



COMMISSIE
PRAKTISCHE
RECHTSBESCHERMING IN
BELASTINGZAKEN

20 APRIL 2021

De heer J. A. Vijlbrief Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst

Ministerie van Financiën

Den Haag

Geachte heer Vijlbrief,

Conform het Instellingsbesluit van 11 juni 2020 ontvangt u bijgaand het door de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken opgestelde rapport 'Burgers Beter Beschermd'. De commissie meent met het voorliggende advies aan haar opdracht te hebben voldaan, zodat hiermee de werkzaamheden worden beëindigd. Wij danken u voor het in de commissie gestelde vertrouwen.

Hoogachtend,

prof. mr. dr. M.B.A. van Hout

VOORZITTER



Burgers beter beschermd

Praktische rechtsbescherming in belastingzaken



CPRB COMMISSIE
PRAKTISCHE
RECHTSBESCHERMING IN
BELASTINGZAKEN



Burgers beter beschermd

Praktische rechtsbescherming in belastingzaken

Over dit rapport is ook een podcast gemaakt. Deze kunt u vinden op Soundcloud en Spotify.



Inhoud

Voorwoord **2**

Lijst met afkortingen **4**

Samenvatting **6**

Hoofdstuk 1 - Inleiding **12**

1.1 Aanleiding	13
1.2 Onderzoeksvragen	13
1.3 Praktische rechtsbescherming	14
1.4 Beoordelingskader van de commissie	16
1.5 Werkwijze van de commissie	19
1.6 Opzet van het rapport	21

Hoofdstuk 2 - Hindernissen voor rechtsbescherming **22**

2.1 Inleiding	23
2.2 Waarom maken burgers wel of geen gebruik van rechtsbescherming?	23
2.3 Waarom maken burgers wel of geen gebruik van fiscale rechtsbescherming?	25
2.4 Complexiteit van belastingzaken	25
2.5 Moeilijk om contact te krijgen met de Belastingdienst	31
2.6 Burgers voelen zich machteloos tegenover de Belastingdienst	35
2.7 Juridische procedures zijn kostbaar en onzeker	37
2.8 Geen betaalbare rechtshulp of -bijstand	38
2.9 Tussenconclusie	39

Hoofdstuk 3 - Hindernissen vanuit juridisch perspectief **40**

3.1 Inleiding	41
3.2 Rechtsonzekerheid door wet- en regelgeving	41
3.3 Leemtes in het systeem van rechtsbescherming	44
3.4 Onevenwichtige machtsbalans	58
3.5 Verharding ook bij burgers	64
3.6 Tussenconclusie	67

Hoofdstuk 4 - Hindernissen vanuit organisatorisch perspectief **68**

4.1 Inleiding	69
4.2 Organisatie van de Belastingdienst	69
4.3 Organisatiestructuur: arbeidsdeling en integratie	70
4.4 'Bureaucratic dysfunction': de optimale publieke waarde wordt niet geleverd	73
4.5 Organisationele oorzaken van het verlies aan publieke waarde	78
4.6 Tussenconclusie	86

Hoofdstuk 5 - Extern Toezicht **88**

5.1 Inleiding	89
5.2 Verenigde Staten: Taxpayer Advocate Service	90
5.3 Nationale ombudsman of een fiscale ombudsman?	93
5.4 Inspectie Belastingen Toeslagen Douane	95
5.5 Betaalbare rechtshulp en bijstand	96
5.6 Overige rechtsbescherming	102
5.7 Tussenconclusie	104

Hoofdstuk 6 - Beantwoording van de vragen en aanbevelingen **106**

6.1 Opdracht en onderzoeksvraag	107
6.2 Het niveau van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken	107
6.3 Oorzaken voor de tekortschietende praktische rechtsbescherming	111
6.4 Aanbevelingen voor verbetering van de praktische rechtsbescherming	113
6.5 Extern toezicht	119
6.6 Vergezichten: aanbevelingen voor de lange termijn	119
6.7 Afsluiting	123

Bijlagen **124**

1 Lijst met gevoerde gesprekken	125
2 Voorbeeld (geautomatiseerde) brieven Belastingdienst	126
3 Voorbeeld brieven 'schuldig nalatig'	127
4 Voorbeeld brief geheimhoudingsplicht voor burgers	130

Literatuurlijst **132**

Samenstelling Commissie **142**

Voorwoord

Toen de Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken deze opdracht in april 2020 aanvaardde, zat Nederland net aan het begin van de coronacrisis en waren we in de veronderstelling dat het slechts enkele weken zou duren. Inmiddels zijn er meer dan tien maanden verstreken en leven we in een tijd waarin we verplicht afstand moeten houden tot elkaar. Hierdoor is het verlangen naar verbinding met elkaar bij veel mensen nog nooit zo groot geweest. Dat is misschien wel het beste dat uit de coronacrisis is gekomen: het groeiend besef dat oplossingen voor problemen die ons allemaal raken, alleen gevonden kunnen worden als we het samen doen. Daarbij is het niet zo zinvol om steeds op zoek te gaan naar een zondebok, maar levert het meer op als iedereen voor zichzelf nagaat welke bijdrage hij of zij kan leveren om de gegeven situatie te verbeteren. De titel van dit rapport, *Burgers beter beschermd*, is daarom bewust positief geformuleerd. Het refereert aan een aanpak die

meer oplossingsgericht is en zich richt op de toekomst in plaats van een aanpak die naar het verleden kijkt.

Dit rapport is het verslag van tien maanden onderzoek onder bijzondere omstandigheden. Dat leverde enerzijds problemen op omdat de communicatie soms moeizamer verliep dan gebruikelijk. Anderzijds was het vaak makkelijker om bijeenkomsten te plannen en hebben we bijna alle betrokkenen (via video conferenties) in hun eigen vertrouwde omgeving kunnen spreken. Dit zorgde voor openhartige en soms hartverscheurende gesprekken. Gesprekken die in dit rapport niet meer als een individuele situatie worden uitgelicht maar zijn vervat in algemene bewoordingen of slechts worden genoemd in een voetnoot, citaat of als terloopse opmerking. Dat doet geen recht aan de werkelijke situatie en daarom is dit rapport ook niet meer dan een abstractie van de werkelijkheid. Net als het recht. Het recht behoort rechtvaardig



te zijn maar gedurende dit onderzoek is nog eens duidelijk geworden hoe zeer het recht de werkelijkheid objectiviseert, reduceert, abstraheert, vervormt en een enkele keer zelfs misvormt. In die zin hebben we misschien wel een rechtsstaat geschapen naar het beeld van 'de perfecte burger' die alles meteen begrijpt, geen fouten maakt, nooit tegenslagen ondervindt en altijd op tijd handelt, maar waar niemand van ons aan kan voldoen.

Graag wijzen wij de lezer er dan ook nadrukkelijk op dat ieder verhaal in dit rapport uiteindelijk over mensen gaat. Belastingheffing is essentieel om onze samenleving te kunnen financieren maar het is net zo belangrijk dat die heffing op een behoorlijke wijze plaatsvindt. Belastingheffing waarbij geen of onvoldoende oog is voor de menselijke maat tast niet alleen de legitimiteit van de overheid aan, maar het kan ook leiden tot stress, frustratie, onmacht of

het kan relaties onder druk zetten. Het kan leiden tot gezondheidsproblemen, vereenzaming, of het ontnemt mensen de lust van het ondernemerschap of de mogelijkheid van een leefbaar bestaan. Dit geldt met name voor de mensen die toch al kwetsbaar zijn en afhankelijk zijn van de overheid. Daarom is het belangrijk dat, zeker in tijden van crisis, de belangen van een goed gevulde schatkist nooit de belangen van de rechtsstaat overschaduwen. Rechtshandhaving en rechtsbescherming dienen altijd in evenwicht te zijn. Hier kunnen wij allemaal – ieder op zijn of haar manier – een bijdrage aan leveren. Alleen op die manier zijn burgers beter beschermd.

Diana van Hout

Voorzitter Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken - 15 februari 2021

Lijst met afkortingen



AD - Algemeen Dagblad
ANBO - Algemene Nederlandse Bond voor Ouderen
AOW - Algemene Ouderdomswet
Awb - Algemene Wet Bestuursrecht
AWR - Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BD - Belastingdienst
BFB - Besluit Fiscaal Bestuursrecht
Bpb - Besluit proceskosten bestuursrecht
Bpm - Belasting van Personenauto's en motorrijwielen
btw - belasting toegevoegde waarde
CAK - Centraal Administratie Kantoor
CBR - Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen
CJIB - Centraal Justitieel Incassobureau
CNV - Christelijk Nationaal Vakverbond
CRPS - Complex regionaal pijnsyndroom
DGBel - directoraat-generaal Belastingdienst
DGFZ - directoraat-generaal voor Fiscale Zaken
FED - Fiscaal tijdschrift FED
EATLP - European Association of Tax Law Professors
EVRM - Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
EY - Ernst & Young
FJZ - Fiscaal Juridische Zaken
FNV - Federatie Nederlandse Vakbeweging
IB - Inkomstenbelasting
IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation
ICT - Informatie- en communicatietechnologie
IFA - International Fiscal Association
IH - Inkomensheffing
Inspectie BTD - Inspectie Belastingen Toeslagen Douane
IRS - Internal Revenue Service:
IVBPR - Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
KB - Koninklijke Bibliotheek
KI&S - Klant interactie & -services
LIC - Landelijk Incasso Centrum
LITC - Income Tax Clinics
MBB - Maandblad Belasting Beschouwingen
MBO-3 - Middelbaar beroepsonderwijs niveau 3
MCU - Ministeriële Commissie Uitvoering
MKB - Midden- en kleinbedrijf
NDFR - Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NTFR - Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
Nibud - Nationaal Instituut voor Budgetvoorlichting)
NOB - Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
OB - Omzetbelasting
OPTR - Observatory on the Protection of Taxpayers Rights
RB - Register Belastingadviseurs
SAMS - Systemic Advocacy Management System
SVB - Sociale Verzekeringsbank
SZW - Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid
TAP - Taxpayer Advocacy Panel
TAS - Taxpayer Advocate Service
TCU - Tijdelijke Commissie Uitvoeringsorganisaties
TFB - Tijdschrift Formeel Belastingrecht
TFO - Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht
UWV - Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen
VIA - Vooraf ingevulde aangifte
V-N - Vakstudie Nieuws
VSAN - Vereniging Sociale Advocatuur Nederland
WIA - Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen
WODC - Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum
WOZ - Wet waardering onroerende zaken
WFR - Weekblad Fiscaal Recht
WRB - Wet op de rechtsbijstand
WRR - Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid
ZZP - Zelfstandige zonder personeel

Samen- vatting



De Adviescommissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken is in april 2020 ingesteld door staatssecretaris van Financiën Vijlbrief. De commissie heeft als taak gekregen advies uit te brengen over de wijze waarop de Belastingdienst in belastingzaken uitvoering geeft aan de bestaande middelen van rechtsbescherming om binnen de wettelijke kaders en de grenzen van de uitvoering de rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers zo goed mogelijk te waarborgen.

In dit rapport staan de volgende drie vragen centraal:

1. Hoe is het volgens de commissie in algemene zin met de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken gesteld?
2. Welke mogelijkheden tot verbetering van de praktische rechtsbescherming zijn er volgens de commissie, binnen het bestaande wettelijke kader?
3. Kan extern toezicht op de Belastingdienst volgens de commissie van toegevoegde waarde zijn voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken en zo ja, op welke wijze(n)?

Vraag 1: praktische rechtsbescherming

De commissie hanteert de volgende definitie van praktische rechtsbescherming:

Praktische rechtsbescherming in belastingzaken ziet op de mogelijkheid van burgers om - al dan niet met hulp van anderen - op een toegankelijke, transparante, begrijpelijke en effectieve manier gebruik te kunnen maken van hun fiscale rechten, zodat de belastingheffing en -inning plaatsvindt naar behoorlijkheid.

Als getoetst wordt aan de criteria van deze definitie dan blijkt dat burgers en kleine ondernemers in de praktijk op nogal wat hindernissen stuiten die hen belemmeren of weerhouden om bij juridische problemen een vorm van rechtsbescherming in te roepen.

Dit komt allereerst omdat de belastingwetgeving dermate complex is dat burgers hun rechtspositie niet goed zelf kunnen bepalen. Daar komt bij dat deze regels regelmatig strikt naar de letter van de wet worden toegepast bijvoorbeeld omdat de ruimte voor belastingambtenaren om zelfstandig te beslissen beperkt is. Burgers begrijpen ook niet altijd wat de inhoud of de strekking is van bepaalde (automatisch verstuurde) brieven van de Belastingdienst. Bovendien is de organisatie van de Belastingdienst er in veel gevallen op gericht dat burgers zelf het initiatief moeten nemen om hun recht te halen. Hierdoor wordt veel verwacht van de eigen redzaamheid en pro-activiteit van burgers terwijl dit vaak niet aansluit bij de realiteit. Burgers krijgen bij de Belastingdienst ook niet altijd de hulp die ze eigenlijk zouden willen hebben. Het doenvermogen van burgers wordt overschat maar burgers krijgen soms ook te maken met tegenslag, maken fouten, houden de administratie niet altijd goed bij of openen hun brieven niet op tijd. De (fiscale) gevolgen hiervan kunnen niet altijd gemakkelijk ongedaan worden gemaakt.

De Belastingdienst wordt door veel burgers als een (te) sterke opponent gezien en de verwachtingen ten aanzien van de rechtsbescherming zijn laag. Vooral de hoge kosten voor rechtshulp en -bijstand en de onzekere uitkomst van juridische procedures spelen daarbij een rol. Hiermee worden vooral de sociaal zwakkeren geraakt, terwijl deze doelgroep veelal afhankelijk is van de (fiscaal) juridische tegemoetkomingen die de wetgever hen heeft toegekend. Bovendien heeft deze laatstgenoemde groep burgers nog een extra complicatie omdat zij vaak met meerdere overheidsorganen te maken hebben. De betrokken uitvoeringsinstanties voeren allemaal de eigen wet- en regelgeving uit, maar houden geen of onvoldoende rekening met de regelingen van andere overheidsorganen en de impact daarvan op de burgers. Burgers kunnen daardoor ernstig in de knel komen.

Kortgezegd, het recht biedt in de praktijk niet aan alle burgers en kleine ondernemers voldoende bescherming in belastingzaken door de veelheid van regels, die regelmatig strikt naar de letter van de wet worden toegepast en door de wijze waarop de Belastingdienst is georganiseerd. Het beginsel van de 'dienende overheid' is één van de kernbeginselen van de rechtsstaat. Volgens dit beginsel is het overheidshandelen geen doel op zichzelf, maar moeten hierbij steeds de belangen van de burger voorop staan. Bij de praktische rechtsbescherming van burgers (en kleine ondernemers) in belastingzaken is er echter onvoldoende oog voor de menselijke maat. De commissie concludeert daarom dat het huidige niveau van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken in het licht van de kernbeginselen van de rechtsstaat tekortschiet.

Vraag 2: mogelijkheden tot verbetering praktische rechtsbescherming

Voor het verbeteren van de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken doet de commissie de volgende vier aanbevelingen:

1. *Zet de praktische rechtsbescherming van burgers centraal bij alle onderdelen van de Belastingdienst.*

Door rechtsbescherming uitsluitend te zien als een juridisch vraagstuk dat kan worden opgelost door een goed stelsel van formele procedures zoals de bezwaarprocedure, wordt eigenlijk al een cruciale keuze gemaakt. Hoe goed een dergelijke procedure ook wordt ingericht, het resultaat zal nooit het gewenste en noodzakelijke niveau bereiken. De meeste burgers bereiken immers die procedures niet, ze zijn al veel eerder afgehaakt of hebben hun rechten laten liggen. Praktische rechtsbescherming moet daarom in alle onderdelen (en zelfs de genen) van de Belastingdienst zitten: in de communicatie, dienstverlening, voorlichting en de primaire processen van de organisatie. Rechtsbescherming moet proactief zijn, niet reactief. In feite moet de uitvoeringsorganisatie zelf zulke goede prestaties leveren, dat formele rechtsbescherming nauwelijks nodig is. Vroegtijdige hulp voorkomt immers dat procedures moeten worden gevoerd of dat burgers ernstig in de knel komen.

