



# Richtigeheffing

Liber amicorum ter  
gelegenheid van het 150-jarig  
bestaan van de VHMF

Dit Liber Amicorum is een uitgave van de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën

1873

2023





Diverse auteurs onder redactie van:

Mr. J. (Jurjen) Glazenburg

Mr. M.J.H. (Thijs) Hellegers

Mr. W.M. (Wilma) Kamminga

Prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens

# Richtige heffing

Liber amicorum ter gelegenheid  
van het 150-jarig bestaan van de VHMf



Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMF)

Richtige heffing

© 2023, VHMF

Uitgegeven in eigen beheer

redactie@vhmf.nl

Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand en/of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of op enige andere manier zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Redactie: Mr. J. (Jurjen) Glazenburg

Mr. M.J.H. (Thijs) Hellegers

Mr. W.M. (Wilma) Kamminga

Prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens

Vormgeving en druk: HPC Drukkerij, Duiven

Fotografie: De foto's tot en met pagina 80 bovenaan zijn afkomstig uit de collectie van Thijs Hellegers.

De foto's op pagina 80 onderaan, 88, 100, 106, 116, 124, 146, 154, 176,

184, 192, 244, 264, 272, en 290 zijn van Cuno Wegman.

ISBN: 978 90 8285 521 0

# INHOUD

<b>Ten geleide</b>	9
<b>Voorwoord</b>	11
 <b>Deel I: de VHMf, de beroepsvereniging: vakvereniging en vakbond</b>	
<b>Heden, verleden en toekomst van de VHMf</b>	15
<i>Mr. J. Glazenburg</i>	
<b>Jonge belastingdienstprofessionals écht boeien en binden</b>	23
<i>Prof. dr. T.M. Berkhout MRE MRICS</i>	
<b>Handelingsruimte: bloeiend of tanend?</b>	27
<i>Mr. N.C. Boef en mr. T.H.A. Noë</i>	
<b>Collectieve arbeidsvoorwaardenvorming als publiek belang</b>	33
<i>Mr. J.P.L.C. Dijkgraaf</i>	
<b>Omzien in verwondering</b>	43
<i>Mr. M.J.H. Hellegers</i>	
<b>Faits divers uit de historie van de VHMf</b>	49
<i>Mr. J.P. Hofstra m.m.v. P.M. Tekstra en mr. G.H.Th van de Bult</i>	
<b>Invloed van de VHMf op de arbeidsvoorwaarden en rechtspositie (CMHF/CAO en GO)</b>	57
<i>Mr. J. Hut en D. Baegen</i>	
<b>300 Kaarsjes</b>	63
<i>Mr. dr. M.E. Oenema</i>	
<b>De Belastingdienst in de spiegel van het verleden</b>	69
<i>Dr. R.G.P. Peters en dr. mr. P.G. Tassenaar</i>	
<b>Ketenpartners. Of geketende partners?</b>	75
<i>Mr. S.F.J.J. Schenk RB</i>	
<b>Tijdsbeeld: wetgevingsjurist tussen politieke wensen en uitvoerbare fiscale wetgeving</b>	81
<i>Mr. H.B.A. Verhoeven</i>	

## Deel II: ons belastingstelsel en onze Belastingdienst

<b>Belastingdienst, ICT en de burger</b> <i>Prof. mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk</i>	89
<b>Vaktechniek en chatbots</b> <i>Drs. E. van den Berg</i>	95
<b>Vakmanschap van de medewerkers van de Belastingdienst: fundament voor het herstel van vertrouwen</b> <i>Mr. J. de Blicck</i>	101
<b>Het motiveringsbeginsel: nu en in de toekomst</b> <i>Mr. dr. T.A. Cramwinckel</i>	107
<b>Herstel van vertrouwen door goede dienstverlening</b> <i>Drs. B.E. van den Dungen</i>	117
<b>De toekomst van de Belastingdienst</b> <i>Dr. S.R.A. van Eijck</i>	125
<b>Saneringsbereidheid van de Belastingdienst voor “coronabelastingsschulden”</b> <i>A. van Eijsden</i>	131
<b>Magistratelijkheid</b> <i>Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau</i>	139
<b>Douane. Slimme Handhaving - Soepele Logistiek</b> <i>Mr. F.H.A. Heijmann en mr. J.C.J. Peters</i>	147
<b>Kennis is goud!</b> <i>Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis</i>	155
<b>‘Voorkomen is beter dan genezen’</b> <i>Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk RA</i>	161
<b>Focus op uitvoering: het herziene beoordelingskader van de Raad van State</b> <i>Prof. dr. S.J.C. Hemels</i>	169

<b>Richtige heffing en fraus legis, of hoe constructiebestrijding volwassen werd</b> <i>Mr. F. R. Herreveld</i>	177
<b>De inspecteur als rechtsdienaar</b> <i>Mr. J.P. Hofstra</i>	185
<b>Schijnzelfstandigheid: komen we er ooit nog van af?</b> <i>Drs. P.W.H. Hoogstraten</i>	193
<b>Kunstmatige Intelligentie, AI, daar is de nieuwe belastinginspecteur</b> <i>Prof. mr. dr. M.B.A. van Hout</i>	201
<b>Voorgenomen wijziging van de Algemene wet bestuursrecht: open deuren, maar ook nieuws onder de zon!</b> <i>Mr. dr. J.M.J.F. Jansen</i>	207
<b>Perikelen rondom uitvoering</b> <i>Prof. dr. P. Kavelaars</i>	213
<b>Waarom magistratelijk handelen behoorlijk ingewikkeld kan zijn (uitgelegd aan de hand van het nemo tenetur beginsel)</b> <i>Mr. dr. M.M. Kors</i>	219
<b>Inhaalslag in de fiscale rechtsbescherming</b> <i>Mr. G.J. van Leijenhorst</i>	225
<b>Vaktechniek 2.0: de fiscalist als systeembeheerder</b> <i>Mr. dr. M.H.A.F. Lokin</i>	231
<b>De Belastingdienst van de toekomst door de ogen van Tax Talent Trainees</b> <i>Team Talentontwikkeling</i>	237
<b>Voorstel voor de invoering van een ‘commissie zaakstukken’ in bezwaar</b> <i>Prof. dr. A.O. Lubbers</i>	245
<b>De Belastingdienst als eilandenrijk</b> <i>Prof. mr. G.T.K. Meussen</i>	251

<b>Resultaten uit het verleden, lessen voor de toekomst</b> <i>Mr. J.A.C.A. Overgaauw</i>	257
<b>Hoe verder?</b> <i>Mr. S.T.P.H. Palmen-Schlangen</i>	265
<b>Ontwikkelingen in de fiscaliteit in de afgelopen 40 jaar: van achterkant naar voorkant</b> <i>Drs. T.W.M. Poolen</i>	273
<b>'Ruimte in het recht'</b> <b>Een zoektocht naar het vergroten van maatwerk binnen Toeslagen</b> <i>Mr. drs. T.W.M. van der Sanden, mr. drs. R. Visscher en mr. G.R. van Bruggen</i>	281
<b>Fiscale professionele empathie versterkt de rechtsstaat</b> <i>Prof. dr. L.G.M. Stevens</i>	291
<b>Gezocht: een stabiel stelsel voor de burger: Persoonlijke reflecties op belastingheffing in relatie tot bestaanszekerheid in turbulente tijden tot nu toe en hoe nu verder?</b> <i>Drs. B.P. Streng RC EMFC</i>	299

## **Noten bij 'Ten geleide'**

- 1 Aangehaald door Jacques Snel in zijn voorwoord bij "In naam van de Koningin", het boek ter gelegenheid van 120 jaar KBO in 1993, ISBN 90-9006620-9.
- 2 Aangehaald door Theo Somsen in zijn voorwoord bij "De inspecteur getaxeerd" de bundel ter gelegenheid van 100 jaar VI in 1985.
- 3 "Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren", Adviezen uit de praktijk van de Belastingdienst, de Douane en de Dienst Toeslagen, ISBN 978-94-92458-69-8, Stichting Beroepseer, 2023.



# Ten geleide

Het Liber Amicorum dat voor u ligt, verschijnt ter gelegenheid van het 150-jarig bestaan van onze vereniging, dat we met een jubileumsymposium op 2 oktober 2023 hopen te vieren. 150 jaar is een lange geschiedenis en voor onze vereniging is 2023 dus een zeer bijzonder jaar. Voor een voorzitter, toch niet meer dan een passant in 150 jaar geschiedenis, is zo'n jubileum dan ook speciaal. Deze bundel wil tot uitdrukking brengen hoe belangrijk het is om na te blijven denken over ons vak en de plaats van onze vereniging. Het is verfrissend om af en toe even de tijd te nemen om eens terug te kijken. Mooi om ook te zien hoe zo velen, zoals de leden van de jubileumcommissie en de schrijvers van deze bundel, bereid zijn gebleken een bijdrage te leveren aan dit jubileumjaar.

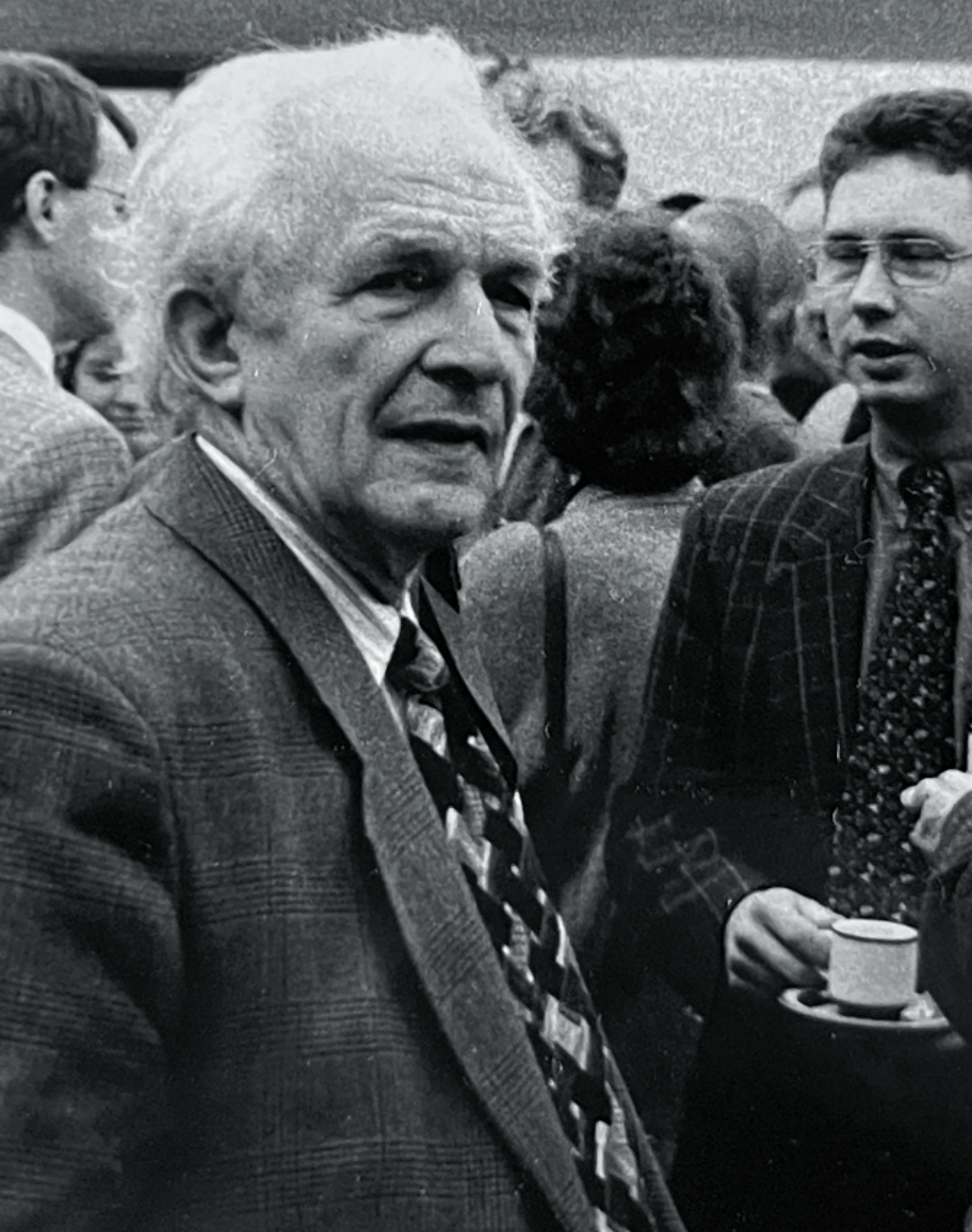
Opvallend in de geschiedschrijving van met name de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijks belastingen (VI) en de Koninklijke Broederschap van Ontvangers van 's Rijks belastingen (KBO), rechtsvoorgangers van de VHMF, is de drive tot verbetering. De aanleiding voor de oprichting van de KBO ligt op het terrein van de arbeidsvoorwaarden. De KBO is immers mede begonnen om voor de beroepsgroep een weduwenpensioen georganiseerd te krijgen.<sup>1</sup> In 1873 restte er na het overlijden van de kostwinner immers voor vrouw en kinderen slechts de bedeling. Later is deze sociale component verder uitgebouwd in CMHF-verband, waarin de VHMF nog steeds een grote rol speelt. Ook op fiscaal vakgebied bestond het streven naar verbetering. Om met Herman Vermeulen, oud-voorzitter van de VI, te spreken: "De vereniging zet zich in voor de belangen van inspecteurs en adjunct-inspecteurs, zet zich in voor een redelijk functioneren van de Belastingdienst en komt op voor een billijk en rechtvaardig belastingrecht".<sup>2</sup> Behalve dat de doelgroep van de VHMF uitgebreider is dan die van de VI, is daar eigenlijk niets aan veranderd.

Met name de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen hebben de afgelopen jaren een periode doorgemaakt, die maatschappelijk traumatisch genoemd mag worden. Inmiddels hebben we naar mijn inschatting de weg naar boven weer gevonden en kunnen we weer "gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren".<sup>3</sup> Deze uitgave draagt de sporen van deze periode, maar geeft ook een opwekkend perspectief op herstel en verbetering.

Ik laat verder liever het woord aan degenen die door de redactie zijn aangezocht en bereid zijn gevonden hun licht te laten schijnen over de vereniging, de Belastingdienst, de Dienst Toeslagen en de Douane en daarmee een tijdsbeeld schetsen van de ontwikkeling van het belastingrecht en wijze waarop dat recht in de praktijk gestalte krijgt. Het was een groot genoegen deze stukken te mogen lezen. Sommige luchtig van toon, andere doorwrocht, maar alle doordrenkt van de liefde voor ons fiscale vak en geschreven vanuit de behoefte zaken te verbeteren.

Daarom wens ik u veel plezier bij het lezen van deze bundel.

*Jurjen Glazenburg*  
voorzitter VHMF



Pauze tijdens de jaarvergadering met prominent lid Marius Reuvers op 28 februari 1994. Dit was de eerste ledenvergadering van de VHM, gehouden in Muis Sacrum te Arnhem.

# Voorwoord

Het op 18 april 2023 gehouden reguliere jaarlijkse VHMf-symposium *'Belastingdienst, tot hier... en nu verder! Verleden, heden en toekomst'*, vormde de opmaat naar de viering van het 150-jarig jubileum van de VHMf op 2 oktober 2023. De jubileumcommissie van de VHMf heeft voor die gelegenheid een interessant dagprogramma samengesteld. Ingebed in de feestelijke ambiance die passend is voor een 150-jarig jubileum, is ook ruimte ingebouwd voor een meer of minder nostalgische, dan wel melancholische, terugblik op de hoogte- en dieptepunten van de VHMf. Bij een dergelijke mijlpaal ligt het voor de hand dat herinneringen, inzichten en impressies worden gedeeld omtrent de gang van zaken rond ons belastingstelsel en worden herbeleefd in relatie tot de wensen (of eisen) die de samenleving daaraan stelt en hoe de Belastingdienst (inclusief Douane en Toeslagen) momenteel in die context functioneert. Onderwerp van gesprek zijn daarbij ook de consequenties die de gekozen beleidsaanpak heeft voor de mensen op de werkvloer. Interessante toekomstbespiegelingen zullen daarbij niet achterwege blijven.

Ter afsluiting van het jubileum wil het VHMf-bestuur aan alle leden en de gasten op de jubileumsamenkomst een bundel aanbieden als tijdsbeeld en duurzame herinnering aan een memorabel jubileumjaar met als thema *'Richtige Heffing'*. De bedoeling is dat daarin vanuit de persoonlijke visie van deskundige (en bij het functioneren van de Belastingdienst zeer betrokken) personen een perspectief wordt geschetst voor de wijze waarop kan worden ingespeeld op de veeleisende toekomst die ons belastingstelsel te wachten staat en de daarmee samenhangende vakinhoudelijke, logistieke en bestuurlijke vereisten waaraan de Belastingdienst moet voldoen. Dat roept indringende vragen op. Welke generieke of specifieke lessen moeten worden getrokken uit het verleden? Wat zijn de verwachte contouren van het toekomstige belastingstelsel? Welke expertise moet de Belastingdienst tot zijn beschikking hebben om zijn toekomstige taak adequaat te kunnen uitvoeren? En welke logistieke infrastructuur is daarvoor nodig? Hoe kan bestuurlijk op verantwoorde wijze inhoud worden gegeven aan het toekomstige uitvoeringsproces, dat moet voldoen aan de rechtsstatelijke ontwikkelingen binnen een steeds pluriformer wordende maatschappelijke omgeving? In hoeverre is het rechtsstatelijk belasting heffen dan nog steeds een nationale aangelegenheid of zullen de toekomstige (rechts)normen dan vooral door de dan geldende supranationale verhoudingen worden bepaald? Een grote diversiteit van indringende kwesties dringt zich op. Dat vraagt op vele fronten om inspirerende en grensverleggende discussies. De jubileumbundel beoogt het startpunt te zijn voor het zoeken van een constructief antwoord op de vraag: hoe nu verder?

De redactiecommissie heeft uit het (steeds verder uitdijende) krachtenveld rondom de Belastingdienst een aantal personen uit diverse geledingen uitgenodigd om voor deze jubileumbundel een persoonlijke bijdrage te leveren. Daaraan is verrassend ruimhartig gehoor gegeven. Ruim 40 auteurs zijn bereid gebleken ons deelgenoot te maken van hun zienswijze op het verleden, heden en toekomst van de belastingheffing en de rol van de VHMf. In de uitnodigingsbrief is aan de auteurs gevraagd hun persoonlijke beschouwing te verwoorden in een essay van maximaal 3000 woorden over een zelf gekozen onderwerp dat past in het thema van de beoogde bundel en dat een bijzonder aspect belicht van de huidige fiscale dynamiek.

De aldus tot stand gekomen jubileumbundel bestaat uit twee delen. In het eerste deel staat de historische en de beoogde toekomstige ontwikkeling van de VHMf als vakvereniging en als vakbond centraal. De auteurs beschrijven hoe naar hun mening zich beide functies van de VHMf tot elkaar verhouden. Daarbij komen enerzijds markante gebeurtenissen en affaires (Wibo van der Linde, Vinkenslag, toeslagen) aan de orde. Anderzijds is passende aandacht besteed aan de VHMf-beleidswensen die in de jaarvergaderingen van de VHMf aan de orde zijn geweest, in samenhang met thema's die in de jaarsymposia de revue zijn gepasseerd. Daarbij is ook aan de orde gekomen wat van dit alles de gevolgen zijn geweest voor de uitvoerende ambtenaren. Voorts worden in dit deel persoonlijke ervaringen opgetekend die een tijdsbeeld schetsen van de werkverhoudingen binnen de Belastingdienst.

In deel II komt de stand van zaken betreffende het huidige belastingstelsel aan de orde. Daarbij wordt ingespeeld op de verwachtingen hoe dit stelsel zich in de nabije toekomst zal ontwikkelen. Ook de wijze waarop de Belastingdienst aan zijn uitvoeringstaak inhoud heeft gegeven, is daarin onderwerp van aandacht. Voorts wordt in dat verband nader ingegaan op de maatschappelijke dynamiek die haar stempel drukt op een zich permanent wijzigend aandachtsgebied en takenpakket met betrekking tot de uitvoering en de wijze waarop de Belastingdienst daarop moet anticiperen. Er is al gewezen op de mogelijkheid in te zoomen op de te verwachten vakinhoudelijke ontwikkeling, alsmede op de bijbehorende professionele expertise, logistieke ondersteuning, rechtsstatelijke garanties en bestuurlijke kwaliteiten. Desgewenst konden andere invalshoeken onderwerp van beschouwing zijn en die mogelijkheden zijn ook benut. Dat daarbij overlappingsen zouden optreden, lag voor de hand, maar om het persoonlijke karakter van de beschouwingen te behouden, is daarin zo weinig mogelijk gesnoeid.

De redactie heeft ernaar gestreefd auteurs aan het woord te laten die vanuit hun interne betrokkenheid van binnen naar buiten kijken en in staat zijn relevante lessen te trekken en suggesties te doen voor verbetering. Maar ook is aan gezaghebbende deskundigen op fiscaal of ander uitvoeringsgebied, die – hoewel buitenstaander – zich hebben verdiept in de wijze waarop de Belastingdienst vorm heeft gegeven aan zijn uitvoerende taak, gevraagd vrijmoedig van buiten naar binnen te kijken en ideeën aan te dragen voor hoe het anders en beter kan.

Op deze wijze hoopt de redactie een beeld op te roepen, waarin anno 2023 het geldende en wenselijke recht zich in de concrete uitvoering weerspiegelt. Daarbij kan worden gedacht aan een inventarisatie van de knelpunten in de vaktechnische uitvoering of aan beschouwingen die gericht zijn op het uitwerken van ideeën tot verbetering, zoals die momenteel op het bord van landelijke vakgroepcoördinatoren en kennisgroepen liggen en waarvoor toekomstbestendige uitwerkingen moeten worden gezocht. De auteurs zijn dan ook uit deze kringen aangezocht, waarbij vooral ook aan veelbelovende jonge medewerkers de kans is geboden hun observaties kenbaar te maken over het functioneren van de Belastingdienst, zowel wat betreft hun verwondering over de onnodige belemmeringen die zij ervaren bij de gewenste uitvoering, als de professionele voldoening over de uitdagende kansen en mogelijkheden om concreet te kunnen bijdragen aan de toekomstige vormgeving van een efficiënt werkende, maar vooral ook dienstbare Belastingdienst.

Vermelding verdient dat de bijdragen, die telkens zijn voorzien van een redactioneel intro, zijn afgerond op de inleverdatum van 15 juni 2023. Bovendien zijn alle beschouwingen op persoonlijke titel geschreven. Het spreekt voor zich dat de beoogde discussie met de publicatie van deze bundel niet zal stoppen, maar zal worden voortgezet in het verenigingsblad 'Informatief'.

Redactie

Mr. J. (Jurjen) Glazenburg

Mr. M.J.H. (Thijs) Hellegers

Mr. W.M. (Wilma) Kamminga

Prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens

VHMF Symposium "Awb: bedreiging of bondgenoot?" op 28 maart 1996.



7 Juni 1996. Een delegatie van het VHMF-bestuur in gesprek met de directeur van Belastingdienst/ Automatiseringscentrum Piet de Kam.

V.l.n.r.: Piet de Kam, Hans Hoonings, Hans Swinkels en Jurgen Hofstra.

---

# Heden, verleden en toekomst van de VHMF

Mr. J. Glazenburg<sup>1</sup>

---

“ Uiteraard opent de voorzitter van de VHMF de reeks bijdragen in de bundel ‘Richtige Heffing’ met een serie persoonlijke impressies over aangelegenheden die de VHMF momenteel nadrukkelijk bezig houden. Die liggen zowel op het terrein van de beroepsuitoefening als op het gebied van de belangenbehartiging van de leden, zowel collectief als individueel. Ook zullen de resultaten van het dit jaar uitgevoerde onderzoek door het bureau Blauw de revue passeren. ”

## 1 Persoonlijke impressies

Heden, verleden en toekomst was bewust de ondertitel van ons jaarsymposium in dit jubileumjaar 2023. In het navolgende ga ik in op heden, verleden en toekomst van de VHMF. Ik geef daarin primair mijn persoonlijke impressies, maar ga vanuit mijn rol als voorzitter van de VHMF ook in op een aantal belangrijke standpunten van de VHMF die op verschillende gebieden aan de orde zijn of zijn geweest.

## 2 Heden

Voor mij als voorzitter is het een eer om deel uit te maken van een vereniging met wortels die anderhalve eeuw geleden zijn geplant.<sup>2</sup> Daarbij realiseer ik mij dat ik al best een groot deel van de periode die aan dit 150-jarig jubileum van de VMHF vooraf is gegaan, lid ben (dertig jaar, dus een vijfde deel van haar bestaan) en in de vereniging actief ben (vijfentwintig jaar, dus een zesde deel van haar bestaan).

Het bestuur van de VHMF is bijna dagelijks druk bezig met allerlei voorkomende onderwerpen. Het verenigingswerk wordt in veel gevallen achter de schermen verricht, omdat het samenhangt met de persoonlijke belangenbehartiging van leden (individuele rechtsbijstand) die om een of andere reden in de werksfeer worden geconfronteerd met een arbeidsrechtelijk verschil van inzicht met de leidinggevende functionarissen van hun werkgever. Dit is het traditionele vakbondswerk dat onderdeel is van de doelstellingen van onze vereniging. Daarnaast vereist het Departementaal Georganiseerd Overleg de nodige aandacht, niet alleen om waakzaam te blijven betreffende de algemene bestuurlijke ontwikkelingen die

betrekking hebben op de positie van de ambtenaren, maar vooral om de arbeidsomstandigheden van de ambtenaren bij de Belastingdienst, Douane, Dienst Toeslagen en het Ministerie van Financiën te verbeteren. Soms gaat dit om heel concrete en praktische aangelegenheden (scholing) en vaak ook om functiegerelateerde ondersteunende activiteiten die het werkklimaat ten goede komen. Dit jaar resulteerde dat bijvoorbeeld in het publiceren van het boek "Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren". Daarin zijn zestien aanbevelingen gedaan die zien op het nut van een lerende organisatie (vertrouwen) en een open en veilige werkomgeving. Het bestuur van de VHMf heeft op haar jaarsymposium het boek met trots gepresenteerd aan de Secretaris-generaal, Bas van den Dungen – wiens vader overigens lid was van onze oudste rechtsvoorganger, de Koninklijke Broederschap van Ontvangers.

### **3 Verleden**

#### *3.1 Vereniging*

Zonder verleden valt er geen jubileum te vieren. Daarom past het met waardering en gepaste trots terug te kijken op hetgeen de zes voorafgaande generaties tot stand hebben gebracht. Na de fusie van de Vereniging van Inspecteurs (VI) van 's Rijksbelastingen, de Koninklijke Broederschap van Ontvangers (KBO) en de Vereniging van Overheidsaccountants (VOA) is in 1993 de huidige vereniging VHMf tot stand gekomen<sup>3</sup> en gelukkig ook bewaard gebleven. Deze boeken zijn uniek en zeer lezenswaardig, mede omdat zij mede zijn gebaseerd op bronnen die thans helaas niet meer raadpleegbaar zijn.

De Jubileumcommissie heeft intensief naar de originele archiefstukken gezocht, maar – net als bij onze werkgever – is archivering kennelijk niet de sterkste kant van een bestuur dat zich in zijn drukke dagelijkse praktijk het vuur uit de sloffen loopt om alle bestuurstaken zo goed mogelijk te behartigen. Gelukkig heb ik het boek over de geschiedenis van de KBO zelf nog via Marktplaats kunnen bemachtigen. De bundel van de VI, "De inspecteur getaxeerd" uit 1985, bleek nog wel in ons archief aanwezig.

Terugbladerend in mijn eigen bestanden, de jaargangen van Informatief en grasduinend in het nog wel benaderbare deel van het archief, komen namen langs van oud-voorzitters, zoals Herman Vermeulen, bekend van zijn optreden bij de koopsompolisaffaire, van René Clarijs die geïnterviewd werd in het nogal gevoelige TV-programma Gouden Bergen over toegepaste belastingconstructies, van Jo Engelen en Theo Somsen om de opvattingen van de uitvoeringsambtenaren over reorganisaties uit te dragen. Van recentere datum kan natuurlijk Erik Rutten worden vermeld met zijn interview bij RTL Nieuws over de voorgenomen verkorting van de aanslag- en navorderingstermijnen, die gelukkig nooit kracht van wet hebben gekregen.

Oud-voorzitter Jurgen Hofstra draagt met een eigen bijdrage bij aan dit Liber Amicorum, waarin hij op een zeer lezenswaardige manier gewag maakt van verscheidene bijzondere gebeurtenissen die de VHMf in beroering brachten. Onvermijdelijk passeren ook verscheidene bestuursleden de revue die ons veel te vroeg zijn ontvallen, zoals Hans Herings en Roel Dekker. Belangrijke meedenkers waren ook Wim van der Voort (ook oud-bestuurslid) en Marius Reuvers, die nog tot op hoge leeftijd zijn "Fabels" met ons deelde in ons verenigingsblad, de Informatief. Een jubileum vieren impliceert ook 'herdenken'.



### 3.2 Het vak

De VHMf vindt haar oorsprong in het fiscale vak. De leden van de vereniging kunnen dan ook, zonder daarbij te worden geleid door commerciële of politieke overwegingen, vanuit hun dagelijks werk een bijdrage leveren aan het maatschappelijk discours over belastingen. Naast de belangwekkende discussie over de positie van de belastinginspecteur in het staatsrechtelijke bestel, zoals op interessante wijze verwoord in de bijdrage van één van mijn voorgangers Jurgen Hofstra, heeft de VHMf in het meer recente verleden bijgedragen aan de wens het maatschappelijke draagvlak voor de uitvoering van de belastingheffing te versterken en te verbreden. Prominent aandachtsgebied was de voldoening op aangifte (VOA). Daarmee wordt de verantwoordelijkheid voor de aanslag gelegd bij degene die de feiten kent: de belastingplichtige. Rapporten uit de jaren zestig en de jaren negentig van de vorige eeuw en het eerste decennium van de 21e eeuw benadrukken steeds de voordelen van dit stelsel: minder verantwoordelijkheid van de Belastingdienst voor de aanslag en daardoor minder nadruk op selectie, waar erg veel capaciteit op moet worden ingezet. De uitgespaarde capaciteit kan na invoering van een VOA-stelsel worden ingezet om andere, minder welwillende, belastingplichtigen in het gareel te houden. Uit het advies van de VHMf van 2012:<sup>4</sup> "Omdat de verantwoordelijkheid voor de juistheid van de aanslag niet meer bij de fiscus ligt, maar bij de burgers en ondernemingen, kan het verticale toezicht worden versterkt. Immers, in dit nieuwe systeem vervallen de onderzoeksplicht van de inspecteur, papieren aanslagen en uitnodigingen, veel bezwaren, invorderingsacties en statusvragen. Het geld en de vrijkomende capaciteit kunnen worden ingezet ter versterking van het toezicht en de invordering. Het werken in de actualiteit, door vooroverleg, dienstverlening en gedragsbeïnvloeding, blijft volledig overeind."

Bij VOA hoort wel een veel eenvoudigere wetgeving. De VHMf had dit inzicht al in de jaren zestig: "VOA vereist een grotere mate van beperking in het aanbrengen van verfijning, speciaal voor die regelingen die massaal moeten worden toegepast".<sup>5</sup> Door deze zo gewenste en bij een VOA-stelsel behorende vereenvoudiging van vooral de IB kan het oude argument dat belasting te ingewikkeld is voor gewone burgers en dat dus een aanslag-belasting voor hen onontbeerlijk is, worden ontkracht.

Ook in recentere publicaties, zoals het Manifest van de VHMf uit 2021<sup>6</sup> en de Jaarredes van opeenvolgende voorzitters van de vereniging wordt, naast een ander heffingsstelsel, de noodzaak voor eenvoudiger en beter uitvoerbare wetgeving benadrukt: "Waarom wordt bijvoorbeeld de giftenaftrek niet gedefiscaliseerd? Waarom hebben we nog een 500 km-regel in de bijtelling voor de auto van de zaak? Waarom moeten kleine ondernemers nog een administratie voeren? Begrijpen we de eigen woning-regeling nog?"<sup>7</sup> VOA noodzaakt tot wetgeving "die voor de burger uitvoerbaar en voor Belastingdienst te handhaven is. Anderhalf miljoen ondernemers en hun dienstverleners verdienen ofwel meer dan enkele tienduizenden controles ofwel, met name voor de kleinere ondernemers, een eenvoudiger en dus een meer globaal en meer forfaitair systeem van belastingheffing. Zo'n ander systeem van belastingheffing biedt wellicht op het oog minder vrijheid, maar zorgt ervoor dat de Belastingdienst meer dan nu toezicht kan bieden. Zo'n systeem zou het bovendien mogelijk kunnen maken ook voor die groep ondernemers een vooringevulde aangifte aan te bieden, waar de Belastingdienst verantwoordelijkheid voor neemt."<sup>8</sup>

De vooraf ingevulde aangifte maakt het doen van aangifte al veel eenvoudiger. Gezien de kwaliteit van de vooraf ingevulde gegevens zouden enkel de afwijkingen ten opzichte van de vooraf ingevulde gegevens behoeven te worden gecontroleerd: "Een systeem van Voldoening op aangifte (VOA), vooral voor de punten waar burgers en ondernemers wel kennis hebben en de Belastingdienst niet, legt de verantwoordelijkheid alleen bij de burger voor zover die burger in zijn aangifte afwijkt van de vooringevulde gegevens. Controle van aangiften hoeft dan niet meer risicogericht te worden opgepakt, maar kan op basis van een voldoende omvangrijke steekproef."<sup>9</sup>

Bijkomend voordeel van een vereenvoudiging, met name in de inkomstenbelasting, is ook dat de Belastingdienst in veel mindere mate zal hoeven te beschikken over privacygevoelige gegevens, bijvoorbeeld over de gezondheid (bijzondere ziektekosten) of religie van burgers (giftenaftrek).

### 3.3 *De organisatie*

De Belastingdienst, de Dienst Toeslagen en, in veel beperktere mate, de Douane hebben de afgelopen jaren een slechte pers gehad. Deels terecht: de diensten hadden veel eerder de maatschappelijke component van hun werkzaamheden moeten (h)erkennen en uit de gevolgen van de ontspoorde wetgeving de conclusie moeten trekken dat het zo niet verder kon. Door een combinatie van slechte wetgeving en een onder politieke druk teveel op efficiency en fraude gerichte organisatie kwam de dienstverlening in de knel en zijn burgers in grote problemen gebracht. Ook het gebruik van privacygevoelige gegevens in het FSV-systeem haalde het nieuws en komt nog regelmatig aan de orde.

In de publiciteit wordt echter vaak te gemakkelijk de schuld bij de diensten neergelegd. Zij kunnen zich namelijk niet verweren, zeker niet als persoonlijke gevallen worden aangevoerd, waarover zij tot geheimhouding verplicht zijn. Politici herinneren zich echter vaak niet meer hun eigen keuzes of die van hun voorgangers. Maar de slechte wetgeving, het ondanks waarschuwingen toch doorvoeren van bezuinigingen en de beperkte aandacht voor de gevolgen van achterblijvende investeringen in de uitvoering, zoals bijvoorbeeld in de automatisering van de Belastingdienst, waren toch echt het gevolg van politieke keuzes. Politici moeten daarom ook de hand in eigen boezem steken. Het bestuur van de VHMF heeft echter thans bewust gekozen voor de blik vooruit: hoe kunnen we het beter (gaan) doen?

## 4 **Toekomst**

### 4.1 *Het vak*

Ik besprak al de opvatting van de VHMF over VOA door de jaren heen. Voordeel van een voorstel tot invoering van VOA is dat eindelijk eens in het parlement wordt gediscussieerd over hoe we belasting willen heffen. Waar ligt de verantwoordelijkheid voor de juiste aangifte? Past zeer gedetailleerde wetgeving wel bij toezicht dat enkel in een massaal proces kan worden uitgevoerd? Hoe controleren we dat dan? Of is degene die het meeste durft in zijn aangifte spekkoper?

VOA als deeloplossing voor de huidige problemen met ons heffingssysteem is bedacht voor het systeem van belastingen zoals dat op dit moment is vormgegeven. In de nabije toekomst komt er echter meer complexiteit op fiscalisten af. Belastingen zijn op dit moment

opgehangen aan een aantal uitgangspunten: rollen (zoals werknemer, entrepreneur), bronnen (zoals winst, omzet) en plaatsen (zoals woonplaats, plaats van dienst, continentaal plat). Met het oog op de toekomst komt de vraag op hoe houdbaar deze uitgangspunten nog zijn. Mede door de voortschrijdende technische mogelijkheden (Artificial Intelligence, block-chain), maar ook door veranderende maatschappelijke opvattingen, wordt het steeds moeilijker om belasting te heffen op basis van de huidige rollen, bronnen en plaatsen. Want hoe belast je op een zo eenvoudig mogelijke manier degene die op een strand in Azië door AI teksten laat schrijven voor Nederlandse opdrachtgevers? Is het wel eerlijk dat de entrepreneur het grootste deel van de winst krijgt als die winst ook wordt veroorzaakt door een goed geschoolde en niet te dure beroepsbevolking in een ander land? In hoeverre is de aanwezigheid van natuurlijke hulpbronnen of een kapitaalcrachtige consumentenpopulatie van belang? De VHMf kan met het oog op een billijk en rechtvaardig belastingrecht een belangrijke bijdrage leveren aan deze discussie.

Eén van de meer recente lessen die ik heb geleerd is dat de overheid, en dus zeker de Belastingdienst, teveel burgers "raakt". Burgers die tijdelijk of langduriger minder doenvermogen hebben, worden daar het slachtoffer van. Zij hebben juist last van de regels die bedoeld zijn om hen te beschermen. Tegelijkertijd wordt de Belastingdienst opgescheept met teveel werk, dat vervolgens niet kan worden uitgevoerd. Zoals de VHMf eerder heeft gesteld, is het beter te werken aan een gerichte en doeltreffende mogelijkheid om over en weer gemaakte fouten soepel te herstellen. In het bestaande systeem, dat zeventien verschillende regelingen voor inkomenssteun aan burgers kent, raken burgers de weg kwijt. Dat moet anders.

Het klinkt wellicht bevoogdend, maar inkomensondersteunende regelingen moeten liefst zo weinig mogelijk via de burger lopen: zij kunnen het risico van fouten immers vaak niet dragen, zo leert de Toeslagenaffaire. De Belastingdienst en de Dienst Toeslagen hebben dan met name contact met professionals, zoals de Douane overigens al tijden doet. Waar mogelijk moeten de dienstverleners (ziektekostenverzekeraars, kinderopvangorganisaties en woningbouwverenigingen) rechtstreeks de op de gebruiker betrekking hebbende toeslag van de ondersteunende diensten ontvangen. Als het even kan moet de toekenningsprocedure voor toeslagen worden vereenvoudigd. Bij eventuele problemen val je dan niet de burger lastig, maar komt de overheid langs bij een andere professional, die verstand van zaken heeft en bij echte fouten verhaal biedt. Bovendien is daardoor minder controlecapaciteit nodig dan in het huidige stelsel, waarin de uiteindelijke afwikkeling via de burger loopt.

#### 4.2 De organisatie

Er valt nog veel te verbeteren bij "onze" drie diensten. In dit boek treft u diverse wegen aan om tot betere dienstverlening te komen. Nu we weer veel nieuwe collega's mogen verwelkomen zou een fysieke Belastingacademie een mooi jubileumgeschenk zijn. Het boek "Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren" geeft aan hoe de medewerkers van Douane, Belastingdienst en Dienst Toeslagen hierover denken. Het Manifest van de VHMf vat in drie zinnen samen waar de diensten heen moeten:

1. Vertrouwen binnen de Belastingdienst geeft vertrouwen in de Belastingdienst;
2. De Belastingdienst krijgt de kans de burger te ontzorgen, door eenvoudigere wetgeving,

- die aansluit bij de verantwoordelijkheid die de burger aankan;
3. De overheid moet net zo transparant zijn als zij van de burger verwacht en is gericht op de lange termijn.

#### 4.3 De vereniging

Onze vereniging bestaat grosso modo nog steeds uit de verenigde "bloedgroepen" uit 1993: ontvangers, inspecteurs en accountants – en zij die dat ooit geweest zijn. We missen de ICT zoals u ziet. Mogelijk omdat daar meer inhuur plaatsvindt en een vakbond minder nodig wordt geacht, maar zeker ook omdat daar de verbinding tussen collega's via de vaktechniek lijkt te ontbreken. Van oudsher heeft de vereniging namelijk drie taken, voor het gemak: de drie V's: *Vaktechniek*, *Vertegenwoordiging* en *Verbinding*. De drie bloedgroepen kunnen we vakmatig minder goed als collectief bedienen: een bijeenkomst over de deelnemingsvrijstelling is immers niet voor iedereen interessant, net zoals dat geldt voor een symposium dat specifiek gericht is op invorderingsvraagstukken. Daardoor heeft de laatste vijftien jaar steeds minder de nadruk gelegen op onze vaktechnische taak en meer op ons vakbondswerk (de vertegenwoordiging). Daar liggen immers de meeste overeenkomsten tussen de groepen. Daarom ligt in het dagelijks leven ook voor de leden uit de klassieke groepen de nadruk vaak op de vakbondstaak, de vertegenwoordiging in het Georganiseerd overleg en de Ondernemingsraad. Onze symposia kiezen voor grote lijnen en zijn daarin succesvol, maar lokaal ligt dat veel moeilijker. Ondanks enthousiaste collega's als voortrekkers neemt het bezoek aan afdelingsvergaderingen af. Het bestuur wordt daardoor minder "gevoed" door directe gesprekken met leden.

Toch wordt in crisistijden (FSV, Toeslagen, Box 3, ZZP) door leden en niet-leden wel naar de VHMF gekeken voor het "verhaal". Uit het onderzoek dat we in 2023 door bureau Blauw hebben laten verrichten, blijkt juist dat de vaktechnische verbinding aansprekend is voor collega's die (nog) geen lid van de VHMF zijn, ondanks het feit dat de Belastingdienst, Douane en Dienst Toeslagen ook zelf via interne vaktechnische bureaus en ingebede organisaties als B/Jong meer dan vroeger aan vaktechniek doen. Onze diensten zijn echter, ook veel meer dan vroeger, voorzien van "schotten", zowel tussen de diensten onderling als binnen de Belastingdienst, tussen CAP, P, MKB en Grote Ondernemingen. Taak voor de VHMF is daarom, wat mij betreft, ook om die verbinding te herstellen. Dat kan in eerste instantie zelfs zonder de vaktechnische component te benadrukken. Een pilot met VHMF-lunches bleek succesvol. Daarnaast is de Commissie Wetgeving nieuw leven ingeblazen en heeft de commissie de eerste bijdragen het licht doen zien.<sup>10</sup>

In de nog niet afgesloten zoektocht naar waar we als VHMF "van zijn" speelt ook mee dat de vereniging, ook en juist voor de vaktechnische taak, afhankelijk is van haar leden. Als de vereniging besluit dat we hierin een taak hebben, zowel op het gebied van verbinding tussen de leden onderling als maatschappelijk, dan zal dat ook inzet van de leden vragen. Ik zie bij onze nieuwe leden daar ook veel enthousiasme voor; ook zij zijn mede uit overtuiging ambtenaar geworden. De inzet van nieuwe generaties is nodig om de vereniging, en vanuit de uitgangspunten van de vereniging de maatschappij, op koers te houden, juist van uit de genoemde drie V's:

- Vaktechniek: de oplossing voor maatschappelijk gewenste belastingheffing;
- Vertegenwoordiging: waarbij je je organisatie beter leert kennen en medeverantwoordelijk bent voor een goede inzet van de diensten;

- Verbinding: ken je collega's, maak je netwerk groter, en vergroot de kans op leuk werk, eventueel aan de andere kant van een "schot".

Juist deze combinatie maakt wat mij betreft de VHMf toekomstbestendig en dus aantrekkelijk voor collega's.

## 5 Slotwoord en oproep

Zowel op het gebied van onze beroepsuitoefening als voor de vereniging is er dus genoeg te doen: vaktechnisch, vanuit de vertegenwoordiging en voor de zo belangrijke verbinding tussen collega's. De uitkomsten van het onderzoek van Blauw bieden een goed uitgangspunt voor een gesprek met onze leden en anderen uit onze doelgroep over de koers en inrichting van de vereniging voor de volgende 150 jaar. Het bestuur gaat dit gesprek graag aan!

## Noten

- 1 Jurjen Glazenburg, voorzitter van de Vereniging van Hoger Ambtenaren bij het Ministerie van Financiën, vanaf 2018 tot heden; tevens Coördinerend inspecteur Inframarginale elektriciteitsheffing en Ambassadeur van het Kenniscentrum Energie, Belastingdienst/Grote ondernemingen.
- 2 Zie ook mijn bijdrage in het Weekblad Fiscaal Recht, WFR 2022/42.
- 3 Ik verwijs met name naar "In naam der Koningin", 120 jaar Koninklijke Broederschap van ontvangers, uit 1993 en "De inspecteur getaxeerd" uit 1985, ter gelegenheid van 100 jaar Vereniging van Inspecteurs van 's rijks belastingen.
- 4 Belastingen anders : Voldoening op aangifte I, VHMf, 18 november 2012, Informatief 72. Eén van de voorstellen in dit stuk was ook het meteen kunnen betalen van belasting per iDeal, dat waarschijnlijk binnenkort mogelijk wordt.
- 5 Afdracht op aangifte, rapport van de commissie ter bestudering van de afdracht op aangifte, vereniging van Inspecteurs van 's Rijks Belastingen, Amsterdam, 24 juni 1964, voorzitter van de commissie was Marius Reuvers.
- 6 Het Manifest van de VHMf, gepubliceerd in mei 2021, [www.vhmf.nl](http://www.vhmf.nl).
- 7 Jaarrede 2022, zoals uitgesproken door de voorzitter van de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën, mr. J. (Jurjen) Glazenburg op 21 april 2022 in de Jaarbeurs te Utrecht, via [www.vhmf.nl](http://www.vhmf.nl).
- 8 Uit het al eerder genoemde Manifest van de VHMf.
- 9 Eveneens uit het Manifest van de VHMf.
- 10 Zie bijvoorbeeld Informatief 102, pagina 32.

Gesprek van het bestuur met de staatssecretaris van Financiën Willem Vermeend op 13 november 1996. V.l.n.r. Thijs Hellegers, Willem Vermeend, Joop van Lunteren, Wiecher Stoetman, Jurgen Hofstra en Eric Kosters.



2 April 1997. Aanbieding van het rapport "Belastingheffing in de 21<sup>e</sup> eeuw". V.l.n.r. Jan de Waard, Jurgen Hofstra, Willem Vermeend, René Brouwers, Jenny Thunnissen en Bert Stoffels.

---

# Jonge belastingdienst-professionals écht boeien en binden

Prof. dr. T.M. Berkhout MRE MRICS'

---

“ Werkplezier is sterk persoonlijk bepaald. Toch hadden adjunct-inspecteurs in de jaren tachtig een algemeen gevoel als academisch opgeleide belastingdienst-ambtenaar te worden opgenomen in een korps dat je collegiaal vormde tot een gedegen vakman. Instromers van nu lijken dat te missen en vertrekken. Er is daarom meer onderlinge binding nodig. Een breed opgezet eigen opleidingsinstituut kan zo'n rol vervullen. ”

## 1 Werkplezier anno 1985

Het was vroeger zeker niet allemaal beter. Zo kwam mijn echtgenote in 1985 eens pools-hoogte nemen op de Wibautstraat, waar ik net als adjunct-inspecteur werkte. Ze schrok zichtbaar over wat ze daar aantrof: aftands meubilair, muffige gordijnen, een claustrofobisch-megalomaan gebouw met dito gangenstelsel, gigantische grote afdelingen met talloze lektrievers (alles was toen nog op papier), een typekamer, in de kelder een stoffige medewerker met als enige taak het bewaken van een door ijzeren hekken omgeven magazijn met bureauprullaria ('Heb je daar een bestelbon voor?'). Alles ademde vijftiger jaren. 'Hier kan je toch niet werken? Wat erg! Je doet jezelf tekort'. Toch tref ik mijzelf na 39 jaar nog steeds aan in 'De Dienst'. Die prachtige beginjaren als jonge fiscalist op de Wibautstraat dragen daar nóg steeds onverminderd aan bij. In die jaren was ik ook voorzitter van de Vereniging van Adjunct-Inspecteurs (VAI).

Ik schrijf vanuit mijn inspecteursachtergrond deze puur persoonlijke bijdrage in de categorie: 'professionals die werkzaam zijn, of zijn geweest, in de uitvoering van de belastingheffing en die vanuit hun interne betrokkenheid naar buiten kijken en in staat zijn relevante lessen te trekken en suggesties aan te dragen over verbetermogelijkheden.' Om indeling in deze categorie heb ik speciaal gevraagd. Ik wil vanuit mijn eigen ervaringen een aantal suggesties aanreiken om jonge belastingdienstprofessionals veel werkplezier, een uitgebreid netwerk en een solide vakopleiding te bieden.

Wat is de aanleiding voor deze insteek? Al jaren wordt in de Belastingdienst gesproken over vakmanschap (m/v).<sup>2</sup> Kennelijk mist men iets in de vorming van de jonge, academisch gevormde belastingdienstambtenaar. Waarom blijven ze niet? Worden ze wel goed ingewerkt? Wat missen ze/we?

## 2 Werkplezier anno 2023

Wat (b)lijkt anno 2023 het geval te zijn? Pas afgestudeerden komen in een team met collega's uit allerlei verschillende disciplines, waar ze geen directe raakvlakken mee hebben. Het contact met jonge mensen over de teams heen is lastig te krijgen — en dat zijn toch de mensen waarmee je ervaringen uit wil wisselen. Flexibele werkplekken bevorderen niet het opbouwen van een vertrouwd netwerk. Hybride werken bevordert niet de natuurlijke, *vis-à-vis* kennisoverdracht van seniore/mediore naar juniore medewerkers. Er wordt veel online overlegd. Specifieke kennis op bepaalde onderwerpen is versplinterd aanwezig op kantoor en als je het netwerk niet kent of leert te benutten, kom je niet snel aan die kennis. Er is geen centrale beroepsopleiding voor de verdere vorming tot belastingdienstprofessional, vergelijkbaar met het (opgeheven) Opleidingsinstituut Financiën of de NOB-opleiding. Het gevolg is mijns inziens dat menig jonge professional zich een verloren radertje kan voelen in die grote, ingewikkelde Belastingdienst.

'Dat moet toch anders kunnen', zou je zeggen.

## 3 Wat maakt het verschil?

Hoe anders was dat 40 jaar geleden? De Belastingdienst was feitelijk even onoverzichtelijk als nu, misschien nog wel meer. Er was alleen papieren post, de vaste telefoon en een verdwaald fax-apparaat. Vind *dán* je weg maar eens. Maar ik bouw nog steeds op de inzichten en contacten die ik toen heb opgedaan, zowel binnen als buiten de Belastingdienst. Je kende toen alle adjunct-inspecteurs van je eigen jaar, die verspreid over het hele land werkten. Met deze mensen trok je drie jaar intensief op. Regelmatig waren er meerdaagse heisessies om 'vaardigheden bij te slijpen'. We deelden vers opgedane kennis en ervaringen. Binnen de eigen directie was er elke maand een lezing en een borrel voor de adjunct-inspecteurs, georganiseerd door de VAI-afdeling. In Amsterdam was Jaap Meijer, de zeer populaire en geliefde HR-manager van Noord-Holland, altijd aanwezig om in een informele setting te horen hoe het met je ging. Zorgenkindjes kregen in stilte de extra aandacht die ze verdienden, werden door hem weer in het zadel geholpen. Er was zorgzame aandacht. Vaak liepen de borrels door in een diner en voor sommigen ook in een kleine kroegentocht tot in de vroege uurtjes. Als je dan 's morgens papieren Vakstudie-supplementen ging invoegen, werd er alom gegrinnikt door de oudere collega's die exact hetzelfde hadden meegemaakt en nog meemaakten. Als VAI-bestuurslid sprak ik op het Ministerie geregeld met de HR-directeur over het wel en wee van de adjunct-inspecteurs. Daar had men écht een belangstellend oog voor. Men wilde het *esprit de corps* — deze term werd letterlijk gebezigd — onder de adjuncten bevorderen. Niet in de zin van een elitair korps, maar in de zin van sterke groepssamenhang, gebaseerd op vakmanschap en hechte menselijke relaties.

## 4 Beroepsvorming op de werkplek

'Als je van de universiteit komt, dan weet je nog niets', placht mijn vader, een gepromoveerd wis- en natuurkundige, te zeggen. Een waarheid als een koe. In mijn beginjaren werd voor



menige belastingdienstprofessional de basis gelegd voor een lange fiscale loopbaan, zowel binnen de Belastingdienst als daarbuiten. Jonge belastinginspecteurs waren zeer gewild op de arbeidsmarkt. Ze waren goed opgeleid, hadden geleerd zware posten te draaien en in een team samen te werken, konden communiceren met belastingadviseurs en belastingplichtigen van allerlei pluimage, schreven verzoekschriften en gingen al snel zelfstandig naar het hof (de tussenstap van rechtbank bestond toen nog niet). Je leerde initiatief te nemen en vaktechnisch je rug recht te houden, tegen interne en externe weerstanden in.

Hoe werd je nou klaargestoomd voor dat inspecteurschap? Daar lag een simpele, maar effectieve werkwijze en filosofie aan ten grondslag.

In de jaren tachtig waren de teams nog klassiek opgebouwd en er bestonden bijvoorbeeld inspecties der directe belastingen, vennootschapsbelasting en omzetbelasting. De teamleider was meewerkend voorman/-vrouw. Hij had de zwaarste posten, leidde de adjunct-inspecteurs op, bewaakte de productie, bekommerde zich om zijn teamgenoten. In zijn team zaten de ervaren vakmensen die het klappen van de zweep kenden: controleurs en commiezen. Er gold een doorschuifstelsel: van commies naar controleur naar adjunct-inspecteur en teamleider. Zo werden de posten effectief en efficiënt gezeefd en kwamen ze bij de juiste behandelaars terecht. Als adjunct kwam je eerst in de leer bij de commiezen, daarna de controleurs en tenslotte bij de andere inspecteurs en je teamleider. Je leerde het vak vanzelf kennen. Maar niet alleen het vak, maar ook je teamgenoten. Je leerde begrip en respect opbrengen voor het werk wat ze deden, voor de problemen waarmee ze zaten en hoe je daarop kon inspelen. Je liep naar de lekriever-afdeling om leggers te trekken en ronseignementen te deponeren. Op die afdeling werkten vakkundige mensen die je heel goed konden helpen en behoeden voor fouten als het overschrijden van termijnen. Met de inspecteurs van de andere inspecties op je kantoor zat je dagelijks aan de lunchtafel. Als inspecteur kwam je via de VI, de Vereniging van Inspecteurs, weer in contact met je collega's in Noord-Holland. Je kende elkaar en wist elkaar te vinden. Je leerde je collegiaal en begripvol op te stellen naar alle belastingdienstcollega's. In moderne managementtaal heet dit een 'gezond ecosysteem' — en dat zonder alle moderne communicatiemiddelen die we nu hebben.

## **5 Binden en boeien**

In de jaren negentig veranderde de dienst en gingen deze aloude, beproefde werkwijzen in mijn perceptie allengs verloren. De maatschappij, het belastingvak en de gereedschappen veranderden. De dienst werd anders gestructureerd en geleid, de inspecties veranderden in 'eenheden'. Net als de leiding, de samenstelling van en de dynamiek in de teams. Dat had zeker voordelen. Maar in mijn ogen, met het verstrijken van de jaren, ook de reeds beschreven nadelen voor jonge collega's. Dat blijft niet onopgemerkt. Ik hoor van ervaren collega's dat ze heel graag kennis aan ze willen overdragen, maar daar de mogelijkheden niet (meer) voor zien of krijgen.

Regelmatig betrap ik mijzelf op de vraag, hoe we jonge collega's zo'n fijne basis kunnen geven als toen. De redactieraad van deze bundel vist daar ook naar en vraagt 'vanuit de persoonlijke visie van deskundige een perspectief te schetsen voor de wijze waarop kan worden ingespeeld op de veeleisende toekomst.' Welnu, alles wat ik heb opgeschreven gaat

in wezen over het creëren van een gedegen vakopleiding in een veilige omgeving, waarin jonge professionals samen met hun leeftijdsgenoten uit het 'hele' land (Nederland is klein) ervaringen opdoen en op een natuurlijke manier leren van elkaar en van ervaren professionals. 'Binden en boeien', niet als marketing-kreet, maar nu echt. Maar hoe dan? Uit het voorgaande zijn al genoeg aanwijzingen te destilleren. Laten we eerst eens beginnen met het herintroduceren van een gedegen, specifieke vakopleiding waaraan alle jonge inspecteurs of accountants moeten deelnemen. Geef deze opleidingen het signatuur van een 'belastingdienst-universiteit', waar niet alleen inhoud maar ook vaardigheden getraind worden. Dat levert ook een landelijk netwerk en een goed zicht op de Belastingdienst op. Zorg voor regionale binding tussen de jonge professionals met maandelijks vakinhoudelijke netwerkbijeenkomsten.

Stimuleer vaktechniek en groepssamenhang. *Vis-à-vis*.

Moeilijker hoeven we het écht niet te maken.

Succes verzekerd.

## Noten

- 1 Voorzitter Belastingdienst/Vastgoedkenniscentrum, hoogleraar Nyenrode Business Universiteit. Voormalig VAI-voorzitter (landelijk en Noord-Holland) en secretaris van de Federatie van Inspecteurs en Adjunct-Inspecteurs van 's Rijks Belastingen.
- 2 Aan de lezer(es): Waar in deze bijdrage de mannelijke voornaamwoorden hij, hem of zijn worden gebruikt in een context die met evenveel recht en reden het gebruik van vrouwelijke of andere voornaamwoorden zou rechtvaardigen, gelieve u naar eigen inzicht zij, haar of hen te lezen. Mutatis mutandis geldt dat ook voor het gebruik van mannelijke zelfstandige naamwoorden.

---

# Handelingsruimte: bloeiend of tanend?

Mr. N.C. Boef en mr. T.H.A. Noë<sup>1</sup>

---

“ De verstandhouding tussen de Belastingdienst en de NOB is gevormd in een jarenlange dialoog vol wederzijds begrip en respect. Het is een relatie die de NOB koestert en waarbinnen ook kritische noten kunnen worden gekraakt. Wel lijken inspecteurs steeds minder autonoom te kunnen functioneren door afstemming met kennisgroepen en specialistenteams. Hoe lang kunnen inspecteurs hun vak nog blijven uitoefenen met een handelingsruimte die past bij de rol en verantwoordelijkheid van hun ambt? ”

## 1 Proficiat

Wij zijn vereerd om als vertegenwoordigers van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) een bijdrage te mogen leveren aan de bundel “Richtige Heffing” in verband met het 150-jarige jubileum van de Vereniging van Hogere Ambtenaren bij het Ministerie van Financiën. De VHMf en de NOB hebben sinds vele jaren een goede verstandhouding en ontmoeten elkaar regelmatig omtrent wetenschappelijke discussies. Voor deze bijdrage zijn wij gevraagd om onze zienswijze te geven op de wijze waarop de Belastingdienst vorm heeft gegeven aan zijn uitvoerende taak en constructieve suggesties voor verbetering aan te dragen. Wij doen dit graag vanuit het gezichtspunt van de leden die de NOB vertegenwoordigt, de belastingadviseurs. In deze bijdrage staat de autonomie, ook wel handelingsruimte, van de belastinginspecteur centraal. Daarbij bespreken wij de veranderende manier van optreden van belastinginspecteurs en hoe dat ervaren wordt door belastingadviseurs. Daarna gaan we in op het speelveld van de handelingsruimte en de begrenzingen van dit speelveld. Wij sluiten af met een aantal voorbeelden van ontwikkelingen en suggesties daarbij.

## 2 Wat is de handelingsruimte van de inspecteur?

De handelingsruimte van de inspecteur wordt in de eerste plaats bepaald door de wet. Indien de inspecteur opereert in de sfeer van de vaststelling van de belastingschuld is de gebonden bevoegdheid het uitgangspunt.<sup>2</sup> Anderzijds, wanneer in de sfeer van de feitenvaststelling wordt geopereerd door de inspecteur, is er een grote mate van vrijheid.<sup>3</sup> De

algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn piketpaaltjes in het werkveld en geven een extra dimensie. Hier komen wij dadelijk nog op terug.

Van Wijk en Konijnenbelt maken (analytisch) onderscheid tussen beoordelingsruimte en beleidsruimte.<sup>4</sup> Bij de beoordelingsruimte gaat het om de vraag hoe nauwkeurig de wetgever heeft bepaald of de bevoegdheid kan worden gebruikt en de condities waaronder de bevoegdheid mag of moet worden gebruikt. Bij de beleidsruimte gaat het over de wijze waarop de bevoegdheid wordt gebruikt, de 'hoe-vraag'.

Het werkveld van de inspecteur bevindt zich daarmee op een interessant scheidsvlak. Er moet worden toegewerkt naar de vaststelling van de belastingschuld, die in principe door de wet wordt gedictieerd, terwijl de weg daar naartoe, of wellicht daaromheen (als je ook toezicht-achteraf in beschouwing neemt), veel vrijheid laat aan de inspecteur.

### **3 Consequenties algemene beginselen van behoorlijk bestuur**

Het handelen van de inspecteur in aanloop naar de vaststelling van de belastingschuld kan ertoe leiden dat de materiële belastingwet uiteindelijk niet bepalend meer is voor de vaststelling van de belastingschuld. Op basis van de wet kan dit immers al bereikt worden door het opleggen van een aanslag. Navordering (anders en meer dan bij naheffing) is beperkt tot gevallen waarin aan strikte wettelijke voorwaarden wordt voldaan. Het meest bekende voorbeeld waardoor een geformaliseerde belastingschuld onherstelbaar afwijkt van de materiële belastingschuld is het ambtelijk verzuim.

Ook heeft de jurisprudentie de pakweg afgelopen vijftig jaar steeds meer 'toegestaan' dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – in het bijzonder het vertrouwens- en het gelijkheidsbeginsel – leiden tot een vaststelling van de belastingschuld die afwijkt van wat de materiële belastingwet voorschrijft. En in sommige gevallen leiden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur er ook nog toe dat die afwijking bovendien in opvolgende jaren nog moet worden geaccepteerd. Dat een inspecteur niet lichtvaardig met die gevolgen wil omgaan, en een afgewogen en onderbouwde positie wil innemen, is begrijpelijk.

### **4 Complexere en snel veranderende wetgeving**

De mate waarin de complexiteit van de wetgeving toeneemt is ongeëvenaard. En is wellicht over een paar jaar, met het effect van een krimpende beroepsbevolking, alleen nog met hulp van artificiële intelligentie bij te houden. Afgezien van de regelmatig geziene 'gele vlaggen' in de uitvoeringstoetsen bij wetsvoorstellen, komt het zelfs voor dat niet-uitvoerbaar geachte wetgeving ('rode vlag') de eindstreep haalt.<sup>5</sup>

Als belastingadviseurs ervaren wij keer op keer dat nieuwe fiscale wetgeving naast kennis, ook ervaring vraagt over hoe deze wetgeving zijn uitwerking heeft bij belastingplichtigen. Het duurt enige tijd voordat je het palet aan uitwerkingen in de praktijk op het netvlies hebt. Wij durven wel de aanneme te doen dat dit voor een inspecteur niet anders zal zijn. Aanpassingen in wetgeving vragen gewenning bij degenen die daarmee werken.

Tot op zekere hoogte zijn belastingplichtigen, belastingadviseurs en -inspecteurs gezamenlijk afhankelijk van de grillen van de politiek. De handelingsruimte van inspecteurs, of beter gezegd, de wijze waarop daaraan invulling wordt gegeven, wordt hierdoor uiteraard

beïnvloed. In het politieke debat gaat het vaak over de vraag of de IT van de belastingdienst nieuwe wetgeving aankan. Voor effectief toezicht op naleving van wetgeving door belastingplichtigen zien wij behalve kennis, ook ervaring als een belangrijke factor. Dit kan alleen bereikt worden door consistente en kwalitatief goede wetgeving, die niet om de haverklap wijzigt, en waarmee de belastingschuld op adequate wijze kan worden vastgesteld.

## 5 Rechtseenheid

De laatste jaren is steeds meer nadruk komen te liggen op rechtseenheid. Iets dat voor de omvang van de belastingschuld in theorie niet in vraag zou moeten zijn, zoals hiervoor opgemerkt. De praktijk is weerbarstiger. Toenemende transparantie, zoals bijvoorbeeld door de openbaarmaking van kennisgroepstandpunten of openbaarmakingen op basis van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob) of – tegenwoordig – Wet open overheid (Woo), leidt ertoe dat sneller bloot komt te liggen wanneer er scheurtjes in de rechtseenheid zitten.

Er is in het verleden al geprocedeerd over toepassing van intern 'beleid' van de Belastingdienst dat via een beroep op de Wob naar buiten is gekomen.<sup>6</sup> In de komende tijd zullen belastingplichtigen ongetwijfeld een beroep doen op, of zelfs procederen over, de toepassing van de kennisgroepstandpunten. En dan in het bijzonder de situaties waarin kennisgroepstandpunten niet zijn toegepast op eenzelfde situatie of zelfs in een door belastingplichtige vergelijkbaar geachte situatie. De handelingsruimte van de inspecteur zou niet volledig in een keurslijf moeten worden gedrukt vanuit de gedachte dat rechtseenheid alleen bereikt kan worden door 'centraal' te registreren. Hier zullen bewust afgewogen keuzes nodig zijn, waarbij niet alles zwart/wit zal zijn.

## 6 De 'menselijke maat'

Tijdens een korte zoektocht op het internet kwamen wij de volgende definitie tegen van de 'menselijke maat': de mens, beschouwd als uitgangs- en referentiepunt bij het maken van beleid, het nemen van beslissingen e.d. De menselijke maat is niet nieuw. De nadruk hierop die in het publieke en politieke debat bestaat, maakt de menselijke maat wel pregnanter aanwezig.

Zoals hiervoor ook al besproken, ligt de vrijheid van het handelen van de inspecteur om de weg naar de vaststelling van de belastingschuld heen. In dat gebied ligt dan ook de ruimte om de 'menselijke maat' toe te passen. Dit vraagt ook een belangrijke overweging vooraf: kun je in elke stap van het proces die menselijke maat blijven toepassen?

Vooraf bij toezicht zou deze vraag gesteld kunnen of moeten worden. Zijn er bijvoorbeeld bij een boekenonderzoek voldoende expertise, ervaring en menskracht beschikbaar om een dossier binnen een redelijke termijn en efficiënt te kunnen afhandelen? Handelingsruimte zou, waar mogelijk, altijd moeten strekken tot hantering van de menselijke maat.

## 7 Ontwikkelingen door de ogen van de belastingadviseur

### 7.1 Autonomie van de belastinginspecteur

Een geluid dat wij in toenemende mate van belastingadviseurs horen, is dat inspecteurs minder autonoom optreden dan in het verleden. Voorbeelden van situaties waar dit pregnanter tot uitdrukking komt, zijn de afstemming met kennisgroepen en teams (gepland of ad hoc) samengesteld uit diverse specialisten bij vragen van of onderzoeken bij belastingplichtigen.

De specialisatie is zelfs merkbaar wanneer de belastingtelefoon wordt gebeld met een vraag die meer dan één belastingmiddel betreft. Een rondje doorverbinden langs diverse specialisten is dan geen uitzondering.

Afhankelijk van de situatie wordt deze ontwikkeling op verschillende wijzen gepercipieerd. Waar het in vooroverleg nog als specialisatie kan worden beschouwd, is de perceptie bij toezicht vaak anders. Termen als afstandelijkheid, of zelfs verharding komen op. Zonder te willen generaliseren, lijkt de handelingsruimte, het 'freies Ermessen', van de inspecteur met de tijd beperkter te worden.

Over de jaren heen zijn er bepalende incidenten geweest, waarin de handelingsruimte van de inspecteur te ruimhartig werd ingevuld.<sup>7</sup> Of dat dit, in de ogen van politiek en publiek, zo was.<sup>8</sup> De eenheid van beleid heeft meer aandacht gekregen.<sup>9</sup> Ook zien we dat er meer maatwerk wordt gevraagd, doordat de 'menselijke maat' een lat is waar het handelen nadrukkelijk(er) langs wordt gelegd.<sup>10</sup> Wat ons betreft dient daarbij vertrouwen in de magistratelijk opererende belastinginspecteur vanuit de ambtelijke leiding centraal te staan.

### *7.2 Toezicht en belastingmoraal*

De vooraf ingevulde aangifte (VIA) heeft een niet meer weg te denken plek in het Nederlandse stelsel van heffing van inkomstenbelasting gekregen. Dergelijke aangiften krijgen weinig tot geen aandacht meer in het controleproces. Ook zijn de laatste jaren de 'traditionele' boekenonderzoeken en fysieke controles teruggedropen. Uiteraard zijn data-analyse en steekproeven mogelijk. Desalniettemin blijft persoonlijk contact met de inspecteur een belangrijke factor, dat bijvoorbeeld via gerichte belrondes of bezoeken ondervangen kan worden. Anderzijds, wanneer het tot 'traditionele' boekenonderzoeken komt, worden deze regelmatig afgerond wanneer de aanslagtermijn in zicht komt. Zolang de druk van de aanslagtermijn niet gevoeld wordt, blijven vaak vragen komen en wordt geen stelling genomen, ook wel aangeduid als de wet van Parkinson. Deze wet stelt dat het werk uitbreidt om de tijd toegewezen aan het voltooien ervan, op te vullen. Hierdoor sluipen ook inefficiënties in het proces. Hetgeen weer leidt tot onnodige frustratie bij belastingplichtigen. Hier komt de 'menselijke maat' dan ook weer om de hoek kijken.

Handelingsruimte van (gezamenlijke) inspecteurs zou in onze optiek ook betekenen dat hun werk wordt ingestoken op toezicht dat zo veel als mogelijk direct zichtbaar is voor contribubabelen, en waar mogelijk zo bijdraagt aan instandhouding van een hoge belastingmoraal.

### *7.3 'Omgekeerde' fiscale grensverkenning*

Een andere ontwikkeling die niet onbenoemd kan blijven, is wat we de 'omgekeerde' fiscale grensverkenning zouden willen noemen. Een pregnant voorbeeld treffen we aan in het Verrekenprijbesluit 2022, waar in voetnoot 35 wordt opgemerkt: *"Het is nog onzeker of de hier beschreven karakterisering van het extra deel van de lening aan de garantienemer, gelet op geldende jurisprudentie in de context van de Wet Vpb 1969, door de rechter zal worden gevolgd."* Wij stellen hierbij de vraag of 'omgekeerde' fiscale grensverkenning wenselijk is. Het doet af aan de geloofwaardigheid als overheid, indien vanuit de zijde van de Belastingdienst contraire posities ingenomen worden die niet in wet- en regelgeving neerslaan.

#### 7.4 Wet minimumbelasting 2024

De Wet minimumbelasting 2024 (ook wel: Pijler 2) zal de nodige kennis en kunde vragen van (een aantal) belastingadviseurs en -inspecteurs. Doordat deze wet als aangiftebelasting wordt ingestoken, zal het een grote mate van verantwoordelijkheid bij belastingplichtigen vragen. De bepaling van de belastingschuld ligt bij belastingplichtige. Bij de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting kan een verzoek om expliciete standpuntbepaling worden gedaan bij de aangifte.

Gelet op de complexiteit van de wetgeving zal aan de zijde van zowel belastinginspecteurs als adviseurs diepgaande kennis en ervaring moeten worden ontwikkeld. Dialoog tussen deze twee groepen in de aanloop naar introductie van de wetgeving is essentieel voor de adequate komende toepassing van het recht alsmede voor het vormgeven en bestendigen van een effectieve en efficiënte uitvoeringspraktijk.

## 8 Tot slot

De verstandhouding tussen de Belastingdienst en de NOB is gebaseerd op jarenlange dialoog, waarin wederzijds begrip en respect bestaan en overwegend fiscaalinhoudelijke thema's centraal staan. Een relatie die we vanuit de NOB koesteren. En één waarbinnen we open, maar waar nodig ook kritisch op elkaar kunnen zijn. Belastinginspecteurs zien vele uitdagingen op zich afkomen, waarbij de centrale vraag lijkt te zijn: hoe kan men het vak blijven uitoefenen met een handelingsruimte die past bij de rol en verantwoordelijkheid van het ambt?

## Noten

- 1 Niels Boef is voorzitter van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en Tom Noë is lid van de sectie Formeel Belastingrecht van de NOB. Beiden zijn tevens verbonden aan Meijburg & Co Tax & Legal.
- 2 Zie ook art. 104 Gw.
- 3 In het bijzonder hoofdstuk VIII, afdeling 2 AWR (art. 47 AWR e.v.).
- 4 Van Wijk/Konijnenbelt & Van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, 16e dr., Deventer: Kluwer 2014, p. 147.
- 5 Zie Kamerstukken II 2017/2018, 34 959, nr. 3. De Wet spoedreparatie Fiscale eenheid kreeg ten aanzien van artikel 131 Wet Vpb'69 het stempel 'niet-uitvoerbaar' mee.
- 6 Hoge Raad 9 april 2021, 19/03791, ECLI:NL:HR:2021:439.
- 7 Bijvoorbeeld de Vinkenslag-affaire.
- 8 Bijvoorbeeld de rullingpraktijk, waar uiteindelijk slechts beperkte incidentele onregelmatigheden naar boven kwamen. Zie Kamerbrief van 18 februari 2018, kenmerk 2018-0000024590.
- 9 Bijvoorbeeld stroomlijnen internationaal rullingbeleid en introductie College IFZ, Besluit va 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519.
- 10 Zie ook Werkprogramma Inspectie belastingen, toeslagen en douane 2022, par. 2.2, gepubliceerd op <https://www.inspectiebt.nl>.



3 Maart 1999. Het bestuur in gesprek met de Directeur-generaal der Belastingen. V.l.n.r. Joop van Lunteren, Thijs Hellegers, Jenny Thunnissen, Jacques van Blijswijk, Hans Swinkels en Eric Kusters.



---

# Collectieve arbeidsvoorwaardenvorming als publiek belang

Mr. J.P.L.C. Dijkgraaf<sup>1</sup>

---

“ Vanaf 2020 heeft de overheidswerknemer een civiele arbeidsovereenkomst. Collectieve afspraken worden gemaakt op basis van de Wet cao. Voor de regulering van de arbeidsmarkt en de belangen van werkgever en werknemer, is het zeer gewenst dat ook in de nabije toekomst de vakbonden daarin een rol kunnen blijven spelen. De VHMf zal zich daarom moeten inspannen om de rol die zij daarin heeft gespeeld, ook voor de toekomst te behouden. ”

## 1 Inleiding

Allereerst wil ik de jubilaris natuurlijk van harte feliciteren met het bereiken van de eerbiedwaardige leeftijd van 150 jaar. Het is niet niks om zolang relevant te blijven voor de eigen achterban, de ambtenaren bij het Ministerie van Financiën.

Het is al enige tijd niet meer vanzelfsprekend dat eenieder die de dienst komt versterken zich aansluit bij een vakorganisatie. Er wordt zelfs openlijk getwijfeld aan het bestaansrecht van de vakbeweging. Als tegenhanger van dit voor de vakbeweging ongunstige sentiment, schets ik in dit artikel het grote belang van de vakbeweging, als een essentiële partner bij het bewerkstelligen van een gezond economisch klimaat en het in stand houden van een solidaire samenleving.

Hiertoe beschrijf ik het ontstaan van de vakbeweging en de ontwikkelingen in de wijze waarop het overleg over de collectieve arbeidsvoorwaarden voor de ambtenaar werd en wordt gevoerd. Vanuit mijn overtuiging dat de collectieve arbeidsvoorwaardenvorming van groot belang is voor ons land kijk ik vooruit naar de verschillende methoden om dit fenomeen voor onze arbeidsmarkt en onze economie te behouden.

## 2 Ontstaan van de vakbeweging bij de overheid

In de loop van de 19e eeuw werden productieprocessen steeds verder gestandaardiseerd. Die ontwikkeling maakte het werknemers mogelijk hun onderlinge positie te vergelijken. Zo leidden de gezondheidsrisico's, die verbonden waren aan de nieuwe productiemethoden, tot de oprichting door de werknemers van steunfondsen. Deze fondsen waren de voorlopers van de vakbeweging, met in 1861 de Algemene Nederlandse Typografenbond als eerste vakbond.

Bij de overheid leidde de invoering van de bureaucratie tot de geboorte van een heel specifieke werknemer: de ambtenaar. Als gevolg van de Franse revolutie en de Napoleontische heerschappij ontstond aan het begin van de 19e eeuw een beroepsambtenarij.<sup>2</sup> In aanvang was de bureaucratie sterk geconcentreerd rond de persoon van de koning en waren de Ministeries nog maar schaars bemand, maar dat veranderde met de jaren.

De ambtenaren organiseerden zich in eerste instantie als gezelligheidsverenigingen. Als dienaar van de staat en van het volk mocht je je immers niet al te druk maken over je eigen belang. Pas in het laatste kwart van de 19e eeuw veranderde dit. De eerste ambtenarenvereniging in Nederland was de in 1873 opgerichte voorganger van de VHMF, de 'Broederschap van ontvangers'.

Het overige personeel van de Belastingdienst (in 1880 al meer dan 3500 ambtenaren) verenigde zich

- In 1878 in de 'Vereeniging van ambtenaren der registratie en domeinen'
- In 1885 in de 'Vereniging van inspecteurs der directe belastingen'
- In 1888 in de 'Bond van surnumerairs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen' en
- In 1889 in de 'Bond van administratief personeel bij 's rijksbelastingen'.

In zijn artikel *Ambtenaren in Nederland* tussen 1815 en 1915 vermeldt N. Randraad dat bij de Belastingdienst de behoefte aan een centrale organisatie groot was, vanwege *"de regelmatige overplaatsingen die het heerleger van belastingambtenaren ten deel vielen. Ze werden bovendien notoir slecht betaald en hadden derhalve een directe aanleiding tot gezamenlijk protest."*

## 3 Ambtenarenwet 1929: georganiseerd overleg over arbeidsvoorwaarden

Voor de rechtsbescherming van de ambtenaar kan het belang van de Ambtenarenwet 1929 nauwelijks overschat worden. Allereerst werd in deze wet voor het eerst duidelijk geformuleerd wie nu precies ambtenaar was. Tot die tijd waren er bij de diverse overheidslagen veel verschillende soorten dienstverbanden.

Nog belangrijker was de opdracht die de overheid zichzelf gaf in zijn rol van werkgever. Lees hiervoor het toenmalige artikel 125 aanhef en onder de letter k, Ambtenarenwet 1929:

1. *Voor zoover deze onderwerpen niet reeds bij of krachtens de wet zijn geregeld, worden voor de ambtenaren, door of van wege het Rijk aangesteld, bij of krachtens algemeenen maatregel van bestuur voorschriften vastgesteld betreffende:*
  - k. *de wijze, waarop aan verenigingen van ambtenaren gelegenheid wordt gegeven ten aanzien van de dezen betreffende algemeen verbindende voorschriften haar gevoelens te doen kennen.*

Het bevoegd gezag moest dus de (materiële) rechtspositie van de ambtenaar eenzijdig vaststellen, maar daarbij ook luisteren naar de opvattingen van de verenigingen van ambtenaren. Aangezien dat er best veel waren, heeft de minister van Binnenlandse Zaken op enig moment verordonneerd dat hij alleen met koepels van vakbonden wilde praten: de ambtenarencentrales, ook wel centrales voor overheidspersoneel genoemd.

#### **4. Decentralisatie van de arbeidsvoorwaarden: het sectorenmodel**

In de periode vóór 1993 wordt het arbeidsvoorwaardenoverleg tussen de minister van Binnenlandse Zaken en de centrales van overheidspersoneel gevoerd in de Centrale Commissie voor Georganiseerd Overleg in Ambtenarenzaken (CCGOA). Het kader van dit overleg staat in artikel 125 AW: de plicht van de overheid arbeidsvoorwaarden niet eerder eenzijdig vast te stellen dan na voorafgaand overleg met de daarvoor aangewezen vakorganisaties.

Omdat de arbeidsvoorwaarden ook konden worden vastgesteld als tussen partijen geen overeenstemming was bereikt, was bij dit arbeidsvoorwaardenoverleg geen sprake van échte onderhandelingen. Na langdurig aandringen van de ambtenarencentrales op een meer gelijkwaardige positie aan de onderhandelingstafel, wordt in 1988 de eerste fase van het decentralisatieproces ingeluid.

Allereerst wordt het aantal onderwerpen, waarover op centraal niveau wordt onderhandeld, sterk beperkt. De overige onderwerpen worden voortaan in het 'lokaal georganiseerd overleg' besproken.

Vervolgens leidt het streven naar meer gelijkwaardigheid tussen partijen tot de invoering in 1989 van het 'overeenstemmingsvereiste'. Dit hield in dat een regeling, waaruit rechten of plichten van ambtenaren voortvloeien, niet eerder mocht worden gewijzigd of ingetrokken dan nadat overeenstemming was bereikt met een meerderheid van de centrales van overheidspersoneel.

Ondanks het overeenstemmingsvereiste blijft in de wet de (formele) verplichting van de overheidswerkgever om eenzijdig de arbeidsvoorwaarden van ambtenaren vast te stellen nog steeds bestaan.

#### **5 De Wet normalisering rechtspositie ambtenaren**

Vanaf 1 januari 2020 is voor een groot deel van het overheidspersoneel die eenzijdige rechtsverhouding verlaten. Voortaan zijn die overheidswerknemers werkzaam op basis van een civiele arbeidsovereenkomst, zoals geregeld in boek 7 hoofdstuk 10 van het BW.

De aan de civiele overeenkomst verbonden premisse van gelijkwaardige partijen werd niet van toepassing geacht op een selecte groep ambtenaren die van de Wet Normalisering Rechtspositie Ambtenaren zijn uitgezonderd.

In artikel 3 Ambtenarenwet 2017 (=WNRA) worden de ambtenaren genoemd met wie géén arbeidsovereenkomst wordt gesloten. Het gaat hier met name om rechters en ambtenaren bij de sectoren defensie en politie. Volgens de indieners van het wetsvoorstel gelden voor

de in dit artikel genoemde groepen ambtenaren zwaarwegende argumenten om de publiekrechtelijke aanstelling te behouden (Kamerstukken II 2010/11, 32550, nr. 3, p. 1).

Als belangrijk argument werd hierbij genoemd het binnen de betreffende arbeidsverhouding ontbreken van het element ondergeschiktheid (rechters bijvoorbeeld), dat essentieel is voor het aannemen van een arbeidsovereenkomst.

Bij andere ambtenaren was de inzet voor het handhaven van de openbare orde een belangrijk argument voor het continueren van de ambtelijke aanstelling.

De keuze voor deze groep is betrekkelijk willekeurig, want zo is bijvoorbeeld de gerechtshoofdwachter wel uitgezonderd, maar de deurwachter bij de belastingdienst niet. Ondanks dat beide functionarissen in het kader van de handhaving van publiekrechtelijke wetgeving zeer ingrijpende besluiten kunnen uitvoeren als het bijvoorbeeld gaat om het inperken van het eigendomsrecht.<sup>3</sup>

## **6 Overleg over collectieve arbeidsvoorwaarden**

De procedures over het overleg over de collectieve arbeidsvoorwaarden zijn niet meer opgenomen in de huidige Ambtenarenwet 2017. Na de invoering van de WNRA worden collectieve afspraken over arbeidsvoorwaarden gemaakt op basis van de Wet op de Collectieve Arbeidsovereenkomst (Wet cao).

Het maken van collectieve afspraken is na 2020 op de volgende punten ingrijpend gewijzigd:

1. Geen verplichte deelname aan het overleg van de centrales van overheidspersoneel.  
In principe kan iedere vereniging van ambtenaren, die zich op grond van de eigen statuten ten doel stelt cao's af te sluiten, vragen om aan het arbeidsvoorwaardenoverleg deel te nemen;
2. Geen verplichte overeenstemming over wijziging van de collectieve arbeidsvoorwaarden.

Na het van toepassing worden van de Wet cao zijn de vakbonden, als de vertegenwoordigers van overheidswerknemers, bij de onderhandelingen in juridische zin gelijkwaardige partijen geworden.

Deze constructie is gebaseerd op de vooronderstelling dat de verenigingen van werknemers de achterban representeren. Als in de praktijk de leden van de vakbond geen goede afspiegeling meer vormen van het totale personeelsbestand in de onderneming of in de bedrijfstak valt het fundament van het collectieve arbeidsvoorwaardenoverleg weg.

## **7 Representativiteit**

### *7.1 Toegang tot het algemeen overleg*

Bij het gebruik van het begrip 'representativiteit' is het van belang te onderkennen dat er in de relatie tussen werkgevers en werknemers twee situaties te onderscheiden zijn waarin dit begrip een verschillende inhoud kent. Dit betreft enerzijds het algemene overleg tussen de organisaties van werkgevers en werknemers, anderzijds (de toegang tot en deelname aan) de onderhandelingen over arbeidsvoorwaarden om te komen tot een collectieve afspraak.

Bij de toegang tot het algemene overleg heeft in de Nederlandse verhoudingen de eis van representativiteit nooit zo'n belangrijke rol gespeeld. Dit kan verklaard worden vanuit onze traditie om te "polderen". We vonden (en vinden?) het belangrijker dat een bepaalde groep werknemers vertegenwoordigd wordt, dan dat ze volledig gerepresenteerd wordt. Zo is in de wet die in 1951 de instelling van de Sociaal Economische Raad mogelijk maakte, het lidmaatschap van de SER weggelegd voor iedere algemeen erkende organisatie van werknemers. Het begrip "algemene erkenning" wordt nader uitgewerkt in het Besluit beleidsregels representativiteit.

Volgens de versie van 20 mei 2016 (Staatscourant 2016, 27589) kan een vakbond *"slechts representatief zijn voor een bepaalde groep van werknemers die zij beoogt te organiseren, indien zij een niet onbetekenend aantal leden heeft die tot die groep behoren."* Met de eis van een "niet onbetekenend aantal" wordt de lat niet erg hoog gelegd.

## 7.2 Toegang tot de cao-tafel

Bij de toegang tot het overleg over de collectieve arbeidsvoorwaarden gelden heel andere criteria. De werkgever beslist wie hij uitnodigt voor het overleg over de cao. Vaak zullen dat de vakbonden zijn waar eerdere onderhandelingen mee zijn gevoerd, maar het kan ook een nieuwe vereniging van werknemers zijn.

De werkgever is bij het verzenden van de uitnodigingen in beginsel niet gebonden aan de eis dat de betreffende vakbond voldoende representatief moet zijn. Die vrijheid van de werkgever(s) is echter niet onbegrensd, want een vakbond die een groot aantal werknemers in de branche vertegenwoordigt en representatiever is dan andere vakbonden, heeft in beginsel recht op toelating tot cao-onderhandelingen, aldus de Hoge Raad op 8 juni 2007 (NJ 2007/464).<sup>4</sup>

Er geldt daarnaast ook nog een formele eis voor toelating. Een verzoek om tot het overleg toegelaten te worden mag worden geweigerd als de betreffende vakbond niet in zijn statuten heeft staan dat de belangen van de werknemers in dat bedrijf worden behartigd.

Deze eis van statutaire representativiteit speelde in 2005 bij de HEMA. De HEMA sloot met de categorale vakbond VHP, die zich blijkens zijn statuten slechts richtte op de behartiging van de belangen van hoger personeel, twee cao's af: een voor het lagere en een voor het hogere personeel.

De FNV en CNV eisten vervolgens in kort geding dat de tussen de HEMA en VHP voor het lagere personeel gesloten cao buiten werking zou worden gesteld, dan wel zou worden opgeschort. Zij voerden in dat verband aan dat VHP, als vakbond die alleen hoger personeel vertegenwoordigt, niet bevoegd was om op te treden voor de werknemers die vallen onder de werkingssfeer van de HEMA-cao voor lager personeel. Die eis werd door voorzieningenrechter gehonoreerd.<sup>5</sup>

Een andere weigeringsgrond kan gelegen zijn in de omstandigheid dat het categorale karakter van een vakbond, met de behartiging van zeer specifieke belangen een belemmering kan zijn voor het overleg (zie Hof Amsterdam 26 oktober 2010 (JAR 2010/308).

### 7.3 Algemeenverbindendverklaring

Het begrip 'representativiteit' heeft weer een heel andere lading als de cao eenmaal is afgesloten en de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid wordt gevraagd die overeenkomst algemeen verbindend te verklaren. Dat wil zeggen dat die arbeidsvoorwaarden niet alleen gelden voor de leden van de vakbond, die de cao (mede) heeft afgesloten, maar voor alle medewerkers die werkzaam zijn in de desbetreffende bedrijfstak.

In het *Besluit aanmelding cao's*<sup>6</sup> is opgenomen dat de sociale partners moeten opgeven hoeveel werkgevers betrokken zijn bij deze cao en hoeveel werknemers in die bedrijfstak lid zijn van de vakbond(en) die de cao hebben ondertekend.

In het Toetsingskader algemeenverbindendverklaring cao-bepalingen staat in paragraaf 4.1 dat alleen tot algemeenverbindendverklaring kan worden overgegaan als "(...)de cao-bepalingen waarop het verzoek tot avv betrekking heeft reeds gelden voor een naar het oordeel van de minister belangrijke meerderheid van de in de bedrijfstak werkzame personen."<sup>7</sup>.

Voor de berekening van die meerderheid zijn verschillende rekenmethodes mogelijk, maar in zijn algemeenheid kan worden gesteld dat voor het algemeen verbindend verklaren de vakbonden zo'n 55% – 60% van de werknemers moeten vertegenwoordigen.<sup>8</sup> Dat is toch wel meer dan "een niet onbetekenend aantal."

## 8 Toekomstverkenning

Voor de komende jaren is de vraag met wie de collectieve onderhandelingen gevoerd moeten gaan worden als er vrijwel geen leden meer bij de vakbond zijn aangesloten en deze niet meer als relevante gesprekspartner worden gezien.

### 8.1 Het perspectief van de individuele werknemer

Vanuit het perspectief van de individuele ambtenaar/werknemer hoeft het ontbreken van een cao niet erg te zijn, als hij beschikt over voldoende kennis en vaardigheden en zich met niet (te) veel concurrerende werkzoekenden tegelijkertijd voor een bepaalde vacature meldt. In geval van schaarste zal de voldoende geschoolde en mondige werknemer bij de onderhandelingen over zijn arbeidsvoorwaarden niet veel last hebben van de afwezigheid van een cao.

Voor alle andere werkzoekenden die niet aan dit ideale plaatje voldoen, is het een reëel risico dat zij bij het zelf onderhandelen over de arbeidsvoorwaarden, een minder goed resultaat bereiken dan in het geval er een cao van toepassing zou zijn. Om maar te zwijgen van de werkzoekende die om de een of andere (bijvoorbeeld medische) reden een achterstand tot de arbeidsmarkt heeft.

### 8.2 Het perspectief van de werkgever

Ook vanuit het perspectief van de werkgever is het voor de interne arbeidsrust – en dus voor een ongestoorde bedrijfsvoering – van groot belang om met alle werknemers vergelijkbare afspraken te kunnen maken.

Voor het geven van eenduidige instructies aan alle werknemers is het niet nodig een cao af

te sluiten. Het codificeren van algemene instructies is mogelijk op grond van artikel 7:660 BW:

*De werknemer is verplicht zich te houden aan de voorschriften omtrent het verrichten van de arbeid alsmede aan die welke strekken ter bevordering van de goede orde in de onderneming van de werkgever, door of namens de werkgever binnen de grenzen van algemeen verbindende voorschriften, of overeenkomst aan hem, al dan niet tegelijk met andere werknemers, gegeven.*

Ook voor het aanbieden aan het eigen personeel van vergelijkbare arbeidsvoorwaarden is geen cao nodig. Dat kan de individuele werkgever prima zelf beslissen. Dat wordt echter anders als de werkgevers willen voorkomen dat binnen de eigen bedrijfstak concurrentie op arbeidsvoorwaarden plaatsvindt. Voor het aanbieden van (vrijwel) gelijke arbeidsvoorwaarden binnen de gehele bedrijfstak is een collectieve arbeidsovereenkomst onontbeerlijk.

### 8.3 Het perspectief van het publiek belang

In het reeds eerder genoemde Toetsingskader algemeenverbindendverklaring cao-bepalingen (gepubliceerd in de Staatscourant 2019, 38118) staat onder het kopje Algemeen beleidsuitgangspunt het publieke belang van de algemeenverbindendverklaring heel helder verwoord:

*De totstandkoming en de inhoud van afspraken omtrent arbeidsvoorwaarden is in beginsel de verantwoordelijkheid van werkgevers en werknemers en hun organisaties. Collectieve afspraken bevorderen evenwichtige arbeidsverhoudingen en arbeidsrust en vormen daarmee een belangrijke randvoorwaarde voor een positieve sociaaleconomische ontwikkeling.*

*Algemeen verbindend verklaren (avv) heeft in de kern tot doel het uitoefenen van die verantwoordelijkheid van sociale partners (via collectieve afspraken in de vorm van cao's) te ondersteunen en te beschermen. Het beoogde effect van avv is concurrentie op arbeidsvoorwaarden door onderbieding door niet gebonden werkgevers en werknemers te voorkomen. Door avv kan andere regelgeving door de centrale overheid worden beperkt.*

Dankzij de collectieve arbeidsovereenkomsten vindt de economische strijd om een zo groot mogelijk marktaandeel in Nederland vooral plaats op grond van prijs, kwaliteit, leveringszekerheid, naamsbekendheid en zo verder. Dus voornamelijk economische factoren en niet vanwege (te) lage kosten, omdat het personeel wordt uitgebuit.

Aan de ongebreidelde groei van het aantal (schijn)zelfstandigen kunnen we zien dat de lokroep van het besparen op personeelskosten heel verleidelijk is. De mogelijkheden daartoe zijn overigens wel enigszins beperkt na het arrest FNV KIEM,<sup>9</sup> waarin het Hof van Justitie bepaalde dat een vakbond in een cao ook afspraken mag maken voor zelfstandigen zonder personeel.

Vervolgens heeft de Autoriteit Consument en Markt in 2019 in de Leidraad tariefafspraken zzp'ers onder andere bepaald geen boetes te zullen opleggen als zzp'ers een (minimum) tarief afspreken om daarmee het bestaansminimum te garanderen.

Tenslotte kan de Nederlandse regering dankzij de collectieve afspraken het systeem van sociale zekerheid beter in stand houden. De financiering van dit stelsel door de inhoudingen

op het salaris is beter te regelen door een grote mate van uniformiteit bij de beloning van arbeid. Dit geldt zeker ook voor het omvangrijke stelsel van pensioenregelingen, dat sociale partners na de Tweede Wereldoorlog samen hebben opgebouwd.

## 9 Hoe de collectieve arbeidsvoorwaardenvorming overeind te houden

Collectieve afspraken over arbeidsvoorwaarden leveren dus een grote bijdrage aan de regulering van de economie, de arbeidsmarkt en aan de belangen van de werkgever en de werknemer. Het is zeer gewenst dat ook in de nabije toekomst collectieve afspraken over arbeidsvoorwaarden gemaakt kunnen blijven worden. De vraag of de vakbonden daarin een rol kunnen blijven spelen is echter ongewis.

Voor het waarborgen van collectieve afspraken schets ik vier mogelijke scenario's:

1. door ledengroei blijven de vakbonden relevant;
2. gratis lidmaatschap;
3. ondernemingsovereenkomst met de OR;
4. introductie van een regionaal of per bedrijfstak georganiseerd werknemersberaad: een collectief arbeidsvoorwaardenfonds.

In scenario 1 en 2 blijven de vakorganisaties de vertegenwoordiger van de werknemers. Het probleem van het verlies van representativiteit wordt in deze scenario's verholpen door een voldoende ledengroei te bewerkstelligen.

Als aanvulling op de mogelijkheid van ledengroei suggereert dr. N. Jansen in zijn proefschrift om het begrip "representativiteit" ruimer uit te leggen. Hij doet daartoe enkele voorstellen waarbij weliswaar het ledental niet groeit, maar wel het aantal werknemers dat zich heeft uitgesproken over de inzet van de onderhandelingen of over het wel of niet aanvaardbaar zijn van het onderhandelingsresultaat.<sup>10</sup>

In deze oplossingsrichting stellen de vakorganisaties de ledenraadpleging ook open voor niet-leden en organiseren zij een referendum onder alle werknemers in die bedrijfstak. De aantrekkelijkheid om toch lid van de vakbond te worden zit in dit scenario in de andere diensten die vakbond biedt. Denk hierbij aan individuele rechtsbijstand en bijvoorbeeld ondersteuning bij loopbaankeuzes, of erkende opleidingen voor het eigen vak.

Een andere variant van ledengroei is het aanbieden van een gratis lidmaatschap. De kosten van het vakbondswerk worden in die variant volledig vergoed uit de werkgeversbijdrage die in de cao wordt afgesproken.

### 9.1 De ondernemingsovereenkomst

In het derde scenario worden de collectieve afspraken niet voor een bedrijfstak gemaakt, maar per bedrijf door het arbeidsvoorwaardenoverleg met de ondernemingsraad. De invoering van een dergelijk model behoeft nauwelijks nadere regelgeving. Het vindt nu al veel plaats en kan als het ware organisch verder groeien.

Het nadeel is dat dit model geen oplossing biedt voor bedrijven zonder ondernemingsraad. Er is dus geen garantie op collectieve afspraken voor een (substantieel deel van een) bedrijfstak en die aldus evenwichtige arbeidsverhoudingen en arbeidsrust bevorderen. Het



aparte overleg per onderneming voorkomt evenmin concurrentie op arbeidsvoorwaarden door onderbieding door ondernemingen zonder ondernemingsraad.

Tenslotte is er nog een ander punt van aandacht in dit model. De vaardigheden van de leden van de ondernemingsraad verdienen bij de invoering van dit model extra aandacht. Want meepraten over de ontwikkelingen in de organisatie is echt een ander vak dan het onderhandelen over de arbeidsvoorwaarden van je directe collega's.

## 9.2 *Het collectieve arbeidsvoorwaardenfonds*

Maar wat nu als de vakbonden niet in staat zijn een substantiële ledengroei te realiseren en effectief in ledenaantal achteruitgaan, wat dan? Ik ben van oordeel dat onze samenleving het zich niet kan veroorloven dat er geen collectieve afspraken meer worden gemaakt.

Het publieke belang bij rust op de arbeidsmarkt, bij een evenwicht tussen werkzoekenden en de vraag naar personeel en bij voldoende koopkracht voor de burgers/werknemers maakt dat wij alles op alles moeten zetten collectieve afspraken over arbeidsvoorwaarden te kunnen blijven maken.

Van onze politieke afgevaardigden verwacht ik dat zij nu al indringend aan het nadenken zijn over dit scenario. Ten behoeve van die gedachtevorming wil ik wel een suggestie doen.

Als de vakbonden wegvallen als de meest geëigende gesprekspartner dan dient er een ander overlegplatform te komen. Hierbij kan als alternatief voor iedere regio of voor iedere bedrijfstak een publiekrechtelijk "economisch beraad" worden ingesteld. Dit beraad bestaat uit werkgever(s) en door kiesgerechtigden gekozen werknemers, dat de bevoegdheid heeft de kaders van de ontwikkeling van de arbeidsvoorwaarden, zoals de loonruimte, vast te stellen.

Ik kies voor een publiekrechtelijke setting, omdat een goed functionerende arbeidsmarkt een publiek belang is en dat rechtvaardigt overheidsoptreden. Een vergelijkbaar overleg over zo een specifiek publiek belang is bijvoorbeeld het waterschap. Al meer dan 750 jaar overleggen wij met elkaar over het waterbeheer, opdat we genoeg water en droge voeten hebben.

Een ander voorbeeld is de volksgezondheid. Van 1941 tot 2006 hadden wij hier ook een publiekrechtelijk beraad voor: het ziekenfonds. Een overleg dat zijn wortels had in initiatieven van werknemers die de risico's op (te) hoge ziektekosten gezamenlijk wilden dragen.

De aansturing van het stelsel van ziektekostenverzekering en zorgvoorzieningen is in de afgelopen eeuw regelmatig onderwerp van discussie geweest.<sup>11</sup> Het is bepaald ook geen uitgemaakte zaak dat dit besturingsmodel bruikbaar is voor het vaststellen van de kaders van de collectieve arbeidsvoorwaarden.

Het in enigerlei vorm voortzetten van het overleg over collectieve arbeidsvoorwaarden, met inbreng van werkgevers en "werkenden" (dus werknemers en zelfstandigen), acht ik echter van een zodanig belang dat het meer dan de moeite waard is de kansen en risico's te

onderzoeken van de oprichting van een “Collectief arbeidsvoorwaardenfonds”, naar analogie van het oude ziekenfonds.

## 10 Rol van de VHMF

Uiteraard willen (ook) de leden van de VHMF invloed houden op hun eigen arbeidsvoorwaarden. Daartoe heeft het bestuur van de VHMF een onderzoek gestart om van de leden antwoord te krijgen op de vraag hoe de vereniging de belangen van haar leden in de toekomst het beste kan behartigen.

Zo gaat het bestuur de uitdaging aan om aan de leden duidelijkheid te bieden over de wijze waarop de VHMF in de toekomst gaat bijdragen aan het maken van collectieve afspraken over arbeidsvoorwaarden en pensioenen.

## Noten

- 1 Al vanaf zijn afstuderen is Jacques Dijkgraaf werkzaam in de rechtshulpverlening. Eerst als juridisch adviseur bij het Bureau voor Rechtshulp en daarna bij twee vakorganisaties voor ambtenaren en onderwijspersoneel. Sinds februari 2001 is hij werkzaam als advocaat. Hij adviseert ambtenaren werkzaam in de sectoren rijk, gemeenten en politie en werknemers in het onderwijs.
- 2 Randeraad, N. (1994). Ambtenaren in Nederland (1815-1915). BMGN – Low Countries Historical Review, 109(2), 209–236. <https://doi.org/10.18352/bmgn-lchr.3834> (Digitaal artikel).
- 3 Zie voor een uitgebreide toelichting op de artikel 3-ambtenaren het artikel van mr. N. Hummel in het boek Van ambtenaar naar ambtenaar uit 2017 van de Vereniging Ambtenaar en Recht.
- 4 Dit geschil ging over de cao Kinderopvang 2005, waarbij de ABVA KABO weliswaar een belangrijk deel van de werknemers in de branche vertegenwoordigde, maar bij de onderhandelingen in de voorafgaande jaren zo mijlenver afstand van de inzet van de werkgevers dat de Hoge Raad overwoog: De partijen die overleg (willen) voeren over aanpassing van een bestaande CAO hebben immers, zij het binnen de grenzen van wat gelet op de betrokken belangen redelijk is, vrijheid van onderhandelen en zijn daarom niet zonder meer gehouden een niet bij de CAO partij zijnde vakbond, ook als zij representatief is, tot dat overleg toe te laten, als zij de gerechtvaardigde verwachting hebben dat daardoor dit overleg wegens fundamenteel gebrek aan overeenstemming niet tot resultaat zal kunnen leiden. Dus mocht de ABVA/KABO de toegang tot de onderhandelingen worden geweigerd.
- 5 Zie Voorzieningenrechter Rechtbank Amsterdam 29 december 2005, RAR 2006, 45; JAR 2006/27.
- 6 Besluit aanmelding van collectieve arbeidsovereenkomsten en het verzoeken om algemeenverbindendverklaring, laatstelijk gewijzigd 12 juli 2019 Staatscourant 2019,38116.
- 7 Zie art. 2 eerste lid Wet op het algemeen verbindend en het onverbindend verklaren van bepalingen van collectieve arbeidsovereenkomsten. Deze wet is laatstelijk (op 1 juni 2023) gewijzigd door de Implementatiewet Richtlijn 2020/1057/EU inzake detachering in de wegvervoersector (Staatsblad 2023, 151).
- 8 Voor een toelichting op die methodiek en op beleidsvrijheid van de minister bij de beoordeling van avv-verzoeken zie de uitspraak van de Raad van State van 7 september 2011 (ECLI:NL:RVS:2011:BR6877).
- 9 Arrest van de Eerste kamer van het Hof van Justitie van 4 december 2014: "zelfstandigen vallen onder de werkingssfeer van artikel 101 van het Verdrag voor de Werking van de Europese Unie".
- 10 N. Jansen Een juridisch onderzoek naar de representativiteit van vakbonden in het arbeidsvoorwaardenoverleg Wolters Kluwer 2019.
- 11 zie <https://www.zorginstituutnederland.nl/over-ons/organisatie/historie>.

---

# Omzien in verwondering

Mr. M.J.H. Hellegers'

---

“

Hoe groter het aantal pensioenjaren,  
hoe groter de afstand tot de Belastingdienst. Toch  
blijft de tenenkrommende worsteling van de dienst in  
het rechtsstatelijk functioneren pijnlijk om te zien. Denk  
aan toeslagen, institutioneel racisme en privacy-  
schendingen. Ook het patroon dat de Belastingdienst  
veelal de schuld krijgt, terwijl hij gewoon uitvoert  
wat 'de politiek' heeft bedacht, doet zeer.  
Hier ligt een mooie taak voor de vereniging.

”

## 1 Inleiding

Mijn werkzame leven – en eigenlijk ook de jaren daarna – loopt in belangrijke mate parallel aan de ontwikkeling van de vereniging, aanvankelijk de Vereniging van adjunct-inspecteurs VAI, vervolgens de Vereniging van inspecteurs van 's-Rijksbelastingen VI en daarna de Vereniging van hoofdambtenaren (later gewijzigd in hogere ambtenaren) bij het Ministerie van Financiën, de VHMF. Hierbij een terugblik in vogelvlucht vanuit die verwevenheid tussen werk en vereniging.

## 2 Van meewerken tot meedenken en meepraten

Van 1977 tot 2016 heb ik bij de Belastingdienst gewerkt, in diverse functies en op allerlei plaatsen. Van aanslagregelaar en meewerkend voorman tot teamleider en doelgroepcoördinator. Vervolgens belandde ik in de wondere wereld van project-, werk- en kennisgroepen: de ondersteunende beleids- en regiegroep OBER, het Centrum voor proces- en productontwikkeling B/CPP, de Landelijke toezichtorganisatie LTO, het Expertisecentrum handhaving en intelligence EHI.

Als bestuurslid van de toenmalige inspecteursvereniging stond ik in 1993 aan de wieg van de VHMF, voortgekomen uit de samensmelting van VI (Vereniging van Inspecteurs van 's-Rijksbelastingen), VOA (Vereniging van Overheidsaccountants) en KBO (Koninklijke Broederschap van Ontvangers). Uit de afzonderlijke bladen van die verenigingen ontstond het gemeenschappelijke blad 'Informatief'. Het was altijd een sport de kopij op tijd bij de drukker te krijgen en de drukproeven te verifiëren. En leuk natuurlijk om zelf artikelen te

schrijven over uiteenlopende zaken.

Als bestuur gingen we regelmatig in gesprek met de divisiedirecteuren en met de dienstleiding over het vak en om de belangen van onze leden te behartigen. Daarnaast heb ik altijd bijzonder genoten van mijn bezoeken aan de afdelingsvergaderingen door het hele land, het rechtstreekse contact met de leden. En natuurlijk de jaarvergaderingen met de jaarrede, de discussies met de zaal en 's-middags het symposium.

Het waren leerzame en boeiende jaren, waarin ik gaandeweg steeds meer interesse kreeg in die andere manier van meepraten over het beleid, de medezeggenschap op basis van de Wet op de ondernemingsraden. Bij de oprichting van B/CPP in 2000 kwam ik in de ondernemingsraad. Dat was het begin van een fascinerende periode in diverse opeenvolgende – en vaak ook gelijktijdige – ondernemingsraden en groepsondernemingsraden, tot en met de concernondernemingsraad. Het boeide mij enorm te zien hoe zo'n grote en complexe organisatie als de Belastingdienst draait, hoe besluiten tot stand komen en hoe verweven de dienst is met de politiek ("Jongens, de Belastingdienst is een politiek gestuurde organisatie", aldus onze markante directeur-generaal Jenny Thunnissen). Heel bijzonder om zelf – namens de CMHF/VHMF – deel te mogen uitmaken van dat gebeuren.

### **3 De VHMF-symposia**

Vanaf het begin van mijn loopbaan bij het Ministerie van Financiën heb ik meegewerkt aan het organiseren van het jaarlijkse symposium van aanvankelijk VI en later de VHMF. Een geweldige manier om buiten de gebaande paden te treden, andere invalshoeken te verkennen en contact te hebben met spraakmakende figuren binnen en buiten de dienst. Zo ontzettend inspirerend om te doen, samen met een klein clubje bevlogen mensen. In den beginne werd ad hoc een groepje mensen samengesteld om het symposium te organiseren. Dat ontwikkelde zich in de loop der jaren tot de huidige symposiumcommissie met een heuse voorzitter en een min of meer vaste werkwijze en taakverdeling. Met cameraman en geluidstechnicus reisden we stad en land af om interviews met interessante mensen op film vast te leggen. Hoogleraren, staatssecretarissen, rechters, wetenschappers, niet alleen uit de belastingwereld, maar ook uit heel andere disciplines. We onderhielden daarbij nauwe banden met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, met vergaderingen – inclusief rondleiding! – in het prachtige Muiderpoortgebouw in Amsterdam.

### **4 De jaren tachtig**

Natuurlijk is de dienst in de loop van die bijna 40 jaar veranderd. Toen ik in 1979, na de tweejarige postdoctorale opleiding in Leiden, aantrad als adjunct-inspecteur op de inspectie der directe belastingen Nijmegen I moest ik tellingen in de veelal handgeschreven aangiften nog handmatig controleren. Een frivole collega schreef aan een zeer hooggeleerde belastingplichtige: "Uw jaarlijkse telfout bedraagt dit jaar ...". Niet heel veel later kreeg ik gelukkig een zakrekenmachine. Computers waren toen nog apparaten die in Apeldoorn in een gigantische ruimte stonden te stampen. Jaren later was die ruimte vooral erg leeg, omdat de computers zoveel kleiner en krachtiger waren geworden.

Als adjunct-inspecteur liep je de eerste drie jaren stage bij diverse dienstonderdelen om zo brede ervaring op te doen. Na Nijmegen kwam ik bij het Centraal Bureau Motorrijtuigenbelasting in Apeldoorn. Qua automatisering waren ze daar toen al stukken verder dan op de

middelgerichte inspecties. Dat was ook wel nodig om de miljoenen mutaties per maand, kwartaal en jaar adequaat te verwerken. In mijn CBM-tijd werd de overgang van motorrijtuigenbelasting naar houderschapsbelasting van kracht. Een grootscheepse operatie, maar de uitvoering verliep zonder noemenswaardige incidenten.

Typistes in Apeldoorn werkten begin jaren tachtig al met geavanceerde typemachines die hele lappen tekst konden produceren op commando van een enkele toetsaanslag. Overwegingen op een uitspraak op bezwaar of beroep werden door de behandelend commies of controleur aangeduid met cijfers, waarna de tekstverwerker er een keurige uitspraak van maakte. Waterdicht ook trouwens: vrijwel alle beroepszaken bij het gerechtshof in Arnhem werden gewonnen – mede dankzij een stevig dichtgetimmerde wet. *Lex dura, sed lex* – dat werk. Op zittingsdagen toog ik met 25, 30 dossiers onder de arm naar het gerechtshof, vol verwachting wie op zou komen dagen en met welk verhaal. Advocaten hadden de motorrijtuigenbelasting – herstel, de houderschapsbelasting – nog niet ontdekt en de enkeling die wél ter bijstand optrad had duidelijk geen idee hoe de wet in elkaar stak.

Dat bleek elders wel anders. Op de inspectie Vennootschapsbelasting Arnhem, waar ik na het CBM terecht kwam, werd niet zo gek veel geprocedeerd en dan nog moest je maar afwachten wat de rechter ervan zou vinden. Bovendien kreeg je als inspecteur te maken met gekwalificeerd tegenspel, met adviseurs die zich zo nodig lieten bijstaan door specialisten van grote kantoren. Dat maakte de intellectuele uitdaging groter en de scoringskans uiteraard geringer. Het was de tijd van de veelal zwaar overtrokken pensioen- en VUT-reserves en niet te vergeten de WIR-problematiek. De onverhoedse afschaffing van de WIR leidde tot een stroom dubieuze claims, waarvan wij inspecteurs het donkerbruine vermoeden hadden dat de datering van de overeenkomsten niet altijd spoorde met de werkelijkheid. Mooie tijden, ook omdat de inspecteurs onderling een hechte groep vormden met hart voor het vak. Mij staat nog wel bij dat op zekere dag de sous-chef van de administratie kwam vragen waarom ik alleen de voorkant van de schrijfblokken gebruikte; zonde van de ongebruikte achterkant... Dat tekent ook wel een beetje de tijdgeest.