2. *Houd rekening met verschillen in het doenvermogen van burgers.*

Dé burger bestaat niet. Niet alle burgers zijn zelfredzaam, kennen de wet of beschikken over een voldoende strategisch handelingsvermogen. De wetgever en de Belastingdienst lijken dit wel te veronderstellen. Er is niet alleen een subgroep met onvoldoende doenvermogen, maar er is ook een groep burgers met zogenoemde 'multi-probleem'-situaties waarvoor afstemming met vele andere wettelijke regimes nodig is. Daarnaast zijn er ingewikkelde keten-afhankelijkheden tussen de Belastingdienst en andere overheidsinstanties zoals het CAK, de Sociale Verzekeringsbank, het CJIB en het UWV. De vereiste variëteit is een gegeven dat geacommodeerd moet worden en niet kan worden weggeredeneerd.

Een deel van de variëteit is op te vangen door organisatie-interne maatregelen, een deel kan opgevangen worden door juridische maatregelen en een deel kan opgevangen worden door maatregelen in het netwerk van de Belastingdienst. Bij bepaalde life-events kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van de kennis en inzet van notarissen, makelaars, of andere overheidsorganisaties. Bij schulden kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van de schuldhulpvoorziening bij gemeenten, bij het leggen van contacten in verband met betalingsregelingen kan gebruik worden gemaakt van een gezamenlijk op te richten, overheidsbreed sociaal incasso-beleid. De Belastingdienst heeft van de wetgever altijd een *status aparte* toebedeeld gekregen voor wat betreft incassobeleid. Dit zou beter - tussen overheidsorganisaties zoals Belastingdienst/Toeslagen en de Belastingdienst - moeten worden afgestemd om burgers de mogelijkheid te bieden om uit de schulden te

komen en hun leven weer op de rit te krijgen. De commissie merkt op dat zelfs met kleine praktische aanpassingen al snel verbeteringen bereikt kunnen worden. Tijdens dit onderzoek zijn talloze tips en verbeterpunten aangedragen door burgers of hun vertegenwoordigers (maar ook door onderzoekers en medewerkers van de Belastingdienst) om de dienstverlening beter in lijn te brengen met het doenvermogen van burgers. Verder zou het goed zijn om regelmatig een terugkoppeling te vragen van burgers.

3. *Breng rechtshandhaving en rechtsbescherming beter met elkaar in evenwicht.*

Het is de keuze van de wetgever geweest om soms zeer vergaande bevoegdheden toe te kennen aan de Belastingdienst en om daartegenover burgers geen of beperkte rechtsbeschermingsmogelijkheden te geven. Het is van belang dat tegenover vergaande bevoegdheden ook waarborgen staan voor het geval die bevoegdheden niet behoorlijk worden uitgeoefend. Rechtsbescherming in belastingzaken zou naar het oordeel van de commissie meer de aandacht van de wetgever moeten krijgen. Rechtsbescherming en rechtshandhaving moeten in balans zijn. De ruime en vaak zeer ingrijpende bevoegdheden (machtsmiddelen) van de Belastingdienst brengen daarnaast de plicht met zich om zorgvuldig en terughoudend met die bevoegdheden om te gaan. De Belastingdienst heeft immers niet ten doel om zoveel mogelijk belasting te heffen maar om behoorlijk te heffen.

Om de rechtsbescherming van burgers te verbeteren is het essentieel dat fiscale wet- en regelgeving minder complex wordt (gemaakt) en minder vaak wordt aangepast. Daarnaast is het aan te bevelen om praktische uitwerking van wet- en regelgeving

op reguliere basis te blijven monitoren waarbij de gevolgen voor de burger en de Belastingdienst steeds worden meegewogen. Daarbij kan gedacht worden aan het doenvermogen van burgers (die verder gaat dan de huidige 'doenvermogenstoets'), onrechtvaardigheid, problemen in de (digitale) uitvoering, wisselwerking met andere (niet-fiscale) wet- en regelgeving, de effecten op de lange termijn voor bijvoorbeeld duurovereenkomsten zoals hypothecaire leningen, enzovoorts.

Verder is het belangrijk dat de medewerkers van de Belastingdienst weer de beslisruimte krijgen om tot een behoorlijke belastingheffing te komen. Alles tot in detail regelen heeft niet altijd het effect dat aan het gelijkheidsbeginsel wordt voldaan maar kan eveneens tot gevolg hebben dat ongelijke gevallen, gelijk worden behandeld. Daarnaast zullen de medewerkers de handelingsruimte ook moeten zien, bijvoorbeeld door beter gebruik te maken van art. 4:84 Awb, door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur toe te passen, de discretionaire bevoegdheid te benutten die hen door de wetgever in voorkomende gevallen is gegeven of de feiten dan wel het belastingrecht zo te interpreteren dat die passend is voor de situatie. Herstel daarom het adagium 'streng in de leer en zacht in de uitvoering' te meer nu de automatisering en standaardisering steeds meer onderdeel worden van de uitvoering en dus minder ruimte geven voor maatwerk.

4. Herijk de organisatiestructuur en -cultuur van de Belastingdienst met meer oog voor de menselijke maat.

Op dit moment is een aantal zaken op organisatorisch niveau naar de mening van de commissie nog niet voldoende op orde - aspecten die buitengewoon hinderlijk, maar ook niet erg praktisch zijn. Met name de bereikbaarheid van de Belastingdienst is een punt van zorg. Dit speelt het meest pregnant bij de post. Het kwijtraken van poststukken is onaanvaardbaar voor een overheidsorganisatie en dient dan ook zo snel mogelijk opgelost te worden. Zorg ervoor dat bepaalde (groepen of teams) van medewerkers direct gebeld kunnen worden, in plaats van slechts via de BelastingTelefoon. Verder is het van belang dat de Belastingdienst bereikbaar is met de huidige communicatiemiddelen zoals e-mail. E-mail kan vaak niet gebruikt worden in de primaire processen. Daarvoor zullen op korte termijn maatregelen moeten komen.

Statusinformatie zou online beschikbaar moeten zijn door middel van DigiD (en een belastingportaal of belastingdienst-app). Maak het mogelijk voor burgers om online fiscale proefberekeningen te maken en zet veel meer formulieren online. Onderzoek verder of sommige handelingen en beslissingen volledig geautomatiseerd kunnen worden om het aantal noodzakelijke contacten tussen burgers en de Belastingdienst te reduceren. Geef niet alleen juridisch gezien meer professionele ruimte aan medewerkers maar geef ook aandacht en vertrouwen aan de medewerkers in de dagelijkse uitvoeringspraktijk. Biedt het Escala-team en het Stella-team meer ruimte om tot daadwerkelijke oplossingen voor probleemgevallen te komen, positioneer deze teams daartoe op een

strategischere plek, breid hun behandelcapaciteit en formatie uit en zorg dat de teams gevonden kunnen worden. Betrek deze teams en de overige teams die belast zijn met conflicten met burgers (zoals bezwaarteam, klachtenteams en mediation teams) beter bij de inrichting van een verbetercyclus. Bovendien is het van belang dat burgers en medewerkers van de Belastingdienst die teams ook weten te vinden.

De commissie ziet de uitvoering van deze vier aanbevelingen als een noodzakelijke eerste stap, maar voor een structurele verbetering van de praktische rechtsbescherming is meer nodig. Daarom schetst de commissie ook twee vergezichten voor de lange termijn die zijn gericht op de vereenvoudiging van het fiscaal-juridische kader en de transformatie van de Belastingdienst.

Vraag 3: extern toezicht op de Belastingdienst

Extern toezicht heeft volgens de commissie slechts een beperkte toegevoegde waarde voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken. Verbetering van de praktische rechtsbescherming kan naar het oordeel van de commissie bereikt worden door als overheid de belangen van burgers weer meer in beeld te krijgen en door het beter op orde brengen van de primaire processen bij de Belastingdienst. Om dit te bereiken is het belangrijk om bijvoorbeeld, de signaleringsfunctie naar de politiek te verbeteren, om *pro bono* rechtshulp en bijstand voor meer burgers beschikbaar te maken, om het burgerperspectief ook echt vanuit de burger in beeld te brengen en om de dienstverlening te verbeteren. Hierbij kan inspiratie geput worden uit de Taxpayer Advocate Service (TAS) in de Verenigde Staten.

Hoofd- stuk 1

Inleiding



1.1 Aanleiding

De aanleiding voor de instelling van deze commissie is de met algemene stemmen aangenomen motie van Tweede Kamerlid de heer Omtzigt (CDA), waarin hij vraagt onderzoek te doen naar de mogelijkheden tot verbetering van de praktische rechtsbescherming van de burger in belasting- en toeslagzaken.¹ Vanwege de focus op de toeslagenaffaire is ervoor gekozen om eerst invulling te geven aan het deel van de motie dat ziet op de toeslagzaken.² Dat deel van het onderzoek is uitgevoerd door de Adviescommissie Uitvoering Toeslagen.³ Met dit rapport geeft deze commissie uitvoering aan het tweede deel van de motie door onderzoek te doen naar de rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemingen in belastingzaken.

1.2 Onderzoeksvragen

De taak van de commissie is het uitbrengen van advies over de wijze waarop de Belastingdienst in belastingzaken uitvoering geeft aan de bestaande middelen van rechtsbescherming, om binnen de wettelijke kaders en de grenzen van de uitvoering de rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers zo goed mogelijk te waarborgen.

¹ *Kamerstukken II*, 2018-2019, 31066, nr. 468.

² *Kamerstukken II*, 2019-2020, 31066 nr. 600, Brief van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 19 februari 2020, kenmerk 2020-0000021892, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31066-600.html>.

³ J.P.H. Donner e.a., *Omzien in verwondering 2, Eindadvies Adviescommissie uitvoering toeslagen*, Den Haag 2020.

Deze taak valt uiteen in drie deelvragen:

- a. Hoe is het volgens de commissie in algemene zin met de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken gesteld;
- b. Welke mogelijkheden tot verbetering van de praktische rechtsbescherming zijn er volgens de commissie, binnen het bestaande wettelijke kader; en
- c. Kan extern toezicht op de Belastingdienst volgens de commissie van toegevoegde waarde zijn voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken en zo ja, op welke wijze(n).⁴

De deelvragen zijn als volgt nader gespecificeerd:

- a. *Hoe is het volgens de commissie in algemene zin met de praktische rechtsbescherming van belastingplichtigen gesteld?*
 - Tegen welke hindernissen lopen burgers en kleine ondernemers aan in de praktijk?
 - Zijn de burger en de kleine ondernemer op de hoogte van de mogelijkheden die de rechtsbescherming hen biedt in de praktijk en in hoeverre maken zij daar gebruik van?
 - Hoe worden zij binnen de kaders van de bestaande praktische rechtsbescherming benaderd?
 - Gevraagd wordt aan de commissie om bij het onderzoek de klachten en bezwaren uit de maatschappij te analyseren. Waar lopen burgers en kleine ondernemers op dit moment tegen aan? Welke hindernissen ervaren zij?
 - Daarnaast kan als onderdeel van dit onderzoek in gesprek worden gegaan met een afvaardiging van medewerkers van de Belastingdienst, met burgers en kleine ondernemers en met klokkenluiders.

⁴ Art. 3 Instellingsbesluit Adviescommissie praktische rechtsbescherming, *Stcrt* 2020 nr. 30794.

- b. *Welke aanbevelingen ter verbetering van de bestaande (praktische) rechtsbescherming doet de adviescommissie n.a.v. bovenstaande resultaten?*
- Hierbij kan gedacht worden aan een breed palet aan aanbevelingen om de praktische rechtsbescherming in de uitvoering en in de communicatie te verbeteren.
 - Waar mogelijk worden aanbevelingen gedaan binnen het bestaande (wettelijke) kader. Mocht uit het onderzoek blijken dat er een dringende noodzaak is tot wetwijziging(en), dan behoort dit ook tot de mogelijkheden.
- c. *Kan extern toezicht op de Belastingdienst volgens de commissie van toegevoegde waarde zijn voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken?*
- De adviescommissie wordt gevraagd onderzoek te doen naar de mogelijkheden en meerwaarde van een onafhankelijk orgaan voor (kwaliteits) toezicht in belastingzaken. Is er op basis van het onderzoek te stellen dat er nut en noodzaak is voor (aanvullend) extern toezicht op de Belastingdienst?
 - Als onderdeel hiervan wordt ook gevraagd om de praktische rechtsbescherming in andere landen te onderzoeken. In het bijzonder wordt aandacht gevraagd voor landen die een onafhankelijk controleorgaan hebben dat toezicht houdt op de belastingdienst, zoals de Amerikaanse “Tax Advocate”, of een vergelijkbaar orgaan. Indien zo iets vergelijkbaars ook wenselijk is voor Nederland, wordt gevraagd dit op te nemen in de aanbevelingen of verbeterpunten.

De commissie is volgens het instellingsbesluit bevoegd gedurende het onderzoek aanvullende

vragen te formuleren en deze te onderzoeken en te beantwoorden, indien zij dat dienstig acht aan haar opdracht.⁵

1.3 Praktische rechtsbescherming

Het onderzoek van de commissie richt zich op de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers bij de heffing en inning van rijksbelastingen⁶ (Belastingdienst ‘blauw’) en niet op douanezaken (Belastingdienst ‘groen’) of toeslagen (Belastingdienst ‘rood’). Hierna zal uiteengezet worden wat de commissie verstaat onder praktische rechtsbescherming voor burgers en kleine ondernemers.

De motie van de heer Omtzigt stelt onder meer het volgende:

“(..), overwegende dat juridische rechtsbescherming van burgers een belangrijke pilaar is van het belastingrecht; constaterende dat in de praktijk soms problemen kunnen ontstaan bij het benutten van deze juridische mogelijkheden, bijvoorbeeld vanwege onvoldoende kennis bij burgers over de mogelijkheden, onduidelijke communicatie door de Belastingdienst, en conflicterende regelgeving; verzoekt de regering, binnen twee maanden een voorstel aan de Kamer te doen toekomen voor een extern onderzoek naar mogelijkheden tot verbetering van de praktische rechtsbescherming van de burger in belasting- dan wel toeslagzaken.”⁷

⁵ Art. 3, lid 3 Instellingsbesluit Adviescommissie praktische rechtsbescherming, *Stcrt* 2020 nr. 30794.

⁶ Premies worden daar ook onder begrepen.

⁷ *Kamerstukken II* 2018-2019, nr. 31066, nr. 468. In het AO Belastingdienst van 4 maart 2020 heeft de heer Omtzigt op deze motie nog een toelichting gegeven.

In aansluiting hierop maakt de commissie een onderscheid tussen juridische rechtsbescherming en praktische rechtsbescherming in belastingzaken. **Juridische rechtsbescherming** heeft betrekking op de wijze waarop de rechtsbescherming voor burgers is geregeld in juridische regels en procedures. **Praktische rechtsbescherming** betreft de wijze waarop deze juridische regels en procedures functioneren in de praktijk.⁸ Toegesneden op de positie van burgers (en kleine ondernemingen) hanteert de commissie de volgende definitie:

Praktische rechtsbescherming in belastingzaken ziet op de mogelijkheid van burgers om - al dan niet met hulp van anderen - op een a) toegankelijke, b) transparante, c) begrijpelijke en d) effectieve manier gebruik te kunnen maken van hun fiscale rechten, zodat de belastingheffing en -inning plaatsvindt naar e) behoorlijkheid.

Daarbij wordt verstaan onder:

- a. toegankelijk: dat het burgers niet onnodig moeilijk wordt gemaakt om gebruik te kunnen maken van hun rechten.
- b. transparant: inzichtelijk in de zin dat het voor burgers duidelijk is wat van ze wordt verwacht en hoe de besluitvorming over hun individuele fiscale positie plaatsvindt.
- c. begrijpelijk: dat burgers (al dan niet met bekostigde of betaalbare hulp van anderen) hun rechten kunnen begrijpen.
- e. effectief: doeltreffend in de zin dat bijvoorbeeld burgers niet te lang hoeven te wachten op een beslissing of onnodig veel kosten hoeven te maken om rechtsbescherming te krijgen of hun rechten te kunnen begrijpen.

⁸ Vgl. R. Pound, 'Law in books and law in action,' *American Law Review* (1910) Vol. 44: 12.