## 5 De reorganisaties

En toen, in 1988, was daar plotseling de reorganisatie met de zogenoemde loodseenheden. De middelgerichte inspecties IB, OB, LB en Vpb werden geclusterd rond de onderneming. De inspecties Registratie & Successie bleven erbuiten. Omdat ik als Vpb-inspecteur het rayon Nijmegen had, mocht ik met mijn posten mee naar de loodseenheid Nijmegen, kortweg de BON geheten, de Belastingdienst Ondernemingen Nijmegen. Met het idee van de loodsen was niets mis, maar de praktijk bleek weerbarstig. Het correct samenvoegen van de afzonderlijke dossiers bijvoorbeeld stelde de administratie voor schier onoverkomelijke problemen, evenals het (al dan niet tijdig) opleveren van correspondentie of een bezwaarschrift. Van medewerkers werd verwacht dat ze verschillende middelen zouden gaan beheersen, met als gevolg dat zij in grote getale op bijscholingscursus waren terwijl we op de inspectie om mensen zaten te springen. Afijn, zoals dat gaat met proeven, werd de proef als geslaagd beschouwd en het concept werd landelijk uitgerold.

Gelijktijdig met de loodseenheden begon de opmars van de personal computer, aanvankelijk nog mondjesmaat verstrekt, enkele stuks per team. Ik herinner me nog buigzame floppy's

en borsu-schijven. Later lag mijn bureaulade vol met kleine diskettes. Als redacteur van het VHMf-orgaan Informatief, kreeg ik artikelen per post op die schijfjes aangeleverd – bijna niet meer voor te stellen in het huidige digitale tijdperk.

De opmars van de computer was niet te stuiten. Het was ook de tijd van de digitale ondersteuning: SMILE, het systeem voor managementinformatie op de loodseenheden. Niet dat het systeem onfeilbaar was, maar het bood in ieder geval het hoofd van dienst en de overige leidinggevendenden enig houvast.

Een handige medewerker uit mijn team bouwde voor mij een applicatie voor de pc waarin ik handmatig de belangrijkste data over afgedane controles invoerde en zo enigszins grip kreeg op de productie van de controlemedewerkers en de kwaliteit van hun controlerapporten.

## **6 De opkomst van doelgroepmanagement**

Na de turbulente beginjaren in Nijmegen werd ik teamleider in Arnhem. Het was de tijd van experimenteren met doelgroepmanagement en de horeca in mijn team leende zich daar bij uitstek voor. Waarnemingen ter plaatse, samen met de politie en andere instanties, steekproefsgewijze controles. Doelgroepmanagement was een gedurfde en in mijn ogen geslaagde manier om grip te krijgen op de grote aantallen ondernemingen in het MKB-segment.

Later in de jaren negentig mocht ik deel uitmaken van de projectgroep OBER en helpen bij het opstellen van een behandelstrategie per aandachtscategorie. Ik heb menig concept geschreven en herschreven voor de doelgroep starters. Het idee was dat aandacht in de beginfase van de onderneming zou resulteren in verbetering van de compliance, zodat de tijdsinvestering zichzelf zou terugverdienen. Een nobele gedachte, maar ook hier bleek de praktijk weerbarstig: startersbezoeken waren vooral goed voor de aantallen, maar leverden in opbrengst gemeten weinig op. Mijn bemoeienis met startende ondernemers resulteerde in het leveren van een stevige bijdrage aan het Handboek voor startende ondernemers.

OBER maakte furore met de ontwikkeling van de zogenoemde toezichtpiramide: een aansprekende visualisering van de opbouw en intensiteit van de verschillende vormen van toezicht. Andere onderwerpen waar ik me bij OBER mee bezig mocht houden waren het doorontwikkelen van standaardjaarstukken en de geautomatiseerde risicoselectie op basis van gegevens uit de Vpb-aangiften.

## **7 B/CPP, het ingenieursbureau van de Belastingdienst**

Met ingang van het jaar 2000 ging OBER op in B/CPP en de standaardjaarstukken promoveerden tot het project digitale winstaangifte. Omdat de dienstleiding aanvankelijk aan de belastingadviseurs toezegde de standaardjaarstukken niet verplicht te stellen, kwam het project niet echt op stoom. Dat veranderde toen budgettaire en politieke nood verplichtstelling alsnog binnen bereik bracht. De vraag was niet langer of er een gestandaardiseerde winstaangifte moest komen, maar hoe die eruit moest zien. Adviseurs hoefden (c.q. mochten) niet langer hun uitgebreide rapporten mee te sturen, maar konden volstaan met de digitale winstaangifte. Dat was wennen, want adviseurs hadden allemaal hun eigen manier van rapporteren ontwikkeld en gecultiveerd; er zaten echt juweeltjes bij.

Een andere memorabele ontwikkeling begin deze eeuw was horizontaal toezicht: uitgaan van vertrouwen. Dat was tegen het zere been van veel aanslagregelende en controlerende ambtenaren die liever het adagium huldigden 'vertrouwen is goed, controle is beter'. Maar de Belastingdienst had gewoonweg niet genoeg mensen om alle aangiften te controleren; het aantal controles liep gestaag terug en uitdrukkingen als 'automatische afdoening', 'door de kelder' en dergelijke kwalificaties waren eufemismen om te verhullen dat het toezicht de groeiende stroom werk niet aan kon. Met een klein groepje van B/PPP onderzochten we de mogelijkheden van certificering; met name de Douane had daar, ook internationaal, goede ervaringen mee. Het tekende de andere manier van denken, van wantrouwen naar gerechtvaardigd vertrouwen.

In diezelfde lijn lag ons onderzoek naar vooroverleg op met name de eenheden grote ondernemingen. Via verzoeken om vooroverleg verkenden adviseurs in toenemende mate welke constructies nog net door de beugel konden. Dat kostte de inspecteurs niet alleen veel tijd, maar zij kregen ook het gevoel gebruikt te worden om de grenzen van het toelaatbare af te tasten. Tegelijkertijd vormde de bereidheid tot vooroverleg een unieke selling point van Nederland als vestigingsland, dus daar wilde de politiek graag aan vasthouden.

Met enige weemoed denk ik ook terug aan een uitvoerige studie naar balans in de strafrechtketen, die duidelijk moest maken welke aanpak de Belastingdienst in diverse stadia en bij verschillende vormen van fraude kon hanteren.

## **8 Focus op handhaving**

Via de kennisgroep integrale overheidshandhaving kwam ik terecht bij de LTO, de landelijke toezichtorganisatie. De LTO vormde een bonte verzameling van medewerkers met diverse achtergronden en disciplines met de focus op toezichtgerelateerde activiteiten: het opstellen van het handhaving jaarplan, onderzoeken naar de effectiviteit van toezicht, experimenten met nudging, het met zachte hand geleiden van de belastingplichtige naar gewenst gedrag et cetera. Maar dus ook integrale overheidshandhaving: samenwerkingsafspraken met andere overheidsinstanties om problemen gezamenlijk aan te pakken. LTO werd EHI, het expertisecentrum voor handhaving en intelligence.

## **9 Medezeggenschap op alle niveaus**

In de loop der jaren zijn mijn activiteiten voor de vereniging en de medezeggenschap steeds meer beslag gaan leggen op mijn beschikbare tijd. Dat is een eufemisme, het OR-werk vergde ruimschoots meer dan mijn reguliere werktijd. Vergaderingen van OR, GOR en COR; daarnaast de Sectieraad CMHF, de jaarlijkse organisatie van het VHM-symposium. Rond de eeuwwisseling kwam het besef dat opeenvolgende reorganisaties er voortaan bij zouden horen – en dat hebben we geweten. Hooglopende discussies met de dienstleiding over de koers van de dienst, collegiaal management, bezuinigingen en grootscheepse veranderingen. Heel boeiend allemaal, de wondere wereld van de Belastingdienst in al zijn facetten.

Bij het ontstaan van de VHM lag, althans in mijn beleving, het zwaartepunt bij de aandacht en de liefde voor het vak. Voor de arbeidsrechtelijke aspecten vertrouwde de vereniging grotendeels op de CMHF. In de loop der jaren echter verschoof de focus van vakvereniging naar vakbond. Vadertje Staat stelde zich vaker op als een krenterige boekhouder en

bezuinigde graag op de arbeidsvoorwaarden. De teneur, ook breder in de samenleving, was dat er veel te veel ambtenaren waren en dat het ambtenarenapparaat teveel geld kostte. Illustratief is de greep in de pensioenkas van het ABP die nooit is hersteld. De vermenging van ambtelijke en politieke baas bij CAO-discussies maakte duidelijk dat de overheid haar ambtenaren toch vooral als kostenpost zag en niet als het kapitaal waarmee het land bestuurd moest worden. De afschaffing van de ambtenarenstatus – al mag dat niet zo genoemd worden – zorgde nog eens extra voor kwaad bloed bij de ambtenaren die toch vooral de publieke zaak toegewijd waren. Nu lijkt het erop dat het tij enigszins aan het keren is: de overheid is gaan beseffen dat een capabel en integer ambtenarenapparaat een groot goed is en uitbesteding van overheidstaken vaak geen goed idee. Ook positief is de herbezinning op de opzet van de Algemene Bestuursdienst, waarbij meer gekeken gaat worden naar vakinhoudelijke kennis en ervaring.

## 10 Epiloog

Natuurlijk had ik in mijn jonge jaren vakantiebaantjes – rozen oculeren, tenten opbouwen voor de Vierdaagse, net geslachte kippen aan de lopende band ophangen bij een kippenlachterij om er maar enkele te noemen – maar na mijn studie heb ik enkel voor de Belastingdienst gewerkt. In 2016 ging ik met pensioen en inmiddels is de afstand tot de dienst groter geworden, al houd ik via de symposiumcommissie nog enigszins voeling met wat er leeft binnen de dienst. Berichten over de Belastingdienst in de media lees ik nog steeds met veel interesse, maar de herkenning van namen en organisatieonderdelen wordt met de dag minder. Ook gevoelsmatig wordt de afstand groter: ik voel me niet meer zo persoonlijk aangevallen als de Belastingdienst weer eens het mikpunt van kritiek is. De tenenkrommende worsteling met rechtsstatelijkheid, of het nou gaat over toeslagen, institutioneel racisme of privacy; het patroon dat de Belastingdienst de schuld krijgt als deze uitvoert wat 'de politiek' heeft bedacht. Kennelijk is dat hoe het werkt: schouders eronder en stug doorgaan.

Af en toe hoor ik over oud-collega's die zijn overleden, namen die herinneringen oproepen aan vervlogen tijden, strijdmakkers. De jongere generatie is nu aan zet.

Al die jaren ben ik nauw betrokken geweest en gebleven bij de vereniging: als bestuurslid, redacteur van Informatief, voorzitter en natuurlijk ook als lid van de symposiumcommissie. Belastingdienst en vereniging zijn onder mijn huid gaan zitten. Ik wens de dienst én de VHMF nog veel mooie jaren toe.

## Noten

- 1 Thijs Hellegers is sedert juli 2016 post-actief na 40 jaar in overheidsdienst en was onder meer belastinginspecteur, strategisch adviseur Belastingdienst, voorzitter VHMF en voorzitter Concernondernemingsraad Belastingdienst.



---

# Faits divers uit de historie van de VHMF

Mr. J.P. Hofstra\* m.m.v. P.M. Tekstra\*\* en mr. G.H.Th van de Bult\*\*\*

“ Sommige jubilea worden gevierd terwijl er enige onzekerheid heerst omtrent de precieze start van de jubileumperiode. De auteurs hebben onderbouwd dat de viering in 2023 van het 150-jarig jubileum historisch een solide basis heeft. Ook is uiteengezet uit welke ‘bloedgroepen’ de huidige VMHF is voortgekomen en waarom de VHMF uiteindelijk niet het predikaat ‘Koninklijk’ draagt. Voorts passeren wetenswaardigheden de revue die de gemoederen binnen de VHMF stevig hebben bezig gehouden, zoals de werksituatie en het carrièreperspectief, emancipatie- en discriminatiekwesties alsmede meer recentelijk de rechtspositie en professionaliteit van de belastingambtenaar. ”

## 1 Proficiat!

Een welgemeende felicitatie doet de gever en de ontvanger ervan goed. Het juiste moment van de felicitatie is belangrijk. Schaamte en ongemak liggen op de loer. Hoe zit dat eigenlijk met de jubileumfelicitatie aan de VHMF?

De VHMF is ontstaan uit de Koninklijke Broederschap van Ontvangers (KBO), de Vereniging van Inspecteurs (VI) en – iets later – de leden van de Vereniging van Overheidsaccountants (VOA). Hoe zit het dan met het jubileum?

Eerst maar eens de KBO. De KBO vierde het honderdjarig bestaan in 1973. Helaas is niets te vinden over de eerste vergadering in 1873. Die zou ‘met aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid’ hebben plaatsgevonden op 1 september 1873<sup>1</sup>. De eerste algemene vergadering was op 29 augustus 1874<sup>2</sup>.

De VI vierde het honderdjarig bestaan in 1985. Dat was logisch omdat in 1935 het vijftigjarig bestaan was gevierd. Maar de eerste vergadering van de – toen nog – Controleursbond<sup>3</sup> was al op 17 maart 1884<sup>4</sup>. Door tijdnood koos men er in 1934 voor om 1935 als jubileumjaar

aan te wijzen<sup>5</sup>. Vermeldenswaard is verder dat op 1 oktober 1957 de bestaande VI fuseerde in een nieuwe VI samen met de Vereniging van ambtenaren der Registratie en Domeinen (VvaRD), opgericht 16 december 1877. Door cultuurverschillen was de fusie nog niet zo makkelijk, de leden van de VvaRD waren wat elitair (ze werden aanvankelijk beter betaald en correspondeerden soms in het Frans)<sup>6</sup>. Bij de bepaling en viering van het honderdjarig bestaan is destijds dus – ruwweg – aangesloten bij de jongste van de twee fusieverenigingen. Anders was het eeuwfeest al in 1977 gevierd. Kortom, het aantal 'dienstjaren' van de VI is wat diffuus.

De VOA vierde in 1993 het 75-jarig bestaan. De VOA ontstond in 1980 door een fusie van de Vereniging van Rijksaccountants (16 november 1918) en de Vereniging van Accountants en Adjunct-accountants der Belastingen (1917)<sup>7</sup>. De accountants telden dus de jubileumjaren van de jongste fusiepartner.

Op 25 september 1993 zijn de VI en de KBO gefuseerd in een nieuw opgerichte vereniging: de VHMF<sup>8</sup>. Die kreeg de leeftijd mee van de oudste, de KBO. Al met al hebben we dus een jubilaris met meer leeftijden die op meer momenten felicitabel is: Proficiat!<sup>9</sup>

## 2 Wie wat bewaart....

In de aanloop naar de viering van het honderdvijftig jarig jubileum dachten bestuur en jubileumcommissie van de VHMF te grasduinen in de oude stukken. Deze waren in bewaring gegeven bij het Belasting & Douanemuseum in Rotterdam. Dat museum mailde desgevraagd:

*'Via (...) kwam de vraag bij mij waar het archief van VMHF zich bevindt. Ik begreep van mijn conservator (...) dat zij reeds eerder contact met u hierover heeft gehad en het ook niet weet. Zij berichtte mij dat via DocDirekt de archieven ooit naar Apeldoorn zijn gegaan om ze uit te zoeken en eventueel op te nemen bij het Nationaal Archief of te vernietigen.'*

Een paar vasthoudende (post-actieve-) leden heeft vervolgens manmoedige pogingen gedaan iets te vinden in Apeldoorn; een paar dozen zijn daarbij uiteindelijk nog 'gered' en nu opgeslagen in een Belastingkantoor waar nog een kast stond.

## 3 Het begin van het ontstaan van de VHMF

De voorzitter van de KBO, Kees van der Westen, en die van de VI, Theo Somsen, konden het goed met elkaar vinden begin jaren tachtig. Zij zorgden ervoor dat het gemeenschappelijke belang van beide beroepsgroepen op de voorgrond kwam te staan en legden aldus de basis van de latere VHMF.<sup>10</sup> Daarvoor werd slechts zelden samen opgetrokken en als het zo was dan tot eigen verbazing.<sup>11</sup>

De reorganisatie van de Belastingdienst die eind jaren tachtig werd ingezet, gaf een belangrijke impuls tot samenwerking en samengaan. Ontvangers, inspecteurs en accountants hadden geen eigen ontvangkantoren, inspecties of RAD-bureaus meer maar vielen allen onder één van de belastingkantoren, die doelgroepgericht waren georganiseerd. Een andere belangrijke impuls was de invoering van het Bezoldigingsbesluit Burgerlijke Rijksambtenaren 1984<sup>12</sup>. Bezoldiging naar ambt verdween daardoor.

Een federatie-werkgroep maakte in 1989 een voorstel voor een nieuwe vereniging waarvan de afzonderlijke verenigingen lid zouden worden. Dat waren de KBO, VI, VOA en de Vereniging van Adjunct-Inspecteurs (VAI). De VAI was het studentikoze zusje van de VI, opgericht op 23 april 1955. Per 1 mei 1991 fuseerde de VAI met de VI<sup>13</sup>. De liquidatie werd toepasselijk geformaliseerd in café-restaurant Stadskasteel Oudaan in Utrecht. De voorstemmers hadden 'geheven handen gevuld met glazen bier'<sup>14</sup>.

De Federatie van verenigingen van Hoofdambtenaren bij de Belastingdienst is in januari 1991 tot leven gekomen. Dat was knap gedaan omdat de Belastingdienstreorganisatie toen nog niet eens was afgerond. Die Federatie bereidde de verdere integratie van de verenigingen voor.

#### 4 Verhoudingen

Ontvangers, inspecteurs en accountants waren ieder trots op hun vak. Binnen dat vak voelde men een grote betrokkenheid, er heerste een esprit de corps<sup>15</sup>. Zoals gezegd, samenwerking tussen de beroepsverenigingen was zeker niet vanzelfsprekend. Er was ruimte om dat te erkennen:

*'Leden van de verenigingen, werkzaam op eenheden eerste tranche, zien de noodzaak van samenwerking duidelijker dan zij, die tot de derde tranche eenheden behoren. De tweede tranche moet de brug tussen beide groepen zijn. Zij die al geruimere tijd op een geherstructureerde eenheid werkzaam zijn zien, dat veronderstelde verschillen tussen de onderscheiden "bloedgroepen" blijken mee te vallen. Eenieder is op zijn vakgebied erkend deskundig en waar de een het vakgebied van de ander in het verleden nog wel eens schamper bejegende, blijkt bij samenwerking in elkaars nabijheid, dat de waarde van een ieder voor de organisatie in wezen dezelfde is.'*<sup>16</sup>

De Belastingdienst was lang een inspecteursdienst. Zo was oorspronkelijk de belangrijkste functie van de Accountantsdienst der Directe Belastingen 'Inspecteur' (KB 31 december 1917). Tot in 1972 stond de ontvanger hiërarchisch onder de inspecteur, dat werd toen 'onder de directeur en naast de inspecteur'. Hiërarchie was nadrukkelijk aanwezig.

Na de reorganisatie die werd afgerond begin jaren negentig, was er zeker geen inspecteursdienst meer. Voor het management op kantoren was er voor inspecteurs concurrentie met ontvangers en accountants. Inspecteurs vreesden hen – vooral de accountants – omdat die beter voorbereid leken op modern management:

*'In de eerste plaats hebben inspecteurs een technische achtergrond (...). Zij hebben in de oude Belastingdienst als technisch inspecteur of als teamleider voor een groot gedeelte technisch werk gedaan. Zij zijn op de oude eenheden vaak geselecteerd voor leidinggevende posities op grond van hun technische kwaliteiten of gewoon op basis van anciënniteit. Toen had het begrip management een heel andere inhoud dan tegenwoordig.'*<sup>17</sup>

We konden toen nog niet bevroeden dat in de 21e eeuw naar hartenlust managers 'van buiten' zijn geworven die helemaal niks wisten van belastingen.

Misschien is dit honderdvijftig jarig bestaan wel de laatste keer dat we op die verhoudingen van toen terugkijken. Er zijn nu nog collega's die daarvan weten. Laten we daarom nog één keer met een glimlach terugkijken op wat anekdotes.

De oude dienst was van een andere tijd. Mijn eerste hoofd van dienst, een hoofdinspecteur vlak voor zijn pensioen, had een heel grote eigen kamer met veel donker hout, een eigen wc met sleutel en alleen inspecteurs noemden hem bij de voornaam.

Over pensioen sprak de VI in 1899 met de minister:

*'(...) vooral in het belang van de promotie der jongeren werd het verzoek gedaan, om eene regeling te treffen waarbij de ambtenaar werd gepensioneerd op 65-jarigen leeftijd. De Minister acht, dat vele ambtenaren op hun 70-ste jaar nog krachtig genoeg zijn om hun ambt waar te nemen. (...) Wanneer er in dit verband bij den Minister op gewezen wordt dat de betrekking van Inspecteur fysiek veel vereischt, uit deze zich in dien zin, dat de Inspecteurs op 60-jarigen leeftijd naar een ontvangkantoor moeten vragen.'*<sup>18</sup>

Op het departement doet men er nog een schepje bovenop:

*'Een ontvanger van 80 jaar is zeker niet te verwerpen.'*<sup>19</sup>

Over de verhouding inspecteur-ontvanger sprak de laatste voorzitter van de KBO:

*'In de loop van de historie van de Broederschap is (...) wellicht het meest besproken onderwerp (...) dat ontvangers zich lange tijd achtergesteld hebben gevoeld bij de inspecteur.'*<sup>20</sup>

Uit de jaarrede van de waarnemend voorzitter van de VI in 1991:

*'Het is relatief gemakkelijk van de VAI en de VI één vereniging te maken. Alle inspecteurs en adjunct-inspecteurs hebben min of meer dezelfde achtergrond. Ze hebben of economie of fiscaal recht, al dan niet postdoctoraal, gestudeerd. De iets ouderen onder ons hebben het voorrecht gehad de Belastingacademie te mogen bezoeken. Anders is het met de accountants en de ontvangers. (...) De accountants zijn vaak rechtstreeks vanaf de middelbare school bij de Belastingdienst gaan werken en hebben – zoals zij het zelf zeggen – de mooiste tijd van hun leven boven op een zolderkamertje zitten ploeteren om hun tentamens te halen, vaak al voorzien van vrouw (of man) en kinderen. De ontvangers komen traditioneel uit de controleursrangen, pas de laatste tijd worden civiel juristen geworven. Maar vanaf 1 januari jl. werken wij samen in federatief verband. (...) Vanaf het begin van deze (twintigste, red.) eeuw hebben de accountants geprobeerd dezelfde rechtspositie als wij te krijgen. Ik denk dat ze daar nu wel in geslaagd zijn. In ieder geval zal nu niet meer zoiets voorkomen als in de dertiger jaren. De accountants waren toen zeer tevreden dat ze een succes hadden behaald. Door de dienstleiding werd hun toegestaan om, net als de inspecteurs, met het openbaar vervoer tweede klasse te reizen in plaats van derde klasse. De vreugde duurde niet lang. Na een maand kwamen ze erachter dat de inspecteurs vanaf dat zelfde moment eerste klasse mochten reizen.'*<sup>21</sup>

Eén van de binnengekomen stukken bij de VI nadat de fusieplannen met KBO en VOA waren aanvaard, was een briefje van een oud-voorzitter met: 'Sterkte'.

## **5 Ontstaan en groei VHMf**

Op 25 september 1993 zijn de KBO en de VI in een nieuwe vereniging gefuseerd: De Vereniging van Hoofdamttenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMf). De VOA had een bijzondere positie omdat zij ook leden had die als accountant werkten voor andere departementen dan het Ministerie van Financiën. Sneller dan gedacht stroomden per 1 januari 1994 de Belastingdienstleden van de VOA in. De overige leden vonden onderdak bij 'Vereniging De

Nieuwe Ambtenaar<sup>22</sup>. Kort na de viering van het 75-jarig jubileum op 23 november 1993 werd de VOA opgeheven.

In 2008 hebben de leden van de in dat jaar opgeheven VMHBD<sup>23</sup> onderdak gevonden bij de VHMF. In de ledenvergadering werd enige zorg geuit over de grootte van de kring van medewerkers die lid (kunnen) worden.

Sinds 28 mei 2009 heeft de 'H' in VHMF statutair de betekenis van 'hogere ambtenaren'. De aanleiding was dat binnen de Belastingdienst het begrip hoofdambtenaar niet meer bestaat. Was de VHMF aanvankelijk gericht op ontvangers, inspecteurs en accountants, in de loop van de tijd hebben ook hoger opgeleiden uit andere disciplines zoals HR en ICT de weg naar het lidmaatschap gevonden.

## 6 Koninklijk?

Een vereniging kan het 'Predicaat Koninklijk' dragen. 'Een vereniging moet ten minste honderd jaar bestaan en in die lange periode een goede reputatie hebben opgebouwd'. Verlening ervan gebeurt alleen bij een jubileum van een veelvoud van 25 jaar<sup>24</sup>.

De VI was nooit koninklijk. Voorafgaand aan het honderdjarig bestaan is een poging gedaan. Deze strandde intern bij de Afdelingen: 'De afdelingen waren vrijwel eensgezind in hun standpunt, dat het 100-jarig jubileum op één dag moet worden gevierd (...). Voor het aanvragen van het predicaat "Koninklijke" bestond dooreengenoemen geen belangstelling.'<sup>25</sup> Naar verluidt zou de toenmalige voorzitter dat hebben geweten aan 'linkse rakkers' die vanaf eind jaren zeventig de inspecteursrangen instroomden.

Zoals gememoreerd, de Koninklijke K in KBO bestaat sinds 21 november 1973. De KBO was 'bereid' dit predicaat aan de VHMF te doen toekomen<sup>26</sup>. Maar de 'Particulier Secretaris' van de Koningin berichtte:

*'In casu zou, gezien het grote verschil in aantallen leden van de twee fusiepartners, de situatie die ontstaat na een fusie door 'absorptie' niet voldoen aan de voorwaarde van continuïteit. Bestending lijkt daarom niet wel mogelijk.'*<sup>27</sup>

## 7 Van schaaldieren en meer

Beste schaaldieren, zo werden de leden eens aangesproken door een externe spreker op een VHMF-symposium. En ja, de schaalindeling en rechtspositie waren belangrijke verbindende elementen. Hierna tot slot enkele onderwerpen die sinds de jaren tachtig gemeenschappelijk werden beleefd en soms ook opgepakt.

### 7.1 Exodus

Het rapport 'Implosie, onaanvaardbaar verlies aan ervaring bij belastinginspecteurs en accountants' van de VI-VOA-werkgroep Exodus<sup>28</sup>. De aanleiding was het grote verloop onder deze groepen. Concrete voorstellen werden gedaan voor salaris, werkinhoud, werksituatie en carrièreperspectief. Velen kennen nog – het gedoe rondom het toekennen van – de arbeidsmarkt knelpuntentoeslag. En er kwam een terugbetalingsregeling opleidingskosten. En er kwam aandacht voor technische functies S14 en S15, vaak in combinatie met een vakgroepcoördinatorfunctie.

## 7.2 *Emancipatie*

Emancipatie en het bij (gelijke) geschiktheid benoemen van vrouwen leidde in (jaar)vergaderingen tot heftige discussies over onder meer discriminatie. Volgens een VI-voorzitter 'is het met emancipatie al net als met het weer: iedereen meent er een opvatting over te kunnen hebben.'<sup>29</sup> Het VAI-bestuur meldt met voelbare opluchting 'dat het bestuur nog niet in de positie geweest dat zij daarover een standpunt moest innemen'<sup>30</sup>. In 1991 is gevraagd wat nu de resultaten van de voorrangmaatregel zijn geweest bij vacatures op S-14 niveau. Het bleek dat van de in totaal 67 vervulde vacatures er 15 vervuld zijn door vrouwen (en dus 52 door mannen)<sup>31</sup>. Tja.

## 7.3 *Voldoening op aangifte*

In 1995 bood de VHMF de staatssecretaris het rapport aan genaamd 'Voldoening op aangifte'. Daarin beijvert de VHMF zich voor een andere wijze van heffen van de huidige aanslagbelastingen. Het rapport krijgt veel publicitaire aandacht en in de loop van de jaren komt het onderwerp geregeld terug. Een van de geuite bezwaren tegen een voa-systeem was de lange duur voordat de te realiseren voordelen de investeringsnadelen overtreffen, met name in het ICT-landschap.

## 7.4 *Verzelfstandiging*

Ook in 1995 verscheen het Rapport "Verzelfstandiging Belastingdienst'. De VHMF beijvert zich daarin vooral voor een verdere interne verzelfstandiging in samenhang met het streven naar delegatie, deregulering en beperking van departementale taken. Ook actievere benutting van beloningsdifferentiatie wordt genoemd, en dat element krijgt natuurlijk aandacht van de pers.

## 7.5 *Toezicht en professionele houding*

De laatste jaren zien we dat de VHMF veel aandacht besteedt aan toezicht, moderne vormen ervan mede in het licht van ICT-ontwikkelingen, gecompliceerde wetgeving en ook de toeslagenaffaire. Ook wordt nadruk gelegd op de houding van de professional<sup>32</sup>. De rechtspositie heeft de aandacht behouden, bijvoorbeeld bij de Wet normalisering rechtspositie ambtenaren en de Wet toekomst pensioenen. Het is nu nog te vroeg om daar op terug te kijken. Het is beter dat te doen bij een volgend jubileum, wanneer dat ook is. En zo is deze korte geschiedenis rond.

## Noten

- \* Jurgen Hofstra is hoofdinspecteur A en oud-voorzitter van de VAI en VHMF.
- \*\* Paul Tekstra is oud-bestuurslid van de Vereniging van Overheidsaccountants en de VHMF.
- \*\*\* Geert van de Bult is gepensioneerd senior beleidsadviseur directeur FIOD.
- 1 Jubileumboek 'In naam van de Koningin, 120 jaar Koninklijke Broederschap van Ontvangers van 's Rijks Belastingen', ISBN 90-9006620-9, p. 186.
- 2 Onder meer vermeld in het Jaarboekje voor de ambtenaren der directe belastingen, in- en uitgaande regten en accijnzen 1877, p.196.
- 3 De naam is gewijzigd op 10 december 1888, vermeld in Stcrt. 18 september 1895, nr. 342.
- 4 Gedenkboek uitgegeven ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de Vereeniging van inspecteurs der directe belastingen invoerrechten en accijnzen, 1935, p. 13.
- 5 'Vroom bedrog', aldus mr. J.M. Bouma in 'De inspecteur getaxeerd', p. 11, bundel uitgegeven ter gelegenheid van het honderdjarig bestaan van de Vereniging van Inspecteurs in 1985.
- 6 Jubileumboek 'In naam van de Koningin, 120 jaar Koninklijke Broederschap van Ontvangers van 's Rijks Belastingen', ISBN 90-9006620-9, p. 120. Overigens valt op dat hoe ouder het VHMF-archiefstuk hoe meer Franse woorden lijken te worden gebruikt. Zo opende de VI-voorzitter in 1981 nog de 'seance' (nu: meeting). De titel van deze terugkijkbijdrage is daarom ook met een 'Franse knipoog'.
- 7 Jubileumbulletin VOA 75 jaar, p.28. Hoewel accountants, is er niet gemakkelijk iets over het verdere verleden te vinden. Zo wordt in het Jubileumbulletin VOA 75 jaar geen datum van oprichting vermeld. Onduidelijk is verder dat ook wordt gesproken van Vereniging van Accountants en Adjunct-accountants der 'Directe' Belastingen (p.4). Mede als verklaring geldt dat in dat bulletin staat dat het archief van laatstgenoemde vereniging bij het nazi-bombardement op Rotterdam verloren is gegaan.
- 8 554 VOA-leden traden per 1 januari 1994 toe (Jubileumbulletin VOA 75 jaar, p.25). Het aantal van 634, vermeld in Informatief december 1993, p. 17, berust vermoedelijk op de fout dat daarin ook – met kleine telfout – de 83 niet-Belastingdienstleden waren opgenomen.
- 9 En anders is er nog <https://alternative-birthday.com/> waar jubilea in maanden, minuten enz. zijn te vinden.
- 10 Jacques Snel, rede ter gelegenheid van het 120-jarig bestaan van de KBO, Informatief december 1993, p. 15.
- 11 Ofwel bien étonnés de se trouver ensemble, bijvoorbeeld in 1922 toen uitgevers werden benaderd over de kosten van vakliteratuur (Jubileumbulletin VOA 75 jaar, p. 11), of de vergadering op 15 januari 1981: 'het gezamenlijk optreden van VI+VAI+VOA is novum. Geeft nood weer. (...., JH): Is te weten gekomen dat bruto salaris 3% daalt.'
- 12 Het BBRA 1984 kende een nieuwe indeling in 19 schalen met een vast aantal periodieken. Functiebenamingen zoals hoofdontvanger, accountant, hoofdcommies, referendaris enz. verdwenen, als ook het grote aantal bij die ambten horende schalen. Het is volledig ingevoerd per 1 januari 1988. Door de Wet normalisering rechtspositie ambtenaren is het BBRA 1984 per 1 januari 2020 vervallen en geldt de CAO Rijk.
- 13 Sinds 1985 bestond al een federatievereniging van VI en VAI.
- 14 Verslag vergadering in het VI-VAI verenigingsblad 'VIVAT' nr. 111, p. 5. Verder was bijvoorbeeld niet ongewoon een mededeling van de penningmeester onder de kop Betalen! (verdana 24, vet) 'Het gevaar van de grote debiteurenstand is, dat onze liquiditeitspositie in gevaar komt (...) Indien je de hoogte van de contributieschuld bestrijdt, moet je contact met mij opnemen. Ongetwijfeld komen wij dan tot overeenstemming over de betaling.' (Mededelingenblad VAI juli 1988, nr. 98).
- 15 'Esprit de corps wordt "corporate identity"', kopte de Volkskrant op 15 maart 1997 na een interview met een bestuursafvaardiging; het geeft de tijdgeest eind jaren negentig goed weer.
- 16 VIVAT nr. 112, p. 11.
- 17 VIVAT nr. 113, p. 10.
- 18 Gedenkboek uitgegeven ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de Vereeniging van inspecteurs der directe belastingen invoerrechten en accijnzen, 1935, p.20. Er heerste toentertijd ook de opvatting dat adjunct-inspecteurs, ongeschikt voor het inspecteursambt, wel het ontvangersambt konden bekleden (Jubileumboek 'In naam van de Koningin, 120 jaar Koninklijke Broederschap van Ontvangers van 's Rijks Belastingen', ISBN 90-9006620-9, p. 191).
- 19 Gedenkboek uitgegeven ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de Vereeniging van inspecteurs der directe belastingen invoerrechten en accijnzen, 1935, p. 21.
- 20 Jubileumboek 'In naam van de Koningin, 120 jaar Koninklijke Broederschap van Ontvangers van 's Rijks Belastingen', ISBN 90-9006620-9, p. 252.
- 21 Overigens moesten adjunct-accountants in de jaren vijftig weer derde klasse reizen omdat 'het merendeel der betrokken ambtenaren bij privé-reizen ook in de 3e klasse reist', te lezen in WFR 1953/45 en WFR 1953/294.
- 22 Als 'vereniging 10' ook aangesloten bij de CMHF. De VHMF is op anciënniteit vereniging 1 bij de CMHF.

- 23 Vereniging van middelbare en hogere functionarissen bij Belastingdienst en Douane, de VMHBD ontstond in 2003 bij de fusie van de VRH (vereniging van Referendarissen en Hoofdcontroleurs) en MHD, deze laatste was in 1996 ontstaan bij de fusie van de Vereniging van Chefs Douane en de Vereniging van Verificateurs.
- 24 <https://www.koninklijkhuys.nl/onderwerpen/onderscheidingen/predicaat-koninklijk/aanvragen>.
- 25 Mededelingenblad VI-VAI, 15 januari 1984, nr. 72, p. 8. Terzijde: het eerste VI-mededelingenblad is van maart 1953, op de voorzijde prijken twee leeuwen, daar tussen een citruspers...
- 26 Informatief maart 1993, p. 9.
- 27 Brief 17 maart 1993, nr. 191/93/mv, Informatief juli 1993, p. 27.
- 28 April 1987.
- 29 VIVAT nr. 105, p. 11.
- 30 VIVAT nr. 110, p. 12.
- 31 Jaarrede 1991, waarnemend voorzitter VI, VIVAT nr. 113, p. 12.
- 32 Ambtelijk vakmanschap, contacten met de Stichting beroepseer.



---

# Invloed van de VHMF op de arbeidsvoorwaarden en rechtspositie (CMHF/ CAO en GO)

Mr. J. Hut en D. Baegen'

---

“

De VHMF heeft altijd onderscheid gemaakt tussen vakbonds- en vakverenigingsactiviteiten. De vakbond gaat over arbeidsvoorwaarden en die lopen via de CMHF. Die behartigt ook gemeenschappelijke belangen, zoals de zorg voor een veilige en stabiele werkomgeving, of staat individuele vakbondsleden bij in arbeidsgeschillen. De vakvereniging gaat over het vak en bewaakt de professionaliteit in de vakbeoefening. Bij de normaliseringsdiscussie werd gezamenlijk opgetreden, evenals dit gebeurt bij de invoering van de ambtseed. Een overzicht.

”

## 1 Inleiding

Graag willen wij onze bijdrage beginnen met het feliciteren van de VHMF en haar leden met het 150-jarig bestaan, met recht een respectabele prestatie. Wij wensen hen allen vooral ook een succesvolle toekomst toe.

De VHMF is een vereniging met diverse interessante verantwoordelijkheden en werkgebieden waar haar leden een grote of kleinere, alles naar behoefte, bijdrage aan kunnen leveren. Zo zorgt zij voor het versterken van de verbinding tussen haar leden, heeft de versterking van het vakmanschap een prominente plaats, maar komt zij vooral ook op voor de belangenbehartiging.

In deze bijdrage willen schrijvers stilstaan bij de bijdrage van de VHMF en diverse van haar leden aan de collectieve belangenbehartiging binnen het Rijk in het algemeen en het Ministerie van Financiën in het bijzonder.

Collectief wordt hier geduid als complementair aan individuele belangenbehartiging. Het laatste is een absolute kerntaak van een vakbond en behelst het bijstaan van het individuele vakbondslid, mocht hij of zij in de problemen komen. De collectieve belangbehartiging gaat over het opkomen voor het collectief. Categoriele verenigingen zoals de VHMf hebben een sterke binding met de werkvloer en zijn in hun algemeenheid erg sterk in het vinden en benoemen van het gezamenlijke belang. Hier komt het aan op een goed functionerende vereniging die weet wat in de hoofden – en harten – van de leden leeft. Ook binnen de VHMf levert het gezamenlijk belang allerlei discussies op, hetgeen alleen maar gezond is. De uitkomst van deze collectieve belangenbehartiging zorgt voor een veilige en evenwichtige omgeving, waardoor het individu beter beschermd wordt, en zo is de cirkel rond. Maar laten we allereerst een stukje geschiedenis beschrijven over hoe de huidige collectieve inbreng is ontstaan en nu is georganiseerd. Vervolgens zullen wij ons meer focussen op de inhoudelijke inbreng van de VHMf door de jaren heen.

## **2 Centraal niveau (van CGOA naar SOR)**

Komende uit de jaren vijftig van de vorige eeuw bestond op centraal niveau het Centraal Georganiseerd Overleg Arbeidsvoorwaarden (CGOA), een overleg dat gold voor alle overheidssectoren gezamenlijk. In die tijd hadden de bonden een relatief zwakke formele positie, mede passend bij de eenzijdige aanstelling. Daarentegen hadden ze door de grootte van de centrale tafel wel meer macht. Dat was de tijd dat rijksambtenaren meeprofiteerden van stakende vuilnismannen en brandweerlieden! In die tijd was de CMHF, en daarmee de VHMf, een zeer bescheiden rol toebedeeld.

Dit model moest sinds de beginjaren negentig in het kader van de destijds door de Ambtenarenwerkgevers gewenste versnippering opgedeeld worden in sectoren. Het deel van het sectorenmodel voor de rijksoverheid heet, sinds de introductie, het Sectoroverleg Rijk (SOR). Andere sectoren zijn bijvoorbeeld Gemeenten, Provincies en Defensie.

Alleen het overleg over de pensioenen bleef voor de hele overheids- en onderwijssector plaatsvinden aan een tafel in de Raad voor Overheidspersoneelsbeleid (ROP). De ROP heeft deze bevoegdheid gemandateerd aan de Pensioenkamer, waarin de CMHF zitting heeft. Voor het overige heeft de ROP – met uitzondering van een toezichthoudende taak op basis van de WOR – geen taak meer. Voor een vergelijkbare taak als de Stichting van de Arbeid (StAR) die heeft voor de marktsector, is niet gekozen. De StAR is een overlegplatform waarin akkoorden worden gesloten en die aanbevelingen geeft. Een veel intensievere bemoeienis dus.

Sinds 2020 onderging het sectorenmodel wederom een belangrijke verandering omdat de ambtenaren vallende onder het SOR, werden genormaliseerd (overigens zijn andere kabinetssectoren zoals Politie, Defensie en Rechterlijke Macht niet genormaliseerd). 'Normaliseren' is een ander woord voor het onderbrengen van het (rijks)personeel onder het burgerlijk arbeidsrecht in plaats van het ambtenarenrecht. De VHMf heeft zich sterk tegen deze operatie gekant om zeer principiële redenen. De leden van de VHMf hebben vanuit hun vakmanschap altijd aangegeven dat het ambtenaarschap meer is dan het werknemerschap. Door deze inbreng is dit dan ook nadrukkelijk als thema boven tafel gekomen. Dit is destijds ook met minister Donner besproken, maar dat heeft niet tot aanpassing van de plannen geleid.

Met de normalisatie verviel eveneens de verplichting om namens een ambtenarencentrale aan het overleg deel te nemen; de zgn. "pin-code". Het zijn van representatieve vakbond is nu voldoende om volgens de Wet op de CAO aan het overleg deel te nemen. De CMHF is voldoende representatief.

### **3 Decentraal niveau (GO Belastingdienst resp. DGO Financiën)**

Degenen die al lang meelopen weten dat je vroeger een bijzondere commissie had voor de Belastingdienst, naast de diverse dienstcommissies op lokaal niveau. In 1995 werd de Wet op de Ondernemingsraden van toepassing op de overheid, waardoor we niet meer spreken van dienstcommissies, maar van ondernemingsraden. Dit voltrok zich snel na de introductie van het sectorenmodel in 1993, maar hiermee waren de veranderingen nog niet klaar. Want rond de eeuwwisseling werden de Bijzondere commissies vervangen door het Georganiseerd Overleg (GO). Bij het Ministerie van Financiën werden een GOF (kerndepartement) en een GOBd (Belastingdienst) ingericht. Om politieke redenen, in het kader van het afwikkelen van de uitstroombepaling, in 2015 – 2017 is dit echter komen te vervallen en zijn het GOF en GOBd samengevoegd tot het DGO Financiën.

### **4 Invloed VHMF**

Structuur en geschiedenis zijn interessant, maar het gaat natuurlijk om de inhoud, of anders gezegd, wat is de invloed geweest van de VHMF? Wij lopen even mee in haar geschiedenis vanaf de eeuwwisseling en dan valt een en ander op.

Laten we beginnen vanuit de CMHF zelf. Letterlijk is allereerst de VHMF binnen de CMHF de vereniging met het nummer 1. Dit is bijzonder als je weet dat de CMHF werkt met nummers op basis van chronologie. Met andere woorden: de CMHF startte ooit met de VHMF.

De VMHF is één van de grote verenigingen binnen de rijks-sector van de CMHF. De CMHF was lange tijd veruit de kleinste partij aan tafel. De VHMF was daardoor de grootste vereniging binnen de kleinste bond. Dat bracht mogelijkheden en verantwoordelijkheden met zich mee.

De VMHF heeft zich, binnen dat kunnen en willen uitoefenen van invloed binnen het arbeidsvoorwaardenoverleg, sterk gemaakt voor een aantal onderwerpen. Zo is de VHMF voorstander van een stevige inzet op opleiden en ontwikkelen van vakmanschap. Zij bepleitte marktconcurrerend belonen en was daarmee tegen nivellering. Kortom een CAO met procenten maar geen centen met daarbinnen het liefst meer aandacht voor de medewerkers in de hogere schalen. Dit heeft geleid tot een bescheiden succes in de cao van 2018 – 2020 waarin daadwerkelijk de stappen aan het eind van de schaal zijn opgetrokken. Een hele kanteling van het loongebouw heeft het helaas niet gehaald door tegenstand van de andere bonden.

Het andere profileringspunt betrof de ruimte om rekening te houden met de eigen professionaliteit in de vakbeoefening. Nu helemaal in en hip, maar altijd al heeft de aandacht voor het beroep behoord tot de corebusiness van de VHMF. Dit uitte zich overigens waarschijnlijk meer op departementaal dan op centraal niveau. Desalniettemin is rechtsbescherming van de ambtenaar bij de uitoefening van het beroep nu ook op centraal niveau aan de orde en heeft deze de aandacht van alle partijen.

De VHMf heeft altijd een sterk onderscheid gemaakt tussen vakbond én vakvereniging. De vakbond gaat over arbeidsvoorwaarden en loopt via de CMHF, de vakvereniging gaat over het vak en is een aangelegenheid van de VHMf. Zoals boven al aangeduid, hebben deze niveaus altijd elkaar beïnvloed en is het belangrijk dit onderscheid te blijven maken.

Waarschijnlijk is het ook zo dat het vakverenigingsaspect meer aantrekkingskracht heeft op potentiële leden dan het vakbondsaspect. Dit lijkt trouwens de laatste tijd aan verandering onderhevig. In de vele gesprekken die gevoerd worden met de leden (gelukkig heb je als lid een directe lijn met je vertegenwoordigers), komt steeds meer naar voren dat leden beide onderwerpen even belangrijk vinden. Daarom kiezen zij voor de VHMf.

Vakbond en vakvereniging liepen qua inbreng in elkaar over bij de hierboven genoemde normalisering van de arbeidsrechtelijke positie van de ambtenaar. Kern van normalisering is dat een ambtenaar qua rechtspositie niet verschilt van een normale werknemer. Gelet op de specifieke positie van de ambtenaar, dat deze in dienst is van de overheid – lees: samenleving – en niet van een normale werkgever, heeft de VHMf zich steeds tegen deze normalisering verzet. Je kunt een ambtenaar niet op dezelfde wijze afrekenen als een werknemer in het bedrijfsleven. Een ambtenaar werkt niet voor zijn ambtelijke of politieke baas, maar voor het algemeen belang. Dat werken voor het algemeen belang staat soms onder te grote druk.

De strijd om de normalisering is verloren, maar we zien wel een revanche in de wijze waarop de Tweede Kamer heeft aangedrongen op wijziging van de ambtseed. Juist het feit dat de ambtenaar in dienst is van de samenleving krijgt hierin nadrukkelijker een plaats. Deze nieuwe ambtseed zal volgend jaar gaan gelden en luidt als volgt:

*Ik zweer/beloof de Koning en de Grondwet trouw te zijn en Nederland als goed ambtenaar te dienen. Dat betekent:*

- *Ik werk in het algemeen belang voor onze samenleving en zet mij daar volledig voor in.*
- *Ik werk integer en behandel iedereen rechtvaardig, gelijkwaardig en met respect.*
- *Ik ga zorgvuldig om met informatie. Ik draag bij aan een open overheid en weet ook dat ik vertrouwelijke informatie geheim moet houden.*
- *Ik gedraag mij volgens onze wetten, het recht en de gedragsregels die verder voor mij gelden.*

De VHMf heeft al sinds jaar en dag ingebracht dat het zijn van ambtenaar met zich meebrengt dat je integer werkt voor het openbaar belang, vanuit de norm van rechtsstaatelijkheid en transparantie. Dit is in de nieuwe eed bijna één op één herkenbaar.

De VHMf is tevens van mening dat deze tekst niet puur symbolisch mag worden opgevat en duidelijk een rechtspositionele component heeft. Als je een eed aflegt, mag je je hierop beroepen en moet dat getoetst worden bij een geschil over de uitoefening van je vak. Een hoogst actuele ontwikkeling en inbreng dus!

De VHMf wordt gevormd door haar leden. Dat betekent dat niet alleen het bestuur een actieve rol vervult, maar dat ook de leden een belangrijke inbreng hebben. Veel individuele leden van de VHMf hebben direct of indirect hun inbreng geleverd. En misschien nog wel belangrijker, hun verantwoordelijkheid genomen door in het bestuur zitting te nemen, dan

wel vertegenwoordiger te zijn namens de CMHF aan diverse overlegtafels zoals de pensioenkamer en DGO.

Deze inbreng was regelmatig kritisch van aard en behelsde vaak – grappig genoeg – vragen en opmerkingen over fiscale aspecten. Met andere woorden: vragen aan de CMHF hoe één en ander fiscaal uitwerkte, waarbij vervolgens mutatis mutandis de CMHF bij de (leden van de) VHMF aanklopte hoe één en ander ook al weer in elkaar zat. Met recht, van en door de werkvloer.

Desalniettemin is de VHMF zonder meer de club geweest die de CMHF, ook op centraal niveau, heeft scherp gehouden door voortdurend vragen te stellen over het hoe en waarom.

Vanuit de rol van de CMHF als cao-onderhandelaar zijn de VHMF-leden altijd uiterst nuttig gebleken in de rol van sparringpartner. Zo zijn bij de laatste cao (uit 2022) bij de deal over de partiële arbeidsparticipatie senioren (PAS) in de voorbereiding uitgebreide Excel sheets geproduceerd, die uitermate behulpzaam zijn geweest bij het sluiten van het uiteindelijke akkoord. Maar de invloed van de VHMF is misschien nog wel meer kenbaar geweest op departementaal niveau. In tegenstelling tot het overleg met de rijkswerkgever (cao) is van oudsher het overleg met het departement (zowel de politieke als ambtelijke leiding) toebedeeld aan de leden van de VHMF zelf. Daarmee wordt invulling gegeven aan de klassieke vorm van belangenbehartiging, waarin uitvoerenden zelf over hun werkaangelegenheden met de eindverantwoordelijkheden spreken.

Soms vinden die gesprekken vanuit het bestuur van de VHMF in algemene zin plaats door een algemeen kennismakingsgesprek met een nieuwe staatssecretaris, of een specifiek gesprek over een dringend onderwerp zoals institutioneel racisme. Daarin heb je als lid van de VHMF een directe toegang en inbreng.

Daarnaast zijn in de loop van de jaren meer rechtspositionele onderwerpen besproken in DGO- verband. Dat loopt van de vangnetregeling in de jaren tachtig van de vorige eeuw tot de uitstroomberegeling én het nemen van onze verantwoordelijkheid bij het stopzetten daarvan in het midden van het vorige decennium. En het begrip ‘rechtsstatelijk’ is door ons in de gesprekken ingebracht als ook een rechtspositioneel onderwerp. Want dat gaat per definitie over het vakmanschap van de leden van de VHMF.

## 5 Afsluitend

Is de invloed van de VHMF merkbaar geweest op de arbeidsvoorwaarden en rechtspositie? En kun jij daar als lid een rol in vervullen? Deze vragen kunnen volmondig met een “ja” worden beantwoord. Dit is nog steeds merkbaar en blijft ook de volgende 150 jaar noodzakelijk!

## Noten

- 1 Jan Hut (Bakkeveen, 1958) is sinds maart 1998 verbonden aan de CMHF, laatstelijk als hoofd beleid en eerste onderhandelaar namens de CMHF. In de afgelopen 25 jaar is hij naast de rijkssector ook in vele andere cao's actief geweest, zoals in die van Schiphol en de Luchtverkeersleiding.  
Dennis Baegen (Amsterdam, 1967) is sinds september 1987 werkzaam bij diverse onderdelen van het Ministerie van Financiën. Daarnaast is hij sinds 1993 betrokken bij medezeggenschap, sinds 1998 bij de CMHF en sinds 2014 bestuurslid van de VHMF en eerste vertegenwoordiger van de CMHF bij het DGO van het Ministerie van Financiën.



Bestuursweekend in het najaar van 2000.



VHMF Symposium 2001 "Belastingen en ethiek".  
V.l.n.r. Prof. van Dijk, Leo Stevens, Letty Huijbers en Richard Happé.

---

# 300 Kaarsjes

Mr. dr. M.E. Oenema'

---

“

Voor haar voortbestaan is van belang dat de VHMF ervoor zorgt dat ook jongere generaties zich met haar verbonden voelen. Dat kan door het organiseren van specifiek op die doelgroep gerichte evenementen, maar ook verbinding en uitwisseling tussen generaties hebben toegevoegde waarde. De VHMF kan nog meer dan thans het geval is belangrijke kwesties aankaarten en via stabiliserende 'checks and balances' daarover in discussie gaan. Wenselijk is dat ook de ambtelijke top daarvoor meer ruimte geeft.

”

## 1 Inleiding

De VHMF blaast 150 kaarsjes uit. Dat is niet veel andere beroepsorganisaties gegund. Het zegt iets over de mate van betrokkenheid van de vereniging bij haar leden en vice versa door de jaren heen. Nu plegen belastingambtenaren van oudsher vrij loyaal te zijn, getuige de vele collega's die het aantal van veertig of meer dienstjaren behalen. Die collectiviteitszin heb ik altijd al een interessant fenomeen gevonden. Te meer, nu ik mij afvraag of jongere generaties dit ook zo zien. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat zij de Belastingdienst meer beschouwen als een 'toevallige' werkgever. Dit heeft consequenties voor de betrokkenheid van deze collega's bij de VHMF. Zonder hierover in bijvoeglijke zin te oordelen, is mijn stelling dat jongere collega's de VHMF in mindere mate weten te vinden.

In deze bijdrage ga ik in op het collectief 'Belastingdienst', de identificatie daarmee en de gevolgen daarvan, om uiteindelijk de VHMF enkele handvatten te bieden ook zijn 300-jarig jubileum te kunnen behalen. Aan mijn observaties heb ik geen diepgravende studie gewijd. Deze zijn dan ook louter op te vatten als subjectieve waarnemingen en verwonderingen mijnerzijds met betrekking tot het door mij geconstateerde afnemende 'wij-gevoel' binnen de Belastingdienst.

## 2 De identiteit van een organisatie en groepsaffect

Een organisatie is altijd een verzameling individuen. Ieder met eigen normen en waarden, overtuigingen, voorkeuren en historie. Toch is er iets dat al deze verschillende personen verbindt: de organisatie waarin zij werken.

In wetenschappelijk onderzoek is bevestigd dat een zekere mate van identificatie van de werknemer met de organisatie noodzakelijk is om de organisatie effectief en efficiënt te

kunnen laten functioneren.<sup>2</sup> Wanneer de werknemer zich positief met de organisatie associeert, zal hij zich tevreden en betrokken voelen en zich inspannen om het beste resultaat te bereiken voor de organisatie. Om deze mate van betrokkenheid te kunnen blijven ervaren, is voortdurende binding met de organisatie noodzakelijk. Deze binding komt vooral tot stand door communicatie in de meest brede zin van het woord.

De mate van identificatie bepaalt in hoeverre de persoon reageert op het groepsaffect: specifieke emoties, kenmerken en sentimenten die gedeeld worden in de betreffende groep. Naarmate een persoon zich sterker met een groep identificeert, zal hij ook gevoeliger zijn voor het gezamenlijke affect. Er ontstaat op een onbewust niveau homogeniteit in de stemming.

Vorenstaande geldt evenzeer voor de Belastingdienst. Ook 'onze' dienst is bovenal een organisatie van individuen. Ik constateer dat onder de collega's die reeds lange tijd bij de Belastingdienst werken het groepsaffect doorgaans groot te noemen is: zij voelen zich zeer verbonden met de organisatie en werken hier lange tijd getrouw. Dit komt tevens tot uiting in hun mate van betrokkenheid bij de VHMF.

Door diverse factoren wordt het uitgangspunt van de Belastingdienst als verzameling individuen vaak onderbelicht. Zo wordt de Belastingdienst door de buitenwereld gezien als 'instituut'. Het is in de ogen van burgers en bedrijfsleven "de Belastingdienst" die de burger brieven stuurt en besluiten jegens hem neemt. Zolang dit alles wordt gedaan in het kader van de gezamenlijke taak – het heffen en innen van belastingen – en er geen verdere externe prikkels zijn, zal de groep zich intrinsiek verbonden blijven voelen. Het wordt echter anders als er van buitenaf onbeheersbare invloeden zijn, waar bovendien, volgens het sentiment van de groep, niet adequaat op wordt gereageerd door degenen die daartoe zijn aangevoelen. Alsdan zal het groepsaffect hierdoor in een negatieve spiraal geraken waardoor het lastig wordt om dit achteraf te repareren. Om het groepsaffect positief te houden, zijn aldus voortdurende communicatie en peiling van het sentiment noodzakelijk.

Een negatief groepsaffect heeft logischerwijs tot gevolg dat men zich in mindere mate verbonden voelt met de organisatie en minder geneigd is zich hiervoor in te spannen. Tegelijkertijd mag nooit uit het oog worden verloren dat deze groep bestaat uit individuen met ieder zijn eigen behoeften en wensen. Het runnen van een organisatie zoals de Belastingdienst, is aldus bij voorbaat geen sinecure, omdat er op zeer veel borden tegelijk moet worden geschaakt.

### **3 Valse identificatie**

Een zekere mate van identificatie kan aldus het groepsgevoel ten goede komen. Waar deze identificatie te ver gaat en men zich in vergaande mate vereenzelvigd met de organisatie, bepaalt de organisatie grotendeels het zelfbeeld van de mensen die daarin werkzaam zijn. Over dergelijke "functionele identificatie" schrijft onder anderen Eckhart Tolle: *"What really matters is not what function you fulfill in this world, but whether you identify with your function to such an extent that it takes you over and becomes a role that you play. (...) When you are completely identified with a role, you confuse a pattern of behavior with who you are, and you take yourself very seriously."*<sup>3</sup> Een strikte opvatting van Tolle's woorden zou kunnen impliceren dat hij elke



vorm van identificatie met een organisatie afkeurt. Eenvoudigheidshalve spreek ik daarom van "valse identificatie" in die situaties waarin de vereenzelving met de functie te vergaand is. Daarvan is in mijn ogen in ieder geval sprake als men een zekere statuur meent te ontlenen aan zijn functie. Overigens kun je dit principe op alle denkbare groeperingen toepassen: van advocaten tot fans van Game of Thrones, van hooligans tot personen die menen tot een minderheid te behoren. Daadwerkelijk op alles.

Het ambtenaarschap, en meer specifiek 'het zijn van Belastingdienstmedewerker', is hier ook vatbaar voor. Eén en ander komt daarnaast letterlijk tot uiting in de ambtenareened. Iedereen die deze eed heeft afgelegd, weet dat je 24/7 als ambtenaar wordt beschouwd. Uiteraard wordt hiermee een appél gedaan op de moraliteit van de betreffende ambtenaar. Het 'zwart' laten schilderen van je schutting is uit den boze. Dit is overigens nu net een voorbeeld waarvan ik meen dat de algemene moraliteit wordt aangesproken. Het is immers geen geheim dat dergelijke situaties ontwrichtend zijn voor de maatschappij.

De laatste tijd zien we wel steeds vaker dat de grenzen van deze eed worden opgezocht. Bijvoorbeeld door ambtenaren die zichzelf lieten vastlijmen aan het wegdek uit naam van een zekere activistische organisatie. Helaas waren zij tevens werkzaam op het beleidsterrein waarop zij demonstreerden. Zij werden daarom ontslagen. Hier wordt wellicht duidelijk een grens overschreden. Waar het diffuser wordt, is het doen van uitlatingen op social media door een ambtenaar. Enerzijds wordt ook de ambtenaar onder invloed van de steeds digitaler wordende samenleving steeds mondiger en wordt het eenvoudiger te reageren op publicaties van anderen die bepaalde emoties oproepen. Anderzijds, als dergelijke uitingen betrekking hebben op het taakveld van de ambtenaar, ligt het voor de hand te constateren dat hij dergelijke kennis enkel in zijn werk als ambtenaar heeft kunnen opdoen.

Het wordt in mijn ogen onduidelijker wat nog aan uitingen is toegestaan en wat niet. Enerzijds lijkt er méér ruimte aan de ambtenaar als mens te worden geboden; anderzijds worden de grenzen van wat is toegestaan, onduidelijker en komen deze pas ná gepleegde acties door en uitlatingen van de ambtenaar in beeld. Dit zorgt voor spanning met de afgelegde eed. Binnen kaders is dit naar mijn mening wel een gezond spanningsveld. Doordat een ambtenaar wordt beschouwd als publiek bezit, wordt miskend dat dit een persoon van vlees en bloed betreft. Een persoon met een eigen achtergrond, opvoeding en derhalve een eigen mening en een eigen verhaal. Het beroep van ambtenaar zou daadwerkelijk meer moeten worden beschouwd als ware het een 'baan' en (dis)functioneren zou op eenzelfde wijze als in het bedrijfsleven moeten worden behandeld. In hoofdstuk 5 van de Gedragscode Integriteit Rijk wordt een spanningsveld geconstateerd tussen het recht op vrijheid van meningsuiting respectievelijk de geheimhoudingsplicht dan wel het zijn van een 'goed ambtenaar'. Pasklare grenzen volgen echter niet uit deze gedragscode.

Door voormeld aangewakkerd ambtelijk activisme wordt de organisatie die de boodschap moet ontvangen, 'scherp' gehouden. Overigens zien we de mondigheid zeker terug bij de VHMF. Meer dan eens springt deze vereniging op de bres voor hetgeen door collega's als 'onrecht' wordt ervaren. Door het aanzien dat deze vereniging in de loop der tijd heeft verworven, wordt deze (positieve) kritiek ook serieus genomen.

#### 4 Gevolg valse identificatie: angst

Door identificatie in zijn algemeenheid wordt, bewust of onbewust, getracht enige zekerheid te creëren. Identificatie zorgt voor een zeker houvast. Identificatie zorgt ook een gevoel van veiligheid, omdat je meent controle te kunnen uitoefenen. Waar mensen zich in vergaande mate identificeren met iets dat buiten henzelf ligt, kan een zekere starheid in de houding optreden. Elke vorm van oprechte dialoog wordt dan platgeslagen. Valse identificatie kan aldus leiden tot een zekere arrogantie enerzijds en starheid anderzijds.

De vermeende zekerheid is daardoor slechts schijn. Stel, geheel hypothetisch, dat de organisatie waarmee jij je identificeert steeds negatief in het nieuws komt en je het gevoel krijgt dat de top van deze organisatie niet achter haar medewerkers staat, sterker nog, deze top zelfs aangifte tegen haar eigen medewerkers doet, dan zorgt dat voor een toenemend gevoel van angst. Je gecreëerde zekerheid wordt je ontnomen. Dit leidt tot verwarring op zowel collectief als individueel niveau. Dit zal nog sterker het geval zijn als de mate van groepsaffect hoog is.

Als in meerdere lagen van de organisatie een vorm van angst optreedt, kan dit leiden tot een onveilige werkomgeving waarin mensen geen fouten meer durven te maken, laat staan dat ze deze durven aan te kaarten. Valse identificatie kan aldus leiden tot het uit het oog verliezen van hetgeen menselijk is. In mijn optiek zijn valse identificatie en de daaruit voortvloeiende angst dan ook dé oorzaak van onder meer het toeslagenschandaal. Daar zag je naar mijn mening duidelijk terugkomen dat mensen op allerlei lagen en in diverse organisaties niet tegen de heersende etiquette durfden ingaan, waardoor het systeem van onterechte verdenkingen en de daaruit voortvloeiende gevolgen voortdurend in stand werden gehouden.

Angst en identificatie gaan daarom hand in hand. Angst treedt op als er wordt getornd aan de grenzen van jouw opgebouwde identiteit. Angst is een zeer primitieve toestand van de mens. Het is dan ook een volstrekt natuurlijke reactie om alles wat angst kan veroorzaken, te willen afwenden. Wat we ons evenwel moeten realiseren, is dat angst en macht twee kanten van dezelfde medaille zijn. Waar iemand macht heeft, probeert deze persoon zijn macht vaak te verstevigen, door de ander angst in te boezemen. Waar iemand angst heeft, probeert deze aan de situatie zekerheid te ontnemen, zodat hij niet in zijn bestaan wordt aangetast. Ironisch genoeg, heeft de persoon die de macht uitoefent óók angst om wat hij heeft, kwijt te raken. Macht en angst houden elkaar aldus in een greep. Waar je vanuit je functie de mogelijkheid hebt om 'macht' over iemand uit te oefenen, dien je hier dus zeer prudent mee om te gaan. Het eenzijdig in een rechtspositie plaatsen van een burger, zoals bij belastingheffing aan de orde is, is daardoor een bevoegdheid waar je als belastingdienstmedewerker uiterst zorgvuldig mee moet omgaan. Dit pleit nog eens te meer voor het ten gunste van de belastingplichtige opzoeken van de grenzen binnen de betreffende bevoegdheden.

Dat een zekere kramp momenteel de dienst regeert, zie ik terug op allerlei gebieden. Enkele voorbeelden. Het niet durven verstrekken van daadwerkelijk álle op de zaak betrekking hebbende stukken, omdat belanghebbende daaraan mogelijk een argument kan ontnemen dat in zijn voordeel pleit. Het inhuren van consultants die niet worden gehinderd door enige

vakinhoudelijke kennis om opnieuw een organisatorische structuur tot stand te brengen die nu, uiteraard, wél effect zal sorteren. Het starten van een boekenonderzoek, omdat het toch niet zo kan zijn dat die persoon zoveel overhoudt aan die transactie. Een medewerker verbieden te publiceren, omdat de publicaties mogelijk tot Kamervragen kunnen leiden. Niet alle informatie aan de staatssecretaris willen overhandigen, omdat het soms beter is dat hij dingen niet weet. Het doen van aangifte tegen de top van de gehele belastingdienst. Het zich niets kunnen herinneren van het bestaan van het Memo Palmen. Het niet zelf meer nadenken, want het algoritme heeft vast gelijk. Et cetera, et cetera.

Deze – en alle voorbeelden die de lezer zelf kan bedenken – zijn naar mijn stellige overtuiging uitingen van angst. Angst voor de eigen positie, angst om schade op te lopen en daarmee – uiteindelijk – angst om alles wat men bezit, kwijt te raken. Om deze neerwaartse spiraal te kunnen doorbreken, is een veilige werkomgeving nodig waarin de ambtenaar als mens van vlees en bloed wordt gezien en niet als openbaar bezit wiens handelingen louter kunnen kwalificeren als uitoefening van de publieke taak. Een veilige werkomgeving kan tot stand komen als de mens vooropgesteld wordt en kritieke prestatie-indicatoren (kpi's) terzijde kunnen worden geschoven. Dit vraagt medewerking van alle lagen van de organisatie en dus van alle medewerkers en leidinggevenden. Het vraagt bovenal om heldere en continue communicatie op alle mogelijke manieren. Het vraagt ook om herbezinning ten aanzien van het ambtenarenvak, althans het innemen van een standpunt hierover door de betreffende organisatie. En het vraagt om zelfreflectie. We kunnen immers constateren dat niemand alle kennis heeft. Fouten worden gemaakt; dat is net zo zeker als belastingheffing en doodgaan. Maar juist in het accepteren dat fouten worden gemaakt, ligt de kans om te groeien, als individu, maar ook als organisatie en als vereniging.

## **5 300 kaarsjes voor de VHMf**

Wat kan de VHMf als vereniging met vorenstaande constateringen? Om haar voortbestaan te kunnen garanderen, is het van belang dat ook andere, jongere, generaties zich verbonden voelen met de vereniging. Een aanname van mijn kant is dat jongere collega's zich in mindere mate identificeren met de Belastingdienst en het zijn van ambtenaar. Onder meer het digitaler worden van de samenleving heeft in mijn optiek daartoe bijgedragen. Dit roept de vraag op of de VHMf haar positionering als verlengstuk van de Belastingdienst nog vol moet houden. Een mogelijke oplossing ligt echter voor de hand. De gemeenschappelijke deler tussen de oudere en jongere generaties is hun interesse dan wel voorliefde voor de fiscaliteit. Mijn eerste advies aan de VHMf is dan ook om dat als vertrekpunt te nemen voor een eventuele herinrichting van de organisatie. Dit komt het groepsaffect ten aanzien van de VHMf ten goede, omdat mensen zich herkennen in de taak en missie van de vereniging. Daardoor zullen mensen ook eerder genegen zijn zich in te spannen voor de VHMf.

Voorts zou ik de VHMf adviseren de doelgroep verder te verbreden door de "H" te veranderen in een "A": de Vereniging voor Ambtenaren van het Ministerie van Financiën is er dan niet alleen voor hogere ambtenaren, maar voor ieder die hierin interesse heeft. Ook ik zou dan overwegen lid te worden, hetgeen ik nu uit principe niet heb gedaan, omdat ik het bewust gecreëerde onderscheid tussen "H(oger)" en "L(ager)" niet meer van deze tijd vind. En wellicht meer (jongere) collega's met mij. Overigens vergt dit wellicht een fusie met B/Jong en B/Proud. Wil je als vereniging daadwerkelijk naar de huidige maatschappelijke

wensen kunnen opereren, vergt dat een inclusieve benadering waarin plek is voor iedereen. Dit leidt er tevens toe dat aansprekende jongeren een boegbeeldfunctie in de organisatie kan worden gegeven. Juist de verbinding tussen 'jong' en 'oud' is in mijn beleving van enorme toegevoegde waarde, met name nu de uitstroom van zeer veel kennis aanstaande is.

Vervolgens zouden evenementen toegankelijker kunnen worden gemaakt voor meerdere generaties. Wederom door onder meer de digitalisering van de samenleving is de organisatie een stuk 'platter' geworden dan voorheen. Hiërarchie lijkt steeds meer alleen op papier te bestaan. Ook worden er vanuit het Ministerie van Financiën en de top van de Belastingdienst in toenemende mate initiatieven genomen om de leidinggevenden uit de hoogste regionen dichterbij de medewerker te brengen. Hoewel de aanwezigheid van de top van de Belastingdienst op een congres nog altijd erg wordt gewaardeerd, zijn het ook de sprekers die de inhoudelijke kant van de zaak belichten die de aandacht en het publiek trekken. Hierbij verwijs ik wederom naar mijn eerdere advies aan de VHMF om de inhoud van het vak als vertrekpunt te nemen.

Door een hernieuwde en versterkte focus op de inhoud door de VHMF kan een deel van de valse identificatie met de organisatie van de Belastingdienst worden ondervangen. Dit is in mijn ogen dan ook een zeer belangrijke taak voor de VHMF. Door het bieden van een veilige omgeving kan angst, óók die wordt gecreëerd door macht, worden ontmanteld. Waar de inhoud het zijn van belastingdienstmedewerker raakt, kan de VHMF nog meer dan nu als spreekhuis dienen voor individuele medewerkers en belangrijke kwesties aankaarten bij de top van de Belastingdienst. De VHMF zou zich sterker kunnen inzetten voor de 'checks and balances' door op een geobjectiveerde manier tegenspraak met en voor de top van de Belastingdienst te organiseren, op een verantwoorde wijze aandacht te vragen voor de ontstane angst onder medewerkers én het ambtelijk activisme verder uit te rollen. Tegelijkertijd is dit een dringende oproep aan deze top om de VHMF daarvoor ook meer de ruimte te geven. Tegenspraak en opmerkingen van kritische aard zijn wellicht niet altijd welgevallig, maar ze zijn wel noodzakelijk om op koers te blijven. Juist in een tijd waarin een afnemend 'wij-gevoel' in een organisatie veel baat kan hebben bij een vereniging die staat voor zijn leden.

Ik zou het de VHMF van harte gunnen om 300 kaarsjes te mogen uitblazen. Ik hoop dat voorgaande beschouwingen daartoe in enigerlei mate zullen bijdragen.

## Noten

- 1 Margot Oenema is werkzaam bij het Platform Versterking Vaktechniek en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.
- 2 O.a. J. Tanghe e.a., De relatie tussen identificatie, het ontstaan van groepsaffect en extra-rol gedrag, *Gedrag & Organisatie*, p. 368-386.
- 3 E. Tolle, *A New Earth*, Penguin Books Ltd, p. 90.

---

# De Belastingdienst in de spiegel van het verleden

Dr. R.G.P. Peters en dr. mr. P.G. Tassenaar<sup>1</sup>

---

“ Als de Belastingdienst het aftakelend tij wil keren, moet hij in de spiegel van het verleden kijken. Die toont hoe een cultuur van vertrouwen is gebouwd met elementen als horizontaal overleg, gedeelde verantwoordelijkheid, vakkennis en autonomie. De dienst vulde eigenstandig de beginselen van behoorlijk bestuur in door een juridische menselijke maat te hanteren. Zo'n criterium moet evenwel worden gevormd in gezamenlijk overleg en met gedeelde verantwoordelijkheid. Voorts is om het vertrouwen van de buitenwereld te herwinnen, herstel van vertrouwen binnen de dienst cruciaal. ”

## 1 Op weg met touw en antennedraad

Op dinsdag 27 juni 1997 om tien voor tien sprak Joop van Lunteren, directeur-generaal van de Belastingdienst meer dan 120 medewerkers toe op de VACO-dag (vakcoördinatorenendag) in Tilburg. De DG begon zijn betoog met de uitkomst van de directieurenconferentie van maart 1994. Daarin werd bevestigd dat de Belastingdienst primair een rechtshandavingsorganisatie is. Volgens Van Lunteren bepaalt deze prioriteit zowel de identiteit als de legitiemering van de dienst. Rechtshandhaving is in zijn ogen de kern van de permanente doelstelling van de dienst en daarin staan dienstbaarheid en respect voor de burger centraal. Daarnaast streeft de dienst volgens de DG ook naar efficiency en effectiviteit.

Geïnspireerd door deze woorden gingen de aanwezigen aan de slag in verschillende workshops. Daarin debatteerden zij over tal van lastige dilemma's als: 'Is de VACO een technet of een technisch manager?' en: 'Is de VACO scheidsrechter of trainer'? Na afloop van de workshop brachten de gespreksleiders verslag uit, waarbij zij soms stevige standpunten innamen. Volgens het verslag verlieten de deelnemers de conferentie 'met oren

waartussen het klantbehandelingsprincipe zich bevond, een stukje touw om de voortrekkersrol op zich te nemen en een stuk antennedraad om alle signalen goed op te vangen'.

## 2 De menselijke maat

Die dinsdag in 1997 was voor de toenmalige medewerkers niets bijzonders. Juist daarom spreekt zo'n dag voor historici boekdelen over de cultuur van de Belastingdienst voor de eeuwwisseling. Sinds het begin van de grote herstructurering, die begin jaren tachtig onder leiding van DG Cor Boersma begon, organiseerde de Belastingdienst regelmatig werkconferenties. Zo werd van meet af aan het belang van gezamenlijk overleg in het mentale model van de medewerkers gegrift. De verslagen uit die tijd laten zien dat medewerkers werden uitgenodigd om mee te denken over de toekomst. Stevige discussies werden daarbij niet geschuwd. Deze cultuur van 'elkaar aanspreken' was niet alleen zichtbaar op deze werkconferenties, ook op de werkvloer konden ze elkaar met een 'heb je even' makkelijk vinden in een 'tafeltjesoverleg', dat kon uitgroeien tot 'horizontaal overleg' tussen verschillende afdelingen. Door gezamenlijk verantwoordelijkheid te nemen ontwikkelde zich langzaam maar zeker een cultuur van vertrouwen binnen de dienst.

Dit vertrouwen werd steevast uitgedragen door de leiding die zich graag op de werkconferenties liet zien. Van Lunteren vervulde zijn voorbeeldfunctie door de medewerkers aan de 'corporate identity' van de dienst te herinneren: wij zijn een rechtshandhavingsorganisatie, waarin dienstbaarheid aan de burgers centraal staat. De medewerkers konden zich herkennen in dat beeld, want het stond reeds centraal in 'Mavis', de managementvisie waarmee de hervormingen in 1982 van start gingen. Alle medewerkers hadden een gedrukt exemplaar van Mavis ontvangen waaruit blijkt dat de organisatie iedereen bij de veranderingen wilde betrekken. Dat moest ook wel want de nieuwe doelgroepgerichte structuur had grote consequenties voor het functioneren van de dienst. Niet langer richtte deze zich op belastingplichtigen, maar op 'klanten'. Rechtshandhaving was daarbij nog steeds de primaire taak, zoals Van Lunteren betoogde, maar hierbij stond respect voor de burgers en hun rechten centraal. Alle medewerkers kenden de drie R'en uit Mavis: rechtvaardigheid, rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Bij de toepassing van deze beginselen genoten zij een hoge mate van autonomie. Daarmee stond de menselijke maat al in de vorige eeuw hoog in het vaandel van de Belastingdienst.

## 3 Vertrouwen van binnen naar buiten

Naarmate de reorganisaties in de jaren tachtig en negentig vorderden, projecteerde de dienst de eigen cultuur op de buitenwereld. Vanuit de juridisch ingestoken menselijke maat trad de dienst burgers en bedrijven steeds meer vanuit vertrouwen tegemoet. Uiteindelijk leidde deze benadering tot een paradigmawissel, die historisch gezien uniek is. Sinds de opkomst van de moderne natiestaten rond 1500 hadden overheden geopereerd vanuit repressie en controle van de burgers, die niet voor niets als onderdanen werden aangeduid. Hoewel de Franse Revolutie hen rechten en rechtsbescherming schonk, bleven gehoorzaamheid en plichten het leven van de burgers tot diep in de twintigste eeuw bepalen. Onder het alom bekende motto 'leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker' maakte de Nederlandse Belastingdienst een historische ommekeer: niet langer stond de verhouding van de overheid met de burgers en bedrijven in het teken van controle, maar voerde vertrouwen de boventoon.

De effecten van deze omwenteling waren overal zichtbaar. De externalisatie van de cultuur van horizontaal overleg vormde de oorsprong voor het horizontaal toezicht, waarmee grote bedrijven benaderd werden. De projectie van het vertrouwen binnen de dienst op de burgers lag aan de basis voor de ontwikkeling van de 'Vooraf Ingevulde Aangifte'.

De gevolgen bleven niet uit. Burgers en bedrijven kregen steeds meer vertrouwen in de dienst, want wie goed doet, goed ontmoet. De compliance van de belastingplichtigen lag vergeleken met andere Europese landen hoog en het horizontaal toezicht bleek een win-win situatie op te leveren, omdat zowel de dienst als de bedrijven minder kosten maakten om de aangiften te realiseren. De maatschappelijke waardering voor de dienst groeide gestaag. In de jaren negentig van de vorige eeuw won de dienst allerlei prijzen. Nederland was trots op zijn Belastingdienst.

#### **4 Druk op de ketel**

Wanneer begon de cultuur van de Belastingdienst te veranderen? Daarover lopen de meningen uiteen. Volgens sommigen begon het met de invoering van het nieuwe belastingstelsel in 2001, volgens anderen met de verwerking van de affaire Vinkenslag in 2004, sommigen leggen de omslag bij de invoering van het toeslagenstelsel in 2005 en anderen wijzen naar de hervormingen van de dienst na 2006.

Voor historici zijn jaartallen belangrijk, maar voor de datering van cultuurveranderingen zijn ze niet zinvol. Cultuur verandert immers langzaam en volgt daarbij geen plan, maar komt onbedoeld tot stand. Om vat te krijgen op cultuurveranderingen kijken historici daarom naar langetermijnontwikkelingen. Als eerste valt dan op dat vanaf het einde van de jaren negentig de politiek en media steeds dominanter werden. De politiek wilde meer prestaties voor minder geld en de media brachten ieder incident als een schandaal. Daarnaast nam het aantal belastingplichtigen met de opkomst van de ZZP'ers enorm toe. Om met beperkte middelen de doelstellingen te realiseren werd binnen de dienst steeds meer van bovenaf opgelegd. Hierdoor kwamen de bottom up aanpak en het horizontaal overleg onder druk te staan. Zo kon de invoering van het horizontaal toezicht bij het MKB het succes bij GO niet evenaren, omdat de dienst te verticaal opereerde; iedereen was gelijk, maar de Belastingdienst bleek als het erop aan kwam net iets gelijkjer dan anderen. Het project Switch moest ineens van koers veranderen omdat van hogerhand besloten werd om van doorstroom van personeel naar uitstroom om te schakelen. Tegelijkertijd werd de afstemming tussen top en de rest van de dienst steeds complexer. Om alle gaten te dichten werden steeds meer managers aangesteld. Velen van hen hadden geen fiscale achtergrond, waardoor miscommunicaties met het fiscale personeel toenamen. Tot slot leidde de uitstroom van de oude, juridisch georiënteerde garde tot een afkalving van het organisatiegeheugen, waardoor de weerstand tegen het nieuwe regime afbrokkelde.

Door deze ontwikkelingen kwamen de cruciale elementen van het mentale model van de Belastingdienst onder druk te staan. Dienstbaarheid aan burgers en bedrijven stond nog steeds hoog in het vaandel, maar werd lastiger door de toename van belastingplichtigen die ook nog eens mondiger waren geworden. Sturen van bovenaf zette druk op de elementen als 'gedeeld leiderschap' en 'horizontaal overleg'. De autonomie van de inspecteur kwam onder druk te staan van steeds dikkere managementlagen. Niet langer meer gingen

medewerkers na een dag lang debatteren met stukjes touw en antennedraadjes naar huis. Het speelkwartier was voorbij.

## 5 De dienst in spagaat

Door bovengenoemde ontwikkelingen kwam de Belastingdienst – de facto de medewerkers zoals de belastinginspecteur – vanaf het eind van de jaren negentig geleidelijk in een spagaat terecht. Enerzijds speelde daarbij de ontwikkeling van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb) en anderzijds de invoering van nieuwe managementvormen een rol.

De ontwikkeling van de abbb was aanvankelijk vooral zichtbaar in de fiscaalrechtelijke uitspraken van de Hoge Raad. Deze focus op de abbb binnen de doctrine en rechtspraak verliep parallel met maatschappelijke ontwikkelingen en met de toegenomen aandacht voor grondrechten in het recht, waardoor de positie van de burger ten opzichte van de machtige staat meer bescherming kreeg. Dat de ontwikkeling van de abbb zich manifesteerde in fiscaalrechtelijke uitspraken, hangt samen met de sterke positie die de belastinginspecteur inneemt ten opzichte van de belastingplichtige en de grote mate van autonomie van de belastinginspecteur.

Voor de dienst is de ontwikkeling van de abbb vanuit de drie R'en belangrijk geweest. In de jaren tachtig en vooral de jaren negentig werden deze beginselen steeds meer geïnternaliseerd in het denken en doen van Nederlandse juristen en vooral bij ambtenaren werkzaam in of met het bestuursrecht. Het Benthem-arrest dat in 1985 door het EHRM werd gewezen en de, daardoor versneld gerealiseerde, Algemene wet bestuursrecht (Awb) zijn naast de ontwikkeling in de jurisprudentie belangrijke mijl- of piketpalen in deze ontwikkeling geweest.

Binnen een dienst die in dezelfde periode in vrijwel al haar interne stukken de nadruk legde op vakkennis, heeft de internalisering van de abbb een grote impact gehad op zowel de vakinhoudelijke ontwikkeling van het personeel als de werkprocessen. Reeds uit een beleidsstuk uit 1992 over de instelling van de vacoteams wordt duidelijk dat de abbb structurele aandacht zou moeten verdienen naast de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR). De laatste wet markeerde vanzelfsprekend de bevoegdheid van de belastinginspecteur, waarbij de abbb zouden dienen als het normatief kader waarmee deze bevoegdheden moesten worden ingevuld. Zo kreeg het toegenomen respect voor de burger een concrete vorm in een juridisch gemodelleerde menselijke maat.

## 6 New Public Management

Naast deze juridische ontwikkelingen was er nog een andere tendens op het organisatorische vlak waarneembaar. Hoewel vanaf de jaren tachtig afscheid werd genomen van het idee van de maakbare samenleving, werd in het managementdenken meer en meer verwacht van de mogelijkheden om organisaties top-down aan te sturen. De ruimte voor de Belastingdienst nam hierdoor af. Het Ministerie van Financiën ging meer de programma's bepalen en richtte zich sterker dan voorheen op eenheid van beleid.

Het New Public management (NPM) is een exponent van deze stroming. Het NPM vereist een resultaatgerichte overheid, die zich manifesteert in een samenvloeiing van een aantal ontwikkelingen: schaalvergroting, kwantificering en compartimentering. Het achterliggende



idee was dat het sturend vermogen van de organisatie zou toenemen waardoor de professionals uiteindelijk beter zouden kunnen functioneren. Zo zouden de inspecteurs meer ruimte hebben om vanuit een fiscaalrechtelijk perspectief autonoom een beslissing te nemen. Dat sluit aan bij de fiscale wetgeving, welke de belastinginspecteur een grote mate van autonomie geeft.

Helaas bleek de praktijk iets weerbarstiger dan de theorie. Hoewel het NPM in beginsel autonomie van de professional voorstond, werd door de resultaatgerichte overheid en het sturen op effecten juist het tegenovergestelde bereikt. Deze sturingsbehoefte werd in de praktijk zichtbaar in de nadruk die werd gelegd op grotendeels kwantitatieve targets. Kwantificering draagt er vrijwel altijd aan bij dat uiteindelijk wordt gestuurd op output.

Lange tijd ontwikkelden de rechtshandhaving nieuwe stijl en de nadruk op efficiency zich parallel met de invoering van het NPM, maar op een bepaald moment werd het efficiency-denken te dominant. In de eerste plaats omdat het efficiency-denken ook een juridisch aspect heeft in de vorm van een grote nadruk op eenheid van beleid (uniformering). In een dergelijke benadering wordt meer de nadruk gelegd op het gelijkheidsbeginsel, maar deze heeft als bijwerking dat het de andere abbb wellicht tot stiefkinderen kan maken. In de tweede plaats leidde het sturen op output tot verhoging van de werkdruk. Een te hoge werkdruk staat op gespannen voet met het werken met geïnternaliseerde beginselen, zoals het motiveringsbeginsel, zorgvuldigheidsbeginsel en evenredigheidsbeginsel, want dat kost juist tijd, aandacht en juridische kennis.

Een ander aspect van het NPM is de compartimentering, welke zich vaak openbaart in het clusteren van kennis in een afdeling. Dit kan bijvoorbeeld door aparte afdelingen te creëren voor onderdelen, zoals: de administratie, de ICT, de human resources enzovoort. Deze inzet is dan niet langer verankerd in de organisatie als geheel en draagt her risico in zich dat de nieuwe onderdelen een eigen deelbelang gaan behartigen. Bovendien moet er dan ook veel meer geïnvesteerd worden in communicatie om de nieuwe complexiteiten te reduceren. Hierdoor ontstond een praktische meer horizontale clustering, bijvoorbeeld door vormen van overleg waarbij managers en teamleiders de facto voor het grootste gedeelte alleen met elkaar communiceren. In de leergeschiedenissen geven medewerkers in de dienst aan dat deze tendens in de afgelopen jaren sterker is geworden.

Tot de eeuwwisseling wist de Belastingdienst zich vrij goed te verweren tegen de toemende druk van het New Public Management, maar uiteindelijk lukte dat niet meer. Binnen de dienst hebben verschillende ontwikkelingen bijgedragen aan een meer centraal geleide cultuur, zoals: de herstructurering via de uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, ketendenken, teams met specifieke kennis in plaats van projectgroepen en de al vermelde opkomst van de niet vakinhoudelijke manager.

De hiervoor vermelde opkomst van de 'manager nieuwe-stijl', zonder dezelfde professionele (fiscale) achtergrond als de medewerkers, is niet uniek voor de dienst. In veel overheidsorganisaties zorgt deze ontwikkeling voor veel turbulentie en ongemak. De communicatie tussen de niet-vakinhoudelijke manager en de professional is lastig omdat de mentale modellen niet overeenkomen. Het functioneren van deze nieuwe managers komt in vrijwel alle leergeschiedenissen aan bod. De kans is groot dat de niet-vakinhoudelijke

bestuurder, manager of teamleider via de processen het vakmanschap van de professional belemmert. Of dat – vanuit het oogpunt van de waarborgen vanuit de abbb – een wenselijke ontwikkeling is geweest, is natuurlijk de vraag. Verschillende medewerkers, functionerend in verschillende hoedanigheden, hebben hierover in recente leergeschiedenissen gegronde twijfels geuit.

Het uitrollen van het centraal geleide managementdenken heeft in de afgelopen jaren veel impact gehad op de werkvloer. De ervaring van veel professionals is dat zij niet dezelfde taal spreken, hetgeen niet opmerkelijk is, omdat zij vanuit een ander mentaal model opereren. De kans is bovendien dat een manager of teamleider in een piramidale organisatie zich gedraagt als een conflictmijder en niet de rol van stootkussen vervult zoals de werkvloer verwacht. Het rouleren van managers en teamleiders over afdelingen versterkt dat gevoel. Deze ontwikkelingen hebben een negatieve invloed op het vertrouwen binnen de dienst.

Het vertrouwen is naast de opkomst van de nieuwe manager ook door een andere ontwikkeling onder druk komen te staan. Dat is het verlies aan autonomie binnen de organisatie en een bepaalde wijze van top-down denken. De an sich logische en veel uitgedragen gedachte dat het organisatiebelang boven het teambelang gaat, manifesteert zich in de cultuur van de Belastingdienst in de ervaring en beleving dat de opvatting van de top van de organisatie relevanter is dan de opvatting van de werkvloer, gebaseerd op de empirische waarnemingen. Signalen van de werkvloer worden niet dan wel in onvoldoende mate opgepakt; de feedbackloops in de organisatie functioneren onvoldoende, zodat in feite geen sprake meer is van effectieve communicatie.

Het vertrouwen binnen de organisatie staat in toenemende mate onder druk. Zo ontroft de paradox zich in de tijd: de organisatie die ooit uitging van vertrouwen, heeft het wantrouwen ongemerkt naar binnen gehaald.

## **7   Lessen voor de toekomst**

Als de Belastingdienst dit tij wil keren, doet de organisatie er goed aan om in de spiegel van het verleden te kijken. Dan zal ze zien hoe ze ooit zelf een cultuur van vertrouwen heeft gebouwd met de elementen als horizontaal overleg, gedeelde verantwoordelijkheid, vakkennis en autonomie. Centraal in deze cultuur stonden de drie R'en die ten grondslag lagen aan de abbb. Vanuit deze beginselen benaderde de dienst zijn omgeving met een juridisch ingestoken menselijke maat. De leergeschiedenissen tonen aan dat deze niet van bovenaf kan worden opgelegd. De menselijke maat is immers mensenwerk. Om dit voort te zetten naar de toekomst kan de dienst putten uit een rijk verleden. De abbb kunnen daarbij als uitgangspunt dienen om als vanouds in gezamenlijk overleg en met gedeelde verantwoordelijkheid het vertrouwen binnen de dienst te herstellen. Dat laatste is voorwaarde om op langere termijn het vertrouwen van de buitenwereld in de dienst te herwinnen.

## **Noten**

- 1 Rik Peters is universitair hoofddocent bij de Afdeling Geschiedenis van de Rijksuniversiteit Groningen en Vincent Tassenaar is universitair docent bij de Afdeling Geschiedenis en bij de Afdeling Algemene Rechtswetenschap van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Rijksuniversiteit Groningen. Samen coördineren zij de Masteropleiding Politics, Organizations and Learning Histories.

---

# Ketenpartners. Of geketende partners?

Mr. S.F.J.J. Schenk RB<sup>1</sup>

---

“ De verhouding tussen de Belastingdienst en het belastingadvieswezen is constructief te noemen. Er blijven uiteraard verbeteringswensen. Soms wordt het machtswoord te gemakkelijk uitgesproken. Bij HT-convenanten was het wel eens een kwestie van slikken of stikken. Te robuuste wetgeving kan de Belastingdienst niet worden aangerekend, maar als de dienst ten koste van alles streeft naar opbrengstmaximalisatie, loopt het partnergevoel schade op. Dat steunt immers op een wederzijds streven naar een evenwichtige belastingheffing. Die zou trouwens ook gediend zijn met een serieuze reactie van de fiscale wetgever op wetscommentaren van zijn partnerorganisaties. ”

## 1 Wat zijn wij?

Laat ik deze bijdrage beginnen met de constatering dat de onderlinge verhoudingen tussen de overheid (en dan meer in het bijzonder natuurlijk het Ministerie van Financiën), de Belastingdienst en het georganiseerde belastingadvieswezen in de regel goed en constructief zijn. We proberen rekening te houden met elkaars wensen en verlangens en we vergaderen ons in de verschillende gremia niet zelden helemaal suf. Als er aan de andere kant van de tafel iets wordt gevraagd, dan bestaat daarvoor eigenlijk altijd wel een luisterend oor, wat natuurlijk nog niet wil zeggen dat aan dat verlangen wordt tegemoetgekomen. En dat hoeft ook niet. Maar dat er sprake is van wederzijds vertrouwen, lijkt mij wel een feit. Ook de meer persoonlijke verhoudingen zijn prima. We worden uitgenodigd op elkaars feestjes – we treden daar ook met enige regelmaat als spreker op – en na afloop drinken we elkaars bier op. En we feliciteren elkaar ter gelegenheid van behaalde jubilea. Nogmaals van harte dus, 150 jaar is voorwaar geen katte(n)pis.

Toch zou ik een lastige vraag willen stellen. Wat zijn wij? Wat zijn wij als belastingadviseurs? Wat zijn wij richting onze cliënten en wat zijn wij richting het Ministerie resp. de Belastingdienst. Ik weet dat de twee laatstgenoemde organisaties niet één-en-dezelfde-zijn,

maar in de ogen van veel adviseurs – en zeker in de ogen van de meeste belastingplichtigen – zit er toch maar verdacht weinig licht tussen deze twee organisaties. Of je nou door de hond of door de kat... Enfin, u begrijpt wat ik bedoel.

De verhouding tot onze cliënten kan een lastige zijn. Staan wij naast – zij aan zij zo u wilt – onze cliënt of staan we – als intermediair – tussen cliënt en de fiscus in? In veel – zo niet de meeste, is mijn ervaring – gevallen waarin het fout is gegaan en grenzen zijn overschreden, is het meestal geen gevalletje ordinaire ladelichterij, maar is men eenvoudigweg te ver gegaan in het behartigen van wat gezien wordt als de belangen van de cliënt, zonder daar persoonlijk een dubbeltje beter van te worden. Maar daar wil ik het hier niet over hebben. Want zeker zo belangrijk is de aard van onze relatie met wat ik – half schertsend en half ernstig – pleeg aan te duiden als 'onze gewaardeerde vrienden aan de andere kant van de tafel'.

## 2 Friend or foe?

Wat we ook zijn, vijanden zijn we beslist niet. Ik ben ervan overtuigd dat in een uitvraag onder onze leden voor die kwalificatie de handen niet op elkaar zouden gaan. Zijn we tegenstanders dan? Ook dat betwijfel ik. We hebben met enige regelmaat tegengestelde zakelijke belangen – met name in die situaties waarin de winst van de een het verlies van de ander is – maar dat maakt ons nog geen tegenstanders, anders dan in de zin van twee schakers die wellicht tegen, maar toch vooral ook met elkaar spelen. Zonder elkaar kunnen ze niet, en dat geldt, denk ik, ook in onze verhouding. Ik heb weleens het gevoel gehad dat als de inspecteur en ik de rechtszaal betraden we zonder al te veel problemen ons procesdossier op de drempel van de zaal hadden kunnen ruilen en elkaars verhaal hadden kunnen houden. Geen vijanden, geen geharnaste tegenstanders ook wellicht, maar zijn we dan vrienden? Nu wil het toeval dat zowel uw (VHMF) als ons (Register Belastingadviseurs) erelid prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens daar al in 1997 een lezing over hield met als meer dan prikkelende titel 'Fiscus, ik ben je vriendje niet!'.<sup>2</sup> Vriendje klinkt misschien inderdaad wat klef, maar toch valt dat verwijt van 'vriendjes zijn' met enige regelmaat als er – noodgedwongen of uit overtuiging – wordt samengewerkt. Al kan over dat woord *sámen*werken alleen al hooglopende ruzie uitbreken. Want de verplichtingen gaan niet zelden slechts één kant op. Als die verplichting op een wettelijke verplichting berust dan kan daar misschien nog wel mee geleefd worden. De handen van de adviseur zijn dan immers geboeid, zo niet vooraf, dan toch wel achteraf. Maar als de samenwerking enthousiast en met vrije instemming van de adviseur is aangegaan (zoals dat in de regel bij Horizontaal Toezicht het geval is), dan valt de kwalificatie 'vooruitgeschoven post van de Belastingdienst' met enige regelmaat te beluisteren. Gelukkig zijn er ook tal van cliënten die er een meer genuanceerd wereldbeeld op nahouden.

## 3 Ketenpartner

Maar de kwalificatie waar ik het in deze bijdrage vooral over zou willen hebben is die van ketenpartner. Zijn Ministerie, Belastingdienst en belastingadviseur werkelijk aan te merken als ketenpartner van elkaar? Dat laatste is een fenomeen waar de Belastingdienst overigens mee vertrouwd is. Zo kent de loonaangifteketen drie ketenpartners, ook bekend als de keteneigenaren. Dit zijn de Belastingdienst, UWV en het CBS. Het heeft veel weg van een huwelijk of zelfs – in de geschetste situatie – een ménage à trois. Nou is daar tussen drie overheidsorganisaties misschien nog wel iets bij voor te stellen. Voordat je het weet blijken

de genoemde drie clubs na een volgende reorganisatieronde opeens te zijn opgegaan in één nieuwe ambtelijke moloch. Maar kunnen ook de belastingadviseur en de Belastingdienst als elkaars ketenpartner, als broederlijk samenwerkende deelnemers in een ketensamenwerking, worden gekenschetst? Ook hier zou die ketensamenwerking gezien kunnen worden als 'het streven naar samenwerking tussen de in de keten betrokken specialistische partijen'. Ik heb daar grote twijfels over.

#### **4 Ontbrekende gelijkwaardigheid**

Het begrip 'partner' veronderstelt immers een zekere gelijkwaardigheid. En die ontbreekt ten enenmale tussen de overheid en de (adviseurs van) de belastingplichtige, zelfs als die samenwerking in een wat groter verband georganiseerd is. Ik had het hiervoor al over de wettelijke verplichtingen, die niet alleen op de belastingplichtige en op diens adviseur rusten. Dat je blijkbaar iets moet doen of moet laten in het kader van de belastingheffing is tot daaraan toe, maar het machtswoord moet niet te vaak, of te gemakkelijk, gesproken worden, want dan verdwijnt de kwalificatie als partner toch wel razendsnel uit beeld. Datzelfde geldt als de samenwerking maar één vorm kent, namelijk de door de overheid gewenste vorm. Dan is het aan de 'partner' of betrokkene wel of niet bij het kruisje wil tekenen. Toch ook niet de meest ideale situatie tussen partners, al kunt u daar anders over denken. Om een voorbeeld te geven: enkele jaren geleden moesten bestaande HT-convenanten worden uitgebreid met een onderdeel dat betrekking had op de invordering van belastingschulden. Compliant gedrag omvatte voortaan ook de fase waarin de eerder vastgestelde belastingschuld ook daadwerkelijk betaald moest gaan worden. Daar kun je wat van vinden (persoonlijk vind ik de gedachte niet vreemd), maar bestaande afspraken moesten aangepast worden. Wie daar om welke reden dan ook niet in mee wenste te gaan, kreeg te maken met opzegging van het eerder overeengekomen convenant. Dat is geen samenwerking meer, dat is geen overeengekomen convenant meer, dat is een dictaat dat ondertekend mag worden. Als het zo moet, prima, maar bespaar me dan grote woorden over samenwerking en partnerschap.

Een 'partner' van de Belastingdienst, die op de geschetste wijze zijn of haar medewerking aan het aangifteproces mag verlenen, zou zomaar op het idee kunnen komen niet langer in dit partnerschap te willen participeren. Om een vergelijking te maken: met het bekende Partnership for Peace (een programma dat gericht was op het creëren van vertrouwen tussen de lidstaten van de NAVO en andere staten (inclusief post-Sovjetstaten) is het dan ook niks geworden. We waren namelijk niet echt partners. Als een partner te veel en te vaak naar de pijpen van de andere partner moet dansen, kan met recht en reden de vraag gesteld worden of wat een ketenpartner heet te zijn, feitelijk geen geketende partner is. Waarbij de kans op een succesvolle samenwerking beperkt is. Hoe zou dat anders en vooral ook beter kunnen? De oplossing schuilt naar mijn mening in de genoemde gelijkwaardigheid. Daarbij moet om te beginnen erkend worden dat onze belangen in grote lijnen dezelfde zijn.

#### **5 Touwtrekken op twee manieren**

De Belastingdienst heeft een zeer veel omvattende wettelijke taak en is onder meer verantwoordelijk voor het heffen, controleren en innen van rijksbelastingen, bijdragen zorgverzekeringswet, premies volksverzekeringen en premies werknemersverzekeringen. Dat betekent naar mijn mening niet dat de Belastingdienst ten koste van alles moet streven

naar opbrengstmaximalisatie. Dat is overigens wat anders dan het streven naar een robuuste belastingheffing, een begrip dat alleen al een dissertatie zou kunnen opleveren. Het Register Belastingadviseurs (en voor de meeste van onze zusterorganisaties zal hetzelfde gelden) stelt zich op grond van zijn statuten onder meer ten doel werkzaam te zijn ter bevordering van een evenwichtige belastingheffing, in het bijzonder bij (maar dus niet beperkt tot!) het midden- en kleinbedrijf. Tot op zekere hoogte – vanzelfsprekend met behoud van ieders eigen verantwoordelijkheid – trekken we dus aan hetzelfde einde van het touw, en niet – als waren we touwtrekkers – ieder aan de andere kant van dat touw.

## **6 Uitvoerbaarheid van wetgeving**

Waar we – wellicht in nog heviger mate – aan dezelfde kant van dat touw trekken, is op het punt van de uitvoerbaarheid van wetgeving. Fiscale wetgeving mag zich altijd in grote politieke belangstelling verheugen. Er is immers geen maatschappelijk probleem dat niet met een nieuwe (belasting)wet kan worden opgelost. Maar een vervolg aan die wetgeving geven, is weer een ander verhaal. Dan geeft de politiek vaak niet thuis, en zitten fiscus en adviseur (en uiteindelijk natuurlijk de belastingplichtigen) met de gebakken peren. Een mooie nieuwe wet is de bekende (witte of zwarte) zwaan; de daaropvolgende uitvoering van die wet is het eveneens bekende lelijke eindje. Waar de Belastingdienst nu al met grote regelmaat – met als excuus de bekende ICT-problematiek – laat weten niet meer nieuwe wetgeving aan te kunnen, zou het signaal dat nieuwe wetgeving feitelijk onuitvoerbaar is (voor één van de partijen of voor beide partijen) een heel sterk signaal moeten zijn voor de politiek om van die wetgeving af te zien, hoe verleidelijk de nieuwe wet in de ogen van veel politici ook oogt.

## **7 Betere wetgeving**

Een samenwerking tussen ketenpartners kan naar mijn mening niet anders plaatsvinden dan op basis van een intrinsiek rechtvaardige wetgeving. Nu kan er verschillend gedacht worden over de vraag wat rechtvaardig is en wat niet (sterker nog: dat lijkt me de rol van de politiek), maar als wetgeving in strijd blijkt te zijn met het EVRM (Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens) dan is er toch wel iets aan de hand. Politiek en Ministerie lijken meer bezig te zijn met een zo goedkoop mogelijke reparatie (en de vraag waar de rekening daarvan komt te liggen, in ieder geval niet bij de overheid) dan met een fatsoenlijke oplossing. Een royale en welwillende benadering vanuit de politiek en het Ministerie zou dan voor de hand liggen, maar het gevoel bestaat dezerzijds toch dat iedere centimeter in dit dossier bevochten moet worden. Dat zijn de momenten dat er heel duidelijk aan twee verschillende kanten van het touw getrokken wordt en dat voelt niet goed.

Een gevalletje waarin het met die wetgeving ook niet helemaal lekker loopt is de privacy-verordening. Privacy is een groot goed en de fiscus zit bovenop een enorme berg met de meest gevoelige informatie. Maar als je zo lekker wilt samenwerken, dan is het reuze frustrerend dat informatie maar één kant op mag en kan gaan: privacy, weet u wel meneer. Dat zou anders en vooral ook beter moeten kunnen.

## **8 Geen commentaar!**

Als we dan toch bezig zijn: kunnen we het nog eens hebben over de kwestie van het niet langer door het Ministerie integraal wensen te reageren op de wetscommentaren van de twee beroepsorganisaties NOB en RB, waarover prof.dr.mr. E.J.W. (Edwin) Heithuis alweer

bijna twee jaar (18 oktober 2021) op de van hem bekende en onnavolgbare manier in Taxlive he-le-maal leegliep<sup>3</sup>. Een enorme – maar weinig verrassende – schoffering van de Tweede Kamer, betoogde Heithuis. De grote woorden ('Liegen, bedriegen, Tweede Kamerleden wegzetten als vervelende horzels is bij deze kabinetten schering en inslag') laat ik voor zijn rekening, maar de gekozen gedragslijn is inderdaad weinig chique, ook richting de genoemde twee ketenpartners, die oprecht proberen een bijdrage te leveren aan het verbeteren van de op Prinsjesdag gedane wetsvoorstellen. Ik ben er zeker van dat ook bij een bescheiden gehanteerd uurtarief je van de in dit werk gestoken uren een mooie personenauto zou kunnen kopen. 'Zo gaan wij niet met elkaar om' wordt dan vaak gehoord. En zo is het maar net.

## 9 Meer gelijkwaardigheid graag

Ook in een democratie kan wetgeving – zeker ook fiscale wetgeving – op tal van verschillende manieren tot stand worden gebracht. En hetzelfde geldt voor het proces van de op die wetgeving gebaseerde belastingheffing. Een overheid die meent de wijsheid in pacht te hebben (ik noem in dit verband de vaak – maar ten onrechte – aan voormalig minister-president Ruud Lubbers toegeschreven uitdrukking 'De honden blaffen maar de karavaan trekt verder') kan zo te werk gaan, maar zal op enig moment niet meer op een vruchtbare samenwerking met andere partijen kunnen rekenen. En een systeem waarin – ik gebruikte de term al in het Financieele Dagblad in het kader van het box 3-dossier – 'Elke scheet in box 3 zal tot aan de hoogste instantie worden aangevochten' doet niemand goed. Amerikaanse toestanden noemen we dat graag, maar nu voor de verandering niet voor het poedeltje dat niet in de magnetron gedroogd bleek te kunnen worden, maar ook in een bijzonder maar verder betrekkelijk normaal fiscaal dossier.

Als we het systeem van belastingheffing in een zekere vorm van samenwerking tussen alle betrokkenen tot zijn recht willen laten komen, de medespelers zelfs ketenpartner durven of willen noemen, dan kan en mag er niet alleen van de eigen positie uitgegaan worden. Dan moet iedere partij in staat en bereid zijn om over de eigen schaduw heen te springen. En een Ministerie en een Belastingdienst – die gelet op de hen toekomende wettelijke en andere bevoegdheden de bovenliggende partij zijn – zouden daartoe het initiatief behoren te nemen. Dan wordt het misschien ooit nog eens wat met die ketenpartners.

## Noten

- 1 Sylvester Schenk is directeur fiscale zaken van het Register Belastingadviseurs te 's-Gravenhage.
- 2 Fiscus, ik ben je vriendje niet! Beschouwingen over fiscale ethiek. Van Asperenlezing 17 december 1997, Amsterdam.
- 3 [www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/de-tweede-kamer-opnieuw-geschoffeerd](http://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/de-tweede-kamer-opnieuw-geschoffeerd).



Het voltallige bestuur op 14 april 2005.

Staan v.l.n.r. Frank van Wuijckhuise, Hans Herings, Jo Engelen, Paul Gunnewijk, Thijs Hellegers, Roel Dekker en Hans Swinkels. Zittend v.l.n.r. Wiecher Stoetman, Ingrid Hummel, Erik Rutten en Paul Ham.



Zes jaar later, 2011. Het bestuur heeft enkele wijzigingen ondergaan.

V.l.n.r. Hans Herings, Frank van Wuijckhuise, Jurjen Glazenburg, Erik Rutten, Jo Engelen, Monique Lavies, Paul Soomers, Hans Swinkels.



---

# Tijdsbeeld: wetgevingsjurist tussen politieke wensen en uitvoerbare fiscale wetgeving

Mr. H.B.A. Verhoeven'

---

“

Ook in de naoorlogse periode vormde fiscale wetgeving een dynamisch werkterrein. Aanpassingen stonden vaak onder grote (politieke) druk. Tekstverwerkers en fiscale navigators moesten nog worden uitgevonden. Wel had de Rijksbelastingacademie (RBA) gezorgd voor een ambtelijke vorming die bepalend was voor de naoorlogse opbouw van de Belastingdienst. Dit ‘esprit de corps’ is zeker tot de millenniumwisseling een belangrijke bindende en cultuurbepalende factor geweest. Ook in het wetgevende werk. Teamwerk stond centraal. Niet alleen op horizontaal medewerkersniveau, maar voor de hele keten: van medewerker tot directeur-generaal.

”

## 1 Opleiding

Vergeleken met andere rechtsgebieden worden delen van het fiscale recht zeer frequent aangepast en vaak bovendien weer ingrijpend gewijzigd. Doorgaans moeten deze werkzaamheden onder grote tijdsdruk worden uitgevoerd, waarbij in veel gevallen de politieke spanning duidelijk voelbaar is. Een groot deel van mijn ambtelijke leven heb ik mij daarmee bezig mogen houden. De opleiding daarvoor kreeg ik in de periode najaar 1959 tot zomer 1964 op de Rijksbelastingacademie (RBA).

De RBA was het opleidingsinstituut van het Ministerie van Financiën. Zij heeft een belang-

rijke vormende functie vervuld in de naoorlogse opbouw van de Belastingdienst. Ook andere rijksdiensten verzorgden door middel van een eigen opleidingsinstituut de vakopleiding van hun eigen toekomstig leidinggevend personeel. Daarbij werd niet alleen vakinhoudelijke kennis overgebracht, maar werden de studenten ook al in een vroeg stadium vertrouwd gemaakt met de ambtelijke normen en waarden. Het 'esprit de corps' is binnen de Belastingdienst, zeker tot de millenniumwisseling, een belangrijke bindende en cultuurbepalende factor geweest, waarin naast de aanvaarding van een duidelijke ambtelijke hiërarchie, ook ruimte was om vertrouwd te raken met de lijfspreuk van de studenten van de RBA: FORTITER IN RE, SUAVITER IN MODO.

De RBA was gevestigd te Rotterdam, Parklaan 16 (op dit adres is nu het Belastingmuseum gevestigd). Men werd slechts als student toegelaten na voldaan te hebben aan een vergelijkend toelatingsonderzoek. Het eerste deel van de studie (30 maanden) werd afgesloten met een examen. Een gunstige uitslag leidde tot de aanstelling van surnumerair (boventalige) ambtenaar van 's Rijks belastingen in tijdelijke dienst (met – volgens een voorlichtingsfolder van de Rijksvoorlichtingsdienst van december 1958 – een salaris van 271,92 gulden per maand; in euro's uitgedrukt: €123,39). Om dit in perspectief te plaatsen: mijn kamerhuur – met stadsverwarming – bij een hospita in het centrum van Rotterdam bedroeg toen ongeveer een vijfde van dit bedrag.

Het tweede deel van de opleiding (eveneens 30 maanden) werd afgesloten met een examen dat bij positieve uitslag leidde tot een aanstelling in vaste dienst, met als titel adjunct-inspecteur in ambulante dienst. Deze jaren vormen – eveneens volgens genoemde voorlichtingsfolder – 'een praktische leerschool voor de jonge ambtenaar alvorens hij/zij tot inspecteur wordt benoemd.'

Na de opheffing van de RBA in 1964 kwam de Rijksuniversiteit Leiden in 1965 als eerste met een studierichting fiscaal recht. Kort daarna volgden de Universiteit van Amsterdam (fiscaal recht en fiscale economie), Rijksuniversiteit Groningen (fiscaal recht en fiscale economie), Tilburg University (fiscaal recht en fiscale economie) en de Erasmus Universiteit Rotterdam (fiscale economie).