- f. behoorlijkheid: redelijkheid, evenredigheid, eerlijkheid, fatsoenlijkheid, flexibiliteit en met *coulance* als dat nodig is.⁹

Bij juridische rechtsbescherming ligt de nadruk op rechtsbescherming 'in enge zin' en gaat de meeste aandacht uit naar de formele procedures van rechtsbescherming zoals de procedures voor bezwaar bij de Belastingdienst en beroep bij de rechter. Bij praktische rechtsbescherming ligt de nadruk op rechtsbescherming 'in ruime zin'. Dit heeft niet alleen betrekking op bezwaar en beroep, maar ook op allerlei andere aspecten die hiermee samenhangen, zoals de informatievoorzieningen, de wijze waarop de primaire besluitvorming plaatsvindt, de beschikbaarheid van individueel juridisch advies en de daadwerkelijke mogelijkheden om geschillen op te lossen of bezwaar en beroep aan te tekenen.

In het belastingrecht wordt een onderscheid gemaakt in de aanslagfase, de bezwaarfase, de beroepsfase en de invorderingsfase. Bovendien kent de invordering van belastingen grotendeels een afwijkend systeem van rechtsbescherming (kort gezegd: privaatrecht) ten opzichte van de vaststelling van de belastingschuld (kort gezegd: publiekrecht). Bij het onderzoek naar praktische rechtsbescherming zullen al deze onderdelen in hun onderlinge samenhang worden bekeken. Vanuit het perspectief van burgers en kleine ondernemingen is dit formele onderscheid in verschillende fasen immers veel minder belangrijk: in hun ogen bepalen al deze onderdelen samen het optreden van de Belastingdienst.

⁹ *Kamerstukken II*, 2006-2007, nr. 30990, nr. 2, Verslag van de Nationale ombudsman van 2006, *Regel is regel is niet genoeg*, bijlage 1 voor het complete overzicht van behoorlijkheidsnormen en J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance; op weg naar duurzaamheid', *NTFR* 2020/1038.

Dit onderzoek is gericht op de rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers. De fiscale wetgeving kent echter verschillende juridische definities van burgers in hun rechtsbetrekking met de Belastingdienst, zoals: ‘belastingplichtige’, ‘belanghebbende’, ‘belastingplichtige’ en ‘aansprakelijkgestelde’. Afhankelijk van de situatie waarin de burger zich bevindt en waarover die wil klagen gelden andere rechtsregimes.¹⁰ Hetzelfde geldt voor het begrip ‘ondernemer’. De commissie heeft er echter bewust voor gekozen om de diverse juridische benaderingen niet als uitgangspunt te nemen en aan te sluiten bij het reguliere spraakgebruik. Aangezien ondernemers ook te kwalificeren zijn als burgers, zullen kleine ondernemers en burgers tezamen in dit rapport aangeduid worden als ‘burgers’ tenzij het nodig is om een onderscheid te maken.

1.4 Beoordelingskader van de commissie

De commissie onderzoekt de praktische rechtsbescherming in belastingzaken vanuit het perspectief van de burger. In deze paragraaf wordt dit perspectief verder uitgewerkt. Het werk van de commissie sluit aan bij de groeiende politieke en maatschappelijke aandacht voor de manier waarop wetten en regels worden toegepast in de uitvoeringspraktijk (paragraaf 1.4.1.). Ten tweede is direct in het verlengde hiervan steeds meer het besef gekomen dat wetten en juridische regels niet alleen moeten worden beschouwd vanuit het perspectief van beleidsmakers en juristen, maar ook vanuit het perspectief van de burger (paragraaf 1.4.2.).

¹⁰ Zie bijvoorbeeld ten aanzien van de invordering en de verschillen in procedures van rechtsbescherming: A. van Eijnsden, ‘De rechtsbescherming van de (primaire) belastingsschuldige in de Invorderingswet 1990’, *WFR* 2019/245.

Deze toegenomen aandacht voor de uitvoering en de positie van de burger (en daarmee de menselijke maat) komen samen in het centrale concept van de zogenoemde ‘responsieve rechtsstaat’ (paragraaf 1.4.3.). De commissie heeft aan de hand van deze uitgangspunten de stand van zaken van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken kritisch beoordeeld.

1.4.1 Meer oog voor de uitvoering

Het is gebruikelijk om bij nieuw beleid vooral naar de ambities en de doelstellingen van de wetgever te kijken. Het beleid krijgt echter niet alleen vorm op de ‘hoogste verdieping’ van een ministerie in Den Haag, maar ook vooral bij de lokale vestigingen van bijvoorbeeld de Belastingdienst, het UWV of het CBR in de rest van het land.¹¹ Voor veel burgers vertegenwoordigen deze instanties bovendien ‘de’ overheid. Dit betekent dat bij de totstandkoming van nieuwe beleidsmaatregelen ook aandacht moet worden besteed aan de werking van deze maatregelen in de dagelijkse uitvoeringspraktijk en voor individuele burgers. Om het belang hiervan te benadrukken, schreef toenmalig informateur Tjeenk Willink in 2017 een aparte bijlage bij het regeerakkoord, getiteld: ‘Over de uitvoerbaarheid en uitvoering van nieuw beleid’. Hierin stelt hij onder meer:

“Het is voor de geloofwaardigheid van overheid en publieke dienstverlening dringend nodig dat volksvertegenwoordiging en kabinet niet alleen incidenteel maar stelselmatig letten op de uitvoeringsaspecten van het beleid, de eigen beleidssector ook stelselmatig vanuit de ogen van

¹¹ Vgl. M. Lipsky, *Street-level bureaucracy: dilemmas of the individual in public services*. New York: Russell Sage Foundation 1980; S. Maynard-Moody & M. Musheno, *Cops, teachers, counselors: stories from the front lines of public service*. Ann Arbor: University of Michigan Press 2003.

de burgers bezien en ervoor zorgen dat obstakels die burgers in hun contacten met overheid en semi-publieke diensten ondervinden ook daadwerkelijk worden weggenomen.”¹²

De regering benadrukt eveneens dat het belangrijk is om meer aandacht te besteden aan de uitvoering van het beleid en aan de kwaliteit van de publieke dienstverlening. In 2019 stond in de Troonrede bijvoorbeeld de volgende passage:

“De dienstverlening van de overheid moet veel hoger op de agenda. Uitvoeringsorganisaties als de Belastingdienst en het UWV zijn het gezicht van de overheid. Daar komen mensen de overheid tegen. Zij mogen eenvoudigweg verwachten aan het overheidsloket goed te worden geholpen. De oorzaken van de huidige problemen zijn divers: verouderde ICT, personeelstekorten en te veel te gedetailleerd beleid, waardoor de uitvoering te ingewikkeld wordt. Medewerkers van uitvoeringsorganisaties staan hierdoor soms voor een onmogelijke opgave en de menselijke maat verdwijnt uit het zicht.”¹³

Een jaar later wordt dit thema ook nadrukkelijk genoemd in de Miljoenennota:

“Het kabinet benadrukt dat de uitvoering en dienstverlening door de (Rijks)overheid de plek is waar de burger de overheid ontmoet. Hierdoor is het werk van de uitvoeringsorganisaties van grote waarde voor het vertrouwen van de burger in de overheid en van essentieel belang voor het functioneren van de overheid.”¹⁴

12 H. Tjeenk Willink, *Over uitvoerbaarheid en uitvoering van beleid (regeerakkoord) Of: Hoe geloofwaardig is de overheid?* (Bijlage bij eindverslag informateur).

13 Troonrede 2019.

14 Miljoenennota 2020.

In het verlengde hiervan heeft het kabinet in 2019 een Ministeriële Commissie Uitvoering (MCU) ingesteld. Deze commissie heeft een werkagenda opgesteld met bijbehorende maatregelen, waaronder:

- Het verbeteren van de dienstverlening.
- Het opruimen en vernieuwen van wet- en regelgeving.
- Het verstevigen van de statuur en de aantrekkelijkheid van de uitvoering.

Het rapport met de bevindingen wordt begin 2021 verwacht. Daarnaast heeft de Tweede Kamer in 2020 de Tijdelijke Commissie Uitvoeringsorganisaties (TCU) ingesteld.¹⁵

1.4.2 Meer oog voor de positie van de burger

De groeiende aandacht voor het werk van uitvoeringsorganisaties gaat ook gepaard met meer aandacht voor het burgerperspectief. De Nationale ombudsman omschrijft dit als een manier van kijken die erop neer komt dat:

“Het perspectief van burgers geborgd moet worden in alles wat de overheid doet”¹⁶

De Nationale ombudsman heeft in zijn werk goed zicht op het dagelijks contact tussen overheid en burger. Volgens hem blijkt bij de meeste klachten over de overheid dat zij de burger uit het oog heeft verloren. De Nationale ombudsman ziet het ‘systeemdenken’ als één van de oorzaken hiervan. Dit systeemdenken is een manier van denken waarbij het systeem van de overheid (formele regels, procedures, budgetten, ICT-systemen, formulieren) op de voorgrond staat en de burger als mens meer op de achtergrond.

15 Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties, *Klem tussen balie en beleid* (eindrapport). Tweede Kamer der Staten-Generaal.

16 Nationale ombudsman, *Burgerperspectief: een manier van kijken* (Jaarverslag 2015). Den Haag: Nationale ombudsman 2016, p. 2.

Enerzijds zorgt dit systeem voor voorspelbaarheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Anderzijds leidt dit tot starheid, inflexibiliteit en complexiteit:

“Door systeemdenken en systeemgedrag vervreemden overheidsorganisaties zich van de leefwereld van burgers. Het perspectief van burgers raakt buiten beeld en dan gaat het gemakkelijk mis tussen de burger en zijn overheid.”¹⁷

De Nationale ombudsman beschouwt het daarom als zijn missie om burgers te helpen als ze in de problemen komen en om overheidsinstanties uit te dagen om – vanuit een burgerperspectief – nog eens kritisch naar hun eigen processen en diensten te kijken.

Vooropgesteld wordt dat er niet één burgerperspectief is: dé burger bestaat niet. Dat betekent dat uitvoeringsorganisaties oog moeten hebben voor de diversiteit in de samenleving en bijvoorbeeld eveneens rekening moeten houden met belangrijke verschillen in de redzaamheid en het doenvermogen van burgers.¹⁸ Tegen deze achtergrond klinkt steeds vaker de roep om in de publieke dienstverlening niet alleen uit te gaan van uniforme regeltoepassing, maar ook meer ruimte te maken voor individueel maatwerk. Hierbij wordt wel een onderscheid gemaakt in twee vormen van maatwerk: maatwerk in de wijze van klantcontact (bijvoorbeeld rekening houdend met de wens van burgers om bijvoorbeeld wel of niet digitaal te communiceren) en maatwerk in termen van rechten en plichten (rekening houdend met bijvoorbeeld de individuele omstandigheden van een burger en waar

¹⁷ Nationale ombudsman, *Burgerperspectief: een manier van kijken* (Jaarverslag 2015). Den Haag: Nationale ombudsman 2016, p. 3.

¹⁸ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Weten is nog geen doen. Een realistisch perspectief op zelfredzaamheid*. Den Haag: WRR 2017.

nodig afwijken van een gestandaardiseerde toepassing van de regels).¹⁹ In het verlengde van deze benadering wordt er regelmatig voor gepleit om bij de ambtelijke uitvoering zoveel mogelijk oog te blijven houden voor de menselijke maat. De Tijdelijke Commissie Uitvoeringsorganisaties definieert de menselijke maat als: ‘passende dienstverlening aan de burger’.²⁰

1.4.3 Responsieve rechtsstaat

Terwijl sommige juristen de groeiende aandacht voor de uitvoering, een burgerperspectief en de menselijke maat niet goed vinden passen in het klassiek juridische denken, beschouwen anderen het juist als het centrale uitgangspunt van het recht. Scheltema ziet, naast bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel, ook het beginsel van de dienende overheid als één van de kernbeginselen van de democratische rechtsstaat. Dit komt er volgens hem op neer dat de werkzaamheden van de overheid nooit een doel in zichzelf zijn, maar dat het hierbij altijd moet gaan om het zo goed mogelijk bevorderen van het belang van de leden van de samenleving:

“Het is niet eenvoudig deze eis in rechtsregels te vertalen, maar het uitgangspunt moet zijn dat overheidshandelen, dat niet op de beste, dus de meest doelmatige en doeltreffende manier de belangen van burgers dient, in het licht van dit beginsel tekortschiet.”²¹

¹⁹ ABDTOPConsult, *Regels en ruimte. Verkenning maatwerk in dienstverlening en discretionaire ruimte*. Den Haag: ABDTOPConsult 2019, p. 20-21.

²⁰ Parlementair onderzoek uitvoeringsorganisaties, Tweede Kamer, 2019-2020, 35387, nr. 1, p. 4.

²¹ M. Scheltema, *De rechtsstaat*, in: J.W.M. Engels e.a. (red.), *De rechtsstaat herdacht*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1989, p. 21. Zie ook: M.H. Ippel, ‘Het beginsel van de dienende overheid als grondslag voor responsief bestuursrecht’; aanknopingspunten voor de bestuursrechter. *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2020) 73, pp. 189-195.

Volgens Scheltema ervaren veel burgers de rechtsstaat als een bureaucratische rechtsstaat. Bestuurders, ambtenaren en andere juristen zijn er misschien van overtuigd dat, als zij zich strikt aan de regels houden, zij de juiste beslissing nemen. Maar, daarmee is nog niet gezegd dat de burger dat zo begrijpt en ervaart:

“Indien hij de indruk heeft dat buiten hem om over zijn belangen wordt beslist, dat hij wel volgens de regels is aangehoord maar dat niet naar hem is geluisterd, dan ervaart hij geen rechtsstaat maar een bureaucratie.”²²

Scheltema pleit daarom voor een ‘responsieve rechtsstaat’. Hierbij gaat het erom dat de burger de garanties van de rechtsstaat ook daadwerkelijk ervaart en dat hij bij zijn contacten met de overheid merkt dat het bij de rechtsstaat uiteindelijk om hem gaat.²³

De hierboven genoemde uitgangspunten staan centraal in dit rapport.

1.5 Werkwijze van de commissie

De commissie heeft voor haar onderzoek naar de praktische rechtsbescherming in belastingzaken gebruik gemaakt van meerdere bronnen en onderzoeksmethoden:

1. literatuuronderzoek;
2. deskresearch;
3. gesprekken met burgers en vertegenwoordigers van maatschappelijke organisaties;
4. gesprekken met medewerkers van de Belastingdienst;

²² M. Scheltema, ‘Bureaucratische rechtsstaat of responsieve rechtsstaat?’ *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2015) 37, p. 287.

²³ M. Scheltema, ‘De responsieve rechtsstaat: het burgerperspectief’, *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2019) 6, p. 248.

5. werkbezoeken bij de Belastingdienst en Belastingwinkel in Tilburg;
8. rechtsvergelijking, met de nadruk op de Verenigde Staten en
7. aan de commissie gerichte brieven en mails van burgers, gemachtigden of vertegenwoordigers van maatschappelijke organisaties.

Om een zo volledig en representatief mogelijk beeld te krijgen heeft de commissie het gebruik van deze bronnen en methoden steeds nauw op elkaar afgestemd.

Aangezien al veel onderzoek voorhanden was, is gestart met een literatuuronderzoek in de juridische en fiscale bibliotheken en databanken zoals Kluwer Navigator, NDFR, NL fiscaal en het IBFD. Vervolgens is de Belastingdienst gevraagd om een lijst van reeds beschikbare onderzoeksresultaten.²⁴ Dit resulteerde in een overzicht van 20 niet gepubliceerde – veelal empirische - onderzoeksrapporten. Daarvan zijn er 17 opgevraagd bij de Belastingdienst. Gedurende het onderzoek van deze commissie zijn nog diverse onderzoeksrapporten verschenen zoals het rapport Cultuuronderzoek Belastingdienst van Deloitte²⁵, een tweetal onderzoeksrapporten van Ernst & Young (EY) naar de verbetering van de dienstverlening²⁶ en een onderzoek van de commissie Hemels over de rol

²⁴ Zie voor een overzicht: Brief van de Staatssecretaris van Financien aan de Tweede Kamer van 12 december 2019, kenmerk 2019-0000210492.