Het ambulante karakter van de functie als adjunct-inspecteur was duidelijk aanwezig. De plaats van tewerkstelling werd door het Ministerie bepaald en de aankondiging van de overplaatsing van de ene naar een andere inspectie (of het Ministerie) geschiedde doorgaans gewoon per telefoon en vond relatief kort (ongeveer een tot twee weken) voor de ingangsdatum plaats. Tijdens deze periode van de ambulante jaren was het leven van een gehuwde adjunct-inspecteur dan ook veelal "een weekend-huwelijk". Hij leerde door dit rouleersysteem diverse regio's van het land kennen, alsmede de daar geldende nuances in omgangsvormen binnen en buiten de dienst. Zelf ben ik als adjunct-inspecteur werkzaam geweest op de inspecties in Dordrecht, Valkenburg, Harderwijk, Enschede (Registratie en Successie) en het Ministerie (directie Wetgeving directe belastingen). Deze ambulante jaren heb ik als zeer waardevol ervaren ook voor mijn latere werk op de Directie WDB (Wetgeving Directe Belastingen).

De examens op de RBA leidden niet tot toekenning van de meester- of doctorandustitel. Wel bestond de mogelijkheid via aanvullende tentamens op de universiteit een academische graad te verwerven. Zo heb ik de meestertitel behaald bij de Katholieke Hogeschool Tilburg

door de vakken Romeins recht en Oudvaderlands recht met een tentamen af te ronden en een scriptie te schrijven.

Bij het laatste was niet in enige begeleiding voorzien, maar gelukkig heb ik die niet nodig gehad. Het scriptieonderwerp heb ik zelf bedacht, uitgewerkt en opgeschreven en vervolgens opgestuurd naar Tilburg. De leden van de examencommissie had ik voor het examenmoment nog nooit gesproken. Ook door het Ministerie werd geen noemenswaardige stimulans of ondersteuning gegeven. De enige faciliteit die ik heb genoten was de toestemming van mijn toenmalige directeur (Meering) dat ik de directiesecretaresse (mevr. De Beer) mocht vragen mijn scriptie (die ik thuis met de pen had geschreven) te typen. Die afstandelijkheid was toen de normaalste zaak van de wereld. Mijn scriptie is overigens – op verzoek van de Redactie WFR (waarvan een van de examinatoren deel uitmaakte) – gepubliceerd in WFR 1971/169, WFR 1971/193, WFR 1971/217 en WFR 1971/237.

Na mijn studie aan de Rijksbelastingacademie, gevolgd door verplichte militaire dienst en een aantal jaren als aanslagregelende (adjunct-)inspecteur inkomstenbelasting en waarnemend hoofd van een inspectie Registratie en Successie, werd ik in het voorjaar van 1968 overgeplaatst naar het Ministerie van Financiën, Directie Wetgeving Directe Belastingen (WDB). Het hoofd van die Directie was toen de heer A. Meering, die mij eerder op de RBA de beginselen van de inkomstenbelasting had bijgebracht. Als collegae kreeg ik daar andere afgestudeerden van de RBA, zoals Jan Rouwenhorst, Dik Huisson en Ton Blokland, maar ook fiscalisten met veel wetgevende ervaring die elders waren geschoold, zoals Van Franeker, Slot en Nieuwland.<sup>2</sup> Het was mij wel meteen duidelijk dat ik te maken kreeg met collegae die over een gerijpt vakmanschap beschikten. Het was voor mij een grote stimulans om in hun omgeving ook mijn eigen kennis en kunde uit te bouwen.

In die eerste jaren op WDB bleek al gauw (en werd mij ingeprent) dat aan wetgeving “zeer hoge eisen” worden gesteld, dat je uiterst kritisch naar je eigen werk, maar ook naar dat van anderen moet kijken en voorts dat je persoonlijke politieke opvattingen niet relevant behoren te zijn. Kortom, wetgeven is duidelijk teamwerk. Daaraan liggen complexe totstandkomingsprocessen ten grondslag, waarin “persoonlijke ego’s” aan een goed resultaat in de weg staan. En zo begon ik mijn ambitieuze en veeleisende, maar tegelijkertijd ook heel bevredigende werk als wetgevingsjurist.

Eerst zal ik terugkijken op de ervaringen en impressies die ik heb opgedaan over de werkwijze die is vereist om tot een goed resultaat te komen, waarbij ik opmerk dat deze ervaringen zijn opgedaan als medewerker, bureauhoofd en directeur/adviseur van de Directie Wetgeving directe belastingen. Vervolgens zal ik deze beschouwing afsluiten met een persoonlijke “verzuchting”.

## **2 Resultaatbepalende factoren**

### *2.1 Kennis*

De primaire voorwaarde voor een fiscale wetgevingsjurist is uiteraard dat hij de theoretische kennis heeft van de belastingen die tot zijn werkveld behoren. Die kennis moet hij actueel houden, of ingeval die nog niet op het vereiste niveau aanwezig is, eerst verwerven en vervolgens actueel houden door het bijhouden van de fiscale jurisprudentie en hetgeen

aan commentaar in de vakpers daarover verschijnt.

In mijn tijd was dit "bijhouden" in de praktijk de eigen verantwoordelijkheid van de medewerker. Je moest proberen op allerlei manieren de voor je werkgebied relevante informatie op te pikken. Van het bestaan van de huidige snel toegankelijke, gedigitaliseerde en handzame informatiesystemen was toen nog geen spoor te bekennen. De belangrijkste houvast voor betrouwbare kennis was de gezaghebbende Fiscale Encyclopedie "De Vakstudie" die je tot je beschikking had. Het "nadeel" was dat je deze actueel moest houden door de aangeleverde supplementen bij te werken (aanvankelijk door letterlijk knippen en plakken en later in de vorm van gedrukte vervangende pagina's die je zelf moest invoegen). Dat alles nam je voor "lief" omdat er nog geen alternatief bestond. Het sprak voor zich dat een wetgevingsjurist bovendien dagelijks het "nieuws" behoorde bij te houden, de politieke discussies te volgen en voortdurend alert te zijn welke wetgevingsgevolgen konden - of naar alle waarschijnlijkheid zouden - voortvloeien uit maatschappelijke gebeurtenissen en ontwikkelingen. Het was daarom voor de wetgevingsjurist nuttig, zo niet een voorwaarde, om op de kruispunten van informatie-uitwisseling te zitten, bijvoorbeeld door als auteur of redacteur verbonden te zijn aan een fiscaal tijdschrift en/of encyclopedie.

Zelf ben ik vanaf ongeveer 1970 als mede-bewerker verbonden geweest aan het deel "Inkomstenbelasting" van de Vakstudie. Voorts heb ik gepubliceerd in het WFR en heb les gegeven aan interne opleidingen van de Belastingdienst. Het kwam ook voor dat collega's mede-auteurs waren van de toen jaarlijks uitgegeven belastingalmanakken die voor de belastingplichtigen (maar ook voor belastingadviseurs en aanslagregelende ambtenaren) belangrijke kennisbronnen waren.

Bij de beoordeling van de jurisprudentie en de daarop betrekking hebbende aantekeningen en annotaties, en vooral bij vakartikelen over doel en strekking van wetten en de daarop geregeld aangebrachte wijzigingen, moest een wetgevingsjurist extra kritisch zijn. In hoeverre was sprake van een voldoende onafhankelijk en objectief commentaar? Of was het commentaar afkomstig van een slager die in feite zijn eigen vlees keurde?

Ook toen al was sprake van een mogelijk kwetsbare onafhankelijkheid. De daaruit voortvloeiende dilemma's zijn in de afgelopen halve eeuw eerder lastiger geworden dan door de tijd achterhaald nu er in de wetenschappelijke wereld steeds meer personen rondlopen "met een dubbele pet", verbonden aan een fiscaal advieskantoor of Belastingdienst en een universiteit dan wel andere onderwijsinstelling. Daargelaten het ethische aspect dat hierbij speelt, merk ik op dat ook het commentaar van een "dubbele-petter" voor een ambtenaar op een wetgevingsdirectie nuttige elementen kan bevatten. Wel van belang is dat een "dubbele-petter" in zijn functioneren transparant is en aangeeft met welke pet op hij zijn voordrachten en lezingen geeft, zijn notities en artikelen schrijft en zijn commentaar geeft.

Een belangrijke kennisbron is voorts de informatie die vanuit de Belastingdienst langs formele of informele weg aan wetgevingsmedewerkers wordt gemeld betreffende fricties en gewenste aanpassingsmogelijkheden in bestaande wetgeving.

Van groot belang zijn uiteraard ook de ambtelijke contacten met andere Ministeries zoals

Economische Zaken, Sociale Zaken en Landbouw. Maar ook die met belangenorganisaties zoals VNO, LTO en MKB Nederland.

## 2.2 *Creativiteit*

De fiscale wetgevingsjurist moet zich makkelijk kunnen verplaatsen in de positie van "de belastingplichtige". Hij zal zich bij zijn werk steeds moeten afvragen hoe deze zal reageren op de beoogde nieuwe maatregel. De wetgever moet de bedoeling van wet- en regelgeving zo duidelijk mogelijk verwoorden, maar vooral zeer nadrukkelijk oog hebben voor de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de regels.

## 2.3 *Teamwerk*

Mijn ervaring is dat het jaarlijks actueel houden van fiscale wetgeving – en nog meer het bedenken en vervolgens vormgeven van meeromvattende nieuwe ideeën – vooral teamwerk vereist, waaraan hiërarchie en "rangen" van personen ondergeschikt zijn. Het gaat om de materiële inhoud van hetgeen in discussies naar voren wordt gebracht. De "jongste" deelnemer kan nieuwe invalshoeken belichten, en dient derhalve volop ruimte te krijgen om zijn gedachten naar voren te brengen. Jong enthousiasme mag niet worden verstikt door de scepsis van de oudere garde die betoogt dat het verleden heeft geleerd dat de aangedragen suggesties al eerder zijn overwogen, maar toen niet realiseerbaar zijn bevonden.

Dit teamwerk geldt niet alleen op het horizontale medewerkersniveau, maar voor de hele keten van medewerkers inclusief het bureauhoofd, directeur en zelfs tot de directeur-generaal, de Staatssecretaris en de Minister.<sup>3</sup>

Het vereist dan ook dat ook hoger in de keten de leidinggevenden over de nodige fiscale kennis dienen te beschikken. Door het eind vorige eeuw geïntroduceerde interdepartementaal rouleren van personen op directeursniveau is dit voor een fiscale wetgevende directie een kwetsbaar punt geworden. Als oplossing is geïntroduceerd de invoering van een solitaire stafmedewerker met veel wetgevende ervaring die het management van de directie adviseert en waarop medewerkers ook een beroep kunnen doen. Mijn ervaringen die dateren uit de laatste jaren van vóór mijn pensionering zijn dat zo'n stafmedewerker een goede oplossing kan zijn, maar dat eigen inhoudelijke deskundigheid van de leidinggevenden toch wel het proces van wetgeving zeer ten goede komt.

## 2.4 *Bij "grote" projecten een tijdelijke afwijkende organisatie*

Bij grote projecten kan het wenselijk zijn te werken met een werkgroep om een politieke wens nader uit te werken en de realisatiemogelijkheid van die wens vervolgens te vertalen in wetgeving. Zo'n politieke wens is veelal kenbaar gemaakt in het Regeerakkoord van het zittende Kabinet, maar kan ook tijdens een kabinetsperiode opkomen. De samenstelling van zo'n werkgroep is uiteraard afhankelijk van de aard van de opdracht, maar zal doorgaans bestaan uit leden afkomstig uit de Belastingdienst en leden van het wetgevende directoraat. Soms is ook de inbreng van ambtenaren van aanpalende Ministeries gewenst. Ik heb in de loop van de tijd diverse vormgevingen van zo'n werkgroep voorbij zien komen.

Voor mij was het eerste van de wat grotere projecten waarbij ik ben ingezet, het vertalen van de gedachte die schuilging achter de Fiscale oudedagsreserve voor zelfstandigen in

wetteksten die met ingang van 1973 van kracht zijn geworden (artikel 44d en volgende in de Wet op de inkomstenbelasting 1964). Deze "vertaling" was destijds opgedragen aan een senior deskundige en twee jonge adjunct-inspecteurs. De senior deskundige was drs. G. Slot; accountant en onder meer bekend van zijn Fiscale monografie nr. 3 (Voorraadwaardering). De andere adjunct-inspecteur was mr. M.G.A.W. Tijs (op 3 december 1993 op 49 jarige leeftijd omgekomen door een treurig motorongeluk). Deze "vertaalgroep" kon zo beperkt van omvang zijn omdat het "grote denkwerk" al eerder was verricht door een externe commissie (onder voorzitterschap van prof. mr. J. van Soest) en omdat in het regeerakkoord van het kabinet-Biesheuvel was opgenomen dat de voorstellen van de commissie "met matiging en variaties" zouden worden uitgevoerd.

Een eerder wat omvangrijker project was de invoering van een nieuw regime betreffende de fiscale behandeling van de eigen woning dat is ingevoerd ingaande 1971 (artikel 42a Wet IB 1964). Ook aan deze invoering ging een studie (nu een ambtelijke studie) vooraf. Deze studie is als bijlage opgenomen bij de memorie van toelichting op het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 24 december 1970, Stb. 604.

Een groot project uit mijn beginjaren op Financiën was voorts de invoering van de WIR (Wet investeringsrekening; Stb.1978/368). Dit gezamenlijk project van Economische Zaken, Financiën, en Sociale Zaken ter aanmoediging van investeringen door aanzienlijke belastingverminderingen die zelfs konden leiden tot grote negatieve belastingaanslagen, heeft heel wat ambtelijke inspanning gekost van DGFZ/DGBel/Belastingdienst (maar uiteraard ook van de bewindspersonen ).

Wie kan zich overigens nog het zogenoemde WIR-weekend van 29 februari 1988 herinneren waarin Staatssecretaris Henk Koning op de TV na vele jaren van aanpassingen en bijstellingen, gepaard gaande met veel politiek gestoethaspel, een bijzonder nummer van de Staatscourant toonde waarin de WIR-basispremie op nihil werd gesteld? Wij ambtenaren waren hoogst verbaasd omdat wij het weekend waren ingegaan in de veronderstelling dat de opgestelde concept-beschikking nog geen wetkracht zou krijgen. In het weekend verschijnt immers geen Staatscourant.

Maar het grootste project was toch de voorbereiding van de wetgeving die heeft geleid tot de Wet inkomstenbelasting 2001, met als inspirerende bewindslieden Staatssecretaris Willem Vermeend en Minister Gerrit Zalm die ook gebruik maakten van 'hulp van buiten'. Deze belastingherziening – met als grote vereenvoudiging: Box 3 – was alleen maar mogelijk door tijdelijk "losjes" om te gaan met de formele interne organisatorische structuren.

### **3 Verzuchting**

Als tachtigjarige heb ik thans wel enige zorgen als ik naar de actualiteit kijk. Ik vraag mij af of men op bestuurlijk niveau wel voldoende is doorgedrongen van het feit dat aan de onderkant van het loongebouw thans marginale heffingspercentages gelden die hoger zijn dan aan de bovenkant van het loongebouw<sup>4</sup>. Dit staat haaks op de beginselen die aan een inkomstenbelasting ten grondslag liggen en is derhalve niet uit te leggen aan de burger. In WFR 2020/22 heb ik hier nog aandacht voor gevraagd naar aanleiding van tabellen die door

Staatssecretaris van Financiën Menno Snel bij brief van 17 september 2019 naar de Tweede Kamer zijn gestuurd.<sup>5</sup> Tot op heden zijn er nog geen fundamentele verbeteringen aangebracht.

Ik vraag me af of niet een begin van een oplossing zou kunnen zijn te kiezen voor de volgende gecombineerde aanpak:

- verlaag de (belasting)tarieven aan de onderkant van het loongebouw;
- deze verlaging leidt tot meer koopkracht, zodat aan de onderkant van het loongebouw minder huurtoeslag/kinderopvangtoeslag/enz. behoeft te worden uitgekeerd;
- de verlaging van de marginale tarieven leidt naar verwachting tot aanbod van meer arbeid, zodat de krapte op de arbeidsmarkt wat afneemt.

## Noten

- 1 Ben Verhoeven is na een dienstverband van 50 jaar – waarvan ruim 40 jaar op de Directie Wetgeving Directe Belastingen, laatstelijk als directeur en adviseur – in het voorjaar van 2012 met pensioen gegaan.
- 2 Het was gebruikelijk de collega's die op de RBA hadden gezeten met de voornaam aan te spreken en de andere, oudere collega's met hun achternaam. De collega's die na de opheffing van de RBA hun (fiscale) opleiding elders hadden genoten – veelal in Leiden en Tilburg – werden/worden eveneens aangesproken met hun voornaam.
- 3 Uit mijn beginperiode op Financiën kan ik me nog herinneren dat in het kader van de parlementaire behandeling van het wetsontwerp dat heeft geleid tot de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 Staatssecretaris (Ferdinand) Grapperhaus voorstelde ons een week terug te trekken op het Jachthuis Sint-Hubertus in het park De Hoge Veluwe. Zelf is hij ook een middag, avond en ochtend aanwezig geweest om aldaar met ons de concepten van geformuleerde schriftelijke antwoorden op vragen vanuit de Tweede Kamer door te nemen.
- 4 Percentages van meer dan 80% bij een bruto loon van € 25.000 – € 32.000.
- 5 Kamerstukken II 2019/20, 35302, nr. 6.

Marius Reuvers tijdens het VHM Symposium 7 april 2011 "De Belastingdienst in deze tijd - De veranderende rol van de professional".





---

# Belastingdienst, ICT en de burger

Prof. mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk<sup>1</sup>

---

“ Decennialang vervulde de Belastingdienst een voortrekkersrol in het bouwen van een ICT-omgeving. Aangenomen werd dat iedere burger daarin wel zijn weg zou weten te vinden. Een zware misrekening. Mede doordat de politieke en ambtelijke top op Financiën in beoordeling van de uitvoerbaarheid van wetgeving steeds verder is komen af te staan van zijn eigen uitvoeringsdienst en zijn burgers, schiet de fiscale rechtsstatelijke rechtshulp momenteel zwaar tekort. ”

## 1 Inleiding

De Vereniging van Hogere Ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (verder VHMF) bestaat dit jaar 150 jaar. In die 150 jaar is er op fiscaal terrein veel gebeurd. Ik zal in deze bijdrage aan dit jubileumboek niet de geschiedenis van het belastingstelsel gaan bespreken. Ook voor de Belastingdienst is er in de afgelopen 150 jaar veel veranderd. Zie hiervoor het boek van Tom Pfeil, *Op gelijke voet*. De geschiedenis van de Belastingdienst, gepubliceerd in 2009. Al vanaf de jaren zestig is door de Belastingdienst een ontwikkeling in gang gezet van digitalisering van de werkprocessen<sup>2</sup>. In deze bijdrage wil ik met name ingaan op de relatie Belastingdienst- ICT en de burger. ICT vervult een belangrijke schakelfunctie tussen de Belastingdienst en de burger/belastingplichtige en de vraag is of ICT die schakelfunctie op de juiste wijze vervult<sup>3</sup>. Ik heb daarvoor het perspectief van de burger gekozen.

## 2 Overheid en ICT: enige algemene opmerkingen

In de afgelopen jaren heeft de overheid steeds meer geïnvesteerd in ICT. Maar de voorgespiegelde voordelen van ICT bleken lang niet altijd uit te komen. Het mislukken van diverse ICT-projecten bij de overheid heeft geleid tot het parlementaire onderzoek naar de ICT-projecten bij de overheid. Deze parlementaire onderzoekscommissie onder voorzitterschap van Ton Elias heeft in september 2014 haar rapport uitgebracht<sup>4</sup>. Een van de vaststellingen van de commissie was dat de rijksoverheid haar ICT-projecten niet onder controle heeft en dat het de overheid op ICT-gebied aan lerend vermogen ontbreekt. Een van de aanbevelingen van de commissie was om een Bureau ICT-toetsing (afgekort BIT) in het leven te roepen om alle ICT-projecten van enige omvang aan een toetsing te onderwerpen.

Sinds het BIT is de situatie bij grote ICT-projecten niet wezenlijk verbeterd. Een voorbeeld daarvan is het zgn. KEI-project voor de rechtspraak. Maar ook de Inwerkingtredingswet van de nieuwe Omgevingswet is vijf keer uitgesteld vanwege grote twijfels over het zogeheten Digitale Stelsel Omgevingswet (DSO). De Omgevingswet zal per 1-1-2024 in werking treden en dan zal blijken of DSO werkt. Ook worden nu al grote vraagtekens gezet bij de uitvoerbaarheid van de komende pensioenhervorming en met name of de ICT-systemen dit wel aankunnen.

Het managen van grote ICT-projecten in de tijd en qua kosten is nog steeds een groot probleem. Zie hierover “Waarom 2022 een rampjaar was voor grote IT-projecten van de overheid”<sup>5</sup>.

### **3 Wat betekent digitalisering voor de democratie en de rechtsstaat?**

Digitalisering heeft ervoor gezorgd dat allerlei routineachtige werkprocessen geautomatiseerd kunnen verlopen en op zich besparingen in personeelskosten zouden kunnen opleveren. De overheid, maar ook alle grote organisaties, zoals banken, energiemaatschappijen e.d., hebben ICT gepaard laten gaan met forse bezuinigingen op het personeel. De keerzijde van ICT is dat al deze organisaties blind vertrouwen hebben in hun ICT-systemen en blijkbaar fysieke communicatie met de burger niet meer nodig achten. Digitalisering heeft naar mijn mening grote invloed op de cultuur bij de overheid en bij andere grote organisaties. Met digitalisering is de menselijke maat overboord gegooid en als daarna in de uitvoering een en ander fout gaat, is de overheid niet meer bij machte om die menselijke maat alsnog toe te passen.

Vele burgers kunnen niet, of niet goed, omgaan met digitalisering. Meer dan twee miljoen mensen zitten te worstelen met digitalisering. Het digitaal aanleveren van formulieren met bijlagen, zoals bijv. voor verduurzamingssubsidies, is een hell of a job<sup>6</sup>. En wanneer je dan informatie wilt hebben van de overheid, blijkt deze niet, of zeer moeilijk, bereikbaar voor de burger. Eén van de grootste frustraties voor burgers is dat zij niet gehoord worden en dat transparantie ver te zoeken is. Hierdoor krijgt de burger steeds minder vertrouwen in de overheid. Dit ondermijnt het vertrouwen in democratie en rechtsstaat<sup>7</sup>.

Recentelijk liet de Adviescommissie Versterken Weerbaarheid Democratische Rechtsorde (Adviescommissie VWDR) onder voorzitterschap van Ahmed Marcouch in haar voortgangsrapportage van 7 april 2023 weten dat de commissie zich zorgen maakt over de manier waarop de overheid functioneert en de gevolgen daarvan voor het vertrouwen van mensen in de democratische rechtsorde: is de overheid responsief, rechtvaardig en daadkrachtig genoeg? In het jaarverslag van de Raad van State van 2022 uit de Raad in hoofdstuk 1 “Een slagvaardige overheid” haar zorgen over de slagkracht van en het vertrouwen in de overheid. Het coalitieakkoord van Rutte IV met het motto “Vertrouwen in de toekomst” is vooral gericht op herstel van vertrouwen. Volgens cijfers van het CBS van 9 mei jl. is het vertrouwen in de politiek juist afgenomen en ligt nog maar net boven de 20%. Gelukkig is het vertrouwen in ambtenaren meer dan 40%.

Ik heb in het verleden diverse keren in publicaties naar voren gebracht dat we steeds meer te maken hebben met een in zichzelf gekeerde overheid, die alleen oog heeft voor haar

eigen belang en blijkbaar niet meer in staat is tot een evenwichtige afweging van alle in het geding zijnde belangen<sup>8</sup>. Ook Tjeenk Willink schrijft in zijn laatste boek "Het tij tegen" dat de overheid steeds verder van de burger is komen af te staan. Zolang ICT als oplossing voor alle problemen wordt gezien, zal dit ten koste gaan van democratie en rechtsstaat. Zie hierover ook het lezenswaardige boek van oud-Tweede Kamerlid Kees Verhoeven, De democratie crasht. Politieke onmacht in het digitale tijdperk (2023), maar ook het artikel van Gala Veldhoen en Jeroen Recourt in NRC van 1 mei 2023 over "Ministers moeten ook de rechtsstaat verdedigen".

In de volgende paragraaf zal ik ingaan op de relatie ICT en Belastingdienst. Daarna zal ik ook nog kort aandacht schenken aan het onderwerp ICT en (fiscale) wetgeving.

#### **4 Belastingdienst en ICT**

De Belastingdienst is al in de jaren zestig van de vorige eeuw begonnen met automatisering. Geleidelijk aan heeft de Belastingdienst de ICT uitgebreid naar het gehele fiscale domein. Het is algemeen bekend dat door de verouderde systemen de Belastingdienst tegen uitvoeringsproblemen ging aanlopen. In de brief van 20 februari 2023, kenmerk 2023-0000036351, schreef Marnix van Rij dat de situatie sinds 2018 verbeterd is. De zgn. technische schuld van toen ter grootte van 52% van het aantal systemen is in 2022 teruggebracht naar 26%, maar een aantal grote systemen moet nog worden gemoderniseerd. Als je dan vervolgens het artikel 'De fiscus weet niet wat er met uw gegevens is gebeurd' in NRC van 20 mei jl. leest, dan word je niet vrolijk van de ICT-omgeving bij de Belastingdienst. Ook de FSV-problematiek laat zien dat er het nodige mis was bij de ICT van de Belastingdienst<sup>9</sup>. Dat niet alles vlekkeloos kan verlopen in de uitvoering is begrijpelijk, maar de geconstateerde tekortkomingen zijn zeer ingrijpend voor burgers, maar ook voor de Belastingdienst. Marnix van Rij komt dan met de opmerking dat er ook heel veel goed gaat bij de Belastingdienst<sup>10</sup>. Ik zou Marnix van Rij willen wijzen op de 80/20-regel. In 80% van de gevallen is er niets aan de hand en zijn er geen problemen, ICT-systemen kunnen deze gevallen aan. De problemen zitten echter in de 20%, waar de ICT-systemen geen oplossing meer kunnen bieden. De uitworp van deze probleemgevallen vraagt de nodige aandacht van gekwalificeerde uitvoerders en alleen daar kan de menselijke maat worden toegepast. Wanneer de overheid die 20% niet serieus neemt, schiet je tekort in de uitvoering. De toeslagenaffaire is daarvan het schoolvoorbeeld geworden, maar de problematiek is veel breder.

De kinderopvangtoeslag-hersteloperatie kost miljarden. Volgens de Voorjaarsnota 2023 lopen de totale kosten nu al op richting de 7 miljard. En het eind is nog lang niet in zicht. Ik vermoed dat de teller weleens richting de 10 miljard of meer kan gaan. Er is een groep gedupeerden zwaar financieel en menselijk leed toegebracht, maar ook de samenleving wordt opgezadeld met een enorme kostenpost en moet financieel boeten voor dit geblunder. Dan kun je toch niet beweren dat de politiek, maar ook de ambtelijke top alleen maar het algemeen belang diende. Een strafrechtelijke sanctie is niet passend<sup>11</sup>, maar een bestuurlijke sanctie lijkt mij wel op zijn plaats. Het is al onbegrijpelijk dat dit schandaal heeft kunnen gebeuren, maar nog onbegrijpelijker dat het rechtsherstel voor de gedupeerden al jaren voortduurt en nog enige jaren zal vergen<sup>12</sup>. De laatste tijd zijn good governance codes in de mode<sup>13</sup>. De overheid wil graag dat de particuliere sector werkt op basis van good governance codes, maar werkt de overheid zelf wel op basis van good governance? In de bijdrage van Kavelaars over Good tax governance en de overheid<sup>14</sup> wordt daar een en ander over

gezegd m.b.t. de uitvoerder van fiscale wetgeving. De lijfspreuk van de Rijksbelastingacademie 'Fortiter in re, suaviter in modo', streng in de zaak, maar gematigd in de uitvoering<sup>15</sup>, zou ook nu niet misstaan in een good governance code voor de Belastingdienst.

Burgers zijn niet verplicht om met de overheid digitaal te communiceren. Ook de papieren IB-aangifte is nog steeds mogelijk. Toch is de Belastingdienst er in geslaagd om ruim 99% van de IB-aangiftebiljetten digitaal binnen te krijgen<sup>16</sup>. Het is toch vreemd dat 2,5 miljoen burgers in Nederland digitaal niet vaardig zijn<sup>17</sup> en er toch maar 59.706 papieren aangiften IB 2022 zijn. In de jaarlijkse aangiftebrief wordt alleen gesproken over digitaal aangifte doen. Zelfs een telefoonnummer om een papieren aangiftebiljet te vragen, ontbreekt. Kennelijk laat iedereen zijn aangiftebiljet noodgedwongen digitaal door een ander regelen. Naar mijn mening een onwenselijke manier van nudging door de Belastingdienst.

Het is nog steeds niet voldoende bij de overheid doorgedrongen dat een digitale samenleving betekent dat minimaal 2,5 miljoen burgers niet meer aan de samenleving mee kunnen doen en in feite worden buitengesloten, terwijl de overheid er behoort te zijn voor alle burgers. De digitalisering is bij de overheid niet meer terug te draaien, maar dan heeft die overheid wel de morele en maatschappelijke plicht om gratis rechtshulp te bieden aan de hulpbehoevende burgers<sup>18</sup>.

## 5 ICT en fiscale wetgeving

ICT heeft in verschillende opzichten grote invloed op onze fiscale wetgeving. Zeer actueel is op dit moment de stand van zaken van de ICT-omgeving van de Belastingdienst. Zoals hiervoor vermeld is volgens Marnix van Rij de situatie sinds 2018 verbeterd. Toch kwam de staatssecretaris met het dringende verzoek aan de politiek om de komende paar jaar zeer terughoudend te zijn met wensen voor nieuwe fiscale wetgeving. Met name het oplossen van de kinderopvangtoeslagschade en de gevolgen van het Kerstarrest box 3 van de Hoge Raad hebben een enorme impact op de werkzaamheden en de planning van de Belastingdienst.

Een dergelijke oproep van de staatssecretaris is uniek. Ik kan mij uit het verleden niet iets dergelijks voor de geest halen. Het betekent dat gebrekkige ICT-capaciteit noodzakelijke aanpassingen en hervorming blokkeert. De politieke en ambtelijke top op Financiën heeft eind vorige eeuw vol ingezet op automatisering/digitalisering van de heffings- en invorderingsprocessen, maar deze onvoldoende onderhouden. Eenmaal ingevoerd, ben je duurzaam afhankelijk van ICT. Vanwege het falen van de politiek en ambtelijk verantwoordelijken moet de staatssecretaris nu een appel op de politiek doen om geen fiscale vernieuwingsprocessen te entameren.

Een ander aspect is de ICT-invloed op inhoud en kwaliteit van fiscale wetgeving. In de afgelopen jaren zijn steeds vaker ter wille van ICT-complicaties fiscale regelingen afgeschaft. Met het Belastingplan 2023 werd zelfs de middelingsregeling, als finaal verlengstuk van het draagkrachtbeginsel, afgeschaft.

De Belastingdienst is een gevangene geworden van zijn zelfgecreëerde ICT-systemen. De vermogensrendementsheffing is hiervan een treffend voorbeeld. In dit dossier gaat ook de ambtelijke top niet vrijuit. In het rapport 'Vereenvoudiging belastingstelsel, bouwstenen

voor een beter belastingstelsel', van 1 mei 2020, gepubliceerd vóór de verkiezingen in maart 2021, worden m.b.t. box 3 slechts enige aanpassingen voorgesteld, nl. eigen woning naar box 3 en voor vermogens boven 1 miljoen een tarief van 40%. Het handhaven van de forfaitaire rendementen maken het systeem eenvoudig en goed uitvoerbaar. Terwijl de Tweede Kamer al meermaals heeft gevraagd om een belastingheffing van vermogen naar werkelijk rendement, volhardde Financiën in de forfaitaire vermogensrendementsheffing. De ambtelijke top van Financiën had al veel eerder moeten inzien dat dit stelsel niet te handhaven was. Ook het voorstel voor een vermogensaanwasbelasting in een toekomstig stelsel is niet realistisch, in ieder geval niet voor onroerend goed<sup>19</sup>. In mijn bijdrage in MBB van 23 juni 2022<sup>20</sup> heb ik reeds voorgesteld om alle onroerend goed in box 1 bij elkaar te brengen en naast de inkomsten ook de vermogenswinsten te gaan belasten. In een debat in de Tweede Kamer van 9 mei jl. heeft staatssecretaris Van Rij op basis van voortschrijdend inzicht eveneens voorgesteld om onroerend goed over te hevelen naar box 1. Daarom is mijn voorstel om nog deze kabinetsperiode wettelijk te regelen dat al het onroerend goed buiten de winstsfeer wordt ondergebracht in één afdeling bijv. afdeling 3.6. bestaande uit belastbare inkomsten uit eigen woning, belastbare inkomsten uit niet-eigen woning en een belastingheffing van vermogenswinst op onroerend goed.

In het verleden heeft de Belastingdienst altijd veel geïnvesteerd in kwaliteit. De opleiding van de Rijksbelastingacademie was een begrip. Maar dat is lang geleden. Uit de brief ICT bij de Belastingdienst van 20 februari 2023 blijkt dat er een behoorlijk tekort is aan ICT'ers, een tekort dat gezien de moeilijke arbeidsmarkt de komende jaren alleen maar groter zal worden. Daarom wordt er gekeken naar meer outsourcing van werkzaamheden. Mijn advies is om het laatste boek van Mariana Mazzucato "De consultancy industrie" eens te gaan lezen<sup>21</sup>. Gelet op de grote blijvende afhankelijkheid van ICT kun je je afvragen waarom al niet veel eerder bijv. een ICT-Belastingacademie is opgezet om de ICT-kwaliteit voor de toekomst te borgen.

## 6 Uitgeleide

De volgorde in de titel van deze bijdrage is heel bewust gekozen. In de afgelopen decennia heeft de Belastingdienst centraal gestaan bij de totstandkoming van de ICT-omgeving. Daarbij ging men uit van de gedachte dat iedere burger wel mee zou kunnen in dit proces. De laatste jaren is steeds duidelijker geworden dat dit voor zo'n 2,5 miljoen burgers niet mogelijk is. Probleem is dat de overheid, evenals andere grote organisaties, daar veel te weinig begrip voor heeft. Klantgerichtheid is weggesaneerd. De politieke en ambtelijke top op Financiën is steeds verder af komen te staan van zijn eigen uitvoeringsdienst en van de burgers. Signalen dat het op de werkvloer niet goed gaat worden niet opgevangen en er komt geen vertaalslag naar het beleid. Gevolg van dit alles is dat burgers het risico lopen dat zij niet krijgen waar zij recht op hebben, hetgeen een democratische rechtsstaat onwaardig is. Daarom had de overheid al veel eerder werk moeten maken van gratis (fiscale) rechtshulp, ook voor al diegenen die in deze digitale wereld niet meer meekunnen.

Anders dan steeds werd voorgespiegeld is en blijft ICT een kostbare aangelegenheid, niet alleen het steeds moderniseren van de ICT-systemen, maar ook het investeren in de kwaliteit en kwantiteit van voldoende ICT-personeel. De huidige ICT-situatie bij de Belastingdienst is gezien de gestelde beleidsdoelstellingen nogal bedroevend te noemen. Het steeds

meer outsourcen van werkzaamheden betekent steeds grotere afhankelijkheid van marktpartijen tegen steeds hogere kosten. Maar ik vrees ook een verslechtering van de ICT-omgeving bij de Belastingdienst. Het is voor mij onbegrijpelijk dat de top van Financiën in de afgelopen decennia zo visieloos is te werk gegaan in zijn ICT-beleid voor de lange termijn en daarom vrees ik dat wij nog vele jaren de gevolgen zullen zien van dit tekortschietende ICT-beleid.

## Noten

- 1 Henk van Arendonk is emeritus hoogleraar belastingrecht Erasmus Universiteit Rotterdam.
- 2 In hoofdstuk 5 van Tom Pfeil's boek van 2009 typeert hij deze ontwikkeling als De digitale revolutie, blz. 348 e.v.
- 3 Gezien de toegestane omvang zijn zeer diepgaande beschouwingen in deze bijdrage niet mogelijk.
- 4 TK 2014-2015, 33326, nr.5.
- 5 Zie website [agconnect.nl](https://agconnect.nl), online publicatie van 23 januari 2023.
- 6 Op het NOS-journaal van 24 mei j.l. werd gemeld dat zelfs 1/3 van de aanvragers afhaakt bij de ISDE-subsidieaanvraag online.
- 7 Zie hierover ook het rapport van de Commissie Praktische rechtsbescherming van april 2021 (de Commissie Van Hout).
- 8 Zie mijn artikel Toeslagen of negatieve inkomstenbelasting: what is in a name? in MBB augustus 2020, blz. 300.
- 9 Zie hierover de brief van 16 mei 2023 over Uitvoering schade-herstel- en tegemoetkomingsbeleid FSV.
- 10 Zie zijn optreden in Buitenhof op 26 maart 2023, maar ook zijn reactie m.b.t. achterhouden informatie voor de rechter door de Belastingdienst (brief van 16 mei 2023, kenmerk 2023-0000115086), een voorbeeld hiervan is uitspraak Gerechtshof Den Bosch van 10 mei 2023 (zaaknr.21/00668) met een kostenveroordeling van meer dan 80.000 euro.
- 11 De actie van de toenmalige staatssecretaris Vijlbrief heeft voor de nodige onrust binnen de Belastingdienst gezorgd, zie verslag VHMf-symposium 2020 in Informatief 97, december 2020.
- 12 Zie de uitspraken van premier Rutte in het debat in de Tweede Kamer op 23 mei j.l.
- 13 Zie hierover H. Gribnau, Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code? (2020) en recentelijk het themanummer Tax Governance Code van Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht, nr. 186, mei 2023.
- 14 Zie themanummer Tax Governance Code, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht mei 2023, nr. 186.
- 15 De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zoals vastgelegd in de Awb en de jurisprudentie zijn daar ook een weergave van, maar dan moeten ze wel door de uitvoerder worden toegepast.
- 16 Aangiften IB 2022: totaal 9.380.537 per 30 april 2023, waarvan via de website 79%, aangifte-app 5%, intermediairs 14%, HUBA 2% en nog maar 59.706 papieren aangiften.
- 17 Nationale Ombudsman Van Zutphen meldde op het VHMf symposium van 2020 dat 2,5 miljoen burgers moeilijk kunnen lezen, schrijven en rekenen (zie Informatief 97, dec. 2020). Ook de banken meldden onlangs een vergelijkbaar cijfer. Dat zijn allemaal burgers die digitaal niet mee kunnen.
- 18 Ook het rapport van de Commissie Praktische Rechtsbescherming pleit voor meer fiscale rechtshulp. Op dit moment is nog steeds niet duidelijk met welke voorstellen Marnix van Rij gaat komen (zie brief van Marnix van Rij van 7 februari 2023, kenmerk 2023-0000018495).
- 19 In de winstsfeer wordt toch ook niet uitgegaan van een vermogensaanwasbelasting, waarom dan wel voor onroerend goed buiten de winstsfeer?
- 20 Enige onderwerpen van het coalitieakkoord Rutte IV en de Voorjaarsnota 2022, par.3 Box 3 het hoofdpijndossier van Marnix van Rij.
- 21 Zie hierover ook het artikel in FD van 27 mei j.l. met de kop "Consultants zijn therapeuten die hun patiënt voor altijd in therapie houden".

---

# Vaktechniek en chatbots

Drs. E. van den Berg<sup>1</sup>

---

“ Vaktechniek (bij de Belastingdienst) verwijst naar de specifieke kennis en expertise die nodig is om belastingwetgeving en -regels correct toe te passen en om belastingaangiften op een nauwkeurige en conforme manier af te handelen. De vraag die opkomt is of het uitoefenen van vaktechniek (in het algemeen) met de komst van chatbots gaat veranderen. ”

## 1 Inleiding

Om bij te blijven met kennis of om ingewikkelde vraagstukken op te lossen kan een databank worden geraadpleegd, kunnen jurisprudentiesites worden bezocht of kunnen de Kamerstukken en/of vakartikelen worden gelezen. Met de dan verkregen kennis moet een oplossing voor het vraagstuk worden geformuleerd. Daarnaast is het mogelijk vragen aan een van de 26 kennisgroepen van de Belastingdienst voor te leggen. Zij raadplegen in beginsel dezelfde bronnen om tot een antwoord te komen. Al met al een langdurig proces.

Daar gaat nu verandering in komen, omdat er een nieuwe mogelijkheid is om snel tot een oordeel te komen: de chatbot die van kunstmatige intelligentie gebruik maakt om complexe antwoorden te geven op elke open vraag. Je kan ook opeenvolgende vragen stellen. De belangrijkste chatbot is op dit moment ChatGPT.<sup>2</sup> Concurrenten zitten echter niet stil. Zo zijn Google (met Bard), Facebook (met LLaMa) en Bing ook druk bezig.

In dit hoofdstuk ga ik in op ChatGPT, omdat het op dit moment de belangrijkste chatbot is. Verder gebruik ik vooral enkele voorbeelden uit mijn (fiscale) praktijk. Alle conclusies die ik trek, gelden echter ook voor controletechnieken, invordering en management.

## 2 ChatGPT

De geschiedenis van ChatGPT begint met de ontwikkeling van het originele GPT (Generative Pre-trained Transformer)-model door OpenAI. Het eerste GPT-model werd gelanceerd in juni 2018. Na enkele tussenversies werd in juni 2021 GPT-3.5 gelanceerd. In maart 2023 verscheen versie 4.0. Deze versie heeft kennis van 26 talen. Daarnaast spreekt GPT-4 ook talen die niet in woorden kunnen worden uitgedrukt. Een van de meest opvallende vernieuwingen is dat GPT-4 een 'multimodaal' model is, dat naast tekst ook visuele input kan verwerken. Je kan ChatGPT nu bijvoorbeeld grafieken voorleggen en vragen om er de belangrijkste conclusies uit te halen.

Als je met ChatGPT werkt is de wijze waarop je een vraag (een prompt) stelt van belang. Zo stelde ik (op 6 juni 2023) de volgende vraag.

*Wat kan ChatGPT doen om de vaktechniek bij de Belastingdienst op peil te houden?*

Het antwoord luidde:

Om de vaktechniek bij de Belastingdienst op peil te houden, kan ChatGPT verschillende taken en functies vervullen. Hier zijn enkele mogelijke toepassingen:

1. Kennisdeling: ChatGPT kan dienen als een kennisbron voor belastingtechnische informatie. Het kan up-to-date informatie verstrekken over wet- en regelgeving, belastingprocedures, interpretaties en relevante jurisprudentie. Door regelmatige updates en training met de nieuwste informatie kan ChatGPT fungeren als een virtuele bron van actuele vaktechnische kennis voor belastingprofessionals.
2. Vraag en antwoord-ondersteuning: Belastingmedewerkers kunnen ChatGPT raadplegen voor het beantwoorden van vaktechnische vragen. Door interactie met ChatGPT kunnen belastingprofessionals snel antwoorden krijgen op hun specifieke vragen en kunnen ze worden doorverwezen naar relevante bronnen of richtlijnen.
3. Training en educatie: ChatGPT kan worden ingezet voor het verstrekken van trainingsmodules en educatieve materialen. Het kan gebruikt worden voor het simuleren van realistische belastingcases en het bieden van oefeningen om de vaktechnische vaardigheden en besluitvorming van medewerkers te verbeteren.
4. Nieuwe ontwikkelingen volgen: ChatGPT kan worden getraind om nieuws, wijzigingen in de wetgeving en andere ontwikkelingen op het gebied van belastingen bij te houden. Het kan belastingprofessionals op de hoogte houden van relevante updates en hen helpen bij het begrijpen en toepassen van nieuwe regelgeving.

Belangrijk is dat ChatGPT als ondersteuning en hulpmiddel wordt gebruikt en niet als vervanging voor menselijke expertise. Het is van essentieel belang dat belastingprofessionals hun eigen beoordeling en interpretatie blijven toepassen en dat zij de output van ChatGPT kritisch evalueren en verifiëren voordat zij deze in hun werk toepassen.

Het is duidelijk dat deze techniek een uitermate belangrijke ontwikkeling is. Velen zeggen dat ChatGPT minimaal zoveel invloed gaat hebben als de introductie van de smartphone door Apple in 2007.

### **3 De praktijk**

Om te laten zien wat ChatGPT voor de praktijk betekent leg ik aan hem (?) op 6 juni 2023 een technische vraag voor.

*Kan de schuld die is aangegaan ter verwerving van de eigen woning worden geheralloceerd van eigenwoningschuld in box 1 naar een schuld die is aangegaan voor beleggingsactiviteiten in box 3?*

ChatGPT antwoordt:

*Nee, volgens de Nederlandse belastingwetgeving kan de schuld die is aangegaan ter verwerving van de eigen woning niet worden geheralloceerd van eigenwoningschuld in box 1 naar een schuld voor beleggingsactiviteiten in box 3.*

*De fiscale behandeling van schulden die zijn aangegaan voor de eigen woning (eigenwoningschuld) is specifiek geregeld in de Wet inkomstenbelasting 2001. Een eigenwoningschuld valt*



*onder box 1, waarin het belastbare inkomen uit werk en woning wordt belast. De rente over de eigenwoningsschuld kan onder bepaalde voorwaarden in box 1 worden afgetrokken.*

*Schulden die zijn aangegaan voor beleggingsactiviteiten, zoals beleggen in bijvoorbeeld aandelen of onroerend goed voor verhuur, vallen onder box 3. In box 3 wordt het vermogen belast, niet het inkomen. De schulden in box 3 worden niet specifiek toegewezen aan bepaalde activa, maar worden in mindering gebracht op het vermogen.*

*Het is belangrijk om te benadrukken dat belastingwetten complex kunnen zijn en dat individuele omstandigheden van invloed kunnen zijn op de fiscale behandeling. Het is altijd verstandig om advies in te winnen bij een belastingadviseur of fiscalist om de specifieke situatie en mogelijkheden te beoordelen.*

Dit antwoord zit helemaal niet zo ver naast het antwoord dat door de Kennisgroep op dezelfde vraag op 27 februari 2023 is gegeven (KG:051:2022:6). Natuurlijk is het antwoord van de Kennisgroep veel beter onderbouwd en (met wetsartikelen) gemotiveerd, maar toch... Vergeet verder niet dat ChatGPT het antwoord van de Kennisgroep (nog) niet kent. De chatbot beschikt namelijk alleen over de informatie die tot en met september 2021 beschikbaar was.

Met andere woorden: als mij een (ingewikkeld) fiscaal vraagstuk wordt voorgelegd, zal ik uiteraard mijn eigen kennis gebruiken, maar ook naar informatie zoeken in een fiscale kennisbank. Dit vul ik aan met een bezoek aan rechtspraak.nl, het lezen van enkele relevante tijdschriftartikelen en zo nodig het raadplegen van de Kamerstukken. Daaruit formuleer ik het antwoord. Totaal tijdsbeslag (bijvoorbeeld) 1 à 2 uur. Leg ik de vraag aan ChatGPT voor, dan heb ik na 1' het antwoord. ChatGPT doet hetzelfde als ik, maar veel en veel sneller. Natuurlijk zijn hier verschillende kanttekeningen bij te zetten, maar ChatGPT staat ook nog in de kinderschoenen.

### *3.1 Actualiteit*

ChatGPT is een Artificial Intelligence (AI)-model. De kennis is, zoals gezegd, gebaseerd op de informatie die beschikbaar was tot september 2021. Daarmee is ChatGPT niet op de hoogte van gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden na die datum. Het bedrijf achter ChatGPT kan echter regelmatig nieuwe versies van het model uitbrengen, waardoor het model kan worden bijgewerkt met recentere informatie. Het is mogelijk dat er op een gegeven moment een nieuwere versie beschikbaar komt die is getraind op gegevens die bijgewerkt zijn tot een latere datum. Het is echter aan OpenAI om te bepalen wanneer en hoe vaak nieuwe versies worden uitgebracht.

Naar verwachting zal op korte termijn ChatGPT worden geactualiseerd.

### *3.2 Vraagstelling (prompts)*

ChatGPT-prompts zijn teksten die je invoert in de chat van ChatGPT. ChatGPT analyseert de prompts die je invoert en creëert een passend antwoord.

Hoe beter de prompt is geformuleerd, hoe beter het antwoord van ChatGPT over het algemeen zal zijn.

Voor de gebruiker (lees medewerker van de Belastingdienst) is het dus uitermate belangrijk de juiste vraag te stellen. Hier zal in de interne opleidingen aandacht aan moeten worden besteed.

Een tweede aandachtspunt is de kennis die het systeem kan produceren. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk om een juridisch stuk heel snel te laten omschrijven naar tekst op een ander taalniveau (bijvoorbeeld B1<sup>3</sup>). Wat op termijn ook mogelijk zal zijn, is een tekst om te laten zetten in plaatjes (wellicht in een strip).

Dit is uitermate belangrijk voor belastingplichtigen die niet de Nederlandse taal beperkt beheersen. De gemiddelde beheersing van de Nederlandse taal vindt plaats op niveau B1. Hiermee wordt het mogelijk om vragenbrieven, voorlichtingsbrieven e.d. steeds op het taalniveau van de ontvanger af te stellen.

### 3.3 De antwoorden

'Chatbot Bard geeft verkeerd antwoord en de aandelenkoers van Google zakt in', kopte de Volkskrant op 9 februari 2023. Daar ligt de toegevoegde waarde van de gebruiker. In de nieuwe versies worden minder fouten gemaakt, maar er zal nog langdurig moeten worden gecontroleerd of het antwoord volledig, actueel en juist is.

De medewerker (van de Belastingdienst) moet dus een brede en diepgaande kennis hebben om de antwoorden te kunnen beoordelen. Er moet een grondige eindredactie worden gevoerd. De vaktechnische opleiding moet hierop worden afgestemd.

## 4 Werk voor de VMHF

De komende jaren ligt er een groot aantal uitdagingen voor de VMHF (en andere beroepsverenigingen) op tafel.

### 4.1 Chatbot Belastingdienst

Dit is voor nu even een werknaam, maar het lijkt me zeer zinvol na te denken over een eigen ChatGPT/Belastingdienst. Hierin is alle gewenste (fiscale) informatie beschikbaar. Een medewerker van de Belastingdienst kan hier vragen stellen en het benodigde antwoord krijgen. Als deze chatbot onder controle staat van (bijvoorbeeld) de kennisgroepen, kan een heel groot deel van de vragen uit de Belastingdienst eenduidig door de chatbot worden beantwoord. De antwoorden kunnen zelfs worden toegepast op het taalniveau van de medewerker en/of belastingplichtige.

Vanuit de chatbot kunnen (delen van) de volgende documenten worden gegenereerd:

- Voorlichting en communicatie: chatbot kan informatie verstrekken en begeleiding bieden aan belastingplichtigen, zowel aan individuen als aan bedrijven, over belastingverplichtingen en het juist invullen van belastingaangiften.
- Bijhouden van websites: chatbot kan automatisch updaten, sites aantrekkelijker en begrijpelijker maken met plaatjes, filmpjes en/of strips.
- Verweerschriften: Een deel van het verweerschrift kan worden geschreven door een chatbot. Als alle verweerschriften in het systeem zijn opgenomen, kan de chatbot deze razendsnel doornemen en voor gelijksoortige situaties gebruik maken van dan al bestaande veerweerschriften.
- Permanente educatie: chatbot kan snel nieuwe jurisprudentie en wetgeving samenvatten en omzetten in korte teksten met (indien gewenst) multiple choice oefenvragen.
- Enz.

### 4.2 Chatbot Belastingdienst voor belastingplichtigen?

Mijn voorkeur is om de chatbot ook voor belastingadviseurs en belastingplichtigen beschik-

baar te maken. Zij kunnen 24 uur per dag vragen stellen en direct antwoord krijgen. Dus de wachttijden bij de Belastingtelefoon worden verleden tijd.

Hierboven heb ik enkele mogelijkheden van een chatbot geschetst. Vanuit de VMHF kan worden nagedacht en worden geadviseerd over de personeelsgevolgen, vaktechniek, opleiding en tijdpad van aanpassing aan de invoering van een chatbot. Denk bijvoorbeeld aan alle kenniscoördinatoren, de kennisgroepen en tekstschrijvers (van voorlichtings- en opleidingsmateriaal). Veel van hun werk wordt uit handen genomen. Zij zullen dan ook een iets andere taak moeten gaan uitvoeren.

## 5 Ten slotte

In deze bijdrage heb ik een pleidooi opgenomen om snel te gaan nadenken over de (on)mogelijkheden van een chatbot. De chatbot is er en zal nooit meer weggaan. Natuurlijk worden er in de beantwoording nog heel veel fouten gemaakt. Ik verwacht dat – met komende actualisaties en nieuwe versies – chatbots snel volwassen worden. Omarm de mogelijkheden en zoek uit wat handig is en wat niet. Behoud daarmee de regie.

Zoals eerder gezegd: deze ontwikkelingen gelden niet alleen voor de fiscale vaktechniek, maar juist ook voor controle, invordering en management. Deze terreinen hebben het voordeel dat er niet zoveel veranderingen zijn als bij de fiscaliteit. Stel maar eens de vraag: “Hoe voer ik een slecht-nieuwsgesprek?”. Het antwoord van ChatGPT is niet erg afwijkend van de samenvatting uit de syllabus die ik eind jaren tachtig van de vorige eeuw, als docent aan het Opleidingsinstituut Financiën, gebruikte.

Er gaat veel veranderen in de techniek. Wellicht een goed thema voor een symposium in 2024, als opvolger van het symposium ‘De Belastingdienst in deze tijd: de veranderende rol van de professional’ uit 2011.

## Noten

- 1 Jelle van den Berg is directeur Duoberg Consultants bv en freelance docent fiscale economie (EUR). Van 1991-1995 was hij bestuurder en voorzitter VI en VMHF.
- 2 ChatGPT is eigendom van OpenAI, het bedrijf dat de tool heeft ontwikkeld en uitgebracht. OpenAI is een bedrijf en houdt zich bezig met AI-(Artificial intelligence) onderzoek. Het begon in 2015 als een non-profit organisatie, maar is sinds 2019 een bedrijf met winstoogmerk, OpenAI heeft een commerciële samenwerking met Microsoft en verschillende investeerders zoals Khosla Ventures en Reid Hoffman. Tijdens de laatste financieringsronde in 2023 hebben ook andere venture capital fondsen zoals Sequoia, a16z, Tigers Global en Founders Fund in het bedrijf geïnvesteerd.
- 3 De indeling met de 'taalniveaus' is bedacht door de Raad van Europa in 2001. Ze kwamen toen met het Europees referentiekader: een richtlijn om te bepalen wat het taalniveau van iemand is. Taalniveau B1 is het niveau dat de meeste Nederlanders begrijpen. B1 draait om eenvoudige en duidelijke taal. Mensen met dit taalniveau begrijpen de meeste teksten die over veelvoorkomende onderwerpen gaan. Het lijkt een beetje op spreektaal. Een van de kenmerken van taalniveau B1 en de onderliggende niveaus, is een duidelijke tekststructuur. Zie voor meer informatie: <https://detaalbrigade.nl/taalniveaus/>.



---

# Vakmanschap van de medewerkers van de Belastingdienst: fundament voor het herstel van vertrouwen

Mr. J. de Bleeck<sup>1</sup>

---

“ Sinds Vinkenslag staat de rechtsstatelijkheid van de Belastingdienst onder grote druk. Tijd om het tij te keren. Daarin kan de VHMf een prominente rol vervullen. Zij kan op passende wijze in het geweer komen tegen onbegrijpelijke en conflicterende regelgeving en opkomen voor het herstel van het vertrouwen in de dienst als rechtsstatelijke uitvoeringsorganisatie. Oprichting van een Belastingacademie zou de fiscale professionaliteit zeer ten goede komen. ”

## 1 Inleiding

Het zal de lezer niet verbazen dat ik begin met het uitspreken van mijn hartelijke felicitaties aan de VHMf en haar rechtsvoorgangers (hierna: De Vereniging) met het 150-jarig bestaan! Zo'n jubileum wordt namelijk niet zomaar bereikt, daar moet hard voor worden gewerkt. En dat heeft De Vereniging gedaan. Zij heeft zich vanaf het begin sterk gemaakt voor het belang van het vakmanschap. Door het organiseren van inhoudelijke symposia, door het geven van constructieve inhoudelijke adviezen aan de wetgever en ook door stevige stellingnames richting de ambtelijke en politieke top van de Belastingdienst en van het Ministerie van Financiën. Natuurlijk stond De Vereniging via de CMHF (NB: de vakcentrale zet de M voor de H) ook voor belangenbehartiging van haar leden. De rechtspositie, lees arbeidsvoorwaarden, zijn een terugkerend thema. Die belangenbehartiging is vele keren van belang gebleken; denk bij voorbeeld aan de problematiek van de boventaligheid.

De stevige stellingnames. Ik noem een aantal onderwerpen waarover De Vereniging duidelijk een mening formuleerde: Vinkenslag, nevenwerkzaamheden, GO wel/niet in Maastricht, Van Werk naar Werk-regeling, (regelmatig) pleidooi voor een ander heffingssysteem voor de zogenoemde aanslagbelastingen en de herziening van art. 16 AWR ('het miljoenenfoutje'<sup>2</sup>) Ik ben vanaf het begin van de jaren tachtig lid en destijds enthousiast geworden door een voorlichting op het Rijks Instituut Belastingen door, ik meen me te herinneren, Sarita de Geus en Ed van der Ouderaa om lid te worden van de vereniging van adjunct-inspecteurs, met het vooruitzicht later lid te kunnen worden van de vereniging van inspecteurs, het beloofde land. In dat verband wijs ik ook op het bekende, sacrale moment van de benoeming tot inspecteur van 's-Rijksbelastingen. De stempel die je bij indiensttreding als adjunct-inspecteur kreeg, moest worden aangepast met het mesje van de puntenslijper, in dier voege dat het woord "adjunct" moest worden weggesneden van de stempel. Niet iedereen was daar even handig in, het leverde ook een knullig exemplaar op dat soms vlekkerige afdrukken achterliet.

## 2 Vinkenslag

Ik noemde hiervoor al Vinkenslag. De reden dat ik daar na zoveel jaar nogmaals<sup>3</sup> aandacht aan besteed, is dat het in juni 2004 door de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer aangeboden Vinkenslagrapport zichtbare gevolgen heeft gehad voor de uitvoeringspraktijk. Erelid Leo Stevens heeft in 'Vertrouwen in de toekomst, vertrouwen in elkaar'<sup>4</sup> daar een treffende observatie aan gewijd. Zo schrijft hij: 'De beleidsmatige consequentie van de bevindingen was dat de wet strikt moest worden toegepast ("Vinkenslagproof"). Dit ontnam aan de uitvoerder en toezichthouder conform de voorgeschreven regel-is-regel-mentaliteit de beleidsruimte om verantwoorde flexibiliteit in zijn optreden in te bouwen. Dit gebrek aan flexibiliteit in de uitvoeringssfeer beschadigde de kwaliteit van de rechtsbedeling. Er moet immers ruimte zijn voor op de situatie afgestemde toepassingsvarianten'. Stevens refereert aan het belang van het vakmanschap van de medewerkers.

In de Vinkenslagcasus stond de inspecteur er alleen voor en miste hij de steun van andere overheidsinstanties (gemeenten en politie). Hij deed zijn uiterste best om via een vaststellingsovereenkomst nog enige belastingopbrengst binnen te halen. Waar politiek Den Haag over viel, was dat de inspecteur een zeer laag en afwijkend tarief hanteerde. Eerder heb ik al aangegeven dat de inspecteur wellicht ook had kunnen overwegen uit te gaan van het toenmalige tarief tegen een lagere omzet. Er was immers sprake van een onzekere omzet wegens het ontbreken van een deugdelijke administratie.<sup>5</sup>

Overigens is het niet zo dat een vaststellingsovereenkomst geen contra legem-elementen zou mogen bevatten. Zo stond de Hoge Raad toe dat ter voorkoming of beëindiging van onzekerheid of geschil een afspraak wordt opgenomen die afwijkt van een wettelijke regeling.<sup>6</sup> Maar er zijn grenzen. De Vinkenslagafpraak kwam namelijk in de jurisprudentie aan de orde in een casus waarin een belastingadviseur tevergeefs met een beroep op het gelijkheidsbeginsel eenzelfde fiscale behandeling wilde. De Hoge Raad oordeelde dat de – met een beperkte groep belastingplichtigen – gemaakte afspraken samenhangen met door de betrokken belastingplichtigen opgeworpen belemmeringen bij de handhaving van de wet; hieraan had geen relevantie mogen worden toegekend voor de heffing van belasting<sup>7</sup>. In dat verband zij gewezen op de artt. 7:900 BW e.v. en dan in het bijzonder het slot van

art. 7:902, waarin wordt bepaald dat een vaststelling ter beëindiging van onzekerheid of geschil op vermogensrechtelijk gebied ook geldig is als zij in strijd mocht blijken met dwingend recht, tenzij zij tevens naar inhoud of strekking in strijd komt met de goede zeden of de openbare orde.

In een notendop: het ontbreken van handhaving bij schending van de goede zeden of de openbare orde in het algemeen mag om de gevolgen daarvan in fiscalibus te mitigeren, niet leiden tot een afspraak die in strijd is met de goede zeden of de openbare orde. Begrijpelijk vanuit rechtsstatelijk perspectief, maar het roept wel de vraag op aan welke risico's en gevaren je ambtenaren mag blootstellen. Nog steeds een actuele vraag.

Op 11 mei 2005 stuurde toenmalig minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Remkes, een stevige brief aan de colleges van Burgemeesters en Wethouders van de Nederlandse gemeenten.<sup>8</sup> 'Door middel van deze brief wil ik u oproepen om het bestaan van vrijplaatsen daadkrachtig tegen te gaan, indien deze zich in uw gemeente bevinden of dreigen te ontstaan', zo schreef hij. Ook maakte hij gewag van de inzet van politie. Dit zou voor de Belastingdienst bij de handhaving een grote steun kunnen zijn. Wat die steun in de praktijk inhield, heb ik mogen ervaren toen ik, als lid van het managementteam Rijnmond, met de burgemeesters van de regio overleg mocht voeren over de vervolgaanpak. Bij die gelegenheid waren zo'n 15 burgemeesters aanwezig. En ja, ze hadden de dwingende oproep in de brief van hun minister gelezen, maar zij waren burgemeester. Op twee na, wilde niemand wat doen met de oproep van de minister. Het argument was: er is nu geen gedoe in mijn gemeente en dat wil ik graag zo houden. Gelukkig zijn de tijden in die zin veranderd dat de samenwerking met andere overheidsinstanties van de grond is gekomen.

### **3 Menselijke maat en wetsvoorstel Versterking waarborgfunctie Awb**

Terug naar de constatering van Leo Stevens over de regel-is-regelmentaliteit. In de huidige tijd zijn er immers vergelijkbare dilemma's in de uitvoering. De aanleidingen en fouten die gemaakt zijn in het overheidssysteem in het algemeen en in de Belastingdienst in het bijzonder zijn genoegzaam bekend. Ook nu heeft de Belastingdienst te maken met vele beleidsmatige maatregelen. Op zichzelf begrijpelijk en terecht, maar er moet wel worden bedacht dat het opvolgen van die aanbevelingen veel werk met zich meebrengt, en het kan niet vaak genoeg worden gezegd: die tijd kan maar één keer worden besteed.

Zo is er de veel gehoorde oproep om meer (menselijk) maatwerk te leveren in de rechtspraak en in de uitvoering. Er wordt een beroep gedaan op het vakmanschap van de medewerkers. Zij zoeken de ruimte in de rechtstoepassing en besteden terecht meer tijd aan de dialoog met burgers, ondernemers en intermediairs, bijvoorbeeld om (voorgenomen) beslissingen toe te lichten. Die oproep heeft een vervolg gekregen. Ik wijs op de preconsultatie van het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb, waarin een tiental aanpassingen van de Awb wordt voorgesteld om de menselijke maat in het bestuurs(-proces)recht te vergroten en de overheid meer responsief te maken.

Ik pik er twee uit. Om te beginnen de introductie van het dienstbaarheidsbeginsel. Een wettelijke plicht voor het bestuursorgaan zich dienstbaar op te stellen in de uitoefening van zijn werk. Dat houdt in te zorgen voor tijdige en duidelijke informatieverstrekking en bereik-

baar te zijn. Het vakmanschap van de medewerkers zal, zeker gelet op hun huidige werkdruk, een belangrijke factor zijn bij het concreet vervullen van deze wettelijke plicht. Opgemerkt zij dat er geen juridische gevolgen zijn verbonden aan schending van dit beginsel.

Fundamenteler van aard in mijn ogen, is de tweede aanpassing, namelijk de uitbreiding van de reikwijdte van het evenredigheidsbeginsel<sup>9</sup>. Aangegeven wordt in Bijlage 3 van de memorie van toelichting 'dat de blokkade voor de toepassing van artikel 3:4, tweede lid, Awb bij gebonden bevoegdheden in formele wetten moet worden opgeheven. De wetgever dient te zorgen voor evenredige wetten met een duidelijk omschreven doel en met ruimte voor de uitvoering om knelgevallen op te lossen. De inventarisaties van hardheden laten zien dat er achterstallig onderhoud is. Ook voor de toekomst valt niet uit te sluiten dat een wet niet geheel aan dat ideaal voldoet. Dan is, als ultimum remedium, een veiligheidsventiel nodig, dat thans ontbreekt. Met de voorgestelde wijziging wordt daarom beoogd – met inachtneming van het voorgaande – te verzekeren dat artikel 3:4, eerste lid, Awb bij gebonden bevoegdheden in formele wetten niet langer een belemmering vormt voor de toepassing van artikel 3:4, tweede lid, Awb. De regering wil met de voorgestelde wijziging van artikel 3:4, tweede lid, Awb mogelijk maken dat alle besluiten op deze manier kunnen worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel, ook als deze besluiten gebaseerd zijn op een dwingende bevoegdheid in een wet in formele zin<sup>10</sup>'.

Kortom vanwege het achterstallige onderhoud van de huidige materiele wetgeving en vooruitlopend op mogelijk nieuwe knellende wetgeving, wordt in de formele wetgeving aangegeven dat de uitvoering het zelf moet oplossen, overigens (vooralsnog) zonder duidelijk toetsingskader dat rechtsgelijkheid zou moeten borgen. Er wordt derhalve veel gevraagd van de medewerkers, en ook van de rechterlijke macht. Interessant is het antwoord op de vraag wat de invloed is van die aanpassing op het hardheidsclausulebeleid. Ook een vraag is of die aanpassing wat kan betekenen in geval van onbegrijpelijke en knellende regelgeving (bij voorbeeld de eigenwoningregeling) of bij eerdere invoering zou hebben kunnen respectievelijk kan betekenen voor knellende conflict-oproepende regelgeving (belastingrente, box 3 voor de jaren 2017-2021, de Wet rechtsherstel box 3 en de Overbruggingswet box 3). Dergelijke regelgeving, die veroorzaakt dat grootschalige hersteloperaties nodig zijn in de uitvoering, zorgt voor veel onbegrip bij belastingplichtigen. Vreemd genoeg wordt de Belastingdienst hierop aangekeken; medewerkers moeten het ongenoegen in ontvangst nemen. Een en ander bevordert niet het noodzakelijke terugwinnen van vertrouwen in de dienst.

#### **4 Handhaving en vakmanschap**

Zoals ik zojuist heb aangegeven, besteden medewerkers veel tijd aan het vinden van ruimte in het recht en in het in gesprek gaan met burgers, ondernemers en intermediairs. Dat zal zeker een impuls krijgen met de aanpassingen in de Awb. Tegelijkertijd moet worden voorkomen dat er onbalans ontstaat tussen de dienstverlenende kant van de handhaving en de corrigerende kant ervan, ook wel 'toezicht achteraf' genoemd. Als immers een onbalans ontstaat, raakt dat ook de rechtsstatelijkheid van de Belastingdienst, met mogelijke gevolgen voor de compliance van burgers en ondernemers die conform de strategische doelstelling van de Belastingdienst vrijwillig voldoen aan hun verplichtingen. Het is belangrijk dat de dalende trend die al een paar jaar zichtbaar is, wordt gekeerd. Medewerkers



geven dat ook aan<sup>11</sup>. Het is goed om te lezen dat de Staatssecretaris die ambitie ook heeft. Ook vanuit een oogpunt van vakmanschap is het belangrijk om die trend te keren. Immers de komende jaren stromen veel ervaren medewerkers uit. Om te voorkomen dat de deskundigheid telooft, zal op tijd aan overdracht van het vakmanschap gedaan moeten worden. Ook De Vereniging, samen met de Stichting Beroepseer, benadrukt dat.<sup>12</sup> Vakmanschap ontstaat pas als ingestroomde vakbekwame medewerkers het vak in de praktijk leren van ervaren medewerkers in de uitvoering.

## 5 Afronding

Net als 20 jaar geleden met het dossier Vinkenslag leven we in een tijd waarin wordt getwijfeld aan de rechtsstatelijkheid van het handelen van de organisatie, ook en openlijk door de politiek. Is die trend te keren? Ik denk het wel. Zo zie ik een belangrijke rol weggelegd voor De Vereniging, die naast beroepsvereniging ook behartiger is van de belangen van de leden, en daarmee van de Belastingdienst. Om te beginnen kan zij nog meer dan voorheen een prominente rol spelen als het gaat om in het geweer komen tegen onbegrijpelijke en tegen conflict-oproepende regelgeving. Voorts kan De Vereniging benadrukken dat voor het herstel van het vertrouwen in de dienst als rechtsstatelijke uitvoeringsorganisatie, vertrouwen in de professionaliteit van medewerkers nodig is. Dat vertrouwen verdienen onze medewerkers en zij kunnen die verantwoordelijkheid dragen. Dat betekent minder afstemmingsmechanismen, meer investeren in medewerkers door goede permanente educatie op alle niveaus. Opnieuw pleit ik voor een Belastingacademie waar gedegen opleidingen worden beloofd met een erkend niveau, zowel binnen als buiten de dienst. Dat vraagt om een fiscaal boegbeeld dat de samenwerking zoekt met onderwijsinstellingen en met de belastingadviespraktijk. Er is een breed draagvlak voor, onder medewerkers, onder leidinggevend, maar vooralsnog komt het niet van de grond. Ten slotte is het noodzakelijk dat de dalende trend in het 'toezicht achteraf' wordt gekeerd en meer aandacht krijgt dan in de huidige prioritering van werkzaamheden.

Ik wens de VHMf veel inspiratie toe de komende jaren en spreek de hoop en verwachting uit dat zij blijft wijzen op het grote belang van het vakmanschap als stevige basis voor het rechtsstatelijk handelen van de dienst.

## Noten

- 1 Jos de Blicke is voormalig plv. Directeur-Generaal Fiscaliteit Belastingdienst.
- 2 HR 07-12-2007, ECLI:NL: PHR:2007:BA9393, BNB2008/178, m.nt. E.B. Pechler.
- 3 Webinar VHMf 2021 'Op weg naar de beste Belastingdienst voor Nederland!' [www.vhmf.nl](http://www.vhmf.nl); Van Hoeflaken, 'Terug naar de essentie: professioneel en dienstverlenend', WFR 2021/14.
- 4 Te downloaden via [www.vhmf.nl](http://www.vhmf.nl).
- 5 Zie noot 3.
- 6 HR 9 december 2005, ECLI:2005:AU7728, BNB 2006/201, m.nt. R.H. Happé, inzake het heffingsmoment bij loon in de vorm van aandelenopties.
- 7 HR 10 augustus 2007, ECLI:HR:2007: BA4569, BNB 2008/4, m.nt. M.W.C. Feteris.
- 8 Kamerstukken II, 2004/2005, 29 643, nr.5.
- 9 Zie ook Poelmann en Baron, 'Grondwet via achterdeur materieel wijzigen?', V-N 2023/17.0.
- 10 Kamerstukken II 2022/23, 29 279, nr. 763, Bijlage 3.
- 11 Stichting Beroepseer, Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren, Adviezen uit de praktijk van de Belastingdienst, de Douane en de Dienst Toeslagen, te downloaden via [www.vhmf.nl](http://www.vhmf.nl).
- 12 Idem.



Algemene ledenvergadering 12 april 2012. Hans Herings spreekt de leden toe.



Jaarboek

---

# Het motiveringsbeginsel: nu en in de toekomst

Mr. dr. T.A. Cramwinckel<sup>1</sup>

---

“ Burgers hebben er recht op dat de inspecteur zijn beslissingen en standpunten deugdelijk motiveert. Het motiveringsvereiste zorgt ervoor dat belastingplichtigen inzicht krijgen in de beslissing. Verbetering in de naleving van dit vereiste komt de ambities van de Belastingdienst en de rechtsstatelijkheid van de uitvoering ten goede. ”

## 1 Inleiding

Uitvoering van fiscale wet- en regelgeving door de Belastingdienst gaat gepaard met communicatie met belastingplichtigen. In de feestbundel voor 150-jaar VHM<sup>1</sup> mag dus niet ontbreken wat van de Belastingdienst wordt verwacht – nu en in de toekomst – met betrekking tot die communicatie. Eén van de belangrijke ambities op dit punt is het project “Begrijpelijke Brieven Belastingdienst”.<sup>2</sup> Veel belastingplichtigen begrijpen de inhoud van fiscale brieven niet goed en weten daardoor niet goed wat hun rechten en plichten zijn.<sup>3</sup> Dat botst met het rechtsstatelijke rechtszekerheidsbeginsel, dat waarborgt dat belastingplichtigen duidelijkheid hebben over hun (fiscale) rechtspositie en staat op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel, dat de gelijke behandeling moet waarborgen.<sup>4</sup>

Juridisch gezien wordt van de Belastingdienst in zijn communicatie – zoals in besluiten van de inspecteur – op grond van het motiveringsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur een goede motivering verlangd. ‘Motiveren’ gaat dus ook over een rechtsstatelijke uitvoering. Het motiveringsbeginsel krijgt relatief weinig aandacht in de fiscale literatuur, maar wordt actueel nu de Awb-wetgever<sup>5</sup> voornemens is daarbij een begrijpelijkheidseis te codificeren (‘motiveringsbeginsel 2.0’). Deze ambitie – in een overigens voor de Belastingdienst uitdagende context met complexe wetgeving, beperkte middelen en een heterogeen publiek – roept indringende vragen op over ‘goed’ motiveren. Prangend is dat het belastingrecht niet snel consequenties verbindt aan motiveringsgebreken.

Centraal staat daarom de vraag: *Voldoet de toepassing van het motiveringsbeginsel in het belastingrecht gezien zijn doelstelling, of is bijstelling nodig?* Doel van deze bijdrage is de werking van het motiveringsbeginsel tegen het licht te houden in de context van zijn functie en het motiveringsbeginsel 2.0. Ik onderzoek daartoe jurisprudentie, parlementaire bronnen en literatuur.

Achtereenvolgens bespreek ik het motiveringsbeginsel (paragraaf 2), een eerder uitgevoerd jurisprudentieonderzoek (paragraaf 3), het motiveringsbeginsel 2.0 (paragraaf 4), een casus (paragraaf 5), gevolgd door een afronding (paragraaf 6).

## 2 Het motiveringsbeginsel

In de fiscale praktijk komt het motiveringsbeginsel aan bod bij het nemen van besluiten, zoals aanslagen, boetes en uitspraken op bezwaar. De motiveringsplicht voor besluiten is gecodificeerd in art. 3:46 Awb e.v.<sup>6</sup>

Op andere handelingen van de Belastingdienst, zoals controlehandelingen en bij ingenomen standpunten, is evengoed het (ongeschreven) motiveringsbeginsel van toepassing.<sup>7</sup> Daarnaast bevatten de behoorlijkheidsnormen van de Nationale ombudsman de eis van 'goede motivering'.<sup>8</sup> Het motiveringsbeginsel is dus zowel een rechtsnorm als een behoorlijkheidsnorm.<sup>9</sup>

### 2.1 Deelaspecten

Het motiveringsbeginsel van art. 3:46 en 3:47 Awb bestaat uit de volgende aspecten:

1. *deugdelijke* feitelijke grondslag, d.w.z. een juiste feitelijke grondslag die moet, althans mag, leiden tot de genomen beschikking;
2. *draagkrachtige* motivering, d.w.z. de motivering moet het besluit kunnen dragen;<sup>10</sup> en
3. *kenbare* motivering (vermelding van de motivering bij het besluit en vermelding krachtens welk wettelijk voorschrift het besluit is genomen<sup>11</sup>).

Bij kenbaarheid gaat het er om dat:<sup>12</sup>

1. het bestuursorgaan inzicht verschaft in de door hem gevolgde gedachtegang; en
2. de vermelding van de motivering op zodanige wijze moet geschieden 'dat zij voor de desbetreffende belanghebbende redelijkerwijs begrijpelijk is'.

Het begrijpelijkheidsaspect brengt mee dat de inspecteur bij de mate waarin hij een motivering geeft rekening moet houden met de belastingplichtige (belanghebbende).<sup>13</sup> De Awb bevat geen gedetailleerde motiveringsvoorschriften, maar er is bijvoorbeeld meer zorgvuldigheid in de motivering nodig naarmate de belastingplichtige minder goed op de hoogte is van de toepasselijke wet- en regelgeving – en vice versa.<sup>14</sup>

De motivering moet *tijdig* worden verstrekt: in principe uiterlijk bij bekendmaking van het besluit (art. 3:47(1), art. 7:12(1) Awb).<sup>15</sup>

### 2.2 Doel en strekking van een goede motivering

Doelstelling van het motiveringsbeginsel is dat de inspecteur inzicht geeft in zijn handelen dat heeft geleid tot de beslissing in een concreet geval. Motiveren dient diverse functies:<sup>16</sup>

1. Het dwingt tot deugdelijke besluitvorming;
2. Het bevordert de aanvaardbaarheid van een beslissing bij de belanghebbende;
3. Het draagt bij aan het vertrouwen van de burger in de besluitvormingswijze van de overheid;
4. Het draagt bij aan transparantie van overheidshandelen en rechtszekerheid; en
5. Het bevordert de mogelijkheid van de belanghebbende om zich te verdedigen tegen een besluit bij zijn bezwaar- en beroepsmogelijkheden.

### 2.3 Motiveringsgebreken

De motivering van de inspecteur kan tekortschieten. Daarbij gaat het mijns inziens om gebreken in de volgende (samenhangende) kwaliteitseisen:<sup>17</sup>

1. *Juistheid*: de motivering bevat onjuistheden.
2. *Volledigheid*: in de motivering ontbreekt belangrijke informatie.<sup>18</sup>
3. *Relevantie*: de motivering moet zijn toegesneden op het concrete geval. Daarvan is geen sprake bij bijv. een wetsverwijzing zonder vermelding van de beweegredenen, feiten en omstandigheden, of bij standaardformuleringen.<sup>19</sup>
4. *Begrijpelijkheid*: de motivering is onbegrijpelijk voor de betrokkene (bijvoorbeeld door een onduidelijke redenering of taalgebruik).<sup>20</sup>
5. *Vindbaarheid*: indien voor de motivering wordt verwezen naar een ander stuk (bijvoorbeeld taxatierapporten of brieven), moet deze toegankelijk zijn en ook overigens voldoen aan de kwaliteitseisen.<sup>21</sup>
6. *Tijdigheid*: een goede motivering komt op het vereiste moment van bekendmaking. Van niet-tijdigheid is sprake wanneer een deel van de motivering pas nadien blijkt, zoals in de beroepsprocedure over het besluit.

Het risico van motiveringsgebreken is juridisch gezien mijns inziens dat de belangen die een goede motivering dient (zijn functies, doel, strekking; par. 2.2), niet worden verwezenlijkt. Dat is in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, omdat een gebrek aan inzicht in de genomen beslissing afdoet aan duidelijkheid over de rechtspositie en een gelijke behandeling.

Daarnaast bestaan andere risico's bij motiveringsgebreken.<sup>22</sup> Gebrekkige motiveringen kunnen:

1. leiden tot onbegrip bij geadresseerden;
2. onnodig bezwaren genereren;
3. burgers onnodig op kosten jagen;
4. burgers het gevoel geven dat de overheid hen niet serieus neemt.

Dergelijke risico's botsen (ook) met het rechtsstatelijke beginsel van de dienende overheid.<sup>23</sup>

### 2.4 Rechtsgevolgen

In het belastingrecht worden blijkens de rechtspraak niet snel juridische consequenties verbonden aan schendingen van het motiveringsbeginsel.

Een motiveringsgebrek (vormverzuim) heeft doorgaans geen materiële gevolgen voor het besluit (zoals vernietiging of vermindering van de belastingaanslag), om de volgende redenen:

1. *Inhoudelijke juistheid besluit*: als het motiveringsgebrek niet afdoet aan de inhoudelijke juistheid van het besluit, blijft het besluit in stand.<sup>24</sup> Denk aan een juiste – maar ondeugdelijk gemotiveerde – aanslag. De verklaring daarvoor zou liggen in het gebonden karakter van belastingaanslagen en de devolutieve werking van het beroep bij de belastingrechter.<sup>25</sup>
2. *Passeren vormverzuim*: schending van een vormvoorschrift wordt gepasseerd, indien aannemelijk is dat de belanghebbende daardoor niet is benadeeld (art. 6:22 Awb).<sup>26</sup> De verklaring daarvoor ligt in doelmatigheid en efficiëntie.

3. *Afweging van beginselen*: toepassing van het motiveringsbeginsel moet in voorkomende gevallen worden afgewogen tegen andere beginselen; zoals het legaliteitsbeginsel. Wel kan de belastingrechter bijvoorbeeld een financiële compensatie, zoals proceskosten- en griffierechtvergoeding, toekennen bij schending van het motiveringsbeginsel.<sup>27</sup> Blijkens de jurisprudentie is dit echter geen standaardpraktijk (zie par. 3).

### 2.5 *Tussenconclusie*

Goede motiveringen zijn juist, volledig, tijdig, vindbaar, begrijpelijk en relevant. Tegelijkertijd worden aan schendingen van het motiveringsbeginsel *in fiscalibus* niet snel rechtsgevolgen verbonden. Dit roept de vraag op of de huidige invulling van het motiveringsbeginsel wel voldoende recht doet aan zijn doelstelling. Anders gezegd, als een rechts- en behoorlijkheidsnorm inhoudt dat de inspecteur besluiten goed moet motiveren, waarom worden motiveringsgebreken dan juridisch relatief gauw toelaatbaar geacht? Genoemde juridische verklaringen doen niet af aan het gegeven dat een gebrekkige motivering als zodanig afbreuk doet aan de doelstelling van de motiveringsplicht.

## 3 **Jurisprudentieonderzoek motiveringsbeginsel**

Het bovenstaande roept de vraag op hoe de belastingrechter omgaat met de toepassing van het motiveringsbeginsel. Hoe vaak wordt een schending van dit beginsel aangenomen en wat valt op bij motiveringsgebreken? Uit eerder uitgevoerd jurisprudentieonderzoek over de tijdsperiode 2002-2022, wat in totaal 64 relevante resultaten opleverde, komen de volgende bevindingen:<sup>28</sup>

1. De meeste zaken betreffen een gesteld motiveringsgebrek in de uitspraak op bezwaar van de inspecteur (86%).
2. In 18,8% van de gevallen was sprake van een schending van het motiveringsbeginsel. In 78,1% was geen sprake van een schending. In 3,1% werd dit niet beoordeeld.
3. Van de gevallen waarin sprake was van een schending van het motiveringsbeginsel, had dat de volgende consequenties:
  - a. In 41,7% (5 uit 12 gevallen) wordt het besluit vernietigd, waarvan in 3 gevallen de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand blijven;
  - b. In 58,3% (7 uit 12 gevallen) blijft het besluit in stand, waarvan in 4 gevallen de motivering is (of kan worden) hersteld en in 3 gevallen wordt art. 6:22 Awb toegepast.
  - c. In 28,6% (2 uit 7 gevallen) geeft de belastingrechter ondanks een ongegrond beroep vergoeding van proceskosten/griffierechten.
4. De uitspraken geven niet steeds specifieke informatie over de ter discussie staande motivering, dus dat bemoeilijkt een beoordeling op de kwaliteitseisen voor goede motiveringen.
5. Wel komen aspecten aan bod zoals:
  - a. *volledigheid* (bijv. in 4 uit 64 gevallen beoordeelt de rechter de motivering als 'summier' maar 'voldoende'; in 9 gevallen wordt de motivering onvoldoende volledig geacht);
  - b. *toegankelijkheid* (bijv. in 12 gevallen speelt de vraag of motivering was af te leiden uit een combinatie met andere stukken, zoals eerdere correspondentie, waardoor niet snel sprake is van een motiveringsgebrek); of
  - c. *tijdigheid* (bijv. in 13 gevallen krijgt belanghebbende al dan niet pas in de bezwaar-

of beroepsfase of door toepassing van de bestuurlijke lus een adequate motivering).

6. In veel gevallen waarin de rechter het motiveringsbeginsel niet geschonden acht, formuleert hij dat 'negatief' (30 uit 50 gevallen). Zoals met dubbele ontkenningen de motivering is: *niet onvoldoende, niet ontoereikend* en *niet in strijd met*.
7. Minder vaak formuleert de rechter zijn oordeel over de niet-schending positief, zoals: de motivering is *toereikend, voldoende, deugdelijk, naar behoren* (19 uit 50 gevallen).

Hoewel uit dit rechtspraakonderzoek geen algemeen geldende conclusies over de werking van het motiveringsbeginsel in het belastingrecht kunnen worden getrokken, rijst hieruit wel een duidelijk beeld: gestelde motiveringsgebreken leiden vaker niet dan wel tot een schending van het motiveringsbeginsel waaraan rechtsgevolgen worden verbonden.

## 4 Motiveringsbeginsel 2.0

Onlangs heeft de Awb-wetgever voorgesteld om het gecodificeerde motiveringsbeginsel aan te vullen, zodat expliciet blijkt dat de motivering van een besluit begrijpelijk moet zijn voor de belanghebbende(n) van dat besluit.<sup>29</sup>

### 4.1 Voorstel

Het motiveringsbeginsel 2.0 komt in het voorgestelde artikel te luiden (uitbreiding gecursiveerd):

*Art. 3:47(1) Awb: 'De motivering wordt op een voor belanghebbenden begrijpelijke wijze vermeld bij de bekendmaking van het besluit.'*<sup>30</sup>

De aanleiding voor de wetsuitbreiding ligt in het geconstateerde probleem dat overheidsbrieven en besluiten vaak onduidelijk zijn, terwijl de regering begrijpelijke overheidscommunicatie noodzakelijk acht.<sup>31</sup>

De te codificeren begrijpelijkheidseis:

1. draagt bij aan een 'realistischer mensbeeld' in de Awb en in het daarop gebaseerde handelen van bestuursorganen;<sup>32</sup> en
2. brengt het belang en de noodzaak tot uitdrukking dat overheidsbesluiten goed te begrijpen zijn.<sup>33</sup>

### 4.2 Evaluatie

Nieuw is de kwaliteitseis van begrijpelijkheid niet; deze staat reeds in de parlementaire toelichting bij het huidige motiveringsbeginsel (par. 2.1). De voorgestelde wetsuitbreiding heeft volgens de Awb-wetgever met name een 'signaalfunctie'.<sup>34</sup> Over de rechtsgevolgen bij een schending van de begrijpelijkheidsnorm zegt het voorstel niets. Zo bezien, ligt de toegevoegde waarde met name in het *voorkomen* en niet zozeer het *genezen* van begrijpelijkheidsproblemen.

Tegelijkertijd maakt codificatie volgens de Awb-wetgever duidelijk dat begrijpelijk motiveren 'geen vrijwillige opgave' is voor bestuursorganen.<sup>35</sup> Precies hierin zit wat mij betreft de crux. Uit het gegeven dat *begrijpelijk motiveren* niet vrijblijvend is, moet mijns inziens worden afgeleid dat bij schending van deze norm eerder een rechtsgevolg op zijn plaats zou zijn dan

nu wordt toegepast. Zo bezien, brengt het motiveringsbeginsel 2.0 wel degelijk een normherijking- en verschuiving mee.

Hoewel codificatie van de begrijpelijkheidseis geen garantie biedt op een goed gemotiveerd besluit, kan zo'n expliciete norm wel de kans op een begrijpelijke motivering vergroten. Het geeft immers een concreet voorschrift aan de inspecteur, het dwingt tot toetsing aan die eis en het heeft een preventief én correctief normerend effect.<sup>36</sup> Terzijde merk ik op dat een belangrijke kwestie is hoe 'begripelijkheid' concreet kan worden bevorderd en getoetst. De toelichting geeft enige handvatten.<sup>37</sup>

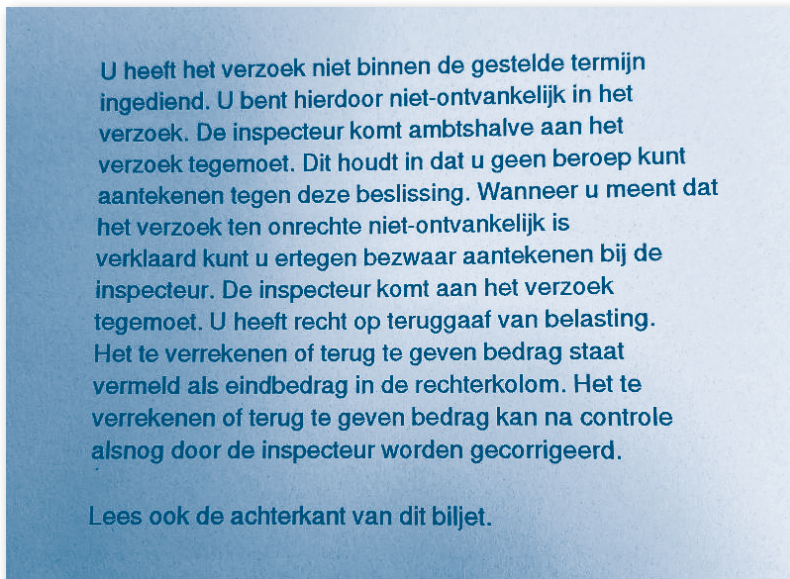
Tot slot merk ik op dat uit de fiscale rechtspraak blijkt dat niet elk motiveringsgebrek gaat over begrijpelijkheid; er zijn ook schendingen van bijvoorbeeld *tijdigheid* en *vindbaarheid*. Dan komt rechtsbescherming 'achteraf' in beeld. Als uitgangspunt zou moeten gelden dat een gebrekkige motivering een normschending inhoudt die niet zonder consequenties mag blijven. Dat betekent een verschuiving ten opzichte van het huidige uitgangspunt waarbij vormverzuimen niet snel fiscaal ontoelaatbaar zijn.

## 5 Casus: onbegrijpelijke motivering

Het onderstaande voorbeeld illustreert een geval waarin het motiveringsbeginsel 2.0 mijns inziens toegevoegde waarde kan hebben.<sup>38</sup>

### 5.1 Brief teruggaafverzoek

Vorig jaar verscheen op LinkedIn een screenshot<sup>39</sup> van een brief van de Belastingdienst met de beslissing op een teruggaafverzoek. Daarbij stond als opmerking: 'Sorry hoor, maar wat stáát hier?! @Belastingdienst.' Die opmerking maakt duidelijk dat de lezer de opgenomen motivering als onbegrijpelijk beoordeelde.



Figuur 1: Screenshot brief teruggaafverzoek. "Sorry hoor, maar wat stáát hier?! @Belastingdienst"



Een eerdere communicatieve analyse<sup>40</sup> laat zien dat de belangrijkste begrijpelijkheidsproblemen in dit geval betreffen:

1. *Relevantie*: de belanghebbende krijgt de teruggaaf (ook al is zijn verzoek 'niet-ontvankelijk'), maar de brief bevat beduidend meer informatie dan die boodschap.
2. *Begrijpelijkheid - structuur*: de motivering gaat in op zowel de niet-ontvankelijkheid als de ambtshalve tegemoetkoming, maar de opbouw van die twee sporen loopt door elkaar heen.
3. *Begrijpelijkheid - taalgebruik*: juridische begrippen als 'niet-ontvankelijk', 'ambtshalve', 'corrigeren' en 'bezwaar aantekenen' zijn voor een niet-ingewijde lezer onduidelijk.

## 5.2 *Herschreven versie*

Interessant is dat een herschreven versie van de motivering door communicatiewetenschappers laat zien dat verbetering op het punt van begrijpelijkheid mogelijk is, zonder juridisch betekenisverlies.

<p>De inspecteur keurt uw verzoek om een teruggaaf goed. Dat gebeurt alleen op een andere manier dan u misschien had gedacht. Hieronder leggen we dit uit.</p>
<p><i>Het verzoek was te laat, dus niet-ontvankelijk</i> U heeft uw verzoek om teruggave niet binnen de gestelde termijn ingediend. U bent hierdoor 'niet-ontvankelijk' in uw verzoek. Dat betekent dat de inspecteur het verzoek niet inhoudelijk in behandeling neemt.</p>
<p><i>Uw verzoek wordt toch goedgekeurd</i> Als een verzoek niet-ontvankelijk is, kan de inspecteur het op eigen initiatief toch behandelen. Dat heet ook wel 'ambtshalve' behandelen. De inspecteur heeft besloten uw verzoek ambtshalve te behandelen. De inspecteur heeft daarbij uw verzoek goedgekeurd.</p>
<p><i>U krijgt geld terug</i> U heeft nu recht op teruggaaf van belasting. In sommige gevallen verrekenen we de teruggaaf met een bedrag dat u nog aan ons moet betalen. Het bedrag dat u krijgt of moet betalen, staat als eindbedrag in de rechterkolom. Let wel op: de inspecteur kan dit bedrag na controle nog corrigeren.</p>

Figuur 2: *Herschreven versie*<sup>41</sup>

In de herschreven versie zijn primair de meest problematische elementen (de minst begrijpelijke passages) aangepakt. Dat wil zeggen een meer logische structuur, verduidelijking van de relevantie van de inhoud en begrijpelijker taalgebruik. De herschreven versie scoort beter op leesbaarheid.

## 5.3 *Evaluatie*

Toegevoegde waarde van het motiveringsbeginsel 2.0 – toegepast op dit voorbeeld – zal zijn dat het dwingt om de motivering vooraf te toetsen op begrijpelijkheid, en waar nodig, te verbeteren. Bij het voorgestelde motiveringsbeginsel 2.0 staat dat motiveringen begrijpelijker kunnen worden door testversies, ingrepen in structuur, taalgebruik en de belangrijkste boodschap voorop te zetten<sup>42</sup> – communicatieve interventies die hier ook zijn toegepast. De herschreven versie laat zien dat dergelijke ingrepen de begrijpelijkheid vergroten.<sup>43</sup>

Juridische interventies, bijvoorbeeld herijking van de rechtsregels voor termijnoverschrijding, ontvankelijkheid of ambtshalve behandeling, waren bij het herschrijven niet essentieel om de brief begrijpelijker te maken.

## 6 Afronding

Het motiveringsbeginsel verlangt dat de inspecteur zijn beslissingen en standpunten motiveert. Een goede motivering waarborgt dat belastingplichtigen inzicht krijgen in de beslissing. Toch worden motiveringsgebreken in het belastingrecht vaak door de vingers gezien. Hoewel dat juridisch verklaarbaar is, ondermijnt het mijns inziens de doelstelling van het motiveringsbeginsel, de ambities van de Belastingdienst en roept dit vragen op als het gaat om rechtsstatelijke uitvoering.

De conclusie is dat er een discrepantie bestaat tussen enerzijds het juridische belang van goede motiveringen en anderzijds de mate van rechtsbescherming bij gebrekkige motiveringen. Die discrepantie kan zowel vooraf als achteraf worden verkleind, waarbij 'vooraf' de voorkeur verdient.

Het voorgestelde motiveringsbeginsel 2.0 vergroot – voor de toekomst – de kans op een goede motivering. Communicatiewetenschappelijke inzichten kunnen concrete handvatten bieden om begrijpelijker, dus beter, te motiveren.

Echter, niet elk motiveringsgebrek blijkt te gaan over begrijpelijkheid. Dus in zijn algemeenheid zou als uitgangspunt moeten gelden dat een gebrekkige motivering een normschending inhoudt die niet zonder consequenties mag blijven. Niet elke schending dient te leiden tot vernietiging van een besluit, maar wel rechtvaardigt een rechtsstatelijke uitvoering – nu en in de toekomst – dat een groter gewicht aan het belang van goede motiveringen wordt toegekend.

## Noten

- 1 Tirza Cramwinckel is advocaat bij Stibbe en universitair docent bij de Universiteit Leiden. Deze bijdrage bouwt voort op onderzoek naar het motiveringsbeginsel in T.A. Cramwinckel, H. Pander Maat en T. Sanders, 'Begrijpelijke overheidscommunicatie. Een communicatief-juridisch evaluatiekader', in W.H. van Boom e.a., Klare taal (preadviezen Nederlandse Juristen Vereniging 2023), Deventer: Wolters Kluwer 2023.
- 2 Jaarplan Belastingdienst 2023, p. 13. Zie ook NOS-nieuwsbericht 30 mei 2023, 'Belastingdienst probeert brieven begrijpelijker te maken, maar dat valt nog niet mee' via <https://nos.nl/artikel/2477054-belastingdienst-probeert-brieven-begrijpelijker-te-maken-maar-dat-valt-nog-niet-mee>.
- 3 Blog 'Onze brieven moeten echt begrijpelijker', 22 september 2022 via <https://over-ons.belastingdienst.nl/blog-onze-brieven-moeten-echt-begrijpelijker/>; Blog 'Met heldere brieven maken we het echt makkelijker', 3 augustus 2021 via <https://over-ons.belastingdienst.nl/blog-met-heldere-brieven-maken-we-het-echt-makkelijker/>.

- 4 M. Scheltema, 'De rechtsstaat', in: J.W. Engels e.a. (red.), *De rechtsstaat herdacht*, W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1989.
- 5 Wetsvoorstel Versterking waarborgfunctie Awb (brief minister BZK 20 januari 2023, 'toezending ter kennisname teksten pre-consultatie wetsvoorstel versterking waarborgfunctie Awb', kenmerk 2023-0000045334 met bijlagen; hierna: 'Awb-wetsvoorstel').
- 6 In art. 7:12 Awb (uitspraak op bezwaar).
- 7 P.G.M. Jansen, *Beginnelsen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, par. 8.1.
- 8 *Behoorlijkheidswijzer Nationale ombudsman 2019*, p. 3.
- 9 A.O. Lubbers & Chr.Th.P.M. Zandhuis, 'De motiveringsplicht van de inspecteur', in L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten. Liber Amicorum mr. P.J. van Amersfoort (Van Amersfoort-bundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 21.2.
- 10 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 108.
- 11 De Belastingdienst vermeldt wetsartikelen 'niet stelselmatig', aldus Jansen, NDFR commentaar art. 3:46 Awb, par. 2.2.
- 12 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 109.
- 13 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 110.
- 14 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 109.
- 15 Zie ook art. 3:47(3), art. 3:48(2) Awb. Voor bestuurlijke boetes: art. 67g(2) AWR, art. 6(3)(a) EVRM.
- 16 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 108-110; Jansen 2013, par. 8.1; Zie ook Lubbers en Zandhuis, *Springende punten 2017/21.1*.
- 17 MvT, Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 109; Cramwinckel e.a. 2023, par.
- 18 Bijv. Rb. Alkmaar 11 oktober 2007, ECLI:NL:RBALK:2007:BB9105, r.o. 5.
- 19 Bijv. HR 26 november 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BL6551, BNB 2011/54, r.o. 3.7.2; Rb. Amsterdam 12 mei 2011, ECLI:NL:RBAMS:2011:BQ4241, r.o. 4.1.
- 20 Hof Amsterdam 24 november 2004, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR8255, V-N 2005/12.12.
- 21 Zie ook Feteris 2007, par. 3.8; Lubbers en Zandhuis 2017, par. 21.4.
- 22 Zie hierover Lubbers en Zandhuis, 2017, par. 1, 3.
- 23 Scheltema 1989, p. 21.
- 24 Bijv. Hof Amsterdam 24 november 2004, nr. 03/02609, ECLI:NL:GHAMS:2004:AR8255, V-N 2005/12.12, r.o. 5.5. Bij boetes kan een motiveringsgebrek wel (eerder) leiden tot vernietiging.
- 25 Vgl. art. 8:41a Awb. Zie ook art. 8:72(4) Awb (terugverwijzing).
- 26 Bijv. Gerechtshof 's-Hertogenbosch 28 september 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3288, r.o. 4.12.
- 27 Art. 8:74(4) Awb, art. 8:75 Awb. Zie HR 18 april 2003, nr. 37 790, BNB 2003/267, r.o. 3.5.3; Hof Arnhem-Leeuwarden 11 mei 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:4513, V-N 2021/33.24.62.
- 28 Dit onderzoek is gepubliceerd in Cramwinckel e.a. 2023, par. 5.3.1.2, waarnaar ik kortheidshalve verwijs voor de onderzoeksmethode, rechtspraakverwijzingen en details van de bevindingen.
- 29 Awb-wetsvoorstel, bijlage 1 (conceptwettekst) en 2 (concept-MvT).
- 30 Vgl. voorgestelde art. 7:12(1) Awb.
- 31 Concept-MvT, par. 3.2.
- 32 Concept-MvT, p. 3.
- 33 Concept-MvT, par. 3.2.
- 34 Concept-MvT, p. 6.
- 35 Concept-MvT, par. 3.2.
- 36 Zie overzicht van voordelen en bezwaren bij een gecodificeerde begripelijkheidseis Cramwinckel e.a. 2023, par. 8.2.2, handreiking (2).
- 37 Concept-MvT, par. 3.2. Uitbreider Cramwinckel e.a. 2023, par. 3 en 6 e.v.
- 38 Deze casus is in uitgebreide vorm opgenomen in Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1.
- 39 Het screenshot is opgenomen in T.A. Cramwinckel, H. Pander Maat en T. Sanders, 'Begrijpelijke overheidscommunicatie. Een communicatief-juridisch evaluatiekader', in W.H. van Boom e.a., *Klare taal (preadvies Nederlandse Juristen Vereniging 2023)*, Deventer: Wolters Kluwer 2023, par. 7.1.1. Digitaal in Kluwer Navigator via [https://new.navigator.nl/document/idf64056c8b5594309b5a88a46ba6c73a9?ctx=WKNL\\_CSL\\_3103](https://new.navigator.nl/document/idf64056c8b5594309b5a88a46ba6c73a9?ctx=WKNL_CSL_3103).
- 40 Zie Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1, stap 2.
- 41 Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1, stap 3.
- 42 Concept-MvT, par. 3.2.
- 43 Cramwinckel e.a. 2023, par. 7.1.1, stap 3.

De symposiumcommissie december 2020. V.l.n.r. Paul Gunnewijk, Wilma Kamminga (voorzitter), Paul Soomers, Corinda Jacobs-de Winter, Léon Jansen, Hanskje Nagel en Thijs Hellegers.



---

# Herstel van vertrouwen door goede dienstverlening

Drs. B.E. van den Dungen<sup>1</sup>

---

“ In de Belastingdienst zijn collegialiteit, integriteit en vakmanschap nog steeds essentieel. Dienstverlening en vertrouwen gaan hand in hand. Belastingdienst, beleidsmakers en wetgevers dienen gezamenlijk te komen tot doeltreffende, doelmatige, eerlijke en uitvoerbare regelgeving. Er is de Belastingdienst veel aan gelegen daarbij de menselijke maat in acht te nemen. Via ondersteuning van de professionaliteit en zorgvuldig gebruik van adequate technologie wordt naar evenwicht gestreefd tussen maatwerk en massale processen. ”

## 1 Een organisatie om trots op te zijn

Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane zijn organisaties om trots op te zijn. Werken voor de Belastingdienst is eervol en belangrijk. Zonder de Belastingdienst geen onderwijs, geen defensie, geen infrastructuur. Zonder de Dienst Toeslagen geen toegang tot zorg, wonen en kinderopvang. Zonder Douane geen soepele handelsstromen en aanpak van ondermijning. Zonder de uitvoerende diensten van Financiën loopt alles in Nederland in de soep. Voor mij zijn dit geen holle frases, geen zinnen rechtstreeks van de marketingafdeling. Tot in het diepste van mijn vezels voel ik de trots op en het belang van deze uitvoeringsorganisaties van Financiën.

Mijn vader was Belastingambtenaar in Venlo, de stad waar ik ben opgegroeid. Als kind van een jaar of 7 ging ik wel eens met hem mee naar kantoor. Ik weet nog dat ik daar behoorlijk onder de indruk was van alle apparatuur, zoals telmachines en elektronische typemachines. Ik kan me het geluid van die machines ook nog goed voor de geest halen.

Als belastingontvanger kende mijn vader iedereen in Venlo en iedereen leek hem te kennen. Als mensen problemen hadden met betalen van belasting, dan kwamen ze bij mijn vader. Hij probeerde altijd voor iedereen een werkbare oplossing te vinden. Menselijke maat zouden we dat nu noemen.

Zo trof mijn vader een betalingsregeling met de eigenaar van het plaatselijke Chinees restaurant. Als we op een zondag bij dat restaurant eten gingen halen, wilde de restauranthouder ons altijd extra dingen meegeven, dat ging natuurlijk niet en dat liet mijn vader dus ook niet toe. Integriteit heet dat. Maar ik merkte dat de restauranthouder mijn vader dankbaar was. Zo ging dat in de kleine gemeenschap die Venlo toen was. Mijn vader was bij mijn weten ook lid van de VMHF. Omdat hij het belangrijk vond om in verbinding te staan met collega's en omdat hij zijn werk iedere dag een beetje beter wilde doen. Werken aan zijn vakmanschap en dat van zijn collega's.

## **2 Alles is anders met dezelfde uitgangspunten**

We zijn nu tientallen jaren verder. Het werk zoals mijn vader het deed, is in technisch opzicht in weinig te vergelijken met zoals het nu gaat bij de Belastingdienst en de andere uitvoerende diensten van het Ministerie van Financiën. Het heffen en innen van belastingen en accijnzen en er goede dingen mee doen, zijn hetzelfde gebleven. Collegialiteit, integriteit en vakmanschap zijn nog steeds essentieel, maar de manier waarop dit gebeurt is volledig veranderd.

Daarbij lijken we op sommige momenten, om welke reden dan ook, een afslag gemist te hebben. We hoeven het nieuws niet uit de krant te halen om te weten dat de huidige machines, de ICT-systemen, niet meer goed genoeg werken. Dat merken we dagelijks aan den lijve, tot grote frustratie van al onze medewerkers én de burgers, bedrijven en instellingen.

Daarnaast hebben we in het verleden ook op andere gebieden fouten gemaakt. Die fouten moeten worden hersteld en daar werken we met man en macht aan. Dat zie en merk ik iedere dag opnieuw. Collega's leggen ziel en zaligheid in hun werk.

## **3 Minder waardering voor hetzelfde werk**

Tegelijkertijd zie ik hoe veel pijn het doet als dat werk veel minder gewaardeerd wordt. Als de afstand tussen de diensten en de burger, de mensen voor wie we het doen, groter lijkt te worden, als er wantrouwen is over onze goede bedoelingen. Dat is verdrietig voor alle partijen.

De individuele aanpak zoals mijn vader die kon toepassen, is een aanpak van toen ik nog een jongetje was. Het is voor mij nostalgie, en voor de werkpraktijk van nu onmogelijk. Misschien romantiseer ik het beeld bovendien te veel. Want ik weet dat er ook in zijn tijd heel veel aan de manier van werken veranderde.

Maar, hier volgt dan toch de spreekwoordelijke 'maar', natuurlijk is de menselijke maat wel een goede maat om bij je te hebben. Ik snap wel dat we geen vriend, geen 'maat' van burgers, bedrijven en instellingen hoeven te worden, maar het zou mooi zijn als we het wantrouwen over onze diensten weg kunnen nemen. We moeten ervoor zorgen dat dienstverlening en vertrouwen hand in hand gaan. Wantrouwen mag er niet voor zorgen dat mensen denken: weet je, ik bepaal zelf wel óf en hoeveel belasting ik betaal.

## **4 Open tijdens de verbouwing**

Het is enorm ambitieus wat we willen. Terwijl we met de wettelijke uitvoering bezig zijn, kan de winkel niet dicht. Dat vergeet de buitenwereld nog wel eens. Je bouwt niet even een

nieuwe Belastingdienst naast de bestaande. Een nieuw systeem van Toeslagen en Douane kan ook niet zomaar even de "grens dichtgooien", terwijl het werk doorgaat.

Dat hoeft ook niet en laat ik niet te veel somberen, want zeer veel processen lopen gewoon heel goed. De diensten moeten dus renoveren en ook toekomstbestendig gemaakt worden. Het bordje: 'wegens verbouwing gesloten' kan gelukkig nooit op de deur geplakt worden. Alles tegelijk aanpassen is een beetje veel. Dus kiezen we ervoor om voortvarend te werk te gaan, maar wel in hapklare brokken. Liever een wat kleiner resultaat binnen afzienbare tijd dan een groots en meeslepend plan voor over 5 jaar.

Die resultaten worden behaald door de mensen van de Belastingdienst, Douane en Toeslagen. Het is dus van het grootste belang dat de diensten een aantrekkelijke werkgever blijven. Een werkgever waar het veilig is om te werken, waar de omstandigheden up-to-date zijn, waar geïnvesteerd wordt in het vakmanschap en waarover bijna iedereen kan zeggen dat het zo knap is wat daar gebeurt.

## **5 Onze uitvoerders voeren uit. Anderen maken de wetten**

Bij de oplossing voor veel maatschappelijke problemen in ons land wordt vaak gekeken naar onze dienst. Daar waar de fiscale regelgeving en uitvoering echt een goede bijdrage kunnen leveren, leveren we die bijdrage. Het is dan de dure plicht van bijvoorbeeld de Belastingdienst en de beleidsmakers en wetgevers in Den Haag om samen te kijken naar de beste route om dit vorm te geven. Samen dus, niet volgtijdelijk maar zoveel als mogelijk gelijktijdig.

Het is net als bij de architect en de aannemer die al vanaf een vroeg moment bij elkaar gaan zitten om het huis te ontwerpen en vervolgens te bouwen. Dat biedt de meeste kansen op doeltreffende, doelmatige, eerlijke en uitvoerbare regelgeving. En, wellicht nog het belangrijkste: eenvoudige wetgeving die ook nog begrijpelijk en doenbaar is voor burgers en bedrijven. Wat voor nieuwe wetgeving geldt, is net zo van belang voor bestaande regelgeving. Maak het simpeler in een prachtige samenwerking tussen wetgever en uitvoeringsdiensten.

Wat mij betreft is het dus belangrijk om te kijken naar welke rol verschillende spelers spelen als het gaat om ons werk. Te vaak worden politieke problemen die worden opgelost via fiscale wet- en regelgeving op één lijn gezet met uitvoeringsregels die betrekking hebben op het functioneren van bijvoorbeeld onze Belastingdienst. Als wetgeving na parlementaire behandeling lastig uitvoerbaar blijkt, kan dat niet zomaar op het conto van de Belastingdienst worden geschreven. Zeker als die wetgeving ervoor zorgt dat burgers en bedrijven in lastige situaties terecht komen. Mijn oproep aan politiek en beleidsmakers is: luister naar de uitvoering. Zij zijn onze ogen en oren in de samenleving, zij weten hoe op papier goede oplossingen in de praktijk werken of niet werken.

Een voorbeeld is de problematiek met box 3. De problemen zijn vooral voortgekomen uit de manier waarop de wetgever het stelsel heeft ingericht. Als dan problemen ontstaan door een uitspraak van de Hoge Raad, is dat niet de Belastingdienst te verwijten. Het is dan wel zuur als de journaals openen met een beeld van de Belastingdienst. Beter was geweest te

openen met een beeld van de politiek. Het beeld van de Belastingdienst past niet bij het probleem, maar juist eerder bij de oplossing.

## **6 Ondertussen gebeuren er heel veel heel goede dingen**

Ik vind het ook goed om naar de verdiensten van onze diensten te kijken. Die verdiensten zijn gigantisch. In 2022 inde de Belastingdienst een recordbedrag van 307 miljard euro aan rijksbelastingen en premies. Dienst Toeslagen betaalde in 2022 7,9 miljoen toeslagen uit, met een waarde van 15,8 miljard euro. Er zijn 5,9 miljoen unieke huishoudens en 9,6 miljoen mensen betrokken bij een toeslag. De Douane heeft in 2022 bijna 27.000 keer drugs in beslag genomen in de uitgaande post. Dat is fors meer dan de 15.500 keer dat de Douane in 2021 drugs in de post onderschepte.

Het zijn allemaal cijfers die op zichzelf al een prestatie zijn. Als je kijkt hoe ze tot stand zijn gekomen, maakt dat de prestaties nog indrukwekkender. Zo stonden we vorig jaar nog met één been in de pandemie. Het was voor iedereen wennen om van thuiswerken weer geleidelijk naar kantoor te komen of hybride te gaan werken. De invordering kwam weer op gang en we zijn weer voorzichtig gestart met de inning van belastingschulden bij ondernemers die uitstel hadden gekregen. Tegelijkertijd zijn we erin geslaagd onze dienstverlening te verbeteren, fysieke loketten te openen en zijn er maar liefst 178 fiscale beleidswijzigingen doorgevoerd. Dus er kan echt wel iets bij de Belastingdienst. Ik vind dit een enorm knappe prestatie.