²⁵ Deloitte, *Van visie naar actie Cultuuronderzoek Belastingdienst*, 30 april 2020, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/25/rapport-cultuuronderzoek-belastingdienst>.

²⁶ EY, *Knelpuntenanalyse als basis voor de fundamentele transformatie van de dienstverlening*, 26 augustus 2020 en *Handlingsperspectieven voor de fundamentele transformatie van de Belastingdienst*, fase 2, 24 november 2020.

van extern toezicht op de Belastingdienst²⁷. Gezien de hoeveelheid beschikbaar onderzoek is eerst een selectie gemaakt van de meest representatieve onderzoeken op basis waarvan de eerste bevindingen zijn geformuleerd. Vervolgens is gestart met het plannen en selecteren van de gesprekken. De commissie heeft daarbij de opdracht gekregen om bij dit onderzoek in gesprek te gaan met een brede afvaardiging van de maatschappij²⁸ maar de commissie heeft bewust ook de positie van de meest kwetsbare burgers meegenomen in het onderzoek.

Op basis van het voorgaande is in gesprek gegaan met de volgende organisaties: Stichting Lezen en schrijven, netwerkorganisatie Ieder(in)²⁹, ANBO, FNV Young & United, Nationale ombudsman, Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Register Belastingadviseurs, Bond voor Belastingbetalers, Belastingwinkel Tilburg, Nibud en Sociale Raadsliden (via Sociaal Werk Nederland). Daarnaast is nog contact geweest met Stichting Migratierecht c.s. om een beeld te krijgen van burgers met een migratieachtergrond, maar dit heeft geen bruikbare data opgeleverd ten behoeve van dit onderzoek.³⁰ Verder zijn er enkele burgers, gemachtigden en een maatschappelijke organisatie

27 J. van Erp, J. van den Bos en S. Hemels, *Toezicht als tegenkracht, Naar een inspectie op de domeinen belastingen, toeslagen en douane*, 1 oktober 2020.

28 Brief van Staatssecretaris van financiën, 24 januari 2020, kenmerk 2020-0000016302, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/01/24/kamerbrief-over-stand-van-zaken-moties-en-toezeggingen-inzake-de-belastingdienst>.

29 Zie voor de lijst met aangesloten organisaties <https://iederin.nl/onze-leden>.

30 Alleen is gesignaleerd dat burgers met een recente migratieachtergrond regelmatig slachtoffer zijn van fraude bijvoorbeeld met de omzetbelasting door boekhouders die de voorbelasting op eigen rekening incasseren maar de voldoening op naam van de onderneming van het slachtoffer doen.

geweest die zich spontaan hebben gemeld bij de commissie. Al deze informatie is eveneens meegenomen voor zover die binnen de reikwijdte van het onderzoek viel.

Verder zijn gesprekken gevoerd met medewerkers van de Belastingdienst, zoals het Stella-team, KI&S, Escala, een ervaren ontvanger (LIC), een ervaren deurwaarder en team Wettelijke taken. De complete lijst met personen waar de commissie mee heeft gesproken is bij dit rapport gevoegd als bijlage 1. De gesprekken die gevoerd zijn, hebben vrijwel allemaal digitaal plaatsgevonden. Voorafgaand aan die gesprekken is iedereen gevraagd om zoveel mogelijk voorbeelden (casusposities) aan te dragen. Deze voorbeelden zijn in dit rapport gebruikt om de bevindingen beter te kunnen illustreren. Soms is ervoor gekozen om (ter vervanging) voorbeelden uit de vakliteratuur te halen, ook omdat die publiekelijk toegankelijk zijn.

Werkbezoeken waren in verband met de coronamaatregelen moeilijk te organiseren. Er zijn bezoeken afgelegd bij de Belastingwinkel Tilburg en de Belastingtelefoon te Eindhoven. Tijdens het bezoek aan de Belastingwinkel is gesproken met de aanwezige burgers en de diverse hulpverleners (studenten). Bij de Belastingtelefoon is meegeluisterd bij de zogenoemde eerste lijn (algemene informatie) en tweede lijn (omzetbelasting en inkomstenbelasting), zijn er gesprekken gevoerd met medewerkers aanwezig op de werkvloer en is er in de systemen meegekeken.

Na afronding van het onderzoek heeft de commissie het conceptrapport voor advies voorgelegd aan een onafhankelijke deskundige. Het conceptrapport is ten slotte voor een 'factcheck' voorgelegd aan het Ministerie van Financiën. Hierop heeft de commissie van het ministerie een schriftelijke reactie ontvangen. De commissie heeft, daar waar zij het relevant achtte,

de opmerkingen en suggesties uit deze reactie overgenomen.

1.6 Opzet van het rapport

In dit rapport is ervoor gekozen om de praktische rechtsbescherming in belastingzaken vanuit drie verschillende invalshoeken te benaderen, te weten: de burger, het recht en de organisatie van de Belastingdienst. Hierbij heeft steeds het burgerperspectief centraal gestaan. De opzet van het rapport is verder als volgt. In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op de hindernissen die burgers ervaren als zij rechtsbescherming zoeken. Daarbij zal eerst een kort overzicht worden gegeven van het reeds bestaande onderzoek. Vervolgens wordt meer specifiek ingegaan op de hindernissen die burgers ervaren als zij rechtsbescherming zoeken in belastingzaken. Deze hindernissen zullen vervolgens in hoofdstuk 3 worden geanalyseerd vanuit een fiscaal juridisch perspectief. In hoofdstuk 4 worden de hindernissen die burgers ervaren bij de praktische rechtsbescherming in belastingzaken vanuit de organisatie van de Belastingdienst verklaard. Vervolgens wordt in hoofdstuk 5 ingegaan op de vraag in hoeverre extern toezicht de praktische rechtsbescherming van burgers zou kunnen verbeteren. In hoofdstuk 6 wordt het rapport afgesloten met de beantwoording van de onderzoeksvragen en worden enkele aanbevelingen geformuleerd.



Hoofd- stuk 2

Hindernissen voor
rechtsbescherming

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de hindernissen besproken waar burgers tegenaan lopen als zij rechtsbescherming zoeken. Waarom maken burgers wel of geen gebruik van rechtsbescherming? In paragraaf 2.2 wordt eerst, op basis van de wetenschappelijke literatuur, een korte inventarisatie gemaakt van de mogelijke belemmeringen die burgers kunnen ondervinden op de weg naar het recht. Daarna wordt in paragraaf 2.3 ingegaan op hindernissen die burgers ervaren bij de praktische rechtsbescherming in belastingzaken. In de daarop volgende paragrafen zijn de betreffende belemmeringen meer in detail onderzocht.

In paragraaf 2.4 wordt eerst ingegaan op de complexiteit van belastingzaken. In paragraaf 2.5 wordt de moeilijke bereikbaarheid van de Belastingdienst besproken en in paragraaf 2.6 het gevoel van machteloosheid van burgers ten opzichte van de Belastingdienst. In paragraaf 2.7 en 2.8 komen achtereenvolgens de kosten en onzekerheid van juridische procedures en de beperkte toegankelijkheid van betaalbare rechtshulp- of bijstand aan bod. Deze hindernissen zorgen ervoor dat burgers geen rechtsbescherming kunnen of willen zoeken.

2.2 Waarom maken burgers wel of geen gebruik van rechtsbescherming?

Nederland kent een uitgebreid stelsel van individuele rechtsbescherming. Burgers die bijvoorbeeld ontevreden zijn over hun nieuwste aankoop kunnen hun geschil voorleggen aan de civiele rechter. Burgers die het oneens zijn met het optreden van een overheidsinstantie (zoals de gemeente of Belastingdienst) kunnen onder meer een klacht indienen bij de Nationale ombudsman, een bezwaarschrift indienen of naar de bestuursrechter stappen. Het gangbare beeld in veel juridische en politieke discussies is dat dit stelsel van

rechtsbescherming voor elke burger beschikbaar is en dat, wanneer hij tegen een probleem aanloopt, hij zelf kan kiezen wanneer hij gebruik wil maken van een juridische procedure. Hierbij is bovendien de gedachte dat burgers zelf, vooraf, zoveel mogelijk informatie verzamelen en op basis hiervan een rationele en weloverwogen keuze maken. In de literatuur wordt dit wel omschreven als het ideaalbeeld van de 'rechtzoeker':

"De rechtzoeker wil gewoon een oplossing voor zijn juridische problemen. Hij benadert dit probleem zakelijk en tamelijk nuchter. Hij wint zo nodig advies in, wikt en weegt zijn kansen en mogelijkheden. [...] Hij is pragmatisch en behoorlijk zelfredzaam. Hij beziet de gang naar de rechter vooral instrumenteel, als een mogelijkheid om het juridische probleem uit de wereld te helpen. [...] Bij voorkeur lost hij zijn problemen (zelf) informeel op."³¹

De realiteit blijkt echter een stuk weerbarstiger. Veel burgers stuiten in de praktijk op een groot aantal hindernissen die hen belemmeren om bij juridische problemen gebruik te maken van het uitgebreide stelsel van rechtsbescherming.

In de wetenschappelijke literatuur is een groot aantal factoren in kaart gebracht die van invloed zijn op de keuze van burgers om (geen) gebruik te maken van het recht. Schuyt e.a. onderzochten bijvoorbeeld al in de jaren zeventig in hun klassieke studie *De weg naar het recht* in welke mate burgers uit verschillende inkomensgroepen gebruik (kunnen) maken van een advocaat.³² Zij constateerden onder meer dat (door de

31 A. Mein & F. de Meere, *Motieven van burgers om (niet) naar de rechter te gaan*. Den Haag: Raad voor de Rechtspraak (Research Memoranda 13/3) 2018, p. 24.

32 K. Schuyt, K. Groenendijk & B. Sloot, *De weg naar het recht*. Deventer: Kluwer 1976.

gesubsidieerde rechtshulp) niet de laagste inkomens verstoken bleven van contact met de advocatuur, maar juist de middeninkomens. Het WODC heeft in 2004, 2010, 2015 en 2020 de Geschilbeslechtingdelta in ons land gepubliceerd. Deze onderzoeksrapporten geven een overzicht van de mate waarin burgers te maken hebben met (potentieel) juridische problemen en de wegen die zij bewandelen om die problemen op te lossen. Uit het meest recente onderzoek van 2020 blijkt dat circa de helft van de mensen probeert om hun juridische probleem zelf op te lossen en de andere helft met een hulpverlener. Uiteindelijk wordt slechts een zeer gering deel van die problemen (3%) aan de rechter voorgelegd. Volgens de onderzoekers maken de meeste burgers een kosten-batenafweging en zijn ook het belang van de zaak en de ernst van het probleem van invloed op het besluit om een probleem aan de rechter voor te leggen.³³ In ander onderzoek zijn ook de redenen onderzocht waarom burgers er wel of niet voor kiezen om in hoger beroep te gaan. Hierbij speelt vooral de verwachte kans op succes een grote rol en de verwachting dat men in hoger beroep betere argumenten naar voren kan brengen.³⁴

33 M. ter Voert & C.M. Klein Haarhuis, *Geschilbeslechtingdelta 2019: Over verloop en afloop van (potentieel) juridische problemen van burgers*. Den Haag: Boom 2020, p. 8, beschikbaar via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/12/14/tk-bijlage-aanbieding-wodc-rapport-geschilbeslechtingdelta-burgers-2019>.

34 I.M. Boekema, *De stap naar hoger beroep*. Boom Juridische uitgevers 2015.

In deze onderzoeken en in andere vergelijkbare (inter-) nationale studies³⁵, wordt gebruik gemaakt van drie verschillende benaderingen: een rechtseconomisch, rechtspsychologisch en rechtssociologisch perspectief.³⁶ In de rechtseconomische benadering staat een kosten-batenafweging centraal. Het gaat dan vooral om de materiële kosten en baten van rechtsbescherming. In de rechtspsychologische benadering staan individuele voorkeuren en percepties van procedures centraal. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om de ervaren rechtvaardigheid van de procedure of om de onzekerheid over de uitkomst.³⁷ Daarnaast wordt aandacht besteed aan de juridische en psychologische vaardigheden (of 'legal capability') van rechtzoekenden.³⁸ In de rechtssociologische benadering staat de sociale context centraal. Hierbij draait het bijvoorbeeld om de verschillen tussen (onervaren)

35 Vgl. M. ter Voert & C. Klein Haarhuis, 'Waarom schakelen burgers (geen) rechtshulp in?' *Recht der Werkelijkheid* 2017 (38) 1, 24-46; H. Genn, *Paths to Justice: What People Do and Think About Going to Law*. Oxford/Portland (Oregon): Hart Publishing 1999; P. Pleasance, N.J. Balmer & C. Denvir, *How People Understand and Interact with Law*. Cambridge: PPSR 2015.

36 B. Niemeijer & C.M. Klein Haarhuis, Hoeveel recht kunt u betalen? Over verklaringen van geschilgedrag en het gebruik van procedures, in: W.H. van Boom et al. (red.), *Gedrag en privaatrecht. Over gedragspresumpties en gedragseffecten bij privaatrechtelijke leerstukken*. Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2008, p. 537-559.

37 Voor een overzicht, zie: M. Hertogh, Wat weten en vinden burgers van het recht? In: M. Hertogh & H. Weyers (red.), *Recht van onderop: antwoorden uit de rechtssociologie*. Nijmegen: Ars Aequi Libri 2011, p. 287-300.

38 M. Gramatikov & R.B. Porter, 'Yes, I Can: Subjective Legal Empowerment', *Georgetown Journal on Poverty Law & Policy* 2011 (18) 2, 169-199; P. Pleasance & N. Balmer, *Legal Confidence & Attitudes to Law. Developing Standardised Measures of Legal Capability*. Cambridge: PPSR 2018.

'one-shotters' en (zeer ervaren) 'repeat-players'³⁹ en om de wederzijdse afhankelijkheid van partijen.

Uit deze literatuur komt een aantal factoren naar voren die een rol kunnen spelen bij de beslissing om wel of niet gebruik te maken van rechtsbescherming. Hierbij gaat het concreet om de volgende aspecten:⁴⁰

- kosten, tijd en moeite;
- verwachtingen over de opbrengst (materieel en immaterieel);
- onbekendheid met de procedure en onzekerheid over de uitkomst;
- zelfredzaamheid en beschikbare hulpbronnen;
- beeld en verwachtingen van het recht en juridische procedures en
- ervaringen met het recht en met juridische procedures.

Deze aspecten heeft de commissie als een 'zoeklicht' gebruikt om meer zicht te krijgen op de hindernissen die burgers ervaren om gebruik te maken van fiscale rechtsbescherming.

39 M. Galanter, 'Why the "Haves" Come out Ahead: Speculations on the Limits of Legal Change', *Law & Society Review* (1974) 9, 95-160.

40 Vgl. A. Mein & F. de Meere, *Motieven van burgers om (niet) naar de rechter te gaan*, Den Haag: Raad voor de Rechtspraak (Research Memoranda 13/3) 2018, p. 23.

2.3 **Waarom maken burgers wel of geen gebruik van fiscale rechtsbescherming?**

Uit de bestudeerde (vak)literatuur, de bestudeerde onderzoeksrapporten en de gesprekken die de commissie heeft gevoerd met burgers, maatschappelijke organisaties en medewerkers van de Belastingdienst komt een groot aantal hindernissen voor praktische rechtsbescherming in belastingzaken naar voren, die kunnen worden gegroepeerd in de volgende vijf kernproblemen:

- de complexiteit van belastingzaken;
- de moeilijke bereikbaarheid van de Belastingdienst;
- het gevoel van machteloosheid van burgers ten opzichte van de Belastingdienst;
- de kosten en onzekerheid van juridische procedures en
- de beperkte toegankelijkheid van betaalbare rechtshulp- of bijstand.

Deze kernproblemen worden hieronder in paragraaf 2.4 tot en met 2.8 verder uitgewerkt.

2.4 **Complexiteit van belastingzaken**

2.4.1 **Complexe fiscale regels**

Eén van de meest prominente hindernissen voor praktische rechtsbescherming zijn de vele wetten en juridische regelingen. Deze zijn vaak dermate complex dat veel burgers en kleine ondernemers grote moeite hebben om ze goed te begrijpen. Veel burgers zijn dan ook niet op de hoogte van hun rechten en hebben hulp nodig bij hun belastingzaken.