In het VHMf-ledenblad Informatief van maart 2023 stond in dit verband een zeer lezenswaardig interview met Jos de Blieck toen hij vertrok als DG: 'Het werk is steeds complexer geworden, mede door de almaar uitdijende wet- en regelgeving,' zei hij. 'Politici zien in de belastingwetgeving vaak een mogelijkheid om bijzonder gedrag te belonen of te ontmoedigen. Over de effectiviteit daarvan bestaat gerede twijfel: recent onderzoek wijst uit dat het overgrote deel van dergelijke instrumentalisering zijn doel voorbij schiet. Ondertussen zit de Belastingdienst wel met een extra stuk uitvoering, want voor afschaffing is geen draagvlak en de wet moet gehandhaafd worden.'

Hij zei meer wijze dingen in dat interview. Bijvoorbeeld over het spanningsveld tussen maatwerk en massale processen. Over de druk die sociale media met zich meebrengen, of de privacywetgeving. Het zijn allemaal factoren die van invloed zijn op ons werk – en niet altijd in positieve zin. Het zijn ook factoren waar niet alleen de Belastingdienst, de Dienst Toeslagen en de Douane mee te maken hebben. Het zijn brede maatschappelijke tendensen, waar andere organisaties ook last van hebben. Maar dat neemt niet weg, dat we er als Financien een antwoord op moeten vinden. Daar ligt een opgave voor de dienstleiding, de politiek maar ook bij de collega's. Correct omgaan met de tijdgeest wordt een steeds belangrijker deel van ons vakmanschap.

## **7 Duizenden vacatures**

Terwijl we antwoorden aan het vinden zijn op grote vraagstukken, veranderen de diensten intern enorm. Tot 2030 moeten we meer dan 10.000 vacatures invullen. Bijna 1/3 van ons totale personeelsbestand zal vernieuwd worden. Het personeel dat we binnenhalen, moeten we binnen zien te houden.



Dat zestigers uitstromen is geen verrassing, maar dat de uitstroom onder twintigers ook bovengemiddeld hoog is, vind ik zorgwekkend.

Op dit punt is onze startpositie trouwens helemaal niet slecht. Zo is de Belastingdienst nog steeds een aantrekkelijke werkgever. We staan steevast in de Intermediair top-10 van populaire werkgevers. Medewerkers waarderen de maatschappelijke relevantie van het werk, ze krijgen snel veel verantwoordelijkheden. Het werk is inhoudelijk aantrekkelijk en de arbeidsvoorwaarden zijn goed.

Ondanks de goede positie van onze diensten is het van groot belang dat we de nieuwe mensen goed kunnen inpassen in het werk. Dat we ze langer kunnen vasthouden, dat we ze de ruimte kunnen geven om hun ideeën uit te voeren en dat we inspelen op de wensen en ideeën van nieuwe generaties. De kans dat mensen bij de dienst komen werken en er over 40 jaar nog zijn, wordt steeds kleiner. Dat hoeft ook niet, als wij maar inspelen op hoe we omgaan met de flexibiliteit die mensen willen hebben en de dynamiek die daar bij hoort.

## **8 Nieuwe technologie biedt heel veel kansen**

Naast voldoende gemotiveerde mensen die het werk doen, zullen we er niet aan ontkomen ons werk *anders* te doen. We doen het werk nu al anders dan 40, 20, 10 jaar geleden en zullen dat over 10, 20 of 40 jaar ook weer anders doen. De technologische ontwikkeling gaat ongelooflijk snel. En daar zie ik veel kansen in. Kansen om werk waar moeilijk voldoende personeel voor te vinden is, anders in te richten. Kansen om het werk voor collega's makkelijker te maken. Kansen om de naleving voor burgers en bedrijven makkelijker te maken. Daar hoort wat mij betreft altijd bij dat de mens in het werk van de Belastingdienst, de Dienst Toeslagen en de Douane onmisbaar blijft. Al was het maar om te zorgen dat technologie geen eigen leven gaat leiden. Ook omdat er nou eenmaal mensen en ondernemers zijn in Nederland waarvoor het moeilijk is om met al die nieuwe technologie om te gaan. Deze mensen willen gewoon geholpen worden door een mens.

Ik vind het fantastisch dat het allemaal kan, die nieuwe ontwikkelingen. Laten we daarom vooral zo veel mogelijk kansen benutten. Dat kan door veel werkzaamheden over te laten aan machines, maar er tegelijkertijd voor te zorgen dat de mens op één of andere manier wel aan het stuur blijft.

Het is voor ons een grote opgave om de mensen in Nederland erop te laten vertrouwen dat we geen gekke dingen doen met hun gegevens. Wij realiseren ons – met een blik naar het verleden – als geen ander, dat een grote verantwoordelijkheid op ons rust om goed om te gaan met gegevens van burgers en bedrijven

Er is de laatste jaren veel aandacht voor de risico's die AI en algoritmes met zich meebrengen. Maar laten we vooral niet uit het oog verliezen welke kansen ze bieden voor innovatie en voor het aanpakken van maatschappelijke vraagstukken. Als we maar de juiste vragen stellen en het juiste toezicht uitoefenen. We moeten altijd de mensen achter de data, achter de cijfers, blijven zien. Want als we nieuwe technologieën met een verkeerd doel of in een verkeerde context gebruiken, kunnen fundamentele waarden en rechten in de knel komen. Daarom moeten wij als overheid ons gewoon aan de regels houden en heel open, transparant en eerlijk zijn in wat we doen en op welke manier.

## 9 Vertrouwen geven en vertrouwen krijgen

Vertrouwen komt te voet en gaat te paard, zo is het gezegde. De mensen voor wie we werken, moeten vertrouwen hebben in onze diensten, en ook onderling moeten we blind op elkaar kunnen vertrouwen.

In het boek 'Vertrouwen in de toekomst, vertrouwen in elkaar,' van VHMf-erlid Leo Stevens vind ik over dit onderwerp een bondgenoot. In 2018 schrijft Stevens al in zijn voorwoord:

*'Vertrouwen is de basisvoorwaarde voor maatschappelijke actie. Zonder vertrouwen is er slechts geringe bereidheid van mensen om uit hun schulp te kruipen. Vertrouwen schept niet alleen een veilige context voor maatschappelijke interactie, maar levert ook de enthousiasmerende brandstof voor maatschappelijke activiteit. Het is de uitdrukking en beleving van maatschappelijke cohesie. Vertrouwen ontstaat echter niet uit het niets en staat ook niet op zichzelf. Het moet gekweekt en onderhouden worden. Dat geldt niet alleen voor het vertrouwen tussen burgers onderling, maar betreft ook de wederzijdse vertrouwensrelatie tussen de overheid en haar onderdanen.'*

Ik vind de verschillende cultuurtrajecten binnen de Belastingdienst, de Dienst Toeslagen en de Douane daarom van groot belang. We werken aan leiderschap van managers, maar ook aan persoonlijk leiderschap van vakmensen. De mensen die de praktijk kennen.

Met elkaar bespreken we wat voor organisatie we willen zijn. Hoe brengen we de menselijke maat terug en hoe gaan we om met elkaar en met burgers, instellingen en bedrijven? Dat is lastig, maar het begint met een goed gesprek. Dat geldt ook voor leidinggevenden binnen ons Ministerie. Zij moeten naar medewerkers uitstralen wat voor organisatie wij willen zijn. Ik ben ervan overtuigd dat wat wij doen voor burgers, een kopie is van hoe wij met elkaar omgaan. Hoe willen wij bijvoorbeeld zelf worden bediend als belastingbetaler of toeslagontvanger? Of zoals ik het zelf vaak uitdruk: "Hoe wil je dat je moeder wordt behandeld door de Belastingdienst, bij Toeslagen, en door de Douane op Schiphol als zij iets aan te geven heeft?" Dat is waar we van uit moeten gaan.

Bij deze manier van werken geldt altijd dat we intern de veiligheid op orde moeten hebben. Mensen moeten niet bang zijn om hun mond open te doen. Signalen afgeven van wat je ziet, meemaakt en waar je denkt dat we het beter kunnen doen. Die signalen bespreken we met collega's en leidinggevenden. En dan moet ook duidelijk worden wat er met die signalen wordt gedaan. Dit is wat mij betreft de hoeksteen van een goed functionerende organisatie. Mensen moeten zich gesteund voelen door hun leidinggevende die zich weer gesteund moeten voelen door hún leidinggevende. Ik-van-mijn-kant probeer die steun voor alle lagen te zijn.

## 10 Constructief

Dit alles vraagt om een constructieve uitvoering. Constructief naar buiten en constructief naar binnen. Een organisatie waar je met trots voor werkt. Waar je met trots op feestjes over kunt vertellen: ik werk bij de Belastingdienst en we doen daar op een goede manier heel veel goede dingen met jouw belastinggeld. Of: ik werk bij Toeslagen, waar we zorgen voor bestaanszekerheid van heel veel mensen. Of: ik werk voor Douane, die dag in dag uit honderdduizenden ondernemers ondersteunt in het soepel zaken doen over de grens.

“Ja, dat weet ik toch,” is het antwoord waar we niet alleen op feestjes naar streven. Over 25 jaar staan in het jubileumboek over 175 jaar VHMf allemaal verhalen over de slag die we gemaakt hebben. Over dat we nog steeds kritisch zijn op ons werk, maar dat we trots zijn om voor een dienst te werken die de samenleving op een fantastische manier draaiende houdt.

## Noten

1 Bas van den Dungen is Secretaris-generaal bij het Ministerie van Financiën.



---

# De toekomst van de Belastingdienst

Dr. S.R.A. van Eijck<sup>1</sup>

---

“ Als de betrokken ketenpartners, onze politici en de veelheid van deskundige en goedwillende belasting-ambtenaren de handen ineen slaan, zal het lukken de Belastingdienst weer tot een uitvoeringsorganisatie te maken om trots op te zijn. Het is daarvoor nodig een duidelijk beleidspad te ontwikkelen aan de hand waarvan kan worden gewerkt aan een optimale toekomst voor ons belastingstelsel en onze Belastingdienst. ”

## 1 Trots op onze Belastingdienst

Eén van de beste ter wereld, durf ik zonder enige terughoudendheid te stellen over de voortreffelijke uitvoeringsorganisatie die ik aantrof bij mijn aantreden als staatssecretaris van Financiën zo'n twintig jaar geleden. Bij het mogen doordringen tot in de haarvaten van deze voor Nederland cruciale en geoliede machine voor het op efficiënte en verantwoorde wijze aftappen van de financiële stromen in de samenleving ten behoeve van onze collectieve uitgaven, ervoer ik het warme bad van een enorm betrokken familiebedrijf. Professioneel vakmanschap ging gepaard met empathisch opereren, gestoeld op vertrouwen vanuit de samenleving en de politiek. Het is waar: er is gruwelijk veel mis gegaan in de afgelopen jaren en we gaan door een diep dal, maar de weg naar boven is gevonden.

“Belastingdienst, tot hier... en nu verder!”. De titel van het op 18 april 2023 georganiseerde symposium van de Vereniging van hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën sprak mij zeer aan. Laten we vooral leren uit het recente verleden hoe we de wederopstanding van onze ooit zo wereldvermaarde Belastingdienst kunnen realiseren. Daarbij is een groot voordeel dat een uit de as herrijzende Belastingdienst een glorieuze rentree kan maken door optimaal gebruik te maken van alle toekomstbestendige innovaties en beproefde technologieën. Over vijf jaar staat de Nederlandse Belastingdienst weer bij de top drie van beste uitvoeringsdiensten ter wereld. Niet alleen omdat dat kan, maar ook omdat het moet.

## 2 De giftige cocktail

Belastingwetgeving dient in haar uitvoering ethisch verantwoord, uitlegbaar en uitvoerbaar te zijn. Het ontbrak in het recente verleden vooral op preciaire uitvoeringsterreinen aan

deze drie genoemde kwaliteitseisen met ronduit dramatische gevolgen voor alle geledingen in de samenleving. Cruciaal voor een overheidsuitvoeringsorganisatie zijn draagvlak en vertrouwen, vanuit de politiek en vanuit de burger. Zowel het draagvlak voor belastingheffing als het vertrouwen in de Belastingdienst waren tot een historisch dieptepunt gezakt. Zo ontstaat een giftige cocktail. Over de duiding van alle hieraan ten grondslag liggende oorzaken en de hieruit voortvloeiende gevolgen hebben politici, wetenschappers en vermoedelijk alle Nederlanders zich gebogen. De media hebben zich begrijpelijkerwijs eveneens niet onbetuigd gelaten. De gifbeker moest tot de laatste druppel leeg.

Het gevolg van het ten onrechte lam leggen van de gehele Belastingdienst had politiek – en daarmee maatschappelijk – ernstige gevolgen. Achtereenvolgende directeuren-generaal hadden de laatste formaties door het niet naar behoren functioneren van de Belastingdienst en het tanende imago van de uitvoeringsorganisatie de ondankbare taak de formerende partijen telkens te moeten wijzen op de praktische onmogelijkheid tegemoet te komen aan wensen op fiscaal wetgevingsgebied. Dat is zeer frustrerend en uiterst kwalijk. Het betekent niets minder dan dat de wijze waarop belastingwetgeving de financieel-economische bloedsomloop reguleert, maatschappelijk niet meer in optimale conditie is. In bepaalde gevallen wordt dit zelfs als maatschappelijk onverantwoord ervaren.

“Vertel mij over uw belastingstelsel en ik zeg u wat voor land u bent”. Dat hield ik mijn studenten fiscale economie en belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam graag voor. De belastingwetgeving dient de spiegel van de samenleving te zijn. Wetten zijn er voor de mensen, niet omgekeerd. Op dit moment is daarvan in ons land geen sprake en dat tij dient zo snel mogelijk gekeerd te worden.

### **3 Vijf stappen**

Op haar verzoek adviseerde ik de informateur Mariëtte Hamer bij de vorming van het vierde kabinet van Minister President Rutten onder meer over fiscaal beleid en het functioneren van de Belastingdienst ten behoeve van het Regeerakkoord. Die adviezen kwamen tot stand na overleg met de Belastingdienst, het Ministerie van Financiën, wetenschappers, politici en andere betrokkenen, maar zijn volledig op persoonlijke titel opgesteld. Hierna buig ik mij graag, mede aan de hand van deze eerder uitgebrachte adviezen, over de vraag hoe de optimale toekomst van de Belastingdienst ingebed en vormgegeven kan worden.

#### *3.1 Minister van Fiscale Zaken*

De minister van Fiscale Zaken (MvFZ) wordt verantwoordelijk voor alle rijksinkomsten en de uitvoeringsdiensten. Dit doet recht aan het enorme belang van maatschappelijk verantwoorde en uitvoerbare belastingwetgeving inclusief douanewetgeving. De minister van Fiscale Zaken en de Tweede Kamer zijn gezamenlijk verantwoordelijk voor bij de samenleving passende, rigoureuze vereenvoudigde, ethisch uitlegbare en uitvoerbare fiscale wet- en regelgeving, waarbij de menselijke maat (AVG-proof) centraal staat. Dit resulteert in herstel van extern en intern vertrouwen.

Een Minister van Financiën (MvF), verantwoordelijk voor alle uitgaven door het kabinet, en een Minister van Fiscale Zaken (MvFz), verantwoordelijk voor de inkomstenkant. Dat dient de inzet te zijn bij de eerstkomende verkiezingen, coalitievorming en het daaruit voortvloei-

ende regeerakkoord en constituerend beraad. Als politici oprecht hebben geleerd van de toeslagenaffaire, dan is de instelling van een Minister van Fiscale Zaken een logische uitkomst. Een minister met als primaire taak 'de menselijke maat' in wetgeving en uitvoering centraal te stellen, zodat het vertrouwen van de burger in de belastingwetgeving en -dienst sterk wordt vergroot. Belastingbeleid dringt door tot in de haarvaten van de samenleving op het terrein van sociale zekerheid, economie en duurzaamheid. Een aparte minister van Fiscale Zaken op het Ministerie van Financiën kan de coördinatie van de vele raakvlakken met andere Ministeries, zoals het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid; Onderwijs, cultuur en Wetenschap; Volksgezondheid, Welzijn en Sport; Economische Zaken en Klimaat; Infrastructuur en Waterstaat; Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit; Justitie en Veiligheid en Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, bewaken en vereenvoudigen en zorgdragen voor consistent en samenhangend beleid. Naast deze coördinerende interdepartementale taak binnen Nederland geldt dat ook het internationale fiscale beleid steeds nadrukkelijker aandacht vraagt van de verantwoordelijke bewindspersoon.

Nog steeds hebben afzonderlijke lidstaten op fiscaal vlak binnen Europa in veel gevallen een vetorecht. Indirect, bijvoorbeeld op klimaatgebied, en direct, bijvoorbeeld bij indirecte belastingen zoals de BTW, neemt de internationale impact op nationaal fiscaal beleid toe. Ongewenste effecten, nationaal en internationaal en onderling tegenstrijdige heffingen kunnen worden voorkomen met de instelling van een aparte minister van Fiscale Zaken. Tevens worden ook het maatschappelijke belang van integraal belastingbeleid en de professionele uitvoering hiervan her- en erkend. Onze dynamische en ingewikkelde samenleving vereist dat het belastingstelsel meebeweegt met de maatschappelijke behoeften, technische innovaties, en economische ontwikkelingen. Transparante communicatie hierover vanuit het empathisch vermogen in de huid te kruipen van de burger of ondernemer die dergelijke aanpassingen treft, kan optimaal invulling krijgen door een minister die dit als hoogste prioriteit heeft.

Uitgangspunt voor het Ministerie van Financiën en de Tweede Kamer is begrijpelijke en uitvoerbare regelgeving. Vrijwel standaard sneuvelt dergelijke inzet tijdens de parlementaire behandeling eenvoudigweg door interventie van een bataljon aan politieke partijen, die zich via amendementen, Kamervragen en beleidscommentaren vooral willen profileren als pleitbezorgers van de belangen van hun achterban. Daardoor schieten ze tekort in de pogingen het maatschappelijk draagvlak te verbreden en te versterken en een impuls te geven aan de ontregelende en verkrampende diversiteit aan versplinterende achterbannen. Daar knappen wetgeving en uitvoerbaarheid zelden van op.

Bijkomend voordeel van de instelling van een aparte minister van Fiscale Zaken is overigens dat de discussie over de toepassing van de Zalmnorm, waardoor er een strikte scheiding tussen inkomsten en uitgaven geldt, hiermee meteen wordt beslecht. Het jarenlang betalen van motorrijtuigenbelasting rechtvaardigt niet het zich toe-eigenen van een deel van de A12. De opbrengsten van tabaksaccijns behoeven niet geheel en al te worden geïnvesteerd in onderzoek naar longkanker, maar kunnen ook andere maatschappelijke doelen dienen. De afspraak in Nederland is dat er geen dwingende relatie hoeft te zijn tussen het heffen en innen van belastingen enerzijds en het doen van collectieve uitgaven in welke vorm dan ook (de Zalmnorm). Het wordt echter ingewikkeld als de Minister van

Financiën, verantwoordelijk voor die uitgavenkant, tevens de uiteindelijke baas is van degene die over de inkomstenkant gaat (de staatssecretarissen van Financiën). Met de benoeming van een gelijkwaardige Minister van Fiscale Zaken is dat verleden tijd.

### 3.2 *Uitfasering toeslagen*

De toeslagen worden uitgefaseerd. Kinderopvangtoeslag komt direct ten goede aan de kinderopvang. Huurtoeslag wordt onderdeel van het gemeentelijk huurbeleid. Zorgtoeslag wordt verdisconteert in de zorgverzekeringspremie. De resterende vitale uitvoeringsorganisatie (dagopbrengst 1 miljard) wordt uitsluitend inningsinstantie waar maatwerk en professionele ruimte centraal staan. De Belastingdienst en Douane blijven uitsluitend heffings-, innings-, en controle-instantie waar personeel, systemen, opleidingen, ICT en cultuur op zijn afgestemd.

Het is geen geheim dat ik mij altijd heb gekeerd tegen de invoering van de toeslagen in de belastingwetgeving. De in 1806 opgerichte belastingdienst had van oudsher tot taak het heffen en innen van belastingen. Niets meer en niets minder. Tweehonderd jaar later in 2005 worden de toeslagen ingevoerd binnen een organisatie die het verantwoord ophalen van geld als DNA heeft. De cultuur is daarop gericht, de mensen zijn daarvoor opgeleid, de systemen zijn daartoe ingeregeld, de governance structuur is hierop geënt, de samenleving is hieraan gewend, de politiek speelt daarin haar rol en dat alles functioneert gewoon ronduit uitstekend. Hiervan ook een uitkeringsinstantie maken, is vragen om ellende en die is er dan ook gekomen.

Terug naar de oorsprong, terug naar de kwalitatief hoogwaardige heffings- en inningsinstantie die de belastingdienst weer zal worden op het wereldtoneel. Persoonlijk ben ik een groot voorstander van de toepassing van de solidariteitsgedachte in de belastingheffing. Het is goed als in onze prachtige samenleving de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen door toepassing van het draagkrachtbeginsel. Ook de heffingskortingen, waardoor op een aanvullende wijze inkomensondersteuning kan worden gegeven aan kwetsbaren en behoeftigen in de samenleving, juich ik toe. Daar ligt wat mij betreft de grens van de bijdrage die de belastingwetgeving kan bieden.

### 3.3 *Algoritmisch profileren*

Complexiteit van wet- en regelgeving behoeft geen bezwaar te zijn, mits ethisch verantwoord, uitlegbaar en uitvoerbaar. Bij een ingewikkelde samenleving als de onze, waarbij we rekening willen houden met het individuele versus het collectieve belang, is complexe wetgeving zelfs de enige logische uitkomst. De technische uitvoerbaarheid kan adequaat tegemoet komen aan het individuele belang en de massaliteit aan werkprocessen door zwaar in te zetten op ICT-ondersteuning. Daarbij dient de communicatie over de toepassing van algoritmes, artificiële intelligentie en kwantumtechnologie transparant en proactief met toezichthouders, zoals de Tweede Kamer, plaats te vinden.

Met enige weemoed herlees ik het pleidooi in mijn afstudeerscriptie Fiscale Economie "Enkele aspecten van de automatisering in de fiscaliteit" uit 1988 om toepassing van de menselijke maat in de belastingwetgeving juist door daarop in te zetten met behulp van



automatisering. Vijfendertig jaar later bieden AI, blockchaintechnologie en later kwantumtechnologie ongekennde mogelijkheden om die doelstelling, waarvoor zo veel draagvlak is, te realiseren.

Intern en met de Tweede Kamer is het noodzakelijk transparant over de toepassing van algoritmen te overleggen. Dat is nodig om uitvoerbaar toezicht bij massaliteit verantwoord te realiseren en uit te leggen. Hierdoor ontstaat politiek draagvlak en eindigt iedere schijn van etnisch profileren. Bij het vermijden van etnisch profileren dienen we zeer alert te zijn op de wijze waarop statistieken en informatie door en voor ICT-ondersteuning worden vertaald. Artificiële intelligentie confronteert ons met de uiterst subjectieve wijze waarop het internet met informatie is gevuld. Vraag maar eens aan ChatGPT een mooie man of vrouw te omschrijven.

#### 3.4 *Proactief communiceren*

Een proactieve Belastingdienst maakt tijdig bij de Tweede Kamer kenbaar waar en wanneer wet- en regelgeving (on)uitvoerbaar is of welke inzet van mensen en middelen noodzakelijk zijn. Hiermee wordt de volgende toeslagenaffaire voorkomen. Veilig en verantwoord kunnen de afwegingen van belastingambtenaren kenbaar worden gemaakt. Daarmee komt een einde aan zwart- of witgelakte pagina's.

Uitvoeringsambtenaren van de belastingdienst zijn doorgaans uiterst kundige professionals met wel degelijk een goed ontwikkeld empathisch vermogen. Zij dienen hun beleid en beslissingen op verantwoord afgewogen – en vooral veilige – wijze uit te leggen aan burgers, bedrijven en toezichhoudende politici. Datzelfde geldt voor toekomstige wet- en regelgeving. Een uitvoeringstoets, gebaseerd op praktisch uitvoerbare en ethisch uitlegbare regelgeving, dient een vast onderdeel te zijn bij elk politiek besluitvormingsproces met betrekking tot de invoering hiervan. Veilige verantwoordingsmechanismen dienen meer ruimte te creëren voor belastingambtenaren om hun expertise hierbij zelfstandig in te kunnen zetten. Het wordt tijd dat de top van de belastingdienst inziet hoe sociale media, mondige burgers en proactieve communicatie geen bedreiging zijn, maar bij uitstek een kans bieden om het vertrouwen te herstellen op weg naar een 'professioneel-empathische Belastingdienst', zoals Leo Stevens dat in zijn beschouwingen als altijd voortreffelijk verwoordt.

#### 3.5 *Vertrouwen in en op menselijke maat*

Het interne vertrouwen en vakmanschap-trots worden hersteld door transparante uitbreiding van de professionele ruimte en ruime toegankelijkheid van Inspecteurs, Ontvangers en andere belastingambtenaren voor belastingplichtigen waar ethisch uitlegbaar handelen de norm is. Zo worden draagvlak en begrip voor belastingafdracht gerealiseerd.

## **4 Niet bediend worden, maar dienstbaar zijn**

Koning Charles legde bij zijn kroning op 6 mei 2023 een zwaar accent op het dienende karakter van de kroon. Niet bediend worden, maar dienstbaar zijn. De burger wil kunnen vertrouwen op een zorgzame en dienstbare overheid, die het collectieve en individuele belang her- en erkent. Uiterst leerzaam bij het weer soepel op de rails krijgen van de danig

ontspoorde Belastingdienst. Belangrijk onderdeel daarbij is de bevestiging en ondersteuning van de vaktrots. De door Jos de Bleeck als plaatsvervangende directeur-generaal fiscaliteit in Informatief (maart 2023) genoemde kenniscentra en zelfstandige Belastingacademie ondersteunen dat en bieden tevens de mogelijkheid de arbeidsmarktcrapte het hoofd te bieden. Voor dat laatste is ook een herijking van het arbeidsvoorwaardenbeleid wenselijk, zeg ik maar even met de pet op van voorzitter van de SER Arbo commissie.

Een ingewikkelde moderne samenleving als de onze zal altijd gepaard gaan met complexe regelgeving en technisch hoogwaardige uitvoering. Niet iedere burger en elke ondernemer is voldoende in staat om belastingwetgeving te begrijpen en op de juiste wijze toe te passen.

Het ging in deze bijdrage om 'de toekomst van de Belastingdienst'. Die functioneert echter niet geïsoleerd binnen onze samenleving. Het op een verantwoorde manier bijdragen vanuit alle geledingen aan de collectieve uitgaven is een collectieve verantwoordelijkheid. Om die optimaal en rechtvaardig in te vullen is een keten nodig die op alle momenten beschikbaar en bereikbaar is tegen passende voorwaarden- en condities. Denk hierbij aan rechtshulp en rechtsbescherming voor de kwetsbaren in onze samenleving. Denk ook aan de essentiële taak die het belastingadvieswezen als cruciale 'ketenpartner' bij het adviseren en bijstaan van belastingplichtigen, maar ook als verlengde arm van de belastingdienst bij horizontaal toezicht, op een adequate manier kan invullen.

## 5 Afsluiting

Sta mij toe optimistisch te eindigen over de toekomst van de belastingwetgeving en de Belastingdienst. Er komt een nieuwe generatie fiscalisten en belastingambtenaren de arena binnen met de juiste bagage en attitude om het tij dat mijns inziens al gekeerd is, versneld de goede richting op te doen stromen. De weg naar boven is gevonden en als de betrokken ketenpartners, onze politici en de enorme hoeveelheid goedwillende belastingambtenaren de handen ineen slaan, moet het lukken om de fiscale wetgeving weer de verantwoorde spiegel van de samenleving te laten zijn en de Belastingdienst te maken tot een uitvoeringsorganisatie om trots op te zijn.

## Noten

- 1 Steven van Eijck was namens de Lijst Pim Fortuyn staatssecretaris van Financiën in het kabinet-Balkenende I van 22 juli 2002 tot en met 27 mei 2003. Vóór aanvaarding van het staatssecretariaat was hij werkzaam als wetenschappelijk hoofddocent fiscale economie, belastingrecht en financiële planning verbonden aan de Erasmus universiteit en directeur van het Instituut voor Financiële Planning (IFP) van de Erasmus universiteit. Daarna vervulde hij diverse functies in het openbare bestuur. Momenteel is hij sedert september 2018 kroonlid bij de Sociaal-Economische Raad.

---

# Saneringsbereidheid van de Belastingdienst voor “coronabelasting-schulden”

A. van Eijsden<sup>1</sup>

---

“ Het kabinet heeft in de coronacrisis veel en goed beleid ontwikkeld om in essentie gezonde ondernemingen te laten overleven. Maar ook in het post-coronatijdperk is de vraag hoe groot de saneringsbereidheid van de Belastingdienst moet zijn. Moet worden vastgehouden aan de strenge eis dat bij sanering van de belastingschulden alle concurrente schuldeisers op een gelijkwaardige wijze mee moeten doen? Of is ook hier verantwoord maatwerk gewenst? ”

## 1 Sanering van belastingschulden in het post-corona-tijdperk

In deze bijdrage wordt ingezoomd op de vraag of het kabinet voldoende heeft gedaan om in essentie gezonde ondernemingen die vanwege de coronacrisis in de problemen zijn gekomen, te laten overleven. Daarbij dient te worden opgemerkt dat het kabinet veel en goed beleid heeft ontworpen om in essentie gezonde ondernemingen te laten overleven. Ook kan nu al worden vastgesteld dat voor een groot aantal ondernemingen het “crisisbeleid” toereikend is geweest. De daadkracht die vrijwel direct na uitbraak van de coronacrisis door het kabinet is betoond, heeft vele ondernemingen geholpen om te overleven. In deze beschouwing wordt ingegaan op de vraag of een en ander voldoende is geweest en of er nog meer gedaan zou moeten worden. Er wordt niet op alle door het kabinet getroffen maatregelen ingegaan, maar de vraag wordt opgeworpen of het redelijk is dat vrij halsstarrig wordt vastgehouden aan de eis dat wanneer om sanering van de belastingschulden wordt verzocht, ook alle concurrente schuldeisers op een gelijkwaardige wijze mee moeten doen.

Kennelijk worstelen in het post-coronatijdperk nog heel veel ondernemers met de vraag hoe zij van de soms torenhoge belastingschulden kunnen afkomen. Blijkens mededelingen

van het Ministerie van Financiën zijn er zelfs vrij veel ondernemers die zich in het geheel niet hebben gemeld bij de Belastingdienst om over hun problemen te praten. Ook heeft een aantal van hen nog geen aanvang gemaakt met de aflossing van de tijdens de coronacrisis ontstane schulden waarvoor specifiek beleid beschikbaar is dat er – kort gezegd – op neer komt dat de ondernemer vanaf oktober 2022 in 60<sup>2</sup> gelijke maandelijkse termijnen zijn belastingschulden aflost. Ook zijn er regels ontworpen die het mogelijk maken binnen de periode van 60 maanden nog enige nadere flexibiliteit te betrachten. De ondernemer heeft derhalve vijf jaar (of zelfs langer) de tijd om zijn belastingschulden af te lossen. De vraag die zich opdringt is, of dat genoeg is en – zo nee – tot welke conclusie dat moet leiden.

## 2 Wettelijk kader

Hierna komt aan de orde welke saneringsmogelijkheden de Invorderingswet 1990<sup>3</sup> en de daarbij behorende Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990<sup>4</sup>, alsmede de Leidraad Invordering 2008<sup>5</sup>, bevatten en of die bestaande regelingen voldoende zijn. De vraag moet vervolgens beantwoord worden of er in het post-coronatijdperk niet méér beleid moeten komen om het bedrijfsleven optimaal te faciliteren in situaties waarin de continuïteit van een in essentie “gezonde” onderneming onder druk komt te staan door crises zoals de recente coronacrisis.

## 3 Wat is er geregeld?

Art. 26 lid 1 IW 1990 is de basisbepaling die regelt dát kwijtschelding mogelijk is. In dit verband is van belang te onderkennen dat “kwijtschelding” tevens alle verschillende vormen van sanering omvat. De inhoud van dat artikellid luidt: “Bij ministeriële regeling worden regels gesteld krachtens welke aan de belastingschuldige die niet in staat is anders dan met buitengewoon bezwaar een belastingaanslag geheel of gedeeltelijk te betalen, gehele of gedeeltelijke kwijtschelding kan worden verleend.” Verder kan deze bepaling buiten aanmerking blijven omdat met name de artikelen 20 tot en met 22 UR IW 1990 relevant<sup>6</sup> zijn, alsmede de uitwerking van die artikelen in de LI 2008. Nader onderverdeeld bepaalt art. 20 voor welke belastingen kwijtschelding kan worden verleend en maakt art. 21 kenbaar dat slechts kwijtschelding kan worden verleend wanneer dat geschiedt in het kader van een akkoord met *alle* (cursivering A.v.E.) schuldeisers en er geen mogelijkheden bestaan om derden aansprakelijk te stellen. Art. 22 bevat een aantal nadere voorwaarden die als volgt luiden:

*“Medewerking van de ontvanger aan een akkoord geschiedt slechts indien:*

*a. het te ontvangen deel van de belastingschuld:*

- 1. ten minste het dubbele percentage bedraagt van hetgeen aan concurrente schuldeisers op hun vorderingen zal worden uitgekeerd;*
- 2. een substantiële omvang heeft, zowel absoluut als in relatie tot de totale belastingschuld;*
- 3° van ten minste dezelfde omvang is als kan worden verkregen door middel van executie maatregelen;*

*b. de ontvanger noch in uitkeringspercentage noch in tempo van betaling wordt achtergesteld bij gelijkbevoorrechte schuldeisers;*

*c. fiscale verplichtingen die opkomen tijdens de behandeling van het verzoek om kwijtschelding, tijdig en volledig worden nagekomen;*

*d. bij voortzetting van het bedrijf of zelfstandig beroep van de belastingschuldige na de totstandkoming van het akkoord reële vooruitzichten aanwezig zijn voor de voortzetting van de onderneming.”*

Binnen de Belastingdienst bestonden ook enkele niet op schrift gestelde aanvullende aandachtspunten. Als voorbeeld kan genoemd worden dat in situaties waarin het akkoordbedrag volgens de ontvanger niet toereikend zou zijn om tot kwijtschelding of sanering over te kunnen gaan, in een dergelijke situatie niet, min of meer in ruil voor het "ontbrekende" deel van het saneringsbedrag, afstand zou kunnen worden gedaan van de mogelijkheid van verliesverrekening.

Met name art. 21 UR IW 1990, dat gelijkwaardige participatie van *alle* schuldeisers vereist, is in het post-coronatijdperk obstructief om in *essentie gezonde ondernemingen* te laten overleven. Immers wanneer een ondernemer die door de coronacrisis in de problemen is gekomen slechts (partiële) kwijtschelding zou kunnen krijgen indien ook zijn andere crediteuren een gelijkwaardig deel van hun vordering laten vallen, brengt dat (wellicht) die andere crediteuren, waarvan waarschijnlijk enkelen of zelfs allen ook last van de coronacrisis hebben (ondervonden), eveneens in de problemen. Zonder art. 22 UR IW 1990 grondig te bespreken kan over dat artikel in algemene zin worden opgemerkt dat het nadrukkelijk niet is geschreven voor situaties als die, welke zich ten gevolge van de coronacrisis voordoen. De staatssecretaris heeft zich overigens met betrekking tot de eerste, in art. 22 onder a sub 1. gestelde voorwaarde, bereid verklaard om die voorwaarde (het dubbele percentage) tijdelijk te laten vallen. Hij heeft dat vorm gegeven door aan het reeds bestaande art. 26.3.5 LI 2008 een alinea toe te voegen die kenbaar maakt dat de fiscus het fiscale voorrecht tijdelijk opgeeft in saneringssituaties. Die alinea luidt: *"Om de totstandkoming van minnelijke saneringsakkoorden van ondernemers te bevorderen, neemt de ontvanger van 1 augustus 2022 tot 1 oktober 2023 genoegen met ten minste hetzelfde uitkeringspercentage als aan concurrente crediteuren wordt aangeboden. Voor de toepassing van dit artikel moet daarom voor verzoeken om sanering die in de periode van 1 augustus 2022 tot 1 oktober 2023 zijn ontvangen, in plaats van het dubbele uitkeringspercentage, hetzelfde uitkeringspercentage dat aan concurrente crediteuren op hun vordering zal worden uitgekeerd, worden beoordeeld."* Een nadere uitwerking van deze maatregel is opgenomen in art. 26.3.5a LI 2008.

Er zijn echter twee majeure bezwaren tegen deze overigens verstandige beleidsmatige versoepeling van de preferente positie van de ontvanger:

1. De periode tot 1 oktober 2023 is aanmerkelijk te kort;
2. Daarnaast moet er méér worden gedaan dan alleen maar binnen het kader van een *akkoord met alle crediteuren* een uitweg uit de coronaproblematiek trachten te vinden.

Ad 1) Thans, op het moment waarop deze regels aan het papier worden toevertrouwd, hebben zeer veel ondernemers zich in het geheel niet gemeld bij de Belastingdienst en hebben velen evenmin een aanvang gemaakt met aflossing van hun coronabelastingsschulden (terwijl daarmee vanaf oktober 2022 een aanvang had moeten worden gemaakt). Meer tijd lijkt nodig!

Ad 2) Het meerdere dat gedaan zou moeten worden, is tweeledig. Enerzijds zou méér maatwerk geleverd moeten (kunnen) worden en anderzijds zou tevens veel meer de focus moeten liggen op de levensvatbaarheid van ondernemingen.

Een andere situatie die obstructief kan zijn is die waarin de belastingschuldige onderneming deel uitmaakt van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting (hierna feob)<sup>8</sup>. Indien

sprake is van een feob zijn alle deelnemende participanten binnen die feob aansprakelijk voor de omzetbelastingsschulden van die feob. Die aansprakelijkheid is geregeld in art. 43 lid 1 IW 1990, dat luidt:

*“Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, die ingevolge artikel 7, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 zijn aangemerkt als één ondernemer, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting welke verschuldigd is door deze ondernemer, dan wel – indien de inspecteur niet schriftelijk ervan in kennis is gesteld dat op grond van gewijzigde omstandigheden niet langer een eenheid bestaat als is bedoeld in die bepaling – door deze personen en lichamen.”*

Kort en goed: alle deelnemers in de feob zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de door die feob verschuldigde omzetbelasting. Er wordt derhalve – om overigens begrijpelijke redenen – geen rekening gehouden met het antwoord op de vraag bij welke deelnemer in de feob de omzetbelasting in materiële zin is ontstaan.

Nu art. 21 UR IW 1990 bepaalt dat pas van sanering sprake kan zijn zolang er geen redelijke mogelijkheid aanwezig is om een derde aansprakelijk te stellen, betekent dit dat in het geval de belastingsschuldige onderneming deel uitmaakt van een feob én er ook omzetbelastingsschulden van de feob bestaan, eerst alle anderen participanten daarin aansprakelijk zouden moeten worden gesteld. Bij betalingsproblemen die een andere oorzaak hebben dan de coronacrisis, is zo'n bepaling begrijpelijk, maar of een dergelijk vereiste in het post- coronatijdperk daadwerkelijk bijdraagt aan de probleemoplossing, kan met recht en reden worden betwijfeld.

#### **4 Wordt het beleid met betrekking tot participanten in een feob altijd toegepast?**

Enkele jaren geleden was sprake van een groot conglomeraat van vennootschappen die alle tezamen een feob vormden. Op drie – in essentie zeer “gezonde” – vennootschappen na, faillleerden alle vennootschappen van het conglomeraat van vennootschappen. Nu alle vennootschappen een feob vormden waren die drie gezonde ondernemingen mitsdien ex art. 43 lid 1 IW 1990 hoofdelijk aansprakelijk voor alle omzetbelastingsschulden van de feob. Die omzetbelastingsschulden waren qua omvang zeer groot. Vast stond dat (I) aansprakelijkstelling van de drie vennootschappen zonder enige twijfel zou leiden tot het einde van de drie (in essentie gezonde en zeer veel werkgelegenheid genererende) vennootschappen en (II) integrale betaling van die omzetbelastingsschulden sowieso illusoir was. De vraag is dan: hoe wordt een en ander opgelost? Vast staat dat wat ook de uiteindelijke beslissing is, de beslissing nooit in ieders oog “goed” kan zijn. Wat er ook besloten wordt, er is altijd kritiek mogelijk en die wordt dan ook regelmatig geleverd. Hoe wordt nu zo'n situatie in de praktijk aangepakt?

Bedacht moet worden dat wanneer zich situaties als de onderhavige aandienen, een uitvoerige analyse moet worden gemaakt van de argumenten pro en contra.

Wanneer in dergelijke situaties niets zou worden ondernomen door de overheid, wordt al snel het statement gemaakt dat de overheid niets doet om de economische bedrijvigheid gaande te houden; dat kennelijk werkgelegenheid geen relevant issue meer is; dat de gewenste kenniseconomie verwaarloosd wordt; dat de overheid niets doet ter voorkoming van kapitaalvernietiging en dat de overheid nalaat reorganiserende impulsen af te geven, et cetera.

Wanneer echter de overheid zich de moeite getroost om de ondernemingen te laten overleven, dan zien de critici van zo'n benadering hun kansen. Zij (de critici van de betoonde bemoeienis door de overheid) zouden kunnen opmerken dat het maken van een gebaar jegens de vennootschappen contra legem<sup>9</sup> is; dat een zodanig gebaar de veel geroemde "eenheid van beleid en uitvoering" schendt; dat sprake is van verboden staatssteun; dat derden "straks" (ook) een beroep op de toegepaste handelwijze zullen doen en zullen vragen om een vergelijkbare behandeling; dat de overheid nalaat de rechtszekerheid te bevorderen; dat het Ministerie van Financiën zich niet moet bemoeien met ondernemingen (dat is immers een taak voor EZK?) en dat een en ander leidt tot "false competition" et cetera.

Uiteindelijk is, teneinde de drie gezonde vennootschappen te laten overleven<sup>10</sup>, een akkoord gesloten dat inhield dat een deel van de omzetbelastingsschuld van de feob betaald zou worden door de drie gezonde vennootschappen, maar waarbij van de crediteuren van de drie overlevende vennootschappen niet gevergd werd dat zij zouden participeren in het akkoord. Wel is er nog iets gedaan in de sfeer van verliesverrekening maar afgezien daarvan zijn geen van de in de UR IW 1990 neergelegde uitgangspunten en voorwaarden, in acht genomen.

Uit het voorgaande moge blijken dat niet altijd onder alle omstandigheden onverkort werd vastgehouden aan beleidsuitgangspunten die overigens in 99,9% van alle gevallen volstaan. Er werden uitzonderingen toegestaan en toegepast. Het is de kunst om onderscheid te maken in enerzijds gevallen waarin uitzonderingen zijn geboden en anderzijds die waarin het toestaan van uitzonderingen contraproductief zou uitpakken. Het blijft weliswaar ingewikkeld om voor dit een en ander scherpe criteria te formuleren, maar belangrijk is dat er wel ruimte wordt geboden om onder omstandigheden een invulling aan rechtsregels te geven die uiteindelijk in aller belang is.

## **5 Is er meer tegemoetkomend beleid voor door de coronacrisis getroffen ondernemingen te verwachten?**

Na het vorenstaande dringt de vraag zich op of er nog meer beleid valt te verwachten op het gebied van het saneren van door de coronacrisis getroffen ondernemingen. In de Kamerbrief van 1 juli 2022 nr. 2022-0000176609 die als onderwerp draagt "Scenario's (corona) belastingsschuld", merkt de staatssecretaris – Fiscaliteit en Belastingdienst het volgende op: *"Het kabinet is van mening dat het met deze maatregelen (A.v.E.: de dan bestaande coronamaatregelen) een zeer genereuze regeling treft en vindt het, mede vanwege de economische en budgettaire overwegingen, niet wenselijk om de regeling verder uit te breiden. In het voorjaar heeft het kabinet aan uw kamer gecommuniceerd dat steun zwaarwegende economische nadelen kent en dat het kabinet daarom in de toekomst geen generieke coronasteun meer wil bieden. Het kabinet zal daarom niet met voorstellen komen om de regeling, waaronder de betaaltermijn van 5 jaar, uit te breiden. Wel kan overwogen worden om beperkte flexibiliteit aan te bieden binnen de betalingsregeling en saneringsakkoorden te stimuleren."* De adequate en ruimhartige aanpak van het kabinet, terstond na de uitbraak van de coronacrisis heeft er zeer waarschijnlijk toe geleid dat erger is voorkomen.

Aan het slot van zijn brief herhaalt de staatssecretaris nogmaals dat er geen nieuw beleid te verwachten is, waar hij concludeert: "Alles overwegende hecht het kabinet er zeer aan

om geen aanvullende coronasteun te verlenen. De lijn en argumenten die in de lange termijn coronasteunbrief zijn toegelicht, zijn onverminderd van toepassing. Het kabinet zal via periodieke monitoring de vinger aan de pols houden bij de ontwikkeling van de belasting-schuld.”

## 6 Tijdelijke instructie saneringen

Ondanks dat er geen nieuw beleid moe(s)t worden verwacht van het Ministerie van Financiën, is er toch nog wel enig nieuws te melden. In een memo aan de “medewerkers invordering van de belastingdienst” afkomstig van de “Corporate dienst Vaktechniek, Landelijke Coördinatie” van 15 december 2022 dat als opschrift draagt “Tijdelijke instructie voor de behandeling van verzoeken om sanering van ondernemers die gedurende de coronacrisis in financiële nood zijn (Tijdelijke instructie saneringen)”, wordt blijk gegeven van een meer tegemoetkomende houding van de zijde van de Belastingdienst dan tot dan toe was betoond. Dat blijkt al uit de twee eerste volzinnen van de instructie die als volgt luiden: *“De ontvanger neemt bij de behandeling van verzoeken om sanering die door ondernemers zijn ingediend tijdelijk een soepele houding aan vanwege de coronacrisis. Ofwel: bij twijfel toekennen, indachtig het doel van deze instructie.”* Met name het adagium “bij twijfel toekennen” klinkt hoopvol. Het goede van het memo is dat door een externe én deskundige partij een check wordt uitgevoerd of de onderneming in essentie levensvatbaar is. Is dat het geval, dan kan er een saneringsakkoord worden gesloten. In eerdere documenten over de stand van de invordering in het (post)coronatijdperk bleek dat de Belastingdienst zelf niet goed in staat is om de levensvatbaarheid van ondernemingen te beoordelen en de thans gekozen benadering lijkt uitermate bruikbaar en nuttig. Wel is jammer dat in het memo tevens als voorwaarde voor een welwillende beslissing van de Belastingdienst wordt opgemerkt: *“Alle schuldeisers gaan akkoord met het saneringsvoorstel, met uitzondering van de in artikel 26.3.8 LI 2008 bedoelde crediteuren”*<sup>1</sup>. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt kan de voorwaarde dat alle andere crediteuren ook een deel van hun vordering op de te saneren ondernemer moeten opgeven, wel eens een verdrietig breekpunt vormen. Deze voorwaarde gaat zelfs zo ver dat tevens dient te worden nagegaan of die “andere crediteuren” wellicht in het voortraject reeds percentageel “méér” hebben ontvangen dan de ontvanger. Als dat het geval is, dan dient dat in aanmerking te worden genomen bij de saneringsovereenkomst, m.a.w. er dient dan een “inhaalslag” te worden gemaakt. In art. 26.3.5 2e alinea LI 2008 wordt namelijk het volgende opgemerkt: *“Voordat een beoordeling van het aanbod plaatsvindt, moet worden nagegaan of in de periode direct voorafgaand aan het tijdstip waarop het verzoek tot sanering wordt ontvangen wellicht extra aflossingen aan bepaalde andere crediteuren hebben plaatsgevonden. Als hiervan sprake is, moet aan de ontvanger – met doorbreking van de eis dat het dubbele percentage moet worden aangeboden – een hoger percentage dan het dubbele ten goede komen.”* Het bijna bizarre punt is derhalve dat, ondanks dat de onderneming in essentie levensvatbaar is, er toch in een aantal situaties niet gesaneerd kan worden omdat dat de levensvatbaarheid van de crediteuren van de belastingschuldige onderneming in de problemen zou kunnen brengen. Dit moet “Den Haag” niet willen!

## 7 De slotvraag

De slotvraag is hoe een en ander uitwerkt voor de Staat. Immers, wanneer ten gevolge van de coronacrisis ondernemingen omvallen vanwege het strakke beleid dat de overheid voert, betekent dit in de praktijk dat de eventuele assets van de onderneming in een faillisse-



mentssituatie toevallen aan de boedelschuldeisers, aan schuldeisers met zekerheidsrechten en aan eigendomsvoorbehouders. Voor de Belastingdienst blijft er dan weinig tot niets over. De crediteuren van de omgevallen onderneming komen alsdan, omdat ook zij niet betaald worden, wellicht ook in de problemen hetgeen ook gevolgen zal hebben voor de schatkist. De vraag dringt zich dan ook op, of het niet beter zou zijn om de eis dat *altijd alle* concurrente crediteuren moeten participeren in een sanering, te laten varen dan wel in situaties die daar aanleiding toe bieden, enigszins soepeler met dit en andere uitgangspunten om te gaan. Meer maatwerk dus!

## Noten

- 1 Arie van Eijnsden is werkzaam als zelfstandig fiscalist met als specialisatie invordering en faillissementsrecht. Hij is tot 1 juni 2020 op het Ministerie van Financiën werkzaam geweest binnen het werkverband invordering, laatstelijk als coördinerend-specialistisch adviseur.
- 2 Op basis van nader geformuleerd beleid kan onder omstandigheden ook gedurende zeven jaar uitstel van betaling worden genoten.
- 3 Hierna: IW 1990.
- 4 Hierna: UR IW 1990.
- 5 Hierna: LI 2008.
- 6 Art. 22a UR IW 1990 bevat ook saneringsbeleid maar dan in de context van Titel III Faillissementswet (WSNP). Op de inhoud van die bepaling wordt in dit hoofdstuk niet ingegaan.
- 7 Deze laatste zin loopt niet maar is wel de authentieke leidraadtekst.
- 8 De fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting wordt om praktische redenen buiten aanmerking gelaten ofschoon op grond van art. 39 IW 1990 zich een enigszins met de problematiek van art. 43 lid 1 IW 1990 vergelijkbare problematiek kan voordoen.
- 9 Na de zogenoemde Vinkenslagaffaire een doodzonde in "Den Haag".
- 10 Waardoor drie vennootschappen; héél veel werkgelegenheid; kennis (high tech); ervaring en goede belastingbetalers behouden zouden blijven.
- 11 In die paragraaf worden de formele en/of feitelijk geseceunde crediteuren opgesomd. Bij voorbeeld pandhouders, dwangcrediteuren en publieke schuldeisers.

Bestuursweekend 2012. V.l.n.r. Rob Roodenrijs, Monique Lavies, Frank van Wuijckhuise, Hans Swinkels, Erik Rutten, Paul Soomers, Jurjen Glazenburg, Jo Engelen (Hans Herings ontbreekt op deze foto).



---

# Magistratelijkheid

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau'

---

“ **Rechtsstatelijkheid en magistratelijkheid vormen de kernwaarden van de Belastingdienst. Het ruimere begrip ‘magistratelijkheid’ vereist dat rechtsstatelijke normen en procedures op deugdzame wijze worden toegepast. Het ‘ambt’ van inspecteur vraagt niet alleen om vaktechnische deskundigheid (vakmanschap), maar ook om een morele attitude die zich kenmerkt door ambtelijke waardigheid en eer. Deugdzame belastingheffing is immers van belang voor de legitimiteit en het vertrouwen in de rechtsorde als geheel.** ”

## 1 Inleiding

Het thema van deze bundel is ‘richtige heffing’ en dat is een gelukkige keuze. De Belastingdienst is immers met belastingheffing belast. En die heffing moet ‘richtig’ zijn. Op zich kennen fiscalisten die term van hoofdstuk VI van de AWR (‘bevordering van richtige heffing’). Als we abstraheren van de techniek van dit leerstuk, kunnen we richtige heffing zien als een correctie op (overmatig) legalisme van de belastingplichtige. Als deze de grenzen van zijn vrijheid om de fiscaal voordeligste weg te kiezen te zeer opzoekt, is richtige heffing een bijzonder rechtsmiddel voor de inspecteur om daar grenzen aan te stellen. Tegenwoordig wordt dan *fraus legis* met zijn subjectieve en objectieve vereisten gehanteerd. Belangrijk is dat het hier gaat om een inbreuk op de rechtszekerheid van de belastingplichtige ten behoeve van de rechtsgelijkheid. Daar moet prudent mee worden omgegaan. Dat vraagt om verstandige praktische oordeelsvorming.

Maar we kunnen ook spiegelbeeldig spreken van *richtig heffen*. Richtige heffing toegepast op het handelen van de inspecteur. Richtig kan worden vertaald als het juiste bedrag heffen, niet het maximale bedrag. De omvang van de belastingschuld is het inhoudelijke aspect, maar er zit ook een procedureel aspect aan. Richtig handelen is dan bijvoorbeeld een correcte, onpartijdige, respectvolle bejegening van de belastingplichtige. Of breder: magistratelijk handelen. Men zou kunnen denken dat dit hetzelfde is als rechtsstatelijk handelen, zodat de term ‘magistratelijkheid’ geen toegevoegde waarde heeft. Maar is dat zo? Ik zal daarom eerst de begrippen ‘rechtsstatelijkheid’ en ‘magistratelijkheid’ vergelijken. Vervolgens zal ik betogen dat magistratelijkheid iets toevoegt, namelijk een bepaalde beroepshouding bij het toepassen van rechtsstatelijke normen en procedures. Die houding wordt gekenmerkt door bepaalde deugden.

## 2 Rechtsstaat en rechtsstatelijkheid

De moderne democratische rechtsstaat is democratie én rechtsstaat. Beide aspecten zijn wezenlijk met elkaar verbonden. De centrale gedachte van het rechtsstatelijke denken is de gebondenheid van de macht aan het recht als waarborg voor de vrijheid en eigendom van de burger. De 'heersers' zijn ondergeschikt aan het recht en niet andersom. Kortom, *rule of law* in plaats van *rule of men*. Doel van de rechtsstaatidee is van origine willekeurige machtsuitoefening te voorkomen door binding aan het recht. Deze macht wordt dan juridisch gereguleerde bevoegdheid. Dit is nog een zeer formele benadering van het begrip 'rechtsstaat'. Er lijkt overeenstemming te bestaan over vier kernelementen van de rechtsstaatgedachte. Dit is het legaliteitsbeginsel, dat inhoudt dat de overheid slechts mag ingrijpen in de vrijheid van de burger op basis van een wet in formele zin, de trias politica, het beginsel van onafhankelijke rechtspraak en het beginsel dat de overheid grondrechten in acht behoort te nemen.<sup>2</sup>

Maar beogen deze kernelementen van de rechtsstaat tegenwoordig niet diepere waarden en beginselen te realiseren – en niet enkel willekeur te vermijden? Zo dient het legaliteitsbeginsel immers het rechtsgelijkheids- en het rechtszekerheidsbeginsel. Scheltema onderscheidt vier fundamentele beginselen of waarden als normatieve uitgangspunten van de rechtsstaat: democratie, rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en dienende overheid. De rechtsstaat met zijn concrete regels, procedures en instituties beoogt deze vier fundamentele waarden te bevorderen. Daarbij kunnen zich spanningen tussen deze waarden voordoen, zodat hun relatieve belang in het concrete geval zal moeten worden afgewogen. Bijzonder actueel is de koppeling tussen rechtsstaat en dienende overheid: de overheid dient de maatschappij te dienen. De overheid dient op de 'meest doelmatige en doeltreffende manier de belangen van burgers te dienen waarbij zij waar moet kunnen maken dat zij werkelijk het belang van de burgers behartigt.<sup>3</sup>

Tegenwoordig spreekt men ook wel over de responsieve overheid. 'Ongekend onrecht', het verslag van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag, formuleert het normatieve uitgangspunt zo: 'Een grondbeginsel van onze rechtsstaat is dat zowel bij het maken als bij het uitvoeren van wetten zoveel mogelijk rekening gehouden moet worden met de belangen van mensen.<sup>4</sup> Een responsieve rechtsstaat is dan een rechtsstaat die er voor de burger is, en niet voor zichzelf. Die zich richt op de burger 'zoals die echt bestaat', die 'niet altijd slim, daadkrachtig en rationeel reageert', waarbij de burger ervaart dat het bij de rechtsstaat om hem te doen is.<sup>5</sup> De overheid neemt zo het perspectief van de burger serieus. In de woorden van Cramwinckel: dan 'wordt de burger door het recht beschermd, en niet door het recht – dat hem juist zou moeten beschermen – in de knel gebracht.'<sup>6</sup>

Hoe dient de Belastingdienst dan als responsieve overheid te handelen? Rechtsstatelijk handelen is uiteraard conform het recht, dus conform wet (incl. verdragen etc.) en rechtsbeginselen handelen. Maar daarin komt 'het element van dienende overheid' bezien vanuit het burgerperspectief nog onvoldoende aan bod.<sup>7</sup> Aanvullend zou dan (ten minste) het normenkader dat door de Nationale ombudsman is ontwikkeld, moeten worden gehanteerd.<sup>8</sup> Natuurlijk kan men zeggen dat als rechtsstatelijkheid zo ruim wordt opgevat, niet alle normen afdwingbaar zijn. Maar 'soft law'-normen zijn evengoed normen waar de uitvoerende macht zich aan zou moeten willen houden. De beginselen van behoorlijke

wetgeving zijn immers veelal ook niet afdwingbaar, maar vormen wel degelijk maatstaven voor de wetgever.

### 3 Magistraatelijkheid

#### 3.1 Een eerste verkenning

Maar hoe zit het dan met het begrip 'magistraatelijkheid'? Hoe verhoudt dat zich tot 'rechtsstatelijkheid'? Een eerste aanknopingspunt biedt Wikipedia: een magistraat is in principe iedereen die is verkozen of benoemd in een openbaar bestuursambt. Maar in de praktijk in Nederland, zo lezen we, wordt de term tegenwoordig alleen nog gebruikt bij de rechterlijke macht en bij burgemeesters.<sup>9</sup> Als we het begrip dus toepassen op de Belastingdienst, zal dat in overdrachtelijke zin moeten gebeuren.

De herkomst van het begrip 'magistraat' is informatief. De oorsprong van het begrip ligt in de antieke oudheid. *Magistratus populi Romani* heette in het Romeinse rijk iedere burger die als gevolg van een verkiezing door het volk een openbaar bestuursambt bekleedde.<sup>10</sup> Belastingen werden geheven door particuliere partijen. Zij werden *publicani*, publieke dienaren, genoemd. Het zijn de gehate 'tollenaars' uit het Nieuwe Testament.<sup>11</sup> Corruptie en afpersing door deze semi-ambtenaren waren aan de orde van de dag.

Volgens Montesquieu waren deze belastingpachters van de republiek inhalig, zij gedroegen zich absoluut niet zoals het publieke dienaren en magistraten betaamt. Hij ziet nefaste morele gevolgen toen zij ook belast werden met rechtspraak (in de 2e eeuw v.Chr.). Zijns inziens verdween 'de deugd, was er geen toezicht meer op de openbare orde en veiligheid, waren er geen wetten, geen magistratuur en geen magistraten meer.'<sup>12</sup> Door de dubbele pet van belastingheffer en rechter kreeg die, allesbehalve magistraatelijke, inhaligheid dus funeste gevolgen voor individuen, maatschappij en recht. Opvallend is dat Montesquieu als eerste het verdwijnen van de deugd noemt en deze als 'kwaliteitsmaatstaf' onderscheidt van recht en juridische instituties.

Deugd is een morele kwaliteit gebaseerd op een bepaalde houding. Interessant is dan dat de term 'magistraat' niet alleen een bepaald ambt kan aanduiden, maar ook een bepaalde houding. In Coetzee's roman *The Schooldays of Jesus* verzucht de verteller over zijn aangenomen zoon: 'There are times when I find his behaviour a little too'- he hesitates over the word - 'too magistral, too masterful.'<sup>13</sup> Iemand kan dus schoolmeesterachtig belerend zijn, maar een meer negatieve connotatie is ook mogelijk, zo lezen we bij Wikipedia. 'Bij burgemeesters spreekt men van een magistraat als de houding van de persoon daar aanleiding toe geeft. Met name als er sprake is van een zekere neerbuigendheid ten opzichte van de burger.' Fiscalisten zullen bij 'magistraatelijkheid' doorgaans echter daar juist niet aan denken. Het gaat eerder om een houding die als het ware naar de belastingplichtige toe buigt in de zin van het nastreven van redelijkheid en billijkheid en rekening houden met zijn of haar specifieke omstandigheden (menselijke maat<sup>14</sup>). In het verlengde van Montesquieu kunnen we dan zeggen dat het om een bepaalde morele houding gaat, een deugd.

#### 3.2 Magistraatelijke Belastingdienst

Zich magistraatelijk gedragen betekent uiteraard zich als een magistraat gedragen en dan denken we met name aan de - zittende en staande - rechterlijke macht. Dat vraagt voor

alles om onpartijdige oordeelsvorming en (institutionele) onafhankelijkheid, maar ook om bijvoorbeeld onkreukbaarheid en integriteit. Het past een magistraat daarbij oog te hebben voor bijzondere omstandigheden, de menselijke maat.<sup>15</sup> Dit alles is uiteraard ook van belang voor de invulling van het begrip 'magistratelijkheid' voor de Belastingdienst, voor de inspecteur. Deze moet de rechtsstatelijke kwaliteit van zijn of haar eigen handelen beoordelen vanuit het perspectief van de rechter als magistraat, maar er is meer.

De inspecteur oefent een 'ambt' uit. Dat vraagt om inhoudelijke, vaktechnische deskundigheid (vakmanschap) maar er is ook een morele component: de ambtelijke waardigheid en eer. Persoonlijke motieven van de ambtenaar mogen geen rol spelen; zijn plichten omvatten immers behoorlijke uitvoering, onomkoopbaarheid en objectiviteit. Het ambtsethos, de ethische houding, wordt (negatief) gekenmerkt door de afwijzing van corruptie en fraude en positief door loyaliteit aan het recht en de rechtsstaat (in ruime zin). De Belastingdienst is gebonden aan wet en rechtsbeginselen. Maar de beroepsethiek van deze magistraat vraagt om meer: integriteit. Belangrijke elementen van integriteit van de inspecteur zijn: loyaliteit, eerlijkheid, democratische gezindheid, onpartijdigheid, onkreukbaarheid, openheid en zorgvuldigheid.<sup>16</sup> De inspecteur dient zich te onthouden van fiscale grensverkenning.<sup>17</sup> Het past hem of haar niet gebruik te maken van 'de grijze gebieden van het belastingrecht waarbij er (zeer) gerede twijfel mogelijk is over de juistheid van de ingenomen standpunten'.<sup>18</sup>

De inspecteur zal bij de rechtshandhaving steeds effectieve rechtsbescherming moeten bieden door de wet en de beginselen van behoorlijk bestuur (abbb) te respecteren. Maar mijns inziens gaat magistratelijkheid verder. Eerst en vooral: het juiste, niet het maximale bedrag aan belasting heffen (te vaak wordt volgens de Commissie Van Hout helaas 'het meest fiscale standpunt' ingenomen<sup>19</sup>). Maar ook het normenkader van de Nationale ombudsman zou een maatstaf voor het handelen moeten zijn. Mijns inziens is het begrip 'magistratelijkheid' voor de inspecteur meeromvattend dan voor de rechter. De inspecteur is immers belast met de belastingheffing en de rechter controleert. Analoog zijn de abbb normen voor de Belastingdienst, ook al zijn ze met name door de rechter ontwikkeld (waarbij ze zullen blijven evolueren; ook die abbb die gecodificeerd zijn<sup>20</sup>). En de uitvoerende macht moet primair de waarde van dienende overheid belichamen. Nu het de inspecteur is die de aanslag oplegt, kan hij vaak in het gebruik van zijn *freies Ermessen* magistratelijkheid tonen.<sup>21</sup>

Cruciaal is hier de ambtelijke omgang met regels. Voor professionals werkzaam bij bestuursorganen is ruimte benutten niet eenvoudig. Zij ervaren een dilemma tussen enerzijds het strikt volgen van de regels en anderzijds het buiten de gestelde kaders denken en het leveren van maatwerk. Regels worden soms te strikt geïnterpreteerd zonder de interpretatieruimte te zien die er wel degelijk is. Te vaak denkt men 'regel is regel' en wordt gekozen voor 'afvinken';<sup>22</sup> dat resulteert in onvoldoende recht doen aan de menselijke maat. Het is van het grootste belang de binnen de wet- en regelgeving aanwezige professionele handelingsruimte te onderkennen en te gebruiken; die biedt namelijk ruimte voor de menselijke maat. Dat is bij uitstek magistratelijk handelen. Responsieve rechtstoepassing dient zo het perspectief van de burger serieus te nemen. Magistratelijkheid staat daarbij in dienst van de maatschappelijke opgave van de Belastingdienst. Daarbij is er in de praktijk sprake

van conflicterende waarden: ambtenaren moeten 'burgers van dienst zijn, maar ook streng optreden tegen fraudeurs; rechtsgelijkheid garanderen, maar ook maatwerk leveren als de situatie daarom vraagt.'<sup>23</sup> Dit zijn lastige dilemma's waarbij de ambtelijke leiding enerzijds richting moet geven en anderzijds ook ambtenaren het vertrouwen moet schenken dat ze zelf hier de juiste keuzes kunnen en zullen maken. Dat vraagt om een (organisatie)cultuur van vertrouwen,<sup>24</sup> en beslist niet een 'angstcultuur'.<sup>25</sup>

#### **4 Ambtelijke deugden en fiscaal vakmanschap**

In de rechtsstaat is machtsuitoefening een door het recht gereguleerde machtsuitoefening. Het recht bevat tal van bevoegdheden, rechten, plichten, procedures e.d. Die passen zichzelf niet toe. Dat is mensenwerk. Bij de Belastingdienst brengen fiscale professionals de rechtsstaat tot leven. Maar dit vraagt om een bepaalde houding, een magistratelijke attitude. Uiteindelijk vraagt de rechtsstaat ook om een bepaalde houding (karakter), om bestendig deugdelijk handelen, dus om deugdethiek.

Respect voor de rechtsstatelijke waarden kan worden aangeleerd. Het komt dan aan op de ontwikkeling van de juiste houding en het juiste karakter; dat zijn precies kernelementen van deugden. Rechtstoepassing vraagt dus om deugdzaam handelen. Deugdzaam klinkt misschien als suf, braaf en saai. Ten onrechte. Deugden zijn namelijk karaktertrekken die iemand tot een goed mens maken. Er is dan sprake van een duurzame morele houding die het gedrag van een persoon op een bepaalde manier motiveert, zodat steeds de juiste keuze wordt gemaakt.

Het gaat er om de juiste maat, het juiste midden tussen twee ondeugdelijke uitersten te vinden. Zo vormt voor Aristoteles moed het midden tussen overmoed en lafheid.<sup>26</sup> Daarbij wordt praktische wijsheid (verstandigheid, prudentie) verondersteld die ons in staat stelt in concrete situaties de juiste keuze te maken. Deugden kunnen worden aangeleerd en geoefend (waarbij voorbeelden cruciaal zijn) zodat een persoon in staat is om dat te doen wat in een gegeven situatie moet worden gedaan. Deugden zorgen er zo voor dat (rechtsstatelijke) waarden in de praktijk worden gebracht en tot leven komen. Aldus gaat het in de bestuurlijke praktijk niet enkel om een plichtsethiek, maar ook om een deugdethiek. Zeker, elke medewerker van de Belastingdienst moet zijn bevoegdheden plichtsgetrouw uitoefenen. Maar de nadruk dient niet enkel op deze plichten te liggen, de attitude en de motivatie bij het uitoefenen van bevoegdheden moeten meer uitstralen dan plichtsgetrouw handelen. Niet alleen (braaf) iets doen omdat het nu eenmaal moet, maar positief iets nastreven dus. De morele kwaliteit van het toepassen van de belastingwet (en het volgen van eventuele bestuurlijke gedragscodes) vergt dan moreel gevormde personen 'die niet zozeer door kennis en plichtsgetrouwe opvolging van regels, maar vanuit een innerlijke houding of deugd laten zien' wat 'goed belasting heffen' is.<sup>27</sup> Rechtvaardigheid, een doortastende houding, het goed inschatten van situaties, bijvoorbeeld van concrete omstandigheden van de belastingplichtige, en een zeker lef om desnoods tegen de stroom in te gaan als het echt moet, zijn deugden die hier relevant zijn.

In de middeleeuwen deed Thomas van Aquino Aristoteles' klassieke deugdethiek herleven.<sup>28</sup> Hij onderscheidt vier kardinale deugden: maat of gematigdheid, moed,<sup>29</sup> verstandigheid en rechtvaardigheid. Daarbij is prudentie, verstandigheid, de overkoepelende deugd:

het vermogen tot het juist begrijpen, beoordelen en concluderen hoe algemene principes in heel concrete situaties moeten worden toegepast. Die is altijd nodig om andere deugden te 'begeleiden'.

'Wees hard op de zaak, zacht op de persoon', schrijft voormalig Nationaal ombudsman Alex Brenninkmeijer.<sup>30</sup> Doel is om steeds een juist evenwicht te vinden. Dat is een binnen de dienst bekend adagium dat eerherstel verdient. De lijfspreuk van de VHM is immers 'Fortiter in re, suaviter in modo'. Comte-Sponville wijst erop dat volgens Thomas van Aquino de *fortitudo*, dus geestkracht of moed, een deugd is die in concrete situaties nodig is, maar ook tegelijkertijd een algemene (kardinale) deugd is, dat wil zeggen: de voorwaarde voor alle deugd. Iedere keer is die nodig om deugdzaam te handelen.<sup>31</sup> Het vergt bijvoorbeeld moed om evident onrechtvaardig beleid aan de orde te stellen of in een concrete situatie voor de menselijk maat te kiezen (vgl. de kardinale deugden rechtvaardig en maat). Tegelijkertijd vraagt bijvoorbeeld prudentie ook om moed. Simpelweg een regel volgen, of een vakje aanvinken is immers gemakkelijker dan zorgvuldig reflecteren, redeneren en wikken en wegen; dit vraagt ook al om moed. Dit staat nog los van het zich daadwerkelijk inzetten voor een prudente oplossing tegen de stroom in.

Stevens benadrukt hier de prudentie, de verstandigheid. 'Streng wat de principiële kant van de zaak betreft, prudent in de uitvoering van de regels.'<sup>32</sup> De toepassing van wet- en regelgeving vraagt dus om prudentie, een van de vier klassieke kardinale deugden. Dat prudent (en moedig) zijn dient niet incidenteel te zijn. Deugd als houding betekent immers dat deugdzaam handelen niet tot een enkele keer beperkt is, maar dat een persoon dat steeds doet als dat nodig is en in verschillende situaties.

## 5 Slot

De begrippen 'rechtsstatelijkheid' en 'magistratelijkheid' drukken kernwaarden van de Belastingdienst uit. Mijns inziens is magistratelijkheid het ruimere begrip. Het voegt een bepaalde deugdzame beroepshouding bij het toepassen van rechtsstatelijke normen en procedures toe. Deugdethiek blijkt zo cruciaal bij belastingheffing. Maar het belang daarvan gaat verder dan de fiscaliteit – er is sprake van een uitstralingseffect. Deugdzame belastingheffing is namelijk van belang voor de legitimiteit en het vertrouwen in de rechtsorde als geheel, zoals Montesquieu al benadrukte.



## Noten

- 1 Hans Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.
- 2 J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, dissertatie, Deventer: Gouda Quint 1998, p. 13-15.
- 3 M. Scheltema, 'De rechtsstaat' in J.W.M. Engels e.a. (red.), De rechtsstaat herdacht, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1989, p. 21.
- 4 'Ongekend onrecht. Verslag van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag', Brief 17 december 2020, Kamerstukken II 2020/21 35 510, nr. 2, p. 7.
- 5 M. Scheltema, 'Wetgeving in de responsieve rechtsstaat', RegelMaat 2018/3, p. 121.
- 6 T.A. Cramwinkel, Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar gewekt vertrouwen, diss. Leiden 2022, p. 49.
- 7 Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en de burger. Over het burgerperspectief in het belastingrecht', TFB 2018/42.
- 8 Zie de Behoorlijkheidswijzer van de Nationale ombudsman; <https://www.nationaleombudsman.nl/folders-en-brochures/behoorlijkheidswijzer>.
- 9 <https://nl.wikipedia.org/wiki/Magistraat>; geraadpleegd 6 juni 2023.
- 10 B. Nicholas, An Introduction to Roman Law, Oxford: Clarendon Press 1962, p. 3 e.v.
- 11 P. Jones, Stem op Caesar. Hoe de Grieken en Romeinen de problemen van vandaag aanpakten, Amsterdam: Bert Bakker 2009, p. 88.
- 12 Montesquieu, Over de geest van de wetten, Amsterdam: Boom 2006, Boek XI, p. 249.
- 13 J.M. Coetzee, The Schooldays of Jesus, London: Harvill Secker 2016, p. 15.
- 14 Vgl. V.L. Meijerman, 'Over menselijke maat, het recht en maatschappelijk debat', WFR 2021/213.
- 15 Vgl. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 december 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:5650, NTFR 2021/4072 over bijzondere omstandigheden bij een naheffing parkeerbelasting.
- 16 J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in Belastingen en ethiek, Preadviezen en bespreking preadviezen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no 243, Deventer: Kluwer, 2011, p. 145.
- 17 P.J. van Amersfoort, 'De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst', WFR 2017/236. L. Stevens, Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar. Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden, [vhmf.nl](http://vhmf.nl) [2018], p. 43 stelt strikte voorwaarden hieraan.
- 18 J.A.R. van Eijdsen, 'Grensganger', in L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg (red.), Springende punten (Van Amersfoort-bundel), Den Haag: Wolters Kluwer 2017, p. 94; zie ook F.R. Herreveld, 'Rechtsstatelijkheid', in J. Bouwman e.a. (red.), Ode aan Bart, Deventer: Kluwer 2017 en G.T.K. Meussen, 'Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur', FED 2018/76.
- 19 Commissie Praktische Rechtsbescherming, Burgers beter beschermd: Praktische rechtsbescherming in belastingzaken, 2021, p. 59.
- 20 Zie G.L. Wiarda, 'Algemene beginselen van behoorlijk bestuur', in: Verspreide geschriften van G.J. Wiarda, 's-Gravenhage: VUGA 1986, p. 35-72 (herdruk preadvies VAR 1952).
- 21 Vgl. over freies Ermessen Stevens 2018, p. 48-49 en passim.
- 22 M. Hoenders e.a., Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren. Adviezen uit de praktijk van de Belastingdienst, de Douane en de Dienst Toeslagen, Stichting Beroepseer 2023, p. 73.
- 23 'Klem tussen balie en beleid'; eindrapport van de Tijdelijke Commissie Uitvoeringsorganisaties, Kamerstukken II 2020/21 35 387, nr. 2, p. 64.
- 24 J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', NTFR 2021/1125.
- 25 Vgl. Burgers beter beschermd 2021, p. 83: 'Het strikt naleven van de regels is in veel opzichten de meest veilige optie.'
- 26 Aristoteles, Ethica, Groningen: Historische Uitgeverij 1999, III.10, p. 95-97.
- 27 P. van Tongeren, Deugdelijk leven. Een inleiding in de deugdeethiek, Nijmegen: SUN 2003, p. 31 (deels geparafraseerd).
- 28 Vgl. L. Stevens, Fiscus; ik ben je vriendje niet, Deventer: Kluwer 1997, p. 19-20.
- 29 Vgl. de uitspraak van een maatschappelijke organisatie in Burgers beter beschermd 2021, p. 83: 'De burger is afhankelijk van de dapperen en moedige eenlingen om hem te helpen.'
- 30 A. Breninkmeijer, Moreel leiderschap, Amsterdam: Prometheus 2021, p. 139.
- 31 A. Comte-Sponville, Kleine verhandeling over de grote deugden, Amsterdam/Antwerpen: Atlas 1997, p. 65.
- 32 Stevens 2018, p. 54.



VHMF Symposium 11 april 2013 "Focus op Fiscale Fenomenen". Paul Soomers en Ingrid Hummel luisteren geamuseerd toe.

---

# Douane Slimme Handhaving - Soepele Logistiek

Mr. F.H.A. Heijmann en mr. J.C.J. Peters!

---

“ De Douane heeft zich van een traditionele tollenaarsgilde aan de grens ontwikkeld tot een professionele handhavingsorganisatie met een zeer veelzijdig takenpakket. Zij vervult een belangrijke controlerende en faciliterende rol in de internationale logistieke distributieketen. Zij beschikt over een breed spectrum aan bijzondere deskundigheden. De dynamiek van het internationale handelsverkeer vraagt om permanente en proactieve waakzaamheid en daagt uit om slimme handhaving te combineren met soepele logistiek. ”

## 1 Toekomstbeeld?

### **MEDEWERKERS DOUANE OMGESCHOOLD WEGENS KOMST ROBOT**

*De Douane houdt aanstaande januari (2040) op te bestaan, in verband met de ingebruikneming van een nieuw en door de EU ontwikkeld douanesysteem dat menselijke interventie in het toezicht op het grensoverschrijdende goederenverkeer in beginsel overbodig maakt. De naam van het nieuwe systeem luidt KID (Kunstmatig Intelligent Douanesysteem). In het internationale verkeer wordt de afkorting ACID (Artificial Customs Intelligence Depository) gebruikt. Het systeem wordt op 2 januari 2040 in werking gesteld door Hare Majesteit Koningin Amalia, in aanwezigheid van onder meer de Minister voor Bevordering van Internationale Handel en de Europese Directeur-generaal Douane. Vanaf 1 maart 2040 is KID volledig operationeel.*

*Door de invoering van het nieuwe systeem komt voor het merendeel van de circa 5.500 medewerkers van de Douane het werk te vervallen. Een beperkt deel van hen maakt de overstap naar de nieuwe organisatie. Zij gaan zich voornamelijk bezighouden met de feitelijke afhandeling van de bevindingen in de scanstraat en met data- en systeemonderzoek bij bedrijven in de logistieke keten. Voor de overige medewerkers is een sociaal plan overeengekomen. Zij worden omgeschoold voor werkzaamheden binnen andere sectoren, zowel in de publieke als de private sector.*

Voorgaande zou zomaar een nieuwsbericht kunnen zijn, eind december 2039. Is zo'n 'douaneloze' wereld een blauwdruk, of een utopie? De Douane staat bekend als een in zichzelf gekeerde organisatie. Tegelijkertijd: technologie komt op je af. Dat is niet iets wat je kiest, om al dan niet te adopteren. Daar word je onderdeel van. De boodschap is: beste Douane, of je er nu op anticipeert of niet, technologie gaat je overkomen.

## **2 De Douane is constant in beweging.**

De Douane controleert het grensoverschrijdende goederenverkeer en is daarmee een belangrijke speler binnen de internationale logistieke keten. Het internationale handelsverkeer is voortdurend aan veranderingen onderhevig, onder meer als gevolg van handelsoorlogen en handelsakkoorden, maar ook door het ontstaan van nieuwe vormen van internationale handel en daarmee nieuwe logistieke ketens zoals e-commerce. De Douane moet voortdurend meebewegen met deze veranderingen en daarop steeds opnieuw anticiperen. Tegelijkertijd moet de Douane meegaan in steeds wijzigende behoeften van de maatschappij, die nu eens meer aandacht vraagt voor de bescherming van de financiële belangen van de staat en dan weer meer focus verlangt op het weren van ongewenste goederen aan de grens ter bescherming van de samenleving.

Daar komt bij dat de Nederlandse Douane te maken heeft met sterk groeiende volumes van zendingen die het land worden binnengebracht of dit verlaten, en ook vanuit deze invalshoek zich genoodzaakt ziet voortdurend vooruit te kijken en in kaart te brengen waar kansen liggen om controles bij in- en uitvoer efficiënter en effectiever te verrichten en waar zich mogelijkheden voordoen om de logistieke stromen te faciliteren.

## **3 Waarvoor staat de Douane vandaag opgesteld?**

Voor vrijwel iedere douaneorganisatie ter wereld geldt dat zij tenminste zal zijn belast met het toezicht op de naleving van wat kan worden omschreven als 'rechtsregels die verband houden met het grensoverschrijdende goederenverkeer'. Daarbij gaat het vaak om rechtsregels die zich richten op de heffing en inning van belastingen bij invoer of uitvoer in het kader van dat grensoverschrijdende goederenverkeer. De Douane is van oudsher 'de tollenaar', de dienst die 'tol' (belastingen over ingevoerde goederen) heft, en dat doet aan de landsgrenzen, daar waar de goederen worden ingevoerd of uitgevoerd, om daarmee inkomsten voor de staatskas te genereren.

In de voorbije decennia zijn diverse andere taken aan de Douane opgedragen, naast de traditionele taak van belastingheffing in het kader van grensoverschrijdend goederenverkeer. Veel douaneorganisaties zijn ook belast met niet-fiscale taken in het kader van dat grensoverschrijdende goederenverkeer. Daarbij kan het bijvoorbeeld gaan om de handhaving van handelspolitieke maatregelen die, ter bescherming van de eigen markt, de invoer van bepaalde goederen aan vergunningen of maximale hoeveelheden binden of zelfs helemaal verbieden. Het kan evenzeer gaan om de handhaving van voorschriften op het gebied van veiligheid, gezondheid, economie en milieu, met andere woorden om regelgeving rond *safety and security*.

Daarmee is de Douane al lang niet meer de rechtshandavingsorganisatie die uitsluitend belastingen bij invoer heft en int. Ze heeft zich in de loop der jaren – vanuit een 'natuurlijke'

aanwezigheid aan de landsgrens – ontwikkeld tot een partij die een meer generieke rol speelt met betrekking tot het grensoverschrijdende goederenverkeer dat de landsgrens passeert: ze oefent niet alleen toezicht uit vanuit een fiscaal, niet-fiscaal en economisch oogmerk, maar ook ter bescherming van de samenleving en van mens, dier, plant en milieu.

Uiteraard bepaalt een nationale wetgever de opdracht van een nationale douaneorganisatie primair binnen een nationale context. Bij de formulering van een opdracht voor zijn nationale douaneorganisatie zal deze wetgever zich doorgaans laten leiden door specifieke nationale belangen die de organisatie moet dienen. Tegelijkertijd heeft de Wereld Douane Organisatie (WDO) in Brussel<sup>2</sup> in de loop der jaren een sterk harmoniserende invloed gehad op de formulering van opdracht, missie, visie en strategie van nationale douaneorganisaties. Hierdoor vertonen douaneorganisaties wereldwijd veel overeenkomsten, en is in groeiende mate sprake van een gelijkkluidend takenpakket. Het belangrijkste element daarbij is het in 2005 door de WDO geïntroduceerde 'SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade'. Mede onder invloed van de harmoniserende werking van het SAFE Framework of Standards van de WDO en het uit 2013 daterende Trade Facilitation Agreement van de Wereld Handelsorganisatie (WTO), hebben douaneorganisaties wereldwijd zich ontwikkeld tot dé rechtshandhavingsorganisatie op het gebied van het grensoverschrijdend goederenverkeer. Bij nadere bestudering zal uiteraard een zekere *couleur locale* blijken, bepaald door nationale kaders en nationale wetgevers, maar in de basis richten douaneorganisaties zich vandaag de dag op vergelijkbare wijze op dezelfde doelen.

Voor douaneorganisaties binnen de Europese Unie geldt het Douanewetboek van de Unie<sup>3</sup> als uitgangspunt. In artikel 3 van dit wetboek wordt de missie van de douaneautoriteiten binnen de Unie als volgt omschreven:

*De douaneautoriteiten hebben voornamelijk als opdracht toezicht te houden op het internationale handelsverkeer van de Unie en aldus bij te dragen tot eerlijke en open handel, de uitvoering van de externe aspecten van de interne markt, van het gemeenschappelijk handelsbeleid en van ander gemeenschappelijk beleid van de Unie dat verband houdt met de handel, en de algemene veiligheid van de toeleveringsketen. De douaneautoriteiten stellen maatregelen vast die met name strekken tot*

- a. de bescherming van de financiële belangen van de Unie en haar lidstaten;*
- b. de bescherming van de Unie tegen oneerlijke en illegale handel en de ondersteuning van de legale handel;*
- c. het garanderen van de veiligheid van de Unie en haar ingezetenen en van de bescherming van het milieu, in voorkomend geval in nauwe samenwerking met andere autoriteiten; en*
- d. het handhaven van een billijk evenwicht tussen de douanecontroles en de facilitering van de legale handel.*

## **4 Wat staat er in de Europese taakopdracht voor de Douane?**

### **4.1 Fiscaliteit**

De Douane beschermt de financiële belangen van de Unie en haar Lidstaten. Dat doet zij door bij grensoverschrijding van goederen belastingen bij invoer (of uitvoer) te heffen. Zoals eerder beschreven is dit de taak die de Douane van oudsher vervult: belastingheffing, om daarmee inkomsten voor de staatskas te genereren. Dat kan een nationale staatskas zijn, maar ook een gemeenschappelijke Europese staatskas.

#### 4.2 *Veiligheid (Safety)*

De Douane beschermt de Unie en de producenten die binnen de Unie zijn gevestigd tegen oneerlijke en illegale handel en ondersteunt daarmee de legale handel. In dit kader past de Douane onder meer maatregelen als antidumpingheffingen en compenserende heffingen toe, waarmee binnenlandse producenten worden beschermd tegen oneerlijke concurrentie, bijvoorbeeld wanneer de prijs van een in de EU ingevoerd buitenlands product kunstmatig laag wordt gehouden. Ook de landbouwheffingen in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid van de EU vallen hieronder. Deze kan de Douane toepassen als bepaalde landbouwgoederen of hieruit vervaardigde producten de markt van de EU dreigen te overspoelen of onder een bepaalde basisprijs worden ingevoerd.

Een ander onderdeel van deze taak van de Douane is het nemen van (niet-financiële) maatregelen die verband houden met de productkwaliteit van goederen, om te voorkomen dat bij een ontoereikende kwaliteit hiervan (vaak indirect en onbedoeld) gevaren ontstaan voor mens, dier, plant, milieu of economie.

#### 4.3 *Beveiliging (Security)*

De Douane garandeert de veiligheid van de Unie en haar ingezetenen en de bescherming van het milieu. De maatregelen op dit gebied komen tot uiting in een actievere en directere bescherming van samenleving en burgers, tegen opzettelijke en beoogde gevaarstelling door derden die illegale of ongewenste goederen het land willen binnenbrengen. Dit gaat verder dan de hiervoor genoemde productkwaliteit; in het kader van de beveiligingstaak van de Douane gaat de aandacht uit naar illegale of ongewenste goederen die een directe dreiging (kunnen) vormen voor samenleving en burgers, flora, fauna en milieu. Dit varieert van illegale goederen als verdovende middelen en wapens tot ongewenste goederen als runderen besmet met BSE of niet-gedocumenteerd nucleair materiaal. De beveiligingstaak van de Douane is gericht op goederen die van het grondgebied van Nederland of de Europese Unie moeten worden geweerd, waarbij uiteraard de aandacht ook uitgaat naar de personen die betrokken zijn bij het binnenbrengen van deze goederen. Daarmee komt de Douane op het terrein van de bestrijding van grensoverschrijdende criminaliteit, terrorismebestrijding en het ondermijningsdossier. Hierbij wordt nauw samengewerkt met andere autoriteiten.

#### 4.4 *Faciliteren*

De Douane zorgt voor een billijk evenwicht tussen de douanecontroles en de facilitering van de legale handel. Daarmee krijgt de Douane expliciet de opdracht om controles die in het kader van fiscaliteit, veiligheid of beveiliging worden ingesteld, zodanig uit te voeren dat deze de logistieke afhandeling van de grensoverschrijdende goederenbeweging niet onnodig hinderen. Er dient sprake te zijn van een 'billijk evenwicht' tussen controle en de logistieke afhandeling van de internationale handel; een controle in de logistieke stroom is gerechtvaardigd als gebleken risico's hiertoe aanleiding geven, terwijl tegelijkertijd deze controle zo min mogelijk het logistieke proces verstoort.

Faciliteren kan verschillende vormen aannemen. In de definitie van het Douanewetboek van de Unie lijkt dit beperkt tot de uitoefening van fysieke controles, waarbij goederen worden gestopt en onderzocht. Daarbij lijkt de Douane louter de opdracht te krijgen om deze fysieke controles met zo min mogelijk hinder voor de logistiek uit te voeren. Maar er zijn andere

manieren om marktdeelnemers en de logistieke afhandeling van de goederenstroom te faciliteren. De Douane kan bijvoorbeeld vereenvoudigingen op bestaande formaliteiten en procedures toestaan, nadat is vastgesteld dat een marktdeelnemer hiervoor voldoende waarborgen biedt. De Douane kan marktdeelnemers betrekken bij de voorbereiding van wetgeving en beleidsvorming, zodat in een zo vroeg mogelijk stadium niet alleen met hun wensen, maar ook met de impact van regelgeving in de praktijk rekening kan worden gehouden. De Douane kan zelfs een actieve rol spelen in het kader van het economische vestigingsbeleid van een land, zodat stroomlijning van douaneprocedures bij in- en uitvoer een keuzefactor wordt voor marktdeelnemers.

## 5 Een tegenstelling?

In de taakopdracht van de Douane lijkt sprake te zijn van een tegenstelling in de samenstellende bestanddelen van de opdracht. Aan de ene kant krijgt de Douane – in de letters a, b en c van artikel 3 – namelijk een duidelijk omschreven toezichthoudende taak, waarbij zij moet controleren of de regels op het gebied van fiscaliteit, veiligheid en beveiliging worden nageleefd. Tegelijkertijd moet de Douane – gelet op letter d in artikel 3 – zorgen voor een billijk evenwicht tussen douanecontroles en de facilitering van de legale handel, en dient zij ervoor te zorgen dat door controles de logistieke voortgang van de grensoverschrijdende goederenbeweging niet onnodig wordt belemmerd, een faciliterende taak. De handel is immers niet gebaat bij, en wordt zeker niet gefaciliteerd door, een verstoring van de logistieke afhandeling van goederen. Dat kan tot gevolg hebben dat bijvoorbeeld goederen later dan voorzien bij de geadresseerde worden afgeleverd, maar ook dat het vervoermiddel dat de goederen vanaf de grens naar de geadresseerde moet vervoeren, moet wachten op vrijgave van de goederen door de Douane. Een ander gevolg kan zijn dat voor de beoordeling van de aangifte extra documenten moeten worden overgelegd, wat extra administratieve lasten met zich meebrengt en meer tijd vergt. Terwijl voor de logistiek, misschien nog wel meer dan voor andere bedrijfstakken, geldt: tijd is geld.

Naar huidige inzichten en bij toepassing van het systeem van douanetoezicht dat op basis van deze inzichten is ontwikkeld, ziet de toezichthoudende taak er primair als volgt uit: de Douane stopt goederen die worden ingevoerd of uitgevoerd aan de grens en onderzoekt of belastingen bij invoer tot het juiste bedrag worden betaald, of bij de invoer of uitvoer van de goederen sprake is van oneerlijke of illegale handel en of door de invoer of uitvoer van de goederen de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen in het geding is. Elke keer wanneer de Douane goederen aan de grens stopt, brengt zij onvermijdelijk de logistieke afhandeling van de goederen tot stilstand. Immers, alleen dan kan zij de goederen onderzoeken of de voor deze goederen gedane aangifte beoordelen, en op basis hiervan een besluit nemen of de goederen al dan niet hun weg kunnen vervolgen.

Hier staat de Douane voor een uitdaging: enerzijds heeft zij de opdracht om goederen te stoppen om ze te onderzoeken en hiervoor gedane aangiften te beoordelen. Anderzijds moet zij het oponthoud en de verstoring van de logistieke afhandeling van de goederen tot een minimum zien te beperken. Het een lijkt het ander uit te sluiten: stoppen en tegelijkertijd laten doorgaan. Toch is hier geen sprake van een tegenstelling, maar van twee zijden van dezelfde medaille. De tekst op die medaille luidt: de Douane oefent *effectief én efficiënt* toezicht uit op het internationale goederenverkeer. Daarbij realiseert zij:

- *...effectiviteit in het toezicht door goederen uitsluitend voor een controle te stoppen als zij dat op basis van gedegen informatie- en risicoanalyse noodzakelijk acht, om zo de publieke belangen op het gebied van fiscaliteit, veiligheid en beveiliging te beschermen, en*
- *...efficiëntie in het toezicht door die controles die zij noodzakelijk acht, zo snel mogelijk, in de logistieke stroom uit te voeren, met zo min mogelijk administratieve lastendruk, met toepassing van innovatieve en bij voorkeur non-invasieve detectietechnologieën, in samenspraak en samenwerking met de betrokken marktdeelnemers, waardoor een controle de logistieke afhandeling zo min mogelijk belemmert.*

In het kort: stel uitsluitend controles in die noodzakelijk zijn, en voer deze controles zodanig uit dat er zo min mogelijk hinder ontstaat – dát is het 'billijk evenwicht' tussen controle en faciliteren van de legitieme handel. Van een tegenstelling in de samenstellende onderdelen van de taakopdracht van de Douane is dus geen sprake. Er is daarentegen wel sprake van een noodzaak om bij de uitvoering van toezicht op het grensoverschrijdende goederenverkeer zowel de toezichhoudende als de faciliterende onderdelen van deze taakopdracht evenwichtig uit te voeren.

## **6 Vakkundigheid**

De Douane is een rechtshandavingsorganisatie; een organisatie die zich bezighoudt met de handhaving van wet- en regelgeving. In het kader van deze rechtshandhaving spreekt de Douane burgers en bedrijven aan op de naleving van formaliteiten en verplichtingen die volgens wetgeving in acht moeten worden genomen. Daarnaast past zij de procedures toe die in die wetgeving zijn neergelegd en maakt zij in het kader van het toezicht op het internationale goederenverkeer gebruik van controlemiddelen die in die wetgeving aan haar zijn toegekend. De Douane is dus eigenlijk een juridisch bedrijf, gespecialiseerd in de toepassing van juridische bepalingen die zijn vastgelegd in wet- en regelgeving.

Toch werken er niet alleen juristen of medewerkers met een juridische scholing of achtergrond bij de Douane. Integendeel! Het personeelsbestand van de Douane omvat ook IT-specialisten, data-analisten, bedrijfskundigen, bestuurskundigen, gedragswetenschappers, communicatiedeskundigen, chemici, laboranten en specialisten uit andere disciplines, omdat de Douane uitdrukkelijk behoefte heeft aan hun expertise. In toenemende mate zijn professionals met een logistieke achtergrond nodig voor het douanevak, als gevolg van de verbreding van het douanetoezicht van 'controle aan de grens' naar de gehele logistieke keten.

Het douanevak omvat namelijk veel meer dan het uitsluitend toepassen van wet- en regelgeving. Het vak bevindt zich op het snijvlak met verschillende andere disciplines die relevant zijn omdat de Douane bij de uitvoering van haar taakopdracht niet alleen te maken heeft met goederen waarvoor uiteenlopende wettelijke voorschriften gelden, maar ook met personen en bedrijven die bij deze goederen zijn betrokken. Voor hen gelden ook formaliteiten en verplichtingen in het kader van de grensoverschrijding. Tot slot heeft de Douane ook te maken met bedrijfsprocessen van deze personen en bedrijven, die (kunnen) worden verstoord als zij toezicht uitoefent op het grensoverschrijdende goederenverkeer en in het kader hiervan handhavingsinstrumenten inzet, in of buiten de logistieke stroom. Voor de volledigheid, dit kennisvereiste geldt niet alleen voor medewerkers. Managers kunnen



alleen maar leiding geven als ze begrijpen waaraan hun bedrijf bijdraagt, als ze de processen kennen én als ze weten wat hun medewerkers doen. Voor die groep zijn nog zeer veel stappen te zetten.

## 7 Samenvattend

Zoals we kunnen zien heeft de Douane zich in de loop van vele decennia ontwikkeld van een dienst die aan de grens belastingen heft, de tollenaar, naar een professionele handhavingsorganisatie met een zeer veelzijdig takenpakket, die een belangrijke plaats inneemt in de internationale logistieke keten. Ook is de Douane niet primair nationaal, maar Europees en mondiaal georiënteerd, zowel waar het betreft het krijgen van de opdracht als het veroorzaken van impact op de grensoverschrijdende goederenstroom; de Douane heeft immers een belangrijke rol in het faciliteren van de handel. Die ontwikkeling heeft een andere dynamiek, context van het werk, maar zeker ook een bredere vraag naar kwalificaties van personeel met zich meegebracht. De Douane kent vandaag de dag een ongelofelijk breed spectrum aan expertises en is bovendien gegroeid van een controleur naar een partner in de logistieke keten. Of de toekomst zal brengen dat de Douane 'verdwijnt', dat 'machines' alles gaan overnemen? We zullen het zien, vooralsnog staan we nog voor voldoende uitdagingen voor 'slimme handhaving en soepele logistiek'.

## Noten

- 1 Frank Heijmann is Hoofd handelsrelaties bij de Nederlandse Douane en John Peters was vakgroepcoördinator formeel recht.
- 2 De World Customs Organization/Organisation Mondiale des Douanes is een in 1952 opgerichte wereldwijde intergouvernementele organisatie, gevestigd in Brussel, die zich in algemene zin bezighoudt met 'douanezaken'. Vrijwel alle landen en douaneorganisaties ter wereld zijn bij deze organisatie aangesloten en volgen de aanbevelingen van de WDO.
- 3 Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013, tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.



VHMF Symposium 11 april 2013 "Focus op Fiscale Fenomenen". Leo Stevens houdt een gloedvol betoog.

---

# Kennis is goud!

Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis'

---

“

Transparantie is een voorwaarde voor deugdelijke rechtsbescherming. De beslissing van de Belastingdienst sinds 30 maart jl. alle kennisgroepstandpunten te publiceren, komt de rechtszekerheid zeer ten goede. Het is ronduit positief dat langs die weg de visie van de Belastingdienst kenbaar is, zodat iedereen daar rekening mee kan houden. Er blijven uiteraard altijd verdergaande wensen. Maar ook dat komt goed als belastinginspecteurs en belastingadviseurs meer ruimte krijgen tot samenwerking en elkaar professioneel beter leren kennen en waarderen.

”

## 1 Inleiding

De VHMf heeft reden voor een feestje, want zij bestaat maar liefst 150 jaar! Een zeer respectabele leeftijd. Ik heb het even nagezocht, maar er is geen enkele andere fiscale vakvereniging die hieraan ook maar bij benadering kan tippen. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) haalt nog niet de helft, namelijk 69 jaar. Het Register Belastingadviseurs (RB) komt al meer in de buurt maar blijft steken op 92 jaar, ruim 50 jaar minder. En de Vereniging voor Belastingwetenschap bestaat 98 jaar, ook nog lang geen 150 jaar. De VHMf staat op eenzame hoogte met haar 150 jaar. Hulde! En gefeliciteerd natuurlijk!

Dit maakt mij ook dankbaar dat ik aan de jubileumbundel van deze vereniging mag bijdragen. Eerlijk gezegd, was ik wel een beetje verbaasd over de uitnodiging, want, voor zover ik weet, heb ik geen bijzondere banden met deze “Vereniging voor Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën”. Overigens is in het huidige tijdsgewricht het adjectief “Hogere” mijns inziens wat minder gelukkig. In het onderwijs is het inmiddels gebruikelijk om hoger en lager onderwijs te adresseren als theoretisch en praktisch opgeleid. Het lijkt mij dat ook de VHMf voor dat “Hogere” wel een betere naam zou mogen vinden. Alsof er ook “lagere” ambtenaren zijn. Vindt men die soms in de kelder van het Ministerie?

Zoals gezegd, ik was enigszins verbaasd over deze uitnodiging. Bij de Belastingdienst heb ik namelijk nimmer gewerkt. Niet dat ik dat niet wilde, maar – ontboezeming – ik was er te dom voor. Toen ik nog studeerde, was het voor studenten fiscaal recht en fiscale economie gebruikelijk om aan het eind van hun studie te solliciteren bij de Belastingdienst. Werd je

aangenomen, dan had je dit alvast 'op zak'. Die sollicitatie vond in die tijd, ik spreek over eind jaren tachtig van de vorige eeuw, plaats in de veemarkthallen in Utrecht. Een uiterst goed gekozen locatie, want zo voelde je je ook: als vee bijgedreven op een markt in een hal, wachtend op de slachtbank. Honderden jonge mensen kwamen daarop af. En daar liep ik dan ook verloren tussen. De sollicitatie duurde een hele dag, maar dat haalde ik niet. Na de intelligentietest in de ochtend mocht ik weer naar huis. Te dom voor de Belastingdienst! Van arren moede heb ik toen maar de belastingadviespraktijk opgezocht en al vrij snel daarna ook de fiscale wetenschap en veel later de rechterlijke macht. Of hiermee aan mij een goede belastinginspecteur verloren is gegaan? We zullen het nooit weten. Maar wie weet, ik sta nog 10 jaar voor mijn pensioen....

De Belastingdienst ligt de laatste jaren regelmatig onder vuur. Er zou weinig goed gaan bij die Dienst. Of dat inderdaad zo is, kan ik als buitenstaander moeilijk beoordelen. Wel constateer ik dat de Belastingdienst niet altijd de ministeriële dekking krijgt die hij verdient. Te gemakkelijk wordt er schande gesproken, als er iets mis gaat. En dat er wel eens iets mis gaat, is bij een organisatie met ruim 20.000 medewerkers uiteraard niet te voorkomen. En de Belastingdienst kan zich daartegen dan moeilijk verweren, waardoor het beeld blijft hangen van een ouderwetse achterlopende organisatie die fout op fout stapelt en waar de ict niet op orde is. Zo zwart-wit is het natuurlijk niet. Ook bij andere bedrijven gaat er veel fout en kunnen dingen efficiënter. De Belastingdienst heeft echter als nadeel dat, als daar iets hapert, dit onmiddellijk effect heeft op belastingplichtigen en de belastingopbrengst en dus gelijk de publiciteit haalt, zeker in de huidige tijd met sociale media. En wat is er nou leuker dan afgeven op een naar haar aard toch al niet populaire overheidsinstantie? Eentje, die zich ook nog eens niet kan verweren?

## 2 Kennisgroepstandpunten

Ik wil op deze plaats aandacht vragen voor een van de recente ontwikkelingen die juist heel goed is gegaan en waarover ik zeer lovend ben, en dat betreft de publicatie van de standpunten van de vele kennisgroepen – het zijn er maar liefst 26!<sup>2</sup> – van de Belastingdienst, teneinde die zo voor een breed publiek toegankelijk te maken. Ik moet bekennen dat ik, toen ik vernam dat dit zou gaan gebeuren, hierover uiterst sceptisch was: eerst zien, dan geloven. De ervaring met de openheid van de Belastingdienst, vooral op beleidsmatig niveau, is niet altijd even positief. Maar nu sinds 30 maart jl. inmiddels vele kennisgroepstandpunten zijn gepubliceerd, is mijn eerste indruk ronduit positief. Naar mijn mening is dit een van de beste acties van de Belastingdienst in de afgelopen jaren. Met betrekking tot veel onderwerpen weet men nu hoe de Belastingdienst erover denkt en dat komt de rechtszekerheid zeer ten goede. Voorheen was dit afhankelijk van een individuele adviseur die de toevallige klant had, waar de desbetreffende kwestie speelde die aan de kennisgroep was voorgelegd. Dat gaf die adviseur een kennisvoorsprong die hij om commerciële redenen natuurlijk uitnutte. Ik heb daar altijd slecht tegen gekund, van die adviseurs die iets weten wat jij niet weet en daar dan interessant over doen. U kent ze wel, die types. Dat is nu verleden tijd. Nu heeft iedereen dezelfde kennis op hetzelfde moment, althans ik neem aan dat er niet veel tijd zit tussen de concrete beantwoording van de door de lokale belastinginspecteur aan de kennisgroep gestelde vraag en de publicatie van het antwoord op de website. Men kan zich hooguit verbazen dat dit, gezien de veelheid van gepubliceerde standpunten, niet eerder is gebeurd en waarom er zelfs een uitspraak van een rechter<sup>3</sup> aan te pas moest komen om de Staats-

secretaris van Financiën zo ver te brengen deze standpunten te publiceren. Maar goed, dat is geweest. En er wordt wel eens smalend gedaan over de combinatie computers en Belastingdienst, maar deze website is uiterst toegankelijk en werkt prima. De uniforme opbouw van een standpunt volgens het vaste format "Aanleiding, Vraag, Antwoord, Beschouwing", waardoor snel toegang is te krijgen tot het desbetreffende standpunt, helpt hier ook enorm bij. Kortom, een must voor iedere praktiserend fiscalist!

### **3 Aantallen en spreiding**

De eerste bulk gepubliceerde standpunten op 30 maart 2023 betrof maar liefst 292 standpunten<sup>4</sup>, en dat zijn dan enkel nog de standpunten uit 2022 en 2023. Sinds 30 maart zijn er gestaag meer gepubliceerd. Men kan zich digitaal abonneren op die standpunten, maar daarbij is een waarschuwing op zijn plaats, want de stroom standpunten lijkt eindeloos te zijn. Bijna dagelijks stromen er nieuwe standpunten mijn mailbox binnen, hoewel die stroom inmiddels gelukkig wel wat lijkt op te drogen, want het was op een gegeven moment ook niet meer bij te houden. Ik had, eerlijk gezegd, niet verwacht dat de kennisgroepen kennelijk zo vaak om een standpunt zou worden gevraagd, waarbij ik ook wel moet zeggen dat ik soms verbaasd ben waarom een bepaalde casus aan de kennisgroep is voorgelegd. In sommige casus had de betreffende belastinginspecteur mijns inziens ook zelf, zonder de kennisgroep, tot het ingenomen standpunt kunnen (en moeten) komen. Ik heb ook nog niet heel vaak gehad dat ik verbaasd was over het ingenomen standpunt (waarmee ik ook weer niet zeg dat ik het steeds met het ingenomen standpunt eens ben).

Inmiddels bedraagt het aantal kennisgroepstandpunten op de daarvoor speciaal ingerichte website<sup>5</sup> maar liefst 480<sup>6</sup>, waarbij de inkomstenbelasting zich opnieuw de koningin der belastingen toont, want met 161 standpunten steekt zij met kop en schouder uit boven de nummer 2, de loonheffingen met 'slechts' 71 standpunten, nog niet de helft. Daarna volgen de vennootschapsbelasting (69 standpunten), de schenk- en erfbelasting (42 standpunten) en de dividend- en bronbelasting (40 standpunten<sup>7</sup>). Voor een heffing als de loonheffingen, waarmee heel veel belastingplichtigen en inhoudingslicthtingen hebben te maken, is de score van 71 standpunten opvallend laag. Dat geldt in versterkte mate voor de tweede belasting, waarmee iedere ondernemer heeft te maken, de omzetbelasting. Slechts 19 standpunten zijn er met betrekking tot deze belasting gepubliceerd (9 augustus 2023), meer niet. Kennelijk roepen deze twee qua budgettaire opbrengst veruit grootste rijksbelastingen relatief weinig discussie op en dat is best knap. Dan valt des te meer op dat de inkomstenbelasting hier matig tegen afsteekt en kennelijk veel discussies oproept, want 161 standpunten is dan wel weer erg veel voor een belasting die budgettair niet eens zo heel veel oplevert en lang niet iedere burger heeft met deze belasting te maken. Als het aantal kennisgroepstandpunten illustratief is voor de ingewikkeldheid van de desbetreffende belasting, niet een heel gekke veronderstelling lijkt mij, kan in de inkomstenbelasting dus belangrijke vereenvoudigingswinst worden behaald. En in de loonheffingen en de omzetbelasting kennelijk veel minder.

### **4 Wensen en risico's**

Hoewel ik dus zeer positief ben over deze nieuwe ontwikkeling, heb ik nog wel enkele wensen en zie ik ook nog wel risico's. Ten eerste begrijp ik niet waarom de nu gepubliceerde standpunten zich beperken tot de jaren 2022 en 2023 en niet ook de standpunten uit eerdere

jaren worden gepubliceerd. Ik zie geen enkele reden om niet ook die standpunten te publiceren, mits uiteraard nog relevant. Maar misschien komt dat nog en heeft de Belastingdienst zich voor nu vooral geconcentreerd op de meest recente standpunten. Probleem met de oudere standpunten is natuurlijk dat die zullen moeten worden gecheckt op actualiteit en geldigheid, want door gewijzigde wet- en regelgeving en jurisprudentie kan een standpunt inmiddels (geheel of gedeeltelijk) zijn achterhaald. De kans hierop is met betrekking tot de standpunten uit 2022 en 2023 uiteraard kleiner dan met betrekking tot de standpunten uit oudere jaren.

Ten tweede kan de website naar mijn mening toegankelijker worden gemaakt. Het kan uiteraard aan mijn beperkte digitale skills liggen, maar ik kom niet verder dan filteren op belastingsoort. Met name in de inkomstenbelasting is dat jammer, omdat die belasting een veelheid van uiteenlopende onderwerpen bevat, van winst uit onderneming tot en met de dieetkostenaf trek en alles daartussen. Nadere differentiatie, zodat men snel ziet welke standpunten er zijn ingenomen met betrekking tot, ik noem maar eens wat, de eigenwoningregeling, zou wenselijk zijn. Nu kan men alleen nader differentiëren door in de zoekbalk een trefwoord in te geven. Doet men dit overigens, dan blijkt dat de eigenwoningregeling binnen de inkomstenbelasting hoog scoort met maar liefst 63 (!) standpunten, bijna 40% van het totaal (161) dus. Verbazen kan dit niet, want behalve dat ruim 50% van alle belastingplichtige particulieren een eigen woning heeft en dus met de eigenwoningregeling heeft te maken, is die regeling ook nog eens wanstaltig ingewikkeld. Dat levert onvermijdelijk de nodige onduidelijkheden en vraagpunten op. Hier ligt de vereenvoudigingswinst dus voor het oprapen. Maar dat ingeven van een trefwoord werkt verre van ideaal. Wil men bijvoorbeeld alle standpunten weten met betrekking tot de bron 'winst uit onderneming' in box 1 in de inkomstenbelasting en tikt men dit in de zoekbalk in, dan krijgt men ook de standpunten met betrekking tot box 2 in de IB, de VPB en ook de bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet 1956. Dan wordt het dus nog een heel zoekplaatje. Op dit punt is er dus nog wel wat werk te verrichten, wat mij betreft.

Pièce de résistance zal onontkoombaar zijn het up to date houden van deze website. Door gewijzigde wet- en regelgeving en nieuwe jurisprudentie kunnen standpunten op enig moment geheel of gedeeltelijk niet meer actueel zijn. De vraag is dan hoe de Belastingdienst op zijn site daarmee zal omgaan. Het is, denk ik, van het allergrootste belang dat de website up to date wordt gehouden, al was het maar om te voorkomen dat belastingplichtigen vertrouwen ontlenen aan inmiddels (geheel of gedeeltelijk) achterhaalde standpunten. Naarmate de tijd vordert, zal dit een steeds grotere klus (blijken te) zijn. Op dit moment kan nog niet worden aangegeven hoe dit zal geschieden, daarvoor zijn de nu gepubliceerde standpunten nog te 'vers', maar hier zie ik wel een groot risico. Overigens zou ik het wel betreuren als de niet langer relevante standpunten van de site zouden worden gehaald. Onderbrenging ervan in een apart digitaal archief verdient mijns inziens de voorkeur, want zo blijft het standpunt publiekelijk beschikbaar. Sowieso is het ook nog wel de vraag wanneer een standpunt niet langer (geheel of gedeeltelijk) actueel is, aangezien belastingheffing vaak een aantal jaren 'achterloopt'. Een standpunt dat over 2023 niet langer relevant is, kan dat over 2018 nog best zijn. Ben je bezig met de aangifte of aanslag over dat jaar, dan wil je van dit standpunt misschien toch nog wel graag kennisnemen.

Een ander risico dat ik zie, is, wat ik noem, kopschuwheid. Publicatie en transparantie kunnen ook averechts werken. Dat zien we ook bij de Wet open overheid (Woo). Dan gaan kabinetsleden niet meer e-mailen, appen of sms'en, maar ouderwets telefoneren, want dat kan niet worden 'geWoo't'. Dit kan ook bij de Belastingdienst gebeuren. Dan legt de lokale belastinginspecteur de casus niet meer op formele wijze voor aan de kennisgroep, maar belt hij even met het lid van die groep dat hij toevallig kent en die dan telefonisch antwoordt. Niets menselijks is ook de Belastingdienst vreemd.

Ook kan dit, nu alle kennisgroepstandpunten 'op straat' komen te liggen, ertoe leiden dat de Belastingdienst standpunten inneemt die weliswaar keurig blijven binnen de tekst van de wet, maar waarvan men zich in het specifieke individuele geval kan afvragen of dit standpunt wel redelijk is. Blijft men binnen de tekst van de wet, dan kan men zich immers niet snel een buil vallen, hoe onrechtvaardig de beslissing in het individuele geval ook moge uitpakken. De Toeslagenaffaire is daarvan een goed voorbeeld: geheel passend binnen de tekst van de wet, maar evident onrechtvaardig. Hoewel, deze affaire heeft de Belastingdienst ook wel flink beschadigd. Maatwerk in het individuele geval moet naar mijn mening de leidraad blijven. Fortiter in re, suaviter in modo. Met name het laatste deel van deze spreuk mag wat mij betreft niet ondersneeuwen.

Publicatie van alle kennisgroepstandpunten kan een lokale belastinginspecteur er ook toe brengen om minder gebruik te maken van de kennis van de kennisgroepen, nu hij weet dat elk standpunt wordt gepubliceerd en hij daardoor in de toekomst minder manoeuvreerruimte heeft. Hij kan dat ervaren als beknutting van zijn vrijheid om te beslissen, want hij is gebonden aan de standpunten van de kennisgroepen en mag daar niet van afwijken. Het zou natuurlijk jammer zijn als dit het effect van publicatie van de kennisgroepstandpunten zou zijn. Het kan echter ook anderzijds ertoe leiden dat inspecteurs misschien zelf meer beslissingen gaan nemen in plaats van de casus voor te leggen aan de kennisgroep, want dan wordt het antwoord openbaar. Menig belastingadviseur bekruipt wel eens het gevoel dat de inspecteur de kennisgroep inschakelt, omdat hij geen standpunt durft in te nemen en de hete aardappel liever doorschuift naar de kennisgroep. Dan moet die het maar zeggen en is de inspecteur 'gedekt'. Ik kan me voorstellen dat de leden van de kennisgroep dit gevoel ook wel eens hebben. De toekomst zal leren of, en in hoeverre, deze risico's zullen worden bewaarheid. Maar het is goed om daarop vooraf attent te zijn.

## 5 Tot slot

Tot zover mijn lofzang op de publicatie van de kennisgroepstandpunten. Tot slot van deze bijdrage wil ik nog iets anders te berde brengen, nu ik het podium heb. Ik bespeur namelijk al enige jaren steeds meer een wij/zij-mentaliteit bij de belastingadviespraktijk én de Belastingdienst. Adviseurs bekijken inspecteurs met wantrouwen en omgekeerd. Ik betreur dat. Belasting heffen moeten we samen doen. En dan helpt het dus niet als men op elkaars beroepsgroep afgeeft. Juist begrip voor elkaars positie is belangrijk. En dit begrip lijkt er de laatste jaren steeds minder te zijn. Corona, waardoor besprekingen achter beeldschermen plaatsvonden, hebben uiteraard niet aan dat wenselijke gevoel van vertrouwen bijgedragen. Van achter de veilige omgeving van het eigen beeldscherm krijgt men de non-verbale communicatie natuurlijk niet mee. Maar mede debet hieraan is naar mijn overtuiging ook dat men elkaar nauwelijks nog 'spontaan' tegenkomt en elkaar informeel spreekt. In dit

verband heb ik het altijd zeer betreurd dat de Belastingdienst zich enige jaren geleden heeft teruggetrokken uit de PE-cursussen van het PostAcademisch Onderwijs Belastingwetenschap (PAOB). Juist tijdens deze cursussen spraken adviseurs en inspecteurs elkaar op informele wijze, tijdens de lunch en de koffiepauzes. En dan blijkt die hork van een inspecteur best wel humor te hebben of die blaaskaak van een belastingadviseur met zijn veel te grote leasebak eigenlijk een heel aardige man. Begrip voor elkaar krijgt men immers niet door zich terug te trekken op het eigen speelveld en vanaf daar het andere speelveld te beschouwen. Begrip krijgt men door met elkaar te spelen op hetzelfde speelveld. Iemand van een outplacementbureau zei ooit eens tegen mij: interactie leidt tot attractie. En zo is het!

Belastinginspecteurs en belastingadviseurs zouden elkaar daarom wat mij betreft vaker moeten treffen en meer met elkaar moeten interacteren. Om die reden bepleit ik al enige jaren dat iedere belastingadviseur als onderdeel van zijn opleiding – na de studie volgen de meeste jonge belastingadviseurs een opleiding bij het RB of de NOB – enkele maanden verplicht stage moet lopen bij de Belastingdienst. Dan ervaart hij aan den lijve, waar een belastinginspecteur mee heeft te maken en tegenaan loopt. En omgekeerd, dat iedere belastinginspecteur als onderdeel van zijn opleiding verplicht enkele maanden stage moet lopen bij een belastingadvieskantoor. Dan ervaart hij ook aan den lijve waar een belastingadviseur mee heeft te maken en hoe de beslissingen en communicatie van de Belastingdienst uitpakken voor de belastingplichtigen. Met als risico wellicht dat men na de stage 'blijft hangen', maar dat is dan alleen maar goed, toch? Het kweekt begrip over en weer. Misschien dat de beroepsorganisaties RB en NOB en de Belastingdienst hiervoor een modus kunnen vinden. En zoekt men daarbij neutraal terrein, dan is het al vermelde PAOB zeer bereid dat podium te bieden.

Rest mij de VHMf een mooie verjaardag en een leerzaam congres te wensen! En op naar de volgende 150 jaar!

## Noten

- 1 Edwin Heithuis is hoogleraar fiscale economie bij de Universiteit van Amsterdam en wetenschappelijk adviseur van BDO Belastingadviseurs.
- 2 Volgens <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2023/03/30/belastingdienst-openbaart-kennisgroepstandpunten>. De Belastingdienst heeft 26 kennisgroepen die ieder op hun eigen beleidsterreinen rechtsvragen en andere ingewikkelde vragen behandelen.
- 3 Rb. Rotterdam 12 juli 2022, ROT 21/1851, V-N 2022/44.16.
- 4 Zie het bijzonder nummer van Vakstudie Nieuws V-N 2023/26.
- 5 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/nieuws/>.
- 6 Waargenomen op 9 augustus 2023.
- 7 Overigens lijkt er iets mis te gaan met de telling, want nader gespecificeerd blijkt volgens de website dat met betrekking tot de dividendbelasting 37 standpunten zijn gepubliceerd en met betrekking tot de bronbelasting 13 standpunten. Volgens mij zijn dit dan in totaal 50 standpunten in plaats van 40. Maar misschien komt dit, omdat een standpunt meerdere belastingsoorten kan betreffen en om die reden in de specificatie meerdere keren wordt geteld, maar in het totaaloverzicht slechts één keer.



---

# ‘Voorkomen is beter dan genezen’

Prof. dr. mr. E.C.J.M. van der Hel – van Dijk RA'

---

“

De omvang van toezicht achteraf is afhankelijk van veel factoren die deels niet door de Belastingdienst te beïnvloeden zijn. De vraag naar een acceptabel niveau van toezicht achteraf impliceert daarom een normatieve stellingname en is zodoende een politieke beslissing. De basis hiervoor is te vinden in het benoemen van de capaciteit die nodig is om bepaalde tussendoelen te realiseren (opbouwen van kennis, vergroten van de 'pakkans' en afschrikking, horizontaal toezicht en steekproefonderzoeken) binnen de huidige strategie. Daarbij is regelnaleving het einddoel en niet het binnenhalen van zoveel mogelijk correcties.

”

## 1 Inleiding<sup>2</sup>

De Belastingdienst hanteert voor de uitvoering van zijn werkzaamheden de zogenoemde Uitvoerings- en Handhavingsstrategie (UHS).<sup>3</sup> De UHS geeft aan dat de Belastingdienst over een breed preventief en repressief instrumentarium beschikt om zijn doelen te realiseren en dat hij daarbij gericht is op het zoveel mogelijk voorkomen van fouten. De jaarlijkse inzet van dit instrumentarium beschrijft de Belastingdienst in zijn Jaarplan.<sup>4</sup>

Een aantal decennia geleden lag de nadruk met name op de inzet van repressieve instrumenten, zoals aangiftecontroles, boekenonderzoeken en het beboeten van overtreders. Deze aanpak vond een voedingsbodem in klassiek economisch wetenschappelijk onderzoek dat uitging van het adagium 'belasting betalen kost geld en dat motiveert om belasting te ontduiken'.<sup>5</sup> Om vanuit deze invalshoek belastingontduiking tegen te gaan, moet een belastingdienst zorgen voor een voldoende hoge pakkans en dito boetes. Ergo, de inzet van repressieve instrumenten. Sociaal psychologisch onderzoek heeft echter geleid tot andere strategieën, zoals de UHS, waarin een breed preventief en repressief instrumentarium wordt ingezet.<sup>6</sup>

In een dergelijke strategie gaat het om de bereidheid tot naleving, dus de intrinsieke motivatie, waar het bij het klassiek economisch perspectief met name gaat over het

afdwingen van naleving, dus extrinsieke motivatie. Het klassiek economisch perspectief veronderstelt bovendien dat mensen volledig geïnformeerd zijn en doorzien wat de consequenties van hun beslissingen zijn. In de praktijk blijken burgers en (kleine) bedrijven echter vaak de kennis, dan wel capaciteiten, te missen om aan complexe belastingregels te (kunnen) voldoen, met als gevolg dat er *onbedoelde* fouten kunnen optreden. Als een belastingdienst dan hard optreedt en corrigeert zonder oog te hebben voor de achterliggende oorzaken van niet-naleving, dan lost dat onderliggende problemen niet op en leidt dat in het algemeen niet tot een structureel betere naleving.<sup>7</sup>

Recentelijk hebben de Algemene Rekenkamer (AR) en de politiek (motie Idsinga) hun zorgen geuit over het dalend niveau van 'toezicht achteraf', daarmee doelend op de inzet van repressieve instrumenten, zoals aangiftecontroles en boekenonderzoeken. Wat echter onduidelijk is, is of die zorgen terecht zijn. Waarom de boekenonderzoeken teruglopen en of dat betekent dat de Belastingdienst *daardoor* zijn doelen niet meer bereikt en *daardoor* de belastingmoraal daalt, is niet terug te vinden. En wat te denken van de 'oplossing' die de motie Idsinga voorstelt "jaarlijks inzage te geven in het aantal, de aard en de omvang van de boekenonderzoeken en de resultaten daarvan".<sup>8</sup> Wat denkt de politiek hiermee te bereiken? In de discussie lijkt voorbijgegaan te worden aan het feit dat de Belastingdienst een strategie hanteert waarin zowel preventieve als repressieve instrumenten worden ingezet onder het adagium 'voorkomen is beter dan genezen'.

In deze bijdrage ga ik daarom in op de vraag *hoe de Belastingdienst ervoor zou kunnen zorgen dat hij niet meer sec wordt afgerekend op 'toezicht achteraf', maar kan laten zien dat 'voorkomen beter is dan genezen'*.

In het vervolg van het artikel bespreekt paragraaf 2 de rol van toezicht in de huidige strategie. Paragraaf 3 beschrijft wat er nodig is om te laten zien hoe de Belastingdienst kan laten zien dat hij 'in control' is. Paragraaf 4 tenslotte bevat de conclusies en discussie.

## **2 De rol van toezicht in de uitvoerings- en handhavingsstrategie**

Om uitvoering te geven aan de UHS probeert de Belastingdienst zoveel mogelijk proactief en in de actualiteit te handelen en problemen te voorkomen, in plaats van reactief te zijn. Een dergelijke benadering vindt haar basis in de wetenschappelijke literatuur. Sparrow geeft bijvoorbeeld aan dat het traditionele model van toezicht dat zich voornamelijk richt op het opsporen en bestraffen van overtredingen, ontoereikend is om systemische problemen en fouten aan te pakken. Hij pleit voor een verschuiving naar een meer preventieve benadering, waarbij de focus ligt op het identificeren van de oorzaken van niet-naleving en daarmee op het oplossen van onderliggende problemen, in plaats van aan symptoombestrijding te doen.<sup>9</sup>

Deze werkwijze moet leiden tot een adequate *handhavingsmix*, zijnde een combinatie van preventieve en repressieve instrumenten, per doelgroep. Wanneer we bijvoorbeeld naar de doelgroep 'particulieren' kijken dan noemt de Belastingdienst in zijn Jaarplan diverse (ogenschijnlijk losse) activiteiten die samen de handhavingsmix vormen, met daarin een groot aantal preventieve instrumenten:<sup>10</sup>

*de vooraf ingevulde aangifte, de verkorte aangifte, begrijpelijke brieven (bijvoorbeeld de Geldteruggavebrief), het actief informeren van burgers over nieuwe wetgeving, mogelijkheden voor selfservice (o.a. inzicht in te betalen belasting), balies en steunpunten voor persoonlijk contact, ondersteuning van kwetsbare groepen (Stella aanpak en vroegsignalering), ondersteuning van*

*nabestaanden en mensen in scheiding, de Belastingtelefoon, voorlichting (o.a. via website en webinars), samenwerken met (maatschappelijke) dienstverleners, het themagericht behandelen van risico's, het gebruik maken van handhavingscommunicatie, het automatisch corrigeren van aangiften (op basis van informatie van derden), het gericht selecteren en controleren van aangiften en het uitvoeren van een steekproef (met het doel om zicht te krijgen op de naleving van de gehele populatie burgers).*

Ook voor de doelgroepen 'MKB' en 'grote ondernemingen' hanteert de Belastingdienst een groot scala aan activiteiten die de handhavingsmix voor de betreffende doelgroep vormen.<sup>11</sup>

### 2.1 Toezicht 'achteraf'

Uit de UHS blijkt dat 'toezicht' een van de beleidsinstrumenten is die de Belastingdienst in kan zetten. De Belastingdienst hanteert een definitie van toezicht die breed in de Rijksoverheid wordt gebruikt: "het verzamelen van de informatie over de vraag of een handeling of zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen, het zich daarna vormen van een oordeel daarover en het eventueel naar aanleiding daarvan interveniëren."<sup>12</sup> Toezicht is geen doel op zich, maar onderdeel van de handhavingsmix en daarmee een middel om zijn doelstelling (compliance) te bereiken. Dat betekent dat het houden van toezicht in algemene zin onder andere kan helpen om regelnaleving te bevorderen, mogelijke risico's te identificeren, dan wel (corrigerend) op te treden. De Belastingdienst kan op verschillende momenten 'toezicht houden', namelijk voordat de aangifte is ingediend ('toezicht vooraf') en/of nadat dat is gebeurd ('toezicht achteraf').<sup>13</sup> Soms combineert de Belastingdienst deze beide vormen, zoals in het zogenoemde 'horizontaal toezicht'. Er is dan sprake van onder andere vooroverleg, het delen van risico's en het bespreken van monitoringsresultaten *voorafgaand aan het indienen van de aangifte* en een beperkte vorm van gegevensgericht toezicht *na het indienen van de aangifte*. De term 'toezicht' is van belang omdat toezicht helpt om de informatiepositie van de Belastingdienst te versterken. Immers toezicht gaat over het verzamelen van informatie en het vormen van een oordeel (over de aanvaardbaarheid van de aangifte). Een betere informatiepositie helpt de Belastingdienst bij het vooraf borgen van de kwaliteit van de aangifte en het invullen van de 'handhavingsregie'.<sup>14</sup>

## 3 'In control'?

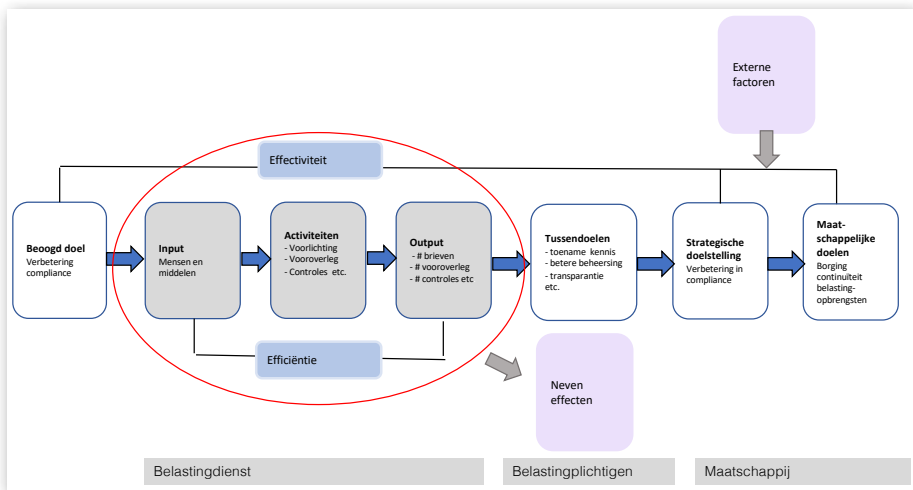
Kennelijk roept het werken vanuit de UHS – met name door het ter discussie stellen van de aantallen uitgevoerde controles – onder andere bij de Kamer en de AR de vraag op of de Belastingdienst daarmee zijn taken wel naar behoren uitvoert en of voorkomen inderdaad beter is dan genezen. De vraag is daarom of de Belastingdienst wel een onderbouwd en beheerst proces van handhavingsregie heeft en hoe hij zich hierover verantwoordt.

### 3.1 Strategie en doelstellingen

In algemene zin zijn een goed gedocumenteerde *strategie* en heldere *doelstellingen* de basis om tot een beheerst proces van handhavingsregie te komen. De strategie verbindt de activiteiten die de Belastingdienst uitvoert (de handhavingsmix) aan zijn doelstellingen. De Belastingdienst heeft een duidelijke strategie (de UHS) en een helder strategisch doel (compliance).<sup>15</sup>

Om een uitspraak te kunnen doen over het bereiken van de doelen is niet alleen het nalevingsniveau van een doelgroep (particulieren, MKB-ondernemingen of grote ondernemingen) relevant, maar ook in hoeverre inspanningen van de Belastingdienst bepalend zijn

(geweest) voor dat nalevingsniveau (causaal verband). Dat betekent daarom dat de Belastingdienst niet alleen duidelijk moet zijn over het strategische doel, maar ook over de beoogde tussendoelen. Dat zijn als het ware tussenstapjes om het strategisch doel (compliance) te bereiken. *Uit het Jaarplan valt bijvoorbeeld af te leiden dat de Belastingdienst specialistenteams inzet voor nabestaanden en mensen in echtscheiding. Het geven van persoonlijke ondersteuning (tussendoel) moet leiden tot betere naleving van deze doelgroepen.*<sup>16</sup> De Belastingdienst dient derhalve de veronderstelde werking van de uit te voeren activiteiten te expliciteren (in een zogenoemde beleidstheorie) om zo zijn aanpak te richten en te onderbouwen.<sup>17</sup> De samenhang tussen genoemde onderdelen is zichtbaar gemaakt in figuur 1. Hieruit is ook af te leiden dat wanneer partijen alleen naar output kijken (zoals aantallen controles), voorbij wordt gegaan aan waar het feitelijk om te doen is: een gedragsverandering bij burgers en bedrijven die moet zorgen voor structurele regelnaleving.



Figuur 1: Samenhang doelen, activiteiten, output en outcome (effect)

### 3.2 Organisatie en werken volgens de UHS

Onderdeel van een beheerst proces omvat ook het hebben van een organisatiestructuur die past bij de manier van werken. Het werken volgens de UHS betekent dat de Belastingdienst probeert om onderliggende problemen te voorkomen c.q. op te lossen in plaats van symptomen te bestrijden.<sup>18</sup> Dat vraagt wel wat van de manier waarop hij zijn werk organiseert, aldus Sparrow: *"A problem-solving operation organizes the tools around the work, rather than organizing the work around the tools."*<sup>19</sup>

Het controleren van individuele aangiften (aangiftebehandeling of boekenonderzoek) lijkt niet altijd gericht en onderbouwd te worden ingezet, dat wil zeggen gekoppeld aan de oorzaken van niet-naleving, maar eerder een 'one-size-fits-all' benadering te zijn, die min of meer 'automatisch' voortvloeit uit het gebruik van selectiemodules. Er is uit het Jaarplan niet te halen wat de achterliggende reden is voor de activiteiten van 'toezicht achteraf'. Dat zou kunnen betekenen dat de Belastingdienst nog steeds gericht is op het binnenhalen van correcties zoals vroeger gebeurde, in plaats van het beïnvloeden van gedrag om de compliance te onderhouden of verbeteren volgens de UHS. Naar de oorzaak hiervan is het gissen,

maar het zou kunnen zijn dat individuele aangifteselectie voor behandeling of controle gewoon een eenvoudige manier is om medewerkers van werk te voorzien en dus eerder fungeert als werkverdelingsinstrument dan als een fundamenteel onderdeel van de UHS. En dat betekent dat dit hulpmiddel (selectiemodule) niet rond het werk is georganiseerd, maar andersom.

### 3.3 *Bewust en onderbouwd kiezen (handhavingsmix)*

Van belang voor een beheerst proces van handhavingsregie is ook om per doelgroep een adequate *handhavingsmix* te hanteren. Dat betekent – volgens de stappen van handhavingsregie – inzicht geven in de aard en omvang van de niet-naleving bijvoorbeeld op basis van – bij voorkeur jaarlijkse – steekproeven en gedegen nadere (oorzaak)analyses van de verschillende vormen van (niet)naleving. Dat moet de basis vormen voor het keuzeproces waarin – gericht en onderbouwd (en dus navolgbaar) – keuzes worden gemaakt voor in te zetten handhavingsinstrumenten, waarbij de beleidstheorie het uitgangspunt is en allerlei overwegingen om te prioriteren een rol kunnen spelen, zoals de beschikbare capaciteit, politieke wensen, maatschappelijke aspecten, wettelijke aspecten, een kosten/batenanalyse, gemaakte afspraken (bijvoorbeeld met andere overheidspartijen), de impact van een activiteit, de urgentie et cetera. Uit het Jaarplan blijkt (nog) niet voor alle doelgroepen een dergelijk expliciet keuzeproces.<sup>20</sup>

Wanneer de Belastingdienst gehinderd wordt in de uitvoering van zijn werkzaamheden, zodanig dat daardoor het realiseren van de doelstellingen in gevaar komt – bijvoorbeeld door complexe wetgeving, een personeelstekort of onvoldoende automatisering – dan is het zaak om dergelijke gebeurtenissen te adresseren in zijn strategische risicoanalyse (SRA).<sup>21</sup> De SRA-risico's zijn daarmee ook onderdeel van het Jaarplan en zouden – meer dan nu het geval is – gekoppeld dienen te worden aan de knelpunten in de uitvoering.

### 3.4 *Monitoren, evalueren en rapporteren*

Tot slot dient de Belastingdienst zich te verantwoorden over zijn werkwijze en hierover te rapporteren. Dat verantwoorden gebeurt op basis van een set kritieke prestatie-indicatoren (kpi's), zoals die opgenomen zijn in de begroting.<sup>22</sup> Hierbij is de Belastingdienst een weg ingeslagen waarbij hij de prestatie-indicatoren beter laat aansluiten bij de strategie die hij hanteert. En toch lijkt dit niet genoeg, gezien de huidige discussie over het toezicht achteraf. De oorzaak is naar mijn idee onder andere het ontbreken van samenhang tussen de besproken elementen.

### 3.5 *Samenhangend beeld over uitvoering en handhaving per doelgroep*

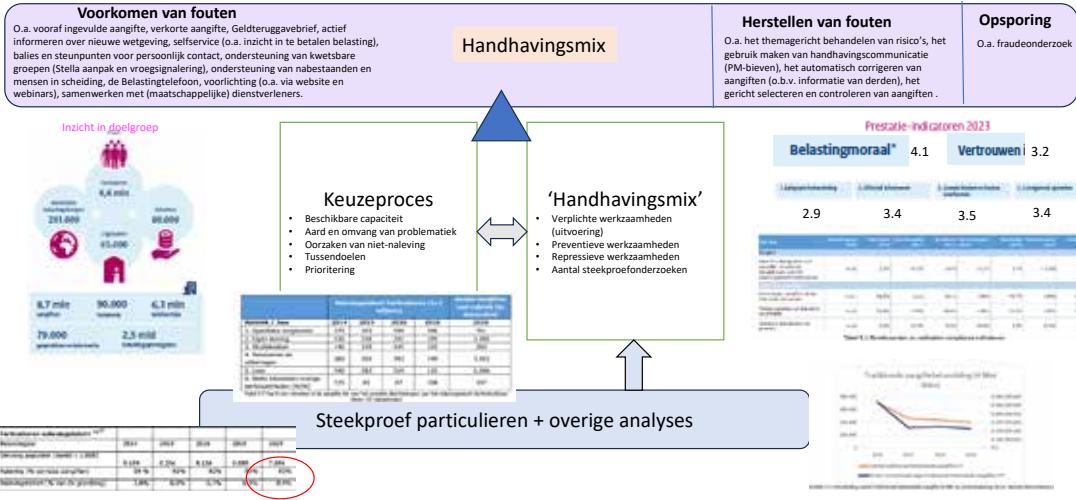
De Belastingdienst zou derhalve een meer samenhangend beeld moeten schetsen over de uitvoering en handhaving per doelgroep. In figuur 2 is een fictief voorbeeld gegeven voor de doelgroep 'particulieren'.

Hierbij kan de Belastingdienst een toelichting geven waarin hij uitlegt hoe de samenstelling en de mate van naleving van de doelgroep zijn (linkerkant van figuur 2). Vervolgens wat de aard en omvang van de niet-naleving is, wat de oorzaken van niet-naleving zijn, tot welke keuzes dat heeft geleid (met een link naar de beoogde tussendoelen), de beschikbare capaciteit en welke externe en interne factoren van invloed zijn op de uitvoering van de UHS (midden van figuur 2). Tot slot welke kpi's gebruikt worden om verantwoording af te leggen (met de kanttekening dat hier ook de resultaten van operationele evaluaties toegevoegd

# Uitvoering en handhaving particulieren (fictief)

Externe en interne factoren

- Strategische Risicoanalyse**
- Besturingsrisico
  - Continuïteitsrisico
  - Informatiebeveiligingsrisico
  - Omgevingsrisico
  - Personeelsrisico
  - Projectmanagement risico
  - Reputatie risico



Figuur 2: Voorbeeld samenhang uitvoering en handhaving particulieren<sup>23</sup>

kunnen worden, zoals het effect van bepaalde uitgevoerde activiteiten).

Het achterliggende idee is dat de Belastingdienst op deze manier veel beter een 'verhaal' kan vertellen ('story-telling') en daardoor meer samenhang ontstaat tussen allerlei ogenschijnlijk losse elementen van de UHS met het resultaat dat deze complexe informatie beter inzichtelijk is en daardoor ook beter beklijft bij de relevante stakeholders (zowel intern als extern). Ook kan op deze manier beter een integrale discussie worden gevoerd over bijvoorbeeld de inzet van toezicht achteraf. In het voorbeeld is bijvoorbeeld in de rode cirkel te zien dat er sprake is van een nalevingstekort van 0,4 % bij particulieren. Dat, gecombineerd met de aard en omvang van de risico's en de te realiseren tussendoelen, zou een goede basis moeten zijn voor een dergelijke integrale discussie.

## 4 Conclusie en discussie

Een aantal zaken dat relevant is om te laten zien dat de UHS ook in de praktijk goed werkt, heeft de Belastingdienst voorhanden: duidelijke doelstellingen, een heldere strategie, kpi's die aansluiten op de strategie. Een aantal zaken dient nog te worden uitgewerkt – het uitwerken van een beleidstheorie (handhavingsplannen), het inzichtelijk maken van het keuzeproces en het evalueren van activiteiten om zo te komen tot een adequate handhavingsmix -. Of dat de discussie over 'toezicht achteraf' wegneemt is echter de vraag.

De vraag naar een acceptabel/gewenst niveau van toezicht achteraf laat zich niet beantwoorden op basis van beschikbare informatie, omdat dat antwoord afhangt van veel factoren die deels niet door de Belastingdienst te beïnvloeden zijn (bijvoorbeeld: economische ontwikkelingen, wet- en regelgeving, ontwikkelingen op de arbeidsmarkt). Met andere woorden: een dergelijke vraag impliceert daarmee onvermijdelijk een normatieve stellingname en is – en blijft – daarmee een politieke beslissing. De basis voor het toezicht achteraf ligt naar mijn idee in het zo concreet mogelijk benoemen van de capaciteit die nodig is om bepaalde tussendoelen te realiseren, zoals het opbouwen van kennis, het vergroten van de

gepercipieerde 'pakkans' en afschrikking (gerichte controles), het toetsen of afspraken nagekomen worden (horizontaal toezicht), het identificeren van risico's of het monitoren van het niveau van naleving (steekproefonderzoeken). Dat betekent overigens dat de Belastingdienst ook met deze instrumenten – binnen de context van de UHS – primair inzet op regelnaleving en niet op het binnenhalen van zoveel mogelijk correcties.

Om te laten zien dat de Belastingdienst met de UHS zijn doelstellingen bereikt ('in control' is) zijn de volgende elementen van belang. De Belastingdienst moet:

- een duidelijke richting hebben (strategie en doelstellingen),
- consistent zijn (werken volgens de strategie en een organisatiestructuur hebben die de manier van werken ondersteunt),
- bewust en onderbouwd kiezen om te komen tot een handhavingsmix en
- monitoren, evalueren en rapporteren.

Daarbij is het essentieel om meer samenhang aan te brengen tussen allerlei – ogenschijnlijk losse elementen – van de UHS om zo deze complexe informatie beter inzichtelijk te maken en te zorgen dat die daardoor ook beter beklijft bij de relevante stakeholders (zowel intern als extern). De Belastingdienst zou naar mijn idee meer context moeten geven en meer 'een verhaal' moeten vertellen ('story-telling'), onderbouwd met kwalitatieve en kwantitatieve informatie (zie figuur 2). Dat lijkt te ontbreken, terwijl een dergelijk verhaal kan helpen om duidelijk te maken dat voorkomen inderdaad beter is dan genezen, met de kanttekening dat in een adequate handhavingsmix er altijd toezicht achteraf nodig zal zijn, mits het maar gericht en onderbouwd wordt ingezet!

## Noten

- 1 Lisette van der Hel is als hoogleraar effectiviteit van overheidstoezicht verbonden aan Nyenrode Business University (Toezicht Academie). De auteur is tevens werkzaam bij de Belastingdienst. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.
- 2 Een uitgebreide versie van dit artikel is beschikbaar via de auteur.
- 3 Belastingdienst (2022). Uitvoering, Dienstverlening, Toezicht en Opsporing bij de Belastingdienst. Uitvoerings- en Handavingsstrategie. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2022/01/31/uitvoerings-en-handavingsstrategie-belastingdienst-januari-2022>.
- 4 Belastingdienst (2023). Jaarplan Belastingdienst 2023, pag. 12. <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-368e529c07af2d50f099bc5c98be53df6366a7dc/pdf>.
- 5 Bijvoorbeeld Allingham, M. G. & Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1, 323–338.
- 6 Alm, J., Kirchler, E., Muehlbacher, S., Gangl, K., Hofmann, E., Kogler, C. & Pollai, M. (2012). Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour. *CESifo Forum* 2/2012.
- 7 Bijvoorbeeld: DeBacker, J., Heim, B.T, Tran, A. & Yuskavage, A. Legal Enforcement and Corporate Behavior: An Analysis of Tax Aggressiveness after an Audit (2015), *The Journal of Law and Economics*, Volume 58 nr. 2.
- 8 Dit is inmiddels gebeurd. Zie Rapport inzage in gegevens over boekenonderzoeken en fraudebestrijdingsinitiatieven in 2022. <https://open.overheid.nl/documenten/91cd6626-b575-41b6-a85b-936820ead87a/file#:~:text=In%202022%20is%20een%20toename,in%202021%20bij%20deze%20doelgroepen>.
- 9 M.K. Sparrow, *The Regulatory Craft* (2000), Harvard University.
- 10 Belastingdienst (2023). Jaarplan Belastingdienst 2023, pag. 12.
- 11 Belastingdienst (2023). Jaarplan Belastingdienst 2023, p27 (MKB) en p38 (grote ondernemingen).

- 12 Belastingdienst (2022). Uitvoering, Dienstverlening, Toezicht en Opsporing bij de Belastingdienst. Uitvoerings- en Handhavingsstrategie, pag.3.
- 13 In deze bijdrage is toezicht vooraf gelijk aan de inzet van preventieve activiteiten en toezicht achteraf gelijk aan de inzet van repressieve activiteiten.
- 14 Dat betekent dat de Belastingdienst gericht en onderbouwd keuzes maakt over de inzet van een (adequate mix van) handhavingsinstrumenten om zijn doelen te bereiken.
- 15 Belastingdienst (2022). Uitvoering, Dienstverlening, Toezicht en Opsporing bij de Belastingdienst. Uitvoerings- en Handhavingsstrategie.
- 16 Jaarplan 2023, pag. 8.
- 17 Een beleidstheorie is het geheel van kennis en veronderstellingen die onderbouwen waarom bepaalde inspanningen nodig zijn om een bepaald beoogd doel te bereiken.
- 18 Handhavingsstrategie Belastingdienst (2017), pag. 9.
- 19 M. Sparrow, the Regulatory Craft (2000), pag. 131.
- 20 Het oplossen van de onvolkomenheid van het M&O beleid zou moeten helpen om hier een stap in de goede richting te zetten.
- 21 Belastingdienst (2023). Jaarplan Belastingdienst 2023, pag.74.
- 22 Rijksbegroting 2021, hoofdstuk IX, artikel 1 (Belastingen), Doelen en prestatie-indicatoren.
- 23 Alle informatie die opgenomen is over particulieren is afkomstig uit openbare rapporten.



---

# Focus op uitvoering: het herziene beoordelingskader van de Raad van State

Prof. dr. S.J.C. Hemels<sup>1</sup>

---

“ De Raad van State adviseert over de constitutionele en juridische kwaliteit van wet- en regelgeving, alsmede over de kwaliteit van beleidsanalyse en de uitvoering. Het onlangs herziene beoordelingskader ondersteunt de oordeelsvorming over de mate waarin een voorstel geschikt is om geconstateerde problemen op te lossen. Dit beoordelingskader heeft ook een externe functie als handreiking aan betrokkenen bij de voorbereiding van beleid, wetgeving en uitvoering. Dit om keuzes gedegen te onderbouwen. ”

## 1 Inleiding

De VHMf heeft met 150 jaar een eerbiedwaardige leeftijd bereikt, maar is nog niet zo oud als de in 1531 ingestelde Raad van State. De huidige Afdeling advisering van de Raad van State<sup>2</sup> heeft als wettelijke taak onder meer het adviseren over wetsvoorstellen en over ontwerpen van algemene maatregelen van bestuur (AMvBs).<sup>3</sup> De Afdeling doet dit als laatste en onafhankelijk adviseur. De Afdeling wordt in deze taak ondersteund door de Directie Advisering die uit ongeveer 40 wetgevingsadviseurs en administratieve medewerkers bestaat.

De adviseringstaak ziet uiteraard ook op fiscale wetsvoorstellen. Het is in ieder geval sinds 1980 gebruik dat van de – op dit moment 14 – staatsraden in de Afdeling, één een fiscale specialisatie heeft (ook wel de fiscale kwaliteitszetel genoemd).<sup>4</sup> In de periode 1980-1992 was dit mr. M.K. Kamperman, van 1992-2010 dr. J.C.K.W. Bartel, van 2010-2022 mr. dr. J.J.M. Jansen en sinds 2022 ondergetekende.<sup>5</sup>

De Directie Advisering beschikt altijd over minimaal één wetgevingsadviseur met een fiscale achtergrond. Vaak heeft deze medewerker op het Ministerie van Financiën gewerkt, bijvoorbeeld als wetgevingsjurist, maar dat hoeft niet. Deze wetgevingsadviseurs werken overigens ook mee aan adviezen op aanpalende terreinen zoals toeslagen, sociale zekerheid en Europees recht. Regelmatig dragen ook wetgevingsadviseurs zonder formele fiscale achtergrond bij aan de advisering over fiscale wetsvoorstellen.

Vaak is een tweede, niet-fiscale, staatsraad als rapporteur betrokken bij de voorbereiding van een advies over een fiscaal wetsvoorstel, zeker wanneer het politiek-maatschappelijk gevoelige onderwerpen betreft of bij implementatie van Europese regelgeving. Dit zorgt van aanvang af voor een breder dan alleen het fiscale perspectief in de advisering. Dat brede perspectief is bovendien geborgd doordat alle conceptadviezen uitgebreid in één van de vier naar Ministerie geordende secties worden voorbereid. Het kenmerk van ieder advies eindigt met het nummer van de desbetreffende sectie. De meeste fiscale wetsvoorstellen komen van het Ministerie van Financiën en worden daarom in sectie III behandeld, maar bijvoorbeeld fiscale klimaatvoorstellen van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, vallen onder sectie IV. Bij deze sectievergaderingen nemen ook de wetgevingsadviseurs deel aan de discussie. Ongeacht welke sectie een wetsvoorstel heeft voorbereid, alle conceptadviezen worden besproken en vastgesteld door de Afdeling tijdens de wekelijkse woensdagmiddagvergadering. De daaropvolgende maandag worden de vastgestelde adviezen openbaar gemaakt op de website van de Raad van State.<sup>6</sup>

Bij de advisering over wet- en regelgeving gebruikt de Afdeling een beoordelingskader dat voor alle voorstellen gelijk is. Wel kunnen verschillende accenten worden gelegd bij verschillende wetsvoorstellen. In oktober 2022 heeft de Afdeling haar beoordelingskader herzien.<sup>7</sup> Deze bijdrage gaat in op het Beoordelingskader in relatie tot fiscale wetgeving, in het bijzonder waar het de uitvoering betreft.

## **2 Rol van en inspiratie voor het Beoordelingskader bij de advisering**

Het Beoordelingskader is een leidraad ten behoeve van de advisering door de Afdeling. Het is geen 'afvinklijstje' noch een uitputtend kader, maar een hulpmiddel om het dynamische en integrale denk- en werkproces van de Afdeling en de Directie Advisering te ondersteunen.

Bij het opstellen van het Beoordelingskader is gelet op diverse andere kaders. Dit betreft bijvoorbeeld het integraal afwegingskader (IAK) dat beleidsmedewerkers en wetgevingsjuristen van de Ministeries aan de hand van zeven centrale vragen structuur bood bij het maken van beleid en regelgeving.<sup>8</sup> Uitvoerbaarheid was onderdeel van de zesde stap van dit uitvoeringskader (wat is het beste instrument). Inmiddels is dit afwegingskader vervangen door het Beleidskompas als centrale werkwijze voor het maken van beleid bij de Rijksoverheid. Dit is een structuur met vijf stappen voor de ontwikkeling van beleid.<sup>9</sup> Uitvoering maakt in ieder geval onderdeel uit van de derde stap, opties om het doel te bereiken,<sup>10</sup> en de vierde stap, gevolgen van de opties.<sup>11</sup>

Ook de doenvermogenstoets van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) is betrokken bij het opstellen van het Beoordelingskader. In het rapport *Weten is nog*

*geen doen* beval de WRR aan om bij voorgenomen beleid en regelgeving vooraf te toetsen of de regeling 'doenlijk' is voor burgers.<sup>12</sup> Hiervoor heeft de WRR de doenvermogenstoets ontworpen die zowel procesmatige als inhoudelijke vragen stelt. De kernvraag van deze toets luidt: gaat de regeling uit van realistische assumpties over de mentale belastbaarheid van burgers?

Vanzelfsprekend is ook acht geslagen op artikel 3.1 Comptabiliteitswet, dat verplicht om voorstellen van een toelichting te voorzien die ingaat op de nagestreefde doelstellingen, doeltreffendheid en doelmatigheid, de ingezette beleidsinstrumenten en de financiële gevolgen voor het Rijk en, waar mogelijk, de financiële gevolgen voor maatschappelijke sectoren. Ook de verplichte toetsing in het kader van de Aanwijzingen voor de regelgeving is betrokken bij het opstellen van het beoordelingskader.<sup>13</sup>

### **3 Dicta**

De Afdeling adviseert over de constitutionele en juridische kwaliteit van wet- en regelgeving en over de kwaliteit van beleidsanalyse en de uitvoering. Op basis van een afweging van de verschillende elementen van het Beoordelingskader vormt de Afdeling zich een oordeel over de mate waarin een voorstel een geschikt instrument is om aan de geconstateerde problemen het hoofd te bieden, evenredig en uitvoerbaar is. Dit resulteert in één van de vier standaard dicta die de Afdeling als eindoordeel hanteert:

- a. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft geen opmerkingen bij het voorstel en adviseert het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen. Dit 'Advies conform' is vergelijkbaar met artikel 81 RO. Het betreft geen inhoudelijk advies, maar er ligt wel degelijk een inhoudelijke afweging aan ten grondslag.
- b. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.
- c. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal bezwaren bij het voorstel en adviseert het voorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen, tenzij het is aangepast.
- d. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft ernstige bezwaren tegen het voorstel en adviseert het niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen.

Het a- en b-dictum zijn lichte dicta, terwijl het c- en d-dictum zware dicta zijn. Bij een c- en d-dictum moet het voorstel opnieuw in de ministerraad worden besproken.

### **4 Elementen van het Beoordelingskader**

Het Beoordelingskader begint met het vaststellen van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor de beleidsanalyse. De beleidsanalyse betreft de probleemanalyse (wat is het probleem) en de probleemaanpak (geschiktheid, doel en gevolgen). Hierbij is bijvoorbeeld ook van belang welke veronderstellingen, bijvoorbeeld ten aanzien van gedragseffecten, aan een wetsvoorstel ten grondslag liggen. Bij fiscale wetsvoorstellen worden nog wel eens gedragseffecten verondersteld die geen basis hebben in economisch en empirisch onderzoek. Een voorbeeld is dat vaak verwacht wordt dat een btw-verlaging tot lagere consumentenprijzen of meer consumptie van een bepaald product zal leiden, zonder dat rekening wordt gehouden met de invloed van prijselasticiteit. In het advies over het initia-

tiefwetsvoorstel betaalbare boodschappen heeft de Afdeling diverse onderzoeken aangehaald waaruit volgde dat door de relatief lage prijselasticiteit van dagelijkse boodschappen een btw-verlaging naar alle waarschijnlijkheid niet tot lagere consumentenprijzen zou leiden. Hierbij werd ook verwezen naar een vergelijkbare, op 1 januari 2023 in Spanje ingevoerde btw-verlaging die niet resulteerde in lagere prijzen.<sup>14</sup> In het advies over het initiatiefwetsvoorstel vermogensbelasting 2024 wees de Afdeling op arbitrage-effecten, zoals een vermogensverschuiving van box 3 naar box 2.<sup>15</sup>

De constitutionele en juridische analyse betreft enerzijds de verhouding tot hoger recht, zoals Grondwet, EU-recht en verdragen. Bij fiscale wetsvoorstellen speelt uiteraard het legaliteitsbeginsel van artikel 104 Grondwet<sup>16</sup> een belangrijke rol, zeker als sprake is van terugwerkende kracht. Artikel 104 Grondwet zorgt er ook voor dat op fiscaal gebied, vergeleken met andere beleidsterreinen, relatief veel wetsvoorstellen en minder AMvBs van advies worden voorzien.

Het EU-recht speelt vanzelfsprekend een grote rol bij geharmoniseerde belastingen zoals de omzetbelasting, maar nadrukkelijk ook bij de directe belastingen. Ook directe belastingen moeten niet alleen in overeenstemming zijn met secundair Unierecht (zoals de diverse richtlijnen op het gebied van winst- en bronbelastingen), maar ook met primair Unierecht (zoals de fundamentele vrijheden en het staatssteunverbod in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en de waarborgen in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie). Ook internationale verdragen, zoals het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, maar ook de begrenzingen die bilaterale belastingverdragen stellen, zijn belangrijk voor de advisering over fiscale wetsvoorstellen.

Een ander onderdeel van de constitutionele en juridische analyse betreft de juridische systematiek. Dit betreft vragen als: past de voorgestelde regeling binnen het bestaande wetgevingsbouwwerk, is zij eenvoudig en duidelijk en is voorzien in rechtsbescherming, overgangsrecht en evaluatie. Een vraag in deze analyse is ook of rekening is gehouden met de digitale vertaling van de wetteksten in algoritmen. De juridische systematiek gaat in wezen over een adequate (juridische) vertaling van de probleemaanpak in het voorstel. De daarvoor relevante vragen zien zowel op de tekst, als op de vormgeving en de inhoud van de ontwerpwet- en regelgeving. Wat betreft de tekst en vormgeving brengt de Afdeling alleen majeure wetstechnische tekortkomingen naar voren. De vroegere redactionele bijlage, die zeker langer geleden zeer specifieke tekstuele aanpassingssuggesties kon bevatten, is afgeschafte. Ministeries worden geacht deze redactionele toets zelf te doen.

De andere onderdelen van het Beoordelingskader zijn de uitvoeringsanalyse die ik hierna separaat zal bespreken en de gevolgen voor de rechtspraak. Vragen bij de gevolgen voor de rechtspraak zijn onder meer of de voorgestelde regeling duidelijk en toepasbaar is voor de rechtspraak, actoren in de rechtspraak zijn geraadpleegd, de regeling voor hen toepasbaar is, een toename of verzwaring van procedures wordt verwacht en of de rechtspraak hier voldoende mensen en middelen voor heeft.

De vier onderdelen van het beoordelingskader werken op elkaar in en worden in samenhang beschouwd. Zoals opgemerkt krijgt niet ieder onderdeel van het Beoordelingskader in

elk advies evenveel aandacht. Bij een voorstel als een box 3-hervorming dat een massaal proces als de inkomstenbelasting betreft en enige historie heeft, krijgt het element 'gevolgen voor de rechtspraak' meer aandacht dan bij een wetswijziging die slechts een zeer kleine groep belastingplichtigen betreft en waar naar verwachting weinig over geprocedeerd zal worden, zoals bijvoorbeeld een bankenbelasting.

## 5 Uitvoeringsanalyse

De uitvoeringsanalyse vormt in zijn algemeenheid een belangrijk onderdeel van het Beoordelingskader. In het 'Woord vooraf' bij het Beoordelingskader wordt wet- en regelgeving in praktische zin gekarakteriseerd als de brug tussen beleid en uitvoering. Of wet- en regelgeving haar essentiële functie in een democratische rechtsstaat kan vervullen wordt niet alleen bepaald door de kwaliteit van de wet- en regelgeving zelf, maar ook door de kwaliteit van de beleidsvorming die eraan ten grondslag ligt én de kwaliteit van de uitvoering.<sup>17</sup> Het zal gezien de specifieke uitdagingen in het fiscale domein, zoals de ICT-opgave, de krappe arbeidsmarkt en de nasleep van de toeslagenaffaire, niet verbazen dat bij fiscale wetgeving uitvoering de bijzondere belangstelling van de Afdeling heeft. De Afdeling kan uiteraard vaak niet zelf beoordelen of een voorstel uitvoerbaar is. Wel kan zij beoordelen of een toets op uitvoerbaarheid adequaat, door de juiste partijen en op het juiste moment is gedaan, of deze is voorzien van een zorgvuldige reactie van het betrokken departement en of dit zo nodig ook tot aanpassing van het wetsvoorstel heeft geleid.

De uitvoeringsanalyse in het Beoordelingskader bestaat uit twee onderdelen, waarvan het doenvermogen van burgers en private partijen/ondernemers het eerste element is. Het betreft bijvoorbeeld de vraag of duidelijk is wie de doelgroep is en vanuit welk mensbeeld de regeling is opgesteld. Bij belastingwetten kan hierbij worden gedacht aan de belastingplichtige, maar in voorkomende gevallen ook aan de inhoudingsplichtige. Bij de vraag naar doenbaarheid maakt het uiteraard verschil of een fiscale maatregel is gericht op een grote groep burgers of burgers aan de onderkant van het inkomensgebouw, zoals bijvoorbeeld heffingskortingen in de inkomstenbelasting, of dat deze ziet op grote ondernemingen met over het algemeen een eigen fiscale afdeling en adviseurs, zoals bijvoorbeeld de Pijler 2-implementatie. Een andere vraag is of de bij de uitvoering gehanteerde digitale techniek voldoende gebruiksvriendelijk is. Bij fiscale wetsvoorstellen is dit vaak moeilijk te toetsen, zeker bij tijdvakbelastingen met een belastingtijdvak van een jaar zoals bij de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en Pijler 2-implementatie. Op het moment dat de wet wordt aangenomen (het jaar voor het belastingtijdvak begint), zal de digitale applicatie over het algemeen nog niet gereed zijn, nu deze pas in het jaar na het belastingtijdvak voor het eerst gebruikt zal worden. Dit is wel een punt van aandacht, nu dit betekent dat advisering hierover vaak niet mogelijk is, terwijl de digitale vertaling van belastingwetten grote invloed kan hebben op burgers en bedrijven.

Het tweede deel van de uitvoeringsanalyse betreft de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. Dit betreft onder meer de vraag of de nieuwe regels uitvoerbaar en handhaafbaar zijn voor bijvoorbeeld de uitvoeringsorganisatie, of de benodigde ICT-systemen beschikbaar zijn en wat de financiële en organisatorische gevolgen zijn: zijn voldoende mensen en financiële middelen beschikbaar? Bij fiscale wetsvoorstellen is het over het algemeen de Belastingdienst die over deze aspecten rapporteert in de bij het wetsvoorstel gevoegde uitvoe-

ringstoets. Hierin beschrijft de Belastingdienst de verwachte gevolgen voor de interactie met burgers en bedrijven, de maakbaarheid van systemen, de handhaafbaarheid, fraudebestendigheid, complexiteitsgevolgen, het risico op procesverstoringen, uitvoeringskosten, personele gevolgen en per wanneer invoering mogelijk is. Recente uitvoeringstoetsen bevatten vaak zorgen of gegeven de krappe arbeidsmarkt voldoende mensen gevonden kunnen worden om de extra taken uit te voeren en de opmerking dat de maatregel leidt tot aanpassingen in de prioritering van het IV-portfolio, de ICT planning. Deze herprioritering kan ten koste gaan van onderhoud of modernisering van systemen of van dienstverlening aan andere groepen belastingplichtigen.

Deze uitvoeringstoets speelt een belangrijke rol in de uitvoeringsanalyse van fiscale wetsvoorstellen. De uitvoeringstoets moet niet alleen worden gedaan en worden bijgevoegd (zonder uitvoeringstoets kan geen advisering plaatsvinden), maar hier moet in de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel ook op worden gereflecteerd. Het is niet voldoende dat de toelichting concludeert dat een maatregel volgens de uitvoeringstoets per de datum van inwerkingtreding uitvoerbaar is, zonder dat op de mitsen en maren in die uitvoeringstoets wordt ingegaan. De toelichting van een wetsvoorstel moet zelfstandig leesbaar zijn. Het is dus niet toereikend om voor de uitvoeringsgevolgen louter naar de uitvoeringstoets te verwijzen.

In het advies bij de Fiscale verzamelwet 2024<sup>18</sup> heeft de Afdeling er bijvoorbeeld op gewezen dat om een gedegen afweging te kunnen maken inzake de prioritering en het beslag op het IV-portfolio, niet alleen een uitvoeringstoets moet worden opgesteld waarin de Belastingdienst kenbaar maakt welke (ICT-)gevolgen een voorstel heeft, maar ook dat de wetgever een expliciete weging maakt van deze gevolgen ten opzichte van verwachte gevolgen van andere voorstellen. Om deze weging goed te kunnen maken is van belang dat de regering in de toelichting kenbaar maakt welke uitdagingen uit de uitvoeringstoetsen naar voren komen en in hoeverre deze uitdagingen al dan niet reden zijn om maatregelen te herzien qua vormgeving of planning. Het is te verwachten dat de Afdeling ook de komende tijd kritisch zal zijn op de uitvoeringsaspecten van fiscale wetsvoorstellen en de reflectie daarop in de Memorie van Toelichting.

## **6 Conclusie**

Het Beoordelingskader speelt ook bij fiscale wetsvoorstellen een belangrijke rol in de advisering van de Afdeling. Uitvoering heeft hierbij de bijzondere aandacht en dat zal voorlopig nog wel zo blijven.

Doel van het Beoordelingskader is overigens niet alleen intern, maar ook extern. In het Woord vooraf bij het Beoordelingskader spreekt de Afdeling de wens uit dat het Beoordelingskader zijn schaduw vooruitwerpt en dat betrokkenen bij de voorbereiding van beleid, wetgeving en uitvoering bij hun werkzaamheden de vragen uit het Beoordelingskader in samenhang betrekken, zodat uiteindelijk in ontwerpwet- en regelgeving treffende keuzes worden gemaakt, die ook overtuigend worden toegelicht. Deze bijdrage hoopt daar ook aan bij te dragen.

En wat de VHMF betreft: op naar de volgende 150 jaar! Dergelijke gremia waar fiscalisten

elkaar ontmoeten en kennis kunnen uitwisselen, leveren een belangrijke bijdrage aan de kwaliteit van wat alle fiscalisten, ongeacht hun werkomgeving, na aan het hart ligt: de kwaliteit van de Nederlandse belastingwetgeving.

## Noten

- 1 Sigrid Hemels is staatsraad in de Afdeling advisering van de Raad van State, hoogleraar belastingrecht Erasmus Universiteit Rotterdam en verbonden aan Lund University School of Economics and Management.
- 2 Hierna kortweg aangehaald als 'de Afdeling'.
- 3 Artikel 73, lid 1 Grondwet, nader uitgewerkt in de wet op de Raad van State.
- 4 Er waren ook wel andere staatsraden met een fiscale achtergrond, maar zij werden niet specifiek benoemd omdat ze fiscalist waren. Van 1976-1978 was bijvoorbeeld de fiscalist en vroegere staatssecretaris van Financiën, mr. W. Scholten staatsraad, in 1980 keerde hij terug als vice-president, een functie die hij tot 1997 vervulde.
- 5 Overigens valt op dat de drie laatste fiscale staatsraden allen een achtergrond hebben als hoogleraar belastingrecht op de Erasmus Universiteit Rotterdam en dat staatsraad Kamperman (evenals Scholten) vanwege zijn studie aan de toenmalige Rijksbelastingacademie ook Rotterdamse fiscale wortels had. Die Rotterdamse connectie is toeval en zeker geen functievereiste.
- 6 <https://www.raadvanstate.nl/adviezen/>.
- 7 Beoordelingskader van de Afdeling advisering van de Raad van State, oktober 2022, <https://www.raadvanstate.nl/advisering/beoordelingskader/>, hierna verkort aangehaald als Beoordelingskader.
- 8 [https://www.kcbr.nl/sites/default/files/70174-jenv-iaak\\_waaier\\_wcag.pdf](https://www.kcbr.nl/sites/default/files/70174-jenv-iaak_waaier_wcag.pdf). De zeven stappen waren: Wat is de aanleiding; Wie zijn de betrokkenen; Wat is het probleem; Wat is het doel; Wat rechtvaardigt overheidsinterventie; Wat is het beste instrument; Wat zijn de gevolgen.
- 9 <https://www.kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas>. De vijf stappen zijn: Wat is het probleem; Wat is het beoogde doel; Wat zijn de opties om het doel te realiseren; Wat zijn de gevolgen van de geschetste opties; Wat is de voorkeursoptie.
- 10 Subkopje 3.5 Uitvoerbaarheid.
- 11 Subkopjes 4.5 Gevolgen voor de overheid en 4.6 Gevolgen voor de ICT.
- 12 WRR, Weten is nog geen doen, 2017, <https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2017/04/24/weten-is-nog-geen-doen>. De WRR heeft in 2020 een vervolg gepubliceerd op de doenvermogenstoets: Doenvermogen: van toets naar tools (<https://www.wrr.nl/publicaties/publicaties/2020/09/15/doenvermogen>).
- 13 <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005730/2022-04-01>.
- 14 Advies van 12 april 2023, W06.23.00047/III, <https://www.raadvanstate.nl/adviezen/@136360/w06-23-00047-iii/>.
- 15 Advies van 15 maart 2023, W06.22.0134/III, <https://www.raadvanstate.nl/adviezen/@132060/w06-22-0134-iii/>.
- 16 Belastingen van het rijk worden geheven uit kracht van een wet.
- 17 Beoordelingskader, p. 1.
- 18 Advies van 22 maart 2023, W06.23.00030/III, <https://www.raadvanstate.nl/adviezen/@135741/w06-23-00030-iii/>.

VHMF-voorzitter Erik Rutten overhandigt op 26 september 2012 het rapport "Belastingen anders: Voldoening Op Aangifte!" aan staatssecretaris Frans Weekers.





---

# Richtige heffing en fraus legis, of hoe constructiebestrijding volwassen werd

Mr. F. R. Herreveld<sup>1</sup>

---

“ De Belastingdienst dient zich te realiseren dat zijn plek in het staatsrechtelijk bestel meebrengt dat hij zich magistratelijk behoort op te stellen. Ook belastingplichtigen die belasting wensen te besparen en daarbij de grenzen van de wet opzoeken, hebben recht op een fatsoenlijke behandeling door een fatsoenlijke overheid. Zelfs als de belastingplichtige kunstgrepen toepast en formele obstakels overwerpt, moet de inspecteur rechtsstatelijk opereren. ”

## 1 In den beginne

Toen ik op 1 juli 1982 het Ministerie van Financiën betrad als jonge adjunct-inspecteur, met slechts een half jaar aanslagregelende ervaring op de Inspectie Leiden, eerste afdeling – een ervaring waarvoor ik mijn toenmalige teamleider John Ernens, en het toenmalige Hoofd van Dienst meneer Van Boven, die zijn naam eer aandeed, nog steeds dankbaar ben – stapte ik binnen in het Mekka van fiscale constructiebestrijding. Vanwege mijn doctoraalscriptie over reparatiewetgeving werd ik ingedeeld bij de Directie directe belastingen, bureau inkomsten uit vermogen, het toenmalige centrum van fiscale constructiebestrijding.

Weinigen die deze bijdrage zullen lezen, zullen nog een actieve herinnering hebben aan de totstandkoming van het eerste voor de Belastingdienst positieve richtige-heffingsarrest BNB 1968/80. Nog minder lezers zullen weten dat de Inspecteur die naar verluidt dit holdingarrest heeft uitgelokt, Jan Verburg heette, later bekend geworden als hoogleraar belastingrecht te Leiden en Advocaat-generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden.

Dit holdingarrest gaf duidelijkheid voor een rechtstreekse holdingconstructie waarbij de aandeelhouders van een NV hun aandelen verkochten aan een door hen nieuw opgerichte

holding, die vervolgens de meerwaarde ten titel van koopsombetaling aan de aandeelhouders zonder heffing van inkomstenbelasting kon betalen, zodat de inkomstenbelastingclaim op de winstreserves van de vennootschap om zeep werd geholpen. Dat de aandeelhouders aanmerkelijkbelangheffing verschuldigd waren ter zake van de vervreemding van hun aandelen aan de nieuwe holding, deed volgens het Hof en de Hoge Raad niet af aan de constatering dat de doorslaggevende beweegredenen tot het aangaan van deze rechtshandelingen was gelegen in het ontgaan van inkomstenbelastingheffing en dat dit geschiedde op een wijze die in strijd was met het doel en de strekking van de inkomstenbelasting, toen nog het Besluit inkomstenbelasting 1941.

## 2 Holdingbeleid

Het holdingarrest gaf veel onzekerheid bij belastingadviseurs omdat de reikwijdte van dit arrest niet geheel duidelijk was, althans niet duidelijk werd bevonden. Omdat de afgifte van richtige-heffingsmachtigingen was gecentraliseerd op het Ministerie van Financiën en voor zover het ging om inkomsten uit vermogen bij het Bureau inkomsten uit vermogen van de Directie directe belastingen, werd er (geheim) beleid geformuleerd. Daarbij werd belastingplichtigen de keus gelaten ofwel een richtige-heffingsmachtiging in het vooruitzicht te zien, ofwel zekerheid te krijgen door een bepaalde som aan belasting te betalen. Dit werd aangeduid als het zogenoemde holdingbeleid en de te betalen belasting werd wel aangeduid als het 'tarief Teunissen', het toenmalige hoofd van het Bureau vermogen. Op basis van dit holdingbeleid konden belastingadviseurs de casus van hun cliënt aan het Ministerie voorleggen en zekerheid kopen om niet het risico te lopen een richtige-heffingsmachtiging aan de broek te krijgen. Het beleid was geheim, dat kon nog in die tijd, maar adviseurs die vaker met dit bijltje hakten, wisten inmiddels wel waar het beleid op was gebaseerd. Zodoende werd een tarief afgesproken dat lager lag dan het maximale tarief en dat mede afhankelijk was van de betaalcapaciteit van de vennootschap en de aandeelhouders. Dit zorgde ervoor dat lange tijd er geen richtige-heffingsmachtigingen werden verstrekt in dit soort situaties.

## 3 Standaardconstructies

Vele jaren waren er wel belastingbesparende constructies, maar die waren voor de happy few die bediend werden door grote advieskantoren. Een goed bewaard geheim was een inventarisatie van deze constructies die waren samengevat in het zogenoemde constructieboek op het Ministerie van Financiën. Slechts enkele ambtenaren op het departement hadden inzage in dit boekwerk en het was ook in de Dienst niet bekend, bang als men was dat de inhoud zou uitlekken en de constructies op straat zouden komen te liggen, waardoor Jan en alleman er gebruik van zou kunnen maken. Daar kwam echter verandering in door een aantal betrekkelijk eenvoudige standaardconstructies die breder bekend werden.

Vanwege de wettelijke mogelijkheden rente in aftrek te brengen, ofwel als kostenrente ofwel als persoonlijke-verplichtingen-rente, ontstond er een aantal standaardconstructies waardoor belastingplichtigen hun belastingdruk min of meer naar believen konden mitigeren. Anders dan bij het holdingbeleid, waarbij maatwerk werd geleverd, was hier sprake van een agressief uitventen van belastingaftrek als standaardproduct, waarbij banken een belangrijke rol speelden. Het ging daarbij voornamelijk om Antillen- en Jersey-constructies, bloot-eigendom-constructies, laagrentende-leningen-constructies en dergelijke.

Bij de drang tot belastingbesparende constructies speelt uiteraard een belangrijke rol dat de tarieven van de inkomstenbelasting, gecombineerd met de vermogensbelasting, zeer fors waren en gezamenlijk konden oplopen tot 80% van het belastbaar inkomen op basis van de samenloopregeling inkomstenbelasting en vermogensbelasting. Dat maximum werd ingaande 1994 verlaagd tot naar 68%. Veel belastingplichtigen met een fors inkomen vonden een dergelijke belastingdruk evenwel niet aanvaardbaar en zochten naar vermindering van deze druk. Dit betekende dat de zoektocht naar belastingbesparende constructies niet langer beperkt was tot een betrekkelijk kleine groep zeer welgestelden die zich de diensten van duur betaalde belastingadviseurs konden veroorloven, maar ook van een veel grotere groep mensen die een fors inkomen genereerden en actief op zoek gingen naar belastingconstructies om aan de hoge tarieven te ontsnappen. Het boekje van Flip de Kam 'Belasting betalen is voor de dommen' maakte duidelijk dat geen sprake meer was van een beperkt aantal belastingplichtigen die gebruik maakten van de mazen in de belastingwetten, maar dat belastingbesparende constructies voor grote groepen gemeengoed werden.

Niet alleen werd de belastingmoraal daarmee ondermijnd, maar het ging de schatkist ook veel geld kosten en daarom werd er koortsachtig beleid ontwikkeld om het wapen van richtige heffing nieuw leven in te blazen en werden casus geselecteerd waarin richtige-heffingsmachtigingen werden afgegeven en deze zaken werden aan de rechter voorgelegd. Deze structuren hebben geleid tot de arresten van 22 juli 1982 BNB 1982/242-246, nadien gevolgd door nog een flink aantal vervolgarresten. De Hoge Raad maakte korte metten met deze standaardconstructies en sauveerde het gebruik van het richtige-heffingswapen. De criteria waaraan werd getoetst waren het subjectieve criterium, te weten dat de doorslaggevende beweegreden voor het aangaan van de rechtshandeling moet zijn gelegen in het vrijdelen van belastingheffing en het objectieve criterium dat de wijze waarop belasting wordt ontgaan, in strijd is met de strekking van de fiscale wetgeving.

#### **4 Kasgeldconstructies**

Nadat het Holdingbeleid in de loop der jaren een stille dood was gestorven, ontstond het zogenoemde kasgeldbeleid op het Ministerie van Financiën. Voor het begrip van dit beleid is iets meer kennis nodig van het toen geldende wettelijk systeem van heffing van inkomstenbelasting over inkomsten uit aandelen. Naast de aanmerkelijk-belangregeling die zag op vervreemding van aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoorden, had de fiscus in het systeem onder de Wet IB 1964 ook een inkomstenbelastingclaim op in de vennootschap opgepote winstreserves totdat deze als dividend zouden worden uitgekeerd. In dat geval werden deze inkomsten belast met inkomstenbelasting.

Bij een kasgeldconstructie werden opgepote winsten gerealiseerd door verkoop van de aandelen in de oude holding, waarbij de onderneming werd voortgezet onder een nieuwe holding. De opgepote winstreserves met daarbij de inkomstenbelastingclaim werden losgeweekt van de onderneming en de aandelen waarin deze winstreserves waren belichaamd werden verkocht aan een financiële instelling met een zogenoemd non-liquidatiebeding. Op deze wijze werd de inkomstenbelastingclaim op de winstreserves illusoir gemaakt.

In de aanschrijving van juni 1986 werd het kasgeldbeleid kenbaar gemaakt; niet alleen aan de Belastingdienst, het was immers geen geblokte (dat wil zeggen: geheime) aanschrijving, maar ook aan de buitenwacht. Op het Ministerie van Financiën was intern flinke discussie geweest over de houdbaarheid van dit beleid, maar gelet op het grote aantal kasgeldconstructies overheerste de mening dat er tegenspel moest worden geleverd. De afweging moest worden gemaakt tussen hetzij maatregelen treffen in de uitvoerings sfeer, hetzij overgaan tot reparatiewetgeving. Bij de uitvoerende directie werd echter het traject van reparatiewetgeving als moeizaam en langdradig ervaren, waarbij bovendien de gevolgen als lastig werden gepercipieerd omdat er vaak overkill zat in reparatiewetgeving en dat die in de uitvoerings sfeer bijvoorbeeld door middel van toepassing van de hardheidsclausule van artikel 63 AWR weer moest worden opgelost. Dat leidde tot veel uitvoeringsproblemen bij de Belastingdienst en bij het Ministerie dat verantwoordelijk was voor de hardheidsclausule.

Het aangekondigde kasgeldbeleid leidde tot veel kritiek van fiscale scribenten die het over het algemeen oneens waren met de visie van het Ministerie van Financiën. Uiteindelijk zijn deze zaken aan de rechter voorgelegd en heeft de Hoge Raad, na een andersluidende conclusie van Advocaat-generaal Van Soest, in de roemruchte arresten van 11 juli 1990 BNB 1990/290 en 293 beslist dat het leerstuk van de wetsontduiking kon worden toegepast op kasgeldconstructies. In dit geval was dus geen sprake van toepassing van richtige heffing en werd er derhalve geen rechtshandeling weggedacht, maar werd op basis van *fraus legis*, de leer van de wetsontduiking, de ontstane situatie gesubstitueerd naar de naastliggende rechtshandeling, te weten het uitkeren van dividend dat normaal belast zou worden met inkomstenbelasting.

Een fraaie overwinning in het kader van constructiebestrijding die bovendien aangaf dat het naast elkaar laten voortbestaan van twee bijzondere rechtsmiddelen – naar mocht worden verwacht – ook niet meer nodig was.

## **5 Richtige heffing of *fraus legis*.**

De bijzondere rechtsmiddelen die de belastingdienst ten dienste staan bij het bestrijden van fiscale constructies zijn richtige heffing en *fraus legis*, eerder ook al aangeduid als de leer van de wetsontduiking. Richting heffing was gebaseerd op de Wet van 20 april 1925, Staatsblad 171, ter bevordering van de richtige heffing der directe belastingen. *Fraus legis* is een buitenwettelijk leerstuk dat is geïntroduceerd door de Hoge Raad in het zogenaamde drie-dagenarrest van 1926.

De overeenkomst tussen deze beide bijzondere rechtsmiddelen is dat deze kunnen worden ingezet ter bestrijding van constructies waarbij belastingplichtigen trachten belasting te ontgaan en daarmee in strijd komen met doel en strekking van de fiscale wetgeving.

De belangrijkste verschillen waren gelegen in de toepassing van de te volgen procedure. Bij richtige heffing is een machtiging van de Minister van Financiën noodzakelijk om de inspecteur in staat te stellen dit wapen toe te passen. Voor *fraus legis* geldt deze toestemmingsprocedure niet, hoewel de inspecteur daar wel een meldingsplicht had aan het Ministerie van Financiën. Bovendien is *fraus legis* rechtersrecht en zouden rechters dit ook ambtshalve kunnen toepassen indien dit mogelijk is op basis van de feiten zoals partijen die in een procedure hebben gesteld.

Op 5 november 1982 werd Henk Koning staatssecretaris van Financiën en belast met de belastingportefeuille op het departement. Koning was als oud-belastinginspecteur bijzonder geïnteresseerd in constructiebestrijding. Zijn illustere voorganger Nooteboom had daar al de eerste stoutmoedige stappen in gezet. Als nieuwe staatssecretaris wenste Koning op het departement kennis te maken met zijn beleidsambtenaren en daar hoorde scribent dezes ook toe. Tijdens deze geanimeerde bijeenkomst toonde staatssecretaris Koning zich bijzonder geïnteresseerd in de constructiebestrijding en toepassing van bijzondere rechtsmiddelen. Wij kwamen te discussiëren over richtige heffing en het afgeven van richting-heffingsmachtigingen vanuit het departement aan de inspecteurs in de Belastingdienst. Koning gaf direct aan van mening te zijn dat naar zijn mening *fraus legis* was te prefereren boven richtige heffing en dat hij hierover nader contact zou zoeken met de ambtelijke top. Dit is ook gebeurd en het heeft uiteindelijk geresulteerd in een brief van 15 juli 1987 van Koning als staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal waar hij in een notitie het voorgenomen beleid inzake bestrijding van het ontgaan van belastingheffing aanbiedt. Hij constateert in deze notitie dat zowel materieel als formeel sprake was van grote verschillen tussen de bijzondere rechtsmiddelen van richtige heffing en *fraus legis*, maar dat deze vooral betrekking hadden op de gevolgen van de toepassing en de te volgen procedure. Op het materiële terrein stelt hij dat zich ontwikkelingen in de jurisprudentie hebben voorgedaan die hebben geleid tot een toenadering van beide bijzondere rechtsmiddelen. Belangrijkste beslissing is dat ten einde de ontwikkeling van rechtersrecht te bevorderen de staatssecretaris heeft besloten om met ingang van 1 augustus 1987 gedurende een bepaalde tijd, waarbij toen werd gedacht aan een periode van 5 jaar, geen machtigingen op de voet van artikel 32 AWR af te geven tot toepassing van richtige heffing, maar dat het ontgaan van belastingen vanaf dat moment uitsluitend met behulp van *fraus legis* als bijzonder rechtsmiddel zou worden bestreden. En zo is het nog steeds.

## **6 Constructiebestrijding in de praktijk**

Na de arresten van juli 1982 ontvingen we op het departement een groot aantal richtige-heffingsverzoeken van inspecteurs die dergelijke constructies kennelijk al enige tijd in de kast hadden liggen. Vele tientallen, zo niet honderden, machtigingen werden op dat moment afgegeven aan de Belastingdienst. Daarbij bleek dat veel inspecteurs weinig tot geen ervaring hadden met het toepassen van bijzondere rechtsmiddelen. In de sfeer van de inkomstenbelasting was er op dat moment geen gecoördineerd overleg binnen de Belastingdienst, zoals dat met de dienstvergadering vennootschapsbelasting wel landelijk gecoördineerd gebeurde. Besloten is toen een kerngroep te vormen van inspecteurs die al enige ervaring hadden opgedaan op het gebied van constructiebestrijding, hetgeen beperkt was tot een betrekkelijk klein aantal inspecties, voornamelijk in het midden en het westen van het land. De bedoeling was deze beschikbare kennis breder ter beschikking te stellen aan de dienst. Uiteindelijk heeft dit geleid tot de oprichting van de coördinatiegroep constructiebestrijding (CCB) die voornamelijk fungeerde als kenniscentrum over belastingbesparende constructies en dienstverlenend actief was ten behoeve van de inspecteurs en de Belastingdienst.

Het doet deugd te constateren dat de CCB nog steeds bestaat, hoewel scribent dezes inmiddels als belastingadviseur ook heeft ervaren dat deze CCB haar taakopvatting heeft verlegd van dienstverlening aan de Belastingdienst naar het fungeren als zelfstandige strijdgroep

om weerstand te bieden aan belastingbesparende constructies. Inmiddels hebben de kennisgroepen binnen de Belastingdienst een deel van de voorlichtende taak overgenomen.

Wel is het thema 'constructiebestrijding' actueler dan ook. Verder is de bedoeling beter uitgekristalliseerd en heeft zij ook een internationale dimensie gekregen, waarbij de discussie over belastingconcurrentie tussen landen enigszins is verstomd en belastingautoriteiten veel meer samenwerken om ontgaan van belasting te bestrijden.

## **7 Constructiebestrijding en magistratelijheid**

De koninklijke weg van constructiebestrijding is die van reparatiewetgeving. Immers, indien een constructie leidt tot een door de wetgever niet gewenst voordeel voor de belastingplichtige, is het logisch de wet aan te passen. Realiteit is echter dat reparatiewetgeving altijd achterloopt op de maatschappelijke werkelijkheid en het bijna onmogelijk is creatieve ontsnapingsmogelijkheden fiscaalwettelijk in te kaderen en op een consistente wijze in de belastingwetgeving in te passen. Helaas leidt reparatiewetgeving er in veel gevallen toe dat er sprake is van overkill. In de reparatiewetgeving uit de jaren zeventig van de vorige eeuw werd deze overkill onderkend en werd al tijdens de parlementaire behandeling aangekondigd dat voor reële gevallen de hardheidsclausule van artikel 63 AWR zou worden toegepast. Inmiddels is de maatschappelijke realiteit complexer en internationaler geworden en kunnen we constateren dat veel reparatiewetgeving geschiedt op het terrein van de vennootschapsbelasting, waar complexe structuren in internationaal verband kunnen leiden tot forse belastingbesparingen die door de nationale wetgever als onaanvaardbaar kunnen worden gepercipieerd. Toepassing van de hardheidsclausule wordt in veel gevallen in de parlementaire behandeling niet meer toegezegd. Dit leidt tot rechtsonzekerheid, maar het zou ook de rechter een mogelijkheid kunnen geven om – meer dan nu geschiedt – op basis van de ratio van de wetgeving een belastingplichtige in het gelijk te stellen, daar waar de letterlijke tekst leidt tot een onredelijke uitkomst. Het lastige hierbij is dat, vanwege de kennelijk politiek aanvaarde overkill in de reparatiewetgeving, niet eenvoudig gesteld kan worden dat een als onrechtvaardig ervaren uitkomst van de belastingwet onbedoeld is door de wetgever. Wellicht is in sommige gevallen zelfs sprake van een soort van strafheffing, waarbij de belastingheffing wordt gebruikt met punitieve intenties op zodanige wijze dat de bescherming van de mensenrechtenverdragen niet goed mogelijk is. Het zou goed zijn als de Raad van State in het wetgevende traject hier meer oog voor krijgt; wellicht dat de wetgever dan iets pruderter zal gaan optreden.

De afweging of een in de praktijk geconstateerde fiscale constructie bestreden dient te worden, zal in veel gevallen geschieden vanuit de uitvoeringspraktijk, zodat het ook logisch is dat primair vanuit die uitvoeringspraktijk maatregelen worden getroffen ter zake van constructiebestrijding. Indien dit met normale rechtsmiddelen niet mogelijk is, is het logisch – en zelfs gewenst – dat bijzondere rechtsmiddelen worden toegepast en *fraus legis* in stelling wordt gebracht als reguliere interpretatiemethoden mogelijk falen.

De Belastingdienst dient zich te realiseren dat zijn plek in het staatsrechtelijk bestel meebrengt dat er magistratelijheid dient te worden gehandeld. Ook belastingplichtigen die belasting wensen te besparen en daarbij de grenzen van de wet opzoeken, hebben recht op een fatsoenlijke behandeling door een fatsoenlijke overheid. In de praktijk blijkt het vaak

lastig als inspecteur de magistratelijkheid te handhaven, zeker als de wederpartij listige kunstgrepen toepast en formele obstakels opwerpt. Toch dient ook in dat geval de inspecteur met open vizier te strijden, geen gegevens achter te houden en alle op de zaak betrekking hebbende stukken in de bezwaarfase over te leggen aan de belastingplichtige en in de beroepsfase in te dienen bij de rechterlijke macht. Wellicht kan in de inspecteursopleiding meer aandacht worden besteed aan het oude Belastingacademie adagium: *Boni pastoris tondere son pecus, non deglubere*<sup>2</sup>.

## Noten

- 1 Frank Herreveld is advocaat en belastingadviseur bij HVSTax en Herreveld&Van den Hurk en oud-Inspecteur van belastingen.
- 2 Een goede herder scheert zijn schapen, maar vilt ze niet, Suetonius, *Vita Tiberii* 32.



Senioren dag 23 september 2015 tijdens een boottocht naar Zwartsluis.



---

# De inspecteur als rechtsdienaar

Mr. J.P. Hofstra<sup>1</sup>

---

“ De politieke reactie op (media-)incidenten en recente affaires inzake de wetsuitoefening raken het ambt van inspecteur. Dat ambt is desondanks een vaste maatschappelijke waarde gebleven. Nu politiek-maatschappelijk hoge eisen worden gesteld aan het door de inspecteur te bieden maatwerk en zijn rechtsstatelijke uitvoering, zal er tot behoud van de aloude positie van de inspecteur als dienaar van het recht, stevig moeten worden geïnvesteerd in het opleiden van nieuwe (jonge) academici in de belastingheffing. ”

## 1 Positie van de inspecteur

De positie van de inspecteur heeft altijd de warme belangstelling gehad van onze vereniging en haar voorgangers. Een daarbij meermalen aangehaald wetenschappelijk artikel staat in de VI-jubileumbundel 'De inspecteur als ledenpop' van J.W. van der Voort<sup>2</sup>. Een ferme discussie over de positie ontstond rond het honderdjarig bestaan van de Vereniging van Inspecteurs in 1985. De staatssecretaris had ingegrepen in de aanslagregeling! We beginnen met 'de inspecteur' en daarna gaan we kort terug naar dat ingrijpen en naar hetgeen daarna bepalend was en is voor de positie van de inspecteur. Spoiler: De beste positie lijkt die van rechtsdienaar.

## 2 Inspecteur, wie bent u?

De aanslag wordt vastgesteld door de inspecteur. Dat is de 'wettelijke' inspecteur (art. 11 AWR). Lange tijd was 'inspecteur' ook een rang. Soms stond ervóór nog adjunct- of hoofd- en in het laatste geval soms erachter -titulair of -A. Maar ook in die tijd werd onderscheid gemaakt tussen ambt (de wettelijke inspecteur) en rang. Zo stond in een resolutie uit 1920 dat hoofdinspecteurs geen bijzonder ambt vervullen maar het ambt van inspecteur met een hogere rang.<sup>3</sup>

## 3 Ingrijpen op een feestje in Leiden

Op een feestje in 1984 in Leidse universiteitskringen hoorde VVD-fractievoorzitter Ed Nijpels dat VVD-staatssecretaris Henk Koning ingreep bij individuele belastingzaken. 'Als dat waar

is, lijkt me dat buitengewoon onverstandig', zei Nijpels tegen Koning. In mei 1985 hoorde Nijpels over de ingreep bij Wibo van de Linde. Henk Koning werd een politiek risico. De VVD-top zette hem onder druk om open kaart te spelen tegenover de vaste commissie voor Financiën. Zo gebeurde het dat de staatssecretaris op 6 juni 1985 ter verantwoording werd geroepen voor een Vrij-Nederland (VN)-artikel dat op 8 juni 1985 verscheen<sup>4</sup>. Wibo van de Linde was een bekende Nederlander, hij was (tv-) journalist en AVRO-directeur. Hij ontving van 'Time' een arbeidsbeloning van f. 57.000 op een gezamenlijke rekening met zijn echtgenote. Van de Linde stelde dat ongeveer een derde daarvan toekwam aan zijn echtgenote. De inspecteur weigerde deze aftrekpost (want niet 'uitbetaald'). Van de Linde ging niet naar de rechter omdat hij naar eigen zeggen 'niet zo sterk' stond. Wel benaderde hij staatssecretaris Koning. Koning gaf opdracht aan de inspectie Haarlem om de aftrek toe te staan. Interessant detail: het hoofd van de Haarlemse inspectie weigerde en hield dit tot aan zijn VUT vol. Het was niet het enige ingrijpen dat bekend werd. Een katholieke Nederlander legateerde een groot bedrag aan de paus. Dat leidde tot een Successiewetheffing van 68%. De ambassadeur van het Vaticaan benaderde Henk Koning. Die greep in: als de paus het geld (terug) zou storten naar de Nederlandse kerkprovincie werd de heffing 11%. Enige tijd erna werd Koning benoemd tot grootofficier in de Pauselijke Gregoriusorde.

Koning zelf achtte niet uitgesloten dat er een verband was tussen de decoratie en zijn ingrijpen. 'Weigeren zou onbeleefd zijn geweest', aldus Koning.

De inspecteur als dienaar van de staatssecretaris? Koning stelt in het artikel dat hij de bevoegdheid tot ingrijpen heeft en dat de Kamer dat niet heeft weersproken. VN wijst er fijntjes op dat het gebrek aan tegenspraak kwam doordat de vergadering duurde tot 23.00 uur en Koning pas om 22.58 uur was uitgepraat, waarna de voorzitter de vergadering sloot. Veel commentaar zou volgen. Kamerleden hadden moeite een positie te bepalen. De bemoeienis voelde niet goed, maar Kamerleden willen de staatssecretaris ter verantwoording kunnen roepen. Staatsrechtelijk geldt: zonder bevoegdheden geen verantwoordelijkheid. Zij wilden hem die bevoegdheid daarom niet op voorhand ontzeggen.

Eigenlijk ontbreekt een definitief oordeel, omdat de rechter er niet over heeft beslist. Directeur-generaal Boersma had de weigerende Haarlemse inspecteur wel willen aanpakken vanwege schending van diens gehoorzaamheidsplicht, maar zijn voorganger Slodder liet het opzettelijk gaan. Dat was wijsheid. Er zou, ongeacht de rechterlijke uitkomst, vermoedelijk geen definitieve winnaar zijn. Winst voor de inspecteur zou een nieuw politiek risico vormen en leiden tot een roep om invoering van een aanwijzingsmogelijkheid; verlies voor de inspecteur zou ook ophef veroorzaken en mogelijk leiden tot een roep om betuiging van de aanwijzingsbevoegdheid om willekeur te vermijden. De politieke uitkomst bestond uit twee aanvaarde moties. Eén met een verzoek om onderzoek, de andere dat de staatssecretaris bij elke bijzondere aanwijzing een (openbare) algemene aanwijzing laat volgen, of de bijzondere aanwijzing geanonimiseerd publiceert of – als dat niet kan – de Kamer vertrouwelijk inlicht<sup>5</sup>.

Hoe dan ook, de Vereniging van Inspecteurs heeft – anders dan sommigen dachten – de gehoorzaamheidsplicht jegens de staatssecretaris steeds aanvaard. Tegelijkertijd wees Van der Voort erop dat het ambt van inspecteur een gedeconcentreerd ambt is<sup>6</sup>. Dat wil zeggen

dat de wet het ambt een zelfstandige bevoegdheid toekent (attributie). De aanslag wordt vastgesteld door de inspecteur (art. 11 AWR, en dus niet door de staatssecretaris). De meeste hoogleraren die werden gehoord door de Tweede Kamer bevestigden de bevoegdheid van de staatssecretaris tot het geven van individuele aanwijzingen en voegden daaraan toe – wat ik samenvat met – je hoeft niet alles te doen wat je kunt.<sup>7 8</sup>

#### *Intermezzo*

*In de bevoegdheidsdiscussie kwam ook aan de orde dat een beleidsbesluit van de staatssecretaris rechtskracht heeft door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Van der Voort vroeg zich af of het altijd noodzakelijk is dat aanschrijvingen van de staatssecretaris afkomstig zijn. 'Waarom publiceren bijvoorbeeld de inspecteurs der directe belastingen niet zelf hun beleid?'<sup>9</sup> Achtentig jaar later worden standpunten van kennisgroepen inderdaad op internet gepubliceerd; ook deze ontlene hun rechtskracht aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Kennisgroepen zijn samengesteld uit belastingdienstambtenaren. Beleidsbesluiten kunnen nooit strenger zijn dan de wet, ze zijn ermee in overeenstemming of soepeler (goedkeurend). En het parlement heeft aangedrongen op het publiceren ervan. Het is daarom opvallend dat de Raad van State sinds 2022 zo aandringt op een afwegingskader 'met voorwaarden voor de inzet van beleidsbesluiten'.<sup>10</sup>*

## **4 Vinkenslag en Paradise papers; beperking beslissingsbevoegdheid**

### **4.1 Vinkenslag**

Sinds Vinkenslag heeft een 'verschuivende fiscale machtsverhouding (...) plaatsgevonden die ten koste is gegaan van de eigen beslissingsbevoegdheid van de inspecteur'.<sup>11</sup> Na het directe ingrijpen door de staatssecretaris komt een periode waarin vanuit het parlement soms onverwacht grote druk op de staatssecretaris wordt gelegd. Als deze daartegen niet bestand is, wordt die druk bij de Belastingdienst gelegd, zelfs bij de individuele inspecteur. Dat heeft gevolgen voor de positie van de inspecteur.

Wat was Vinkenslag? Het begon met een artikel in de Telegraaf. Woonwageneigenaren van De Vinkenslag in Maastricht zouden op grond van een afspraak met de Belastingdienst maar 3% belasting betalen. De Tweede-Kamer vroeg staatssecretaris Wijn wat hij hiervan vindt. Hoewel hij nog wel verbeterd dat het gaat om 3% belasting over de omzet, kwalificeert hij het als buitengewoon onverwikkeld en 'het deugt niet, het kan niet en het hoort niet'; hij zal uitzoeken in hoeverre individuele ambtenaren (disciplinair) iets te verwijten valt. In deze retoriek willen andere Kamerleden niet onder doen, iets verder lezen we al 'fiscaal terrorisme'. Kamerleden vragen naar corruptie. De staatssecretaris gelast de Belastingdienst alle mogelijke contra-legaliteiten te melden. De hele dienst is vervolgens alleen nog daarmee bezig. Daarna komt er een actieplan met 22 maatregelen.<sup>12</sup> Kortom, het heeft een enorme impact. Welke inspecteur durft nog iets te doen met zijn freies Ermessen?<sup>13</sup>

Hoewel ook fiscale auteurs zich soms laten meeslepen in de verontwaardiging, is er in de vakpers ook een ander geluid. Al bij de eerste Kamervragen vraagt de Redactie NTFR zich af of het allemaal wel zo erg is. 'De gegevens voor de omzetbepaling werden dus wel bijgehouden, alleen de kostenafrek werd geforfaiteerd. Is dat heel erg? Het zou kunnen dat de branche waarin men werkzaam is het bijhouden en aantonen van kosten lastig maakt. Zo

overwoog de Hoge Raad (HR 27 september 2002, NTFR 2002/1467) (...) Verder zijn er beleidsregels waarin voor kosten forfaits bestaan, zoals de jaarlijkse landbouwnormen (...) en het besluit over de verblijfkosten van eigen rijders. (...).<sup>14</sup> Redactie V-N wijst erop dat de staatssecretaris geen fiscalist is: 'Ook zijn mededeling eerder in de Kamer, dat hijzelf (Red: als niet-fiscalist) van niets wist, nemen wij voor waar aan.'<sup>15</sup> En ook V-N acht het gebruik van forfaits bij de belastingheffing de gewoonste zaak van de wereld. 'In (...) V-N 2004/29.2, trachten wij de "contra legem"-vrees, waarmee de Staatssecretaris van Financiën in de Vinkenslagaffaire behept is geraakt, te relativeren.'<sup>16</sup>

Ook is V-N kritisch op de Kamervragen naar integriteit van individuele ambtenaren: 'Dat weerhoudt Vendrik en De Wit er niet van om, vooruitlopend op het antwoord van de staatssecretaris, alvast het woord "corruptie" in de mond te nemen. En dat naar aanleiding van één bericht in de Telegraaf.'<sup>17</sup> Uit onderzoek blijkt – inderdaad – dat voor corruptie 'geen enkele aanwijzing' bestaat.<sup>18</sup> Van Leijenhorst schrijft: 'De Belastingdienst heeft in Vinkenslag dus gedaan wat hij hoort te doen: ook in een moeilijke situatie een zo groot mogelijke opbrengst binnenhalen. Daarvoor hoeft men de Belastingdienst géén pluim te geven (...). Maar daarvoor verdient de dienst het evenmin dat fiolen van toorn over zijn hoofd worden uitgestort. En dat was wél wat er gebeurde. Het stof van Vinkenslag is al lang gaan liggen. Het incident blijkt echter blijvende gevolgen te hebben. De Belastingdienst heeft de eigen beoordelingsruimte van de inspecteur in de ban gedaan. En dat vind ik jammer. Er was een tijd, nog niet eens zo lang geleden, dat een inspecteur geen dictaten van bovenaf kreeg, maar vertrouwen.'<sup>19</sup>

#### 4.2 *Ruling Paradise papers*

Met Vinkenslag vergelijkbaar was wat gebeurde na een krantenartikel in Trouw op 7 november 2017: 'Belastinginspecteur liet Procter & Gamble 676 miljoen dollar doorsluizen.' Dezelfde dag stelt de Tweede Kamer vragen. De volgende dag al antwoordt de staatssecretaris dat is gebleken 'dat een ruling uit 2008 niet is afgegeven binnen de daarvoor geldende procesafspraken. (...) Het niet volgen van voorgeschreven procedures is niet acceptabel. Ik heb daarom opdracht gegeven om te onderzoeken of de eerder genoemde ruim 4.000 rulings met een grensoverschrijdend effect zijn afgegeven conform de daarvoor bestemde procedures.'

Maar hoe zat het eigenlijk? Is er aanleiding om maar liefst 4000 rulings te onderzoeken? De vakpers oordeelt anders: 'Kortom: in onze ogen heeft de inspecteur gehandeld binnen de kaders die hem waren gesteld en is de brief op dit punt niet erg zorgvuldig, mogelijk te vlot, opgesteld. De betreffende inspecteur had wat ons betreft derhalve wel wat meer bescherming van zijn hoogste baas mogen hebben. Los van het procedurele aspect, gaat het uiteindelijk natuurlijk om de vraag of de beslissing van de inspecteur inhoudelijk juist is. Wij hebben geen reden om aan te nemen dat de beslissing niet door de beugel zou kunnen.'<sup>20</sup> Uit het onderzoek van de staatssecretaris blijkt nadien dat er slechts in een handvol gevallen sprake is van rulings waarvan in wezen niet duidelijk is of ze helemaal goed zijn. De redactie V-N noteert: 'Noch het onderzoek noch deze antwoorden geven ons de overtuiging dat wij het mis hadden, toen wij stelden dat naar ons inzicht de ten tijde van de ruling geldende procedures wel waren gevolgd. Dat de staatssecretaris de eerdere uitlating niet met zoveel woorden rechtzet, verbaast ons'.<sup>21</sup> Wat overblijft, is een versterking van het

Vinkenslageffect. Zijn het zo maar incidenten? Een kleine groep rondom de staatssecretaris bepaalt de politieke strategie vanuit met name mediaperspectief, aldus directeur-generaal Uijlenbroek.<sup>22</sup> En we weten dat bij een mediaperspectief de verontwaardiging, de ophef, voorrang heeft op feiten.

#### *Intermezzo*

*Zekerheid vooraf, doorgaans aangeduid als 'ruling', is in de politiek al geruime tijd een gevoelig punt. Er worden heel veel vragen over gesteld. Wat vanuit een mediaperspectief opvalt, is dat in antwoorden – vaak al in de eerste zin – een verwijzing staat naar de geheimhoudingsplicht. En daarna volgt – toch – een antwoord. Wat bij de lezer blijft hangen is 'geheime rulings'; daarmee is vast wat mis. Wie, bijvoorbeeld door de media, al enige achterdocht heeft bij het functioneren van de overheid of de Belastingdienst, ziet die bevestigd. Het effect is nieuwe vragen en moties.<sup>23</sup> Een zich zelfversterkend effect dreigt, zoveel vragen, die worden toch niet voor niets gesteld? Daartegenover staat dat als de Algemene Rekenkamer of de Onafhankelijke Onderzoekscommissie Rulings onderzoek doet, steeds weer de uitkomst is dat er rondom rulings procesueel en inhoudelijk géén aanleiding is voor achterdocht.<sup>24</sup>*

Er is een relatie tussen het vertrouwen in de Belastingdienst en het vertrouwen binnen de Belastingdienst. De Stichting Beroepseer signaleert in deze periode dat er binnen de Belastingdienst angst bestaat fouten te maken en een ervaren gebrek aan vertrouwen.<sup>25</sup>

## **5 Kabinet 2021: Méér ruimte voor de inspecteur**

En nu zitten we in de periode dat de pendule een andere kant uit lijkt te gaan.<sup>26</sup> De aanleiding is de toeslagenaffaire waarin burgers werden gemangeld door de overheid en waarin wetgever, uitvoering en rechter elk een rol hadden. De nieuwe beleidsrichting is méér ruimte voor de professionals in de uitvoering waarbij maatwerk en menselijke maat een rol spelen. Niet het adagium 'regel is regel' moet worden gehanteerd, maar de algemene beginselen van bestuur, waarbij de bedoeling van de wetgever richting geeft aan de toepassing ervan.<sup>27</sup> 'Een dergelijke ontwikkeling vergt tolerantie voor differentiatie in beslissingen van alle betrokkenen, burgers, politiek en media', aldus terecht De Blicke.<sup>28</sup> Frissen wijst erop dat maatwerk vergt dat alle omstandigheden van de burger worden meegenomen. Dit leidt tot een overheid die alles van zijn burgers wil weten, en die ontwikkelt zich niet automatisch in een richting die binnen een democratie wenselijk is.<sup>29</sup> Inmiddels wordt niet alleen vaker verwezen naar de al bestaande mogelijkheid een beleidsregel niet te volgen vanwege onevenredigheid, er wordt ook een wettelijke evenredigheidstoets overwogen bij de uitvoering van formele wetten.<sup>30</sup> Na de bezuinigingen van de kabinetten Rutte I en II betekent het terugkeren van de menselijke maat in de dienstverlening een 'enorme omslag in werkprocessen'.<sup>31</sup>

## **6 Centralisatie en Opleiding**

Centralisatie en opleiding zijn indirecte en op langere termijn werkende actoren die van belang zijn voor de positie van de inspecteur. Daarom ga ik daar nader op in.

Om meer dan één reden zijn in de loop van de tijd Belastingdienstwerkzaamheden gecentraliseerd. Dus centralisatie bij een gedeconcentreerd ambt. Rechtsvragen, internationaal vooroverleg, tonnageregime, innovatiebox, vrijgestelde beleggingsinstellingen, betaalde

sport zijn voorbeelden van onderwerpen die op lokaal niveau niet zelfstandig worden afgedaan. Een gevolg daarvan is dat de aanslag uiteindelijk bestaat uit de som van gecentraliseerde deelbeslissingen. Daarmee kan het risico toenemen dat de uiteindelijke uitkomst niet rechtsstatelijk is. Ook de behandeling van sommige soorten belastingplichtigen, bijvoorbeeld zeer vermogende personen en sommige branches is gecentraliseerd. Ook bestaat een verschil in (de mate van) toezicht tussen uitvoeringsdirecties. Dat kan een bron zijn voor risico op grote kennisverschillen en dit bemoeilijkt mobiliteitsmogelijkheden.

Over opleiding van nieuwe lichten wordt al lang geklaagd<sup>32</sup>. Maar nu lijkt er echt reden toe: er is geen – centrale – opleiding meer voor nieuwe (jonge) academici in de heffing. Er zijn individuele opleidingsmogelijkheden en een algemene 'onboarding'. Een – centrale – opleiding van – net als vroeger 24 maanden – is voorbehouden aan een klein groepje Taxtalents. Dat zijn nieuwe medewerkers met hoge afstudeercijfers. Paradoxaal genoeg misschien juist de groep die opleiding het minst nodig heeft.

## 7 Wrap up

Even wat modern jargon zodat ik niks hoeft te concluderen over de afgelopen vijftig jaar. Terugkijkend zagen we in de eerste periode daarvan een bekritiseerd ingrijpen in de uitvoering van het ambt van inspecteur. Van ingrepen hebben we daarna niet meer vernomen. De soms onevenredige politieke reactie op (media-)incidenten bij de wetsuitoefening heeft een wissel getrokken op het ambt van inspecteur. De gehoorzaamheidsplicht aan de staatssecretaris is voor de VHMF en voorgangers nooit in geding geweest. Wel is duidelijk dat er meer is, te weten het recht in de uitvoering van de wet. Momenteel zijn politiek-maatschappelijk de verwachtingen (heel) hoog van het door de inspecteur te bieden maatwerk en rechtsstatelijkheid. Te hoog? We zullen het zien. Het ambt van inspecteur blijkt – met hulp van de VHMF – al heel lang een vaste maatschappelijke waarde. En daar waar de positie van de inspecteur is die van een dienaar van het recht, kan dat ook in de 21e eeuw worden volgehouden.

## Noten

- 1 Jurgen Hofstra is landelijk vaktechnisch coördinator vennootschapsbelasting.
- 2 De inspecteur getaxeerd, Bundel uitgegeven bij het honderdjarig bestaan van de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijksbelastingen, 1985. De 'ledepop' komt uit een bijdrage van mr. J. van der Poel in het Gedenkboek uitgegeven ter gelegenheid van het 50 jarig bestaan van de Vereeniging van inspecteurs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen, 1935. Het citaat luidt: 'Van het stelsel van decentralisatie dat lang als 't heerschende hier te lande werk aangemerkt, kwam weer de leer op van een eigen recht van de Overheid, van de deconcentratie. Daaruit komt voort, in eerste instantie, de vraag welke plaats de overheid, de administratie, toekomt tegenover den rechter, doch ten slotte die wat de inspecteur, wien een eigen taak in een wet is opgedragen, tegenover rechtspraak en overheid heeft te doen. Die positie is een onafhankelijke. Steinmetz – die geen deconcentratie doch slechts een beperkte ambtelijke decentralisatie erkent – en Van der Grinten gaan te dien opzichte al zeer ver, doch ook Sinnighe Damsté concludeert: "Een ambtenaar gezet in de positie van inspecteur maakt men niet straffeloos tot een ledipop." '.
- 3 Bron: Rapport van de commissie tot bestudering van de rechtspositie van de inspecteur van 's rijksbelastingen, Vereniging van Inspecteurs van 's rijksbelastingen en Vereniging van Ambtenaren der Registratie en Domeinen, 16 december 1957, p. 50, aldaar worstelt de Commissie nog wel met de woorden rang, ambt en betrekking. Vgl. ook J.W. v.d. Voort in de in noot 1 bedoelde jubileumbundel: 'Met enige verruwing van de gegeven

- begripsomschrijving kan de inspectie als het ambt inspecteur worden beschouwd, het hoofd van de inspectie als hoofd van het ambt en iedere ambtenaar en arbeidscontractant – dus niet alleen de ambtenaren in de inspecteursrang-, die de bevoegdheid kunnen uitoefenen tot het verrichten van handelingen volgens publiek recht als vertegenwoordiger van het ambt.' (p. 46).
- 4 Aan dat artikel is ook onderstaande informatie ontleend; in het artikel valt verder op dat Koning – 'ten onrechte' volgens VN – denkt dat de Belastingdienst stukken heeft gelekt.
  - 5 Kamerstukken 1985-86, 19022, nr. 16 resp. 15 (ook bekend als 'Motie Couprie', in 2008 nog genoemd in 31205, nr. 64).
  - 6 Zie noot 1 (p. 45-47) en zijn artikel 'Ledenpop en Apekool?', WFR 1985/780. 'Apekool' verwijst naar onjuiste conclusies die sommigen trokken uit zijn bijdrage aan de in noot 1 vermelde jubileumbundel.
  - 7 Wat trouwens voor het gehele leven geldt. Prof. Zwemmer: 'In principe ga ik ervan uit dat de staatssecretaris belangrijke dingen heeft te doen. Dat betekent dat hij niet de tijd heeft om zich met allerlei aangelegenheden van individuele belastingplichten bezig te houden. Alleen al uit dat oogpunt past een zeer terughoudend beleid ten aanzien van de staatssecretaris als persoon.' (Kamerstukken II, 1985-86, 19022, nr. 10, p. 9) en prof. Hofstra: 'In feite moet hij van zijn bevoegdheid in deze mijn inziens eigenlijk bijna nooit gebruik maken' (citaat ontleend aan P.B. Engelen, Het ingrijpen van de staatssecretaris van Financiën in de aanslagregeling, WFR 1985/5708).
  - 8 Staatssecretaris Van Rij is op 23 maart 2023 zelfs strenger voor zichzelf: 'Een Staatssecretaris mag zich nooit met individuele casussen, posities bezighouden. Dat is de Wibo van de Linde-leer' (Kamerstukken II 2022-23, 31 066, nr. 1214, p. 40).
  - 9 Zie noot 1 (p. 48).
  - 10 Onder meer: Kamerstukken II, vergaderjaar 2022-23, 36 342, nr. 4, p. 4-6.
  - 11 Prof. dr. J.P. Boer in Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit. Jubileumbundel ter gelegenheid van 150 jaar Weekblad Fiscaal Recht, Deventer: Wolters Kluwer 2022.
  - 12 Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-04, 29 643, nr. 2 (met 9 bijlagen).
  - 13 In iets ander verband, maar te mooi om hier niet te melden, schreef Warner Bruins Slot over zijn 'knellende keurslijf' waarin hij overdag zit en dat hij daarna soms verruilt voor een 'ruimzittend inspecteurshansop': 'Slechts een enkeling slaagt erin mij daar weer uit te krijgen. Zij is overigens niet werkzaam bij de Belastingdienst!' Rinus L. Bronswater, Mannen met pit en zestien andere anekdotes over belastingambtenaren en hun werk (Zacheüs, Baambrugge 1997).
  - 14 NTFR 2004/295.
  - 15 V-N 2004/15.4.
  - 16 V-N 2005/6.2.
  - 17 V-N 2004/27.2.
  - 18 Kamerstukken II 2003/04, Aanghangsel Handelingen nr. 1466.
  - 19 V-N 2014/19.0.
  - 20 V-N 2017/55.4.
  - 21 V-N 2018/21.15.
  - 22 FD 9 februari 2021, p. 13.
  - 23 Laatstelijk mei 2023, Kamerstukken II, 2022-23, 36 273, nr. 8, p. 37, om 'geheime afspraken' openbaar te maken.
  - 24 Kamerstukken II, 2022-23, 31 066, nr. 1145, p. 18 '(...) net als voorgaande jaren geconstateerd dat (...) de Belastingdienst bij het verstrekken van rulings zorgvuldig en consciëntieus (...) geen aanwijzingen gevonden dat in het onderzoeksjaar 2020 internationale rulings zijn afgegeven waarbij de gemaakte afspraken inhoudelijk in strijd zijn met de wet, het beleid of de jurisprudentie.'
  - 25 VHM-F-Symposium 2023 en Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren, M. Hoenders, T. Jansen, C. v.d. Meulen en G. v. Nunen, Stichting Beroepseer, 2023, p. 69.
  - 26 Laat ik hier opmerken dat de taak van de jurist is zaken in evenwicht te houden, daarom wordt deze sinds 2000 gesymboliseerd door de weegschaal, een uitspraak door mijn vroegere buurvrouw toegeschreven aan Pitlo.
  - 27 Kamerstukken II, 2019-20, 31 066, nr. 700, p. 12; Kamerstukken II 2020-21, 35 510, nr. 4, o.a. p. 7 en 10.
  - 28 Jos de Blicck, Het Weekblad als platform voor fiscale kennis en reflectie, WFR 2022/71.
  - 29 Paul Frissen e.a. Tussen staat en menselijke maat, NSOB, 2021, p. 68 e.v. en Paul Frissen, interview J. v.d. Bovenkamp, Reporters Online, 4 november 2021.
  - 30 Art. 4.84 Awb (de notie van dat artikel, te weten dat de inspecteur de opvatting van zijn hoofd der inspectie moet volgen – het beleid –, tenzij deze dat niet als 'recht' ziet – evenredigheidsbeginsel – was er al in 1957, zie bron noot 2, p. 34) en het wijzigingsvoorstel van art. 3:4 lid 2, Awb in de Pre-consultatie Wetsvoorstel versterking waarborgfunctie Awb (bijlage 3).
  - 31 EY-Rapport Kwantificering Werk aan Uitvoering, i.o.v. Ministerie van SoZaWe, 2021, p. 94.
  - 32 In 1957: 'Het is zeker te betreuren dat aan deze zijde van de vorming van inspecteurs(...) niet die aandacht kan worden besteed, welke in het verleden daaraan kon worden gegeven.' Bron zie noot 2, p. 29.



Impressie van het VHM Symposium 2016 "Van incident naar impact!".



---

# Schijnzelfstandigheid: komen we er ooit nog van af?

Drs. P.W.H. Hoogstraten'

---

“ Het decennialange beleid van (over)stimuleren van het ondernemerschap heeft gezorgd voor een disbalans met de lasten op arbeid van werknemers. De afbouw van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling is een logisch begin om tot herstel van dit evenwicht te komen. Daartoe moet het vaste arbeidscontract misschien wel iets minder vast worden of minder zekerheden bevatten. Maar wat daarvan zij, de handhaving is gediend met meer evenwicht op de arbeidsmarkt. ”

## 1 Inleiding

Al meer dan 10 jaar is in veel gremia een discussie gaande over schijnzelfstandigheid. Schijnzelfstandigheid is de situatie dat een werkende zich presenteert als zelfstandige (zonder personeel), maar dat niet is. Het Hof van Justitie van de Europese Unie verstaat onder 'schijnzelfstandigen' dienstverleners wier situatie vergelijkbaar is met die van werknemers. De Hoge Raad heeft schijnzelfstandigheid nog niet letterlijk opgenomen in zijn arresten, maar uit o.a. het Deliveroo-arrest wordt duidelijk waar de grens ligt tussen werknemers en zelfstandigen. De maaltijdbezorgers bij Deliveroo zijn werknemer, ondanks verwoede pogingen van Deliveroo om deze als zelfstandigen aan te merken. Inmiddels heeft Deliveroo Nederland verlaten vanwege economische omstandigheden, aldus de lezing van Deliveroo. Naar mijn mening is de rechtsstrijd over de schijnzelfstandigen hierin dominant geweest en ja, dat heeft economische effecten.

De wetgever doet pogingen om schijnzelfstandigheid te bestrijden met tot nog toe weinig resultaat en de vraag is of de maatregelen die in het verschiet liggen wel effectief zullen zijn. Inmiddels gaat de praktijk gewoon verder, de vraag naar werkenden neemt toe en het aanbod ervan neemt af. Het handhavingsmoratorium, dat uiterlijk op 1 januari 2025 moet eindigen, moedigt naleving van wet- en regelgeving niet al te zeer aan. De Algemene Rekenkamer constateert in het Verantwoordingsonderzoek over 2022 dat zelfs de Belastingdienst

welbewust schijnzelfstandigen inhuurt. Voor de vraag hoe het zo ver heeft kunnen komen, moeten we terug in de tijd. Voor de toekomst is de vraag of – en zo ja, hoe – we van schijnzelfstandigheid afkomen.

## 2 Terug in de tijd

Tot de jaren negentig van de vorige eeuw leek de arbeidsmarkt relatief in rust. De bakker, slager, huisarts en advocaat met hun eigen organisatie van arbeid en kapitaal waren ondernemer. Overige werkenden waren nagenoeg altijd werknemer, met als uitzondering personen die incidenteel leveringen en diensten verrichtten. In de volksmond waren dat freelancers en in fiscale zin vielen deze personen veelal onder de categorie 'andere inkomsten uit arbeid' (tegenwoordig: 'resultaatgenieters'). Toch werd al lang voor die tijd gesproken over freelancers en zzp'ers. In 1819 schreef Sir Walter Scott in zijn boek *Ivanhoe* over free-lancers. Dat waren huurlingen die hun gevechtvaardigheden en wapens (de lans) zouden aanbieden aan iedereen die bereid was te betalen. In Nederland lijkt de term 'zzp'er' voor de eerste keer gebruikt te zijn in 1967 bij een lezersvraag in het Nieuwsblad van het Noorden. Een lezer vroeg zich af of hij recht had op een uitkering tijdens ziekte en pensioen, aangezien hij werkte als zelfstandige zonder personeel.

## 3 De zelfstandigenaftrek

Het begin van de zelfstandigenaftrek gaat terug tot het belastingjaar 1971. Een aftrek van tien procent van het bedrag dat is geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen, mits dat bedrag meer beloopt dan f 2.000. Deze tijdelijke maatregel kwam bovenop de toen al bestaande investeringsaftrek. Hiervoor bestonden vooral economische motieven. Voor de instandhouding en groei van hun onderneming moesten ondernemers, vooral landbouwers, aanzienlijke investeringen verrichten om te komen tot schaalvergroting en mechanisatie. Door deze investeringen was het winstinkomen niet geheel voor consumptie beschikbaar, maar vloeide een deel weer terug de onderneming in. Vanuit de Tweede Kamer werd ook verwezen naar de voor zelfstandigen ongelijke behandeling in de sociale verzekeringsfeer, vergeleken met de eenzelfde bruto-inkomen verdienende werknemers. Vanaf 1973 verdwijnt de tijdelijke zelfstandigenaftrek weer, mede door de invoering van de fiscale oudedagsreserve voor zelfstandigen. Toch ontstond vanaf 1975 weer een tijdelijke zelfstandigenaftrek, die afnam naarmate de winst groter werd en maximaal f 1.200 bedroeg. Aanleiding voor deze maatregel waren de inkomensontwikkeling in het midden- en kleinbedrijf en in de landbouw, alsmede de gevolgen van de hoge inflatie voor het fiscale winstbegrip.

Ter verbetering van het economisch klimaat, als antwoord op dalende winstgevendheid, teruglopende investeringen en werkloosheidsbestrijding, volgt een initiatiefwetsvoorstel tot verlaging van de lasten van het bedrijfsleven. Het tarief van de vennootschapsbelasting wordt verlaagd van 48% naar 47% en de tijdelijke zelfstandigenaftrek wordt verhoogd met f 400. Het belangrijkste argument was dat er evenwicht behoort te bestaan tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting op de winst uit onderneming. Dit ondanks de kritiek dat dit zou leiden tot een vergroting van het verschil in belastingheffing tussen winst uit onderneming en inkomsten uit arbeid. In de jaren erna loopt de hoogte van de zelfstandigenaftrek op en komt er een permanente zelfstandigenaftrek. De toegang tot de permanente zelfstandigenaftrek vanaf 1983 wordt beperkt tot ondernemers voor wie hun onderneming geen secundaire bron van inkomen vormt. Dat gebeurt via het nu nog

steeds bestaande urencriterium. Voor een substantiële verbetering van het algemene ondernemings- en investeringsklimaat worden vanaf 1984 drie maatregelen van kracht:

1. het tarief in de vennootschapsbelasting daalt naar 43%;
2. het maximumbedrag van de zelfstandigenaftrek wordt verhoogd naar f 4.750;
3. een startersaftrek: drie jaar een extra aftrek van f 1.000, bovenop de zelfstandigenaftrek.

Onderdeel van de in 1985 in werking getreden derde fase tweeverdienerswetgeving vormt ook een verhoging van de zelfstandigenaftrek en invoering van een meewerkaftrek voor de echtgenoot. Als echtgenoten samen een onderneming drijven, kunnen zij beiden in aanmerking komen voor de zelfstandigenaftrek. Korte tijd later wordt met terugwerkende kracht tot begin 1985 de startersaftrek verhoogd tot f 2.048. Reden: lastenverlichting voor het bedrijfsleven. Het tarief van de vennootschapsbelasting daalt in 1986 tot 42%, als gevolg waarvan in het kader van een rechtsvormneutrale belastingheffing de bedragen van de zelfstandigenaftrek worden verhoogd. In die jaren bestond vanwege de hoge marginale inkomstenbelastingtarieven, die opliepen tot 72%, een gegronde vrees voor een vlucht van ondernemers, vooral vrije beroepsbeoefenaren, in de bv-vorm.