Diverse onderzoeksrapporten laten zien dat burgers de regelingen en voorzieningen van de overheid ingewikkeld en moeilijk toegankelijk vinden.⁴¹ Uit bijvoorbeeld een rapport van het onderzoeksbureau Motivaction blijkt dat veel burgers van mening zijn dat de Belastingdienst: “regelingen minder complex moet maken”, “op moet houden met schipperen met overgangsregelingen”, “duidelijke strepen moet trekken” en “moet zorgen voor minder administratieve lasten voor zzp'ers.”⁴²

Hierbij wordt opgemerkt dat de Belastingdienst slechts de uitvoerder is van belastingwetgeving. De commissie heeft echter geconstateerd dat de wetgevende en uitvoerende macht door burgers niet altijd goed van elkaar gescheiden worden en soms met elkaar worden vereenzelvigd ('Den Haag').

“Burgers weten te weinig wat hun rechten zijn [...] dit leidt tot fundamentele burgerlijke onzekerheid.”

(maatschappelijke organisatie)

41 Vgl. Rapport Nationale Ombudsman, *Invorderen vanuit burgerperspectief, Onderzoek naar knelpunten die burgers ervaren bij het invorderen van schulden door de overheid*, 9 februari 2019, rapportnummer: 2019/005, en Sociale Raadsliden, *Belastingdienst een bron van armoede? Over de invordering van belasting- en toeslagschulden*, Utrecht 2014 en Blauw Research, *Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden*, Belastingdienst, December 2013.

42 *Reputatiemonitor Belastingdienst 2017*, Rapportage 1-meting, Motivaction.

Ook in een onderzoek onder zzp'ers wordt met name geklaagd over de vele fiscale regels.⁴³

“De inkomstenbelasting is zo complex, dat zie ik echt als een black box.”⁴⁴

De complexiteit van fiscale regels leidt bovendien tot grote onzekerheid omdat de uitkomst moeilijk voorspelbaar is. Dit speelt met name bij de meest kwetsbare burgers die gebruik maken of afhankelijk zijn van veel verschillende regelingen die bovendien niet altijd goed op elkaar zijn afgestemd.

“Mijn eigen bedrijf loopt goed en het ziet ernaar uit dat ik binnenkort helemaal geen Wajong meer nodig heb, wat natuurlijk fantastisch is. Echter, loop ik al meerdere jaren tegen één heel groot, financieel, probleem aan waardoor ik de stap naar volledige financiële zelfstandigheid niet kan zetten. Ik verdien het minimumloon en ontvang om die reden ook huurtoeslag. Zonder huurtoeslag kan ik niet rondkomen maar volgens de berekeningen van de Belastingdienst ontvang ik te veel inkomen om recht te hebben op huurtoeslag. Over 2019 gaat het

43 Domein onderzoek Belastingdienst, *Customer Journey ZZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZZP'ers*, Voorjaar 2017 en Belastingdienst/Perspective, *Benutten van fiscale vaardigheden & hulp*, 12 augustus 2019.

44 Domein onderzoek Belastingdienst, *Customer Journey ZZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZZP'ers*, Voorjaar 2017 (geen paginummering).

om een overschrijding van 100 euro bruto op mijn bruto jaarinkomen. Hierdoor moet ik ruim 2100 euro terugbetalen. Ik zie niet hoe ik, van 100 euro bruto te veel jaarinkomen, 2100 euro terug zou kunnen betalen”⁴⁵

(casus aangedragen door maatschappelijke organisatie)

Kleine veranderingen kunnen op die manier leiden tot enorme verschillen in de te betalen belasting of zorgen dat sprake is van een inkomensachteruitgang terwijl de regeling bedoeld is om de draagkracht van de betreffende burger te verbeteren. Sommige burgers kunnen hierdoor de fiscale en financiële consequenties niet meer goed overzien en kiezen er dan bijvoorbeeld voor om geen gebruik te maken van de regeling, brieven niet meer te openen, geen hulp te zoeken of om dan maar te betalen om ervan af te zijn.

45 Dit citaat komt uit een email die gericht was aan een maatschappelijke organisatie. Zie verder voor meer voorbeelden ten aanzien van de marginale belastingdruk en het draagkrachtbeginsel: A.T.H. van der Linden, ‘Marginale druk over het randje’, *WFR* 2020/23.

“Op het moment dat mensen zich onheus bejegend voelen of in het ongelijk gesteld worden in bijvoorbeeld het opvoeren van een aftrekpost, komen ze in de problemen en voelen ze zich al gauw een nietig onderdeelje van een enorme brij van mensen en organisaties. Hierdoor zien zij door de bomen het bos niet meer. Het gebeurt dat mensen om die reden afhaken of geen rechtsmiddel willen inzetten omdat ze ‘geen gedoe’ willen en niet ‘in de molen’ terecht willen komen.”

(maatschappelijke organisatie) ⁴⁶

46 Dit wordt in de vakliteratuur aangeduid als “bewuste overcompliance”. Zie voor meer hierover ook: J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2013 p. 68 en 97.

2.4.2 Veel burgers zijn minder zelfredzaam

Uit onderzoek van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) blijkt dat er vaak een groot verschil bestaat tussen het veronderstelde en het werkelijke doenvermogen van burgers.⁴⁷ Dit geldt ook voor belastingzaken. Uit de Fiscale Monitor⁴⁸ blijkt bijvoorbeeld dat in 2019 ongeveer 40% van de particulieren hulp nodig heeft gehad bij de aangifte inkomstenbelasting en 76% van de ondernemers besteedt zijn belastingzaken uit. Het onderzoeksbureau Blauw Research heeft in 2013 de achtergronden van de Nederlandse belastingbetaler in kaart gebracht.⁴⁹ Zij maken een onderscheid in de volgende drie groepen:

- **Zelfredzamen** (21%).
- **Hulpvragend redzamen** (62%). Deze groep is verdeeld in drie groepen: mensen die hulp vragen in het informele circuit (vrienden en familie, etc.) (34%); mensen die niet-commerciële hulp krijgen (zoals van de Belastingdienst, vak- en ouderenbonden) (12%); en mensen die het regelen van de belastingaangifte en toeslagen uitbesteden aan een commerciële dienstverlener (16%).
- **Onredzamen** (17%). Binnen deze groep kan een onderscheid worden gemaakt tussen mensen die niet op de hoogte zijn van hun rechten en plichten (2%), en mensen die de aangifte en/of toeslagen

47 Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, *Weten is nog geen doen, een realistisch perspectief op redzaamheid*, Den Haag: 2017, p. 9, <https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2017/04/24/weten-is-nog-geen-doen>.

48 Beschikbaar via: <https://over-ons.belastingdienst.nl/ontdek-meer-over-de-belastingdienst/hoe-ziet-nederland-de-belastingdienst-2>.

49 Blauw Research, *Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden*, Belastingdienst, December 2013.

niet goed zelf kunnen regelen bijvoorbeeld omdat ze geen personen of organisaties kennen waar ze op terug kunnen vallen⁵⁰ (15%).⁵¹

Dit betekent dat in totaal bijna 8 op de 10 Nederlanders (62+17 = 79%) kan worden aangemerkt als minder zelfredzaam bij het regelen van hun fiscale aangelegenheden.⁵² Onredzame burgers zijn vaak wat jonger en hebben een laag inkomen en ontvangen toeslagen. Zij hebben veelal het meest te maken met maatregelen van de Belastingdienst (dwangbevelen, terugbetalingen enzovoorts).⁵³ Over het algemeen weten ze niet goed wat te doen als er een geschil is met de Belastingdienst (69% van de onredzamen tegen 23% van de zelfredzamen). Zelfredzame burgers zijn vaak wat ouder (65+), hebben vaak een hoog inkomen en zijn doorgaans hoogopgeleid.⁵⁴

Het overgrote deel van de burgers geeft aan dat ze niet-deskundig zijn op het gebied van belastingen.⁵⁵ Zij hebben daarom vaak behoefte aan bevestiging vanuit de Belastingdienst of andere deskundigen zoals commerciële dienstverleners dat ze de betreffende aangifte goed hebben ingevuld.⁵⁶ Met name de onredzamen hebben vaker hulp nodig, maar hebben daarvoor niet de financiële middelen.⁵⁷

50 Deze categorie is nogal divers samengesteld en wordt nader toegelicht op p. 13 en in bijlage 1 van Blauw Research, *Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden*, Belastingdienst, December 2013.

51 *Ibid*, p. 7.

52 Deze gegevens zijn afkomstig uit 2013. Er is echter geen reden om aan te nemen dat deze aantallen sindsdien aanmerkelijk zijn veranderd.

53 *Ibid*, p. 45.

54 *Ibid*, p. 62.

55 *Ibid*, p. 3 en 38.

56 *Ibid*, p. 22, 38.

57 *Ibid*, p. 51.

Een complicerende factor is dat een groot deel van deze burgers aangeeft dat ze liever geen financiële gegevens willen delen of hulp willen vragen.⁵⁸

Veel burgers hebben problemen met digitalisering, de software en de DigiD (inclusief de machtigingscode) en met het (juridische) taalgebruik van de Belastingdienst.⁵⁹ Met betrekking tot de post die burgers van de Belastingdienst ontvangen, geven sommige burgers aan dat ze niet altijd begrijpen wat precies van ze wordt verwacht met bepaalde brieven, besluiten of aanslagen en laten daarom verdere actie maar achterwege. Veel burgers weten niet waar ze op moeten letten, wat sommige juridische begrippen of rekenkundige overzichten betekenen of wat de strekking is van bepaalde zinnen.

“Als ik een brief van de Belastingdienst ontvang dan begrijp ik niet eens of ik moet betalen of dat ik iets terugkrijg.”

(belastingplichtige)

58 *Ibid*, p. 54.

59 *Ibid*, p. 18.

Waarom zet de Belastingdienst niet bovenaan de brief wat de boodschap is: “U moet € 100 belasting betalen voor 20 december 2020”?

(belastingplichtige)

De Belastingdienst stuurt vaak een algemeen cijfermatig overzicht bij de vaststelling van de belastingschuld, maar ook bij de inning daarvan. Als bijvoorbeeld bij een burger de verlaagde beslagvrije voet is toegepast, dan wordt verwacht dat een burger dit zelfstandig uit de berekening kan destilleren. Daar komt bij dat de frequentie van de brieven die burgers ontvangen soms erg hoog is zoals een voorlopige aanslag, een definitieve aanslag enzovoorts. Vooral (kwetsbare) burgers die vaker dan gemiddeld gebruik moeten maken van overheidsregelingen zoals toeslagen en/of uitkeringen worden hiermee geconfronteerd. Veel van dit soort brieven worden automatisch verzonden, maar menig burger ziet hierdoor door de bomen het bos niet meer, bijvoorbeeld omdat de brieven inhoudelijk niet altijd goed op elkaar aansluiten (zie bijlage 2 voor een voorbeeld⁶⁰).

60 Deze brieven zijn bij de commissie ingezonden door een vertegenwoordiger van een maatschappelijke organisatie.

Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd, blijkt dat vooral de zogenoemde ambtshalve aanslag regelmatig tot problemen leidt. Van burgers wordt verwacht dat ze aangifte doen of een administratie kunnen overleggen als ze daartoe gehouden zijn op grond van de wet.⁶¹ Een ambtshalve aanslag is een aanslag naar een hooggeschat bedrag (inkomen) die wordt opgelegd bij verzuim van die aangifteplicht of als de administratie niet op orde is.⁶² Dit doorgaans te hoge geschatte inkomen heeft ook gevolgen voor allerlei andere regelingen zoals toeslagen of uitkeringen. Het systeem van de ambtshalve aanslag is in beginsel gelegitimeerd en dient bij te dragen aan het naleven van de aangiftebereidheid van burgers. Uit de gegevens die de commissie van de Belastingdienst heeft ontvangen blijkt dat jaarlijks ongeveer 78.000 van dit soort aanslagen worden opgelegd waarbij ongeveer 47.000 burgers nimmer reageren.⁶³

61 Art. 52, lid 2 AWR.

62 Art. 11 AWR.

63 Dit is het gemiddelde van de aanslagen die zijn opgelegd aan ondernemingen en particulieren over de jaren 2015-2018. Uit het jaarplan 2021 van de Belastingdienst blijkt dat verwacht wordt dat in 2020 98.000 ambtshalve aanslagen worden opgelegd aan particulieren. Jaarplan Belastingdienst Toeslagen en Douane 2021, p. 31 en 36, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/jaarplannen/2020/11/11/jaarplan-belastingdienst-toeslagen-en-douane-2021>. Voor het MKB is de verwachting 900.000 ambtshalve aanslagen voor alle belastingmiddelen maar daar gaat het ook om ambtshalve aanslagen ten aanzien van de omzetbelasting, loonbelasting en vennootschapsbelasting. Bij deze belastingmiddelen speelt die doorwerking naar andere regelingen doorgaans niet.

Bij bepaalde groepen burgers (zoals mensen met dementie, ernstige psychische problemen of een burn-out, mensen die dakloos zijn of net een verblijfstatus hebben, of die meer dan gemiddeld problemen hebben met het bijhouden van hun persoonlijke administratie) kan dit echter tot schijnende uitkomsten leiden. Van de voornoemde 47.000 gevallen die niet reageren is bekend dat die voor een aanzienlijk deel bestaan uit burgers die niet aan hun betalingsverplichtingen kunnen voldoen en zelf geen hulp kunnen organiseren. Desondanks, zo blijkt uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd, worden jaren achter elkaar aan die burgers (automatisch) ambtshalve aanslagen opgelegd, al dan niet met hoge boetes. In dit soort gevallen is het soms pas na de interventie van het zogenoemde Stella-team⁶⁴ van de Belastingdienst mogelijk om (enige) coulanace te krijgen en om de betalingsverplichting (tijdelijk) op te schorten totdat er een oplossing gevonden is.

Een pakketbezorger heeft zijn administratie niet goed bijgehouden. Hij had daar meer aandacht aan moeten besteden. De administratie kan niet meer achteraf op orde worden gemaakt. De ambtshalve aanslagen Inkomstenbelasting blijven hierdoor in stand. Het te hoge inkomen zorgt ervoor dat hij de ontvangen huurtoeslagen en zorgtoeslagen moet terugbetalen. Het inkomen heeft hij natuurlijk nooit feitelijk gehad zodat hij nu hoge schulden heeft.

(maatschappelijke organisatie)

64 Meer over de Stella-teams in hoofdstuk 4, paragraaf 4.3.

Burgers vinden het ook moeilijk om een betalingsregeling of kwijtschelding aan te vragen omdat ze de formulieren niet altijd begrijpen. Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd blijkt daarnaast dat een ‘voorlopige aanslag tot een negatief bedrag’ kan leiden tot problemen als die teruggaaf onterecht is. Het bedrag van de voorlopige aanslag is dan bijvoorbeeld al verrekend met andere schulden. Maar sommige burgers begrijpen ook niet altijd goed waarom ze eerst geld krijgen en het daarna weer terug moeten betalen, of zij hebben het doenvermogen niet om de belastingteruggaaf stop te laten zetten dan wel ongedaan te maken.

2.5 Moeilijk om contact te krijgen met de Belastingdienst

Veel burgers zijn kritisch over de bereikbaarheid van de Belastingdienst. Dit raakt de rechtsbescherming wellicht niet direct, maar wel indirect. Burgers raken moe gestreden, verliezen hun hoop op een goede afloop en maken daardoor geen optimaal gebruik van hun rechten. Enkele facetten van de (beperkte) bereikbaarheid van de Belastingdienst zullen hieronder uitgebreider worden besproken.

2.5.1 Fysieke kantoren

Voor burgers en kleine ondernemers staat de Belastingdienst letterlijk en figuurlijk op afstand. De sluiting van meerdere Belastingkantoren dan wel Rijksgebouwen heeft geleid tot een afname van het aantal balies tussen 2010 en 2016, van 43 naar het huidige aantal van 21 balies.⁶⁵ Degenen die hulp zoeken bij de Belastingdienst, omdat ze bijvoorbeeld

⁶⁵ Er zijn 21 balies beschikbaar waar particulieren terecht kunnen voor hulp. Deze balies zijn gelegen in de gemeentes: Hoorn, Hoofddorp, Almere, Amsterdam, Den Haag, Rotterdam, Breda, Middelburg, Eindhoven, Venlo, Heerlen, Maastricht, Utrecht, Arnhem, Doetinchem, Almelo, Enschede, Emmen, Leeuwarden, Groningen en Zwolle.

een vraag hebben over een brief of omdat ze de regels niet begrijpen, krijgen daar maar moeilijk een ingang bijvoorbeeld omdat een afspraak alleen via de Belastingtelefoon gepland kan worden.