In 1988 daalde het tarief van de vennootschapsbelasting, als reactie op het verlagen van het vennootschapsbelastingtarief in andere landen van de Europese Unie, de Verenigde Staten en Canada. Voor de eerste f 250.000 winst is het tarief 40%, voor het meerdere 35%. De verlaging van het tariefstapje tot f 100.000 vanaf 1995 leidde tot een verhoging van de zelfstandigenaftrek. Verbetering van het fiscale vestigingsklimaat en verbetering van de financiële positie van met name het midden- en kleinbedrijf zijn de drijfveren hiervoor, waarmee bedrijvigheid en investeringsbereidheid toenemen, hetgeen bijdraagt tot het behoud van werkgelegenheid. In het kader van lastenverlichting voor het midden- en kleinbedrijf wordt vanaf 1996 onder andere de startersaftrek verhoogd tot f 3.500. Vanaf 1998 wordt de zelfstandigenaftrek wederom verhoogd.

Een belangrijke wijziging vanaf 2001 is dat de zelfstandigenaftrek voortaan deel uitmaakt van de ondernemersaftrek, die weer rechtstreeks deel uitmaakt van de winst uit onderneming. De zelfstandigenaftrek is vanaf 2001 verlaagd omdat zelfstandigen ook recht krijgen op de arbeidskorting. Vanaf 2005 is het wederom tijd voor verbetering van het ondernemings- en vestigingsklimaat. In het kader van een verdere tariefsverlaging van de vennootschapsbelasting naar 30% in 2007 (en een Vpb-tariefopstap van 25% bij winsten tot € 22.689), wordt de zelfstandigenaftrek verhoogd tot maximaal € 9.028.

Vanaf 2010 kan de zelfstandigenaftrek niet hoger zijn dan de door de ondernemer gerealiseerde winst, met uitzondering van ondernemers die in aanmerking komen voor startersaftrek. Voor het niet benutte deel is voorzien in een doorschuifregeling. Vanaf 2012 verandert de zelfstandigenaftrek in een vast bedrag van € 7.280, zonder jaarlijkse indexatie, met gelijkblijvende voorwaarden. Argumentatie voor deze ommezwaai na ruim 40 jaar degressieve zelfstandigenaftrek is dat bij vooral lage inkomens een aanzienlijk verschil in belastingheffing ten opzichte van het inkomen van werknemers is ontstaan. Door de werking van de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling betaalt een IB-ondernemer die aan het urencriterium voldoet pas belasting vanaf een inkomen van circa € 18.500. Een werknemer

betaalt belasting vanaf een inkomen van circa € 6.250. Daar komt bij dat de zelfstandigenaftrek het toetsingsinkomen voor de toeslagen en de grondslag voor de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet verlaagt. Het gevolg is dat vooral aan de onderkant van de arbeidsmarkt een grote fiscale stimulans is ontstaan om arbeidsinkomen te realiseren als zelfstandige in plaats van als werknemer.

Het Belastingplan 2019 zorgt ervoor dat grondslagverminderende posten (zoals de zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling) niet meer tegen het marginale tarief, maar tegen een lager tarief in aftrek gebracht worden. In 2020 is het aftrektarief 46%, waarna het jaarlijks met 3%-punt afneemt, totdat het in 2023 uitkomt op het statutaire tarief van de gecombineerde eerste schijf van 36,93%. Vanaf 2020 volgen in 3 afzonderlijke Belastingplannen maatregelen die de zelfstandigenaftrek uiteindelijk beperken tot € 900 in 2027. Het kabinet sluit daarbij aan op de conclusies van de Commissie Borstlap om het verschil in fiscale behandeling tussen werknemers en zelfstandigen te verkleinen.

#### **4 De MKB-winstvrijstelling**

Vanaf 2007 kent de Wet IB 2001 de MKB-winstvrijstelling, die (in eerste instantie) 10% bedraagt van de belastbare winst van ondernemers die voldoen aan het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek. Op het resterende bedrag worden de tarieven van de inkomstenbelasting toegepast. De vrijstelling is een compensatie voor de (verdere) verlaging van de tarieven in de vennootschapsbelasting. Die kent vanaf 2007 twee tariefopstappen, ook wel MKB-schijven genoemd. Bij het Belastingplan 2009 wordt het percentage van de MKB-winstvrijstelling verhoogd tot 10,5%. Bij het Belastingplan 2010 wordt het urencriterium voor de MKB-winstvrijstelling afgeschaft en wordt het percentage van de MKB-winstvrijstelling verhoogd naar 12%. Doel hiervan is het verlagen van de marginale belastingdruk op winstinkomsten en het bevorderen van doorgroei, ook van deeltijdondernemers of ondernemers die dit naast hun dienstbetrekking doen.

Met de invoering van de Wet uniformering loonbegrip (2013) is het percentage van de MKB-winstvrijstelling verder verhoogd naar 14%. Deze verhoging maakt deel uit van een aanvullend pakket dat een groot positief inkomenseffect bij werknemers voorkomt en de daaraan verbonden budgettaire derving voor de overheid, onder meer door verhoging van het tarief van de eerste schijf en verlaging van de arbeidskorting. Dat zou zonder een nadere maatregel betekenen dat de belastingdruk voor ondernemers fors stijgt.

#### **5 Arbeidsrecht en sociaalzekerheidsrecht**

Het belastingrecht staat niet los van het arbeidsrecht en sociaalzekerheidsrecht, noch in juridisch – noch in economisch opzicht. De werknemer voor de loonbelasting – ik beperk mij tot de werknemer met een privaatrechtelijke dienstbetrekking – is dezelfde werknemer voor het arbeidsrecht en sociaalzekerheidsrecht. Ondanks dat de wetgever vanaf de invoering van de loonbelasting- en sociaalzekerheidswetgeving dit zo wenste, leek na het arrest Groen/Schoevers (1997) lange tijd dat die rechtsgebieden toch niet helemaal op elkaar aansloten. Maar met het arrest Gouden Kooi (2011) heeft de Hoge Raad verduidelijkt dat voor de drie rechtsgebieden hetzelfde civielrechtelijke toetsingskader geldt.

Bij de toetsing of een rechtsverhouding beantwoordt aan de criteria voor het bestaan van een arbeidsovereenkomst moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het

geval, in onderling verband bezien. Daarbij dienen niet alleen de rechten en verplichtingen in aanmerking te worden genomen die partijen bij het aangaan van de rechtsverhouding voor ogen stonden, maar dient ook acht te worden geslagen op de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan hun rechtsverhouding en aldus daaraan inhoud hebben gegeven. Voorts is niet één enkel kenmerk beslissend, maar moeten de verschillende rechtsgevolgen die partijen aan hun verhouding hebben verbonden, in hun onderling verband worden bezien.

Het toetsingskader valt uiteen in twee fasen: de uitlegfase en de kwalificatiefase. In die laatste fase is de wil van partijen niet meer relevant. Dat is logisch, want anders zou de partij die daar voordeel van zou kunnen hebben de mogelijkheid hebben de arbeidsovereenkomst weg te contracteren. En daarmee zou de ongelijkheidscompensatie, die ten grondslag ligt aan het arbeidsrecht en het solidariteitsbeginsel, dat mede ten grondslag ligt aan het sociaalzekerheidsrecht, omzeild worden.

Het arbeidsrecht en het sociaalzekerheidsrecht leggen verplichtingen op aan werkgever en werknemer. Vooral de verplichtingen voor de werkgever zijn sinds de jaren negentig fors toegenomen. Zonder volledig te willen zijn noem ik de belangrijkste. Uit de Wet uitbreiding loondoorbetalingsverplichting bij ziekte volgt dat de werkgever vanaf 1996 één jaar het loon van de werknemer moet doorbetalen bij ziekte, terwijl dat daarvoor 2 weken was. In 1998 is de Wet premiedifferentiatie en marktwerking bij arbeidsongeschiktheid ingevoerd, die inhoudt dat hogere premies zijn verschuldigd bij meer instroom in de arbeidsongeschiktheidsverzekering. En lagere premies als de werkgever zelf risico ging dragen.

De Wet flexibiliteit en zekerheid zorgt vanaf 1999 ervoor dat na drie achtereenvolgende contracten voor bepaalde tijd automatisch een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd ontstaat (ketenregeling). Dat gebeurt ook wanneer de totale duur van achtereenvolgende contracten 3 jaar of langer is. De uitzendovereenkomst wordt in het Burgerlijk Wetboek opgenomen. Om het ziekteverzuim terug te dringen hebben werkgever en werknemer verplichtingen op gebied van re-integratie volgens de in 2002 in werking getreden Wet verbetering poortwachter. Het niet voldoen aan die verplichtingen kan voor een werkgever leiden tot maximaal één jaar extra loondoorbetaling bij ziekte.

Vanaf 2004 moet de werkgever ook over het tweede ziektejaar 70% van het laatst verdiende loon doorbetalen. Omdat de arbeidsongeschiktheid te hoog oploopt, wordt de WAO vervangen door de WIA (Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen). Doel is beperking van de instroom in de arbeidsongeschiktheidsverzekering door de focus te richten op het resterend arbeidsvermogen. De werkgever krijgt te maken met meer re-integratieverplichtingen en meer premiedifferentiatie, afhankelijk van de mate van instroom in de WIA, óók als het werk of de werkgever volstrekt geen rol heeft gespeeld bij het ontstaan van de arbeidsongeschiktheid. De Wet beperking ziekteverzuim arbeidsongeschikten en vangnetters leidt vanaf 2014 tot toerekening van de ziektelasten als werknemers ziek zijn als hun dienstverband eindigt. Dat heeft maximaal 10 jaar invloed op gedifferentieerde premies.

Met de Wet werk en zekerheid (2015) wordt de ketenregeling verkort tot 2 jaar. Ook wordt een wettelijke transitievergoeding ingevoerd bij ontslag en de uitkeringsduur van de werkloosheidswet wordt verkort, maar de premies dalen niet navenant. In 2020 worden de

gedifferentieerde sectorpremies WW en de vaste WW-premie vervangen door een systeem van premiedifferentiatie. Bij een schriftelijke arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd, niet zijnde een oproepovereenkomst, is de premie 5%-punten lager dan in overige (flexibele) arbeidsovereenkomsten. Het doel van deze Wet arbeidsmarkt in balans is de flexibele arbeidsovereenkomst terug te dringen ten faveure van de vaste arbeidsovereenkomst. Tegelijk wordt de ketenregeling verhoogd naar 3 jaar. De totale werkgeversverplichtingen, dus ook bijv. de kosten voor vakantie en verlof en pensioen, kunnen globaal worden begroot op 50% van het brutoloon.

## **6 De verklaring arbeidsrelatie**

Zelfstandigen en hun opdrachtgevers willen meer zekerheid vooraf over hun kwalificatie voor de loon- en inkomstenbelasting en de premieheffing werknemersverzekeringen. Vanaf 2001 kunnen belastingplichtigen bij de Belastingdienst een verklaring arbeidsrelatie (VAR) aanvragen. Een VAR met de kwalificatie 'winst uit onderneming' geeft in 2001 voor het belastingrecht zekerheid dat geen sprake is van een fictieve dienstbetrekking. Wel moet opdrachtgever toetsen of sprake is van een echte dienstbetrekking. Deze zekerheid wordt vanaf 2002 doorgetrokken naar werknemersverzekeringen en gaat ook gelden voor de kwalificatie 'directeur-grootaandeelhouder'. Het grote 'succes' van de VAR begint in 2005, als de kwalificatie 'winst uit onderneming' of 'directeur-grootaandeelhouder' de opdrachtgever zekerheid geeft dat hij geen inhoudingsplichtige is. De opdrachtnemer is dan automatisch niet verzekerd voor werknemersverzekeringen en de werkgever is daarom geen premies verschuldigd. Zelfs als achteraf blijkt dat toch sprake is van een dienstbetrekking, blijven de rechtsgevolgen van de VAR in stand. Alleen bij samenspanning tussen opdrachtgever en opdrachtnemer om frauduleus een vrijwarende VAR te bemachtigen kunnen de rechtsgevolgen worden doorbroken.

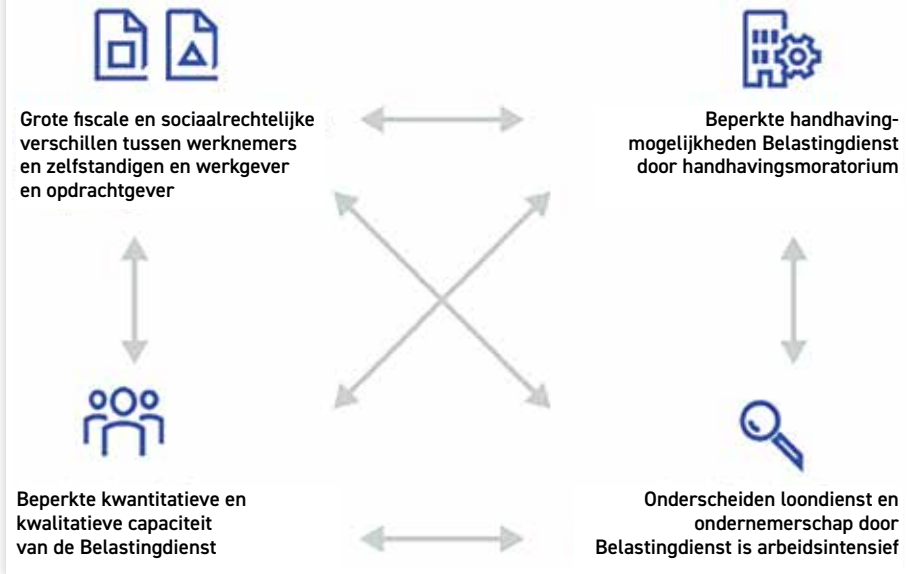
Het aantal VAR's stijgt van 80.000 in 2005 tot 500.000 in 2015. De Belastingdienst heeft nimmer frauduleuze samenspanning kunnen constateren; daarvoor ligt de lat te hoog. Desalniettemin was de inschatting dat de schijnzelfstandigheid, juist door de VAR, is toegenomen. De Wet DBA regelt vanaf 1 mei 2016 de afschaffing van de VAR. Opdrachtgevers en opdrachtnemers krijgen meer verantwoordelijkheid voor het juist kwalificeren van hun arbeidsrelatie. Via modelovereenkomsten, waarvan de Commissie Boot in 2016 vaststelt dat deze schuren met het arbeidsrechtelijke besliskader, kan toch nog voorwaardelijke zekerheid worden verkregen, als achteraf ook blijkt dat opdrachtgever en opdrachtnemer werken volgens die modelovereenkomst. Vanaf de invoering van de Wet DBA is sprake van een handavingsmoratorium dat uiteindelijk is verlengd tot uiterlijk 1 januari 2025.

## **7 Rapport Algemene Rekenkamer en voorgenomen maatregelen kabinet**

In 2022 concludeert de Algemene Rekenkamer dat het probleem van het bestrijden van schijnzelfstandigheid meervoudig is. De hiernaast opgenomen figuur 1 uit het rapport vat de conclusies kernachtig samen. Vervolgens komt het kabinet met plannen om de balans op de arbeidsmarkt te herstellen langs drie lijnen:

1. Verkleinen van de financiële verschillen tussen zelfstandigen en werknemers;
2. Wettelijk verduidelijken wanneer sprake is van werken 'in dienst van';
3. Verbetering en versterking van de publiekrechtelijke handhaving.

## De kern van het probleem



### 8 Concluderende samenvatting en vooruitblik

Het decennialange beleid van (over)stimuleren van het ondernemerschap en het (internationale) vestigingsklimaat heeft gezorgd voor een disbalans met de lasten op arbeid van werknemers. De afbouw van de zelfstandigenaftrek is daarbij een goed begin om de balans terug in evenwicht te brengen. Met de Commissie Borstlap ben ik van mening dat ook de MKB-winstvrijstelling zou mogen worden afgebouwd.

De olopende verzwarening van werkgeverslasten heeft ervoor gezorgd dat werkgevers zoeken naar alternatieven. Daarbij zijn zzp'ers veelal flexibeler en goedkoper dan (flex) werknemers in verhouding tot de wettelijke verplichtingen en heffingen. Het risico bestaat hierdoor dat zzp'ers langer voor opdrachtgevers blijven werken. Daardoor kunnen zij ingebed raken bij en financieel afhankelijk worden van hun opdrachtgever met schijnzelfstandigheid als mogelijk gevolg.

De wetgever legt de rekening vooral neer bij werkgevers (risico achteraf dat sprake is van werknemer in plaats van zelfstandige) en zelfstandigen (afbouw zelfstandigenaftrek). Dat is een goed begin van het gelijktrekken van de balans, maar toch is het slechts één kant van de medaille. Naar mijn mening zou de wetgever meer kunnen doen aan olopende (financiële) verplichtingen van werkgevers jegens werknemers. Dat betekent wel dat werknemers onder ogen moeten zien dat het vaste arbeidscontract misschien wel iets minder vast zou moeten worden, of minder zekerheden zou moeten bevatten.

Sinds het pensioenakkoord van 2019 wordt gesproken van een wettelijke verplichting voor zzp'ers of zelfstandigen om een arbeidsongeschiktheidsverzekering af te sluiten. De eerstkomende jaren is daar zeker nog geen sprake van en de vraag is of dat überhaupt uitvoerbaar is. Mijn advies zou zijn om voor alle werkenden een min of meer gelijke vorm van sociale zekerheid, bijbehorende premieheffing en belastingheffing te creëren.

Als de financiële verschillen tussen zelfstandigen en werknemers aanzienlijk zijn teruggebracht, is wetgeving om zelfstandigen en werknemers van elkaar te onderscheiden nog steeds nodig, maar ligt daar geen perverse prikkel meer om toch schijnzelfstandigen in te huren. Dat vermindert ook aanzienlijk de druk op publiekrechtelijke handhaving. Die handhaving kan namelijk alleen maar effectief zijn als het speelveld meer in evenwicht is.

De Belastingdienst zou als opdrachtgever onmiddellijk moeten stoppen met de welbewuste inhuur van mogelijke schijnzelfstandigen, ook al gaat dit via intermediairs. Het is niet uitlegbaar dat de Belastingdienst bijdraagt aan het creëren van mogelijke schijnzelfstandigheid. De Belastingdienst heeft als opdrachtgever en tevens overheidsorganisatie en toezichthouder op dit dossier een maatschappelijke voorbeeldfunctie. Naleving van wet- en regelgeving door de Belastingdienst is daarbij essentieel voor het waarborgen van het vertrouwen dat burgers en bedrijven in de Belastingdienst stellen.

## Noten

- 1 Peter Hoogstraten is landelijk vaktechnisch coördinator loonheffingen (tevens verbonden aan Erasmus School of Law en Business Universiteit Nyenrode).



---

# Kunstmatige Intelligentie, AI, daar is de nieuwe belastinginspecteur

Prof. mr. dr. M.B.A. van Hout<sup>1</sup>

---

“

Door de ontwikkeling van Kunstmatige Intelligentie zal de belastinginspecteur van de toekomst steeds meer worden ingezet voor hoogwaardig specialistisch werk waarbij maatwerk en een gezonde kritische beroepshouding noodzakelijk zijn. Dit vereist van de inspecteur basiskennis van kunstmatige intelligentie, inzicht in het recht en goede communicatieve en contactuele eigenschappen. Een fiscalist die alleen regels letterlijk kan toepassen zal op termijn weinig toe te voegen hebben ten opzichte van een computer.

”

## 1 Inleiding

De ontwikkelingen op het gebied van Artificial Intelligence (AI) gaan momenteel zo snel dat ruim 1100 prominenten uit de wetenschap en technologiewereld in maart 2023 in een open brief opriepen tot het invoeren van een wereldwijde ontwikkelingspauze. Deze pauze zou minimaal zes maanden moeten duren om veiligheidsmaatregelen te kunnen nemen vanwege de steeds complexere en geavanceerdere vormen van AI. In de hiervoor genoemde brief vragen prominente personen zoals Elon Musk (bekend van Tesla en Twitter) en Steve Wozniak (Apple) zich af of, en in hoeverre, er eigenlijk gestreefd moet worden naar het ontwikkelen van technologische systemen die in de toekomst mogelijk slimmer zijn dan mensen en deze zouden kunnen vervangen.<sup>2</sup>

Als op internet gezocht wordt naar de beroepsgroepen die als eerste zullen verdwijnen ten gevolge van AI, dan staat de fiscalist steevast bovenaan het lijstje. De Hoge Raad van China riep enkele jaren geleden de rechtbanken al op om hun voordeel te doen met machine learning (AI). Dat komt omdat Xiaofa (een robot van de Chinese regering) al in 2017 de antwoorden op meer dan 40.000 rechtsvragen wist. Xiaofa kon dus goed ingezet worden om

burgers te helpen.<sup>3</sup> Juristen en fiscalisten die vervangen kunnen worden door robots, dat is goed nieuws voor de Belastingdienst. De verwachting is immers dat een groot aantal fiscalisten gaat uitstromen in verband met het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Deze fiscalisten zouden dus niet vervangen hoeven te worden door andere (nog onervaren) fiscalisten, want AI kan dit werk prima overnemen. De vraag is of dit ook werkelijk zo is. Ik denk dat AI de fiscalist niet zonder meer kan vervangen, maar dat de komst van AI er wel voor zal zorgen dat andere vaardigheden belangrijk worden. Hieronder geef ik aan welke competenties van een fiscalist naar mijn mening aan belang zullen toenemen, welke competenties meer naar de achtergrond zullen verdwijnen en waarom dat zo is. Om dit laatste beter te kunnen begrijpen, wordt eerst het verschil inzichtelijk gemaakt tussen de mogelijkheden en tekortkomingen van AI.

## 2 Basiskennis en begrip van AI

Er bestaan diverse definities van AI. In art. 3 van de AI-richtlijn wordt de volgende definitie gehanteerd:

*'(...) 'artificiële-intelligentiesysteem' (AI-systeem): software die is ontwikkeld aan de hand van een of meer van de technieken en benaderingen (...) die voor een bepaalde reeks door mensen gedefinieerde doelstellingen output kan genereren, zoals inhoud, voorspellingen, aanbevelingen of beslissingen die van invloed zijn op de omgeving waarmee wordt geïnterageerd (...)'*

Bomer maakt hierbij een onderscheid tussen voorspellende algoritmes en automatische besluitvorming.<sup>5</sup> Hiermee kan op een eenvoudige manier uiteengezet worden dat er een verschil zit tussen voorspellen en beslissen.<sup>6</sup> Op basis hiervan kan worden aangetoond hoe de technologie fiscalisten gaat ondersteunen en waar de meerwaarde ligt voor de fiscalist van de toekomst.

In de technologie wordt een onderscheid gemaakt tussen soorten algoritmes: rule-based en case-based algoritmes. Een rule-based algoritme bestaat uit voorgeprogrammeerde instructies die precies voorschrijven wat een computer moet doen in de vastgestelde situatie. Het is een 'als ... dan' formule. Dit soort algoritmes wordt niet beschouwd als 'intelligent' omdat ze niet zelflerend zijn. Deze 'als ... dan' formule heeft grote gelijkenis met het juridische syllogisme. Bij het syllogisme wordt namelijk een 'als...dan'-rechtsregel toegepast op een concrete verzameling van rechtsfeiten en op basis daarvan wordt een conclusie getrokken. Het syllogisme vertoont hierdoor grote gelijkenis met de klassieke manier van programmeren: regels en data (input) = antwoorden (output).<sup>7</sup> Het is de allersimpelste manier van programmeren: *If This, Then That* (ITTT). Een case-based algoritme daarentegen werkt als volgt: data en antwoorden (input) = regels (output). Bij een case-based algoritme wordt het terrein van de AI betreden omdat het systeem zelflerend is.<sup>8</sup> Heel simpel gezegd wordt een case-based algoritme (AI) veelal gebruikt om te voorspellen en een rule-based om te beslissen.

Binnen de rechtswetenschap is het momenteel populair om AI te gebruiken om jurisprudentie te analyseren met het doel daarmee voorspellingen te doen. Daarbij wordt gebruik gemaakt van Natural Language Processing (NLP).<sup>9</sup> Deze computers kunnen inmiddels met een enorme accuratesse voorspellen – met soms wel scores van meer dan 92%<sup>10</sup> – wat de uitkomst gaat worden van een fiscale procedure. Bij NLP leert de computer aan de hand van

talloze rechterlijke uitspraken de relatieve betekenis van woorden en de verhoudingen tussen woorden. Hierdoor kan de computer de context interpreteren aan de hand van woordpatronen of de betekenis van het precieze woord vanuit de context destilleren.<sup>11</sup> Echter, doordat een computer geen natuurlijke taalgebruiker is, is de formulering van de vraagstelling van invloed op de uitkomst. Daar komt bij dat een computer ongevoelig is voor ironie en vormen het onderscheid tussen meningen, voorbeelden, stellingen, aannames maar ook idioom en bepaalde grammatica vaak een obstakel voor AI.<sup>12</sup> Bij een hoge frequentie van negatieve associaties in relatie tot een bepaalde woordcombinatie zal de computer die negatieve associatie gewoon als 'waar' aannemen. Hierin zitten dus belangrijke verschillen ten opzichte van een mens, omdat een dergelijke computer eigenlijk alleen taalkundig analyseert en dit doet door vooral woorden te tellen en die statistisch te relateren aan een bepaalde uitkomst.

Voor een computer maakt het niet uit of de data van feitelijke of van normatieve aard zijn en al helemaal niet of, en in hoeverre, die data bewust een rol speelden bij het toepassen van fiscale regels.<sup>13</sup> De data die bij deze systemen gebruikt worden om computers te leren, worden dus zonder context of oordeel gebruikt.<sup>14</sup> Het gevolg hiervan is eveneens dat gegevens zoals leeftijd en geslacht ineens van belang worden voor voorspellingen. Het risico op bias kan zich daarbij in allerlei verschillende vormen voordoen.<sup>15</sup> Verder leert een computer alleen op basis van de data die worden aangeboden. Het is dus goed mogelijk dat daarin al een bias zit, of dat daarin al een belangrijke selectie is gemaakt. Zo zijn bijvoorbeeld bij de testen die gedaan zijn bij de evaluatie van rechterlijke uitspraken alleen die data gebruikt die in de gepubliceerde uitspraken staan. De rechter heeft daarbij al allerlei informatie uit het procesdossier gedestilleerd. In de gepubliceerde uitspraak is dus slechts een beperkte samenvatting te vinden van de feiten die de rechter relevant vindt voor de onderbouwing van het oordeel. De kwaliteit van de data waarmee een bepaald systeem wordt gevoed, is dan ook cruciaal voor de kwaliteit van de uitkomst (*garbage in = garbage out*).

Recentelijk is ook onderzoek gedaan naar de voorspelbaarheid van uitspraken van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM), op basis van de achternamen van de rechters die verbonden zijn aan het EHRM. Daarmee kon de uitkomst van bepaalde beroepsprocedures, in maximaal 79% van de gevallen, goed worden voorspeld. Het gemiddelde percentage van alle onderzochte zaken bedroeg 65%. Wiskundig gezien zijn dit goede scores omdat die hoger zijn dan de gokkans, die in dit onderzoek 50% bedroeg (schending/geen schending van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM)).<sup>16</sup> Echter, als de gegevens van dit onderzoek worden afgezet tegenover andere onderzoeken dan blijkt dat het EHRM in bepaalde zaken, in 84% van de gevallen, een schending van het EVRM vaststelt.<sup>17</sup> Dit betekent dat als iemand ten aanzien van die zaken consequent voorspelt dat het hof een schending zal vaststellen, dit statistisch gezien een veel beter resultaat oplevert dan wat het algoritme voorspelt.<sup>18</sup> Verder blijkt dat bepaalde rechters vaker worden ingezet voor specifieke zaken vanwege hun expertise. Bovendien zeggen de percentages niets over de manier waarop de rechter heeft gestemd, omdat dat niet wordt meegenomen in de test<sup>19</sup> of niet openbaar is.<sup>20</sup> Dit soort scores over de voorspelbaarheid van rechtszaken zegt dus eigenlijk niet zoveel. Er wordt alleen een correlatie vastgesteld (en geen causaliteit).

Uit het bovenstaande blijkt dat de fiscalist van de toekomst zal moeten gaan begrijpen welke

beperkingen algoritmes hebben en welke conclusies verbonden kunnen worden aan bepaalde uitkomsten. Momenteel is nog niet iedere fiscalist geëquipeerd met basiskennis van AI, maar in de toekomst zal dit steeds belangrijker worden omdat ook de mogelijkheden van AI gaan toenemen.

### 3 Toekomstige competenties

Inmiddels is de hoeveelheid fiscale wet- en regelgeving, besluiten, jurisprudentie en literatuur zo groot dat een computer daarin veel sneller kan zoeken dan een mens. Fiscalisten die geboren zijn voor 1975 zullen zich nog herinneren dat vroeger alles in fysieke boeken en tijdschriften moest worden opgezocht. Inmiddels raken veel fysieke bibliotheken verouderd, doordat de meeste boeken, tijdschriften en andere informatie veel sneller en beter online te vinden zijn. Met een paar simpele zoektermen kunnen al binnen een fractie van een seconde de meest relevante bronnen gevonden worden. Dit neemt niet weg dat de beschikbare informatie (data) in rap tempo toeneemt, waardoor ook het aantal treffers toeneemt. Met de inzet van AI en de komst van ChatGPT en Bing, zullen deze zoeksystemen veel geavanceerder gaan worden en veel beter de informatie kunnen selecteren die relevant is voor de casus. Daarnaast kunnen dergelijke systemen al het antwoord op de vraag formuleren en in de gewenste taalvorm schrijven ('schrijf met sarcasme of schrijf in het Engels').

Verder is een algoritme zeer geschikt voor abstracte en repeterende taken. Als de feiten uit het systeem automatisch vastgesteld kunnen worden en juridisch niet meer gekwalificeerd hoeven te worden, kan in principe een rule-based algoritme al geautomatiseerd een besluit nemen. Daar is zelfs geen AI voor nodig. Denk aan een boete bij het te laat indienen van een aangifte. De datum van indiening kan uit het systeem van de Belastingdienst gehaald worden (automatisch worden vastgesteld) en het overschrijden van die datum levert een beboetbaar feit op (juridische kwalificatie). Hetzelfde geldt voor het ontbreken van een kruisje of giftenaftrek boven de 10% van het drempelinkomen.<sup>21</sup>

Dit alles maakt een fiscalist naar mijn mening nog niet overbodig. Fiscale regels kennen immers marges (interpretatieruimte) en sterke contextuele afhankelijkheid.<sup>22</sup> Bovendien is het belangrijk dat het recht kan evolueren en dat niet steeds gekeken wordt naar het verleden. Het recht dient zich te vormen naar de maatschappelijke normen van dat moment en die kunnen anders zijn dan die in het verleden. De moraal wijzigt continu. De fiscale kennis en vaardigheden die naar mijn mening dus veel belangrijker zullen gaan worden zijn: ethiek, rechtsvinding, compliance, procedurele rechtvaardigheid en rechtsbeginselen. Voor de fiscalist van de toekomst is het van belang dat die verder kan denken dan de regels en inzicht heeft in het recht. Hij of zij moet in staat zijn om als het ware 'door' een casus te kijken, waarbij vragen gesteld worden als: wat gebeurt hier nu werkelijk, wat vind ik hiervan en is het moreel gezien acceptabel?<sup>23</sup> De fiscalist die alleen de regels letterlijk kan toepassen of jurisprudentie kan analyseren zal in de toekomst steeds minder hebben toe te voegen ten opzichte van een computer.

Mijn verwachting is dat rule-based algoritmes veel standaardwerk van belastingambtenaren gaan overnemen en dat case-based algoritmes een goede ondersteunende functie gaan vervullen bij het fiscale werk. AI zal steeds meer ingezet gaan worden om: relevante informatie beter te destilleren uit grote datasets, voorspellingen te doen, (nieuwe) patronen te ontdekken, tax planning-strategieën in kaart te brengen, digitale belastingfraude op te

sporen, belastingcontroles uit te voeren enzovoort. De beroepshouding van de belastinginspecteur zal meer centraal komen te staan in plaats van het vinden van de juiste rechtsregel. Daarbij stel ik voorop dat een gezonde kritische houding een vereiste blijft. Deze kritische houding dient ervoor te zorgen dat een belastinginspecteur onder andere het verschil ziet tussen belastingplichtigen die niet kunnen en degenen die niet willen. Hiervoor is vereist dat de belastinginspecteur intermenselijk contact heeft met belastingplichtigen. Een dergelijke vaardigheid kan naar mijn mening niet ontwikkeld worden achter een computerscherm. De belastinginspecteur zal daarom toegankelijker moeten worden voor belastingplichtigen. Daarmee zal naar mijn verwachting op termijn ook het vertrouwen in de Belastingdienst gaan toenemen. Zeker, als blijkt dat de belastinginspecteur bereid is om mee te denken, maar tevens duidelijke grenzen kan stellen. Het gezonde verstand van en het vertrouwen in de professional dient dan ook de ruimte te krijgen. Daarbij past het natuurlijk ook niet meer om die professional op vooral abstracte (lees: formele) criteria, zoals output, te beoordelen. De beoordeling dient op dezelfde inhoudelijke wijze te gebeuren als die waarop het vak moet worden beoefend.

#### 4 Ten slotte

Door de ontwikkeling van AI zal de belastinginspecteur van de toekomst dus meer ingezet gaan worden voor hoogwaardig specialistisch werk waarbij maatwerk en een gezonde kritische beroepshouding noodzakelijk zijn. Dit vereist basiskennis van AI, inzicht in het recht en goede communicatieve en contactuele eigenschappen. Dit is een mooi vooruitzicht!

#### Noten

- 1 Diana van Hout is hoogleraar Formeel belastingrecht aan de Radboud Universiteit en Universitair hoofddocent aan Tilburg University.
- 2 NOS Nieuws d.d. 29 maart 2023, Techprominenten pleiten voor tijdelijke rem op 'risicovolle' ontwikkeling AI, beschikbaar via: <https://nos.nl/artikel/2469350-techprominenten-pleiten-voor-tijdelijke-rem-op-risicovolle-ontwikkeling-ai>.
- 3 Y. Buruma, 'Kunstmatige intelligentie in de rechtspraak', *NJB* 2019/362.
- 4 Voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van geharmoniseerde regels betreffende artificiële intelligentie (Artificiële Intelligentie Verordening) en tot wijziging van bepaalde wetgevingshandelingen van de Unie, COM(2021)206 def. In het najaar van 2023 wordt de definitieve tekst verwacht.
- 5 A.H. Bomer, 'Fiscale technologie in het Unierecht', in: A. Bomer e.a. *Belastingrecht en technologie*, (Fiscale Monografieën nr. 176), Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 221 e.v.

- 6 H. Prakken, 'Komt de robotrechter er aan?', NJB 2018/207.
- 7 J. Wolswinkel, Willekeur of algoritme? Laveren tussen analogoog en digitaal bestuursrecht, oratie uitgesproken d.d. 17 januari 2020, Tilburg University, p. 21. Beschikbaar via: <https://research.tilburguniversity.edu/en/publications/willekeur-of-algoritme-laveren-tussen-analoog-en-digitaal-bestuur>.
- 8 D. van Hout, AI, de fiscalist van de toekomst, Column Smeetskring 31 maart 2023, beschikbaar via <https://smeetskring.com/circulaire/2023-03-31-ai-de-fiscalist-van-de-toekomst>.
- 9 Zie voor meer uitleg: R. Hein, 'Inleiding in de technologie: kenmerken, ontwikkelingen en relatie tot de fiscaliteit', in: A. Bomer e.a. Belastingrecht en technologie, (Fiscale Monografieën nr. 176), Deventer: Wolters Kluwer 2022, paragraaf 5.2.4.
- 10 In mei 2021 werd door Moonlit.ai gesteld dat zij met een accuratesse van ruim 92% de uitkomst van belastingzaken konden voorspellen. Deze voorspelling is d.d. 24 mei 2023 niet meer op de website terug te vinden.
- 11 R. Hein, 'Inleiding in de technologie: kenmerken, ontwikkelingen en relatie tot de fiscaliteit', in: A. Bomer e.a. Belastingrecht en technologie, (Fiscale Monografieën nr. 176), Deventer: Wolters Kluwer 2022, p.48 en 49.
- 12 R. Hein, 'Inleiding in de technologie: kenmerken, ontwikkelingen en relatie tot de fiscaliteit', in: A. Bomer e.a. Belastingrecht en technologie, (Fiscale Monografieën nr. 176), Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 57-61.
- 13 Y. Buruma, 'Kunstmatige intelligentie in de rechtspraak', NJB 2019/362.
- 14 C. Bruijsten en F.C.P. Putman, 'Fiscaliteit en kunstmatige intelligentie: stand van zaken en een fiscaal rapportcijfer van 7,4 voor ChatGPT', MBB 2023/15.
- 15 R. Hein, 'Kunstmatige intelligentie in de fiscaliteit: de computer als belastingadviseur?', WFR 2020/141.
- 16 M. Medvedeva, M. Vols en M. Wieling, 'Using machine learning to predict decisions of the European Court of Human Rights', Artificial Intelligence Law (28), 2020, p. 237-266, beschikbaar op <https://link.springer.com/article/10.1007/s10506-019-09255-y#citeas>.
- 17 Dit gaat om de zaken die ook onderzocht zijn in: N. Aletras, D. Tsarapatsanis, D. Preo iuc-Pietro & V. Lampos, 'Predicting judicial decisions of the European Court of Human Rights', PeerJ Computer Science 2016, 2:e93, beschikbaar via <https://peerj.com/articles/cs-93/>.
- 18 H. Prakken, Komt de robotrechter er aan?, NJB 2018/207.
- 19 M. Medvedeva, M. Vols en M. Wieling, 'Using machine learning to predict decisions of the European Court of Human Rights', Artificial Intelligence Law (28), 2020, p. 237-266, beschikbaar op <https://link.springer.com/article/10.1007/s10506-019-09255-y#citeas>.
- 20 Zoals in Nederland: het geheim van de raadkamer.
- 21 H. Prakken, 'Komt de robotrechter er aan?', NJB 2018/207.
- 22 R. Hein, 'Inleiding in de technologie: kenmerken, ontwikkelingen en relatie tot de fiscaliteit', in: A. Bomer e.a. Belastingrecht en technologie, (Fiscale Monografieën nr. 176), Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 55.
- 23 D. van Hout, AI, de fiscalist van de toekomst, Column Smeetskring 31 maart 2023, beschikbaar via <https://smeetskring.com/circulaire/2023-03-31-ai-de-fiscalist-van-de-toekomst>.

---

# Voorgenomen wijziging van de Algemene wet bestuursrecht: open deuren, maar ook nieuws onder de zon!

Mr. dr. J.M.J.F. Jansen'

---

“ Het conceptwetsvoorstel Versterking Waarborgfunctie Awb beoogt via aanpassingen in de Awb de menselijke maat in het bestuurs(proces)recht te vergroten en de overheid meer responsief te maken. Het dienstbaarheidsbeginsel, het regelen van contact over een besluit en de eis dat een motivering begrijpelijk moet zijn, ogen vertrouwd. Nieuw zijn de regeling voor inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken en de informele afdoening van bezwaren. Wat betekent dit voor de fiscaliteit? ”

## 1 Inleiding

Vijf jaar geleden ging ik samenwonen met een wiskundige. We verkochten ieder onze eigen woning en schaften gezamenlijk een nieuwe aan. Dat was een opknappexemplaar, dus er moest verbouwd worden. Bestaande hypothecaire leningen vervingen we door een nieuwe lening plus een overbruggingskrediet en bouwdepot. Toen ik het jaar erna onze aangiften inkomstenbelasting wilde invullen, stond het huilen mij nader dan het lachen. Ik geloof dat bijna alle artikelen uit Afdeling 3.6 Wet IB 2001 wel van toepassing waren. Met het schaamrood op mijn kaken geef ik toe dat ik het doen van onze aangiften dus maar heb uitbesteed, alhoewel mijn wederhelft vast geen moeite zou hebben gehad met de prachtige formule ' $Bx = B0 [1 - ((1 + im)^x - 1) / ((1 + im)^n - 1)]$ ' uit art. 3.119c Wet IB 2001. Deze anekdote illustreert dat de belastingwetgeving ook voor een medewerker van de Belastingdienst best complex kan zijn. En dan moet die medewerker ook nog kennis hebben van het (soms zo

verfoeide) formele belastingrecht en het algemene bestuursrecht. Laten dit nu terreinen zijn waar ik mij wel comfortabel bij voel en die ook nog eens volop in ontwikkeling zijn. Ik noem bijvoorbeeld de plannen rondom deformalisering<sup>2</sup> en het conceptwetsvoorstel Versterking Waarborgfunctie Awb.<sup>3</sup> Dit wetsvoorstel beoogt door middel van aanpassingen in de Awb de menselijke maat in het bestuurs(proces)recht te vergroten en de overheid meer responsief te maken.<sup>4</sup> Het bevat aanpassingen die in allerlei fasen van overheidshandelen ten aanzien van mensen, bedrijven en instellingen relevant zijn.<sup>5</sup> Mij lijkt dat sommige van deze aanpassingen gevolgen kunnen hebben voor de Belastingdienst. Ik zal dit toelichten aan de hand van enkele van de voorgestelde wijzigingen. Met het oog op de maximale lengte van deze bijdrage beperk ik mij tot drie wijzigingen die voor wat mij betreft in de categorie 'open deur' vallen en twee wijzigingen die behoren tot de categorie 'nieuws onder de zon'.

## 2 Categorie 'open deur'

In de categorie 'open deur' vallen wat mij betreft het dienstbaarheidsbeginsel, het vermelden van de wijze waarop contact kan worden opgenomen over een besluit en de eis dat een motivering begrijpelijk moet zijn.

### 2.1 Dienstbaarheidsbeginsel

Het voorstel is om in de Awb een algemene bepaling op te nemen die inhoudt dat het bestuursorgaan verplicht is om zich dienstbaar op te stellen (art. 2:4a Awb). Uit de toelichting blijkt dat een bestuursorgaan op een passende manier bereikbaar moet zijn en tijdig duidelijke informatie moet verstrekken. Ook moet het bestuursorgaan er rekening mee houden dat het vaak meer van een onderwerp af weet dan een belanghebbende. Daarnaast moet het bestuursorgaan alert zijn op informatie over wat een belanghebbende wil bereiken met een verzoek, aanvraag of bezwaar. Die informatie moet het bestuursorgaan zoveel mogelijk gebruiken bij een te nemen beslissing.<sup>6</sup> Hier kan natuurlijk niemand het mee oneens zijn. Sterker nog, dat zou toch volstrekt vanzelfsprekend moeten zijn. Het dienstbaarheidsbeginsel is ook geen nieuw begrip,<sup>7</sup> alhoewel het in het fiscale bestuursrecht (nog) nauwelijks wordt gebruikt.<sup>8</sup> Ik betwijfel of een wettelijke verplichting iets toevoegt, zeker omdat niet geregeld wordt wat de gevolgen van een schending van het dienstbaarheidsbeginsel (kunnen) zijn. Zullen die anders zijn dan nu het geval is?<sup>9</sup>

Ook vraag ik mij af of het opnemen van het dienstbaarheidsbeginsel in de Awb voor de Belastingdienst tot meer (werk in) bezwaar-, beroeps- en/of klachtprocedures leidt. Mij lijkt dat het dienstbaarheidsbeginsel meer bekendheid krijgt als het wordt opgenomen in de wet. Dit zou ertoe kunnen leiden dat belanghebbenden er in procedures (vaker dan nu) een beroep op zullen doen als zij van mening zijn dat de Belastingdienst het beginsel heeft geschonden of er zelfs een procedure over zullen beginnen.

En wat betekent het eigenlijk om passend bereikbaar te zijn? Het is nu immers ook al mogelijk om op verschillende manieren contact op te nemen met de Belastingdienst.<sup>10</sup> Of is dat niet voldoende? Is het de bedoeling dat er meer balies of steunpunten worden ingericht? Moet de capaciteit van de BelastingTelefoon worden uitgebreid? Is vereist dat altijd met de Belastingdienst gemaild of misschien wel gechat<sup>11</sup> kan worden? Ik weet het niet, maar mij lijkt dat de Belastingdienst in beginsel de vrijheid heeft om te kiezen op welke wijze er op welk tijdstip contact kan worden opgenomen.<sup>12</sup>



## 2.2 Contact bij besluit

Uit de vorige paragraaf blijkt dat het dienstbaarheidsbeginsel (onder meer) inhoudt dat een bestuursorgaan op een passende manier bereikbaar moet zijn. Maar daarmee is de kous nog niet af. Het voorstel is namelijk om bij de bekendmaking van een besluit te vermelden op welke wijze belanghebbende over de inhoud van het besluit in contact kan treden met het bestuursorgaan (art. 3:45a Awb). Dit lijkt me niet meer dan logisch en ik vind het eerlijk gezegd best treurig dat dit in de wet moet worden opgenomen. Uit de toelichting blijkt dat de gedachte hierachter is dat er minder (formele) bezwaren worden ingediend als het voor belanghebbenden gemakkelijk is om (informeel) contact op te nemen met het bestuursorgaan. Tijdens dit contact kan het bestuursorgaan het besluit uitleggen of toelichten en komen eventuele problemen aan het licht. Vanuit het perspectief van belanghebbende ligt het voor de hand om rechtstreeks te kunnen bellen met de behandelend ambtenaar, maar dat is niet altijd mogelijk. Het bestuursorgaan mag er daarom ook voor kiezen om een centraal telefoonnummer te vermelden. De telefoon moet dan worden opgenomen door een ambtenaar die belanghebbende inhoudelijk kan helpen of iemand die bepaalt wie belanghebbende zo snel mogelijk terugbelt (het liefst binnen 24 uur).<sup>13</sup>

Opmerkelijk genoeg heeft de wetgever het in de toelichting alleen over bellen en niet over andere vormen van laagdrempelig contact. Dat vind ik opvallend omdat ik me zomaar kan voorstellen dat er genoeg (jonge) belanghebbenden zijn die liever een appje sturen dan telefoneren. Daarnaast wordt in de toelichting uitgebreid ingegaan op de wijze waarop het bestuursorgaan telefonisch bereikbaar moet zijn, terwijl de voorgestelde wetsbepaling helemaal niet ziet op de vorm of inhoud van het contact. Maar goed. Heeft dit voorstel gevolgen voor de Belastingdienst? Ik hoop van niet. Dat zou immers betekenen dat nu niet ieder besluit de contactgegevens van de behandelend ambtenaar of het nummer van de BelastingTelefoon bevat. Alhoewel de voorgestelde wettelijke bepaling hierover niets voorschrijft, neem ik aan dat een belanghebbende nu ook al wordt teruggebeld door iemand die hem (verder) kan helpen als de medewerker van de BelastingTelefoon er niet (helemaal) uitkomt of geen toegang heeft tot het (volledige) dossier. Al betwijfel ik of dat altijd binnen 24 uur gebeurt.

## 2.3 Begrijpelijke motivering

De Awb schrijft voor dat een besluit deugdelijk gemotiveerd moet zijn. Uit de wetsgeschiedenis volgt dat die motivering begrijpelijk moet zijn voor belanghebbende.<sup>14</sup> Het voorstel is om deze eis expliciet in de Awb op te nemen, met als doel om de bestaande verplichting te benadrukken (art. 3:47 Awb). De voorgestelde wijziging heeft volgens de toelichting dus vooral een signaalfunctie.<sup>15</sup>

De motivering moet in begrijpelijke taal worden opgesteld en belanghebbende moet kunnen begrijpen hoe het bestuursorgaan tot het besluit is gekomen en wat het voor hem betekent. Een duidelijke motivering helpt het bestuursorgaan om betere besluiten te nemen en kan belanghebbende helpen om het besluit te accepteren en om meer vertrouwen te krijgen in het bestuursorgaan.<sup>16</sup> Dit impliceert weliswaar maatwerk, maar het bestuursorgaan hoeft de motivering niet aan te passen aan het taal- en kennisniveau van elke individuele belanghebbende. De motivering moet namelijk voor zoveel mogelijk mensen begrijpelijk zijn. Wel geldt dat het bestuursorgaan zorgvuldiger moet motiveren als een belanghebbende minder

goed op de hoogte is van de betreffende regels en dat het juist met een kortere motivering kan volstaan wanneer het gaat om een belanghebbende die goed op de hoogte is van het onderwerp.<sup>17</sup>

Dat een motivering begrijpelijk moet zijn, is dus niet nieuw. Hiervan is de Belastingdienst zich ook bewust, gelet op het programma Begrijpelijke Brieven Belastingdienst. Met dit programma toetst de Belastingdienst de komende jaren 5.000 brieven en verbetert die waar nodig.<sup>18</sup> Het is afwachten of die klus af is op het moment dat de Awb gewijzigd wordt. Daar komt bij dat een besluit afhankelijk is van feiten en omstandigheden en er niet voor alle gevallen een standaardbrief zal zijn. Een medewerker van de Belastingdienst zal daarom toch ook zelf begrijpelijke taal moeten kunnen gebruiken. Tegelijkertijd moet zijn brief juridisch gezien juist zijn, anders ligt een beroep op het vertrouwensbeginsel op de loer. Dat begrijpelijk schrijven nog niet zo gemakkelijk is, weet ik uit eigen ervaring, maar het laat wel zien dat je de materie goed onder de knie hebt. Ik vraag me overigens nog af dit conceptwetsvoorstel aanleiding is om de motivering van besluiten die vanuit een centraal punt worden verzonden ('Apeldoorn-beschikkingen') eens tegen het licht te houden?

### **3 Categorie 'nieuws onder de zon'**

In de categorie 'nieuws onder zon' vallen wat mij betreft het moment van inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken en de informele afdoening van bezwaren.

#### *3.1 Moment van inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken*

Een belanghebbende die bezwaar maakt tegen een besluit van een bestuursorgaan, heeft recht op inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken. Deze inzage is gekoppeld aan het hoorgesprek. Art. 7:4, tweede lid, Awb bepaalt namelijk dat het bestuursorgaan de op de zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan het horen ten minste een week ter inzage legt. Het voorstel is om deze inzage op een eerder moment mogelijk te maken (art. 3:45b Awb). Volgens de toelichting moet een belanghebbende bij het opstellen van het bezwaarschrift al over de op de zaak betrekking hebbende stukken kunnen beschikken. Dat leidt tot beter gemotiveerde bezwaren. Daarnaast is het de bedoeling om te vermijden dat een bestuursorgaan een beslissing baseert op informatie die belanghebbende niet kan kennen.<sup>19</sup> Met dat doel ben ik het uiteraard eens, maar ik begrijp niet goed hoe de voorgestelde wijziging daaraan bijdraagt. De inzage vindt volgens het voorstel immers plaats nadat het besluit is genomen en voordat uitspraak op bezwaar wordt gedaan. Dat is nu ook al zo. Het bestuursorgaan kan het besluit dus nog steeds nemen op grond van informatie die belanghebbende op dat moment niet kent.

Ik vind dit een prima voorstel, maar vraag mij wel af wat het voor de Belastingdienst betekent. Zullen er meer belanghebbenden om inzage vragen dan nu het geval is? Ik schat in van wel, omdat de Belastingdienst bij de bekendmaking van een besluit moet vermelden dat inzage mogelijk is,<sup>20</sup> er niet eerst bezwaar hoeft te worden gemaakt en er geen koppeling meer is met het hoorgesprek. Ik ben ook benieuwd of inzage op een eerder moment leidt tot meer of minder bezwaren. Het is mij (namelijk) niet bekend wat het effect van inzage in de bezwaarfase is. Zijn er veel belanghebbenden die hun bezwaar intrekken nadat zij inzage in de stukken hebben gekregen?

### 3.2 Informele afdoening van bezwaren

Het voorstel is om in de Awb op te nemen dat een bestuursorgaan moet onderzoeken of op informele wijze tegemoet kan worden gekomen aan een bezwaar (art. 7:1b Awb). Dat is volgens de toelichting nodig omdat diverse bestuursorganen de bezwaarfase hebben geformaliseerd, terwijl deze bedoeld is als een informele wijze om geschillen op te lossen. Het informele contact kan daarnaast worden gebruikt om te onderzoeken of er bij een ogenschijnlijk te laat bezwaar sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding of om het besluit waartegen bezwaar is gemaakt uit te leggen. Het bestuursorgaan moet goed vastleggen hoe het onderzoek is verlopen. Ook als een informele oplossing niet mogelijk is, heeft de onderzoeksplicht een meerwaarde. Het bestuursorgaan is bij de verdere behandeling van het bezwaar namelijk beter geïnformeerd.<sup>21</sup>

De voorgestelde bepaling sluit aan bij het (oorspronkelijke) doel van de bezwaarfase, maar brengt denk ik wel extra werk voor de Belastingdienst mee. De onderzoeksplicht geldt namelijk voor alle bezwaren, ook de evident onzinnige. En hoe zit het met de gemachtigden en belanghebbenden voor wie de bezwaarfase enkel een verdien- of frustratiemodel is?<sup>22</sup> Zij zitten vermoedelijk niet op informeel contact te wachten. Daar komt nog bij dat het informele overleg de termijn waarbinnen het bestuursorgaan op het bezwaar moet beslissen niet opschort.<sup>23</sup> Het lijkt er dus op dat de Belastingdienst meer werk in dezelfde tijd moet doen. Ik vraag mij af of dat haalbaar is. De onderzoeksplicht kan er dus zomaar voor zorgen dat vaker ingebrekestellingen worden ingediend, dwangsommen worden verbeurd en/of procedures wegens niet-tijdig beslissen worden gestart. Zou het daarom niet voor de hand liggen om de beslistermijn juist wel op te schorten?

## 4 Tot slot

Over het conceptwetsvoorstel valt nog veel meer te zeggen. Het is dan ook niet verwonderlijk dat de pre-consultatie de nodige pennen in beweging heeft gebracht.<sup>24</sup> Ik ben benieuwd wat de impact daarvan is op het conceptwetsvoorstel en/of de toelichting en kijk dan ook reikhalzend uit naar de internetconsultatie. Eerlijk gezegd ben ik wel blij dat ik niet degene ben die de eigenwoningregeling op begrijpelijke wijze aan een belanghebbende hoeft uit te leggen. Gelukkig heeft de Belastingdienst genoeg medewerkers voor wie dat wel een eitje is!

## Noten

- 1 Janneke Jansen is werkzaam bij het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst.
- 2 Hiermee wordt een werkwijze bedoeld die er met name in voorziet dat een belastingplichtige een fout in de aangifte op een laagdrempelige manier kan herstellen (Verslag van een schriftelijk overleg over laagdrempelige Onafhankelijke Fiscale Rechtshulp (Kamerstukken II, 2022/23, 31066, nr. 1126).
- 3 Dit is op 18 januari 2023 met bijbehorende Memorie van Toelichting (MvT) in pre-consultatie gegaan (<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2023/01/20/bijlage-1-wetsvoorstel-wet-versterking-waarborgfunctie-awb> en <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2023/01/20/bijlage-2-memoriev-toechting-wetsvoorstel-wet-versterking-waarborgfunctie-awb>).
- 4 MvT, p. 3.
- 5 MvT, p. 7.

- 6 MvT, p. 22.
- 7 Zie bijvoorbeeld L.M. Koenraad, 'Empathisch bestuursrecht', NTB 2021/61 en de annotatie van R. Ortlep bij CBb 21 december 2017, ECLI:NL:CBB:2017:414 in AB 2018/58.
- 8 Ik heb (op 9 mei 2023) slechts één uitspraak op rechtspraak.nl gevonden: Rb. Noord-Nederland 13 juli 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:5452 (zoekterm 'dienstbaarheidsbeginsel' en rechtsgebied 'belastingrecht').
- 9 Zie bijvoorbeeld CRvB 10 januari 2018, ECLI:NL:CRVB:2018:128; CBb 21 december 2017, ECLI:NL:CBB:2017:414 en ABRvS 21 juni 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1638 (de niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar gaat van tafel).
- 10 <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/contact/>.
- 11 Ik doe alvast een voorzet: 'Chat met Bellie, die weet bijna alles' (à la de chatbot bol.com).
- 12 Vergelijk HR 25 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1739.
- 13 MvT, p. 22-23.
- 14 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 109.
- 15 MvT, p. 25.
- 16 MvT, p. 8-9.
- 17 MvT, p. 25.
- 18 Bericht van de manager van het programma (<https://over-ons.belastingdienst.nl/blog-onze-brieven-moeten-echt-begrijpelijker/>).
- 19 MvT, p. 23-24.
- 20 Art. 3:45b, eerste lid, Awb (nieuw).
- 21 MvT, p. 37-38.
- 22 Vgl. J.M.J.F. Jansen, 'Misbruik van procesrecht', TFB 2023/7.
- 23 MvT, p. 38.
- 24 Ik wijs bijvoorbeeld op A.T. Marseille, K.J. de Graaf e.a., 'Kleine Gids voor het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb', NTB 2023/819, T.A. Cramwinckel, 'Fiscale olifanten in de meer mensgerichte Awb', WFR 2023/105 en de opmerkingen van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State op het conceptwetsvoorstel (<https://www.raadvanstate.nl/publicaties/consultaties/pre-consultatie-wet-versterking/>).

---

# Perikelen rondom uitvoering

Prof. dr. P. Kavelaars'

---

“

De uitvoerbaarheid van belastingwetgeving is van groot belang, zowel voor de overheid als voor de belastingplichtigen en alle anderen die bij de uitvoering betrokken zijn. Gebrekkige uitvoerbaarheid gaat ten koste van het beoogde resultaat, maar heeft ook anderszins onwenselijke consequenties. In de haalbaarheidstoets moet het oordeel van de Belastingdienst, van de belastingplichtigen die door de wetgeving worden geraakt en andere betrokkenen, daarom veel zwaarder wegen. Dit geldt voor wetgeving in het algemeen, maar voor instrumentele fiscale wetgeving in het bijzonder.

”

## 1 Inleiding

Het is voor een wetenschapper nogal een uitdaging om te voldoen aan het uitgangspunt van deze bundel, te weten een beschouwing over de uitvoeringspraktijk bij de Belastingdienst, zeker als je – zoals ik – nimmer<sup>2</sup> in de praktijk van de Belastingdienst hebt gewerkt. Mijn beschouwing in deze bijdrage is daarom meer 'op afstand' en ziet vooral op de regelgeving enerzijds en de uitvoering anderzijds. Ik geef eerst een algemene beschouwing over uitvoerbaarheid (par. 2). Vervolgens ga ik in op twee van de belangrijkste oorzaken die de uitvoerbaarheid van fiscale regelgeving regelmatig ondergraven, te weten het met name bij persoonlijke belastingen rekening houden met individuele omstandigheden (par. 3) en het alom bekende instrumentalisme (par. 4). Vervolgens sta ik (par. 5) bij wijze van voorbeeld stil bij momenteel in ontwikkeling zijnde regelgeving die bij de afweging en samenhang ten aanzien van de uitvoerbaarheid in het oog springt en verbaast. Ik sluit in par. 6 af met een concluderende samenvatting.

## 2 Toetsing van uitvoerbaarheid

De samenhang tussen regelgeving (wetgeving en lagere regelgeving) en uitvoering daarvan is uiteraard onmiskenbaar en werkt als het goed is twee kanten op: (i) de regelgever dient bij nieuwe (inclusief wijzigende) regelgeving zich rekenschap te geven van de uitvoerbaar-

heid als een van de criteria waaraan goede regelgeving moet voldoen<sup>3</sup> en (ii) de uitvoerder dient tekortkomingen in wetgeving (of juist het ontbreken daarvan) te communiceren naar de regelgever zodat deze laatste zo voortvarend mogelijk tot gerichte aanpassing van die regelgeving kan over gaan. Aan dit tweede punt besteed ik geen aandacht, maar het staat wel vast dat dit gebeurt.<sup>4</sup> Wat betreft het eerste punt: dat gebeurt gelukkig ook. Elk wetsvoorstel is voorzien van een paragraaf waarin de uitvoerbaarheid door de Belastingdienst aan de orde komt en deze toets wordt – vanzelfsprekend – uitgevoerd door de Belastingdienst, althans dat neem ik aan. Tegelijkertijd valt te constateren dat de uitvoerbaarheid wel wordt getoetst aan de ene kant van de medaille – die van de belastingheffer – maar veelal in mindere mate aan de andere kant van de medaille – die van de belastingplichtige. Dat laatste gebeurt niet standaard. Bij sommige wetsvoorstellen gebeurt dat wel en is dat terecht ook zichtbaar in de parlementaire toelichting. Daarbij gaat het niet altijd alleen om de belastingplichtige, maar ook om de instellingen die de heffing daadwerkelijk moeten uitvoeren, zoals ondernemers, werkgevers, of bepaalde groepen (te denken is aan banken en verzekeraars).

Het lastige bij de toetsing van de uitvoering bij de belastingplichtige is dat die groep per fiscale regeling sterk verschilt, maar – nog belangrijker – geen echt gremium kent dat hen vertegenwoordigt.<sup>5</sup> In het kader van de toetsing van de uitvoerbaarheid speelt meer algemeen stellig het VNO-NCW/MKB een rol waar het de heffingen van ondernemingen betreft. Ik zie daar echter twee bezwaren wat betreft de huidige gang van zaken: het is lang niet altijd duidelijk in welke mate die organisatie een rol speelt en het lijkt ook niet gestructureerd te gebeuren. Wat betreft het eerste punt doel ik op mogelijk 'informeel vooroverleg' tussen kabinet en het VNO-NCW/MKB; dat laat ik onbesproken. Met het tweede punt bedoel ik vooral dat in elk wetsvoorstel niet alleen een onderdeel 'Toetsing door de Belastingdienst' zou moeten worden opgenomen, maar ook een onderdeel 'Toetsing door belastingplichtigen c.s.', waarbij deze laatste categorie afhankelijk van de inhoud van het voorstel varieert. De NOB/RB zouden hier ook een rol in moeten spelen. Naar mijn indruk richten zij zich in hun commentaren echter meer op de regelgeving als zodanig en minder op de uitvoerbaarheid.

Het verdient dus aanbeveling dat in elk wetsvoorstel standaard een onderdeel is opgenomen dat ziet op toetsing op uitvoerbaarheid door belastingplichtigen of andere uitvoerders van de belastingwetgeving. Zij zouden dan afhankelijk van de aard van het wetsvoorstel in wisselende samenstelling inbreng kunnen leveren op het punt van de uitvoerbaarheid.<sup>1</sup> Ter afronding van dit algemene onderdeel plaats ik twee aanvullende bemerkingen. In de eerste plaats de rol van de Raad van State (afdeling advisering). Tot diens toetsing behoort uiteraard ook de uitvoerbaarheid. Ik betwijfel echter of dit de meest geëigende instantie voor deze toetsing is: hoewel ik vooral niets wil afdoen aan de hoge kwaliteit van de advisering door de Raad van State, zijn het toch vooral wetenschappelijk ingestelde personen die minder affiniteit hebben met de praktijk van de uitvoering van regelgeving. We mogen van hen op dit punt, wat mij betreft, niet te veel eisen. Een tweede slotopmerking betreft het momenteel populaire gebruik van internetconsultaties voorafgaand aan de indiening van een wetsvoorstel. Dat is wat mij betreft een goede ontwikkeling, zeker ook op het terrein van de uitvoerbaarheid van voorgestelde regelgeving. Ik heb daarbij overigens wel de indruk dat de inbrengen niet tot veel aanpassingen leiden, maar dat terzijde.

### 3 Een belastingstelsel per belastingplichtige?

Een van de grote boosdoeners bij de uitvoerbaarheid van de belastingwetgeving<sup>6</sup> is de kennelijke behoefte om zoveel mogelijk met ieders individuele omstandigheden rekening te houden. Dit speelt vooral bij belastingen betreffende natuurlijke personen. Soms krijg ik wel de indruk dat we een 'inkomstenbelasting per belastingplichtige' hebben. Zeker, bij draagkrachtheffing in het bijzonder en meer algemeen bij persoonlijke belastingen is het weliswaar inherent dat rekening wordt gehouden met persoonlijke omstandigheden, maar de vraag is hoe gedetailleerd dat moet. Daarnaast zou er ook voor kunnen worden geopteerd dat buiten het fiscale stelsel te doen, maar dat hoeft bepaald geen verbetering in de uitvoerbaarheid op te leveren. Het momenteel meest bekende voorbeeld waar dat laatste, mijns inziens, fout is gegaan betreft de afschaffing van de fiscale studiekostenregeling en de vervanging daarvan door aanscherping van de, helaas nog niet geliquideerde, STAP-regeling.<sup>7</sup>

Het is overigens wel een feit dat we in de afgelopen jaren/decennia diverse draagkracht(verminderende) elementen uit de inkomstenbelasting zijn kwijtgeraakt. De huidige regeling van persoonsgebonden aftrek is aanzienlijk overzichtelijker dan bijvoorbeeld de evenknie onder de Wet IB 1964 (buitengewone lastenaftrek). Maar deze regeling zou nog verder kunnen worden opgeschoond, bijvoorbeeld door de afschaffing van de giftenaftrek. Hetzelfde geldt voor de heffingskortingen. Een belangrijke vereenvoudiging is op dat punt al gerealiseerd door de IACK (inkomensafhankelijke combinatiekorting) ingaande 2024 af te schaffen. Maar hier kan verder ingegrepen worden. Ik verwijs graag naar de Wet IB BES ofwel de inkomstenbelasting die geldt in het Caribische deel van Nederland en waar – zij het nog wel in de vorm van een belastingvrije som zoals Europees Nederland dat tot 2001 ook kende – naast een algemene belastingvrije som uitsluitend een verhoging van de belastingvrije som bestaat voor ouderen (er heeft tot 2016 ook nog een verhoging gegolden in verband met afhankelijke kinderen). Waarom maken we dat in Europees Nederland nu allemaal uitgebreider en ingewikkelder?

Het spreekt voor zich dat er nog legio andere regels ter discussie zouden kunnen worden gesteld waarvan het wenselijk is die te beoordelen op noodzakelijkheid en uitvoerbaarheid. Gelet op de beperkte ruimte waaraan dit artikel onderworpen is, laat ik dat noodgedwongen achterwege. De aanbeveling is echter om met een stofkam door de wetgeving heen te lopen en te toetsen op noodzaak, wenselijkheid en uitvoerbaarheid van fiscale regels. Het is in dit verband nog wel gerechtvaardigd er op te wijzen dat de staatssecretaris van Financiën momenteel een onderzoek doet naar de werking van een groot aantal fiscale regelingen. Dit onderzoek is er, als ik het goed zie, vooral op gericht om tot conclusies te komen – betreffende de noodzaak en de wenselijkheid – regelingen al dan niet te continueren.<sup>8</sup>

### 4 Het instrumentalisme

De in mijn ogen veruit meest verstorende factor ten aanzien van de uitvoerbaarheid van de belastingwetgeving betreft het instrumentalisme. Ik kan het niet bewijzen, maar ik heb licht de indruk dat Nederland hier in de top van de wereld staat: nergens zoveel 'gestuur' (althans: beoogd gestuur) als in het Nederlandse fiscale stelsel. De eerste afweging is uiteraard of we iets willen sturen, de tweede is of dat sturen ook effectief is, de derde is of het sturen efficiënt is, de vierde of het uitvoerbaar is. Als dit allemaal het geval is, dan is er de vraag of dat via het fiscale stelsel moet gebeuren of op een andere wijze.

De, wat ik maar de boosdoeners in dit fiscaal vraagstuk noem, lijken er drie te zijn: de regering, de medewetgever en allerlei belangengroepen.<sup>9</sup> Bij de eerste categorie spelen twee elementen een rol: de doelstellingen van het regeringsbeleid inhoud te geven en het tegemoetkomen aan de achterbannen van de regeringspartijen, bij de tweede categorie speelt vooral het laatstgenoemde aspect (tevredenstellen achterban) en bij de derde categorie gaat het vooral om 'zichzelf'. In dat laatste geval is het interessant onder ogen te zien dat het effect daarvan in het algemeen in economische termen afwezig is indien de categorie geheel of voor het grootste deel bestaat uit entiteiten. Immers, entiteiten dragen geen belasting. Het is daarom in die gevallen van groot belang hoe het afwentelingsmechanisme verloopt en vooral waar de fiscale gevolgen van het instrumentalisme terecht komen. Dat wil zeggen: vermoedelijk terecht komen, want dat valt op voorhand niet zonder meer te duiden. Het hangt van diverse factoren af, waaronder elasticiteiten, maar deels ook het psychologische effect van een fiscale maatregel. Bij mijn weten wordt daarnaar in de regel geen onderzoek gedaan bij voorgenomen fiscaal instrumentalisme. Dat zou wel moeten gebeuren, hoewel op voorhand vaststaat dat afhankelijk van de aard van de maatregel de onzekerheidsmarge substantieel kan zijn.

Een ander punt is uiteraard dat na verloop van tijd de maatschappelijke en marktomstandigheden etc. zodanig kunnen zijn gewijzigd dat de oorspronkelijke uitgangspunten en aannames niet meer kloppen en een nieuwe analyse gemaakt zou moeten worden. Dat gebeurt beperkt in die zin dat momenteel de regel is dat vele fiscale (instrumentalistische) maatregelen na vijf jaar worden geëvalueerd. Afgezien van het feit dat dit niet direct op voornoemde economische punten geschiedt, is dat uiteraard een goede zaak. In het kader van het thema van dit artikel is daarbij mijn indruk wel dat de uitvoerbaarheid – zowel bij de Belastingdienst als bij de belastingplichtigen, c.q. anderen die bij de uitvoering betrokken zijn – meer ondergeschikt is. Gelet op hetgeen ik hiervoor heb betoogd, is dat onwenselijk en ten minste zorgelijk. Temeer daar een punt in elk geval onomstreden is: instrumentalisme leidt per definitie tot complexere wetgeving en daarmee tot complexere uitvoering.

In het kader van het fiscaal instrumentalisme heb ik onlangs aandacht gevraagd voor recente nuttige onderzoeken van het CPB, SEO en Dialogic over instrumentalisme in het algemeen en de toepassing ervan in de BTW (algemeen effect van een laag tarief, resp. een laag tarief voor groente en fruit).<sup>10</sup> In deze drie rapporten wordt vooral ingegaan op de doeltreffendheid en in mindere mate op de uitvoerbaarheid. In par. 4.4 van het rapport van Dialogic over het onderscheid tussen het hoge en het lage tarief wordt uitdrukkelijk aandacht besteed aan de uitvoering van fiscale regelgeving door zowel de Belastingdienst als het bedrijfsleven. Het betreft vooral een kwantitatieve evaluatie (omvang kosten) en niet zozeer een kwalitatieve evaluatie. Ook het rapport van SEO inzake een nihil tarief voor groente en fruit bevat in par. 9.4 en Bijlage 1 een uitvoerbaarheidsevaluatie, eveneens voor zowel de Belastingdienst als het bedrijfsleven. De evaluatie is meer kwalitatief dan kwantitatief van aard. Het bedrijfsleven ziet weinig uitvoeringscomplicaties; de Belastingdienst wel, zij het afhankelijk van de te kiezen variant.<sup>11</sup> Het rapport van het CPB bevat helaas geen duidelijke uitvoeringstoets.

Het is in elk geval goed te constateren dat op uitvoering wordt getoetst, zowel ten behoeve van de gevolgen voor de overheid, als voor die van de belastingplichtigen. Ik bepleit echter



een intensievere toetsing en bovendien een toetsing die regelmatig plaatsvindt. Overigens, uiteraard naast de toetsing op doeltreffendheid en doelmatigheid.

## 5 Een onbegrijpelijk voorbeeld

Het doorgronden van uitvoeringscomplicaties is voor een wetenschapper, zoals ik in het begin van dit betoog al opmerkte, een nogal uitdagende kwestie waaraan betrokkene zich eigenlijk niet moet wagen. Het lijkt ook een vrij ondoorgroendelijk proces. Ter afronding van dit artikel en ter illustratie een kwestie waar ik niet goed mee uit de voeten kan, te weten de implementatie van pillar 2 enerzijds en de beoogde nieuwe vormgeving van box 3 (vermogensaanswas- of eventueel vermogenswinstbelasting) anderzijds.

Zoals we allen weten wordt er al zeer veel jaren 'gestoeid' met box 3 in afwachting van de invoering van een reëel stelsel ter zake van het belasten van vermogensrendement: reeds in 2001 werd dat laatste onuitvoerbaar geacht en anno 2023 lijkt het gelet op het gedoe en getreuzel met box 3 niet veel anders, laat staan beter. Belangrijkste reden: een reëel stelsel is onuitvoerbaar hetgeen vooral geldt voor een vermogenswinstbelasting. Maar ja: de halve wereld kent op de een of andere wijze een vermogenswinstbelasting; sterker nog: Nederland kent het zelf ook in box 1 en box 2, dus wat is het punt? Dat gezegd hebbende constateren we ook dat het wetsvoorstel inzake pillar 2 begin juni naar het parlement is gestuurd. Vriend en vijand zijn het ten aanzien van dit voorstel over één ding in elk geval eens: dit is de meest gecompliceerde fiscale regelgeving die ooit tot stand is gebracht. Het is dus interessant te zien wat daarover in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel wordt opgemerkt. Gelet op de beschikbare ruimte parafraseer ik noodgedwongen:

- *par. 2.4 Adviescollege toetsing regeldruk: toetsing door dit college is niet gevraagd want dat is hier niet van toepassing omdat in het kader van het Inclusive Framework van de OESO over pillar 2 eerder overeenstemming is bereikt. Het college is overigens wel geïnformeerd (dat het wordt gepasseerd).*
- *par. 5.4 Het wetsvoorstel is doelmatig – hier maakt uitvoerbaarheid kennelijk deel van uit – want het raakt het MKB niet. Overigens is hier alleen een eigen oordeel van de regering opgenomen en niet een standpunt van VNO-NCW/MKB.*
- *par. 7 en een bijlage bij het wetsvoorstel. De Belastingdienst acht het uitvoerbaar, met name gelet op de relatief kleine doelgroep en ook deels bij de aansluiting bij de Country-by-country-wetgeving.*
- *par 8 inzake advies en consultatie van de praktijk: de uitvoering blijkt toch wel weerbarstig.*
- *advies Raad van State: geen opmerking over uitvoerbaarheid.*

Kortom: het uitvoeren van de meest complexe fiscale wetgeving die Nederland gaat invoeren is uitvoerbaar. Dan moet de conclusie zijn dat elke meer eenvoudige wetgeving – de nieuwe box 3 – in elk geval uitvoerbaar is en hoe dit bovenstaande zich verder verhoudt tot andere regelgeving, voorgenomen regelgeving en niet opgepakte regelgeving waar de Belastingdienst het stempel 'onuitvoerbaar' op heeft gezet, vrij duister is. Spelen er wellicht af en toe ook andere factoren een rol?

## 6 Ter afronding

Uitvoerbaarheid van belastingwetgeving is een groot goed, zowel voor de overheid als voor de contribuabele en anderen die bij de uitvoering zijn betrokken. Zonder een goede uitvoer-

baarheid is het resultaat van wetgeving niet betrouwbaar, maar ook anderszins zeer onwenselijk. De rol van de Belastingdienst zou hierbij zwaarder moeten wegen, maar zeker ook die van belastingplichtigen die door de wetgeving worden geraakt, alsmede die van degenen die op de een of andere manier bij de heffing zijn betrokken. Dit geldt voor wetgeving in het algemeen en zeker voor instrumentele fiscale wetgeving. Bovendien is het zaak dat de uitvoerbaarheidstoets periodiek wordt herhaald. Al met al heeft de VHMf met deze bundel dus een mooi en belangrijk thema opgepakt.

## Noten

- 1 Hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.
- 2 Voor de zuiverheid: geheel juist is dat niet: direct na mijn afstuderen heb ik als ik het goed herinner van 1 januari 1984 tot 1 april 1984 op de inspectie Utrecht gewerkt en daarna nog een korte periode meer incidenteel. Maar daar houdt mijn ervaring op dit punt wel mee op; deze tendeert dus naar nihil.
- 3 Nota Zicht op wetgeving, kamerstuk II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2 die als leidraad geldt voor (nieuwe) wetgeving.
- 4 Voor de buitenwereld is dat jammer genoeg maar zeer beperkt zichtbaar en verder is het ook jammer dat evenmin zichtbaar is, of, en zo ja, wat met die informatie gebeurt.
- 5 Men zou hier wat betreft particulieren kunnen denken aan de Bond van belastingbetalers (overigens zou het mijns inziens juist zijn als de naam zou zijn: Bond van belastingplichtigen) maar die vervult in elk geval tot op heden een meer incidenteel beleid en richt zich vooral op situaties waarin het leed is en wordt geleden en niet als mogelijk leed in het vizier komt zoals bij voorgestelde wetswijzigingen.
- 6 Overigens ook bij andere regelgeving is dat natuurlijk goed zichtbaar. Ik hoef maar te wijzen op de regelgeving inzake de Toeslagen, maar ook anderszins is complexe wetgeving helaas volop aanwezig.
- 7 Zie onder andere de Kamerbrief van 28 november 2022 van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de minister van Primair en Voorgezet Onderwijs, 2022-252046.
- 8 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 22 oktober 2022 (geen nummer) en de bijbehorende Notitie onderzoek fiscale regelingen, 2022.
- 9 Ik las – ter zeer recente illustratie – zojuist een begin juni 2023 uitgebracht rapport ten behoeve van Techleap.nl dat zich richt op het bevorderen van start-ups etc. en wordt gefinancierd door de regering. In het rapport – opgesteld door een belastingadviesorganisatie – waarin wordt bepleit aandelen in dergelijke start-ups buiten box 3 te houden of een investeringsaftrek toe te passen bij investeringen in dergelijke bedrijven en overigens de aandelen gedurende de eerste tien jaar fiscaal op nominale waarde te stellen voor (de nieuwe) box 3. Enkele dagen later volgde een volgende fiscale lobby, nu van het CNV: aandelenopties moeten tot een bepaald bedrag worden vrijgesteld.
- 10 Zie P. Kavelaars, Good tax governance en de overheid, TFO 2023/186.2, P. Kavelaars, Leerzaam leesvoer, WFR 2023/157 en drie rapporten van het voorjaar van 2023, te weten:
  - Dialogic, Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief;
  - Seo, Een BTW-nultarief voor groente en fruit;
  - CPB, Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten.Overigens zijn er de afgelopen jaren meer van dergelijke rapporten verschenen, met name ook van de Algemene Rekenkamer. Frappant is dat deze rapporten alle in dezelfde richting wijzen wat betreft de (beoogde) effecten – of eigenlijk beter het ontbreken daarvan – en tot vergelijkbare conclusies leiden. Het blijft verbazen dat dergelijke boodschappen bij de pleitbezorgers van instrumentalistische maatregelen maar niet aan plagen te komen.
- 11 Terzijde: opmerkelijk genoeg is het bedrijfsleven een groot voorstander van de maatregel (nihilairief voor groente en fruit). Opmerkelijk omdat het beoogde fiscale voordeel geheel bij de consument moet liggen. Of zit dat toch anders? Het argument zal ongetwijfeld zijn dat door het wegvallen van de btw de omzet stijgt en daarmee de winst.

---

# Waarom magistratelijk handelen behoorlijk ingewikkeld kan zijn (uitgelegd aan de hand van het nemo tenetur beginsel)

Mr. dr. M.M. Kors'

---

“

Magistratelijk handelen is niet een kwestie van ‘gewoon handelen op basis van je morele kompas’. Dat is onvoldoende afgestemd op de professionele taken waarmee je als belastingmedewerker wordt belast. De Belastingdienst dient daarom zijn medewerkers adequaat te scholen. Niet alleen om weerwoord te bieden tegen een juridisch sterke tegenpartij, maar ook om krachtens magistratelijke professionaliteit recht te doen aan de kleine ondernemer die een suppletieaangifte heeft gedaan en nog nooit van het ‘nemo tenetur’-beginsel heeft gehoord.

”

## 1 Inleiding

De Belastingdienst moet magistratelijk handelen. Dat zal tegenwoordig niemand ter discussie stellen. Maar wat is magistratelijk handelen? Ik versta daar in ieder geval onder dat de grondrechten van belastingplichtigen worden geëerbiedigd. Laten we eens kijken hoe de Belastingdienst aan die opdracht invulling kan geven.

*“... the right to remain silent and the right not to incriminate oneself are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair trial under Article 6 of the Convention”<sup>2</sup>*

Het nemo tenetur-beginsel houdt in dat niemand mag worden gedwongen aan zijn eigen veroordeling mee te werken.<sup>3</sup> Ook als je geen politieagent bent, maar belastingambtenaar,

is dit recht van een verdachte om geen bewijs tegen zichzelf aan te leveren, geen ver- van- je- bed- beginsel. Zodra je gaat onderzoeken of een belastingplichtige een boete zou moeten krijgen, of dat er een melding van een mogelijk strafbaar feit zou moeten worden gedaan, begint dit recht een rol te spelen.

Juist in belastingzaken levert het recht om niet mee te werken lastige problemen op. Als belastingambtenaar ben je in de eerste plaats bezig met de belastingheffing.<sup>4</sup> Daarbij geldt het uitgangspunt dat een belastingplichtige, al dan niet desgevraagd, de verplichting heeft om informatie te verschaffen. Maar dezelfde informatie is ook van belang voor het opleggen van een boete of zelfs strafvervolgning. En dan heeft diezelfde belastingplichtige het recht om niet mee te werken. Ten aanzien van dezelfde informatie kan een belastingplichtige dus zowel een plicht hebben om mee te werken als een recht om dat te weigeren. Hoe ga je hier als belastingambtenaar mee om?

## **2 Voor de belastingplichtige zelf belastende informatie**

Ik begin met het meest gemakkelijke punt. Het recht om niet mee te werken geldt alleen als de belastingplichtige informatie moet aanleveren die tegen hemzelf kan worden gebruikt. Bij derdenonderzoeken speelt het nemo tenetur beginsel dus niet,<sup>5</sup> tenzij je voornemens zou zijn om die derde zelf (ook) een boete op te leggen of een melding te doen van een door die derde gepleegd strafbaar feit.

## **3 Vragen over de belastingheffing ook relevant voor de boete**

Vervolgens moet je je realiseren dat vragen over de belastingheffing ook relevant zijn voor de eventuele boete. Om een boete te bewijzen moet je immers ook bewijzen dat de belastingheffing of -betaling niet klopte.<sup>6</sup> Je kunt derhalve geen onderscheid maken tussen informatie die alleen voor de belastingheffing relevant is – en waar het nemo tenetur beginsel dan niet voor zou gelden – en informatie die alleen voor de boete relevant is – en waar het nemo tenetur beginsel dan wel voor zou gelden. Maar voor alle duidelijkheid: dat wil niet zeggen dat informatie die van belang kan zijn voor de belastingheffing op grond van het nemo tenetur beginsel niet kan worden opgevraagd of niet ten behoeve van die heffing kan worden gebruikt. Dat kan wel. Het wil wel zeggen dat diezelfde informatie op grond van het nemo tenetur beginsel mogelijk niet kan worden gebruikt als bewijs ten behoeve van de boeteping of bestraffing. Ik kom hier later uitgebreider op terug.

## **4 Wilsafhankelijke informatie**

In de derde plaats geldt het recht om niet mee te werken alleen voor informatie die van de wil afhankelijk is.<sup>7</sup> Maar wat is 'van de wil afhankelijke informatie'? Ligt het onderscheid tussen wilsafhankelijke en wilsonafhankelijke informatie in de aard van het bewijsmateriaal? Dus, eenvoudig gesteld, zijn mondelinge en schriftelijke verklaringen wilsafhankelijk, maar reeds opgestelde stukken, zoals bankafschriften of jaarrekeningen, niet? Of is het bewijsmateriaal van de wil afhankelijk als het uitsluitend kan worden verkregen met medewerking van de belastingplichtige zelf? De Hoge Raad heeft steeds geoordeeld dat de aard van het bewijsmateriaal onderscheidend is. Onlangs heeft het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) in het arrest De Legé dit oordeel van de Hoge Raad onderschreven: reeds opgestelde stukken zijn in beginsel niet van de wil afhankelijk.<sup>8</sup>

Maar een niet reeds opgesteld stuk, een stuk dat pas naar aanleiding van een informatieverplichting door de belastingplichtige is opgesteld, kan wel wilsafhankelijk zijn.<sup>9</sup> Op grond hiervan heeft de Hoge Raad in 2021 kunnen oordelen dat de middels de suppletieaangifte,<sup>10</sup> op zichzelf beschouwd toch ook een stuk of bestand, verstrekte informatie wel wilsafhankelijk is.<sup>11</sup>

Op dit arrest ga ik wat dieper in. Laten we beginnen met uit te werken waarom een belastingplichtige door die suppletieaangifte te doen, bewijs tegen zichzelf kan aanleveren. Stel dat een belastingplichtige in 2022 een onjuiste betaling omzetbelasting heeft gedaan. Bij het opstellen van de jaarrekening 2023 komt hij daar achter. Op grond van de suppletieverplichting is hij dan verplicht om de Belastingdienst te informeren over de fout.<sup>12</sup> Als de belastingplichtige aan die suppletieverplichting voldoet, levert hij echter ook bewijs aan dat de betaling omzetbelasting in 2022 onjuist is geweest. Dat enkele feit alleen is al voldoende om een verzuimboete in verband met de onjuiste betaling in 2022 opgelegd te krijgen. Als de Belastingdienst ook nog slaagt in het bewijs dat de belastingplichtige de fout in 2022 opzettelijk of grofschuldig heeft gemaakt, kan hem zelfs een vergrijpboete worden opgelegd.

Door een suppletieaangifte te doen levert een belastingplichtige dus bewijs tegen zichzelf aan. En omdat de suppletieaangifte pas wordt opgesteld en verstrekt naar aanleiding van de suppletieverplichting is de informatie ook wilsafhankelijk. De Hoge Raad voegde daar aan toe dat de omstandigheid dat deze informatie kan zijn gebaseerd op in de administratie aanwezige stukken aan de wilsafhankelijkheid niet afdoet.<sup>13</sup> Betekent dat nu dat ieder stuk of, vertaald naar de huidige tijd, ieder bestand dat pas naar aanleiding van een informatieverplichting door de belastingplichtige is opgesteld of geprint, wilsafhankelijk is? Dat lijkt mij niet.

Het lijkt mij dat een stuk of bestand dat uitsluitend is gebaseerd op reeds bestaande – en daarmee wilsonafhankelijke – stukken of bestanden ook wilsonafhankelijk is.<sup>14</sup> Maar daarna beginnen de vragen: hoe zit het met een stuk dat voornamelijk is gebaseerd op reeds bestaande stukken of bestanden? Kan een stuk of bestand ook gedeeltelijk wilsafhankelijk zijn? Waar de precieze grens tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk ligt, zal toekomstige jurisprudentie moeten uitwijzen.

In het arrest uit 2021 speelde nog meer. De Hoge Raad ging er zonder nadere overweging aan voorbij dat de belastende informatie niet was opgesteld en verstrekt in vervolg op vragen van de Belastingdienst, maar op basis van een wettelijke verplichting die voor iedere belastingplichtige in de omzetbelasting geldt.<sup>15</sup> Zo'n wettelijke informatieverplichting kan echter al bestaan voordat het vermoeden van een beboetbaar of strafbaar feit bij de Belastingdienst is opgekomen. Dat zou inhouden dat het nemo tenetur-beginsel ook van toepassing kan zijn op informatie die reeds is verstrekt voordat je als belastingambtenaar het vermoeden had dat er mogelijk sprake is van een beboetbaar of strafbaar feit. Ik kom hier later bij onderdeel 7 op terug.

Ik ga er van uit dat de belastingaangifte net als de suppletieaangifte wilsafhankelijk zal zijn. Dat doet een interessante vraag rijzen, die rond de eeuwwisseling in de jurisprudentie al eens aan de orde is geweest, maar destijds onbeantwoord is gebleven.<sup>16</sup> Een drugsdealer

vraagt zich af of hij in zijn aangifte inkomstenbelasting 2022 de inkomsten uit zijn drugs-handel aan moet geven. Daarmee levert hij immers bewijs tegen zichzelf van een strafbaar feit aan, het bewijs dat hij in 2022 in drugs heeft gehandeld. Die informatie gaat hij natuurlijk nooit in het kader van een politieonderzoek naar zijn drugshandel verstrekken, maar moet hij die informatie dan wel in zijn belastingaangifte opnemen op basis van de voor ieder geldende verplichting om een juiste belastingaangifte te doen?

Is de belastingplichtige wel verplicht om aan de suppletieverplichting te voldoen nu hij daarmee bewijs tegen zichzelf aanlevert én de informatie wilsafhankelijk is? En de drugsdealer? Kan de belastingplichtige worden beboet als hij om die reden niet aan de suppletieverplichting voldoet? En de drugsdealer? Het antwoord volgt hierna. Eerst gaan we in op een ander vereiste om tot toepassing van het nemo tenetur beginsel te komen: de dwang.

## 5 Dwang

Niet alle wilsafhankelijke informatie die een belastingplichtige tegen zichzelf heeft verschaft, valt onder het nemo tenetur-beginsel. Er moet ook sprake zijn geweest van dwang. Belastende informatie die volstrekt onverplicht is verstrekt, mag wel worden gebruikt.<sup>17</sup> Daaronder valt bijvoorbeeld een schriftelijke of mondelinge verklaring die na een cautie toch is gegeven.

Hiervoor heb ik de vraag opgeworpen of een belastingplichtige kan worden beboet als hij niet aan de suppletieverplichting voldoet. Die boete wegens het niet-verstrekken van informatie (te onderscheiden dus van de boete of bestraffing wegens het eerder gepleegde beboetbare of strafbare feit waar de belastingplichtige op grond van de informatieverplichting bewijs voor aanlevert) is een voorbeeld van dwang. Vaak komt het niet tot een boete of, een andere vorm van evidente dwang, tot een veroordeling in kort geding om informatie te verstrekken. Lange tijd ben ik op grond van een arrest van de Hoge Raad uit 2008 ervan uitgegaan dat, om tot dwang te komen, de Belastingdienst meer moet doen dan het enkel verwijzen naar de consequenties die kunnen volgen als niet aan de informatieverplichting wordt voldaan.<sup>18</sup> De afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft in 2018 echter geoordeeld dat van dwang reeds sprake is zodra een betrokkene zich op grond van een wettelijke verplichting gehouden voelt om een verklaring af te leggen.<sup>19</sup> Omdat die uitspraak is gewezen met een raadsheer van de belastingkamer van de Hoge Raad in de zetel, is niet uit te sluiten dat de belastingkamer ook van mening is dat het enkel inroepen van de informatieverplichting al neerkomt op dwang. Uit het hiervoor genoemde arrest De Legé van het EHRM maak ik echter op dat, om tot dwang te komen, de belastingplichtige op zijn minst op indringende wijze de consequenties van het niet voldoen van de informatieverplichting onder de aandacht moeten zijn gebracht.<sup>20</sup> Op dit punt zou de Hoge Raad derhalve eerder tot toepassing van het nemo tenetur-beginsel kunnen concluderen dan het EHRM.

## 6 Een bewijsuitsluitingsgrond

En dan nu de beantwoording van de vraag of de verplichting om informatie te verstrekken niet meer geldt, zodra het nemo tenetur-beginsel van toepassing blijkt te zijn.

De informatieverplichtingen gelden nog steeds. Volgens de Hoge Raad blijven deze verplichtingen onverkort gelden, zolang de te verstrekken informatie ook van belang is voor de

belastingheffing.<sup>21</sup> Het nemo tenetur-beginsel brengt derhalve niet mee dat de belastingplichtige niet aan de suppletieverplichting hoeft te voldoen, of dat de drugsdealer de inkomsten uit zijn drugshandel niet in zijn belastingaangifte hoeft op te geven. Als niet aan de suppletieverplichting wordt voldaan, of een onjuiste aangifte wordt gedaan, kan er 'gewoon' worden beboet of bestraft.<sup>22</sup>

In plaats daarvan is het nemo tenetur-beginsel een bewijsuitsluitingsgrond. Het bewijs kan, als het voor de belastingplichtige belastend (zie 2), wilsafhankelijk (zie 4) en op grond van een informatieverplichting verkregen is (zie 5), niet worden gebruikt als bewijs voor de beboeting of bestraffing van het voorheen gepleegde feit, in de voorbeelden: de onjuiste belastingbetaling of de drugshandel.<sup>23</sup> Dat geldt echter alleen voor de beboeting of bestraffing, de verkregen informatie – wilsonafhankelijk en wilsafhankelijk – mag wel worden gebruikt voor de belastingheffing.

Een drugsdealer kan dus in zijn aangifte inkomstenbelasting 'gewoon' de inkomsten uit zijn drugshandel opgeven, zonder dat hij hoeft te vrezen dat deze informatie als bewijs in een strafzaak in verband met drugshandel tegen hem wordt gebruikt. Maar toch zou ik, als ik advocaat van die drugsdealer zou zijn, hem niet zonder meer aanraden dat te doen, met name niet als er nog geen politieonderzoek wegens drugshandel tegen hem loopt. De middels de aangifte inkomstenbelasting verstrekte informatie kan namelijk waarschijnlijk wel worden gebruikt als startinformatie, informatie om een strafrechtelijk onderzoek mee op te starten.<sup>24</sup>

Ik ben bijna aan het eind van mijn bijdrage, nog een laatste punt.

## **7 Werking in tijd**

Hiervoor heb ik al opgemerkt dat de Hoge Raad er in het arrest uit 2021 geen punt van heeft gemaakt dat de informatieverplichting, in dit geval de suppletieverplichting, al kan bestaan voordat het vermoeden bij de Belastingdienst is opgekomen dat de aangifte omzetbelasting onjuist was gedaan. Hieruit is op te maken dat het nemo tenetur-beginsel ook kan gelden voor wilsafhankelijke informatie die al is verstrekt voordat dat vermoeden er is.<sup>25</sup> Dit wordt de latente werking van het nemo tenetur-beginsel genoemd.<sup>26</sup> Het is op grond van die werking dus niet zo dat het nemo tenetur-beginsel pas gaat gelden met ingang van het moment waarop je als belastingambtenaar vermoedt dat er een beboetbaar of strafbaar feit is gepleegd. Zodra je dat vermoeden hebt opgevat, kan het nemo tenetur-beginsel ook van toepassing zijn op wilsafhankelijke informatie die reeds vóór het vermoeden is verstrekt.

Deze sfeerovergang, als je het zo zou willen noemen,<sup>27</sup> zou dus al kunnen zijn begonnen zonder dat je het in de gaten had. Er zit echter een begrenzing aan die latente werking. Het nemo tenetur-beginsel geldt alleen voor informatie die wordt verstrekt op basis van een informatieverplichting die opkomt nadat het beboetbare of strafbare feit is begaan.<sup>28</sup>

## **8 Afsluiting**

Uit deze bijdrage is op te maken dat het behoorlijk ingewikkeld kan zijn om magistraatelijk te handelen. Het is niet een kwestie van 'gewoon doen met behulp van je morele kompas'. De Belastingdienst heeft daar goed opgeleide mensen voor nodig. Niet alleen om weerwoord te

bieden tegen die goedbetaalde advocaat of adviseur van een beursgenoteerde onderneming. Maar juist ook om uit eigen beweging recht te kunnen doen aan de eigenaar van die kleine buurtsupermarkt die een suppletieaangifte heeft gedaan en nog nooit van het nemo tenetur-beginsel heeft gehoord.<sup>29</sup>

## Noten

- 1 Marion Kors is als of counsel verbonden aan KPMG Meijburg & Co. Tot augustus 2021 was zij contactambtenaar bij de Belastingdienst/Grote Ondernemingen.
- 2 EHRM 4 oktober 2022 (De Legé v. the Netherlands), FED 2022/123, r.o. 63.
- 3 Voor de echte liefhebbers: L.C.A. Wijsman, 'Nemo tenetur in belastingzaken', Deventer: Wolters Kluwer 2017 (hierna: Wijsman).
- 4 Of invordering uiteraard, maar daar gaat deze bijdrage niet over.
- 5 Hof Amsterdam (strafkamer) 27 februari 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:653.
- 6 HR 3 februari 2023, BNB 2023/48, r.o. 4.3.2.
- 7 EHRM 17 juni 1996 (Saunders v. the United Kingdom), BNB 1997/254, r.o. 69.
- 8 EHRM 4 oktober 2022 (De Legé v. the Netherlands), FED 2022/123, r.o. 75 en 76. Het arrest van de Hoge Raad is van 29 mei 2015, BNB 2016/23.
- 9 EHRM 4 oktober 2022 (De Legé v. the Netherlands), FED 2022/123, r.o. 76.
- 10 Onder suppletieaangifte versta ik het stuk of bestand waarmee aan de suppletieverplichting wordt voldaan.
- 11 HR 24 september 2021, BNB 2022/29, r.o. 4.4.1 en 4.4.2. Vergelijk het EHRM 4 oktober 2022 (De Legé v. the Netherlands), FED 2022/123, r.o. 65 en 74.
- 12 Art. 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen io. art. 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.
- 13 HR 24 september 2021, BNB 2022/29, r.o. 4.4.2.
- 14 CBB 7 mei 2019, ECLI:NL:CBB:2019:177, AB 2019/297, r.o. 5.3.3, 5.3.6-5.3.8.
- 15 HR 24 september 2021, BNB 2022/29, r.o. 4.4.1 en 4.4.2. Dit is in lijn met jurisprudentie van het EHRM, vergelijk EHRM 4 oktober 2022 (De Legé v. the Netherlands), FED 2022/123, r.o. 65 en 74.
- 16 Vergelijk HR 8 juli 1998, BNB 1998/326.
- 17 EHRM 5 april 2012 (Chambaz v. France), AB 2012/323, r.o. 57.
- 18 HR 21 maart 2008, BNB 2008/159, r.o. 3.3.3.
- 19 ABRvS 27 juni 2018, ECLI:NL:RVS:2018:2115, AB 2018/343, r.o. 7.3. Zo ook en duidelijker verwoord, CBB 7 mei 2019, ECLI:NL:CBB:2019:177, AB 2019/297, r.o. 5.3.4.
- 20 EHRM 4 oktober 2022 (De Legé v. the Netherlands), FED 2022/123, r.o. 64, 65, 68 en 74.
- 21 HR 24 september 2021, BNB 2022/29, r.o. 4.3. Eerder onder meer HR 8 juli 1998, BNB 1998/326, r.o. 3.3.
- 22 HR 24 september 2021, BNB 2022/29, r.o. 4.3.
- 23 HR 24 september 2021, BNB 2022/29, r.o. 4.4.1 en 4.4.2. Eerder onder meer HR 27 juni 2001, BNB 2002/27, r.o. 3.4.
- 24 Wijsman, p. 347, 396 en 397.
- 25 EHRM 17 juni 1996 (Saunders v. the United Kingdom), BNB 1997/254, r.o. 74.
- 26 Wijsman, p. 151-161, M.C.A. Feteris in zijn annotatie onder BNB 1997/254, punt 7.
- 27 Beschreven in het Handboek Controle.
- 28 EHRM 10 september 2002 (Allen v. the United Kingdom), FED 2003/589.
- 29 Overigens is hier voor wat de suppletieverplichting aangaat invulling aan gegeven middels een aanpassing in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 mei, Strct. 2023, 15037, V-N 2023/27.19.



---

# Inhaalslag in de fiscale rechtsbescherming

Mr. G.J. van Leijenhorst<sup>1</sup>

---

“ Bestuursrechters dreigen te verdrinken in de overvloed aan kleine zaken. In deze beschouwing wordt aangegeven hoe invoering van de Oud-Romeinse ‘de minimis-regel’ in eigentijdse vorm de instroom van kleine zaken beter beheersbaar zou kunnen maken en daarmee futiliteiten buiten de rechtszaal kan houden. Dat zou een voortvarende, doelmatige en doeltreffende geschilbeslechting ten goede komen. ”

## 1 Intro

De fiscale rechtsbescherming loopt achter op de rechtsbescherming in het algemene bestuursrecht. Ook verontrustend is dat de bestuursrechters die beroepen tegen fiscale besluiten<sup>2</sup> behandelen, zeker in de eerste lijn, dreigen te verdrinken in een overvloed aan betrekkelijk kleine zaken. Op het eerste gezicht zijn dit twee niet of nauwelijks met elkaar vergelijkbare problemen. Toch hebben zij één ding gemeen. Zij laten beide zien dat het hoog tijd is voor een inhaalslag in de fiscale rechtsbescherming.

## 2 Achterstand op het algemene bestuursrecht

‘Not invented here’. Dat lijkt, kort gezegd, de reden te zijn waarom de regels van het algemene bestuursrecht het in de fiscaliteit op bepaalde punten hebben moeten afleggen tegen de (voor fiscalisten) oude en vertrouwde fiscale regels. Een povere rechtvaardiging, die dan ook niet in wetsgeschiedenis is terug te vinden. Wat betreft de twee hieronder beknopt besproken fiscale afwijkingen van het algemene bestuursrecht, speelt mogelijk ook mee dat de wetgever in fiscale zaken een ruimere toegang van burgers en bedrijven tot de rechter ongewenst acht. Want een ruimere toegang van burgers en bedrijven tot de rechter betekent extra werk voor de fiscus en dat extra werk kan de toch al overbelaste Belastingdienst niet aan. Ook die rechtvaardiging van de beperkingen van de fiscale rechtsbescherming is in de wetsgeschiedenis niet met zoveel woorden genoemd. Dus het blijft gissen naar de redenen waarom de achterstand van de fiscale rechtsbescherming op de rechtsbescherming in het algemene bestuursrecht ongeschonden uit de integratie van het fiscale bestuursrecht in het algemene bestuursrecht tevoorschijn is gekomen.

Er zijn, naast de twee hierna besproken beperkingen van de fiscale rechtsbescherming, meer fiscale eigen(aardig)heden die bij de integratie van het fiscale bestuursrecht in het algemene bestuursrecht zijn gehandhaafd. Dat ik maar twee daarvan behandel, is niet omdat ik (de handhaving van) de andere fiscale (eigen)aardigheden niet interessant vind. De reden is veel prozaïscher: de redactie van de bundel 'Richtige heffing' heeft een maximum aan de bijdragen aan de bundel gesteld.

### *2.1 Niet tegen alle fiscale besluiten kan beroep worden ingesteld.*

Volgens de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan de belanghebbende tegen een besluit van een bestuursorgaan beroep instellen bij de bestuursrechter<sup>3</sup>. Wel moet hij eerst bezwaar tegen het besluit maken<sup>4</sup>, maar dit procedurele voorschrift heeft niet tot gevolg dat de toegang van de belanghebbende tot de rechter tot bepaalde besluiten is beperkt. Voor fiscale besluiten heeft de wetgever de toegang van de belanghebbende tot de rechter wél tot bepaalde besluiten beperkt. De belanghebbende kan alleen tegen belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen<sup>5</sup> beroep instellen en, daaraan voorafgaand, bezwaar maken. Dit betekent dat er geen effectieve rechtsbescherming is voor de burger die, of het bedrijf dat, in zijn belang is getroffen door een fiscaal besluit dat geen belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking is. Voorbeelden van fiscale besluiten zonder effectieve rechtsbescherming zijn het besluit om tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard<sup>6</sup> en het besluit dat bekend staat als de beschikking ambtshalve vermindering<sup>7</sup>.

Het ontbreken van de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen deze en andere besluiten die geen belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking zijn, bespaart de fiscus veel werk. Voor de burgers en bedrijven zijn de gevolgen van het ontbreken van de mogelijkheid van bezwaar een stuk minder florissant. Zij staan met lege handen. Weliswaar hebben zij de mogelijkheid om een vordering bij de burgerlijke rechter in te stellen, maar dat is een ingewikkelde en kostbare weg die voor de meeste van hen feitelijk onbegaanbaar is.

Volgens mij is er een voor de hand liggende manier om een einde te maken aan de (relatieve) rechteloosheid van de belanghebbende die wil opkomen tegen een fiscaal besluit dat geen belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking is: schrap de beperking van de fiscale rechtsbescherming tot belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen. Dan kan ook in fiscale zaken tegen alle besluiten beroep worden ingesteld en (daaraan voorafgaand) bezwaar worden gemaakt. Net als in de rest van de bestuursrechtelijke zaken.

### *2.2 De beperking van de kring van de beroepsgerechtigde belanghebbenden*

Volgens de Awb is de belanghebbende iemand<sup>8</sup> wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken<sup>9</sup>. Met het criterium 'wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken' beperkt de wetgever het begrip 'belanghebbende'. Heeft iemand geen direct, maar slechts een afgeleid belang bij een besluit, dan is hij geen belanghebbende. En alleen een direct belanghebbende bij een besluit kan daartegen beroep instellen en, daaraan voorafgaand, bezwaar maken,

Voor de wetgever gaat de beperking die besloten ligt in het criterium 'wiens belang rechtstreeks bij een besluit is betrokken' in fiscale zaken niet ver genoeg. Daarom heeft hij, in afwijking van de Awb, in het fiscale domein de kring van de beroepsgerechtigde belanghebbenden nog verder beperkt. Het beroep tegen een belastingaanslag of een voor bezwaar

vatbare beschikking kan slechts worden ingesteld door de belanghebbende aan wie de belastingaanslag is opgelegd of tot wie de voor bezwaar vatbare beschikking zich richt, kortweg: de geadresseerde van de belastingaanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking.

Ook deze afwijking van de Awb bespaart de fiscus veel werk. De afwijking van de Awb benadeelt de belanghebbenden, in dit geval de belanghebbenden die niet de geadresseerde van de belastingaanslag of de beschikking zijn. De belanghebbende/niet-geadresseerde die de aanslag of de beschikking wil betwisten, kan daartegen geen beroep instellen, en dus ook geen bezwaar maken. Dat is onbegrijpelijk, maar niettemin waar. Want de gehechtheid aan oude en vertrouwde eigen regels en gebruiken en de wens om de kip die de gouden eieren legt – de Belastingdienst – het eieren leggen zo makkelijk mogelijk te maken, beletten de wetgever nog steeds om op dit punt de stap van de 20e naar de 21e eeuw te zetten.

Soms pakt de uitsluiting van de toegang tot de rechter zo onredelijk uit dat zelfs de wetgever begrijpt dat een uitzondering op deze afwijking van het algemene bestuursrecht nodig is. Zo kan het beroep tegen een belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking ook worden ingesteld door de belanghebbende/niet-geadresseerde van wie inkomens- of vermogensbestanddelen zijn begrepen in het voorwerp van belasting waarop de belastingaanslag of de voor bezwaar vatbare beschikking betrekking heeft<sup>10</sup>. Maar deze uitzondering op de afwijking laat onverlet dat in gevallen waarin de wetgever geen uitzondering op de afwijking van het algemene bestuursrecht toestaat, de belanghebbende/niet-geadresseerde in de kou staat. Vertaald in het jargon van het algemene bestuursrecht: de derde-belanghebbende komt in het fiscale bestuursrecht nauwelijks aan de bak. In een 'niche' van het fiscale bestuursrecht, de Wet WOZ, heeft dat al tot interessante jurisprudentie van de Hoge Raad geleid<sup>11</sup>.

A.F.M.Q. Beukers-van Dooren<sup>12</sup> constateert dat er sprake is een lappendeken van regelingen voor derde-belanghebbenden in het belastingrecht. Volgens haar is er een simpele remedie om van deze lappendeken een coherent systeem te maken: de rechtspositie van de derde-belanghebbende is het beste gewaarborgd als in het belastingrecht wordt aangesloten bij het systeem van de Awb. In gevallen waarin het recht op toegang tot de rechter niet in de wet is gewaarborgd, zal de belastingrechter het recht op toegang tot de rechter moeten waarborgen.

Daar ben ik het helemaal mee eens.

### **3 Eigentijdse invulling van de 'de minimis-regel'**

Wie, zoals ik, eind jaren zestig van de vorige eeuw (of eerder), begon aan de rechtenstudie aan de Leidse universiteit, volgde in het eerste jaar colleges Romeins recht. Je vernam daar dat vrijwel alle fundamentele vragen over het recht en de rechtstoepassing al twee millennia geleden zijn gesteld en beantwoord. De adagia – zeg maar: de one liners – die men toen bedacht, hebben nu, zoveel jaren later, hun zeggingskracht niet verloren. Sterker nog, ze kunnen ons helpen bij het oplossen van problemen waarmee we in de belastingrechtspraak anno 2023 worstelen.

Een van die Oud-Romeinse 'one liners' is de 'de minimis-regel', voluit: 'De minimis non curat

praetor<sup>1</sup>. Vrij vertaald: de praetor houdt zich niet met kleinigheden bezig. In het oude Rome was de praetor een magistraat met de bevoegdheid om recht te spreken.

In de hedendaagse Nederlandse (fiscale) bestuursrechtspraak vindt het adagium weinig navolging. Als een rechter al een schuchtere poging waagt om een kleine zaak met de 'de minimis-regel' buiten de deur van de rechtszaal te houden<sup>13</sup>, vindt zijn probeersel weinig weerklank. En dat is ook begrijpelijk. De 'de minimis-regel' is niet in de wet opgenomen. Dan gaat een rechter wel heel erg ver als hij de regel toch in de wet 'hinein interpreteert'<sup>14</sup>. Het staat de wetgever echter vrij om een eigentijdse invulling aan de 'de minimis regel' te geven. Hij heeft ook een goede reden om dat te doen. De bestuursrechters die fiscale geschillen behandelen, dreigen, zeker in de eerste lijn, te verdrinken in de alsmaar groter wordende toevloed van kleine zaken. Een eigentijdse invulling van de 'de minimis-regel' kan eraan bijdragen dat de instroom van kleine zaken voor de rechter beter beheersbaar wordt.

Laat me beginnen met te zeggen wat een eigentijdse invulling van de 'de minimis-regel' niet moet inhouden. Een zaak moet niet als klein worden aangemerkt enkel omdat in de zaak een betrekkelijk gering bedrag aan belasting c.a. in geschil is<sup>15</sup>. Fiscale rechtsbescherming is niet iets waarop de burger of het bedrijf slechts aanspraak kan maken als het om flink wat duiden gaat.

Van een kleine zaak is, als het gaat om door de rechtspraak geboden rechtsbescherming, naar mijn opvatting pas sprake als de rechter in die zaak niets of nauwelijks iets te beslissen heeft over de belastingaanslag(en) en/of de beschikking(en) die aan de belanghebbende is (zijn) opgelegd en/of gegeven.

De reden dat de rechter in een concreet geschil niets of nauwelijks iets te beslissen heeft, kan zijn dat hetzelfde geschil al vele malen in andere, goed vergelijkbare zaken aan deze en/of andere rechters is voorgelegd en door hem/hen op dezelfde wijze is beslecht<sup>16</sup>. Om dat geschil jaar in, jaar uit, in alle soortgelijke zaken, volgens de in de Awb voorgeschreven procedures door de rechter te laten beoordelen, met de mogelijkheid van hoger beroep en van beroep in cassatie, is ondoelmatig, ondoeltreffend en buitengewoon kostbaar. Meer dan genoeg reden om naar een andere oplossing te zoeken.

De in de Awb geboden mogelijkheid om het beroep in gevallen als zo-even bedoeld buiten zitting af te doen,<sup>17</sup> schiet tekort. Dat is niet verwonderlijk als men in aanmerking neemt dat tegen een beslissing om de zaak buiten zitting af te doen verzet kan worden gedaan<sup>18</sup> en vervolgens tegen de beslissing op het verzet beroep in cassatie kan worden ingesteld<sup>19</sup>. Zo kan het afdoen buiten zitting (bijna) even omslachtig en duur worden als de 'gewone' procedure. Zij kan zelfs omslachtiger en duurder worden als de rechter het verzet gegrond verklaart<sup>20</sup>. Naar mijn mening is een eigentijdse invulling van de 'de minimis-regel' in zaken waarvan al aan het begin van de beroepsfase duidelijk is tot welke beslissing de rechter zal komen, een stuk doelmatiger, doeltreffender en minder kostbaar dan het gebruik maken van de mogelijkheid om zaken buiten zitting af te doen.

Voor toepassing van een eigentijdse invulling van de 'de minimis-regel' kan ook reden zijn in gevallen waarin de gemachtigde van de belanghebbende weliswaar stelt dat de belasting-

gaanslag(en) en/of de beschikking(en) niet deugt (deugen), maar zich verder nauwelijks inspant om deze stelling met feiten te onderbouwen en zich in plaats daarvan toelegt op (het onderbouwen van) zijn eis dat verweerder de door belanghebbende gemaakte proceskosten- en schadevergoedingen dient te vergoeden welke vergoeding, indien toegekend, op grond van een 'no cure, no pay'- afspraak niet aan de belanghebbende, maar aan de gemachtigde toekomt. In zo'n geval is het belang van de burger die of het bedrijf dat door de gemachtigde wordt vertegenwoordigd, niet rechtstreeks bij het werkelijke geschil betrokken.

Er zijn meer situaties waarin toepassing van de 'de minimis-regel' kan bijdragen aan een voortvarende, doelmatige en doeltreffende geschilbeslechting. De omvang van de bijdrage aan de bundel 'Richtige heffing', zit echter al tegen de door de redactie gestelde bovengrens aan. Dus laat ik die andere situaties hier onbesproken.

#### **4 Tot besluit**

Ik hoop met deze bijdrage in eerste instantie de wetgever, maar ook alle anderen die in de praktijk hebben ervaren hoe belangrijk een onbelemmerde, slagvaardige en efficiënte fiscale rechtsbescherming is, stof tot nadenken te hebben gegeven.

#### **Noten**

- 1 Sinds 1973 is Hans van Leijenhorst in allerlei functies in de fiscaliteit werkzaam geweest, de laatste 20 jaar in de rechtspraak.
- 2 De wetgever gebruikt de term fiscaal besluit niet. Hij spreekt van een ingevolge de belastingwet genomen besluit (zie art. 26 lid 1 AWR). Dat is nogal wijdlopieg. Daarom noem ik in deze bijdrage 'een ingevolge de belastingwet genomen besluit' kortweg een fiscaal besluit.
- 3 Art. 8:1 Awb. Een besluit is een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling (art. 1:3 lid 1 Awb).
- 4 Art. 7:1, aanhef, Awb.
- 5 Zie art. 26 lid 1 AWR. Het begrip "voor bezwaar vatbare beschikking" is speciaal voor het fiscale domein bedacht. In de rest van het bestuursrecht is het begrip een pleonasme, te vergelijken met 'natte regen of 'openstaande vacature'. Immers, een beschikking is een besluit en tegen een besluit kan beroep worden ingesteld en daaraan voorafgaand bezwaar worden gemaakt.  
"Met een voor bezwaar vatbare beschikking" zijn in art. 26 lid 2 AWR gelijkgesteld de voldoening of afdracht op aangifte en de inhouding door een belastingplichtige. In lijn daarmee omvat in deze bijdrage de term voor bezwaar vatbare beschikking ook de zo-even genoemde voldoening, afdracht of inhouding.

- 6 Art. 63 AWR.
- 7 Art. 65 AWR. In deze bijdrage blijft de bijzondere regeling voor ambtshalve verminderingen van belastingaanslagen in de inkomstenbelasting (art. 9.6 Wet IB) buiten beschouwing.
- 8 Met "iemand" wordt hier bedoeld: een natuurlijk persoon, een rechtspersoon of een lichaam.
- 9 Art. 1:3 lid 3 Awb.
- 10 Art. 26 lid 2 AWR.
- 11 Onder meer HR 13 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1315. Ruimte om deze jurisprudentie hier te bespreken, is er niet.
- 12 'Rechtsbescherming van de derde-belanghebbende in het belastingrecht', TFB 2016/1, p. 14-21.
- 13 Een schaars voorbeeld is de uitspraak van rechtbank 's-Gravenhage van 2 maart 2020, ECLI:NL:RBSGR:2010:BL7901, waarin staat: "Naar het oordeel van de rechtbank kan de rechter niet worden geëdieerd voor bagatellen als [een] afrondingsverschil van € 1".
- 14 "Hinein interpreteren" is een beeldende Duitse term voor het zó uitleggen van een tekst dat daarin iets wordt gelezen wat er niet in staat.
- 15 Overigens is ook in de hier bedoelde kleine zaken vaak een betrekkelijk klein bedrag aan belasting c.a.in geschil. De letters c.a. zijn toegevoegd met het oog op gevallen waarin (mede) andere betrekkelijk geringe bedragen, zoals boete of belastingrente, in geschil zijn.
- 16 Denk bijvoorbeeld aan de grote aantallen onderling niet of nauwelijks verschillende beroepen tegen de op grond van de Wet WOZ vastgestelde waarden van woningen.
- 17 Art. 8:54 Awb.
- 18 Art. 8:55 lid 1 Awb.
- 19 Art. 28 lid 2 AWR.
- 20 Art. 8:55 lid 9 Awb.

---

# Vaktechniek 2.0: de fiscalist als systeem- beheerder

Mr. dr. M.H.A.F. Lokin<sup>1</sup>

---

“ We zullen buiten gebaande paden moeten treden om invulling te geven aan de in de toekomst vereiste vaktechniek. We moeten kiezen voor een invulling die recht doet aan de eisen die het digitale tijdperk stelt aan de legitimiteit, uitlegbaarheid en transparantie van het handelen van de inspecteur. Vaktechniek 2.0 moet de fiscalist in staat stellen zijn rol als systeembeheerder te vervullen. ”

## 1 Inleiding

Dat digitalisering de afgelopen decennia een flinke invloed heeft gehad op de manier waarop we ons leven leiden en ons werk doen, behoeft geen betoog. Van gsm naar smartphone, van tekstverwerker naar ChatGPT, van antenne naar glasvezel, van papieren aangifteformulier via diskette naar Mijn Belastingdienst: technologie is overal, zichtbaar en onzichtbaar. Data en algoritmes bepalen hoe beslissingen tot stand komen, of het nu gaat om het uitkiezen van een paar nieuwe schoenen op het web, of om het vaststellen van de belastingaanslag.

Maxim Februari schetst in zijn boek 'Doe zelf normaal' dat en hoe technologische ontwikkelingen van invloed zijn op het recht, omdat technologie in zichzelf normerend van aard is. Zie de invloed van algoritmes op ons surfgedrag, maar ook de wijze waarop in coronatijd met een QR-code werd bepaald waar je mocht gaan of staan. Om te zorgen dat fundamentele en rechtsstatelijke principes niet onder druk komen te staan of zelfs teloorgaan, zullen we ons op een andere manier tot technologie én tot het recht moeten verhouden. Een pasklare oplossing heeft Februari begrijpelijkerwijs niet paraat; hij constateert wel dat het in elk geval vereist dat we niet alleen als burgers, maar vooral in onze professie als jurist, bestuurder, wetgever, magistraat, informatiemanager of inspecteur digitaal vaardig worden om de zorg voor de rechtsstaat waarmee we allen belast zijn, waar te maken. In deze bijdrage ga ik in op de rol die de fiscale specialist daarbij in de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst kan en moet spelen.

## 2 Wendbare wetsuitvoering

In mijn loopbaan als wetgevingsjurist bij verschillende Ministeries heb ik de digitalisering duidelijk zien ontstaan en groeien. Op mijn eerste werkdag bij het Ministerie van LNV eind 1989 kreeg ik nog een schaar en een Pritt-stift uitgereikt voor knippen en plakken, maar het jaar daarop kregen we een tekstverwerkingsterminal, al moest ik die nog delen met mijn kamergenoot. In 1995 werkte de Belastingdienst al aan een methode om wetgeving te analyseren op inconsistenties die automatisering in de weg zitten en werd ik – inmiddels werkzaam op het gebied van wetgevingsbeleid bij Justitie – gevraagd hoe we daarbij de wetgevingsjuristen zouden kunnen betrekken. In 2001 werd het stelsel van basisregistraties gelanceerd om de – toen nog – elektronische overheid te ondersteunen. En in 2005 raakte ik betrokken bij een gezamenlijk project van Justitie en de Belastingdienst om op basis van de gegevensstandaard XBRL (eXtensible Business Reporting Language) een taxonomie te bouwen voor jaarrekeningen en winstaangiften.

Die ontwikkelingen zetten me aan het denken, want terwijl in de uitvoering de automatisering voortraasde, leek de wetgever nog volledig in het analoge tijdperk te leven. Terwijl die wetgever toch juist mee zou moeten gaan in de ontwikkelingen, om te zorgen dat zijn producten ook in een gedigitaliseerde omgeving optimaal tot hun 'recht' komen. Of met andere woorden: om zijn rol als systeembeheerder goed te blijven vervullen. In mijn proefschrift 'Wendbaar wetgeven'<sup>2</sup> heb ik die rol uitgewerkt, voor wetgeving als product en als proces. Een belangrijke inspiratiebron voor dat promotieonderzoek was mijn werk bij de Belastingdienst, waar ik – mede gedreven door mijn interesse in de verbinding tussen wetgeving en uitvoering – in 2011 terecht was gekomen. Collega's van het cluster IV-beleid van het toenmalige DGBel waren net begonnen met de ontwikkeling van een aanpak voor het maken van specificaties voor de ICT-systemen op basis van een analyse van wetgeving en uitvoeringsbeleid. Voor ik verder ga, zoom ik even in op het begrip *uitvoeringsbeleid*, omdat dat hier een wat andere betekenis heeft dan in de naam van de concerndirectie uitvoerings- en handhavingsbeleid. Het gaat hier om de beleidsregels in de zin van de Awb en formeel vastgestelde documenten in een andere vorm, die invulling geven aan ruimte in de fiscale wet- en regelgeving (discretionaire bevoegdheid) of uitleg geven aan fiscale wettelijke voorschriften.

Het idee achter analyse van wetgeving en uitvoeringsbeleid als primaire basis voor ICT-specificaties was dat dit de wendbaarheid van de ICT zou verhogen: als je in elke stap van het ontwikkelproces de relatie kunt leggen naar de juridische bronnen waaruit systeemspecificaties voortvloeien, dan kun je ook sneller detecteren hoe een wijziging van die juridische bronnen je systeem raakt en waar je dus zaken moet aanpassen.

In deze aanpak werd de kennis uit wet- en regelgeving (de gegevens, regels en processtappen) die nodig is om geautomatiseerd te kunnen heffen, niet meer diep 'weggeprogrammeerd' in de systemen, maar daarbuiten gemodelleerd in een voor mensen leesbare en begrijpelijke vorm, als basis voor de uiteindelijke softwarecode. Door onafhankelijk van het specifieke systeem en de daarin gebruikte programmeertaal te werken, hoef je maar één keer de vertaalslag te maken, zodat dubbel werk en onbedoelde verschillen in vertalingen worden voorkomen. Niet voor niets kreeg deze aanpak de naam Wendbare wetsuitvoering.

In de afgelopen twaalf jaar is die aanpak stap voor stap verder uitgewerkt, beproefd en



bijgeschaafd. Ook is gewerkt aan applicaties om elke activiteit te ondersteunen. Zo is nu een 'productiestraat' beschikbaar waarin alle fasen van wet naar executie worden ondersteund: analyse en annotatie van wetgeving, formulering van regels in een gecontroleerde natuurlijke taal (RegelSprak), testen en geautomatiseerd softwarecode genereren. Niet voor niets luistert deze voorziening naar de aansprekende naam Agile Law Execution Factory, ofwel ALEF. De Belastingdienst loopt daarmee echt voorop, ook internationaal, maar helaas zijn dat niet de berichten die de krant halen. Gelukkig is dat geen belemmering om door te gaan; inmiddels heeft Wendbare wetsuitvoering ook model gestaan voor de vernieuwing van de gegevenshuishouding van de Belastingdienst; ook daar wordt een werkwijze van boven naar beneden nagestreefd, dus van wetgeving naar de uiteindelijke gegevens in de digitale administratie.

### 3 Wetsanalyse

"Dat is allemaal mooi, maar wat moet ik daar als fiscalist mee?", zult u misschien denken. Ik wijd eerst nog wat verder uit over hoe Wendbare wetsuitvoering in zijn werk gaat, en dan kom ik vanzelf op het belang en de rol van de fiscalist daarbij.

De eerste stap in de aanpak is een analyse van wet- en regelgeving en uitvoeringsbeleid. Daarvoor is de methode Wetsanalyse<sup>3</sup> ontwikkeld. Deze omvat een juridisch analyseschema met alle bekende juridische concepten (rechtssubject, rechtsobject, rechtsbetrekking, rechtsfeit, voorwaarde) en aan de wiskunde ontleende concepten zoals variabele, parameter, afleidingsregel en operator. Voor juristen is dat niet altijd zo evident, maar zij gebruiken deze wiskundige concepten om rechtsregels uit te drukken in wetgeving, zij het in talige vorm. Formuleringen als 'wordt aangemerkt als', 'verminderd (vermeerderd) met', 'wordt (mede) begrepen', geven immers uitdrukking aan berekeningen en gelijkstellingen.

Meer nog dan een methode is Wetsanalyse een werkwijze die in samenspraak tussen alle betrokkenen in de keten van wetgeving tot aan (digitale) uitvoering wordt toegepast. Dit aan de hand van zes activiteiten die iteratief (herhalend) worden uitgevoerd, te weten:

1. *In kaart brengen van het werkgebied (de voor de uit te voeren taak relevante bepalingen in wetgeving en uitvoeringsbeleid);*
2. *Expliciet maken van de structuur van wetgeving (door annotatie van formuleringen in de wetgeving aan de hand van het analyseschema);*
3. *Maken van begrippen voor geannoteerde formuleringen;*
4. *Valideren van de resultaten aan de hand van concrete praktijkvoorbeelden of scenario's;*
5. *Signaleren van verborgen of ontbrekend uitvoeringsbeleid;*
6. *Maken van een kennismodel (een regel-, een gegevens- en een procesmodel).*

Zo wordt de betekenis van wetgeving stap voor stap heel gestructureerd bepaald en vastgelegd, en wordt ze omgezet naar een voor mensen begrijpelijk model waarover alle betrokkenen het eens zijn en dat, zonder dat er nog mensenhanden aan te pas komen, wordt omgezet naar softwarecode. Maar dat hoeft niet het enige te zijn: de regelmodellen kunnen ook heel goed worden gebruikt om brieven en besluiten van de inspecteur uit te leggen. Bijvoorbeeld waarom je eigenlijk een uitnodiging tot het doen van een aangifte krijgt. Of hoe de bedragen aan de achterkant van je aanslag berekend zijn. Nu wordt misschien al duidelijker wat het belang van de betrokkenheid is van de fiscalist bij Wendbare wetsuitvoering en Wetsanalyse. Dan kom ik langzamerhand bij de rol die deze daar in mijn ogen bij zou moeten spelen.

## 4 Op weg naar Vaktechniek 2.0

Wetsanalyse is – anders dan je op grond van de naam zou verwachten – bij de Belastingdienst organisatorisch ondergebracht bij de IV-organisatie, bij het Expertisecentrum Business Rules Management (BRM). Gezien de ontstaansgeschiedenis van Wendbare wetsuitvoering en het primaire doel ervan – wendbaarheid in de ICT – is dat wel begrijpelijk. Waar de inspecteur steeds vaker een ‘zwarte zoemende doos’ is, is daar de urgentie om de vertaalslag van wetgeving naar systemen en processen snel en juist te kunnen maken, het grootst. Maar als we teruggrijpen op de inleiding van deze bijdrage en op de oproep van Maxim Februari om – vrij vertaald – het heft in niet-technische handen te nemen om te zorgen dat het recht de technologische ontwikkelingen kan bijbenen, dan zou het voortouw onderhand wel mogen verschuiven van IV naar vaktechniek. Het gaat hier namelijk juist om vaktechniek: wat zijn de fiscale kaders voor de taakuitvoering, hoe interpreteer je de wet- en regelgeving, hoe moet discretionaire ruimte voor de inspecteur worden ingevuld? Hoe ziet de uitvoeringspraktijk er op dit moment eigenlijk uit? Is die nog up to date of moet bestaand uitvoeringsbeleid worden aangepast of aangevuld? Maar het is wel vaktechniek 2.0, niet meer alleen gericht op de analoge uitvoeringsprocessen en ondersteuning van medewerkers, maar ook op de interpretatie en analyse van wetgeving voor een juiste toepassing in de systemen en applicaties bij de Belastingdienst. Net als de wetgever moet ook de fiscalist zijn rol spelen in het systeembeheer.

Naar mijn idee zou – net zoals dat voor de wetgever geldt – een aantal zaken in proces en organisatie aangepast moeten worden om die rol als fiscale systeembeheerder goed in te vullen. Ik noem er vijf, maar ik pretendeer daarmee niet volledig te zijn.

In de eerste plaats moeten (fiscaal) juristen worden geschoold in de aanpak van Wetsanalyse. De Belastingdienst heeft zelf al een Wetsanalyse opleiding (met training on the job) opgezet binnen het eerdergenoemde expertisecentrum BRM. Maar het is ook van belang om potentiële toekomstige medewerkers op te leiden, dus de studenten van nu. Hiervoor zijn nog niet heel veel pasklare opleidingen beschikbaar, maar dat begint wel te komen. Zo is de Hogeschool van Amsterdam samen met een aantal andere hogescholen en universiteiten bezig om een Leergemeenschap digitale vertalingen op te zetten, waarin niet alleen scholing in Wetsanalyse een plaats krijgt, maar de student ook vertrouwd wordt gemaakt met andere aspecten van digitalisering waar juristen mee bekend zouden moeten worden. Ook de Open Universiteit timmert aan de weg op dit terrein.

In de tweede plaats zouden leden van kennisgroepen structureel moeten gaan deelnemen in IV-ontwikkelteams die volgens Wendbare wetsuitvoering werken. Hun kennis en kunde over de fiscale wetgeving is onmisbaar bij alle stappen van wetsanalyse. Bij verschillende belastingmiddelen (OB, Vpb, IH) zijn daarmee al goede ervaringen opgedaan. Die ervaringen kunnen worden gebruikt om Wetsanalyse een vast onderdeel van het werkpakket te maken.

Een derde punt is dat het steeds belangrijker wordt om de invulling van ruimte die in de fiscale wetgeving aan de inspecteur wordt gegeven, goed te documenteren en vooral bekend te maken. Vanaf april van dit jaar is een mooie stap gezet met het publiceren van kennisgroepstandpunten,<sup>4</sup> maar ik zou nog een stap verder willen gaan. En dat is zorgen dat alle uitleg en invulling die aan ruimte in fiscale wet- en regelgeving wordt gegeven, wordt

opgenomen in beleidsregels in de zin van de Awb en dat die gepubliceerd worden in de Staatscourant en worden opgenomen in wetten.nl. Even teruggrijpend op de definitie van uitvoeringsbeleid aan het begin van dit stuk, betekent dit dat er geen andersoortige of interne beleidsdocumenten meer zijn. De inspecteur moet transparant zijn en verantwoording af kunnen leggen over de wijze waarop hij zijn bevoegdheden invult of de wet interpreteert. Juist omdat, zoals ik al eerder aangaf, de functie van de inspecteur steeds vaker door een geautomatiseerd systeem wordt vervuld, is dat van groot belang.

Verder zou bij wijziging van de beleidsregels niet meer – zoals de huidige beleidsbesluiten – een heel nieuwe versie moeten worden vastgesteld. Wijziging en consolidatie zouden moeten plaatsvinden zoals dat bij wetten, amvb's en ministeriële regelingen gebeurt, zodat zonder veel zoekwerk de actuele versie voorhanden is. Door de wijze waarop wetten.nl 'onder water' is ingericht, kunnen dan ook makkelijk links naar de wetsartikelen worden opgenomen waar de beleidsregels bij horen, en kunnen die links ook worden opgenomen bij de regel-, gegevens- en processpecificaties voor de ICT.

Het vierde punt is dat het uitvoeringsbeleid dat is gemaakt ter invulling van de discretie van de inspecteur en selectieregels die invulling geven aan het handhavingbeleid, elk jaar aan een revisie zouden moeten worden onderworpen. Eigenlijk net zoals elk jaar de wetgeving wordt geüpdatet met het Belastingplan. Daarbij zou bekeken moeten worden of het nog in lijn is met de actuele prioriteiten of aandachtspunten in het toezicht én of deze valt binnen de kaders van de actuele wet- en regelgeving. Daarmee voorkom je dat selectiecriteria of indicatoren die niet meer actueel of legitiem zijn, te lang (verstopt) in de systemen blijven zitten en tot 'ongelukken' kunnen leiden in de uitvoering.

Als vijfde en laatste punt pleit ik voor een versterking van wat tegenwoordig mooi heet de *governance* rond vaktechniek, specifiek rond het vaststellen van het uitvoeringsbeleid. Daarbij trek ik een parallel met de *governance* op het terrein van de IV-architectuur. Er is een structuur gecreëerd die de principes en ontwerpcriteria voor de inrichting van de ICT van de Belastingdienst vastlegt, van op het hoogste niveau een concernarchitectuur, via referentie- en domeinarchitecturen (per belastingmiddel) naar solution-architecturen voor specifieke projecten. Het werken conform de architecturen is verplicht. Als van bepaalde architecturen wordt afgeweken in een project, dan moet daaraan goedkeuring worden gegeven door een Concernarchitectuurboard op directeursniveau.

Het lijkt mij goed om een soortgelijke *governance* ook in te richten voor het vaststellen en onderhouden van het uitvoeringsbeleid in de vorm van de eerdergenoemde beleidsregels. Daarvoor zou een Vaktechnische board ingericht moeten worden, in elk geval bestaande uit de plv. DG Fiscaliteit, de directeurs FJZ, de directeur Vaktechniek, de directeur UHB en de directeurs P, MKB, GO en CAP (die de inspecteursrol vervullen volgens de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003). Voorstellen voor beleidsregels zouden in deze board moeten worden besproken en geaccordeerd, waarbij zij ook bepalen welke daarvan – gelet op de aard of 'zwaarte' van het onderwerp – door de Staatssecretaris zelf worden afgedaan. Het proces en de ondertekeningsmandaten daarvoor zouden moeten worden vastgelegd in een actualisering van paragraaf 2 van het Besluit fiscaal bestuursrecht.<sup>5</sup>

## 5 Tot slot

Ik realiseer me dat ik best ingrijpende voorstellen doe, waarbij ik de boel hier en daar een beetje plat sla. Natuurlijk zal het zo eenvoudig als ik hier beschrijf, niet zijn. Maar ik ben ervan overtuigd dat we echt buiten de gebaande paden moeten treden om een nieuwe invulling te geven aan vaktechniek; een invulling die recht doet aan de eisen die het digitale tijdperk stelt aan de legitimiteit, uitlegbaarheid en transparantie van het handelen van de inspecteur. Zoals gezegd: vaktechniek 2.0 die de fiscalist in staat stelt zijn rol als systeembeheerder te vervullen.

## Noten

- 1 Mariette Lokin is adviseur bij Hooghiemstra & Partners en onderzoeker aan de VU. Van 2011 tot 2022 werkte zij bij de Belastingdienst. Haar vakgebied betreft de verbinding tussen wetgeving en ICT-gedreven uitvoering en de samenwerking tussen juristen en ICT-professionals die daarvoor nodig is.
- 2 Lokin, M.H.A.F., *Wendbaar wetgeven, de wetgever als systeembeheerder*, dissertatie VU Amsterdam, Boom Juridisch, Den Haag: 2018.
- 3 Ausems, A., Bulles, J.P. en Lokin, M.H.A.F., *Wetsanalyse voor een werkbare uitvoering van wetgeving met ICT*, Boom Juridisch, Den Haag: 2021.
- 4 Het is nog wel even zoeken om <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/> te vinden.
- 5 Zie [https://wetten.overheid.nl/BWBR0039576/2020-12-30#Circulaire.divisie2\\_Tekst](https://wetten.overheid.nl/BWBR0039576/2020-12-30#Circulaire.divisie2_Tekst).

---

# De Belastingdienst van de toekomst door de ogen van Tax Talent Trainees

Team Talentontwikkeling<sup>1</sup>

---

“ De redactie heeft de Tax Talent Trainees uitgenodigd om suggesties aan te dragen en op frisse en prikkelende wijze hun visie te geven over de toekomst van de Belastingdienst. Dit heeft geleid tot een onderlinge discussie, waarin ervoor is gekozen een drietal thema's te selecteren waaraan de grootste prioriteit werd toegekend en de uitkomst van die discussie in een verslag te delen met de fiscale gemeenschap. ”

## 1 Reactie op de uitnodiging

In het kader van het 150-jarig jubileum van VHMf zijn wij – de *Tax Talent Trainees* van de Belastingdienst – het gesprek met elkaar aangegaan over de toekomst van het belastingstelsel en de Belastingdienst. We hebben daarbij drie thema's uitgelicht waarbij we hopen op een prikkelende wijze onze visie te geven. De thema's zijn als volgt: (1) de ruimte in het recht, (2) Tax & Technology en (3) de personele capaciteit en kwaliteit van de Belastingdienst. In deze bijdrage geven wij een weergave van het gesprek dat wij met elkaar hebben gevoerd, zonder daarbij te streven naar volledigheid.

## 2 Eerste thema: Handelingsruimte inspecteur in relatie tot eenheid van beleid en uitvoering

Het eerste onderwerp dat tot een levendige discussie leidde, was de door de inspecteur ervaren handelingsruimte in relatie tot de eenheid van beleid en uitvoering. Het is een algemeen gegeven dat de Belastingdienst de laatste tijd vaak negatief in het nieuws is. De rode draad is de roep vanuit de samenleving en de politiek voor een meer menselijk handelende belastinginspecteur. Begrippen als 'freies Ermessen' en 'de menselijke maat' staan daarin centraal.

De stelling – een beter evenwicht tussen freies Ermessen en centrale sturing – werd ingeleid met een praktijkvoorbeeld: een ondernemer in de inkomstenbelasting ontving in januari 2021 een voorlopige aanslag inkomstenbelasting. In de tweede helft van 2021 werd de onderneming met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2021 in een bv ingebracht. De 'inkomstenbelastingwinst' over 2021 wordt hierdoor 'vennootschapsbelastingwinst'. De in 2021 opgelegde voorlopige aanslag werd vervolgens in januari 2023 verminderd (en teruggegeven) en diezelfde winst werd in een voorlopige aanslag vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) verwerkt. Bij de voorlopige aanslag Vpb is belastingrente berekend over de periode 1 juli 2022 tot begin december 2022. De gemachtigde in de onderhavige casus betoogde echter dat in desbetreffende renteperiode het geld al als geheven inkomstenbelasting op de bankrekening van de fiscus stond. De vraag die opkwam was of wij in deze casus ruimte in het recht zagen en voelden voor het standpunt van de gemachtigde.

Tijdens de casusdialoog kwam al snel het per 1 januari 2023 ingevoerde artikel 30ia AWR aan de orde. Onze conclusie was dat het nieuwe artikel 30ia AWR in deze casus geen ruimte biedt, hoewel dit wel gewenst zou zijn. De inleider wilde hiermee illustreren dat het in de praktijk voor een inspecteur soms lastig kan zijn om handelingsruimte te herkennen en te benutten. Er dient namelijk in de eerste plaats handelingsruimte te zijn, hetgeen door het recht wordt bepaald en begrensd. Daarnaast moet de inspecteur zich bewust zijn van de handelingsruimte, zich voldoende autonoom voelen om de handelingsruimte te benutten en weten hoe hij met die ruimte om dient te gaan. De wens voor een menselijk handelende belastinginspecteur brengt met zich mee dat het van belang is om zicht te krijgen op het freies Ermessen van de inspecteur en hoe de menselijke maat in deze handelingsruimte kan worden ingepast.

Tijdens het gesprek is verder ingegaan op de vraag waarom de inspecteur niet altijd handelingsruimte ervaart, terwijl het recht wel degelijk enige handelingsruimte biedt. Met andere woorden: er zit een verschil in de objectieve handelingsruimte en de vrijheid die door de inspecteur wordt gevoeld. Als eerste werd geconstateerd dat de negatieve berichtgeving over de Belastingdienst het gevolg heeft dat de inspecteur angstig kan zijn om te worden afgerekend op zijn keuzes. Deze angst wordt verder versterkt door de wisselende tijdgeest van het freies Ermessen en het ontbreken van concrete communicatie richting inspecteurs hoe in bepaalde situaties freies Ermessen kan worden toegepast. Dit terwijl de Belastingdienst juist bij uitstek de instantie is om ruimte te bieden, omdat de fiscus in contact staat met de belastingplichtige en daardoor goed zicht heeft op de feiten. Ten tweede is onze ervaring dat relatief snel de vaktechnische lijn wordt opgezocht. Dit komt door de eerdergenoemde onduidelijkheid over de ruimte in het recht en de verwachting en hoop dat hoger in de vaktechnische lijn de handelingsruimte wel kan worden geboden.

Er werd opgemerkt dat hoe hoger de casus op de vaktechnische ladder belandt, hoe nauwer de handelingsruimte over het algemeen wordt. Dit wordt mede veroorzaakt door de toename van het aantal belangen. Aanvullend werd gesteld dat de verschillende belangen en/of motivatie van besluiten soms duidelijker aan de inspecteur in het veld kunnen worden gecommuniceerd. Er werd daarentegen opgemerkt dat het inbrengen in de vaktechnische lijn bijdraagt aan de eenheid van uitvoering en beleid en dat daarmee soortgelijke casus in het land kunnen worden afgestemd. Het één kan niet zonder het ander.

Om ervoor te zorgen dat de eenheid van beleid en uitvoering en de handelingsruimte van de inspecteur meer in evenwicht wordt gebracht, komen wij tot de volgende aanbevelingen:

1. een vast aanspreekpunt per kantoor waarmee men kan sparren op het gebied van ruimte in het recht;
2. verbeterde communicatie en terugkoppeling vanuit de vaktechnische lijn naar de inspecteur in het veld, met in het bijzonder aandacht voor de redenen waarom bepaalde beslissingen worden genomen;
3. het creëren van meer bewustwording bij de inspecteur over de ruimte in het recht door het actief publiceren van casussen waarin ruimte in het recht een rol kan spelen/speelt;
4. een nauwere samenwerking tussen de inspecteur en de ontvanger. De ontvanger kan eerder worden betrokken in situaties waarin mogelijk financiële knelpunten kunnen ontstaan;
5. een in de wet neergelegde afwijkingsbevoegdheid voor de inspecteur voor materiele-rechtelijke bepalingen indien de wet in bepaalde gevallen onevenredig uitpakt in verhouding tot de met de desbetreffende wettelijk bepaling te dienen doelen (een bepaling soortgelijk aan artikel 4:84 van de Algemene wet bestuursrecht); en
6. een 'persoonlijke' belangenbehartiger bij MKB en Particulieren die de positie van de belastingplichtige meer in ogenschouw neemt, naar voorbeeld van de klantcoördinator bij GO.

### 3 Tweede thema: Tax & Technology

De woorden 'Tax & Technology' duiken steeds vaker op in de literatuur. Ondanks de groeiende populariteit ervan, bestaat naar onze mening onduidelijkheid over de reikwijdte van het begrip. Valt alles wat te maken heeft met belastingen én technologie in brede zin onder het domein van *Tax & Technology*? Enfin, wij prefereren een beperkter en meer dynamisch begrip van *Tax & Technology* voor een praktische discussie. Daarom is het begrip tijdens ons gesprek beperkt tot slechts technologische ontwikkelingen welke op grotere schaal een rol kunnen gaan spelen in de fiscale arena. Gedacht kan worden aan populaire technologische ontwikkelingen in *data science*, zoals kunstmatige intelligentie. In deze bijdrage wordt niet ingegaan op de fiscale behandeling van nieuwe technologieën zoals *cryptocurrencies* of *NFT's*.

Voor welke technologieën is een grotere rol weggelegd binnen de Belastingdienst? Welke technologieën kunnen bijdragen aan het streven van de Belastingdienst naar een financieel gezond Nederland door eerlijk en zorgvuldig rijksbelastingen en premies te heffen en te innen? Hieronder worden de uitkomsten uit de gehouden discussie verder toegelicht.

Bij het toepassen van nieuwe technologieën in het fiscale domein kwam al snel het onderwerp toezicht aan de orde. Hierbij wordt vaak gedacht aan toezicht achteraf in de vorm van boekenonderzoeken of het beoordelen van aangiftes. Echter, de strategische doelstelling van de Belastingdienst is met name gericht op compliant gedrag. Met andere woorden: burgers en bedrijven leven uit zichzelf de regels na door tijdig, juist en volledig aangifte te doen en de verschuldigde belasting tijdig te betalen. Dwingende en kostbare acties van de zijde van de Belastingdienst zijn in dat geval niet nodig.

Wij zien dat *Tax & Technology* een grotere rol kan innemen in de bevordering van compliant gedrag. Ten eerste kan *Tax & Technology* handvatten bieden aan burgers en bedrijven bij het

invullen van aangiften. Een sprekend voorbeeld hiervan is de reeds bestaande vooraf ingevulde aangifte. Er zijn echter meer mogelijkheden. Door gebruik te maken van beschrijvende of voorspellende data-analyse technieken, kunnen burgers en bedrijven aan de voorkant worden gewezen op mogelijke fouten. Zo kan bijvoorbeeld een melding verschijnen indien uitzonderlijke waarden worden ingevuld die naar waarschijnlijkheid duiden op een fout. Ten tweede biedt *Tax & Technology* kansen om wetgeving die burgers ervaren als knelpunt in een vroeg stadium te ontdekken. Denk aan het analyseren van fouten die burgers vaak maken bij een bepaald onderdeel van de aangifte. Het kan beleidsmakers en de wetgever inzicht geven in het doenvermogen van burgers door het verkrijgen van antwoorden op vragen als: wat voor soort fouten maken burgers vaak; waarom worden deze fouten gemaakt; en hoe kunnen wij voorkomen dat burgers en bedrijven deze fouten maken? Naast inzichten die hieruit kunnen voortkomen voor de wetgever kan ook de Belastingdienst gebruik maken van deze data. Door bijvoorbeeld burgers en bedrijven beter te informeren over en te ondersteunen bij onderwerpen uit de aangifte die vaak foutief worden ingevuld.

Daarnaast zien wij ook mogelijkheden voor de Belastingdienst om een meer dienstverlenende rol in te nemen met behulp van nieuwe technologieën. Hiermee is al gestart, bijvoorbeeld het automatisch aanbieden van een optimale verdeling van aftrekposten bij een gezamenlijke aangifte Inkomstenbelasting. Deze dienstverlenende rol zien wij graag toenemen; eerlijke en zorgvuldige belasting- en premieheffing staan immers centraal. Wij zien bijvoorbeeld kansen op dit gebied in het attenderen van burgers en bedrijven op fiscale maatregelen waar zij mogelijk aanspraak op maken. Er zijn echter ook grenzen op dit terrein. De Belastingdienst moet immers geen fiscaal adviesorganisatie worden. Gelet op de taakstelling en de rol in de rechtsstaat zou dat onwenselijk zijn.

Sinds kort worden standpunten van de kennisgroepen gepubliceerd. Dit is naar onze mening een goede ontwikkeling aangezien dit transparantie vergroot en burgers en bedrijven richtlijnen geeft bij de uitleg van het fiscale recht. *Tax & Technology* kan helpen om deze trend door te zetten. Gedacht kan worden aan meer kwantitatieve transparantie in de uitvoering van fiscale regelingen. Zal het debat over de doeltreffendheid, doelmatigheid en uitvoerbaarheid van fiscale regelingen niet beter worden, indien meer inzicht bestaat in de kwantitatieve gegevens? Denk hierbij aan een beter beeld van de hoeveelheid belastingplichtigen die gebruik maken van een regeling en beter zicht op de uitvoeringslasten die een regeling met zich meebrengt voor de Belastingdienst.

Naast het toepassen van nieuwe technologieën kunnen wij in de fiscaliteit ook rekening houden met nieuwe technologieën. Binnen de fiscale wetgeving zijn trends te herkennen van toenemende individualisering en – daarmee samenhangend – complexiteit. Deze trends maken het moeilijker om met behulp van technologische ontwikkelingen op een meer geautomatiseerde wijze belastingen en premies te heffen en te innen. Zonder een waardeoordeel te geven over deze individualisering, constateren wij dat deze trends wel leiden tot meer benodigde variabelen (die moeten worden verzameld, verwerkt en gebruikt) en derhalve tot complexere processen om deze wetgeving uit te voeren. Is maatschappelijk bezien de individualisering van de wetgeving (met behulp van meer open normen of tegenbewijsregelingen) de complexere uitvoeringstaak wel waard?



Ondanks het bestaan van uitvoeringstoetsen voor nieuwe of gewijzigde wetgeving, pleiten wij voor een kritische blik op bestaande uitvoeringsprocessen. De aanwezigheid van data en technieken verandert continu, waardoor soms kleine wetstechnische aanpassingen toekomstige uitvoeringskosten voor de maatschappij bij de heffing kunnen verlagen. Misschien kunnen we nieuw verkregen data (zoals onder de DAC) directer gebruiken in de uitvoering (zonder te ingrijpende veranderingen in de materiële belastingdruk)? Kortom, doeltreffendheid en doelmatigheid van de uitvoering moeten aan continue toetsing onderhevig zijn.

Tot slot wordt *Tax & Technology* vaak gelinkt aan het sterk teruglopende aantal medewerkers waar de Belastingdienst de komende jaren mee geconfronteerd gaat worden vanwege vergrijzing in het personeelsbestand en een krappe arbeidsmarkt. *Tax & Technology* biedt kansen om met minder mensen hetzelfde niveau van toezicht en dienstverlening te realiseren. Momenteel is het misschien nog wat te vroeg om brieven door (*deep learning*) modellen (zoals ChatGPT of Google's Bard) te laten schrijven, maar het is wel zaak dat wij als Belastingdienst gaan kijken hoe nieuwe technologische ontwikkelingen de inspecteur kunnen ondersteunen. Eén ding is in ieder geval zeker: de inspecteur van de toekomst en technologie kunnen niet zonder elkaar.

Automatisering en hypermoderne technieken die de inspecteur van de toekomst kunnen ontlasten, klinken voor mensen die het nieuws van de afgelopen jaren hebben gevolgd over de Belastingdienst en IT misschien nog niet heel waarschijnlijk in de oren. De Belastingdienst heeft echter als vroege innovator in de vorige eeuw een aanzienlijke '*technical debt*' opgebouwd. Als een van de eerste IT-gedreven organisaties van ons land is de Belastingdienst vroeg begonnen met het bouwen van zijn technologische gebouw. De ontwikkelingen door de tijd heen hebben echter vaak gedwongen tot het toevoegen van een muurtje hier en een kamertje daar. Door het hoge tempo waarin nieuwe wetgeving is geïntroduceerd en het inmiddels enorme gebouw is men er lange tijd niet aan toe gekomen om eens goed naar de fundering te kijken. Een goede fundering is echter noodzakelijk om efficiënt verder te kunnen bouwen. Daar worden momenteel enorme stappen gemaakt. Daarom kijken wij met groot enthousiasme uit naar wat deze nieuwe fundering in de toekomst allemaal toelaat voor het bouwwerk van technologie binnen de Belastingdienst.

#### **4 Derde thema: Personele capaciteit en kwaliteit**

Het personeelsvraagstuk is én blijft uitdagend. Zo luidt een van de conclusies in de Kamerbrief van 16 maart 2023 over de stand van zaken bij de Belastingdienst.<sup>2</sup> De zoektocht naar voldoende, gemotiveerd en gekwalificeerd personeel is dan ook verre van afgerond. Het aanmerken van dit personeelsrisico als een van de zeven top risico's<sup>3</sup> lijkt ons daarom niet meer dan terecht. Volstrekt passend bij dit voetbaljaar vereist deze kwestie echter geen woorden, maar daden. Binnen dat kader zijn wij – als toekomstige generatie van de Belastingdienst – tot enkele praktische aanbevelingen gekomen op basis van ons gezamenlijk overleg.

Ten eerste kwam tijdens het gesprek op dat het *Tax Talent Traineeship* een fantastische kans is om als recent afgestudeerde fiscalist aan de slag te gaan bij de Belastingdienst, maar dat er verder weinig mogelijkheden voor starters lijken te bestaan. Dat is in onze ogen bijzonder

spijtig, aangezien onze arbeidsvoorwaarden in brede zin – zoals de autonomie in het werk en de privé-werkverhouding – een heuse *match* (zouden kunnen) zijn met de wensen van veel starters, hetgeen ons ook is gebleken tijdens verscheidene carrièredagen en andere evenementen. Het beperkte aantal vacatures dat wél openstaat voor starters is daarnaast erg specifiek. Dit sluit naar onze mening weinig aan bij het vakmanschap en het middeloverstijgende denken en werken waar we als Belastingdienst naar op zoek zijn en waarop ons *traineeship* zo duidelijk is gericht. Daarnaast is instromen in een specifieke functie niet voor iedere recent afgestudeerde fiscalist passend. Velen van hen zullen gedurende hun eerste werkzame periode nog in een oriënterende fase verkeren. Dat blijkt uit verscheidene voorbeelden waarbij een trainee instroomde met het accent op de directe belastingen en vervolgens toch koos voor een verdere carrière in de indirecte belastingen of vice versa. Wij komen op basis van voorgaande overwegingen tot een tweetal aanbevelingen:

1. een open sollicitatiemogelijkheid, zodat iedere starter kan solliciteren en zijn/haar wensen kenbaar kan maken en wij als Belastingdienst deze mensen op de voor hen geschikte plekken kunnen plaatsen; en
2. een breder getrokken opleidingsprogramma in aanvulling op het bestaande *Tax Talent Traineeship*, waardoor met de starter gezamenlijk kan worden gezocht naar een passende plek binnen de organisatie.

Voor onze tweede aanbeveling adviseren wij een 'succes gegarandeerd'-formule. Volgens deze door ons uitgedachte formule wordt telkens – tot een maximum van drie keer – voor een periode van acht maanden bij een bepaalde afdeling gewerkt en kan na afloop van de periode in onderling overleg worden besloten om aldaar werkzaam te blijven. De hoge mate van arbeidsmobiliteit en flexibiliteit binnen de Belastingdienst biedt in onze ogen voldoende mogelijkheden voor een dergelijke vormgeving. Vanwege de relatieve eenvoud en overzichtelijkheid zijn wij van mening dat de directie Particulieren zich bij uitstek leent voor de eerste periode. Dat hoeft naar onze mening echter niet in beton gegoten te zijn; er dient te worden aangesloten bij de wensen van de starter.

Naast de werving van nieuwe medewerkers speelt uiteraard ook het behouden van kundige medewerkers een cruciale rol in het personeelsvraagstuk. Een knelpunt dat tijdens het gesprek aan de orde werd gesteld, is de rigiditeit van het loongebouw. Het loongebouw sluit immers vrijwel volledig aan bij de senioriteit van de medewerker. De werkresultaten lijken van ondergeschikt belang, terwijl dat naar onze mening de meest gewichtige factor zou moeten zijn. Dat kan bij ambitieuze, hardwerkende medewerkers leiden tot het gevoel onvoldoende gewaardeerd te worden en mogelijk aanleiding geven tot vertrek. Dat dit probleem zich voordoet, blijkt volgens ons bijvoorbeeld uit het feit dat posities van vaktechnische aanspreekpunten (hierna: VTA) met enige regelmaat onvervuld blijven. Een VTA-positie brengt extra verantwoordelijkheden met zich mee, maar leidt niet tot een sprong in het loongebouw. Datzelfde geldt voor leden van de Kennisgroepen. Hoewel salariëring niet de enige vorm van waardering is, wordt dit wegens de overspannen woningmarkt en hoge inflatie wel steeds belangrijker. Wij zouden daarom de aanbevelingen willen doen om:

3. het loongebouw te flexibiliseren en aan de factor werkresultaten een hogere waarde toe te kennen; en
4. meer specifiek, aan de VTA- en Kennisgroep-positie een beloning te koppelen welke aansluit bij de extra verantwoordelijkheden.

Met deze aanbevelingen trachten wij meer mogelijkheden voor maatwerk te creëren in het loongebouw. Hoewel het bewaken van de eenheid ook van belang is, zijn wij van mening dat de balans tussen beide op dit moment ernstig verstoord is.

## Noten

- 1 De leden van het team Talentontwikkeling (CDVT) in het eerste half jaar 2023 zijn: Jos Kamps, Abigail Kennedy, Nordin de Korte, Niels van Mol, Jelle Wallenburg, Emma Edel, Steijn Bakker, Lotte de Korte, Linde Kremer, Tom Langens, Bodine van Velsen, Ekram Lakchouch, Mees de Smet en leidinggevende Jeanne de Loos.
- 2 Kamerstukken II 2022-2023, 31 066, nr. 1205, p. 9.
- 3 Belastingdienst, Jaarplan 2023, december 2022, p. 74, bijlage bij de Kamerbrief van 15 december 2022 met nummer 2022-0000308988.



Impressie van het VHM Symposium 18 april 2017. Henk Joosten en Theo Poolen.

---

# Voorstel voor de invoering van een ‘commissie zaakstukken’ in bezwaar

Prof. dr. A.O. Lubbers<sup>1</sup>

---

“ Wanneer een bezwaarschrift aanhangig is, heeft de belanghebbende in feite geen effectieve mogelijkheid zich bij de belastingrechter te beklagen over de weigering hem inzage te verlenen in stukken die naar zijn mening op het geschilpunt betrekking hebben. Het verdient aanbeveling in de bezwaarfase een ‘commissie zaakstukken’ in te stellen, die onderzoekt of voldaan is aan het inzagerecht. ”

## 1 Inleiding

Onder de kop “Belastingdienst houdt informatie achter voor rechter: ‘Je staat met 1-0 achter’” publiceerde RTL Nieuws op 26 januari 2023 een bericht inhoudende dat uit onderzoek van de politieke redactie van RTL Nieuws blijkt dat de Belastingdienst soms informatie achterhoudt voor de belastingrechter, terwijl de wet voorschrijft dat alle relevante stukken in een zaak moeten worden overgelegd. Staatssecretaris Van Rij van Financiën heeft op dit nieuws bericht gereageerd.<sup>2</sup> Daarbij heeft hij ook de (werk)instructies over het verstrekken van de op de zaak betrekking hebbende stukken openbaar gemaakt. De juistheid van die werkinstructies is – tegen de achtergrond van de jurisprudentie van de Hoge Raad – in de literatuur bekritiseerd, onder meer op het punt “dat de Belastingdienst een selectie van alle stukken moet maken”.<sup>3</sup> Inmiddels is ook de Inspectie Belastingen, Toeslagen en Douane een onderzoek gestart naar de informatieverstrekking aan de belastingrechter.<sup>4</sup> De Staatssecretaris zal, nadat dit onderzoek is afgerond, beslissen of vervolgstappen nodig zijn.

In deze bijdrage aan de bundel ter gelegenheid van het 150-jarig jubileum van de Vereniging van Hogere Ambtenaren bij het Ministerie van Financiën vraag ik aandacht voor de problematiek die zich in de bezwaarfase voordoet rondom de op de zaak betrekking hebbende

stukken. Ik ben van mening dat op dit punt sprake is van een feitelijk rechtstekort in gevallen waarin de belastingplichtige zich op het standpunt stelt dat niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken door de inspecteur zijn overgelegd. Dit rechtstekort bestaat erin dat de belastingplichtige geen effectieve mogelijkheid heeft om een discussie over de op de zaak betrekking hebbende stukken, hangende de bezwaarfase, aan de belastingrechter voor te leggen. Ik doe in deze bijdrage een voorstel voor de invoering van een 'commissie zaakstukken' die in het kader van de bezwaarfase, onafhankelijk van de betrokkenen bij het heffingsproces en de bezwaarcommissie, beoordeelt of alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage zijn gelegd.

## 2 Problemen rondom de verstrekking van stukken

Op grond van art. 7:4, lid 2, Awb moet de inspecteur de op de zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan het horen voor de belastingplichtige ter inzage leggen (inzagerecht). Een vergelijkbare regeling geldt voor de beroepsfase; op grond van art. 8:42, lid 1, Awb moet de inspecteur de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de bestuursrechter overleggen. Naar mag worden aangenomen, heeft het begrip 'de op de zaak betrekking hebbende stukken' in deze bepalingen dezelfde betekenis.

Het inzagerecht is te beschouwen als een van de fundamentele waarborgen voor een goed verlopende bezwaarschriftprocedure.<sup>5</sup> In mijn ogen is het belangrijkste doel van het inzagerecht de belastingplichtige feitelijke gegevens te verschaffen, zodat hij kan controleren of de inspecteur de aanslag<sup>6</sup> terecht en voor het juiste bedrag heeft opgelegd en om de belastingplichtige handvatten te bieden zich tegen die aanslag in de bezwaarfase te verweren.<sup>7</sup> Zo moet hij kunnen nagaan of bijvoorbeeld aan een navorderingsaanslag een ambtelijk verzuim ten grondslag lag omdat in het dossier informatie zat op basis waarvan de inspecteur in redelijkheid behoorde te twijfelen aan de juistheid van de aangifte. De belastingplichtige moet ook kunnen nagaan of bijvoorbeeld de voor hem ontlastende resultaten uit een derdenonderzoek of uit het FIOD-dossier wel zijn meegenomen bij het opleggen van de aanslag. Daarnaast moet het inzagerecht voorkomen dat geschilpunten die in de bezwaarfase definitief beslist hadden kunnen worden indien alle stukken bekend waren geweest, zonder voldoende noodzaak tot een procedure bij de belastingrechter leiden.<sup>8</sup>

Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat tot de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' alle stukken behoren die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten.<sup>9</sup> Niet van belang is of de belastingplichtige gebaat is bij het overleggen van de desbetreffende stukken, of dat hij is geschaad in zijn belangen indien deze stukken niet worden overgelegd.<sup>10</sup> Indien de inspecteur verzuimt te voldoen aan de verplichting om stukken over te leggen, is het op grond van art. 8:31 Awb aan de rechter om daaruit de gevolgtrekkingen te maken die hem geraden voorkomen.<sup>11</sup> De ultieme gevolgtrekking is dat de aanslag wordt vernietigd.<sup>12</sup>

Met enige regelmaat hoor ik vakgenoten erover klagen dat zij de stellige indruk hebben dat de Belastingdienst in een zaak niet alle op die zaak betrekking hebbende stukken in het kader van de bezwaarfase ter inzage heeft gelegd.<sup>13</sup> Men vermoedt dat de Belastingdienst een aantal stukken 'onder de pet' houdt. Het is buitengewoon schadelijk voor het vertrouwen

in de Belastingdienst indien de belastingplichtige de indruk heeft dat niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage zijn gelegd.<sup>14</sup> De belastingplichtige heeft het gevoel dat de Belastingdienst iets te verbergen heeft waardoor ten onrechte een aanslag is opgelegd, of een aanslag tot een te hoog bedrag is opgelegd.

Een ander probleem is dat in de bezwaarfase tussen de belastingplichtige en de inspecteur discussies kunnen ontstaan over de vraag of de inzage van bepaalde op de zaak betrekking hebbende stukken door de inspecteur kan worden geweigerd omdat daarvoor in dat geval gewichtige redenen zijn.<sup>15</sup>

Ik constateer dat, hangende de bezwaarfase, de belastingplichtige in wezen geen effectieve mogelijkheid heeft om een discussie over de op de zaak betrekking hebbende stukken aan de belastingrechter voor te leggen. Weliswaar biedt art. 8:81 Awb de mogelijkheid om in de bezwaarfase de voorzieningenrechter te verzoeken een voorlopige voorziening te treffen, maar die voorziening wordt enkel getroffen indien onverwijlde spoed, gelet op de betrokken belangen, dat vereist. De belastingplichtige heeft onmiskenbaar een *belang*: hij wordt door de opstelling van de Belastingdienst immers belemmerd in zijn mogelijkheid om volledig en gefundeerd verweer te voeren tegen de aanslag. Bovendien wordt de belastingplichtige gedwongen een beroepsprocedure tegen de aanslag te voeren, indien de inspecteur de stukken pas in de beroepsfase wil overleggen (in het kader van een procedure bij de geheimhoudingskamer van de rechtbank). De jurisprudentie laat echter zien dat het lastig is om het spoedeisende karakter van het belang aannemelijk te maken.<sup>16</sup> Bovendien is de voorzieningenrechter terughoudend een inhoudelijke beslissing te nemen in gevallen waarin wel sprake is van een spoedeisend belang.<sup>17</sup> Hij wil de rechter die de hoofdzaak gaat beslissen, niet voor de voeten lopen.

Het gevolg is dat discussies die in de bezwaarfase ontstaan rondom de op de zaak betrekking hebbende stukken, in de praktijk onopgelost blijven doordat de Belastingdienst bij zijn standpunt blijft niet meer stukken te hebben, of dat hij op grond van gewichtige redenen niet verplicht is bepaalde stukken te verstrekken. De bezwaarcommissie<sup>18</sup> zal zich in het kader van de uitspraak op bezwaar een oordeel moeten vormen over de stukken-kwestie, maar dit oordeel zal de belastingplichtige vermoedelijk niet overtuigen. De belastingplichtige zal al snel het gevoel hebben dat de bezwaarcommissie aan de leiband van de inspecteur loopt. Dat is op zich niet verwonderlijk, want in de bezwaarcommissie zitten doorgaans altijd betrokkenen bij de aanslageregeling; onafhankelijk is de bezwaarcommissie in zoverre niet.

Op het bezwaar wordt dan zonder die stukken beslist en de stukken-kwestie kan pas aan de orde worden gesteld in het beroep tegen de uitspraak op bezwaar. Ik vind dat onwenselijk, alleen al omdat het de belastingplichtige op kosten jaagt vanwege het feit dat hij, nadat de uitspraak op bezwaar is gedaan, een procedure bij de belastingrechter moet beginnen om de stukken-kwestie aan een onafhankelijke rechter te kunnen voorleggen.

### **3 Een tegemoetkoming: de ‘commissie zaakstukken’ in bezwaar**

Betoogd zou kunnen worden dat de oplossing voor het hiervóór geconstateerde probleem van de voorzieningenrechter moet komen. Die zou eerder tot de conclusie moeten komen dat sprake is van een spoedeisend belang en meer durf moeten tonen bij het nemen van een

beslissing over de geschilpunten met betrekking tot de op de zaak betrekking hebbende stukken. Ik zou daar wel voor zijn, maar in het kader van deze bundel doe ik de hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën graag een suggestie om voor een interne oplossing te zorgen.

Ik pleit ervoor om, indien in het kader van de bezwaarfase door de belastingplichtige wordt geklaagd dat niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage zijn gelegd, aan de belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden de kwestie te laten bekijken door een 'commissie zaakstukken' die losstaat van het heffingsproces en de bezwaarcommissie.

Door in te stemmen met de inschakeling van deze commissie geeft de belastingplichtige toestemming de termijn voor het doen van uitspraak op te schorten.<sup>19</sup> Hierdoor wordt voorkomen dat door de inschakeling van de 'commissie zaakstukken' de bezwaarcommissie uit de termijn van art. 7:10 Awb (beslistermijn) loopt. In de 'commissie zaakstukken' zitten drie leden die niet behoren tot – kort gezegd – het organisatieonderdeel van de inspecteur die de aanslag heeft opgelegd. Bovendien mogen de leden van de bezwaarcommissie geen zitting hebben in de 'commissie zaakstukken'. Hiermee wordt de onafhankelijkheid van de commissie zoveel mogelijk gewaarborgd. Mijns inziens is dit belangrijk voor het vertrouwen dat belastingplichtigen in deze commissie hebben.

De 'commissie zaakstukken' neemt kennis van de klachten van de belastingplichtige over het niet ter inzage leggen van de op de zaak betrekking hebbende stukken. De commissie vraagt de inspecteur inhoudelijk te reageren op deze klachten. Mijns inziens zou de 'commissie zaakstukken' de mogelijkheid moeten krijgen om intern, in de systemen van de Belastingdienst, op zoek te gaan naar op de zaak betrekking hebbende stukken en om bij de zaak betrokken ambtenaren te bevragen.

Indien de commissie tot het oordeel komt dat meer stukken ter inzage moeten worden gelegd, dan wordt dit gedaan. In gevallen, waarin de commissie beslist dat alle op de zaak betrekking hebbende stukken zijn overgelegd, of oordeelt dat er gewichtige redenen zijn om bepaalde stukken niet te verstrekken, dan wordt dit oordeel door de bezwaarcommissie overgenomen en neergelegd in de uitspraak op bezwaar.

Een commissie met interne onderzoeksmogelijkheden zou mijns inziens toegevoegde waarde hebben ten opzichte van de bestaande situatie, waarbij het uiteindelijk de belastingplichtige is die bij de belastingrechter aannemelijk moet maken dat er meer op de zaak betrekking hebbende stukken zijn dan ter inzage zijn gelegd respectievelijk aan de belastingrechter zijn overgelegd. Het is in de praktijk immers een onmogelijke opgave voor de belastingplichtige, die geen toegang heeft tot de systemen van de Belastingdienst en geen deel uitmaakte van het aanslagproces, om te voldoen aan zijn stelplecht en bewijslast. En de belastingrechter stelt zich doorgaans nogal lijdelijk op. Het ligt dan ook voor de hand dat de zaak eindigt met een beslissing als hierna opgenomen:<sup>20</sup>

*"4.4. Ten aanzien van de grief dat de door belanghebbende ontvangen stukken (mogelijk) niet compleet zijn, overweegt het Hof dat het, naar zijn oordeel, op de weg van belanghebbende ligt aan te geven ten aanzien van welke stukken zulks (mogelijk) het geval is. Het geven van een*



*aantal in algemene termen gestelde voorbeelden, zonder daarbij specifieke kenmerken van de bedoelde stukken aan te geven, is daartoe onvoldoende. Naar het oordeel van het Hof heeft belanghebbende dan ook met hetgeen zij ter zake naar voren heeft gebracht onvoldoende concreet aangegeven van welke stukken zij (mogelijk) geen (...) afschriften heeft ontvangen.*

*4.5. Ten aanzien van de grief dat er naast de door deze aan belanghebbende en/of aan het Hof overgelegde stukken nog meer op de zaak betrekking hebbende stukken moeten zijn, overweegt het Hof dat niet is gebleken, in het licht van de – door het Hof geloofwaardig geachte – verklaring van de Inspecteur ter zitting van het Hof (...), dat deze over meer op de zaak betrekking hebbende stukken zou beschikken dan hij – al dan niet met een beroep op artikel 8:29 Awb – in het geding heeft gebracht.”*

Ik realiseer mij dat de invoering van een ‘commissie zaakstukken’ leidt tot extra inzet van toch al schaarse arbeidscapaciteit. Deze opoffering kan echter leiden tot een onafhankelijk oordeel over de vraag of een fundamentele waarborg van de bezwaarfase is nageleefd. Ik twijfel er niet aan dat langs deze weg onnodige procedures bij de belastingrechter kunnen worden voorkomen en dat het vertrouwen in de Belastingdienst toeneemt.

## 4 Conclusie

In deze bijdrage heb ik geconstateerd dat, hangende de bezwaarfase, de belastingplichtige in wezen geen effectieve mogelijkheid heeft om een discussie over de op de zaak betrekking hebbende stukken (inzagerecht) aan de belastingrechter voor te leggen. Ik heb voorgesteld in de bezwaarfase een ‘commissie zaakstukken’ in te stellen, die losstaat van het heffingsproces en de bezwaarcommissie, en onderzoekt of is voldaan aan het inzagerecht.

## Noten

- 1 Allard Lubbers is verbonden aan Lubbers, Boer & Douma en hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Leiden.
- 2 Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 februari 2023, 2023-0000026595, V-N 2023/10.19 en brief Staatssecretaris van Financiën van 16 mei 2023, 2023-0000115086, V-N 2023/25.18.
- 3 Aantekening Redactie Vakstudie Nieuws bij de brief van 16 mei 2023, V-N 2023/25.18.
- 4 Brief inspecteur-generaal Inspectie belastingen, toeslagen en douane van 6 februari 2023, 2023-0000024919; <https://www.inspectiebt.nl/actueel/nieuws/2023/06/05/start-onderzoek-informatieverstrekking-aan-de-rechter>.
- 5 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 149.
- 6 Ik beperk mij in dit artikel tot gevallen waarin het bezwaar gaat om een aan de belastingplichtige opgelegde aanslag.

- 7 Vgl. HR 10 april 2015, nr. 14/01189, BNB 2015/129, waarin is geoordeeld dat art. 8:42, lid 1, Awb ertoe strekt dat de gegevens die van belang zijn voor de beoordeling van het in beroep bestreden besluit van de inspecteur, aan de rechter – en de wederpartij – beschikbaar worden gesteld. Het doel is te waarborgen dat een geschil over een door de inspecteur genomen besluit wordt beslecht op basis van alle relevante feitelijke gegevens die aan de inspecteur ter beschikking staan, zodat de belanghebbende zich daarover kan uitlaten en de rechter daarmee bij zijn beoordeling rekening kan houden.
- 8 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, p. 149.
- 9 Zie bijvoorbeeld HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, BNB 2018/164.
- 10 Zie HR 23 mei 2014, nr. 12/01827, BNB 2014/186.
- 11 Zie onder meer HR 10 april 2015, nr. 14/01189, BNB 2015/129.
- 12 Zie voor een aardige overzichtsuitspraak met een genuanceerd overzicht van de gevolgen in WOZ-zaken: Rechtbank Midden-Nederland 5 juli 2021, nr. UTR 20/3677, V-N 2021/38.17.
- 13 Zelf heb ik deze indruk ook wel eens gehad.
- 14 Het vertrouwen in de Belastingdienst daalt sinds 2019. Zie Stand van de uitvoering 2022, p. 13.
- 15 Art. 8:29 Awb biedt de mogelijkheid het ter inzage leggen van stukken te weigeren op grond van gewichtige redenen. Zie bijvoorbeeld ABRvS 10 juni 2020, 202001087/2/A3 en 202001097/2/A3, ECLI:NL:RVS:2020:1367, V-N 2020/38.16.
- 16 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Nederland 26 februari 2019, ECLI:NL:RBNNE:2019:717 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 7 juli 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:3732. Zie echter ook bemoedigende jurisprudentie als Rechtbank Gelderland 8 mei 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:1947 (“Verzoekster heeft het recht in een zo vroeg mogelijk stadium over het volledige dossier te beschikken. Daarmee is in beginsel het spoedeisende belang gegeven.”).
- 17 Zie bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Holland 16 januari 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:2196.
- 18 Ik gebruik deze term ter aanduiding van de belastingambtenaar of -ambtenaren die beslissing op bezwaar neemt/nemen.
- 19 Art. 7:10, lid 4, Awb.
- 20 Ontleend aan Hof Arnhem-Leeuwarden 27 augustus 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:6384.

---

# De Belastingdienst als eilandenrijk

Prof. mr. G.T.K. Meussen<sup>1</sup>

---

“

De maatschappelijke roep om toepassing van de menselijke maat dient door te dringen tot alle geledingen van de Belastingdienst. Ook bij de Belastingdienst Particulieren en bij de Dienst Toeslagen. Een overtrokken beroep op het gelijkheidsbeginsel werkt in dat verband evenwel verlamdend en kan daarom beter achterwege blijven. Medewerkers van de Belastingdienst dienen verantwoordelijkheid te nemen voor hun eigen handelen en dienen zelfstandig, niet gehinderd door de vrees voor precedentes, naar eer en geweten te beslissen op basis van rechtvaardigheid en toepassing van de menselijke maat.

”

## 1 Eilandencultuur

De Belastingdienst als één van de belangrijkste uitvoeringsorganen van de Nederlandse overheid, bestaat uit een veelheid aan onderdelen, door mij aangeduid als eilanden. Niet alleen is er de reguliere Belastingdienst (Belastingdienst Blauw), maar ook Belastingdienst Toeslagen (Belastingdienst Rood<sup>2</sup>, thans de Dienst Toeslagen). De reguliere Belastingdienst bestaat uit onder meer Belastingdienst Particulieren, de Belastingdienst Ondernemingen, de Belastingdienst Grote Ondernemingen en de Belastingtelefoon.

In het kader van de hersteloperatie compensatie slachtoffers Kindertoeslagaffaire, is binnen de Dienst Toeslagen een aparte organisatie gebouwd, genaamd de Uitvoeringsorganisatie Herstel Toeslagen (UHT). UHT staat organiek uitdrukkelijk los van de Dienst Toeslagen. Voor de UHT zijn allemaal nieuwe medewerkers geworven, die niet voorheen bij de Belastingdienst Toeslagen hebben gewerkt, om maar te voorkomen dat de personen die in het verleden de problemen hebben veroorzaakt, vervolgens ook gaan meewerken aan de hersteloperatie, waarbij toeslagouders met dezelfde personen zouden worden geconfronteerd.

Voor de buitenwereld (de maatschappij en de journalistiek) is alleen het merk 'Belasting-

dienst' van belang en wordt geen onderscheid gemaakt tussen de verschillende dienstonderdelen. Veel mensen kunnen – of willen – dit onderscheid niet zien.

Dit heeft grote maatschappelijke gevolgen. Zaken die misgaan bij het ene dienstonderdeel van de Belastingdienst stralen uit naar de andere dienstonderdelen van de Belastingdienst en naar de Belastingdienst als geheel. Hiervoor heb ik het woord 'eilanden' gebruikt. Met dat woord 'eilanden' bedoel ik ook dat elk dienstonderdeel zijn eigen cultuur heeft, dat de diverse dienstonderdelen min of meer autonoom naast elkaar bestaan en dat er dus ook grote cultuurverschillen tussen deze dienstonderdelen zijn. Grote cultuurverschillen die de buitenwacht niet begrijpt.

## **2 De particuliere belastingplichtige**

Opvallend is dat door de Belastingdienst Particulieren soms procedures worden gevoerd over – om het maar zo te zeggen – pietluttige bedragen en waar een inspecteur juridisch alles uit de kast haalt om zijn gelijk te krijgen. Dat laatste kan allemaal, maar is maatschappelijk gezien toch een moeilijk te verteren zaak. Een schrijnend voorbeeld is de mevrouw die een te hoge vrijwilligersvergoeding had ontvangen<sup>3</sup>, waardoor de hele vergoeding belast was.<sup>4</sup>

Ter discussie staat de belastingvrije vergoeding van toentertijd € 1.500,- per jaar als bedoeld in art. 3.96, letter c Wet IB 2001. Deze is volgens de inspecteur overschreden met € 34 (mevrouw ontving in het desbetreffende jaar € 1.534). Dat standpunt is ook in de visie van de rechtbank, rechtens juist, aangezien voornoemd wetsartikel refereert aan 'voordelen behaald' hetgeen blijkens de parlementaire toelichting moet worden uitgelegd als ontvangen.

Vervolgens vervalt de gehele vrijstelling en moet het belastbare voordeel, op basis van de regels van goed koopmansgebruik (art. 3.25 juncto art. 3.95 Wet IB 2001) aan de onderscheiden jaren worden toegerekend. Mevrouw had deels haar vergoeding te laat gedeclareerd bij de ANBI. Dit impliceert dat een bedrag ad € 236,- aan het jaar 2012 moet worden toegerekend, zodat bij mevrouw in het in geding zijnde jaar 2013 een bedrag is belast van € 1.298,-. Ook beriep de inspecteur zich tijdens de procedure bij de rechtbank nog op het leerstuk van de interne compensatie.

De vraag is natuurlijk of bij een dergelijke geringe overschrijding van de vrijstellingsgrens niet de menselijke maat in de vorm van de hardheidsclausule had moeten worden toegepast of anders belastingheffing achterwege had moeten blijven als gevolg van toepassing van het evenredigheidsbeginsel (art. 3:4 Awb). Wie haalt het als belastinginspecteur in zijn hoofd om hierover te procederen, ik begrijp dit niet.

Een ander voorbeeld betreft de belastingplichtige met de gemiste hypotheekrenteaftrek. Ik heb het desbetreffende arrest van de Hoge Raad<sup>5</sup> in het Fiscaal Tijdschrift FED<sup>6</sup> aangemerkt als een tenenkrommend arrest. De belanghebbende heeft in deze zaak geld van haar ouders geleend ter financiering van de eigen woning. Zij heeft dienaangaande in het desbetreffende jaar een bedrag van € 2.740,- aan hypotheekrente betaald, maar heeft verzuimd om dit in haar aangifte inkomstenbelasting 2016 op te voeren. Sinds het jaar 2016 geldt een apart artikel in de Wet IB 2001 (art. 3.119g) met daarin opgenomen apart te verstrekken infor-

matie (BSN-nummer familieleden/geldverstrekkers etc.). Op 12 april 2018 heeft belanghebbende een 'herziene aangifte' IB/PVV voor het jaar 2016 ingediend. Hierin heeft belanghebbende alsnog aanspraak gemaakt op aftrek van € 2.740,- aan rente in verband met de door haar vader verstrekte geldlening. Daarbij heeft belanghebbende de in artikel 17b, lid 1, Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (hierna: Uitvoeringsregeling IB 2001) bedoelde gegevens verstrekt.

De Hoge Raad oordeelt dat het desbetreffende verzuim niet door middel van een herziene aangifte IB/PVV kan worden hersteld en dat de in het geding zijnde wettelijke bepaling (art. 3.119g Wet IB 2001) geen ruimte laat voor toetsing aan het evenredigheidsbeginsel.

Er is hier sprake van een situatie waarbij de overeenkomst van geldlening aan alle wettelijke vereisten voldoet, inclusief aflossingsvereiste, maar waarbij de van belang zijnde informatie te laat wordt verstrekt. Dit gebeurt niet in de oorspronkelijk aangifte, maar in de herziene aangifte inkomstenbelasting. Resultaat is dat belanghebbende de door haar verlangde hypotheekrenteaftrek misloopt, omdat zij in de oorspronkelijk ingediende aangifte inkomstenbelasting een fout heeft gemaakt (door de lening met de benodigde gegevens niet te vermelden) die nadien fiscaalrechtelijk nooit meer kan worden hersteld. Hoe kan een burger nog vertrouwen hebben in de overheid als die zelfde overheid zich zo hardvochtig opstelt? In de tijd toen ik zelf nog belastinginspecteur was, zou ik een dergelijke zaak toch bij bezwaar meteen ten gunste van de belastingplichtige hebben afgedaan. Waarom een dergelijke starre houding? Wie is daarmee gediend?

### **3 Het rulingsbeleid en grote ondernemingen**

Veel stof deed enkele jaren geleden de 'informeel kapitaal'-ruling van Uber opwaaien<sup>7</sup>. De Belastingdienst is kennelijk akkoord gegaan met het overhevelen van intellectuele eigendomsrechten van Bermuda naar Nederland hetgeen tot een aftrekpost in Nederland leidde van ca. € 5,5 miljard euro, terwijl daarover naar alle waarschijnlijkheid in Bermuda geen cent aan belasting is betaald. Een astronomisch bedrag, waar zuiver juridisch gezien op basis van de toepassing van het beginsel van de totaalwinst niets tegen in te brengen is.

Overigens zijn dergelijk rulings inmiddels onmogelijk gemaakt door de introductie van de artikelen 8ba-8bd Wet Vpb 1969. Maar bezien vanuit de maatschappij voelt het toch wel heel sterk als meten met twee maten en is dit enorme verschil in fiscale behandeling ten opzichte van de particulier als zijnde de belastingplichtige toch niet te bevatten. Bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen worden rulings en compromissen afgesloten voor vele honderden miljoenen of zelfs miljarden euro's. Maar bij de Belastingdienst Particulieren lijkt er soms nog om de laatste euro belastinggeld te worden gevochten.

### **4 Horizontaal toezicht<sup>8</sup>**

Horizontaal toezicht laat weer een ander spectrum in het handelen van de Belastingdienst zien. Op de site van de Belastingdienst wordt het als volgt omschreven: "Bij horizontaal toezicht is samenwerking het sleutelwoord. Door goede afspraken te maken met alle partijen die bij het aangifteproces betrokken zijn, kunnen we met elkaar de kwaliteit van de aangiften behouden en verbeteren. En voorkomen we onnodig dubbel werk."

“De samenwerking rond horizontaal toezicht heeft een aantal voordelen:

- 1 aanspreekpunt bij de Belastingdienst
- sneller zekerheid over de aanslag
- aangepast toezicht, bijvoorbeeld bij controles en vragenbrieven”

Bij horizontaal toezicht richt de Belastingdienst zich op grote ondernemingen alsmede het midden- en kleinbedrijf. Horizontaal toezicht ademt geen sfeer uit van repressie en handhaving, maar van wederzijds respect, onderling vertrouwen en de wil om tot een goede samenwerking te komen.

## **5 De Fraude Signalering Voorziening (FSV)<sup>9</sup>**

De Belastingdienst en de Dienst Toeslagen verwerken miljoenen belastingaangiften en aanvragen van toeslagen. Om al deze aangiften op tijd te verwerken worden verscheidene hulpsystemen gebruikt. Een van deze systemen was de Fraude Signalering Voorziening (FSV). De FSV werd gebruikt voor het registreren van risicosignalen.

Het gebruik van de FSV voldeed op verschillende punten niet aan de AVG. Te veel medewerkers hadden toegang tot het systeem. Gegevens die erin stonden, werden te lang bewaard en ook niet aangepast na onderzoek. Sommige gegevens zijn onterecht opgenomen en sommige verkeerd gebruikt. De FSV is op 27 februari 2020 uitgeschakeld en daarna niet meer gebruikt. Ten aanzien van de gedupeerden op deze lijst is een hersteloperatie in de vorm van een schadevergoeding in gang gezet.

## **6 De Toeslagenaffaire**

De maatschappelijke gevolgen van de Toeslagenaffaire zijn inmiddels genoegzaam bekend. Een doorgeslagen fraudebestrijding heeft er toe geleid dat een grote groep toeslagenouders in een enorme financiële ellende verzeild is geraakt, met ook veel psychisch en emotioneel leed tot gevolg. Die handelwijze is na de ommezwaai van de afdeling bestuursrecht-spraak van de Raad van State op 23 oktober 2019<sup>10</sup> aangemerkt als institutioneel vooringenomen handelen. Dat wil zeggen dat niet de individuele ambtenaren vooringenomen hebben gehandeld, maar dat Belastingdienst Toeslagen als overheidsorgaan institutioneel heeft gehandeld. Toeslagenouders die ten onrechte als fraudeurs werden aangemerkt, waarbij de Belastingdienst op rigoureuze wijze gebruik heeft gemaakt van zijn invorderingsbevoegdheden, met gebruikmaking van verrekening van een kinderopvangtoeslagschuld met huur- en zorgtoeslag en kindgebonden budget. Deze toeslagenouders kwamen als ‘fraudeur’ niet in aanmerking voor een betalingsregeling en ook niet voor de Wet schuldsanering natuurlijke personen. In de Bezwaarschriftenadviescommissie kinderopvangtoeslag heb ik ongemeen schrijnende gevallen gezien die gepaard gaan met veel emoties tijdens een hoorzitting. Ik heb mij nooit kunnen voorstellen dat de Belastingdienst in Nederland op deze wijze te werk zou gaan.

## **7 Een doorgeslagen beroep op het gelijkheidsbeginsel**

Zowel bij de reguliere Belastingdienst, als bij de Uitvoeringsorganisatie Herstel Toeslagen (UHT), zie ik momenteel een doorgeslagen beroep op het gelijkheidsbeginsel door inspecteurs en medewerkers van UHT. Dit heeft een verlamme uitwerking op de (fiscale) uitvoeringspraktijk. In de hiervoor aangehaalde uitspraak van de afdeling bestuursrecht-spraak van de Raad van State klinkt een oproep voor de menselijke maat door, hetzij via toepassing van het evenredigheidsbeginsel (art. 3:4, lid 2 Awb) hetzij via een rechtmatig

beroep op toepassing van de hardheidsclausule. Dit staat echter op gespannen voet met een overdreven toepassing van het gelijkheidsbeginsel. In mijn tijd als belastinginspecteur deed ik in beginsel alle zaken zelf af, al dan niet na overleg met de teamleider. Een zaak aanbrengen bij het toen bestaande landelijke vaktechnische overleg vennootschapsbelasting was bijna onmogelijk. Er was weinig landelijk beleid en de toepassing van het gelijkheidsbeginsel had slechts een bescheiden vorm aangenomen. Te vaak hoor ik belastingambtenaren en medewerkers van UHT tegenwoordig zeggen: meneer/mevrouw, ik zie uw probleem, ik zou u wel willen helpen maar ik kan het niet. Dit zou strijd opleveren met het gelijkheidsbeginsel en leiden tot ambtelijke willekeur. Een dergelijke attitude heeft een verlamdend effect op het functioneren van de Belastingdienst. In veel gevallen zal nu juist maatwerk moeten worden geleverd. Daaraan kan geen uitvoering worden gegeven bij een overdreven uitleg van het gelijkheidsbeginsel, met een verlamdende werking tot gevolg.

## 8 Uitleiding

Ik zou wensen dat de reguliere Belastingdienst, maar ook de Dienst Toeslagen, inzien dat er voor de maatschappij slechts sprake kan zijn van één Belastingdienst, die ook maar met één mond spreekt in plaats van verschillende monden. Dit betekent dat de eilandencultuur bij de Belastingdienst dient te verdwijnen. Correcties van pietluttige bedragen dienen achterwege te blijven. De maatschappelijke roep om toepassing van de menselijke maat dient tot alle geledingen van de Belastingdienst door te dringen, ook bij de Belastingdienst Particulieren en ook bij de Dienst Toeslagen. Een overtrokken beroep op het gelijkheidsbeginsel werkt verlamdend en dient achterwege te blijven. Medewerkers van de Belastingdienst dienen weer verantwoordelijkheid te nemen voor hun eigen handelen en dienen zelfstandig naar eer en geweten beslissingen te nemen, op basis van rechtvaardigheid en toepassing van de menselijke maat. Fraudebestrijding mag in dit verband zeker niet ontbreken, maar dan wel zonder elementen van individuele of institutionele vooringenomenheid. Een menselijk gezicht van de Belastingdienst, in al zijn geledingen, alsmede bij de Dienst Toeslagen, is anno 2023 meer nodig dan ooit tevoren.

## Noten

- 1 Gerard Meussen is hoogleraar algemeen belastingrecht aan de Radboud Universiteit Nijmegen en tevens lid van de Bezwaarschriftenadviescommissie kinderopvangtoeslag.
- 2 Sinds enkele jaren is de uitvoering van de toeslagenwetgeving organiek gezien losgekoppeld van de Belastingdienst. Thans is sprake van de Dienst Toeslagen die rechtstreeks ressorteert onder het Ministerie van Financiën. Dit is evenwel een subtiliteit die mij bij het schrijven van deze bijdrage was ontgaan, en naar ik aanneem ook het overgrote deel van Nederland. Zij zullen de toeslagenproblematiek nog steeds blijven associëren met de Belastingdienst. Bij het schrijven van deze bijdrage ben ik er maar van uitgegaan dat Toeslagen nog steeds een onderdeel is van de Belastingdienst. Ook al is dit formeel niet zo. Ik schrijf deze

bijdrage met de bril van de gewone burger en die zal Toeslagen, in weerwil van bestuurlijk trapezewerk, nog steeds met de Belastingdienst vereenzelvigen. De FIOD en de Douane zijn overigens wel formeel onderdeel van de Belastingdienst. Deze bestuurlijke/ambtelijke herindeling toont ook wat mij betreft aan hoe groot de afstand is van de ambtelijke top op het Ministerie van Financiën tot de gewone burger.

- 3 <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/fyscale-ergernissen/de-vrijwilligersvergoeding-hoe-onwrikbaar-kan-een-inspecteur-zijn/>.
- 4 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 31 augustus 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:5419. Het tegen deze uitspraak gerichte hoger beroep was overigens niet ontvankelijk. Zie: ECLI:NL:GHSHE:2017:195.
- 5 ECLI:NL:HR:2021:1719.
- 6 FED 2022/16.
- 7 <https://www.rtlnieuws.nl/economie/bedrijven/artikel/4807631/uber-regelt-belastingvoordeel-van-6-miljard-nederland>.
- 8 [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/horizontaal\\_toezicht/](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/horizontaal_toezicht/).
- 9 [https://www.tweedekamer.nl/debat\\_en\\_vergadering/uitgelicht/gedupeerden-van-fraude-signalering-voorziening-fsv-belastingdienst](https://www.tweedekamer.nl/debat_en_vergadering/uitgelicht/gedupeerden-van-fraude-signalering-voorziening-fsv-belastingdienst).
- 10 Raad van State 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3535 en ECLI:NL:RVS:2019:3536; <https://www.raadvanstate.nl/uitspraken/@118143/201900753-1-a2/>.



---

# Resultaten uit het verleden, lessen voor de toekomst

Mr. J.A.C.A. Overgaauw<sup>1</sup>

---

“ Ons belastingstelsel is aan herijking toe. Oude waarden kunnen daarbij richtinggevend zijn. In hoeverre die nog overtuigingskracht hebben, bepaalt de politiek. In de uitvoering moeten IT en AI worden omarmd ter ondersteuning van belastingplichtigen en om te waarborgen dat eenieder zijn verplichtingen nakomt. De Belastingdienst behoort daarbij te allen tijde de regie te houden indachtig het aloude adagium: fortiter in re, suaviter in modo. ”

## 1 Inleiding

Ons belastingstelsel kraakt. Het moet nodig op de schop. De Belastingdienst functioneert niet zoals het zou moeten. Geluiden die in alle gremia breed worden uitgemeten. Tegelijkertijd verlopen alle processen om te komen tot verbetering even moeizaam als de processie van Echternach. Een breed gedragen toekomstbeeld voor een nieuw stelsel ontbreekt. Er is gebrek aan menskracht en de computersystemen zijn over hun houdbaarheidsdatum heen.

Stilzitten is geen optie, maar wat kan er dan wel? Ik doe een poging om wat perspectief te bieden. Hoe zouden we kunnen komen tot een breed gedragen herijking van ons belastingstelsel?<sup>2</sup> We moeten het dan wel eens kunnen worden over de uitgangspunten, heffingsbeginselen en de wijze van uitvoering. Intussen moet worden voorzien in de noden van de dag. Dat betekent taken verdelen onder strakke regie. Een bijdrage van maximaal 6 bladzijden geeft weinig ruimte voor voetnoten en nuance. Nuance die in de huidige tijd bij de beoordeling van het werk van de Belastingdienst maar al te zeer ontbreekt.

## 2 Eens worden over uitgangspunten

In het voorwoord van de bundel Cyns en Dyns<sup>3</sup> is gesteld dat het belastingrecht en de belastingheffing nooit technocratisch mogen worden, een dienende functie moeten hebben in het streven naar een rechtvaardiger samenleving, waarbij noties als herverdeling en aandacht

voor de zwakkere niet kunnen ontbreken. Ik ben ermee opgevoed en hou er graag aan vast. Het geeft echter nog geen zicht op de inrichting van en de maatvoering binnen het belastingstelsel.

### *2.1 Herbezinning op de heffingsbeginselen nationaal*

Op basis van welke beginselen kan het hiervoor aangehaalde uitgangspunt vorm worden gegeven, zodat het maatschappelijke draagvlak voor belastingheffing wordt versterkt? Het is mijn overtuiging dat de door W.J. de Langen in de jaren vijftig van de vorige eeuw geformuleerde heffingsbeginselen als het draagkrachtbeginsel, het profijtbeginsel en het beginsel van de bevoorrechte verkrijging, samen met het later geïntroduceerde beginsel dat de vervuiler betaalt, onder het alles overkoepelende gelijkheidsbeginsel nog steeds geldingskracht hebben bij het vormgeven van een rechtvaardig nationaal belastingstelsel. Laten we ons daaraan dus maar vasthouden.

De band tussen die beginselen en de verschillende heffingsbronnen zoals inkomen, vermogen en consumptie vraagt om herbezinning. Daarbij kunnen eveneens in het verleden geformuleerde beginselen behulpzaam zijn. Ik noem het welvaartsbeginsel (doe de economie zo min mogelijk schade), het beginsel van de minste pijn (val de belastingplichtige niet onnodig lastig met administratieve rompslomp, maar maak de heffing daarbij niet onzichtbaar) en het beginsel van de geoorloofde realisatie (het legaliteitsbeginsel met inachtneming van de lessen van de toeslagenaffaire).

Noties als herverdeling en aandacht voor de zwakkeren zijn de voorbije 50 jaar niet afwezig geweest. Met het oog op verbetering van de positie van de zwakkere zijn om de haverklap regelingen getroffen en weer gewijzigd. Het schrijnende effect ervan was – en is helaas nog steeds – dat deze maatregelen weinig samenhang vertonen en betrokkenen vaak vasthouden in de armoedeval. Het verwerven van meer inkomen loont niet omdat het meerdere wordt weggenomen door belastingheffing en verlies van toeslagen. Een stelselprobleem dat serieuze aandacht verdient.

Naar mijn overtuiging dient het belastingrecht het streven naar een rechtvaardiger samenleving het best als het de economische, sociale en milieudoelstellingen niet in de weg zit. Dat is iets anders dan niet-fiscaal beleid voeren via belastinguitgaven. De geschiedenis heeft geleerd welke eroderende werking belastinguitgaven hebben. Zij ondergraven het draagvlak. Dat betekent niet dat belastingheffing steeds neutraal zou moeten uitwerken op de economie, de sociale verhoudingen of het milieu. Zo heeft belastingheffing over winsten ontegenzeggelijk invloed op het (her)investeringspotentieel van een onderneming en laat het draagkrachtbeginsel in de inkomstenbelasting de sociale verhoudingen niet ongemoeid. Het profijtbeginsel en het beginsel dat de vervuiler betaalt, werken wellicht nog het meest neutraal uit.

Dat het belastingrecht en de belastingheffing, ondanks alle belijdenissen voor eenvoud, te technocratisch zijn geworden, wordt door niemand bestreden. In de belastingwetgeving hebben overspannen verwachtingen van de mogelijkheden om overheidsbeleid via het fiscale instrument te realiseren bijgedragen aan steeds toenemende ingewikkeldheid en afbreuk gedaan aan de beginselen waarop de desbetreffende heffingen geacht werden te

zijn gebaseerd. De gedachte dat met verlaging van tarieven in ruil voor het schrappen van aftrekposten vereenvoudiging (voor wie?) zou kunnen worden bereikt, is gelogenstraft. De Wet IB 2001 werd aanvankelijk door links en rechts aangemerkt als een stap in de goede richting. Inmiddels is door invoering van door economische overwegingen ingegeven wetswijzigingen de verhouding tussen de belastingdruk op winst (al dan niet uit aanvankelijk belang), loon, en belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, danig onder spanning komen te staan. Box 3 (een in de inkomstenbelasting geïntegreerde heffing van vermogen) is haar aanvankelijke charme kwijt. De heffing van 1,2% van de waarde van het vermogen boven de vrije voet is door de Hoge Raad in strijd geacht met de mensenrechten. Dat stelt de wetgever voor de weinig benijdenswaardige taak een praktisch uitvoerbaar nieuw systeem te bedenken voor de heffing van (inkomsten uit) vermogen dat leidt tot voor burgers voorspelbare uitkomsten, zonder het in de laatste decennia van de vorige eeuw bestreden oneigenlijke gebruik weer nieuw leven in te blazen.

Het verdient verder overweging om – waar mogelijk – een directe relatie aan te brengen tussen belastingheffing en overheidsuitgaven. Inspiratie daarvoor kan worden geput uit de publicaties van Brüll daarover. Een nauwer aanwijsbaar verband tussen bijvoorbeeld heffingen gebaseerd op het profijtbeginsel of het beginsel dat de vervuiler betaalt en de desbetreffende overheidsuitgaven kan het maatschappelijk draagvlak voor een heffing verhogen. Voor heffingen, gebaseerd op het draagkrachtbeginsel of het beginsel van de bevoorrechte verkrijging, past toevoeging aan de algemene middelen het best.

## *2.2 Herbezinning op de internationale verdelingsbeginselen; ieder land een fair share*

De noties herverdeling en aandacht voor de zwakkere kunnen ook internationaal richtinggevend zijn. Een fair share voor ieder land zou het in de internationale gremia na te streven doel moeten zijn. Inmiddels zijn de geesten daarvoor langzaam bevattelijker geworden, maar er is nog een lange weg te gaan. Zonder strakke mondiale regie van bijvoorbeeld de Wereldbank zal het niet lukken. Het streven naar welvaartoptimalisatie binnen de eigen soevereine kring en wantrouwen ten opzichte van de intenties van andere staten vormen vooralsnog een lastig te nemen hindernis.

Maar er is hoop. De 'ieder voor zich'-mentaliteit heeft geleid tot schadelijke belastingconcurrentie. De Nederlandse rol daarbij heeft terecht onder het vergrootglas gelegen. We hebben ons aangepast. Het Nederlandse (internationale) belastingrecht en de wijze waarop onze Belastingdienst opereert zijn nog steeds een factor van betekenis bij het aantrekken van grensoverschrijdende investeringen. De Belastingdienst is voor het bedrijfsleven toegankelijk en bereid zonder onderscheid zekerheid vooraf te bieden binnen wet en jurisprudentie, en steeds met inachtneming van het vierogen-principe. Het is jammer dat deze, internationaal jaloersmakende, sterke punten in algemene termen ook in eigen kring soms nog in een kwaad daglicht worden gezet. Het misbruik van onze fiscale wet- en regelgeving dat wel tot internationale kritiek aanleiding heeft gegeven, wordt samen met de verdragspartners loyaal bestreden. Verdere intensivering van die samenwerking is onmisbaar om de in de cyber economy behaalde winsten aan belastingheffing te onderwerpen. Dat vereist dat staten het eens worden over het te hanteren (wereld)winstbegrip, over de verdelingsleutel van de aldus vastgestelde winst over de landen en over de aanwijzing van de staat wiens Belastingdienst bij het heffingsproces het voortouw neemt. Peer reviews onder regie van

bijvoorbeeld de Wereldbank zullen het internationale vertrouwen moeten bewaken. De Nederlandse Belastingdienst kan hierbij een waardevolle rol vervullen.

De noodzaak tot intensivering van internationale samenwerking om te komen tot een adequate heffing over winsten behaald in de cyber economy, de bestrijding van internationale belastingontduiking en niet te vergeten cyber crime, zal hopelijk ook de invulling bevorderen van de noties herverdeling en aandacht voor de zwakkere in internationaal verband.

### *2.3 Herbezinning op de uitvoering*

De Belastingdienst was in de jaren zeventig nog een organisatie die dreef op papierstromen. Integratie van processen en digitalisering brachten de Nederlandse Belastingdienst tot een moderne prijswinnende organisatie begin jaren negentig. De Coördinatiegroep Constructiebestrijding werd opgericht en rechtsvragen moesten worden voorgelegd aan kennisgroepen. Het horizontale toezicht deed zijn intrede in de vennootschapsbelasting vanuit de gezonde gedachte dat het voorkomen van geschillen beter is dan het genezingsproces via de belastingrechter. De computer selecteerde jaarlijks de posten waaraan bij de beoordeling van de aangiften aandacht moest worden besteed. Het op zichzelf nobele streven naar efficiency en gelijke behandeling in alle delen van het land en door iedere willekeurige aanslageregelaar, maakte van de oorspronkelijk beoogde magistratelijk handelende inspecteur een uitvoerder zonder bewegingsvrijheid. Daarbij deed ook de overheidsmanager zijn intrede. Kennis en ervaring als fiscalist werden niet van haar of hem verwacht, oog voor productie en doorlooptijden wel.

De economische malaise leidde tot bezuinigingen op gebouwen, personen en computersystemen. De beeldvorming van de Belastingdienst is inmiddels gekanteld. Stemmen zijn opgekomen om de Belastingdienst onder toezicht te plaatsen. De toezichthouder onder toezicht? Ik vraag mij af of een stapje terug in de tijd niet beter is, met leidinggevendendie vanuit kennis en ervaring de Belastingdienst aansturen bij het op magistratelijke wijze heffen en invorderen van de belastingen; onafhankelijk, toegankelijk, sterk in de leer en empathisch in de uitvoering.

### *2.4 Rechtsbescherming*

De beslechting van geschillen in belastingzaken wordt sinds 2005 in twee feitelijke instanties gedaan met de mogelijkheid van cassatie door de Hoge Raad. De zogenoemde Tariefcommissie is met ingang van 2002 opgeheven en sindsdien worden zaken betreffende de Douane in de gewone rechterlijke kolom behandeld. De toegankelijkheid van de rechter voor belastingplichtigen voldoet aan internationale normen. Maar de roep om meer rechtsbescherming kan niet worden genegeerd.

Daarbij passen wel kanttekeningen. De uitvoeringscapaciteit van de rechterlijke macht is aan grenzen onderworpen. Menskracht en middelen zijn niet onbepikt. Dat noopt tot nader onderzoek van de instroom van zaken. Kan meer rechtsbescherming worden geboden en tegelijkertijd de gang naar de rechter worden vermeden?

Kosteloze rechtshulp in een zo vroeg mogelijk stadium voor belastingplichtigen met weinig 'doenvermogen' en een toegankelijke, dienstbare Belastingdienst kunnen beide doelen dienen. De voornemens die daarvoor inmiddels zijn uitgesproken, zijn toe te juichen.

De trend waarin belastingprocedures een uitlaatklep zijn geworden voor boze burgers om onwettelijke wetgeving aan de kaak te stellen, zal moeten worden gekeerd door wetgeving met voldoende maatschappelijk draagvlak. Een gerenoveerd belastingstelsel met voldoende maatschappelijk draagvlak kan wellicht ook het belastingprocesrecht als verdienmodel op basis van “no cure no pay” afspraken terugdringen.

Ten slotte is in dit verband te overwegen een rechtsgang te creëren voor het voortvarend verkrijgen van zekerheid vooraf met de mogelijkheid om prejudiciële vragen aan de Hoge Raad te stellen. Zo'n procedure zou wellicht ook de mogelijkheid openen om voor bepaalde geschillen in de sfeer van de indirecte belastingen te bepalen dat het oordeel alleen voor de toekomst zal gelden als de consument op wie de heffing is afgewenteld daarmee voor het verleden niet is gebaat.

### **3 Een routeplanner**

Als het doel is bepaald kan het werk worden verdeeld en de regievoering worden bepaald. Het gaat om een ingrijpende wetgevingsoperatie, het opleiden van mensen en het ontwikkelen van middelen met de huidige situatie als startpunt. Het goede behouden en de hete hangijzers aanpakken zonder het doel uit het oog te verliezen en opnieuw te verzeilen in een processie van Echternach. Een grote uitdaging gelet op de huidige stand van de automatisering. Er moet op veel borden tegelijk worden geschaakt.

#### *3.1 Op orde brengen van de elektronische infrastructuur*

Een elektronische infrastructuur die voldoet aan hedendaagse eisen en ruimte laat voor gewenste toekomstige aanpassingen van het belastingstelsel is een conditio sine qua non. De noodzaak van bezuinigingen in de afgelopen decennia heeft diepe sporen nagelaten op de menskracht en middelen van de Belastingdienst. Computersystemen knarsen en piepen, ze kunnen wetswijzigingen niet meer aan. De aanslagregeling komt in gedrang en de bereikbaarheid van de belastinginspecteur om een en ander met gevoel voor verhoudingen in goede banen te leiden (bijvoorbeeld bij het toekennen en terugvorderen van toeslagen) is onder de maat. De tijd van erover praten is voorbij. Een projectgroep bestaande uit IT- en AI-specialisten en ervaren fiscalisten op de diverse vakgebieden die elkaars taal willen verstaan, zal – voeling houdend met de achterban – het werk moeten doen.

#### *3.2 Noodverbanden in de wetgeving*

Allereerst moeten noodverbanden worden aangelegd voor acute kwesties. Dan denk ik wat betreft de inkomstenbelasting aan de armoedeval en aan de scheefgroei tussen de heffing van de verschillende inkomensbronnen. De wetgeving daarvoor moet klaar liggen om te worden ingevoerd zodra de renovatie van het automatiseringssysteem dat aan kan. Dat geldt ook voor wetgeving voor het wegwerken van andere pijnpunten in de inkomstenbelasting die met name Leo Stevens een en andermaal heeft gesignaleerd. Binnen het Ministerie van Financiën moeten medewerkers, desgewenst met bijstand van buitenstaanders, voor deze klussen worden vrijgemaakt.

#### *3.3 De vormgeving van het gewenste toekomstige stelsel*

Een staatscommissie als die welke in de jaren vijftig van de vorige eeuw is ingesteld met subcommissies op de verschillende vakgebieden kan zo snel mogelijk aan het werk worden

gezet voor het uitwerken van de renovatie van het belastingstelsel en het socialezekerheidsstelsel. De uitkomsten waartoe die commissie zou moeten komen, zouden wetteksten moeten zijn die met name bij de tariefstelling voor de politiek handvatten bieden voor maatvoering. Op weg daarnaartoe dienen aan de politiek keuzes te worden voorgelegd die de vormgeving in de kern raken. Ik denk wat betreft de inkomstenbelasting aan heffing van het individu of heffing met inachtneming van de samenlevingsvorm en aan de wijze waarop winst, inkomsten uit arbeid en (inkomsten uit) vermogen in de heffing zouden moeten worden betrokken. De plaats van de erf- en schenkbelasting in het geheel verdient daarbij ook nadere bezinning.

Wat betreft de vennootschapsbelasting zullen de internationale ontwikkelingen, beschreven in paragraaf 2.2, nauwgezet moeten worden gevolgd.

Voor Douane rest ons slechts de uitvoering tegen beloning, maar daarmee valt voor een transitieland als het onze zeker eer te behalen als we de criminaliteit weten te onderdrukken. Voor de indirecte belastingen stellen de grenzen en de uitvoeringsmogelijkheden praktische beperkingen aan een eigen nationale invulling van de Europese richtlijnen, maar daarbinnen valt stellig nog winst te behalen.

### 3.4 *De dienende functie van de belastingheffing; de rol van de Belastingdienst*

De naar de huidige maatschappelijke omstandigheden in te richten Belastingdienst moet zowel nationaal als internationaal een compliancebevorderende rol kunnen spelen. Het esprit de corps moet van hoog tot laag nieuw leven worden ingeblazen bij de Belastingdienst. Procesmanagers moeten ondersteuners zijn en geen beleidsbepalers. Fiscaal beleid behoort te worden gemaakt door in de praktijk van de heffing gepokte en gemazelde fiscalisten die de uitgangspunten van het stelsel kennen en bewaken. Daaronder bevinden zich overigens zonder twijfel ook geschikte procesmanagers. Digitalisering is een onmisbaar hulpmiddel bij het verwezenlijken van een correcte heffing en het bestrijden van belastingontduiking. Data analyse kan niet zonder algoritmes, maar bij het invoeren daarvan behoren de mensenrechten te worden gewaarborgd en de uitkomsten van de computeranalyse dienen steeds door belastingambtenaren te worden beoordeeld en met de belastingplichtigen te worden besproken. De Belastingdienst moet één stabiel geleide samenwerkende organisatie zijn. Dienstbaar aan de burger, maar geen dienstbode van de politieke waan van de dag.

## 4 **Afsluiting**

Ik bespeur nieuw elan bij allen die zich echt betrokken voelen bij de noodzakelijke herijking van ons belastingstelsel. Oude waarden kunnen nog steeds richtinggevend zijn. De maatvoering daarbij is aan de politiek. In de uitvoering moeten IT en AI worden omarmd ter ondersteuning van belastingplichtigen en om te waarborgen dat eenieder zijn verplichtingen nakomt. De Belastingdienst behoort daarbij te allen tijde de regie te houden indachtig het aloude *adagium fortiter in re, suaviter in modo*. Laten we de krachten bundelen en aan de slag gaan.

## Noten

- 1 Jacques Overgaauw ving zijn loopbaan aan op een inspectie directe belastingen, was werkzaam bij de directies Wetgeving Directe Belastingen en Internationale Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën en stapte over naar de rechterlijke macht als raadsheer bij de belastingsector van het Hof Den Haag en van daaruit naar de Hoge Raad der Nederlanden, eerst als A-G met douane en accijnzen in zijn portefeuille, daarna als Raadsheer en eindigend als Vicepresident, voorzitter van de Belastingkamer. Sinds 2022 is hij een van de voorzitters van de Commissie van Wijzen bij het herstel van gemaakte fouten bij de kinderopvangtoeslag.
- 2 Anna Custers formuleerde het in een interview in NRC van 6 april 2023 als volgt: "Een goed belastingstelsel is fundamenteel voor het 'contract' tussen burger en overheid. Als je op een eerlijke manier belasting int en dat geld effectief besteedt, ook aan armoedebestrijding, kom je in een positieve spiraal. Je bouwt aan het vertrouwen van burgers, wat essentieel is voor je samenleving en economie."
- 3 Voorwoord van Lex Jongsma en Jan Verburg in de afscheidsbundel voor prof. mr. H.J. Hofstra Kluwer 1975 ISBN 90 200 0437 9

Joop van Lunteren aan het woord tijdens het VHM Symposium 17 april 2018 "De Januskop van Belastingen, het dilemma in... (h)eerlijke belastingheffing!".





---

# Hoe verder?

Mr. S.T.P.H. Palmen-Schlangen<sup>1</sup>

---

“ Een rechtsstaat moet de rechten van de burger beschermen door diens rechtspositie te versterken. Daarin moet beginselgeleid toepassen van het recht bepalend zijn. De bestuurlijke opgave is een beweging te maken van het regelgericht uitvoeren van de wet naar het beginselgeleide toepassen van het recht. Oplossingsgericht besturen houdt in dat vooral moet worden gelet op de effecten voor de burger, waar immers alles samenkomt. Uitvoeringsambtenaren moeten daarvoor de ruimte krijgen. ”

## 1 Inleiding

De verenigde hoofdambtenaren van het Ministerie van Financiën bieden al 150 jaar ondersteuning aan inhoudelijk deskundige ambtelijke vakmensen. Helaas blijkt dat met name deze inhoudelijke deskundigheid niet altijd op waarde wordt geschat. Crisissen laten zien dat juist de vakmensen onvoldoende gehoord worden. Ook de meest recente parlementaire enquête<sup>2</sup> trekt dezelfde pijnlijke conclusie en laat eenzelfde patroon zien: Onkunde, Onderschatting, Ontkennen, Onmacht, Onrecht.

Mijn bijdrage in dit boek is gebaseerd op mijn lezing tijdens het VHM-symposium van 18 april 2023 met als titel: "Belastingdienst, tot hier en nu verder". In het drieluik Verleden, Heden en Toekomst mocht ik het heden vertegenwoordigen.

## 2 Gekend onrecht

Tijdens een bijeenkomst met collega's, al jaren geleden, raakte ik in gesprek met collega C. Ze vertelde over haar woonplaats en de verre afstand naar haar werk. Destijds hadden zij en haar man gekozen voor de rust en ruimte van het Groningse platteland, vooral vanwege de kinderen. Nu de kinderen het huis uit waren, was de situatie anders geworden. Ik vroeg waarom ze dan niet ging verhuizen. Haar emotionele antwoord was: "Verhuizen is geen optie als je huis vol scheuren zit en de waarde enorm gedaald is. Wij wonen midden in het Groningse gaswinningsgebied. De overheid belooft veel om ons tegemoet te komen, maar die erkenning en afhandeling laten enorm lang op zich wachten. Wij kunnen daardoor geen kant op." Pijnlijk duidelijk werd de impact van het handelen van de overheid op het leven van burgers.

Ongekend zo'n ervaring, dat dit überhaupt kan gebeuren in een democratische rechtsstaat zoals de onze. Immers in een rechtsstaat is de Staat verbonden met het recht en het recht met de Staat. Althans zo zou het moeten zijn.

### **3 Recht & Staat niet langer verbonden met elkaar**

De realiteit laat echter zien dat ons bestuur tegenwoordig meestal los staat van het recht. Dit terwijl ons rechtsstelsel toch zo zou moeten werken dat niemand in de knel hoeft te komen. Daarvoor zijn er corrigerende mechanismen om de rechtsbescherming te bieden die bedoeld is in een rechtsstaat. Helaas blijkt in de praktijk dat de Haagse systeemwereld en de leefwereld van burgers vaak mijlenver uit elkaar liggen. Hierdoor is er ruimte ontstaan voor systeemfalen.

De overheid heeft decennia geleden gekozen voor marktdenken, onder andere om begrotingstekorten het hoofd te kunnen bieden. Het neoliberalisme trad binnen in overheidsland en bestuurders werden geworven op basis van het zogenoemde 'New Public Management'. Bestuurders moesten besturen op basis van bedrijfsvoeringsaspecten; onder andere efficiency en doelmatigheid werden de nieuwe paradigma's.

De inhoudsdeskundigheid werd ondergebracht bij de professional en die kon worden geraadpleegd indien de manager dat nodig vond. Het daarbij optredend probleem is evenwel dat als je iets niet weet, je ook niet weet dat je buiten je kennisgebied treedt. De professional werd niet (of onvoldoende) geraadpleegd en diens adviezen werden niet op waarde geschat. De inhoudelijke deskundigheid werd niet betrokken bij besluitvorming. Dit alles met het gevolg dat besluiten genomen werden op basis van een te beperkt aantal perspectieven.

Daarnaast zien we ook in de fiscaliteit het fenomeen van de paradigmaverkleving optreden.<sup>3</sup> Er blijkt aan de bestuurstafel geen ruimte te zijn voor andere perspectieven dan die van de bestuurder. Evenals het verschijnsel dat wordt vastgehouden aan eerdere besluiten en er geen ruimte wordt genomen om tot nieuwe inzichten te komen.

Het Recht en de Staat zijn niet langer met elkaar verbonden, zoals de diverse parlementaire enquêtes hebben laten zien. De parlementaire enquête over de kinderopvangtoeslag staat bij mij uiteraard nog het scherpst op het netvlies. De conclusies verwoord in het rapport 'Ongekend Onrecht' liegen er niet om. De conclusies van het rapport Ongekend Onrecht<sup>4</sup> signaleren dat sprake was van:

- Vooringenomen handelen;
- Ontbreken menselijke maat;
- Negeren van noodsignalen;
- Harde interpretatie van wet- en regelgeving.

Van gelijksoortige aard waren de conclusies van het rapport 'Groningers boven Gas'<sup>5</sup>:

- De ernst van de problemen in Groningen is structureel onderschat;
- Geld is dominant bij besluiten over gaswinning;
- Leveringszekerheid is gebruikt als rookgordijn;
- De onveiligheid in Groningen duurt onacceptabel lang;
- Oliemaatschappijen profiteren van rolvermenging op Ministerie van Economische Zaken;

- Het starre en gesloten gasgebouw heeft weinig oog voor belangen van de buitenwereld;
- Gebrekkige schadeafhandeling brengt schade toe aan Groningers;
- Zwalkende versterkingsaanpak is fruikend voor gedupeerde Groningers;
- Regionale bestuurders zijn niet bij machte om de belangen van Groningers werkelijk te behartigen;
- De kennisontwikkeling over het Groningenveld is doelbewust beperkt gehouden.

#### 4 Recht sturen

Wat/wie wordt bedoeld met de Staat? De Staat is de staatkundige vertaling van 'bestuur'. Een bestuur<sup>6</sup> is een college dat krachtens formele bevoegdheid de aangelegenheden van een bepaalde organisatie (te denken valt bijv. aan een bedrijf, onderwijsinstelling of kerkelijke instantie) leidt en regelt.

Zolang je past binnen de standaard, werkt de huidige besturingsfilosofie adequaat. Ook nog als je tot de lokale gemeenschap behoort en daar 'je plaats kent'. Dit geldt echter niet voor nieuwkomers of mensen die – om wat voor reden dan ook – afwijken van de gangbare norm: mondige vrouwen, immigranten, mensen met een lichamelijke of geestelijke handicap, anders- of ongelovigen, lhbtqi+-ers, mensen die vanuit een arbeidersmilieu proberen 'op te klimmen' enzovoort. Bij deze inmiddels ouderwetse responsieve maatwerkmaatschappij paste geen rechtsbewustzijn, maar een beeld van gunsten, kennissen en dankbaarheid. Overheidsliefdadigheid dus. Het werkte goed voor diegenen die tot de notabelen behoorden, die elkaar functies en daarmee macht over 'het gewone volk' toedeelden.

Een rechtsstaat is juist bedoeld om rechten van de burger te beschermen. Dit moet worden bereikt door het begrenzen van overheidsbevoegdheden en zodoende het versterken van de positie van de burger. Dit vraagt om het beginselgeleide toepassen van het recht waarbij niet het adagium geldt "regel is regel", maar dat de bedoeling van de bepaling leidend is voor de toepassing van rechtsregels en rechtsbeginselen. Dit zijn de uitgangspunten die zijn vastgelegd in de Grondwet en de daarin opgenomen grondrechten. Dit alles vormt ook de impliciete basis voor het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel: handelen van de overheid moet gebaseerd zijn op een vooraf aanwezige rechtsbepaling. Dit geldt ook voor de machtscheiding: wetgevende macht, uitvoerende macht, (onafhankelijk) rechtsprekende macht. De onafhankelijke rechtspraak toetst op toepassing van het recht.

#### 5 Bescherming van mensen(rechten)

Een rechtsstaat biedt rechtsbescherming tegen willekeurige overheidsbemoeienis en beschermt vrijheden van de burger. Na de Tweede Wereldoorlog wordt de rechtsstaat steeds meer een verzorgingsstaat. De regering voert dan beleid gericht op bestaanszekerheid (artikel 20Gw). Deze fundamentele wijzigingen zijn vaak een antwoord op maatschappelijke gebeurtenissen, zoals oorlogen. In een verzorgingsstaat wordt een beroep gedaan op de overheid in de vorm van collectieve voorzieningen. Dit leverde collectieve voorzieningen op zoals woningbouw, sociale zekerheid, inkomensbijstand, recht op onderwijs, recht op gezondheidszorg etc.

Aan de verzorgingsstaat kleefde echter een prijskaartje. De jaren tachtig gingen gepaard met grote werkloosheid en veel mensen waren aangewezen op uitkeringen. De verzor-

gingsstaat werd voelbaar te duur en een begrotingstekort dreigde. De overheid zette daarom in op marktwerking. Daarbij kregen vooral marktsectoren met bedrijfseconomische uitgangspunten aandacht en golden als basis voor efficiënt handelen, met specialisatiedrang en -denken in sectoren. Hoewel het hieruit voortkomende NPM (new public management) veel goede aspecten heeft, is bij de invoering bij de overheid een juiste implementatie gemist. Burgers werden klanten van de overheidsfabriek en ambtenaren werden gewone werknemers in de lopende-band-baan dienstverlening. Hun specifieke taak werd miskend. De inhoudelijk deskundige kon zich meer specialiseren maar kreeg minder ruimte om zijn/haar vak daadwerkelijk uit te oefenen. Leidinggevendenden zagen met name toe op het behalen van kwantitatieve normen; kwalitatieve normen raakten ondergeschikt.

Tegelijkertijd veranderde de maatschappij. Burgers raakten meer op zichzelf aangewezen. Buurthuizen verdwenen en mensen kenden elkaar veel minder. Burgers moesten zelfredzamer worden. Daar waar vroeger armenzorg vaak door kerk of gildes werd opgepakt, zijn deze zorgtaken meer bij de overheid terecht gekomen. Lokale hulp dichtbij huis is vervangen door het openen van loketten van overheidsinstellingen. Bij latere bezuinigingsrondes zijn ook deze grotendeels weer gesloten. Geen buurthuizen, geen lokale-hulp-dichtbij meer; het is onpersoonlijke hulp-op-afstand geworden en ieder-voor-zich.

De gespecialiseerde overheid bood en biedt met experts hulp daar waar nodig. Vaak per specialisatie en per organisatieonderdeel. Veel experts komen met, soms, tegengestelde adviezen. De doelstellingen van wetgeving staan steeds vaker haaks op elkaar. De praktijk laat zien dat een hulpbehoevend gezin met multidisciplinaire problematiek hulp krijgt van een heel arsenaal aan hulpverleners die evenwel naast elkaar heen werken. De uitkomst is dat een laaggeletterd gezin een kast vol adviesrapporten in ordners heeft staan, afkomstig van de diverse instanties, maar daadwerkelijke hulp voor het gezin is uitgebleven.

## **6 Realistisch mensbeeld**

Voor succesvol beleid is een realistisch mensbeeld noodzakelijk. Daarbij moet vooral worden gelet op de effecten voor de burger, waar alles samenkomt. Sommige overheidsorganisaties hebben veel contact met burgers en signaleren als eerste trends en mogelijke misstanden. Met name uitvoeringsorganisaties staan dicht bij de burger. Een voorbeeld hiervan is de Belastingdienst. De uitvoering heeft een belangrijke brugfunctie tussen de Haagse systeemwereld en de leefwereld van burgers. Maar ook de uitvoering blijkt aan erosie onderhevig en wordt niet langer gezien als uitvoerende macht, maar eerder als verlengstuk of opdrachtnemer van de beleidsmaker. Uitvoeringsonmacht en miskenning van de ambtelijke vakmens zijn het jammerlijke gevolg.

Deze ontwikkelingen hebben de rechtsstaat in oorspronkelijke vorm en bedoeling aangetast op alle kenmerkende vereisten van een rechtsstaat. De rechtsbescherming komt onder druk te staan. De wet wordt regelgericht uitgevoerd zonder het recht toe te passen, dit terwijl er een groot verschil is tussen het uitvoeren van de wet en het toepassen van het recht. Dat grote verschil zit onder andere in rechtsbeginselen, zoals de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur. De uitvoering mag weer de kernpositie nemen en gaan staan voor de rechtsstaat. Dat vraagt om kennis over het recht, de ruimte in het recht én om ruimte op de werkvloer om de ruime kennis toe te passen en recht te doen.<sup>7</sup>

## **7 Wet versterking waarborgfunctie Algemene wet bestuursrecht (Awb)**

Wellicht kan de wet Versterking waarborgfunctie Awb daarbij een breekijzer vormen. Dit wetsvoorstel beoogt de positie van de burger meer te verstevigen en begrenst sterker de overheidsbevoegdheid. Een meer mensgerichte Awb versterkt de waarborgfunctie van de Awb voor burgers in hun relatie met de overheid en versterkt de rechtsbescherming. Rechtsbescherming kan gevonden worden in de menselijke maat en ongelijkheidscompensatie in de relatie overheid – burger. Dat betekent niet dat de Awb een vangnet is voor niet goed doordachte, te strenge of niet uitvoerbare sectorale wetten en regels. Deze wetten dienen zélf te voldoen aan de menselijke maat.