“De overheid (BD) is een enorme machine. Letterlijk en ook in abstracte zin (vergelijk Charlie Chaplin in Modern Times). Het is een hermetisch gesloten systeem voor burgers maar ook voor adviseurs.”

(medewerker Belastingdienst)

Door het beperkt aantal balies worden burgers genoodzaakt om ver te reizen en dat kan soms een drempel zijn om hulp in te roepen bij de Belastingdienst. Voor laaggeletterden is er in het verleden een pilot opgezet (kantoor Venlo en Rotterdam) die het mogelijk maakte om via de balie van de belastingkantoren een afspraak met de Belastingdienst te maken. Deze pilot is stopgezet omdat er te weinig gebruik van werd gemaakt (Venlo: 0 en Rotterdam: 20 per week, waarvan 5 laaggeletterd).

2.5.2 Website

De website van de Belastingdienst is dermate uitvoerig en complex, dat velen hun weg daarop niet goed kunnen vinden. Veel burgers ervaren ook het juridische en technische taalgebruik van de Belastingdienst op de website als een barrière. De complexiteit zorgt ervoor dat burgers de informatie, en dus het recht dat ze zouden kunnen hebben, niet kunnen vinden. Het gesproken deel van de website is speciaal bedoeld voor laaggeletterden, maar zij vinden de snelheid soms te hoog en de gehanteerde terminologie is voor menigeen te ingewikkeld.

“Bepaalde zaken zijn alleen voor mensen met verstand van de wetgeving terug te vinden op de website [...] Er wordt ingewikkelde of onduidelijke terminologie gehanteerd en dit werkt een hoop

misverstanden in de hand. Zo is er elk jaar weer een discussie met leden over het begrip 'giften'. Het is beter om dit te vervangen door 'goede doelen' zodat direct duidelijk is dat het om een gift aan een instelling en niet aan een persoon gaat. Een ander voorbeeld is 'zorgkosten'. Sommige leden verstaan hieronder ook pleisters en voeren dit op als aftrekpost."

(maatschappelijke organisatie)

Sommige burgers bellen vervolgens de Belastingtelefoon om de informatie te kunnen vinden of beter te begrijpen.

2.5.3 Belastingtelefoon

Vrijwel alle (primaire) communicatie met de Belastingdienst loopt via de Belastingtelefoon.⁶⁶ Dit leidt tot het enorme aantal van 12 miljoen telefoongesprekken per jaar, maar ook tot veel verwarring, ergernis en frustratie bij burgers. Burgers vinden de Belastingtelefoon soms moeilijk bereikbaar en er is veel onduidelijkheid over waar men de Belastingtelefoon wel of niet voor kan bellen. De Belastingtelefoon is vooral bedoeld voor zogenaamde statusinformatie (voor vragen als: hoe staat het met mijn betaling?). Inhoudelijke vragen worden door middel van voorlichting opgelost en indien nodig doorgeleid naar andere medewerkers van de Belastingdienst. Uit de gesprekken met de commissie blijkt dat vragen door de Belastingdienst vaak niet of onvoldoende overeenkomstig de behoefte van de burgers worden beantwoord.

⁶⁶ Zie voor een compleet overzicht: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/contact/content/belastingdienst-bellen>.

“Bij de belastingtelefoon wordt vaak in vaktaal gesproken en er wordt verondersteld dat belastingplichtigen dat begrijpen.”

(maatschappelijke organisatie)

“Het is moeilijk om de juiste persoon te pakken te krijgen. Bij de BelTel hangt het erg vanaf hoe de burger zijn vraag stelt. De Belastingdienst kan vreemde antwoorden geven, maar dit kan ook komen door de manier waarop de burger een vraag stelt.”

(medewerker Belastingdienst)

Soms worden er wisselende antwoorden gegeven op dezelfde vraag (met verschillen van soms wel enkele duizenden euro's), soms moeten burgers maanden wachten voordat ze teruggebeld worden met een antwoord en soms worden burgers helemaal niet teruggebeld. Dit geldt voor burgers en voor kleine ondernemers, maar ook voor fiscale intermediairs.

“Ik zeg altijd tegen onze leden: je moet minstens vijf keer bellen. Als je drie keer hetzelfde antwoord krijgt; dan is dit het waarschijnlijk.”

(maatschappelijke organisatie)

Op de brieven van de Belastingdienst staan geen rechtstreekse doorkiesnummers en het is meestal niet bekend wie de behandelend ambtenaar is. Ook als het uiteindelijk wel lukt om contact krijgen met de Belastingdienst, dan verloopt dat niet altijd probleemloos omdat de behandelend ambtenaar geen bevoegdheid of geen overzicht heeft. Hierdoor kan het voorkomen dat bijvoorbeeld een behandelend

ambtenaar een geschil probeert op te lossen, maar dat tegelijkertijd elders de aanslagen over andere jaren worden opgelegd. Voor de burger is dit moeilijk te begrijpen want die ziet maar één Belastingdienst.

“Onderdelen van de machine doen hun eigen ding en zijn functioneel en geografisch verspreid. Er zijn al gauw 8 man die hun ding aan het doen zijn op een [belasting]dossier. Zeker als er complicaties optreden is er totaal geen zicht meer op het dossier van [een fictieve] meneer X op de Dennenlaan in Bilthoven.”

(medewerker Belastingdienst)

Sommige burgers geven dan de moed maar op, terwijl het soms juist belangrijk kan zijn dat hulp wordt geboden, bijvoorbeeld om olopende belastingschulden, boetes of kosten te beperken.

2.5.4 Post

Vanuit de Belastingdienst is er een voorkeur voor communicatie per post. De post die burgers terugsturen aan de Belastingdienst komt echter niet altijd aan, zelfs de aangetekende post niet. Schriftelijke correspondentie (per post) wordt door fiscale intermediairs zelfs zoveel mogelijk vermeden vanwege de bewerkelijkheid, de behandeltermijn van minimaal acht weken en omdat veel post nog regelmatig zoekraakt. Hierdoor zijn ze vaak al maanden verder voordat ze een reactie hebben. Fiscale intermediairs geven de voorkeur aan het mailen van formele brieven als bijlage bij emailcorrespondentie. Dit is echter binnen de Belastingdienst nog niet geformaliseerd.

“Het komt [...] voor dat je stukken niet digitaal in kunt dienen en/of geen mailadres hebt of zelfs naam, van de juiste contactpersoon. In dat geval is aangetekende verzending vaak aan te raden. Mij is echter meermalen gebleken dat zelfs aangetekende stukken verdwijnen bij de Belastingdienst. In december van het afgelopen jaar heb ik bijvoorbeeld een verzoek om vooroverleg

ingediend. Dit aangetekend verzonden stuk is een dag later ontvangen door de Belastingdienst. De desbetreffende ambtenaar heeft getekend voor ontvangst. Bij telefonische navraag naar de status van het vooroverleg bleek dit aangetekend ontvangen stuk niet in het systeem te staan. De in februari nagezonden kopie is ontvangen door de Belastingdienst, zo werd mij telefonisch bevestigd. Dat de behandeltermijn van acht weken hierdoor niet in december maar pas in februari startte, vond ik op zich al frustrerend. Blijkbaar is een door een collega in december ondertekende ontvangstbevestiging geen reden om de zaak wat sneller af te handelen. In mei belde ik nogmaals over de status, maar nu blijkt dat ook het tweede stuk spoorloos verdwenen is! De aantekening van ontvangst die in februari in het belastingdienstsysteem vermeld stond, is nu eveneens met de noorderzon vertrokken.”⁶⁷

De bereikbaarheid via internet, met name webformulieren, wordt ook niet door alle fiscale intermediairs gewaardeerd omdat veel formulieren niet digitaal verstuurd kunnen worden of uitsluitend kunnen worden ingevuld en verstuurd met de DigiD-code of e-herkenning van belastingplichtigen.

2.5.5 Geen persoonlijk aanspreekpunt

Volgens de Nationale ombudsman voelen veel burgers zich van het kastje naar de muur gestuurd, omdat iedere overheidsinstantie er eigen beleid en regels op nahoudt.⁶⁸ Deze kritiek komt ook herhaaldelijk terug

67 H.A. Elbert, ‘Zorgplicht Belastingdienst: #doeslief!, NTFR 2020/1788.

68 Vgl. Rapport Nationale Ombudsman, *Invorderen vanuit burgerperspectief, Onderzoek naar knelpunten die burgers ervaren bij het invorderen van schulden door de overheid*, 9 februari 2019, rapportnummer: 2019/005, p. 26 en 27 en interview Nationale ombudsman 26 oktober 2020, Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisaties.

in de gesprekken die de commissie heeft gevoerd ten aanzien van de Belastingdienst (al dan niet in relatie tot Belastingdienst/Toeslagen).

“Mensen hebben ondersteuning nodig om hen ‘er doorheen te loodsen’. Dit ondervindt men lang niet altijd in het contact met de Belastingdienst. Dit is wisselend per medewerker, wat het ook grillig maakt.”

(maatschappelijke organisatie)

“De burger ziet een machine en zoekt communicatie. De machine doet zijn werk goed zo lang er geen sprake is van een afwijkend patroon. Maar onderdelen Belastingdienst-intern staan steeds minder met elkaar in verbinding en zijn steeds meer hun eigen ding gaan doen. Als het patroon afwijkt (bijvoorbeeld omdat de burger gekke dingen zegt) dan ontstaat er een probleem. De burger begrijpt dan de logica in de communicatie met de Belastingdienst niet meer.”

(medewerker Belastingdienst)

Niet alleen burgers maar ook adviseurs zijn kritisch over de communicatie met de Belastingdienst, zo blijkt onder meer uit een recente enquête onder de leden van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) en het Register Belastingadviseurs (RB).⁶⁹ De Belastingdienst scoort in dit onderzoek laag als het om bereikbaarheid gaat. Dat was ook het geval in de eerdere onderzoeken, maar uit de 2019-enquête blijkt dat de bereikbaarheid sinds 2016 sterk is gedaald.

69 <https://www.nob.net/persbericht-nob-rb-dienstverlening-door-belastingdienst-nog-steeds-onder-de-maat> en meer specifiek https://www.nob.net/sites/default/files/content/publication/uploads/samenvatting_resultaten_en_aanbevelingen_2019-onderzoek_de_relatie_van_fiscaal_dienstverleners_met_de_belastingdienst.pdf. Het volledige rapport is vertrouwelijk. De commissie heeft dit rapport wel in zijn geheel kunnen inzien.

Grotere ondernemingen hebben vaker één of meerdere vaste contactpersonen bij de Belastingdienst. Vertegenwoordigers van de grotere ondernemingen en hun klanten (NOB-leden) zijn daarom meer tevreden over de bereikbaarheid van de Belastingdienst dan vertegenwoordigers van kleinere ondernemingen (RB-leden). Bedrijfsfiscalisten waarderen de bereikbaarheid hoger dan belastingadviseurs, eveneens omdat zij vaker een vaste contactpersoon hebben. Dat geldt ook voor bepaalde belangenorganisaties, die meer tevreden zijn als ze een direct aanspreekpunt bij de Belastingdienst hebben (zoals een relatiebeheerder of een medewerker van het Serviceteam Nabestaanden). Degenen die een eigen aanspreekpunt hebben zijn ook meer tevreden over de dienstverlening van de Belastingdienst.⁷⁰

"Ik krijg niet altijd gelijk, maar wel altijd een eerlijk antwoord op mijn vraag."

(maatschappelijke organisatie)

De Helpdesk Intermediairs krijgt daarentegen wel de nodige kritiek en de waardering voor de bereikbaarheid van deze afdeling bij de Belastingdienst is in 2019 sterk gedaald ten opzichte van 2016 (-50%). Fiscale intermediairs hebben bovendien de ervaring dat ze hier met inhoudelijke vragen niet of nauwelijks terecht kunnen.⁷¹

70 *ibid.*

71 <https://www.nob.net/persbericht-nob-rb-dienstverlening-door-belastingdienst-nog-steeds-onder-de-maat> en meer specifiek https://www.nob.net/sites/default/files/content/publication/uploads/samenvatting_resultaten_en_aanbevelingen_2019-onderzoek_de_relatie_van_fiscaal_dienstverleners_met_de_belastingdienst.pdf.

2.6 Burgers voelen zich machteloos tegenover de Belastingdienst

In de meeste fiscale conflicten staat de individuele burger (als vaak een onervaren 'one-shotter') tegenover de Belastingdienst (als ervaren 'repeat-player'). Veel burgers verwachten dat ze door dit grote verschil in beschikbare middelen, expertise en ervaring bij voorbaat kansloos zijn.

"Er is sprake van een informatieachterstand. De partij met wie de burger te maken heeft, weet veel meer dan de burger. Dat maakt dat men als burger al direct op een achterstand staat en die achterstand is niet makkelijk te overbruggen."

(maatschappelijke organisatie)

"Burgers geven aan zich Don Quichot te voelen. In de dossierreviews wordt de machteloosheid van de burger zichtbaar. [...] In de communicatie is de ontsporing van de burger en zijn emoties steeds manifester. De machteloosheid van de ander: 'jullie systeem begrijpt niet wat ik als burger wil communiceren!'"

(medewerker Belastingdienst)

Dit gevoel van machteloosheid wordt versterkt doordat burgers geconfronteerd worden met een – in de tijd – steeds hardere opstelling van de Belastingdienst.

"Waar de overheid voorheen een vriend en dienstverlener was, is dit nu een handhaver en uitvoerder van bezuinigingsbeleid geworden. Het ophouden van de eigen broek wordt meer gewaardeerd dan het ophouden van de hand. Mensen die toch hun hand moeten ophouden worden steeds onaangener bejegend. De doelgroep geeft aan dat ze zich vaak als een potentiële crimineel voelen, of iemand die het onderste uit de kan wil halen of de regels wil omzeilen."

(maatschappelijke organisatie)

"De cultuur bij de Belastingdienst is dat de focus meer ligt op de bescherming van de Belastingdienst dan op de bescherming van de burger. De Belastingdienst is meer een toezichtorganisatie dan een dienstverlenende organisatie."

(medewerker Belastingdienst)

"De Belastingdienst staat steeds vaker tegenover de belastingplichtige en de adviseur. Terwijl de Belastingdienst naast de belastingplichtige en aan de kant van het recht zou moeten staan."

(belastingadviseur)

"Dat de mate van winnen bepalend is, is een constructiefout. Als repeat-speler moet je je geld niet willen inzetten op het winnen van zaken."

(medewerker Belastingdienst)

Niet alleen burgers, maar ook fiscale intermediairs hekelen deze veranderde opstelling van de Belastingdienst. Zij vinden dat de Belastingdienst de beschikbare drukmiddelen (onder meer boetes en andere sancties) steeds frequenter op een niet-correcte manier inzet. Volgens een recent onderzoek onder fiscale intermediairs ervaart bijna tweederde (64%) van de respondenten dat afspraken maken met de Belastingdienst moeilijker wordt. Er wordt een verharding van de verhoudingen ervaren die onder andere tot uiting komt in een formele opstelling van de medewerkers van de Belastingdienst.⁷² Dit beeld komt ook terug in de gesprekken die de commissie heeft gevoerd:

⁷² https://www.nob.net/sites/default/files/content/publication/uploads/samenvatting_resultaten_en_aanbevelingen_2019-onderzoek_de_relatie_van_fiscaal_dienstverleners_met_de_belastingdienst.pdf. Het volledige rapport is vertrouwelijk. De commissie heeft dit rapport wel in zijn geheel kunnen inzien.

"De invordering is de laatste schakel. Er is sprake van dwingend beleid. Communicatie vanuit de invordering houdt op een gegeven moment helemaal op. Er is daar sprake van veel te veel werk en geen tijd voor individuele gevallen."

(medewerker Belastingdienst)

"Bij het innemen van 'het meest fiscale standpunt' dient men zich er meer van bewust te zijn dat voor de burger het gebruik van de rechtsmiddelen bezwaar en zeker beroep een hoge drempel is. We zijn er voor rechtvaardige heffing en niet voor zoveel mogelijk geld in de schatkist."

(medewerker Belastingdienst)

De complexe belastingwetgeving, onzekerheid over hun eigen juridische vaardigheden en de afstandelijke houding van de Belastingdienst leiden bij sommige burgers tot angst voor de fiscus. Mensen zijn bijvoorbeeld bang om zelf (zonder deskundige hulp) aangifte te doen of doen niets omdat ze de gevolgen niet overzien.

"Het is niet de aangifte, maar de techniek eromheen en het imago van de Belastingdienst dat als probleem ervaren wordt; mensen durven gewoonweg niet. Het gaat dan om de angst om in het systeem terecht te komen en dat men alles van ze weet. [...] Het gevoel van vroeger - dat men niets met de Belastingdienst te maken wilde hebben - zit diep verankerd en er heerst nog steeds een angst voor alles wat in de blauwe envelop zit."

(maatschappelijke organisatie).

"Men is bang om het verkeerd te doen."

(medewerker maatschappelijke organisatie).

In andere gevallen zien mensen er tegenop om een juridische procedure tegen de Belastingdienst te beginnen omdat ze bang zijn voor mogelijke represailles.

"Mensen die toch al kwetsbaar zijn vinden het heel eng om tegenover de overheid te staan, aangezien de overheid vaak hun laatste strohalm is en men er afhankelijk van is. De angst is dat de situatie bij conflicten alleen maar verergert. [...] Bezwaar maken wordt ervaren als het zich moeten verwijderen van de instantie waarvan ze afhankelijk zijn."

(maatschappelijke organisatie)

"Voor wat betreft de bezwaarprocedures hebben veel mensen angst voor de hoorzitting. [...] Een bezwaarprocedure wordt zeker niet als laagdrempelig en informeel ervaren, maar als juridisch en geformaliseerd. Het wordt door de burger niet ervaren dat het feitelijk voor hem bedoeld is [...]. In de hoorzitting staat men niet altijd open voor het verhaal van de burger. "

(maatschappelijke organisatie)

Uit het al eerder genoemde onderzoek van Blauw Research blijkt dat met name de onredzame burgers (die meestal jong zijn, een laag inkomen hebben en toeslagen ontvangen) minder vaak denken dat de Belastingdienst eerlijk is en ook vaker bang zijn voor de Belastingdienst.⁷³ Bij deze groep zegt 18%: 'Ik ben bang voor de Belastingdienst' (bij hulpvragende zelfredzamen is dat 15%; en bij zelfredzamen 4%). Ook veel zzp'ers geven aan dat ze hun fiscale zaken liever overlaten aan een adviseur om zo "gedoe met de Belastingdienst" te voorkomen (44%) en omdat ze

⁷³ Blauw Research, *Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden*, Belastingdienst, December 2013, p. 60.

bang zijn om boetes te krijgen (32%).⁷⁴ In een aantal gesprekken met de commissie wordt gesuggereerd dat de angst voor de Belastingdienst is toegenomen door de Toeslagenaffaire.

2.7 Juridische procedures zijn kostbaar en onzeker

Juridische procedures zijn complex en gaan gepaard met veel onzekerheid. Veel burgers zien daarom op tegen een formele rechtszitting: het is als een toneelstuk waarvan ze het script vooraf niet kennen.⁷⁵ De commissie heeft aan een aantal belastingplichtigen gevraagd of ze weten wat ze moeten doen als ze een belastingaanslag ontvangen waar ze het niet mee eens zijn. Hun reactie was als volgt:

“Al sla je me dood!”

(belastingplichtige)

“Dan ga ik naar mijn boekhouder als het belastingbedrag hoog genoeg is want een boekhouder moet ik ook betalen. Als het bedrag te weinig is, dan betaal ik gewoon”

(belastingplichtige)

Een vergelijkbare vraag is ook voorgelegd aan een representatieve groep Nederlanders. Onder de groep ‘onredzamen’ (17% van alle belastingplichtigen) gaf 31% procent aan dat men wist wat men moest doen bij het aantekenen van bezwaar, onder ‘hulpvragend redzamen’ (62% van de belastingplichtigen) gold dit voor 44% en

⁷⁴ Domein onderzoek Belastingdienst, *Customer Journey ZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZP'ers*, Voorjaar 2017.

⁷⁵ A. Mein & F. de Meere, *Motieven van burgers om (niet) naar de rechter te gaan*. Den Haag: Raad voor de Rechtspraak (Research Memoranda 13/3) 2018, p. 7.

voor ‘zelfredzamen; (21% van de belastingplichtigen) voor 77%.⁷⁶

De totale rechtsgang, gerekend vanaf de bezwaarprocedure tot en met de onherroepelijke uitspraak van een rechter, kan vanuit het perspectief van een burger soms (erg) lang duren. In enkele gesprekken die de commissie heeft gevoerd wordt ook kritiek geuit op de handelwijze van de Belastingdienst in bezwaar- en beroepsprocedures. Zo zou naar verluid bijvoorbeeld niet altijd goed inzage worden gegeven in de dossiers van de Belastingdienst, wordt in de bezwaarfase niet altijd onbevungen naar de zaak gekeken, wordt er wel ‘gehoord’ maar zou er niet voldoende worden ‘geluisterd’ of een dialoog gevoerd, worden soms niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en wordt soms niet, summier of pas heel laat in de procedure gemotiveerd waarom de Belastingdienst tot een bepaalde beslissing is gekomen. Bovendien is het bij de rechter nog lang niet zeker of de burger gelijk krijgt omdat kleine details de uitkomst van een fiscale procedure kunnen bepalen. Sommige burgers kiezen er dan maar voor om de (in hun ogen onterechte) belasting te voldoen, in plaats van te kiezen voor een lange periode van onzekerheid.

In de gesprekken met de commissie geven sommige burgers bovendien aan dat de kosten van een rechtsgang dermate hoog zijn, dat ze er om die reden liever van af zien (ook als zij een grote kans zouden hebben gelijk van de rechter te krijgen). Bij fiscale geschillen kan de belastingrente en invorderingsrente flink oplopen. Bovendien is het verkrijgen van uitstel van betaling van het bedrag dat in geschil is, met name in de beroepsfase, soms een probleem omdat de Belastingdienst hierover moet beslissen en dan vaak

⁷⁶ Blauw Research, *Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden*, Belastingdienst, December 2013, p. 22.

zekerheid vraagt. Procederen levert dus voor burgers in allerlei opzichten een risico op, terwijl het risico voor de Belastingdienst beperkt is. De kosten van een juridische procedure kunnen op die manier ook een afschrikwekkende werking hebben:

“De Belastingdienst stuurt bewust op kosten voor de belastingplichtigen. [...] De Belastingdienst hanteert het uitgangspunt: ‘Laten we maar zo hoog mogelijk inzetten, dan kijken we wel waar we uitkomen. Deze belastingplichtige gaat toch niet procederen’. [...] Ook de belastingrente en de invorderingsrente spelen hierbij een rol. Er is dus in wezen sprake van ‘uitroken’”

(maatschappelijke organisatie)

2.8 Geen betaalbare rechtshulp of -bijstand

Burgers met voldoende middelen kunnen een fiscale deskundige om hulp vragen. Voor degenen die over onvoldoende middelen beschikken is het niet altijd eenvoudig om hulp te krijgen om hun rechtspositie te bepalen of om rechtsbescherming te krijgen. In Nederland zijn er enkele instellingen en belangenorganisaties die hulp bieden in belastingzaken zoals: Belastingwinkels (in Tilburg, Leiden, Groningen, Maastricht, Rotterdam, Den Haag, Amsterdam, Roermond en Eindhoven), sociale raadslieden, ANBO, FNV⁷⁷, CNV^{78,79}. Voor mensen met een beperking is er bovendien een speciale website voor fiscale vragen.⁸⁰ Dit betekent praktisch gezien dat hulp niet voor elke

77 <https://www.fnv.nl/diensten/advies-en-hulp/belastingservice-fnv>.

78 https://www.cnvvakmensen.nl/campagne/belasting?gclid=Cj0KCQjw8rT8BRCbARISALWiOvTaQ5DVyVdYFF-gqLuArR3R9aHWf0Kev-p0yeINZiH5ckQsQY9lHwsaAkdXEALw_wcB.

79 Meer hierover in paragraaf 5.5.

80 www.meerkosten.nl. De praktische hulp die in het verleden aan mensen met een beperking werd aangeboden, is aangemerkt als Europese staatssteun en moest om die reden worden beëindigd.

burger toegankelijk is, zoals burgers die niet in de betreffende gemeente wonen of niet zijn aangesloten bij de betreffende belangenorganisatie.

Om in aanmerking te kunnen komen voor (vrijwel) kosteloze hulp hanteren de meeste maatschappelijke dienstverleners diverse voorwaarden, zoals inkomens- en vermogensvereisten. Ondernemers of mensen die box 2-inkomen hebben, kunnen vaak geen beroep doen op hulpverlening. Ook bieden maatschappelijke dienstverleners soms alleen hulp als het vooringevulde aangiftes betreft. Daarnaast is de hulp niet altijd beschikbaar bijvoorbeeld omdat maar beperkte openingstijden gelden. Een en ander is afhankelijk van de organisatie en het aantal beschikbare vrijwilligers. Een aantal burgers, zoals middeninkomens, zzp'ers of kleine ondernemers, kunnen hierdoor mogelijk tussen wal en schip belanden omdat de tarieven van fiscale intermediairs doorgaans (erg) hoog zijn.

De (vrijwel) kosteloze hulp die in Nederland wordt geboden, betreft met name het invullen en indienen van de aangifte inkomstenbelasting. Een aantal van de hiervoor genoemde hulpverleners (zoals sociale raadslieden, sommige Belastingwinkels en de ANBO) verlenen ook wel eens bijstand maar treden niet op als advocaat, zodat procedures bij de civiele rechter niet worden gevoerd. Dit is met name relevant voor invorderingszaken omdat die veelal niet via de fiscale rechter lopen maar via de civiele rechter.⁸¹

Sinds 2016 heeft de Belastingdienst een convenant afgesloten met de Koninklijke Bibliotheek waardoor lokale bibliotheken samenwerking kunnen zoeken met maatschappelijke dienstverleners die bereid zijn om burgers in deze bibliotheken te helpen met belasting- en toeslagzaken. De Belastingdienst ondersteunt hen bij die rol. Met het aanbieden van rechtshulp via

81 Zie hoofdstuk 3, par. 3.3.2.

openbare bibliotheken lijkt (in ieder geval in theorie) de toegankelijkheid hiervan toegenomen. De vraag is echter of er in de praktijk voldoende (geëquipeerde) vrijwilligers zijn om in de behoefte te voorzien en of burgers wel voldoende bekend zijn met deze faciliteit en of er niet allerlei voorwaarden gaan gelden waardoor de feitelijke toegankelijkheid toch nog wordt belemmerd. In hoofdstuk 5 wordt hier verder op ingegaan.

2.9 Tussenconclusie

Op papier kan elke Nederlandse burger bij een fiscaal conflict gebruik maken van een uitgebreid stelsel van individuele rechtsbescherming. De burger kan daarover informatie verzamelen en dan weloverwogen beslissen of hij daar gebruik van wil maken.

Dit gangbare beeld van de ‘rechtzoekende’ en het systeem van rechtsbescherming moet echter worden bijgesteld. In de praktijk wordt de weg naar het recht gekenmerkt door een groot aantal hindernissen. Deze zorgen ervoor dat burgers vaak al in een veel eerder stadium afhaken. Ze begrijpen de brieven van de Belastingdienst niet, krijgen geen gehoor bij de Belastingtelefoon of hebben niet de financiële middelen om rechtshulp te zoeken. Hierdoor gaan ze problemen met de Belastingdienst liever uit de weg en proberen ze moeilijke juridische procedures zoveel mogelijk te vermijden. De beslissing om naar de rechter te stappen of gebruik te maken van een andere juridische procedure is, met andere woorden, niet altijd de uitkomst van een rationele en weloverwogen keuze. In werkelijkheid is die keuze vaak gebaseerd op een complexe kosten-batenafweging die wordt ingekleurd door zowel materiële als immateriële aspecten.

Naast financieel-economische factoren spelen hierbij ook sociaal-maatschappelijke en psychologische factoren een belangrijke rol. De mogelijke kosten voor advies en procederen vormen een reële drempel en burgers zien op tegen het gedoe van een ingewikkelde en onvoorspelbare juridische procedure. De Belastingdienst wordt als een (te) sterke opponent gezien en de verwachtingen ten aanzien van de rechtsbescherming zijn laag. Veel burgers zijn bovendien minder zelfredzaam dan van ze wordt verwacht. Dit kan soms leiden tot een gevoel van onmacht, omdat ze steeds de hulp van anderen nodig hebben.

Deze hindernissen voor praktische rechtsbescherming maken van menig burger niet zozeer de ideaaltypische goed geïnformeerde en zelfredzame ‘rechtzoeker’, maar eerder een aarzelende en ontgoochelde ‘recht-mijder’⁸² die niet goed weet hoe hij moet omgaan met complexe fiscale problemen.

82 A. Mein & F. de Meere, *Motieven van burgers om (niet) naar de rechter te gaan*, Den Haag: Raad voor de Rechtspraak (Research Memoranda 13/3) 2018, p. 24.



Hoofd- stuk 3

Hindernissen vanuit
juridisch perspectief

3.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 zijn vijf hindernissen geïdentificeerd die burgers ervaren als zij rechtsbescherming zoeken in het belastingrecht. In dit hoofdstuk worden de oorzaken van deze hindernissen onderzocht vanuit een juridisch perspectief. Veel hindernissen zijn immers het gevolg van tekortkomingen in de fiscale wet- en regelgeving, het juridische stelsel in zijn algemeenheid en die van fiscale rechtsbescherming en de toepassing van het recht in het bijzonder. In dit hoofdstuk wordt achtereenvolgend ingegaan op de rechtsonzekerheid door wet- en regelgeving in paragraaf 3.2 en in paragraaf 3.3 op de leemtes in het juridische systeem van rechtsbescherming. Vervolgens wordt in paragraaf 3.4 verklaard waarom burgers angst hebben voor de fiscus of zich zo onmachtig voelen en zal de onevenwichtige machtsbalans tussen burgers en de Belastingdienst worden besproken. Daarbij komen tevens de verharding in de onderlinge verhoudingen tussen burgers en de Belastingdienst bij de toepassing van het recht aan bod. In paragraaf 3.5 zal ook de rol van de burger daarin worden belicht.

3.2 Rechtsonzekerheid door complexiteit wet- en regelgeving

De complexiteit van belastingwet- en regelgeving is al jarenlang een probleem dat maar niet wordt of kan worden opgelost.⁸³ Op 23 november 2018 stelde de voorzitter van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs dat zelfs de hoogstopgeleide

83 Zie voor een kort historisch overzicht ten aanzien van de maatregelen die in het fiscale recht hebben plaatsgevonden om de regelverdichting in het fiscale recht te verminderen: R.L.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving* (diss. Leiden), 2018, p. 40-46. <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/67107>.

fiscaal experts het soms niet meer weten.⁸⁴ In het jaarverslag 2018 van de Raad van State is de toegenomen complexiteit van fiscale wetgeving nog eens aan de kaak gesteld en ook in de fiscale literatuur is het een terugkerend onderwerp.⁸⁵ De opeenstapeling van fiscale maatregelen rondom bijvoorbeeld de eigen woning illustreert dat burgers steeds minder in staat zijn fiscale wetgeving te doorgronden en toe te passen.⁸⁶ In een onderzoek naar de complexiteit van de eigenwoningregeling⁸⁷ concludeert Panteia ten aanzien van alle stakeholders (belastingplichtigen, adviseurs, geldverstrekkers en Belastingdienst) dan ook dat de regeling te complex en daardoor niet goed houdbaar, controleerbaar, uitvoerbaar en handhaafbaar is.⁸⁸ Bij zogenoemde life-events zoals echtscheiding neemt de complexiteit nog verder toe omdat diverse regelingen omtrent de eigen woning cumuleren of botsen.⁸⁹

84 Interview met B. Zoetmulder in: Telegraaf 23 november 2018, door L. Brandsma, <https://www.telegraaf.nl/financieel/2832770/zelfs-expert-snapt-het-niet-meer-belasting-moet-veel-simpeler>. Zie ook R.L.G. van den Heuvel, 'Rechtszekerheid, aanwijzingen voor regelgeving, Eis van duidelijkheid', *TFB* 2019/3-16.