De in dit wetsvoorstel voorgestelde wijzigingen van de Awb, dragen bij aan een realistischer mensbeeld in de Awb en in het daarop gebaseerde handelen van het bestuur. Zo wordt geëxpliciteerd dat de motivering bij een besluit begrijpelijk moet zijn voor de belanghebbende(n), krijgen mensen bij bepaalde besluiten langer de tijd om in bezwaar te gaan en neemt het bestuur bij een ingediend bezwaar eerst contact op om te onderzoeken of er een informele oplossing voor het bezwaar kan worden gevonden.

Mensen krijgen ook meer mogelijkheden om fouten te herstellen en stellingen voor de bestuursrechter alsnog aannemelijk te maken. Deze voorstellen gaan niet uit van een burger die alle regels kent en altijd rationeel handelt, maar van een burger die soms extra tijd, informatie of ruimte voor herstel nodig heeft. Het wetsvoorstel gaat daarmee uit van een realistischer mensbeeld, met zicht op de mensen die op dit moment tussen wal en schip raken en voor wie het bestuur een stapje extra moet doen.

## **8 Realistisch Bestuursbeeld**

Het is tegelijkertijd van belang ook uit te blijven gaan van een realistisch “bestuursbeeld”, zodat de verplichtingen om responsief te handelen voor bestuursorganen ook uitvoerbaar zijn. Bestuursorganen moeten in staat blijven om uitvoering te kunnen geven aan algemene rechtsregels en rechtsbeginselen en het algemeen belang te dienen. In het wetsvoorstel is daarom beoogd een nieuwe balans te vinden, waarbij aan de burger rechten en aanspraken worden toegekend die bijdragen aan de menselijke maat in het bestuurs(proces)recht en die tegelijkertijd voor het bestuur uitvoerbaar blijven.

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn algemene rechtsnormen die gelden voor al het bestuurshandelen. Dergelijke algemene rechtsbeginselen zijn van een hogere orde dan formele wetten. Het zijn in eerste instantie open en abstracte normen die per concreet geval moeten worden ingevuld. Bij het opstellen van de Awb in 1992 is een aantal, maar zijn (lang) niet alle beginselen van behoorlijk bestuur gecodificeerd. Met het nieuwe wetsvoorstel wordt de beginselgeleide rechtstoepassing geëxpliciteerd. Geen regel-is-regel-mentaliteit meer, maar kijken naar de bedoeling waarbij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur leidend zijn als rechtsregels van hogere orde.

Daarnaast wordt het dienstbaarheids criterium gecodificeerd. Dienstbaarheid betekent in oorsprong met name dienstbaar zijn aan de maatschappij als geheel. In het wetsvoorstel zien we een beschrijving van een dienstverlenende houding van het bestuursorgaan. Dat laatste ziet op (procedure) rechtvaardigheid. Denk aan het direct contact kunnen hebben bij

vragen, het belang alle “op de zaak betrekking hebbende stukken” te ontvangen, het motiveeringsvereiste, het zorgvuldigheidsvereiste en begrijpelijke taal.

## 9 De rechtsbeginselen in de praktijk

*De opgave nu is een beweging te maken van het regelgericht uitvoeren van de wet naar het beginselgeleide toepassen van het recht. Van regelgericht naar oplossingsgericht.*

Deze beweging moet zowel door het bestuur als door de uitvoerende ambtenaren worden gemaakt. Het is dus ook van belang dat leidinggevenden hun medewerkers stimuleren en ondersteunen in het oplossingsgericht werken. Het toepassen van het recht moet de norm worden. Dat vraagt veel van uitvoeringsorganisaties die te maken hebben met een massa aan beschikkingen. In beginsel bevat het aangifte-/aanvraagbiljet voldoende informatie om de beschikking met recht vast te stellen. Hoe uitzonderingen kenbaar gemaakt moeten worden, is nog onduidelijk. De wetgever stelt zich hierbij een laagdrempelige bezwaarfase voor maar dat is wellicht een inbreuk op de rechtsbescherming. De bezwaarfase is juist bedoeld als volledige bestuurlijke heroverweging van het oorspronkelijke besluit. Hiervoor moet nog een oplossing komen. Daarnaast vraagt de wetgever om uitvoering te geven aan de zogenoemde ‘feedbackloops’. Dat impliceert het actief opzoeken en onderzoeken van signalen over rechtsstatelijke gebreken in de sectorale wetten én onevenredigheden in de effecten van de uitvoering en hieruit lessen te trekken.

Uiteindelijk is de *proof of the pudding in the eating*, wet- en regelgeving laten in de praktijk altijd ruimte voor de uitvoerende macht. Een realistische mensgerichte uitvoering vraagt om een andere werkwijze. Het maken van belangenafwegingen in plaats van het afvinklijstje met een vaste uitkomst. Het vraagt om investeren in kennis en het internaliseren van deze kennis met ruimte voor professionals om hun vak uit te oefenen. Rechtsbescherming hoort bij alle fases van de taakuitoefening. Van uitvoeringsonmacht naar uitvoerende kracht.<sup>8</sup>

*Als we dienstbaar willen zijn aan burgers en maatschappij zal het bestuur dienstbaar moeten zijn aan de vakmensen. Onze vakmensen hebben inhoudelijke expertise en staan dicht bij de burger. Dát is de ambtelijke vakmens menens.*

## 10 En collega C?

Het rapport Groningers boven gas vraagt het volgende: maak schadeafhandeling voor bewoners milder, makkelijker en menselijker. Nu is het tijd voor het uitvoeren van beloftes. Ik kijk uit naar collega C en ik hoop echt dat ze haar leven weer terugkrijgt en zich in haar werk weer als vakmens kan inzetten, dienstbaar aan de maatschappij door het toepassen van het recht.

## Noten

- 1 Sandra Palmen-Schlangen is Strategisch Adviseur Rechtsstaat en Raadsheer Plaatsvervanger Centrale Raad van Beroep.
- 2 Rapport "Groningers boven gas".
- 3 Onderzoek Marilieke Engbers, ISBN13:9789047015017 Onder commissarissen; Hoe het ongezegde in de boardroom de besluitvorming beïnvloedt.
- 4 [20201217\\_eindverslag\\_parlementaire\\_ondervragingscommissie\\_kinderopvangtoeslag.pdf \(tweedekamer.nl\)](#).
- 5 Rapport parlementaire enquêtecommissie aardgaswinning Groningen | Tweede Kamer der Staten-Generaal.
- 6 Wikipedia.
- 7 <https://overinformatiegesproken.nl/blog-de-vakmens-als-recht-doener/>.
- 8 Betekenisvol besturen: in dialoog balanceren in het recht – Boom Management.

Het moment van uitreiking van de penning behorende bij het erelidmaatschap aan Erik Rutten door de nieuwe voorzitter Jurjen Glazenburg tijdens de jaarvergadering van 17 april 2018.





---

# Ontwikkelingen in de fiscaliteit in de afgelopen 40 jaar: van achterkant naar voorkant

Drs. T.W.M. Poolen<sup>1</sup>

---

“

Ondanks kritische kanttekeningen kan voor de Belastingdienst een gunstig toekomstbeeld worden geschetst. Beter dan het denken in tegenstellingen, is het om uit te gaan van begrip, transparantie en vertrouwen. Leg de nadruk op evenwichtige rechtshandhaving en heb vooral oog voor de primaire processen. Houd de bestuursstructuur simpel en verval niet in doorgeschoten control. Geef inspecteurs voldoende ruimte en vertrouwen. Zorg dat de jonge generatie, geïnspireerd door een volwaardige Belastingacademie, de kans krijgt de Belastingdienst in oude glorie te herstellen. Dan komt het goed.

”

## 1 Inleiding

In deze bijdrage schets ik een aantal fiscale ontwikkelingen, zoals ik deze in de afgelopen 40 jaar heb ervaren. Ik beperk mij tot de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Vanwege de beschikbare tekstruimte, moeten andere kwesties, die eveneens vermeldenswaardig zouden zijn, buiten beschouwing blijven.

In 1981 startte ik mijn carrière als adjunct-inspecteur van 's Rijksbelastingen. Bij de aanslagen die ik in die tijd oplegde was het toptarief in de vennootschapsbelasting 48% en in de inkomstenbelasting 72%. Door de vermogensbelasting kon het gezamenlijke

IB/VB-toptarief zelfs oplopen tot 80%. Het IB-toptarief was ook van toepassing op de aanmerkelijkbelanghouder die dividend genoot uit zijn vennootschap. Het was daarom niet verwonderlijk dat druk gebruik werd gemaakt van gekunstelde constructies, zoals de holding- en kasgeldstructuren, om aan deze – als draconisch ervaren – heffing te ontkomen. Dat lukte, want zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting was zo lek als een mandje. Zie de publicaties van Flip de Kam ('Betalen is voor de dommen', Bert Bakker, Amsterdam, 1977), en van de inspecteur vennootschapsbelasting Bert van Tuijl ('Twintig vingers, dertig gaten, of de toestand van de vennootschapsbelasting, WFR 1981 p.1285-1299').

### *1.1 Ontwikkelingen inkomstenbelasting*

De invoering van de Wet IB 2001 was aanvankelijk een duidelijke verbetering. De daarin opgenomen afschaffing van allerlei aftrekposten, zoals de beroepskosten, leidde tot de gewenste vereenvoudiging. Invoering van box 3 was niet alleen een enorme vereenvoudiging, maar leidde ook tot een robuuste en voorspelbare belastingopbrengst. Het lesprogramma van het vak 'inkomstenbelasting' van de Federatie Belastingacademie, waarvoor ik toen als hoofddocent verantwoordelijk was, kon met 40% worden ingekort. Ook de in 1997 aangepaste aanmerkelijkbelangregeling was door haar toegankelijke en heldere wetteksten en haar logische, systematische structuur een duidelijke verbetering.

Later ging het alsnog mis. Politici gunden zich niet de tijd om een deugdelijk stelsel te ontwikkelen dat beter aansloot bij het werkelijk genoten inkomen. Ze bleven veel te lang 'hangen' in de vermogensrendementsheffing, ook toen door de structurele rentedaling de 4%-fictie haar geloofwaardigheid had verloren. Ondanks duidelijke waarschuwingen uit de wetenschap en rechtspraak, bleven zij fictie op fictie stapelen. Het op Willy Wortel-achtige wijze gecreëerde box 3-monster blijkt anno 2023 nauwelijks nog te temmen. Het is heel wrang dat staatssecretaris Van Rij, die in zijn hoedanigheid van Eerste Kamerlid bij de behandeling van het Belastingplan 2016 reeds had gewezen op de gebreken, nu moet trachten de scherven te lijmen.

Het stelsel van heffingskortingen is nog voor weinigen te doorgronden. De ver sluierende nivelleringsmaatregel van de inkomensafhankelijke heffingskorting is, via politiek handje-klap, te elfder ure in de wet beland zonder enige bekommernis dat de Belastingdienst bedolven zou worden onder de klachten dat deze maatregelen niet meer tijdig in de voorlopige aanslagregeling konden worden verwerkt. Samen met mogelijke effecten voor toeslagen liep het marginale tarief gemakkelijk op tot 80%.

Een significant verschil met 40 jaar geleden is dat anno 2023 iedere volwassen ingezetene (ruim 10 miljoen mensen) beschreven is voor de inkomstenbelasting, maar dat slechts bij wijze van uitzondering een inspecteur zich over zijn aangifte buigt. Thans legt 'het systeem' geautomatiseerd de aanslagen op.

### *1.2 Ontwikkelingen vennootschapsbelasting*

Kroonjuwelen in de vennootschapsbelasting, zoals de 'deelnemingsvrijstelling' en 'fiscale eenheid' zijn verworden tot uiterst complexe regelingen. Bij aanvang van mijn carrière omvatte de wettekst van de deelnemingsvrijstelling 1 (een!) pagina; anno 2023 zijn er in het

zelfde pocketformaat maar liefst 16 (zestien!) pagina's nodig om dit leerstuk te regelen. Dezelfde toegenomen complexiteit is te zien bij de renteaftrek. Op de hoofdregel dat rente aftrekbaar is, zijn momenteel 6 (zes!), vaak ingewikkeld geformuleerde en elkaar deels overlappende, uitzonderingen in de wet opgenomen. Daarnaast leidde het door de Hoge Raad geïntroduceerde leerstuk van de onzakelijke lening in de praktijk tot veel discussies en rechtsonzekerheid.

De invloed van de EU werd duidelijk voelbaar via de implementatie van een aantal richtlijnen en via de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie. De greep van de Europese Unie op de nationale wetgeving is spectaculair versterkt. Ook de OESO laat zich gelden. Na de BEPS- (Base Erosion and Profit Shifting)-rapporten heeft de OESO ingrijpende voorstellen gelanceerd voor de belastingheffing van de digitale economie (Pillar 1) en voor een minimumwinstbelasting (Pillar 2).

Ook het stelsel van verliesverrekening in de vennootschapsbelasting is in de afgelopen 40 jaar herhaaldelijk gewijzigd. Het spectrum liep van 3 jaar carry back tot onbeperkte carry forward met allerlei varianten daartussen, zoals bijvoorbeeld 1 jaar carry back en 6 of 9 jaar carry forward. Wat mij betreft allemaal voorbeelden van opportunistisch geknutsel. Op grond van het totaalwinstbegrip dienen verliezen onbeperkt voorwaarts verrekenbaar te zijn. Aan een dergelijk fiscaal principe mag de wetgever in mijn ogen geen concessies doen. Van vergelijkbare orde is het geknutsel rond het tariefopstapje in de vennootschapsbelasting. In 2021 was de grens voor de eerste schijf € 245.000, in 2022 € 395.000 en in 2023 € 200.000. Dit gejojo draagt bepaald niet bij aan de geloofwaardigheid van ons belastingstelsel.

## **2 Van achterkant naar voorkant**

Hoe kunnen we de geloofwaardigheid van ons belastingstelsel herstellen? Primair is hiervoor leiderschap vereist, gekoppeld aan lef, visie en durf. Geen symptoombestrijding meer aan de achterkant, maar fundamentele ingrepen aan de voorkant. Ik schets enkele scenario's, mij realiserende dat aan elk voorstel nadelen kleven en dat ook daarbij geldt: the devil is in the details.

### *2.1 Voorstellen inkomstenbelasting*

Het aantal belastingplichtigen in de inkomstenbelasting dient drastisch te worden vermindert; van ruim 10 miljoen naar hooguit 2 miljoen. Dit kan worden bereikt door met bevrijdende voorheffingen te werken. Als de banken verplicht worden een bronheffing op rente in te houden en af te dragen, hoeft de renteopbrengst niet meer in de aangifte inkomstenbelasting te worden opgenomen. Dan vindt automatisch een heffing plaats over deze reëel genoten inkomsten. Bovendien hoeven banken niet meer jaarlijks bestanden aan te leveren voor de vooringevulde aangifte. Het opbouwen en jaarlijks uitwisselen van grote bestanden met privacygevoelige gegevens van alle belastingplichtigen is trouwens niet zonder risico's en vereist voortdurende aandacht om datalekken en hacks te voorkomen. Dat geldt ook voor gegevensbestanden die in het kader van Common Reporting Standard (CRS) en Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) worden opgebouwd en uitgewisseld. Een bronheffing op interest, bij voorkeur wereldwijd, lost dit probleem aan de voorkant op. Zo'n aanpak zou ook kunnen gelden voor dividenden en royalty's.

Daarnaast stel ik voor de eigen woning volledig te defiscaliseren. Ik heb nooit begrepen waarom het genot van de eigen woning – een primaire levensbehoefte! – onder het fiscale inkomensbegrip moest worden gebracht. Voorts kan, door over te stappen op een vlaktaks (flat tax) en het systeem van de heffingskortingen te saneren, de loonheffing in de meeste gevallen eindheffing zijn. Het aanslagregelend werkproces kan daardoor drastisch worden vereenvoudigd. Voor de inkomsten uit vermogen heeft de vermogenswinstbelasting mijn voorkeur. Het vlaktakstarief zou om draagkrachtredekenen kunnen worden aangevuld met een tweede tariefschijf, bijvoorbeeld vanaf € 200.000. De belastingplichtigen in de inkomstenbelasting zullen dan vooral ondernemers zijn en (vermogene) particulieren met complexe structuren.

## 2.2 *Voorstellen vennootschapsbelasting*

Het tariefopstapje in de vennootschapsbelasting kan worden afgeschaft en voor aandelenvennootschappen zou ik de vermogensetiketteringsleer introduceren, conform de inkomstenbelasting. Op opbrengsten van permanent overtollige beleggingen zou ik een vpb-tarief toepassen dat gelijk is aan het vlaktakstarief van de inkomstenbelasting. Het is dan niet langer aantrekkelijk om beleggingen op te potten in BV's, zoals in het huidige stelsel het geval is. Wat betreft de renteaftrekbeperkingen kunnen mijns inziens artikel 10a en 10b Wet Vpb 1969 vervallen. De spoedreparatie fiscale eenheid zou kunnen worden teruggedraaid en de liquidatieverliesregeling worden vereenvoudigd door het aftrekbare liquidatieverlies te beperken tot maximaal 50% van de belastbare winst met onbeperkte carry forward. De geografische, kwantitatieve en temporele beperkingen zijn dan niet meer nodig.

In het huidige tijdperk van globalisering en internationalisering is het opportuun voor de heffing van vennootschapsbelasting van multinationals, ook over de grenzen heen, de concerngedachte te introduceren en de belastbare winst op geaggregeerd niveau vast te stellen. De toerekening aan de desbetreffende jurisdicties kan worden geregeld door internationaal samengestelde teams van accountants, fiscalisten, econometristen, economen en andere deskundigen aan de hand van vooraf vastgestelde uitgangspunten. Zodoende kan ook verliesverrekening over de grenzen heen worden bereikt. Uiteraard wordt zo'n uitdagende stip op de horizon niet eenvoudig gerealiseerd.

## 2.3 *Van aanslagbelasting naar aangiftebelasting*

Ik ben er voorstander van om zowel de inkomstenbelasting als de vennootschapsbelasting te transformeren van een aanslagbelasting in een aangiftebelasting conform de in het verleden door de VHMf gedane voorstellen. De Belastingdienst is dan verlost van het – veel capaciteit vergende – beheersen van een aantal massale logistieke processen.

# 3 **Voorkant Belastingdienst**

## 3.1 *Rechtstoepassing en positie inspecteur*

De Belastingdienst is een grote, complexe rechtshandavingsorganisatie die belast is met de 'heffing', 'inning' en 'controle'. Hij runt daartoe een groot ICT-bedrijf met massale, geautomatiseerde werkprocessen en verricht daarnaast nog 300 niet-fiscale taken. Ik zal mij hier beperken tot de rechtstoepassing door de inspecteur, hier gebruikt als verzamelaar voor belastingambtenaren die in rechtstreeks contact met belastingplichtigen en/of hun adviseurs werkzaam zijn in de heffing, inning, controle of dienstverlening.

Ondanks de vaak negatieve berichtgeving gaat er binnen de Belastingdienst heel veel goed. Terugkijkend en vergelijkend met ruim 40 jaar geleden, concludeer ik dat de Belastingdienst een enorme professionaliseringsslag heeft doorgemaakt. Voor een belangrijk deel is dat te danken aan de belastingambtenaren in de primaire processen die, vaak tegen de verdrinking in, met veel kennis van zaken, op zorgvuldige, deskundige en plichtsgetrouwe wijze hun werk hebben verricht. Omdat de Belastingdienst veelal wordt vereenzelvigd met de politiek en de wetgever, moeten zij, als de politiek of de wetgever een 'faux pas' begaat, doorgaans in de contacten met belastingplichtigen en hun adviseurs desondanks de eerste klappen opvangen. Zij zijn de kurk waarop de organisatie drijft en niet de toevallige ABD-passanten in de top van de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën die elkaar in hoog tempo afwisselen. Managers zonder fiscale kennis in de top van de Belastingdienst en het Ministerie van Financiën hebben veelal geen idee hoe complex het vak van inspecteur is. Het is moeilijk leiding te geven aan het proces van rechtstoepassing als je zelf geen rechtstreeks contact hebt met – en onvoldoende kennis bezit van – de relevante in- en externe omgeving. Dit moet een majeur aandachtspunt zijn.

De samenleving gaat momenteel gebukt onder een gebrek aan vertrouwen in en tussen de instituties. De Belastingdienst heeft hiermee te maken in relatie tot de politiek, het Ministerie van Financiën, alsook de belastingplichtigen. Maar ook *binnen* de Belastingdienst is sprake van een vertrouwenscrisis. Inspecteurs klagen over een gebrek aan vertrouwen van hun leidinggevenden. Ze voelen zich willoze werktuigen van het systeem, de processen, de te ver doorgeschoten 'control' en de ICT. Ze ervaren weinig regelruimte, geen 'freies Ermessen'. 'Het systeem' schrijft tot in detail voor wat gedaan moet worden en hoe dit moet gebeuren en worden vastgelegd.

Zodoende kan onvoldoende recht worden gedaan aan de relevante feiten en omstandigheden van het individuele geval. Dat geldt extra sterk als er managers aan de knoppen zitten die, vanuit de desiderata van de ICT, binair denken (het is 0 of 1, zwart of wit) en onvoldoende vertrouwd zijn met de vele grijstinten in de fiscaliteit. Ook fiscalisten die in de fiscale adviespraktijk werkzaam zijn (geweest) hebben vaak onvoldoende zicht op de complexiteit van dit proces. In hun functie staat immers steeds het belang van hun cliënt voorop. Zij hoeven zich niet tegelijkertijd te bekommeren om het belang van de eenheid van beleid en uitvoering.

Eenheid van beleid en uitvoering vormt een zwaarwegende factor, want de neiging van de politiek en (social) media om incidenten uit te vergroten heeft een enorme impact op de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst. Daarbij kan zelfs het 'freies Ermessen' van de inspecteur in het gedrang komen. Ik verwijs naar de 'Vinkenslag-affaire' uit 2003/2004 en de 'Bulgarenfraude' uit 2013. De Vinkenslag-affaire, waarin het beeld werd opgeroepen dat bewoners van een woonwagencentrum gunstiger werden behandeld dan wettelijk geoorloofd was, ontketende een landelijk onderzoek naar zogeheten 'contra-legem'-handelingen. Dit slorpte onevenredig veel toezichtcapaciteit van de Belastingdienst op. Daarnaast leidde dit incident tot een brede angstcultuur in de Belastingdienst. Inspecteurs durfden geen beslissingen meer te nemen uit angst beschuldigd te worden van een 'contra-legem'-beslissing, met het risico van disciplinaire maatregelen – in extremis: strafontslag – tot gevolg. Zij dreigden te verworden tot starre, formalistische letterknechten. Deze – tot enorme propor-

ties opgeblazen – storm in een glas water heeft de uitvoeringspraktijk langdurig verlamd. Na mijn toetreden eind 2004 tot het MT Belastingdienst heb ik nog vaak inspecteurs erop moeten wijzen dat hun 'freies Ermessen' tot de gewenste beroepshouding behoorde.

Bij de Bulgarenfraude werd door RTL Nieuws in beeld gebracht hoe Bulgaren de Nederlandse Belastingdienst als 'flappentap' wisten te gebruiken. Ofschoon het om een beperkte groep ging en het uiteindelijke belang naar verluidt ongeveer € 4 miljoen bedroeg, werd het hele wettelijke systeem op zijn kop gezet. Politiek en media vergrootten dit incident uit tot gigantische proporties. De Tweede Kamerleden buitelden over elkaar heen in het bepleiten van de strengst mogelijke aanpak, ofschoon staatssecretaris Weekers wees op het risico dat daarmee de goeden onder de kwaden zouden gaan lijden. De hoogste rechter dekte de daaruit voortvloeiende strenge aanpak van de Dienst Toeslagen af. Waar dat alles toe heeft geleid, is te lezen in het rapport 'Ongekend onrecht' van de Parlementaire Onderzoekingscommissie Kinderopvangtoeslag. Ook Kamerleden die eerder pleitten voor de strengst mogelijke fraudeaanpak, tamboereerden nu voluit op de 'menselijke maat' in de rechtstoepassing.

Gezien de Vinkenslag-affaire en de felle bewoordingen van de Tweede Kamerleden in de fraudebestrijdingshype waarbij wantrouwen voorop stond, begrijp ik goed dat medewerkers van de Dienst Toeslagen zich niet gerechtigd voelden om nadien in voorkomende gevallen de duidelijke wettekst opzij te zetten, zeker niet nadat de hoogste rechter en het voor de Kinderopvangtoeslag verantwoordelijke Ministerie van SZW voor de strenge aanpak groen licht hadden gegeven.

De thans steevast bepleite 'menselijke maat' is een containerbegrip dat in de praktijk van de rechtstoepassing als onderscheidend criterium nauwelijks toegevoegde waarde heeft. Het te pas en te onpas bezigen van deze term miskent de kern van het begrip 'rechtstoepassing'. De belastinginspecteur vervult een magistratelijk ambt. De inspecteur is geen letterknecht. Hij dient recht te doen in het voorliggende geval.

Wetstoepassing vereist dat inspecteurs met kennis van zaken en voldoende afwegings- en beslissruimte hun werk kunnen doen. Zo'n proces is niet te centraliseren en van bovenaf tot in de kleinste uitvoeringsdetails te sturen. Doorgeschoten 'control-denken', alles willen vastleggen en kwantificeren werkt contraproductief. Onder staatssecretaris Wiebes heeft echter de idee post gevat dat je met een additionele investering in 1500 IT-ers een dermate geavanceerde set aan data zou kunnen opbouwen, met alle relevante gegevens van alle belastingplichtigen, dat de klassieke juridisch georiënteerde inspecteurs nagenoeg overbodig zouden worden. Snelle, zelfverzekerde, louter Engels sprekende consultants zonder ervaring in rechtstoepassing werden ingevlogen om dit varkentje te wassen. Het beoogde doel werd uiteindelijk niet bereikt.

Door dit soort wrijfpunten werd de afstand tussen werkvloer en leiding alsmaar groter. Thans is het zaak het werk weer op regionaal niveau te organiseren. In contacten met de regionale intermediairs en door het horizontaal toezicht te revitaliseren kan beter maatwerk worden geleverd. Voor de inspecteurs wordt dan het werk uitdagender, aangezien ze meer ruimte krijgen om – binnen de landelijke kaders van eenheid van beleid en uitvoering – zelf

prioriteiten te stellen en afwegingen te maken die recht doen aan de omstandigheden ter plaatse. Daarbij wordt privacygevoelige informatie beter beschermd omdat niet langer wordt gewerkt met grote landelijke bestanden die voor veel te veel medewerkers toegankelijk zijn.

### 3.2 De governance

De wijzigingen in de bestuurlijke topstructuur naar aanleiding van het rapport van de commissie onderzoek Belastingdienst (commissie Joustra-Borstlap) zie ik als gestold wantrouwen jegens de top van de Belastingdienst. Beter zou zijn het vertrouwen terug te geven aan de Directeur-generaal Belastingdienst, waarbij deze rechtstreeks verantwoording aflegt aan de staatssecretaris.

De capaciteit die aan de achterkant wordt ingezet, bijvoorbeeld bij de Inspectie Belastingen, Toeslagen en Douane, kan beter aan de voorkant worden benut, bijvoorbeeld voor het ontwikkelen van een alternatief voor het huidige toeslagenstelsel. Ik zou kiezen voor een Raad van Advies die bestaat uit alom geaccepteerde zwaargewichten die hun sporen in de samenleving hebben verdiend en die Raad laten fungeren als sparring partner voor de Directeur-generaal Belastingdienst door hem te bevragen over de rechtshandhavingsfilosofie, de gestelde beleidsdoelen, de geschikte middelen etc. Vanwege het politieke primaat rapporteert deze Raad zijn bevindingen rechtstreeks aan de staatssecretaris.

### 3.3 Opleidingsinstituut

De Belastingdienst kan niet zonder een instituut dat zich gericht bezighoudt met de vaktechniek. Als ik kijk naar Politie en Defensie dan kan ik niet anders dan met enige jaloezie constateren dat de Belastingdienst ver achterblijft bij deze organisaties. Een Belastingacademie is nodig om te zorgen voor een adequate opleiding van een eigentijds controleapparaat van ten minste enkele duizenden medewerkers, zowel op MBO- als op HBO-niveau. Deze Belastingacademie zou voorts de education permanente moeten verzorgen voor alle inspecteurs van de dienst. Daarbij gaat het niet alleen om fiscaal inhoudelijke kennis, doch ook om houding en gedrag, waarden en normen, kortweg om 'vorming', waarbij ook de soft skills voldoende aandacht krijgen.

## 4 Tot slot

Ondanks een aantal kritische kanttekeningen ben ik optimistisch over de toekomst van de Belastingdienst. Ik sluit af met een aantal concrete aanbevelingen:

1. Probeer niet in tegenstellingen te denken. Begrip, transparantie en vertrouwen zijn het uitgangspunt;
2. Benadruk het belang van de primaire processen. Geef de inspecteurs in de primaire processen voldoende ruimte en vertrouwen. Beperk het aantal tussenlagen en staven;
3. Houd de bestuursstructuur simpel. Verval niet in doorgeschoten control;
4. Focus in het toezicht niet op een specifiek onderdeel van de rechtshandhavingskolom. Dienstverlening, horizontaal toezicht, verticaal toezicht en fraudebestrijding vormen allemaal onderdeel van *evenwichtige* rechtshandhaving;
5. Richt een volwaardige Belastingacademie in;
6. Geef de jonge generatie ruimte en vertrouwen. Zij kunnen op een wijze die hen past

– met gebruikmaking van de moderne technologie – de Belastingdienst klaarstomen voor de toekomst. Er zit veel talent binnen de Belastingdienst. Maak daar gebruik van.

## **5 VHMF**

Ook de VHMF moet dringend aan de slag. Indien niet snel de hoognodige verjongingsslag wordt gemaakt, kan zij wegglijden in een fiscaal Bronbeek. Dus: bestuur, engageer zo snel mogelijk de jonge generatie. Het kan toch niet zo zijn dat dit het laatste kroonjubileum is van deze uiterste belangrijke vereniging.

### **Noten**

- 1 Theo Poolen is ruim 40 jaar werkzaam geweest voor de Belastingdienst. Momenteel is hij verbonden aan Tilburg University en Maastricht University.



---

# ‘Ruimte in het recht’

## Een zoektocht naar het vergroten van maatwerk binnen Toeslagen

Mr. drs. T.W.M. van der Sanden,  
mr. drs. R. Visscher en mr. G.R. van Bruggen!

---

“

In deze gecombineerde – en daarom verlengde – bijdrage zoekt een drietal coördinatoren naar de ruimte in het recht, die bij de toekenning van toeslagen van groot belang is. Vooral voor een uitvoeringsorganisatie die de begrippen ‘menselijke maat’, ‘zorgvuldigheid’, ‘betrouwbaarheid’ en ‘toekenningszekerheid’ centraal stelt. Nu de wet- en regelgeving daarvoor, vergeleken met het verleden, meer ruimte biedt, roept dat in de uitvoerings sfeer ook meer dilemma’s op betreffende vragen als ‘hoe heeft de wetgever dit bedoeld?’, ‘is dit gevolg voorzien?’ of, nog basaler, ‘is dit echt de goede uitkomst?’ De uitvoeringsambtenaren moeten voortdurend de juiste balans zoeken tussen individueel maatwerk en het maandelijks uitkeren van toeslagen aan circa 5,5 miljoen huishoudens.

”

### 1 Probleemstelling

In 2020 is besloten om Toeslagen en de Douane een zelfstandige positie te geven, naast de Belastingdienst. Toeslagen voelt in het licht van het verleden een zware verantwoordelijkheid. Een uit de hand gelopen fraudeaanpak én harde regelgeving hebben ouders in soms zeer zware problemen gebracht. De nieuwe *Dienst Toeslagen* (hierna: Toeslagen) heeft als missie om vitale voorzieningen – zorg, wonen en de kosten van kinderen – voor iedereen betaalbaar te maken. Dat vraagt om gestroomlijnde geautomatiseerde processen zonder daarbij de ruimte voor maatwerk uit het oog te verliezen. Een lastige, maar noodzakelijke opgave waar we hard aan werken.

Evident is dat het in het verleden op cruciale momenten heeft ontbroken aan de menselijke maat. Uit dit verleden trekken we belangrijke lessen voor de wijze waarop we ons werk doen. Is de uitkomst van ons proces niet alleen juridisch juist, maar is het voor de burger ook de goede uitkomst? Is die evenredig, begrijpelijk en uitlegbaar? Het zo nodig bieden van maatwerk en het benutten van de ruimte die de wet biedt, is daarbij van evident belang.

Tegelijkertijd brengt dit dilemma's met zich mee. Het bieden van maatwerk is noodzakelijk voor een klein deel van de toeslaggerechtigden. Structureel maatwerk bieden heeft echter ook nadelen. Extra stappen in het proces kunnen tot gevolg hebben dat processen worden vertraagd, ook voor burgers voor wie maatwerk niet nodig is. Inherent aan maatwerk is ook dat het leidt tot meer handmatige verwerkingen. Dit kan met de bestaande capaciteit van Toeslagen slechts in beperkte mate plaatsvinden binnen de massale geautomatiseerde processen die nodig zijn om circa 5,5 miljoen huishoudens maandelijks tijdig van de noodzakelijke inkomensondersteuning te voorzien. Toeslagen maakt daarvoor gebruik van complexe geautomatiseerde systemen. Duidelijke en 'harde' grenzen in formele wetten, zoals peildata en grensbedragen, zijn nodig om deze massale verwerkingen uit te kunnen voeren. Dit stelt Toeslagen in staat jaarlijks ruim 21 miljoen beschikkingen af te geven.

Die massale processen sluiten aan bij de behoeften van de overgrote meerderheid van de toeslaggerechtigden. Gezien de grote aantallen kan Toeslagen niet in grote mate afwijken van deze massale processen. Maatwerk door handmatige verwerking is dus op beperkte schaal mogelijk. Daarbij kent handmatige verwerking, zeker naarmate de aantallen groter worden, ook hogere risico's op fouten en wordt het voorkomen van willekeur moeilijker. Meer maatwerk vraagt bovendien om meer (behandel)medewerkers met andere kennis en competenties. Deze capaciteit is niet altijd (tijdig) beschikbaar.

Het voorgaande neemt niet weg dat Toeslagen het belang van meer maatwerk onderkent en actief op zoek is naar manieren om tot een juiste balans en goede uitkomst te komen. Een uitkomst die recht doet aan hetgeen de wetgever en onze opdrachtgevers<sup>2</sup> van ons vragen, maar ook aan wat de burger van ons mag verwachten.

## **2 Het belang voor meer maatwerk bij Toeslagen: meer ruimte in het recht**

Vanuit vaktechniek hebben we daartoe het programma Ruimte in het recht opgezet. Met dit programma wordt de ruimte die Toeslagen als uitvoerder heeft om maatwerk te kunnen bieden binnen het juridische kader verhelderd. Doel is het zo optimaal mogelijk benutten en toepassen van de bestaande wet- en regelgeving, waarbij we oog houden voor zowel de massale geautomatiseerde processen als de individuele behandeling van burgers. Strategievorming en het stellen van kaders voor de uitvoering vormen een belangrijk onderdeel, bijvoorbeeld waar het gaat over de invulling van de ruimte om in concrete gevallen naar eigen inzicht een besluit te nemen. Dit biedt niet alleen houvast, maar draagt ook bij aan het eenduidig toepassen van de menselijke maat. Daar waar de juridische ruimte te beperkt is en er knelpunten zijn, worden voorstellen gedaan tot aanpassing van de wet- en regelgeving. Dit gebeurt in nauwe samenspraak met onze opdrachtgevers.

Voor het bieden van maatwerk, is het ten eerste van belang om de ruimte die Toeslagen binnen het wettelijk kader heeft, inzichtelijk te maken. Dit wettelijk kader wordt voorname-

lijk bepaald door de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (hierna: Awir), tezamen met de materiewetten die gelden voor de kinderopvangtoeslag, zorgtoeslag, huurtoeslag en het kindgebonden budget.<sup>3</sup> Uiteraard binnen de kaders van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Kijkend naar de specifieke wetgeving die geldt voor Toeslagen, valt op dat deze beperkt discretionaire ruimte geeft. De bevoegdheid die Toeslagen is toegekend om naar eigen inzicht een besluit te nemen, speelt met name als er al een toeslag is uitgekeerd en niet zozeer in de vaststelling van het recht op een toeslag. Naarmate de gevolgen voor een burger groter worden, bieden wet- en regelgeving (meer) ruimte voor maatwerk. Bijvoorbeeld bij het terugvorderen van een toeslag of bij het in het nadeel herzien van een reeds definitief toegekende toeslag, kan er ruimte zijn voor een belangenafweging.

Hoewel er relatief weinig discretionaire ruimte in wetgeving is opgenomen, wil dat niet zeggen dat Toeslagen geen ruimte heeft. Immers, ook bepalingen die geen discretionaire ruimte bieden, vergen soms een nadere interpretatie over hoe de wetgever dit bedoeld heeft of hoe hier uitvoering aan te geven. Juist nu in het verleden bepalingen te rigide zijn toegepast, is het van belang dat we ook hier de ruimte zoeken en – daar waar het kan – handelen naar de menselijk maat.

Dit vergt ook een andere manier van denken. Daar waar in het verleden bijvoorbeeld standaard bewijsstukken werden verlangd om het recht op een toeslag vast te stellen, biedt de wet in veel gevallen wel degelijk ruimte om casusgericht te kijken wat passend is. Ook stellen we onszelf steeds vaker de vraag hoe (strikt) een wettelijke bepaling in een concreet geval moet worden uitgelegd en toegepast en zoeken we hier de ruimte in lijn met de bedoeling van de wetgever. Een drietal mogelijkheden die voor Toeslagen een grote rol spelen in het zoeken naar en het kunnen bieden van maatwerk willen we er graag uitlichten.

### **3 Matigen van een terugvordering**

Een van de meest concrete manieren waarop Toeslagen maatwerk kan bieden, is het kunnen afzien of matigen van een terugvordering indien de terugvordering in een specifiek geval onevenredig is.<sup>4</sup> Hoewel een toeslag in principe volledig terugbetaald moet worden indien deze ten onrechte is uitbetaald, kunnen er bijzondere omstandigheden zijn die maken dat het niet redelijk is het bedrag terug te vorderen. Deze ruimte in de wet is het gevolg van een uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: ABRvS) in oktober 2019.<sup>5</sup> De ABRvS had tot dan toe altijd geoordeeld dat Toeslagen wettelijk geen ruimte had om een terugvordering te matigen of daarvan af te zien, maar kwam uitdrukkelijk terug van die lijn door te oordelen dat Toeslagen toch over discretionaire ruimte bij de vaststelling van het terug te vorderen bedrag beschikt. Toeslagen dient hier op grond van het evenredigheidsbeginsel een belangenafweging te maken. De ABRvS erkende hiermee het belang van het kunnen bieden van maatwerk en bracht de strikte wetgeving die vooral gericht was op het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik meer in evenwicht met de gerechtvaardigde belangen van de burger.<sup>6</sup>

Inmiddels is de uitspraak van de ABRvS in de Awir gecodificeerd en nader in beleid uitgewerkt.<sup>7</sup> Dit beleid biedt handvatten voor de uitvoering nu hierin verschillende omstandigheden zijn aangemerkt als dermate bijzonder dat matigen of afzien van terugvorderen op

zijn plaats is en draagt daarmee bij het bieden van maatwerk. Het beleid is echter niet uitputtend en vormt regelmatig onderdeel van juridische procedures.

Discretionaire ruimte en de wens en plicht om een belangenafweging te maken bij een terugvorderingsbesluit stellen ons ook voor dilemma's. Is bijvoorbeeld een fout van een ander bestuursorgaan die er (direct of indirect) toe leidt dat een burger toeslag moet terugbetalen, voor Toeslagen een reden om die toeslag niet terug te vorderen? Het was immers geheel of gedeeltelijk de andere overheid aan te rekenen? Of wat te doen met een terugvordering die het gevolg is van een wettelijke bepaling die de wetgever inmiddels onredelijk acht en heeft gewijzigd, maar zonder hieraan terugwerkende kracht te verlenen? Als Toeslagen willen we voorkomen op de stoel van de wetgever te gaan zitten door uitsluitend om die reden terugvorderingen te gaan matigen, terwijl er op dat moment geen recht bestond op een toeslag. Op dit punt is de rechtspraak echter in ontwikkeling. De ABRvS heeft in een aantal uitspraken geoordeeld dat het feit dat de wetgever de wet inmiddels heeft gewijzigd moet worden meegenomen in de matigingsbeoordeling. Daarbij maakt de ABRvS onderscheid tussen praktische en principiële redenen waar het gaat om het al dan niet verlenen van terugwerkende kracht aan de wetwijziging. Daar waar de wetgever uitsluitend om praktische redenen geen terugwerkende kracht heeft verleend, of de wet niet eerder heeft aangepast bijvoorbeeld vanwege onvoldoende ICT-capaciteit, lijkt matiging op zijn plaats.<sup>8</sup> Dit is echter niet altijd evident en het is dan aan Toeslagen om de ratio van de wetgever te duiden.

#### **4 Evenredigheidsbeginsel**

De algemene beginselen van behoorlijke bestuur zijn van groot belang bij het zoeken naar ruimte in het recht in het belang van de burger. Met name het evenredigheidsbeginsel verdient bijzondere aandacht. De Awir kent zelfs een 'eigen' equivalent van artikel 3:4 Awb.<sup>9</sup> Het evenredigheidsbeginsel schrijft voor dat dat de voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen. Dit vereist een belangenafweging van het bestuursorgaan bij het nemen van een besluit. In de wet is een dergelijke belangenafweging tot op heden echter ingeperkt door de zinsnede "(...)voor zover niet uit een wettelijk voorschrift of uit de aard van de uit te oefenen bevoegdheid een beperking voortvloeit". Het is de vraag wat dit in de praktijk betekent, nu de Awir zelf -zoals eerder opgemerkt- weinig discretionaire ruimte biedt. Dwingrechtelijke wettelijke bepalingen, zoals harde grenzen of voorwaarden, lijken daarmee uitgesloten van het maken van een belangenafweging. Ook hier is de rechtspraak evenwel in ontwikkeling.

Zo kan het evenredigheidsbeginsel ertoe leiden dat een wettelijke bepaling in een concreet geval buiten toepassing moet worden gelaten, op grond van zogenoemde exceptieve toetsing. Hoewel de bestuursrechter terughoudend is bij het toetsen van de rechtmatigheid van een wettelijk voorschrift aan hoger recht of een algemeen rechtsbeginsel, lijkt de deur steeds iets meer te worden opengezet. Daar waar het lagere regelgeving betreft, is de tendens dat de rechter intensiever dan voorheen toetst.

Begin dit jaar werd Toeslagen geconfronteerd met een uitspraak van de ABRvS waarin werd geoordeeld dat de toepassing van een vermogensuitzondering die op grond van de bepaling

uitsluitend geldt voor een minderjarig kind, in het concrete geval van een meerderjarig kind in strijd was met het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4 Awb.<sup>10</sup> Toeslagen had in dit geval het woord minderjarig in de betreffende bepaling buiten toepassing moeten laten en het vermogen van het meerderjarig kind buiten beschouwing moeten laten. De ABRvS overwoog hiertoe nu de Awb van hogere orde is dan de ministeriële regeling waarin de betreffende bepaling is opgenomen.<sup>11</sup> Daarbij riep de ABRvS de wetgever op om nader te bezien of de ministeriële regeling zou moeten worden aangepast.

Indien het gaat om een bepaling in een wet in formele zin (zoals de Awir, of de Wet kinderopvang), staat vooralsnog artikel 120 van de Grondwet in de weg aan een evenredigheidstoets van de betreffende bepaling. Dit wil niet zeggen dat het evenredigheidsbeginsel en de bijbehorende belangenafweging altijd achterwege kunnen blijven. Zo oordeelde de ABRvS in maart dit jaar dat toepassing van de (formele) wet in uitzonderlijke gevallen achterwege moet blijven indien die toepassing in strijd is met een algemeen rechtsbeginsel, zoals het evenredigheidsbeginsel.<sup>12</sup> De casus die voorlag zag op een geschil over de aanvraagtermijn voor de kinderopvangtoeslag. De Wet kinderopvang bepaalt dat ouders kinderopvangtoeslag met een terugwerkende kracht van maximaal drie maanden kunnen aanvragen. De hoogste bestuursrechter stelde de ouders die de beperking in tijd niet terecht vonden in het ongelijk, nu de wet dwingendrechtelijk geformuleerd is en geen 'ventiel' kent. Ouders die niet tijdig een aanvraag indienen, verspelen daarmee hun rechten, ook als zij daardoor financieel of anderszins worden gedupeerd. Volgens de ABRvS kan de wetgever de essentie hiervan bij het vaststellen van de wet niet zijn ontgaan, zodat moet worden aangenomen dat de wetgever deze gevolgen heeft bedoeld en voorzien. Ondanks dit oordeel biedt de ABRvS hier wel een opening voor een evenredigheidstoets. Namelijk in geval van onevenredige gevolgen die niet door de wetgever zijn bedoeld en voorzien. In navolging van de Hoge Raad, de Centrale Raad van Beroep en het College van Beroep voor het bedrijfsleven stelt de ABRvS dat bijzondere omstandigheden, die niet of niet ten volle zijn verdisconteerd in de afweging van de wetgever, in een individueel geval kunnen leiden tot het achterwege laten van die wettelijke bepaling. Dit kan alleen indien toepassing van de wettelijke bepaling zozeer in strijd is met de algemene rechtsbeginselen of (ander) ongeschreven recht dat die toepassing achterwege moet blijven.

Voorgaande ontwikkeling laat zien dat het evenredigheidsbeginsel (nog) belangrijker wordt in de besluiten van Toeslagen en dat de uitvoering vaker dan voorheen een belangenafweging zal moeten maken. Simpelweg stellen dat de wet geen enkele ruimte biedt, lijkt (terecht!) verleden tijd. Deze ruimere toetsing aan het evenredigheidsbeginsel – ook in het geval van een dwingendrechtelijke formele bepaling – is nog niet uitgekristalliseerd en betreft vooralsnog voor een groot deel ook 'rechttersrecht'. Wel staat vast dat een ruimere evenredigheidstoets Toeslagen meer mogelijkheden geeft om in een individueel geval maatwerk te kunnen bieden. Op zichzelf een positieve ontwikkeling, juist voor die situaties die echt om een oplossing vragen en waar we die tot nog toe niet konden bieden vanwege strikte wetgeving.

Tegelijkertijd maakt het de uitvoering complexer. Waar voorheen in het geheel geen evenredigheidstoets plaatsvond, omdat de wet nou eenmaal geen ruimte bood, dient Toeslagen nu in specifieke gevallen te toetsen of er bijzondere omstandigheden zijn die door de wetgever

bij het vaststellen van de wet al dan niet zijn verdisconteerd. Is er sprake van dergelijke bijzondere omstandigheden die niet door de wetgever zijn bedoeld en voorzien, dan dient vervolgens beoordeeld te worden of deze omstandigheden in het concrete geval zozeer in strijd zijn met het evenredigheidsbeginsel (of ander rechtsbeginsel) dat deze nopen tot het achterwege laten van de betreffende bepaling.<sup>13</sup>

De vraag of de wetgever bepaalde gevolgen bij de totstandkoming van de wet heeft bedoeld en voorzien is niet in alle gevallen eenvoudig te beantwoorden. Soms biedt de wetsgeschiedenis hierover geen helderheid. Bovendien geeft een memorie van toelichting bij een wetsvoorstel vaak vooral uitleg over waarom de betreffende bepaling wordt ingevoerd, maar rept niet met zoveel woorden over de situaties die hier al dan niet onder vallen, laat staan uitputtend. Evenmin vermeldt de toelichting in alle gevallen of de gevolgen voor alle situaties die nadeel ondervinden zijn onderkend. Kortom, dit moet vaak indirect uit de toelichting worden afgeleid – een toelichting bij een wet die vaak jaren geleden tot stand is gekomen, in een ander tijdsgewricht waar andere overwegingen een rol speelden. Het is soms lastig met die blik de overwegingen die de wetgever destijds had te achterhalen. En het roept tegelijkertijd de vraag op of het redelijk is nog altijd met de blik van toen de overwegingen van de wetgever te toetsen. Met name daar waar denkbaar is dat de wetgever in het huidige tijdsgewricht anders zou overwegen. Van verschillende toelagenwetgeving is immers bekend dat de wetgever bepaalde voorziene gevolgen nu niet langer wenselijk acht; evenwel vormen budgettaire en uitvoeringsoverwegingen obstakels om deze wetgeving op korte termijn te herzien.<sup>14</sup>

## 5 Hardheidsclausule

Een ander instrument dat Toeslagen ten dienste staat is de hardheidsclausule. Met de Wet hardheidsaanpassing Awir is met ingang van 7 juli 2020 in de Awir een algemene hardheidsclausule opgenomen.<sup>15</sup> Op grond van deze hardheidsclausule is de minister van Financiën (in overeenstemming met de betreffende opdrachtgever) bevoegd om voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen beleidsregels te geven om tegemoet te komen aan zogenoemde *onbillijkheden van overwegende aard*, die zich bij de toepassing van de Awir, de daarop berustende bepalingen of een inkomensafhankelijke regeling voordoen. Als de hardheidsclausule wordt toegepast dan zal dit worden vormgegeven in een beleidsregel. Op basis daarvan zal een beschikking worden gegeven in de casus die voor de toepassing aanleiding vormde; de beleidsregel kan uiteraard ook worden toegepast op vergelijkbare gevallen.

Van onbillijkheden van overwegende aard is (uitsluitend) sprake in situaties waarin de toepassing van de wetgeving leidt tot 'een gevolg dat de wetgever had voorkomen als hij dat bij het maken van de wet, de daarop berustende bepaling of de inkomensafhankelijke regeling had voorzien'<sup>16</sup>. De toepassing van de hardheidsclausule is daarmee beperkt tot onbedoelde en onvoorziene gevallen.<sup>17</sup> Voorwaarden of grenzen die door de wetgever bewust gekozen zijn kunnen met de hardheidsclausule dus niet opzij worden gezet. In de praktijk vormt de voorzienbaarheid de reden dat de overgrote meerderheid van de verzoeken van burgers om toepassing van de hardheidsclausule wordt afgewezen. Sinds de inwerkingtreding van de betreffende bepaling in de Awir zijn tot op heden dan ook slechts 2 beleidsregels opgenomen in het Verzamelbesluit Toeslagen waarmee uitvoering is gegeven

aan de hardheidsclausule. Zo is er een beleidsregel opgenomen op grond waarvan (in afwijking van de geldende wettelijke regels) aan jongvolwassenen waarvan beide ouders zijn overleden huurtoeslag kan worden toegekend en een beleidsregel waarmee een aan particulieren verstrekte leenbijstand die in een later jaar wordt omgezet in een gift buiten beschouwing kan worden gelaten bij de bepaling van het toetsingsinkomen voor toeslagen.

Gelet op de wijze waarop de wetgever invulling heeft gegeven aan de hardheidsclausule, biedt deze zeer beperkt ruimte om in een specifieke situatie tegemoet te komen. In algemene zin biedt het geen oplossing voor schrijnende situaties. De naam 'hardheidsclausule' doet echter anders vermoeden en draagt ertoe bij dat burgers wegens persoonlijke en soms daadwerkelijk schrijnende omstandigheden een weinig succesvol beroep doen op de hardheidsclausule als 'laatste redmiddel'.

Ook in de Tweede Kamer bestaat niet altijd een goed begrip van de beperkingen van deze regeling. Zo heeft de Kamer er bij de staatssecretaris verschillende keren op aangedrongen om de hardheidsclausule te honoreren in een geval waarbij er geen recht bestond op huurtoeslag wegens overschrijding van de vermogensgrens. Belanghebbende had verzocht om toepassing van de hardheidsclausule nu zij stelde dat de overschrijding van de vermogensgrens het gevolg was van een uitgestelde betaling van een grafmonument voor een overleden dierbare. Ongeacht de verdrietige omstandigheden van belanghebbende is het overschrijden van de vermogensgrens geen reden om de hardheidsclausule toe te passen nu er geen sprake is van een onbedoeld gevolg dat de wetgever zou hebben weggenomen als hij de situatie van belanghebbende bij totstandkoming van de wet had gekend. Kortom, hier wordt niet voldaan aan de vereiste *onbillijkheid van overwegende aard*. Ook de parlementair advocaat kwam in zijn advies tot deze conclusie.<sup>18</sup>

Het feit dat een hardheidsclausule naar maatschappelijke opvatting anders wordt geïnterpreteerd dan de bedoeling van de wetgever, maakt het behandelen van hardheidsclausuleverzoeken soms tot een ondankbare taak. Desalniettemin bieden hardheidsclausuleverzoeken ons ook inzicht in knellende wetgeving, waarover we het gesprek met onze opdrachtgevers aangaan. Ook vinden we soms een andere manier om alsnog (gedeeltelijk) tegemoet te kunnen komen aan een individuele casus, bijvoorbeeld door alsnog een terugvordering te matigen.

Op 5 november 2022 is de Wet hersteloperatie toeslagen (hierna: Wht) in werking getreden en ook in deze wet zijn hardheidsclausules opgenomen. De Wht regelt de compensatie voor gedupeerde aanvragers van een kinderopvangtoeslag. In de Wht zijn diverse herstelregelingen opgenomen die door verschillende bestuursorganen worden uitgevoerd. Binnen Toeslagen is de Uitvoeringsorganisatie Herstel Toeslagen (UHT) opgericht voor de uitvoering van de bevoegdheden die in de Wht aan Toeslagen zijn toegekend, waarvan de voornaamste het toekennen van compensatie is indien bij de uitvoering van de kinderopvangtoeslag sprake is geweest van institutionele vooringenomenheid of hardheid van de toepassing van de wetgeving.

De hardheidsclausules in de Wht betreffen een bevoegdheid voor de diverse bestuursorganen om af te wijken van de voorwaarden die in de verschillende herstelregelingen van de

Wht zijn opgenomen. Deze is hiermee anders vormgegeven dan de hardheidsclausule in de Awir waarin de bevoegdheid is neergelegd bij de minister middels het opstellen van beleidsregels. De Wht formuleert als voorwaarde voor toepassing van een hardheidsclausule dat toepassing van de betreffende compensatieregeling *'gelet op het doel of de strekking'*<sup>19</sup> van de betreffende regeling zal leiden tot *'onbillijkheden van overwegende aard'* voor degene die om compensatie heeft verzocht. Ook hier gaat het aldus om door de wetgever onvoorziene en onbedoelde gevolgen. De vraag wanneer hiervan sprake is, is net als bij de Awir veelal niet evident.

Een andere uitdaging is de wijze waarop de betrokken bestuursorganen de uitvoering van de hardheidsclausule vormgeven binnen hun werkprocessen. De hardheidsclausules in de Wht kunnen zowel op aanvraag als ambtshalve toegepast worden. Voor standaard ambtshalve toetsing in de primaire fase pleit dat het bestuursorgaan bij een verzoek om compensatie actief toetst of een toepassing van de hardheidsclausule aan de orde is. Het voorkomt ook dat later in de procedure alsnog een separate aanvraag om toepassing hoeft te worden gedaan (met alle mogelijke bestuursprocesrechtelijke complicaties van dien die een dergelijk verzoek kan opleveren). Keerzijde is dat het standaard toetsen aan een open norm zoals een hardheidsclausule, voor een bestuursorgaan die vele duizenden dossiers moet behandelen geen sinecure is. Ook bestaat hiermee het risico op juridisering van de (al dan niet) toepassing van een hardheidsclausule, terwijl dit uiteindelijk juist niet de bedoeling is van de hersteloperatie. Dit laatste risico heeft er zelfs toe geleid dat bij de vormgeving van een aanvullende compensatieregeling voor ex-partners door de regering is afgezien van de introductie van een hardheidsclausule nu deze door UHT niet uitvoerbaar werd geacht.<sup>20</sup>

Onverminderd het voorgaande bieden de hardheidsclausules in de Awir en de Wht ruimte om in situaties die daadwerkelijk door de wetgever niet zijn voorzien en niet zijn bedoeld maatwerk te bieden. Het verdient evenwel aanbeveling om te bezien of een ruimer bereik van de regelingen niet wenselijk is, met inachtneming van de uitdagingen voor de uitvoering.

## **6 Uitdagingen voor de toekomst**

Zoals uit het voorgaande blijkt is Toestlagen op verschillende manieren op zoek naar de ruimte in het recht in het belang van de burger. Dit is essentieel voor een dienstverlenende organisatie die de begrippen 'menselijke maat', 'zorgvuldigheid', 'betrouwbaarheid' en 'toekenningszekerheid' centraal stelt.<sup>21</sup> Daarnaast vereist het huidige tijdsgewricht terecht meer maatwerk. Nu de wet- en regelgeving ons op bepaalde punten ook meer ruimte biedt, helpt dit ons om meer maatwerk te kunnen bieden. Maar dit stelt ons ook voor dilemma's. Vragen als 'hoe heeft de wetgever dit bedoeld?', 'is dit gevolg voorzien?' of nog basaler 'is dit echt de goede uitkomst?' zullen meer en meer onderdeel moeten gaan uitmaken van onze besluitvorming.

We vinden het daarbij belangrijk om het gesprek te blijven voeren over 'buikpijndossiers' en knellende wetgeving tijdig met onze opdrachtgevers te bespreken. Ook willen we kritisch kijken of de wetgever bij nieuwe wetsvoorstellen – nog meer dan in het verleden – motiveert waarom bepaalde afwegingen worden gemaakt. Zowel de hardheidsclausule als het evenredigheidsbeginsel laten immers zien dat we dit als uitvoerder moeten kunnen uitleggen en



meewegen in onze besluiten. Tegelijkertijd blijft 'ruimte in het recht' een voortdurende zoektocht naar het vinden van de juiste balans tussen individueel maatwerk en het maandelijks uitkeren van toeslagen aan circa 5,5 miljoen huishoudens. Een ingewikkelde opgave. Maar ook een opgave die nieuwe kansen biedt om het beter te doen.

## Noten

- 1 Deze bijdrage ziet op de stand van de wet- en regelgeving en rechtspraak tot 23 juni 2023. Thomas van der Sanden is wvd landelijk vaktechnisch coördinator toeslagen en MT-lid bij de directie Strategie, Recht en Beleid, Geert van Bruggen is plaatsvervangend landelijk vaktechnisch coördinator toeslagen met als aandachtsgebied de hersteloperatie en Rozemarijn Visscher is plaatsvervangend landelijk vaktechnisch coördinator toeslagen en voorzitter van de Kennisgroep toeslagen.
- 2 Toeslagen voert als opdrachtnemer de toeslagenwetgeving uit in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken voor de huurtoeslag, het Ministerie van Volksgezondheid Welzijn en Sport voor de zorgtoeslag, het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid voor de kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget en het Ministerie van Financiën als coördinerend opdrachtgever.
- 3 Wet kinderopvang, Wet op de zorgtoeslag, Wet op de huurtoeslag Wet op het kindgebonden budget. (De uitkeringen die in het kader van de hersteloperatie plaatsvinden, kennen hun grondslag in de Wet hersteloperatie Toeslagen).
- 4 Artikel 26 Awir.
- 5 Uitspraak van 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3536.
- 6 Eveneens op 23 oktober 2019 oordeelde de ABRvS over het proportioneel toekennen van de kinderopvangtoeslag indien slechts een gedeelte van de kosten voor kinderopvang zijn voldaan, waarmee de ABRvS ook hier terugkwam van haar eerdere lijn en strikte wetsuitleg.
- 7 Onderdeel 2.1 van het Verzamelbesluit Toeslagen.
- 8 Zie bijvoorbeeld de uitspraak van de ABRvS van 16 november 2022, ECLI:NL:RVS:2022:3309.
- 9 Artikel 13b Awir, ingevoerd met de Wet hardheidsaanpassing Awir.
- 10 Uitspraak van 11 januari 2023, ECLI:NL:RVS:2023:79.
- 11 Artikel 9, eerste lid, van de uitvoeringsregeling Awir.
- 12 Uitspraak ABRvS van 1 maart 2023, ECLI:NL:2023:772.
- 13 Tenzij direct al duidelijk is dat de door de belanghebbende gestelde bijzondere omstandigheden niet meebrengen dat toepassing van de wettelijke bepaling zozeer in strijd is met algemene rechtsbeginselen of (ander) ongeschreven recht dat die toepassing achterwege dient te blijven. In dat geval hoeft er geen beoordeling plaats te vinden of de omstandigheden al dan niet door de wetgever zijn verdisconteerd.
- 14 Kamerstukken II 2021/22, 31066, nr. 1053.
- 15 Artikel 47, eerste lid, Awir. De Awir kent al langer een specifieke hardheidsclausule die ziet op een limitatieve vermogensuitzondering (artikel 47, tweede lid, jo. artikel 9 UR Awir).
- 16 Kamerstukken II 2019/20, 35468, nr.3, p.9.
- 17 Hiermee onderscheidt de hardheidsclausule zich van de eerdergenoemde evenredigheidstoets, het is dus niet vereist dat er sprake is van een zodanige strijd met algemene rechtsbeginselen dat de bepaling sowieso buiten toepassing moet blijven.
- 18 'Advies van de parlementair advocaat over beoordeling toepassing hardheidsclausule Awir', bijlage bij Kamerstukken II, 2022/23, 26253, nr. 5.
- 19 In artikel 9.1, tweede lid, wordt voor de bevoegdheden van de Minister van Financiën gesproken over 'het belang dat de bepaling beoogt te beschermen'. Aangenomen wordt dat hiermee geen andere materiële beoordeling is beoogd.
- 20 Uitvoeringstoets 'Hardheidsclausule kindregeling ex-partners, ex-partner en nabestaandenregeling Wet hersteloperatie toeslagen', bijlage bij Kamerstukken II 2022/23, 35362, nr. 3.
- 21 Jaarplan 2023 Dienst Toeslagen.



10 Juni 2021. Geen symposium in verband met Corona, maar een webinar onder de titel "Op weg naar de beste Belastingdienst voor Nederland! Terug naar de essentie: professioneel & dienstverlenend." V.l.n.r. Peter Smink, Richard Happé en Susanne Overes.

---

# Fiscale professionele empathie versterkt de rechtsstaat

Prof. dr. L.G.M. Stevens'

---

“

Naast de versterking van de waarborgfunctie van de Awb wordt na de toeslagenaffaire in allerlei gepresenteerde beleidsdocumenten nadrukkelijk beloofd dat bij de wetsuitvoering de menselijke maat een grotere rol gaat spelen. Professionals in de uitvoering krijgen meer beslisruimte en bij wetgeving wordt scherper gelet op de uitvoerbaarheid. Maar vooral is meer samenhang in het inkomensbeleid vereist om te voorkomen dat de thans problematisch hoge impliciete lastendruk van belastingen, toeslagen en andere inkomensafhankelijke regelingen evenwichtig beleid frustreert.

”

## 1 De kernvraag

Kan er zoiets bestaan als fiscale empathie? Ons onvolprezen Wikipedia omschrijft 'empathie' als het vermogen om zich in te leven in de situatie en gevoelens van anderen. Het zich kunnen verplaatsen in anderen draagt bij aan het kunnen begrijpen van hun emoties en verbetert de communicatie in verbale en non-verbale zin. Empathie omvat zowel een cognitieve component (het zich in anderen kunnen verplaatsen) als een affectieve component (bezorgdheid voor anderen).

Evenals er naast ethiek ook beroepsethiek bestaat, zal dat ook bij empathie het geval zijn. Eigenlijk ging het tijdens het VHM-symposium 'De Januskop van Belastingen' in 2018 al over de mogelijkheden van uitvoeringsambtenaren om empathisch te functioneren. De kernvraag was of verbetering daarvan het toen al tot maximale hoogte opgelopen wantrouwen binnen en buiten de Belastingdienst zou kunnen herstellen en de rechtsstaat versterken.

Mijn analyse is dat de deplorabele toestand waarin ons belastingstelsel toen verkeerde, vooral het gevolg was van het feit dat al enkele decennia lang om diverse redenen bij wetgeving steeds minder werd gelet op de *uitvoerbaarheid ervan* en dat bij *wetsuitvoering* de beoordelings- en beslisruimte van de uitvoeringsprofessionals ter wille van de eenheid van beleid steeds verder werd beperkt. Dit vloeide samen met de pijnlijke constatering dat de groeiende reeks van vooral partijpolitiek gedreven wetgevende ingrepen de geloofwaardigheid van ons belastingstelsel steeds verder heeft ondermijnd en zijn rechtsstatelijk gehalte ernstig heeft uitgehold.

De aandacht voor de *uitvoerbaarheid van wetgeving* is echter nadien bepaald niet verbeterd. Een belangrijke oorzaak is de toenemende versplintering in de politieke verhoudingen. Daardoor is de parlementaire fiscale expertise steeds schraler geworden, zijn veel splinterpartijen tevens 'one-issuepartijen' en verzwakken polariserende onderstromen het draagvlak voor een breed gedragen fiscaal beleid.

Wat betreft de *feitelijke uitvoering* van de belastingwetgeving werd de laatste decennia de beoordelings- en beslisruimte sterk beperkt. De voorgeschiedenis heb ik toegelicht in het genoemde VHMf-symposium van 2018. Daar werd de groeiende zorg over de afbladderende rechtsstatelijkheid in het functioneren van de Belastingdienst indringend aan de orde gesteld. Ik heb toen gewezen op de wrevel van onze hoogste bestuurders over 'activistische rechters' die aan de maakbare samenleving in de weg stonden. Die irritatie werd met name vertolkt door Ruud Lubbers als minister-president in de bundel "Kabaal in Holland" (1993). Later sloot Willem Vermeend als staatssecretaris van Financiën daarop aan met zijn gehar-nast besluit van 21 juli 1995, V-N 1995, blz. 2641, punt 1, dat er maar één instantie is die bepaalt hoe de wet wordt uitgevoerd en dat is de staatssecretaris van Financiën. Zijns inziens heeft de inspecteur geen autonome beslisruimte.

Deze visie heeft nadien door de Vinkenslagaffaire in 2004 extra gewicht gekregen. Feitelijk werd toen het 'freies Ermessen' van de inspecteur in de ban gedaan. Dat werd geformaliseerd door leidinggevende managers aan te wijzen als 'de' inspecteur van artikel 11 AWR. Gelukkig bracht nadien het horizontaal toezicht voor ondernemers weer enige flexibiliteit in de rigiditeit van het 'Vinkenslag-proof' ontwikkelde beleid.

De monomane topdown-beleidsopvatting was de opmaat tot de latere misstanden rond de zogenoemde 'Broedkamer'. Dat leidde tot de pijnlijke constatering dat de bedrijfscultuur van de Belastingdienst zodanig ver was afgedwaald van gezonde en integere werkverhoudingen dat niet meer van binnenuit orde op zaken kon worden gesteld. Ik heb daarom op het VHMf-congres van 2018 gepleit voor een onafhankelijke toezichthouder op het functioneren van de Belastingdienst. Snel daarna toonde de toeslagenaffaire tot welke dramatische gevolgen het kan leiden als de cultuur van rechtsstatelijkheid wordt verdrongen en efficiëncybelangen in grootschalige besluitvormingsprocessen stelselmatig voorrang krijgen. Kwantiteit gaat dan boven kwaliteit. Macht overstemt gezag. Leidinggevendende devalueren tot procesbegeleiders.

Gegeven de massale werkprocessen kon de Belastingdienst zich uiteraard niet onttrekken aan het bouwen van een gedigitaliseerde werkomgeving. De ambtelijke en politieke leiding-

gevenden hadden echter te weinig voeling met de uitvoeringspraktijk en zagen de uitvoeringsambtenaren vooral als verlengstuk van de geautomatiseerde uitvoeringsprocessen om zodoende de taakstellende efficiëncynormen te kunnen realiseren. Wat tot spanningen leidde was dat stelselmatig voorrang werd gegeven aan de eenheid van wetstoepassing, óók waar dit op grond van bijzondere persoonlijke omstandigheden rechtens niet passend was. De dienstleiding, veelal afkomstig uit de Algemene Bestuursdienst en vooral gericht op het efficiencybelang van de massale werkprocessen, had – mede vanwege zijn veelal andersoortige carrière-achtergrond – te weinig affiniteit met de werkvloer die de 'uitworproblemen' moest opvangen. Onbekendheid met de inhoudelijke kenmerken van het werk leidde tot gebrekkige communicatie en sturing. Dat schaadde ook het wederzijdse respect tussen leiding en werkvloer.

De steeds vaker in de openbaarheid tot 'affaires' uitgroeïende uitvoeringsproblemen deden vermoeden dat het rechtsstatelijk functioneren van de Belastingdienst onder druk stond. Op 1 februari 2022 ging mijn op het VHM-symposium van 2018 geuite wens in vervulling: er werd een inspecteur-generaal van Financiën (I-G) benoemd die tot taak kreeg de Belastingdienst structureel binnen de rechtsstatelijke touwen te houden. Een welkome versterking van de fiscale rechtsstatelijkheid.

Thans, in het kader van de viering van het 150-jarig jubileum van het VHM, is het passend een bijdrage te leveren aan de VHM-ambitie de fiscale rechtsstatelijkheid in oude glorie te herstellen. Tijd om lering te trekken uit de gemaakte fouten en ons voluit in te zetten voor een goed functionerend belastingstelsel dat voor de burger begrijpelijk is, door de Belastingdienst professioneel-empathisch kan worden uitgevoerd, dat adequate rechtsbescherming biedt en bestuurd wordt op basis van inhoudelijke kennis van zaken.

## 2 Menselijke maat

Ik heb in mijn bijdrage aan herstel van de rechtsstatelijkheid het vergrijsde begrip 'freies Ermessen' omgedoopt in de meer eigentijdse aanduiding '*professionele empathie*'. Met behulp van het daaraan inherente begrip 'menselijke maat' wordt uitgewerkt hoe de afstand tussen persoonlijke en systeemrechtvaardigheid kan worden overbrugd.

De menselijke maat mag binnen de belastingheffing evenwel geen legitimatie zijn om lastige kwesties gemakzuchtig te omzeilen. Zij moet de beroepshouding uitstralen van de aanslagregelende ambtenaar om – gegeven de persoonlijke situatie van de belastingplichtige – de wet op een professioneel-empathische wijze toe te passen, zodanig dat de behandeling als correct wordt ervaren, althans is verlopen zoals ook de onafhankelijke rechter die zou hebben afgewikkeld.

Een betere uitvoerbaarheid van wetgeving kan worden bereikt door – waar mogelijk – te werken met open normen of door hardheidsclausules op te nemen. De aldus beoogde flexibiliteit vraagt evenwel een verhoogde mate van vertrouwen, juist in de wijze van uitvoering in een periode waarin de maatschappelijke bereidheid om dit op te brengen, steeds verder afbrokkelt. Dat geldt trouwens ook voor de uitbreiding van de beoordelings- en beslissruimte in de uitvoeringspraktijk waar de wet tot recht moet worden verheven.

### 3 Zorg voor uitvoerbare en geloofwaardige wetgeving

Punt van zorg is de afnemende geloofwaardigheid van de fiscale wetgeving. Dat creëert vooral wantrouwen en is een stoorzender in de uitvoering. Bij invoering van de Wet IB 2001 zijn sommige systeemfouten uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet hersteld of bewust aanvaard en werken nog steeds door in de hedendaagse uitvoeringspraktijk. Voorbeelden zijn de onevenredige bevoordeling van vermogende eigenwoningbezitters met hoge hypotheekten ten koste van huurders en kleine eigenwoningbezitters, ongelijke behandeling van vreemd en eigen vermogen en het inbouwen van verstorende ondernemersfaciliteiten. Soms zijn toen ingevoerde regelingen door latere ontwikkelingen ongeloofwaardig geworden, maar heeft de wetgever – al dan niet bewust – nagelaten ze tijdig aan te passen. Zo heeft de vermogensrendementsheffing haar geloofwaardigheid compleet verloren en werd deze door de Hoge Raad in zijn kerstarrest van 24 december 2021, BNB 2022/27, zelfs onrechtmatig verklaard met als gevolg de frustrerende ellende van het hierop volgende wankel herstelbeleid.

De geloofwaardigheid van het belastingstelsel komt ook onder druk te staan als zonder overtuigende redenen grillige effecten in het verloop van de marginale lastendruk worden veroorzaakt. Deze druk is immers bepalend voor gedragsmutaties en de realisatie van beoogd beleid. Daarbij speelt overigens de precaire, bijna dogmatische, vraag of de belastingdruk op gezins- of op individueel partnerniveau bepalend is.<sup>2</sup> Het in de Wet IB 2001 geïntroduceerde onderscheid in de inkomstenberekening op gezinsniveau tussen *arbeidsinkomsten* (*persoonsgebonden inkomsten*) en *vermogensinkomsten* (*gemeenschappelijke inkomsten*) past duidelijk niet in een draagkrachtbelasting op gezinsniveau. Deze systematiek roept bij ongelijke aanbreng van arbeidsinkomen door partners grillige marginale belastingdrukeffecten op. Beter is het beide categorieën als gemeenschappelijke inkomsten aan te merken. Dan kunnen de partners vrijelijk hun optimale verdeling kiezen.<sup>3</sup>

Vanaf 2009 werd de mogelijkheid om op partnerniveau de gecombineerde heffingskorting te verrekenen (de zogenoemde 'aanrechtsubsidie') jaarlijks met 6 2/3% ingeperkt en zodoende was deze tegemoetkoming eind 2022 geheel gesloopt. De bedoeling was dat de minstverdienende partner daardoor gestimuleerd zou worden om betaald werk te gaan verrichten. Inbouw van arbeidsmarktinstrumenten in een draagkrachtbelasting leidt evenwel doorgaans tot systeemspanningen. Ook hier. De maatregel trof, strijdig met het draagkrachtbeginsel, vooral alleenverdienergezinnen met een laag gezinsinkomen.

Het inkomensafhankelijk maken van sommige heffingskortingen in 2014 in plaats van verhoging van het toptarief, betekende binnen het inkomensafhankelijke traject niet alleen een verhoogde marginale belastingdruk, maar maakte ook het stelsel complexer. Dat zal trouwens in 2025 nog erger worden als dan niet langer het inkomen uit werk en wonen bepalend is, maar het bredere verzamelinkomen.

Voorts werd in 2020, in lijn met de eerder in 2015 doorgevoerde tariefsaftopping van de aftrekbare kosten eigen woning, voor een nogal willekeurig samengeraapte groep draagkrachtverminderende aftrekposten een soortgelijke tariefsaftopping doorgevoerd die het zicht op de marginale belastingdruk sterk vertroebelt.

Ook de arbeidskorting ontregelt de bestaande belastingdrukverhoudingen. Een op draagkracht gebaseerde inkomstenbelasting vereist een correcte meting van het inkomen door opbrengsten te verminderen met kosten. Dat was tot 2001 het geval. Per 2001 is die aftrek in de loonsfeer afgeschaft en vervangen door een loonafhankelijke arbeidskorting voor alle personen die 'tegenwoordige arbeid' verrichten. In de afbouwfase leidt dit arbeidsmarktinstrument evenwel tot een perverse verhoging van het marginale tarief, waardoor in dat traject juist tegendraadse effecten worden opgeroepen. Desondanks werd de arbeidskorting beleidsmatig steeds forser als arbeidsmarktinstrument ingezet. Terwijl de algemene heffingskorting in de periode 2001-2023 nauwelijks is verdubbeld, groeide het maximumbedrag van de arbeidskorting tot ruim het vijfvoudige.

Om de geloofwaardigheid van het belastingstelsel te herstellen moeten wij dergelijke verstorende rariteiten elimineren en onze energie stoppen in vereenvoudigende en prestigieuze systeemaanpassingen, zoals het fiscaliseren van loonheffingen.

#### **4 Geef de uitvoeringsprofessional een passende beoordelings- en beslisruimte**

De toeslagenaffaire heeft laten zien hoe de rechtsstaat kan ontsporen. De commissie-Donner heeft in haar eindadvies (12 maart 2020) de tekortkomingen in de uitvoering van het toeslagstelsel onderzocht. Zij gaat ervan uit dat dergelijke grootschalige werkprocessen zodanig moeten zijn ingericht dat de werkstroom op doelmatige, tijdige en uniforme wijze tegen zo laag mogelijke kosten wordt afgewikkeld. De dienst Toeslagen bleek echter onvoldoende opgewassen tegen de combinatie van massaliteit, complexiteit en voortdurende aanpassingen. Er was te weinig geïnvesteerd in ambtelijke professionaliteit. Leidinggevenden wisten onvoldoende te enthousiasmeren en te inspireren.

Werkzaamheden werden aan de hand van gedetailleerd vastgelegde werkinstructies, handleidingen en afvinklijsten uitgevoerd door medewerkers op een laag schaalniveau en uitzendkrachten, aangezien in het werkveld kennis over de achterliggende wetteksten en jurisprudentie ontbrak. De Parlementaire Onderzoekingscommissie concludeerde dat doordat het Ministerie van Financiën de kinderopvangtoeslag als massaproces uitvoerde, de ouders niet de bescherming kregen die ze verdienden en dat daarmee de grondbeginselen van de rechtsstaat werden geschonden.

Wat zich in de toeslagenaffaire heeft voltrokken, toont de kwetsbaarheid van de aanslagregeling inkomstenbelasting als niet wordt gezorgd voor tijdige versterking van de fiscale rechtsstatelijkheid door de inhoudsdeskundigheid en de beoordelings- en beslisruimte van de uitvoerende ambtenaren op het gewenste professioneel-empathische niveau te brengen. Het is voor een dienst demotiverend ondeugdelijke regels te moeten uitvoeren. Het frustrereert een constructieve communicatie met de burger en doet tekort aan de rechtsstatelijke ambitie.<sup>4</sup>

#### **5 Afsplitsen van de dienst Toeslagen is geen oplossing**

Zonder het eindrapport van de commissie-Donner af te wachten heeft Wopke Hoekstra, de toenmalige minister van Financiën, de opmerkelijke organisatorische stap gezet meteen de onderdelen Douane en Toeslagen af te splitsen van de Belastingdienst. Mijns inziens een

discutabele politieke reflex vanwege het risico dat dit contraproductief uitpakt ten gevolge van bureaucratische verkokering, grotere management-informatiestromen en meer politieke 'drukke'. Het maakt immers beleidscoördinatie bij interpretatieverschillen lastiger en aanpassing van het gemeenschappelijke begrippenkader ingewikkelder vanwege het verschil in politieke verantwoordelijkheden.<sup>5</sup>

Niet alleen in organisatorisch verband, maar ook op inhoudelijke gronden kunnen bij de afsplitsing vraagtekens worden geplaatst. Te gemakkelijk wordt beweerd dat toeslagverlening niet behoort tot de 'core business' van de Belastingdienst. De gang van zaken bij de dienst Toeslagen als massale uitkeringsinstantie is immers in beginsel niet anders dan die van de Belastingdienst als massale heffingsinstantie. Mede daarom is de beleidsmatige samenhang en symmetrie in uitvoering tussen belastingheffing en inkomensondersteuning van cruciaal belang. Door uitvoerende overheidsdiensten worden vaak instrumenten ingezet zonder dat beleidsmakers zich voldoende bewust zijn wat die afzonderlijke regelingen voor effecten bij de burger oproepen en of deze wel de samenhangen kan overzien en voldoende zelfredzaam is. Daarom moet de samenhang veel nadrukkelijker in de beleidsbeschouwingen worden betrokken dan thans gebeurt. De toeslagenaffaire heeft laten zien hoe burgers in de doolhof van regels verdwalen.

Toen de Awir nog niet bestond, was er van een gecoördineerd inkomensbeleid amper sprake. Elk Ministerie had zijn eigen (aanvullende) inkomensondersteunende regelingen met eigen onderling afwijkende definities, bijvoorbeeld wie wel of geen partner was en wat wel of niet tot het inkomen moest worden gerekend. Ook liepen de inkomens- en vermogenstoetsen uiteen. De invoering van de Awir in 2006 was in dat opzicht een verademing. Die heeft gezorgd voor de hoognodige coördinatie van begrippen, systemen en afwikkelingsprocedures.

Maar deze positieve kwalificatie van het nut van de Awir laat onverlet dat het bestaande stelsel van toeslagen verbetering behoeft. Ik beperk mij hier tot de aanbeveling de wetstechnische onvolkomenheden in de inkomens- en vermogenstoets die de toeslagtoekenning ontregelen zo snel mogelijk bij te stellen. De vermogenstoets gaat uit van het vermogensbegrip van de vermogensrendementsheffing dat op sommige punten niet is afgestemd op de toeslagensystematiek; zeker niet als de vermogenstoets de zogenoemde 'knock-outmethode' volgt. Bij een minimale overschrijding van de vermogensdrempel vervalt het recht op de toeslag dan volledig.

Aftrekposten in de fiscaliteit, die weinig met draagkracht te maken hebben, zoals de zelfstandigenaftrek en de hypotheekrenteaftrek, werken via de inkomenslijn *linea recta* door in de toeslagen, terwijl dat voor een adequate inkomensondersteuning averechtse gevolgen heeft. Zo komt een zzp'er met een overigens gelijke beloning als een loontrekker door zijn zelfstandigenaftrek in aanmerking voor grotere toeslagen dan de loontrekker. Separaat opererende uitvoeringsorganisaties maken de kans op dit soort distorsies alleen maar groter. Dit alles laat onverlet dat het grootschalige rondpompen van belasting- en toeslaggelden door vereenvoudiging van het toeslagenstelsel drastisch moet worden teruggedrongen.<sup>6</sup>



## 6 Inkomenspolitieke afstemming tussen koopkracht en draagkracht

In het inkomensbeleid speelt de wisselwerking tussen 'draagkracht' en 'koopkracht' een belangrijke rol. Bij 'draagkracht' staat de vraag centraal hoe kan worden vastgesteld wat burgers worden geacht bij te dragen aan de schatkist om de collectieve voorzieningen te bekostigen. Bij 'koopkracht' gaat het om de beoordeling in hoeverre burgers in staat zijn zelf te voorzien in hun levensonderhoud. Daarbij gaat het om de inkomenspolitieke beoordeling van de mate waarin de overheid mogelijkerwijze moet bijspringen om in het levensonderhoud van kwetsbare burgers te voorzien. Een evenwichtige afstemming is cruciaal.

Bij de inkomstenbelasting werd tot 2001 rekening gehouden met de primaire levensbehoeften door het inkomen als maatstaf van draagkracht te verminderen met de zogenoemde *belastingvrije som*. Pas als men financieel in staat is zichzelf en zijn gezin te onderhouden, ontstaat de mogelijkheid om belasting te betalen. Bij vaststelling van de belastingvrije som werd rekening gehouden met de gestandaardiseerde (maar lang niet altijd feitelijke) levenssituatie van de belastingplichtige.

Daarnaast was het bedrag van de belastingvrije som bij lange na niet gelijk aan het wettelijk gedefinieerde basale inkomensniveau. Daarom was ook over uitkeringen op minimumniveau (bijstandsuitkering, AOW) inkomstenbelasting verschuldigd. Het uitkeringsniveau moest bruto zodanig worden opgehoogd dat het netto voldoende was om de koopkracht op het sociale minimumniveau te garanderen.

Bij invoering van de belastingherziening 2001 is de belastingvrije som tegen het toenmalige eersteschijschijftarief 'vertaald' in een heffingskorting die in mindering komt op de tariefschijfbelasting, maar de bestaande onbalans tussen het belastingvrije inkomen en het sociale bestaansminimum is blijven bestaan en blijft nog steeds bij aanvullende inkomensondersteunende uitkeringen bruteringsproblemen oproepen, tenzij die onbelast worden verstrekt. Maar dat zou weer het werkelijke zicht op de draagkrachtverhoudingen verstoren.

Het rondpompen van grote sommen geld in de samenleving, extra opgeblazen door genoemde bruteringseffecten, komt de transparantie van het beleid en de begrijpelijkheid van de regeling voor de betrokken personen bepaald niet ten goede. De gecombineerde (marginale) inkomenseffecten zijn sterk afhankelijk van de gekozen instrumenten en diversiteit in bestedingspatronen. Zeker in crisissituaties, waarin onder grote tijdsdruk 'draagkracht-' en 'koopkrachteffecten' op elkaar moeten worden afgestemd, is dat een uitdaging.

## 7 Conclusies

Alle uitvoeringsorganisaties lijken lessen te trekken uit de toeslagenaffaire. Naast de versterking van de waarborgfunctie van de Awb wordt sindsdien in allerlei gepresenteerde beleidsdocumenten nadrukkelijk beloofd dat bij de wetsuitvoering de menselijke maat een grotere rol gaat spelen. In het coalitieakkoord Rutte IV wordt bezworen dat professionals in de uitvoering meer beslissruimte krijgen.

Daarnaast moeten we bij wetgeving nog scherper gaan letten op de uitvoerbaarheid. Er moet bovendien meer aandacht komen voor een samenhangend inkomensbeleid om te voorkomen dat de impliciete lastendruk van belastingen, toeslagen en andere inkomensaf-

hankelijke regelingen beoogd beleid frustreert. Verder moet de burger in het regeldoolhof sterker worden beschermd tegen het 'verdwaalrisico'. Als sluitstuk moet professionele empathie leiden tot een dienstbare ambtelijke houding die onze rechtsstaat versterkt. Kortom, er is werk aan de winkel.

## Noten

- 1 Leo Stevens is emeritus-hoogleraar fiscale economie van de Erasmus Universiteit Rotterdam.
- 2 Dat dilemma heb ik behandeld in mijn afscheidsrede Fiscaal gezinsbeleid (Kluwer 2006).
- 3 Het afschaffen van deze toerekeningsregel komt trouwens overeen met de overstap op toepassing van het splitsingsstelsel of een vlaktaks.
- 4 Zie hierover uitgebreider: Stichting Beroepseer, Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren. Adviezen uit de praktijk van de Belastingdienst, de Douane en de Dienst Toeslagen (2023).
- 5 De openbare POK-enquête heeft markante voorbeelden opgeleverd over de moeizame beleidsafstemming tussen het Ministerie van Financiën en het Ministerie van Sociale zaken en Werkgelegenheid.
- 6 A.M. Lejour en L.G.M. Stevens, Herbezinning op toeslagensystematiek, WFR 2020/182.

---

Gezocht: een stabiel stelsel voor de burger:

# Persoonlijke reflecties op belastingheffing in relatie tot bestaanszekerheid in turbulente tijden tot nu toe en hoe nu verder?

Drs. B.P. Streng RC EMFC'

---

“

In deze bijdrage wordt een pragmatische oplossing gezocht voor de gebleken tekortkomingen in het huidige toeslagenstelsel. Doel is de rechtsstaat dienstbaar te maken aan de bestaanszekerheid van mensen. Het toeslagenstelsel als instrument voor inkomensverdeling en armoedereductie moet beter op die functie worden afgestemd. Om te komen tot een pragmatische en toekomstbestendige geïntegreerde aanpak van heffing naar draagkracht en ondersteuning naar behoefte moeten de fiscaaltechnische tekortkomingen in de aansluiting tussen de inkomstenbelasting en toeslagen snel worden opgelost.

”

## 1 Inleiding

De roep om recht te doen aan het ongekend onrecht dat de Toeslagenaffaire<sup>2</sup> heeft veroorzaakt en het veelgehoorde pleidooi voor een evenwichtiger belastingstelsel<sup>3</sup> zijn de laatste jaren steeds luider gaan klinken. Het heeft mij ertoe verlost een bijdrage te leveren aan de

zoektocht naar een pragmatische oplossing voor de gebleken tekortkomingen in het huidige toeslagenstelsel en de wens opgeroepen effectiever in te spelen op de gebleken behoeften van mensen aan bestaanszekerheid. Mensen verwachten dat de rechtsstaat bestaanszekerheid moet bieden. Maar gebleken is dat de rechtsstaat in dat opzicht tekort is geschoten. De ontwikkeling van de laatste twee decennia leert dat de vitaliteit van de rechtsstaat te wensen overlaat en zelfs steeds duidelijker aan kracht verliest door maatschappelijke ontwikkelingen die de bestuurlijke draagkracht van de samenleving verzwakken.

In de tijd van de verzorgingsstaat zou je denken dat de overheid opkomt voor de belangen van de samenleving, althans in het bijzonder voor de kwetsbare groepen in de samenleving, aangezien daarmee het collectieve belang van alle burgers is gediend. Maar het lijkt erop dat bij het oplossen van hedendaagse problemen, de overheid en de burgers bij voortduring tegenover elkaar staan en rechtsstatelijk gedrag steeds meer een fenomeen uit vervlogen tijden dreigt te worden. Mijn bijdrage beoogt de rechtsstatelijkheid nieuw leven in te blazen door de fiscale basisbeginselen in onze rechtsstaat te versterken. Dat kan door het belastingstelsel in zijn drukverdeling evenwichtiger te maken en de bestaanszekerheid van burgers te vergroten door adequate inkomensondersteuning te bieden waar dat nodig is.

Vanwege de urgentie heb ik ervoor gekozen daarbij de filosofische stroming van het pragmatisme te volgen. Charles Sanders Pierce (1839-1914), grondlegger van deze stroming, stelde steeds de voor de praktisch relevante vraag centraal of de aangedragen ideeën wel bijdragen aan de effectiviteit van ons handelen en of daarmee de gewenste oplossing van de problemen waarvoor de samenleving zich gesteld ziet, dichterbij is gebracht.

## 2 Van Trias Politica tot nu toe

Het ontwerpen van effectieve wetgeving en uitvoering evolueert in de tijd en is afhankelijk van de context en het in dat tijdsgewricht geldende perspectief in de samenleving. Begrippen zoals democratie, rechtsstaat, belastingheffing, burgers, stemrechten, bestaanszekerheid etc. lijken tijdloos, maar de invulling daarvan verschilt naar tijd en plaats.

In de zoektocht naar een pragmatische oplossing voor het probleem van het uit het spoor gelopen toeslagenbeleid is het nuttig, weliswaar in beknopte vorm, eerst enige staatsrechtelijke beschouwingen de revue te laten passeren.

Montesquieu legde in 1748 een eerste fundament voor onze rechtsstaat met de introductie van een systeem van checks and balances binnen de staat, bekend geworden als zijn Trias Politica. Om de vrijheid binnen de rechtsstaat te garanderen dienen de wetgevende, de uitvoerende en de rechterlijke macht gescheiden te zijn. In zijn rede<sup>4</sup> van 1991 bepleit W.J. Witteveen niet uit te gaan van de scheiding, maar van het evenwicht van de machten. Scheiding van machten geeft zijns inziens onvoldoende houvast voor een zinvolle en effectieve werkverdeling tussen wetgever, uitvoerder en rechter.<sup>5</sup>

De tweede fundering voor onze rechtsstaat werd gelegd tijdens de Bataafsche Republiek, zijnde de Staatsregeling van 1798. Die wordt beschouwd als de eerste Nederlandse grondwet. In de Staatsregeling wordt al het basisprincipe verkondigd dat allen, ook de laagstbetaalden, moeten bijdragen aan de schatkist, want allen hebben voordeel van de rechtsstaat.<sup>6</sup> Dit was een eerste stap naar een fair-share-plicht<sup>7</sup>, welke nauw is verbonden

met de hedendaagse visie van John Rawls die inhoudt dat een samenleving is te zien als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel.<sup>8</sup>

De relatie tussen belasting heffen en het bieden van bestaanszekerheid werd al in de Bataafse tijd onderkend. Dominee O.G. Heldring (1804-1876) presenteerde al de stelling: *“dat men veel beter de belastingen op eerste levensbehoeften, zoals brood, vlees, zout, zeep, azijn, bier, brandstoffen kan afschaffen, want de vermogende betaalt die toch in de vorm van armenzorg.”*<sup>9</sup>

Het derde fundament vormde de invoering van een inkomstenbelasting, verspreid over twee wetten, door N.G. Pierson: de Vermogensbelasting 1892 en de Bedrijfsbelasting 1893. Zij vormden tezamen een gesplitste en deels nog forfaitair geheven inkomstenbelasting. De vermogensbelasting van 1892 bedoelde de inkomsten uit vermogen te treffen. Omdat de fiscus nog niet in staat was dat inkomen te berekenen en bovendien het apparaat miste om de aangiften van de belastingplichtigen te controleren, werd het inkomen uit vermogen forfaitair op 4% van het vermogen vastgesteld.<sup>10</sup> Het huidige stelsel van inkomstenbelasting uit 2001 legt een opmerkelijke verbinding met het rendementsforfait uit 1892.

De invoering van de inkomstenbelasting kent al sinds haar invoering een belastingvrije som, zijnde het deel van het inkomen dat geacht wordt de noodzakelijke bestaanskosten buiten het draagkrachtig inkomen te houden. Deze belastingvrije som is echter steevast veel te laag vastgesteld, waardoor ook over inkomen dat de basale bestaanskosten moet dekken, belasting moet worden betaald.<sup>11</sup> Hierdoor steken continu bij de sociale basisuitkeringen, die uitgaan boven de fiscaal te lage vrijstelling,<sup>12</sup> bruteringsproblemen de kop op om ze in netto termen alsnog te laten aansluiten op het bedoelde sociale minimum. Het jaarlijkse aanpassingsmechanisme om de basale bestaanskosten vast te stellen, is gebaseerd op gemiddelden en is daardoor, zeker bij grote mutaties in specifieke kosten (zoals energie) minder adequaat. Daarom kunnen specifieke toeslagen nodig zijn. In 2001 werd de belastingvrije som in een voor iedereen gelijke algemene heffingskorting omgezet, maar ingaande 2014 heeft deze – in strijd met haar historische karakter – een inkomensafhankelijk karakter gekregen.

### **3 Inkomensondersteuning**

Naast de historische vormgeving van de belastingheffing is op het gebied van bestaanszekerheid de in 2006 ingevoerde Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) van belang. Op basis van deze wet verstrekt de Dienst Toeslagen in 2022 aan meer dan 5 miljoen huishoudens<sup>13</sup> één of meer toeslagen (kindgebonden budget, zorg-, huur- en kinderopvangtoeslag). De Awir was een verbetering vergeleken met de voorheen bestaande lappendeken van allerlei, onafhankelijk van elkaar in het leven geroepen, regelingen met hun eigen begrippen en tariefstructuren.

Het huidige toeslagenstelsel heeft als belangrijkste voordeel dat de inkomensondersteuning beter is afgestemd op het feitelijke bestedingspatroon. De toeslagen vormen een gericht instrument voor inkomensverdeling en armoedereductie. Als nadeel geldt dat foutieve inschattingen vooraf tot terugvorderingen en olopemde schulden bij de overheid kunnen leiden. Het risico te moeten terugbetalen heeft als bijkomend nadeel dat burgers het gebruik van toeslagen mijden.<sup>14</sup>

De publieke taak om bestaanszekerheid te verschaffen, werd helaas niet naar behoren vervuld wegens het volledig falen van de wetgever en de uitvoerder. De Toeslagenaffaire<sup>15</sup> zou daarom naar mijn mening als uniek verschijnsel in onze Nederlandse parlementaire historie, een burgerenquête hebben verdiend in plaats van een parlementaire enquête. Immers, het parlement dient ook zelf verantwoording af te leggen.

Sinds de Toeslagenaffaire wordt er aan alle kanten geroepen: schaf het toeslagenstelsel af en maak de kinderopvang gratis. Dit soort kreten draagt niet bij tot de oplossing. Of, zoals Herman Tjeenk Willink het formuleert: "De roep om een snelle oplossing is vals".<sup>16</sup> Mijns inziens heeft het de voorkeur het toeslagenstelsel als instrument voor inkomensverdeling en armoedereductie beter op die functie af te stemmen!<sup>17</sup>

De eindrapportage over het toeslagensysteem biedt veel opties, echter de mix van verschillende perspectieven biedt geen sluitende oplossing voor de gewenste doelmatige, effectieve en rechtvaardige inkomensondersteuning. Daarnaast is de thans geldende koppeling tussen de inkomstenbelasting en toeslagen een ratjetoe.<sup>18</sup>

In de afgelopen jaren zijn veel artikelen verschenen met (deel)oplossingen voor de verstoorde verhouding tussen belastingheffing en bestaanszekerheid, maar de vraag is of deze het verstoorde evenwicht kunnen herstellen. Mijn voorkeur gaat uit naar een meer geïntegreerd systeem voor belasting naar draagkracht en inkomensondersteuning.

## **4 De contouren: hoe nu verder?**

Om te komen tot een pragmatische en toekomstbestendige geïntegreerde aanpak van het huidige toeslagenprobleem, kom ik tot de volgende richtinggevende voorstellen:

### *4.1 Creëer een stabiel evenwicht van functies*

Bij de inrichting van een stabiel stelsel is het van belang om te onderkennen dat inkomensondersteuning en belasting heffen twee verschillende diensten/functies zijn, die niet met elkaar moeten worden vermengd. Tevens dient te worden onderkend dat er een intensieve wisselwerking is tussen inkomensondersteuning en belastingheffing naar draagkracht. Immers, beide instrumenten zijn van invloed op netto besteedbaar inkomen van een individu c.q. samenlevingsgroep (gezin, partnerschap etc.).

Deze verwevenheid stelt ook eisen aan het samenwerkingsverband tussen de Dienst Toeslagen en de Belastingdienst op het gebied van wetgeving, uitvoering en dienstverlening. Inkomensondersteuning van de burger en het betalen van belasting naar draagkracht moeten nadrukkelijker in gecombineerd verband worden beoordeeld. Het is dus niet zo dat de burger is gediend met het afzonderlijk positioneren van de Dienst Toeslagen. De doorgevoerde scheiding van functies geeft geen beter houvast in de afstemming tussen inkomensondersteuning en belasting heffen naar draagkracht.

### *4.2 Onderken het onderscheid tussen het fair share- en het draagkrachtbeginsel*

Publieke goederen, zoals defensie, dijken, politie, gezondheidszorg, onderwijs, inkomensondersteuning en het rechtssysteem, kunnen alleen tot stand worden gebracht als iedereen, burgers en bedrijven, zijn financiële en billijke bijdrage via belastingheffing levert. Bepalend zijn de rechtsverhoudingen. De invulling daarvan kan vanuit het ethische beginsel van fair share worden gevoed en ondersteund, maar niet rechtens worden afgedwongen.

#### 4.3 Geef invulling aan de grondwettelijke opdracht bestaanszekerheid te bieden

De taakstellende opdracht aan de overheid om bestaanszekerheid te bieden aan haar burgers, als bedoeld in artikel 20 van de Grondwet<sup>19</sup>, ligt ten grondslag aan de Awir en diverse andere inkomensondersteunende en inkomensafhankelijke regelingen. Helaas is onvoldoende kenbaar gemaakt wat onder bestaanszekerheid moet worden verstaan. In essentie dient helder te zijn wat we onder 'bestaanszekerheid' verstaan en wat in Nederland minimaal nodig is om een menselijk bestaan te kunnen leiden.<sup>20</sup> Basisbehoeften van de mens in relatie tot zijn leefomgeving dienen nader te worden geconcretiseerd (voedsel, onderkomen, onderwijs, kinderopvang, energie, veiligheid, communicatie, informatie, zorg etc.). De invulling daarvan is afhankelijk van tijd en plaats. Het Nibud roept het Rijk en gemeenten op goed te kijken naar hoe zij de financiën van huishoudens met een smalle beurs kunnen beschermen (19 januari 2021<sup>21</sup>, 2 november 2020<sup>22</sup>). Een overheid die vertrouwen wil uitstralen, zorgt voor deze huishoudens. De invulling en uitvoering van een rechtvaardig beleid van onze rechtsstaat dient te voorzien in maatwerk door gebruik te maken van de SCP-definitie "niet-veel-maar-toereikendbudget (nvmt)" en de Minima-effectrapportages (MER) van het Nibud, om zodoende invulling te geven aan wat we in onze rechtsstaat in onze tijd verstaan onder bestaanszekerheid en daarmee een verhoogd risico op armoede te voorkomen.

Iedere wet en de uitvoering daarvan hebben te maken met het budgetteringsproces binnen de rijksoverheid. Van belang voor bestaanszekerheid is dat we proactief invulling geven aan de inkomensondersteuning waar de burgers recht op hebben. Het budget is hiervan een afgeleide en niet andersom. Om het doenvermogen van de burger te ondersteunen moeten de Belastingdienst en de Dienst Toeslagen de burger behulpzaam zijn bij het actief verzamelen en verwerken door actuele inkomensgegevens op te nemen in vooringevulde aanvraagformulieren.

#### 4.4 Kom met betrekking tot het bieden van bestaanszekerheid tot een betere verantwoordelijkheidsdeling tussen de private en publieke sector.

Voor elke levering van de basisbehoeften geldt dat het een wisselwerking zal zijn tussen publieke zaak versus private zaak. Lees: is het de taak van de overheid of laten we het over aan de markt?

In de Awir dient helder te zijn voor welke markten/diensten de inkomensondersteuning geldt. Dit zal vrijwel altijd de interactie van publiek versus privaat raken op de volgende markten:

- a. Zorg
- b. Wonen
- c. Kinderopvang
- d. Energie
- e. Arbeid
- f. Studie/opleiding

Voor een stabiel stelsel van bestaanszekerheid is het noodzakelijk dat voor elke markt instrumentarium beschikbaar is om gericht inkomensondersteuning te kunnen bieden, zodat de overheid wendbaar kan reageren op wat er in de markt gebeurt. Als voorbeeld

gelden hier de recente ontwikkelingen in de energiesector. De prijzen van gas stegen in 2022 zeer snel. De overheid kon echter de impact alleen gemiddeld compenseren, hetgeen potentieel leidt tot vergroting van de inkomensongelijkheid.

#### *4.5 Introduceer een helder beeld van de eisen waaraan een toeslagenstelsel in samenhang met draagkrachtbelastingen moet voldoen.*

Om te komen tot een uitvoerbare sociale zekerheid is het belang te bepalen of je gemiddeld wilt compenseren (inkomensafhankelijk) of gericht wilt compenseren (inkomensafhankelijk). Aangezien de impact op de lagere inkomensgroep relatief groot is, moet de overheid er te allen tijde voor zorgen dat deze groep daadwerkelijk gericht wordt ondersteund.

Voor de uitvoering van de sociale zekerheid dient een helder uitgangspunt te worden gekozen of de inkomensondersteuning als toeslag of als toelage wordt uitgekeerd. Een toeslag kan door vooraf gemaakte inschattingfouten tot grote terugvorderingen leiden, omdat de gehele toeslag over de gehele looptijd wordt teruggevorderd. Een toelage is een uitkering, zoals bijvoorbeeld de kinderbijslag of studiebeurs, welke dat element van gehele terugvordering niet kent. Om het grootste nadeel van terugvorderingen en nabetalingen weg te nemen is het pleidooi om over te stappen naar toelagen.

Om de effectiviteit en de rechtvaardigheid van ons uitvoeringsstelsel te borgen dient een toekomstbestendig toeslagenstelsel blijvend maatwerk te leveren door zowel individueel inkomen als partner- of huishoudinkomen als criterium te hanteren. Hierdoor wordt een doelmatig instrument voor inkomenshervreiding en armoedereductie behouden.

#### *4.6 Institutionele borging van bestaanszekerheid: centrale Last Resort functie*

De wet en de overheid dienen vertrouwen naar de burger uit te stralen, door voorspelbaar te zijn in de inkomensondersteuning en in hun zorgplicht. De Dienst Toeslagen dient als instituut centraal te staan voor bestaanszekerheid en als centrale hulpverlener-in-last-resort voor burgers met problematische schulden in onze rechtsstaat. Decentraal is dat de gemeente waar de burger woonachtig is c.q. staat geregistreerd. Als centrale aanspreekpunt dient de Dienst Toeslagen samen met de lokale punten/gemeentes de keten qua maatwerk dienstverlening te borgen.

#### *4.7 Los de fiscaaltechnische tekortkomingen in de aansluiting tussen de inkomstenbelasting en toeslagen op.*

Naast het wetsvoorstel Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen zijn er in de afgelopen jaren praktische oplossingen aangedragen om enerzijds de samenhang tussen inkomstenbelasting en toeslagen te verbeteren, en anderzijds verbeteringen te realiseren voor de afzonderlijke delen inkomstenbelasting en toeslagen.<sup>23</sup> Voor een stabiele en aantoonbare inkomensondersteuning en belastingheffing naar draagkracht, is het relevant om vast te stellen welke praktische oplossingen bijdragen aan de bescherming van de financiën van huishoudens met een smalle beurs.

Voor het oplossen van de fiscaaltechnische tekortkomingen, geldt in navolging van de eerder genoemde voorstellen dat de huidige heffingskortingen naar toelagen moeten worden omgezet. Deze transformatie vergt de nodige voorbereidingen van zowel de Dienst Toeslagen als de Belastingdienst.



Naast het uitfaseren van de heffingskortingen, dient de Belastingdienst invulling te geven aan een ander element uit het alternatief 3 van de eindrapportage alternatieven voor het toeslagensysteem<sup>24</sup>, zijnde: invoering van vier belastingschijven. Het element van belastingschijven is voor iedere burger eenvoudig te begrijpen en wat het koopkrachteffect is van minder of méér werken voor het individu en/of huishouden. Het huidige stelsel kenmerkt zich als een gemankeerde vlaktaks<sup>25</sup>, welke niet kan inspelen op persoonlijke omstandigheden en kent geen evenwichtige uitruil tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid.<sup>26</sup> Meer belastingschijven leggen een bredere basis voor de belastingheffing naar draagkracht voor de lage, midden en hoge inkomensgroepen. Tot slot dient de gelijke algemene heffingskorting te worden omgezet in een belastingvrije som, zijnde het deel van het inkomen, dat geacht wordt de noodzakelijke bestaanskosten te dekken. De hoogte van de belastingvrije som en een wettelijk vastgestelde definitie van bestaanszekerheid, zijnde de kosten die minimaal nodig zijn om een menselijk bestaan te kunnen leiden, dienen in evenwicht te zijn.

De winst van deze voorstellen is het borgen van een evenwichtig stelsel van inkomensondersteuning en belastingheffing naar draagkracht, welk recht doet aan het collectieve belang van alle burgers en in het bijzonder van de kwetsbare groepen in de samenleving.

## Noten

- 1 Bert Streng is ketenmanager Schenk- en Erfbelasting bij de Belastingdienst. Hij is in 2020 overgestapt van het bedrijfsleven naar de Belastingdienst.
- 2 Rapport Ongekend Onrecht: [https://www.tweedekamer.nl/sites/default/files/atoms/files/20201217\\_eindverslag\\_parlementaire\\_ondervragingscommissie\\_kinderopvangtoeslag.pdf](https://www.tweedekamer.nl/sites/default/files/atoms/files/20201217_eindverslag_parlementaire_ondervragingscommissie_kinderopvangtoeslag.pdf), eindrapportage alternatieven voor het toeslagenstelsel [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2020Z24824&did=2020D52117](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2020Z24824&did=2020D52117), eindrapport scenariostudie vormgeving kindvoorzieningen: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2020/12/14/bijlage-i-eindrapport-scenariostudie-vormgeving-kindvoorzieningen> en het eindrapport van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties: <https://www.tweedekamer.nl/kamerleden-en-commissies/commissies/tijdelijke-commissie-uitvoeringsorganisaties/eindrapport>.
- 3 L.G.M. Stevens, Handboek inkomstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer, 2020.
- 4 W.J. Witteveen, Evenwicht van machten (1991).
- 5 Zie ook: R.H. Happé, Belastingrecht en de geest van de wet (2011).
- 6 F.H.M. Grapperhaus, Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000 (1997). Het betreft artikel 46 van de Staatsregeling.
- 7 R.H. Happé, Belastingrecht en de geest van de wet (2011). R.H. Happé, 'Belastingethiek: Een kwestie van fair-share' (Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap: no. 243, 2011).

- 8 J. Rawls, Een theorie van rechtvaardigheid (1971).
- 9 F.H.M. Grapperhaus, Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000 (1997).
- 10 F.H.M. Grapperhaus, Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000 (1997). Bij een tarief van 5% leverde dat een effectieve druk van 0,2% van het vermogen.
- 11 L.G.M. Stevens, Hoe verstoring van het draagkrachtbeginsel een evenwichtig inkomensbeleid in de weg staat, WFR 2022/235.
- 12 L.G.M. Stevens, Handboek inkomstenbelasting 2001, Kluwer, Deventer, 2020.
- 13 Zie website [www.overtoeslagen.nl](http://www.overtoeslagen.nl) voor de cijfers van het jaar 2022.
- 14 Uit het onderzoek van het CPB (<https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Notitie-Bijdrage-rondetafelgesprek-alternatieven-toeslagenstelsel.pdf>) blijkt bijvoorbeeld dat meer dan de helft van de uitbetaalde huurtoeslagen en kindgebonden budgetten achteraf gecorrigeerd moet worden en dat 10% van de rechtshabenden geen gebruik maakt van huurtoeslag en 15% geen gebruik maakt van het kindgebonden budget.
- 15 Rapport Ongekend Onrecht: [https://www.tweedekamer.nl/sites/default/files/atoms/files/20201217\\_eindverslag\\_parlementaire\\_ondervragingscommissie\\_kinderopvangtoeslag.pdf](https://www.tweedekamer.nl/sites/default/files/atoms/files/20201217_eindverslag_parlementaire_ondervragingscommissie_kinderopvangtoeslag.pdf), eindrapportage alternatieven voor het toeslagenstelsel [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2020Z24824&did=2020D52117](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2020Z24824&did=2020D52117), eindrapport scenariostudie vormgeving kindvoorzieningen: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2020/12/14/bijlage-i-eindrapport-scenariostudie-vormgeving-kindvoorzieningen> en het eindrapport van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties: <https://www.tweedekamer.nl/kamerleden-en-commissies/commissies/tijdelijke-commissie-uitvoeringsorganisaties/eindrapport>.
- 16 <https://www.nrc.nl/nieuws/2018/12/11/herman-tjeenk-willink-de-roep-om-een-snelle-oplossing-is-vals-a3060312>.
- 17 Met een eenvoudig voorbeeld is dit argument gelijk helder voor de lezer: een systeem inrichten voor gratis is iets anders dan voor een ouderbijdrage van 0 euro. In het eerste geval ben je niet toekomstvast als over 5 jaar die zelfde personen roepen "het wordt te duur, dus minder gratis". In het tweede geval ga je nadenken hoe ben ik robuust voor de (toekomstige) bestissers in Den Haag. Denken en kijken (perspectief) vanuit de data is cruciaal voor robuuste uitvoering.
- 18 L.G.M. Stevens, Hoe verstoring van het draagkrachtbeginsel een evenwichtig inkomensbeleid in de weg staat, WFR 2022/235.
- 19 <https://www.denederlandsegroondwet.nl/9353000/1/j9vvl1ouc6v2/vgrnbss04uwn>.
- 20 Zie het rapport van de Commissie sociaal minimum dat op 30 juni 2023 is overhandigd aan minister Carola Schouten (Armoede) (NRC 1 juli 2023).
- 21 <https://www.nibud.nl/beroepsmatig/nibud-financiele-zorgen-over-onzeker-2021/>.
- 22 <https://www.nibud.nl/beroepsmatig/nibud-verhoog-bijstand-en-minimumjeugdloon/>.
- 23 Zie o.a. A.M. Lejour en L.G.M. Stevens, Herbezinning op toeslagensystematiek, WFR 2020/182.
- 24 Eindrapportage alternatieven voor het toeslagenstelsel: [https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven\\_regering/detail?id=2020Z24824&did=2020D52117](https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2020Z24824&did=2020D52117).
- 25 J. Lukkezen, Complex belastingstelsel komt neer op gemankeerde vlaktaks, ESB, 108(4821), 2023.
- 26 B. Jacobs, Vereenvoudiging verslechtert afruil gelijkheid-doelmatigheid, ESB, 108(4821), 2023.

# De VHMF

“Fortiter in re,  
suaviter in modo”!

*“Krachtig wat de  
zaak zelf betreft,  
maar zacht in  
de wijze van  
uitvoering”!*





E 31

...en nu verder







*In 2023 bestaat de VHMf 150 jaar.  
Ter gelegenheid hiervan laten ruim  
veertig auteurs hun gedachten gaan  
over de vereniging en de fiscaliteit in  
brede zin.*

*Dat levert een bonte verzameling  
bespiegelingen en inzichten op, die elk  
op zich lezenswaardig zijn en tot  
nadenken stemmen over de rol van  
belastingen, de Belastingdienst én de  
vereniging in verleden, heden en  
toekomst. Vanzelfsprekend komen ook  
Toeslagen en Douane aan bod.*

*Het aloude adagium van de vereniging  
'fortiter in re, suaviter in modo' blijkt  
nog steeds springlevend: krachtig wat  
de zaak zelf betreft, maar zacht in de  
wijze van uitvoering.*

ISBN 978 90 8285521 0



9 789082 855210 >