85 Zie onder andere: L.G.M. Stevens, 'Iedere burger wordt geacht de wet te kennen', *WFR* 2017/80 en de Brief Staatssecretaris van Financiën van 31 mei 2016, nr. AFP/2016/485 U, V-N 2016/30.3.

86 R.L.G. van den Heuvel, 'Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving', *FED* 2020/56.

87 Uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van Financiën.

88 Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2019, nr. 2019-0000214241, V-N 2020/7.4 (inclusief brondocumenten) en de Brief Staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2020, nr. 2020-0000110983, V-N 2020/38.6 waarbij de beslissingen omtrent de Eigen Woning regeling worden doorgeschoven naar een volgende kabinetsperiode.

89 *Ibid.*

Recentelijk is de wens geuit om wijzigingen in het belastingstelsel meer te spreiden. Dit neemt niet weg dat tijdens Prinsjesdag altijd weer nieuwe fiscale maatregelen worden aangekondigd voor het komende jaar (Belastingplan). Het jaarlijks terugkerende Belastingplan wordt met grote snelheid door de Eerste en Tweede Kamer geloodst.

Uit onderzoek naar de kwaliteit van fiscale wetgeving blijkt dat het advies van de Raad van State vaak wordt gepasseerd⁹⁰ of niet altijd (goed) wordt overgenomen⁹¹. Bovendien wordt veel gebruik gemaakt van algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen om nadere voorwaarden of regels te stellen. Zo bevat alleen al de Wet inkomstenbelasting 2001 maar liefst 171 delegatiebepalingen.⁹² Daarnaast wordt nog regelmatig wet- en regelgeving op het gebied van de belastingen ingevoerd met terugwerkende kracht⁹³ en wordt bij de totstandkoming van wetten nogal eens gewerkt met ‘package deals’ waarbij de regering in één wetsvoorstel

maatregelen van uiteenlopende aard bij elkaar brengt⁹⁴. Dit laatste zorgt ervoor dat bij de besluitvorming over de verschillende onderdelen van het voorstel overwegingen mee gaan spelen die wezensvreemd lijken te zijn aan het desbetreffende onderdeel van het voorstel.⁹⁵

Verder is in de wetenschap een veelgenoemde kritiek dat belastingwetgeving te veel wordt gebruikt als instrument om het gedrag van burgers te sturen waarbij afbreuk wordt gedaan aan de logica van het systeem en zonder dat duidelijk is of de maatregelen wel effect zullen hebben.⁹⁶ De belastingwetgeving lijkt vaak meer opgebouwd te zijn vanuit de economische functie die daaraan wordt toegekend. Van der Geld stelt dat de overheid vaak ook belanghebbende is bij fiscale wetgeving door het budgettaire belang van belastingen. De wetgever beziet volgens hem het belastingrecht daarom vooral vanuit een instrumenteel oogpunt en

90 Zie redactie van Vakstudie Nieuws bij het Belastingplan 2021, V-N 2020/45.

91 Dit blijkt naar aanleiding van onderzoek Tj. Hoekstra, Raad van State en package-deals Over de beoordeling van ‘vervuilde’ wetsvoorstellen, in: L.J.A. Pieterse (red), *Draaicirkels van formeel belastingrecht. Bundel ter gelegenheid van de oratie van prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen aan de Radboud Universiteit te Nijmegen*, Amersfoort: SDU Uitgevers 2009. Beschikbaar via: http://www.belastingrecht.aandevu.nl/Portals/0/images/Hoekstra_artikel3.pdf en over de periode tot en met 2003 van Tj. Hoekstra, ‘De Rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving’, *WFR* 2006/462, afl. 6668, p. 455-480 en V-N 2016/30.3.

92 Dit is getoetst op 15 december 2020. Hierbij is gezocht naar de term: ‘ministeriële regeling’ en ‘Algemene maatregel van bestuur’.

93 Een overzicht hiervan is te vinden in: A.H.M. Daniels, *Kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces*, Amsterdam: NOB 2002 p. 11 https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/rapport_de_kwaliteit_van_het_fiscale_wetgevingsproces.pdf.

94 Tj. Hoekstra, Raad van State en package-deals Over de beoordeling van ‘vervuilde’ wetsvoorstellen, in: L.J.A. Pieterse (red), *Draaicirkels van formeel belastingrecht. Bundel ter gelegenheid van de oratie van prof. dr. mr. R.E.C.M. Niessen aan de Radboud Universiteit te Nijmegen*, Amersfoort: SDU Uitgevers 2009. Beschikbaar via: http://www.belastingrecht.aandevu.nl/Portals/0/images/Hoekstra_artikel3.pdf.

95 *Ibid.*

96 Vgl. H. Gribnau, ‘Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone’, *Social & Legal Studies* 24 (2015) 2, p. 225-250; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2610090. Uit het rapport *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel* blijkt dat veel van de ingevoerde maatregelen niet doeltreffend zijn maar dat dit niet leidt tot het afschaffen van de betreffende regeling. Ministerie van Financiën, *Vereenvoudiging belastingstelsel Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, 1 mei 2020, p. 37, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/vereenvoudiging-belastingstelsel>.

heeft minder oog voor het realiseren van allerlei fiscale beginselen en rechtsbeginselen.⁹⁷

In 2007 heeft de Staatssecretaris van Financiën al aangegeven dat de grenzen van de uitvoering van de belastingwetgeving op sommige onderdelen zijn bereikt of overschreden.⁹⁸ Uit (empirisch) onderzoek blijkt, dat ook vanuit de Belastingdienst kritiek wordt geuit dat het Ministerie van Financiën soms te weinig tegenwicht lijkt te bieden bij de implementatie van nogal wat nieuwe wet- en regelgeving.⁹⁹ Dit neemt niet weg dat de Belastingdienst toch nog vaak invloed heeft bij de totstandkoming van nieuwe belastingwetgeving.¹⁰⁰ Fiscale procedures die voor de fiscus negatief uitpakken, leiden frequent tot reparatiewetgeving.¹⁰¹ Het gevolg is 'casuïstische wetgeving'.

Naast het feit dat reparatiewetgeving in de regel vaak complex is en zodoende de nagestreefde vereenvoudiging van fiscale wetgeving verstoort, bevat deze wet- en regelgeving vaak ruim geformuleerde bepalingen en soms (tal van) vage begrippen, die de

97 J.A.G. van der Geld, *Zicht op fiscale wetgeving*, Tilburg: University Press 1991, E.C.C.M. Kemmeren, 'Zicht op fiscale wetgeving', *WFR* 1991/1615, zie ook N.M.A. van Kreveld, Verslag van het seminar "Kwaliteit van (fiscale) regelgeving" en oratie prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau, *WFR* 2009/422.

98 Brief van de Staatssecretaris van 8 juni 2007, nr. DGB 2007-0229, Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst, http://www.minfin.nl/nl/actueel/kamerstukken_en_besluiten,2007/06/DGB07-2296.html.

99 Vgl. Deloitte, *Van visie naar actie Cultuuronderzoek Belastingdienst*, 30 april 2020, p. 49.

100 L.G.M. Stevens, 'Behoeft aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden', *WFR* 2018/236.

101 Vgl. Vakstudie vennootschapsbelasting, art. 20a wet Vpb 1969, aant. 1.6.6 (online, geraadpleegd op 1 februari 2021).

fiscus daarmee nog veelarmslag laten.¹⁰² Dit biedt de Belastingdienst discretionaire bevoegdheid en ruimte om in individuele gevallen af te wijken van de regels.

Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd, blijkt dat inspecteurs steeds vaker een beroep moeten doen op de kennisgroepen van de Belastingdienst om vervolgens eenheid van beleid te garanderen. Dit om te voorkomen dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. Het effect hiervan is dat de besluitvormingsprocessen van de inspecteurs worden vertraagd en dat ze minder ruimte hebben om zelfstandig te beslissen met aandacht voor de concrete situatie van de burger.¹⁰³ Althans, dat wordt zo gevoeld door de medewerkers. De gedetailleerdheid van de fiscale wet- en regelgeving is dus ook vaak een reactie op de (frequente) roep van burgers om gelijk behandeld te worden.

Het belastingstelsel moet eenvoudiger om dit beter uitvoerbaar en begrijpelijk te kunnen maken, zo is al lang de gedachte. In het recente rapport 'Vereenvoudiging belastingstelsel' van het Ministerie van Financiën van 1 mei 2020, worden diverse voorstellen gedaan die de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst zouden kunnen verbeteren.¹⁰⁴ Verder heeft de Eerste Kamer bij het pakket Belasting 2019 een motie aangenomen waarin zij de regering heeft verzocht om het pakket Belastingplan voortaan te

102 R.L.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving : een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving* (diss. Leiden), 2018, p. 101 <https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/67107>.

103 Vgl. ook Deloitte, *Van visie naar actie Cultuuronderzoek Belastingdienst*, 30 april 2020, p. 35 en 36.

104 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/vereenvoudiging-belastingstelsel>.

voorzien van een zogenoemde ‘doenvermogenstoets’.¹⁰⁵ Deze doenvermogenstoets¹⁰⁶ is een reactie op het onderzoek van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid over het eerder genoemde doenvermogen van burgers.¹⁰⁷ Het is echter de vraag in hoeverre deze initiatieven er in de praktijk toe zullen leiden dat burgers beter in staat zullen zijn om hun fiscale positie zelfstandig te kunnen bepalen, onder meer omdat deze maatregelen nog geen (substantiële) vereenvoudiging van de wet- en regelgeving met zich hebben meegebracht.¹⁰⁸

De complexiteit van de belastingwet- en regelgeving en de frequente wijzigingen die in daarin worden doorgevoerd, leiden tot rechtsonzekerheid bij burgers, te meer omdat de uitkomsten erg onvoorspelbaar zijn en de financiële gevolgen moeilijk te overzien. Burgers zijn daardoor niet goed in staat om hun rechtspositie te bepalen.

Degenen die over voldoende middelen beschikken, kunnen een commerciële fiscale dienstverlener in de arm nemen maar kosteloze rechtshulp is niet altijd beschikbaar, makkelijk te vinden of te bereiken. Bovendien blijkt dat niet alle burgers het prettig vinden om hun financiële gegevens te delen met

105 <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2020/07/09/doenvermogenstoets-in-het-pakket-belastingplan-2021>.

106 Beschikbaar via <https://www.wrr.nl/publicaties/publicaties/2020/09/15/doenvermogen>.

107 Wetenschappelijke Raad voor het regeringsbeleid, Weten is nog geen doen, *Een realistisch perspectief of zelfredzaamheid*, <https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2017/04/24/weten-is-nog-geen-doen>.

108 Zie de redactie van Vakstudie Nieuws bij Brief Staatssecretaris van Financiën van 9 juli 2020, nr. 2020-0000129249, V-N 2020/38.3 en Brief Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, nr. 2020-0000027577, V-N 2020/12.3

anderen. Uit het jaarverslag van de Belastingwinkel in Tilburg en uit een gesprek met een maatschappelijke organisatie blijkt dat de burgers die hulp hebben gezocht gemiddeld genomen een belastingvoordeel van € 533,50 per persoon¹⁰⁹ hebben genoten, bijvoorbeeld door de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen fiscaal zo optimaal mogelijk te verdelen¹¹⁰. Dit laatste staat namelijk niet standaard in de aangifte inkomstenbelasting; het moet door burgers zelf worden bepaald.

3.3 Leemtes in het systeem van rechtsbescherming

De hindernissen die burgers ervaren bij praktische rechtsbescherming worden mede veroorzaakt doordat het juridisch niet altijd mogelijk is om rechtsbescherming te krijgen, bijvoorbeeld omdat de wet dit uitsluit, niet heeft geregeld of omdat de rechtsbescherming feitelijk wordt belemmerd. Dit betekent dat burgers op grond van de wet niet altijd de mogelijkheid hebben om een besluit van de Belastingdienst te betwisten of dat het recht dit feitelijk frustreert. Een en ander zal hierna worden verduidelijkt.

3.3.1 Rechtmatig is niet altijd rechtvaardig

Uit het eindrapport van de Adviescommissie Toeslagen blijkt dat de schrijnende gevolgen van de Toeslagenaffaire mede voortkwamen uit

109 Dit is het gemiddelde besparingsbedrag berekend over de jaren 2014-2017 dat is bijgehouden door de Belastingwinkel te Tilburg. Zie hiervoor de jaarverslagen die beschikbaar zijn via <http://www.smeetskring.nl/jaarverslagen-2>. Bij uitsluitend een optimale verdeling van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen wordt gemiddeld al een besparing van €248,- behaald volgens de verklaringen van andere geïnterviewden die hiervoor speciale software gebruiken.

110 Burgers moeten dat namelijk zelf in de aangifte verwerken. Zie art. 2.17 Wet op de inkomstenbelasting 2001.

een rechtmatige toepassing van de wet.¹¹¹ In het belastingrecht zijn eveneens voorbeelden te vinden van rechtmatige toepassingen van de wet die leiden of hebben geleid tot schrijnende uitkomsten. Op grond van art. 120 Grondwet is het een rechter echter verboden om formele wetten te toetsen aan de Grondwet, ook niet als sprake is van schending van klassieke grondrechten zoals het discriminatieverbod in art. 1 Grondwet. Dit zorgt voor een spanningsveld tussen de rechter en de wetgever. Het resultaat is vaak dat de burger vervolgens het nadeel hiervan ondervindt. Hieronder worden enkele voorbeelden uit de jurisprudentie aangehaald om dit te illustreren.

Recentelijk heeft de Hoge Raad nog geoordeeld dat de wettekst prevaleert ondanks de evident onrechtvaardige gevolgen van de uitspraak. In die casus was een alleenstaande moeder gevlucht voor huiselijk geweld. Hierdoor kon ze niet in aanmerking komen voor de alleenstaande-ouderkorting omdat zij vanwege veiligheidsrisico's niet volledig ingeschreven stond in de Gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens (GBA). Hetzelfde gold voor een vader met een kind dat ingeschreven stond in een jeugdcentrum. In beide zaken stond de vraag centraal hoe de toepassing van de alleenstaande-ouderkorting ex art. 8.15 Wet IB 2001 (oud) en de eis van inschrijving van ouder en kind op hetzelfde woonadres moest worden uitgelegd als inschrijving op een woonadres van (één van) beiden überhaupt niet mogelijk of te gevaarlijk is, of inschrijving op een woonadres wel mogelijk is, maar niet op hetzelfde adres.¹¹²

111 J.P.H. Donner e.a., *Omzien in verwondering 2, Eindadvies Advies-commissie uitvoering toeslagen*, Den Haag 2020, p. 72.

112 Hoge Raad 28-06-2019, zaaknummer 18/01717, ECLI:N-L:HR:2019:1051, Conclusie A-G: ECLI:NL:PHR:2018:1414 en ECLI:N-L:PHR:2018:1511.

Advocaat-generaal Wattel stelt dat de wetgever deze situaties waarschijnlijk niet heeft voorzien.

“De wetgever zal niet bedoeld hebben om aan alle materiële eisen voldoende maar bedreigde alleenstaande ouders voor de keuze te stellen tussen een fiscale tegemoetkoming ten koste van hun veiligheid, of veiligheid ten koste van een fiscale tegemoetkoming die onmiskenbaar voor hun situatie bedoeld is.”¹¹³

De Hoge Raad laat echter de wettekst prevaleren om te voorkomen dat hij te veel op de stoel van de wetgever gaat zitten. De uitkomst van de procedure was dat deze bijstandsmoeder geen recht had op de alleenstaande-ouderkorting omdat ze in een blijf-van-mijn-lijfhuis verbleef. Ze had immers niet voldaan aan de eis tot inschrijving in de GBA omdat dan haar verblijfadres bij de agressieve partner bekend zou worden.¹¹⁴ Een ander voorbeeld van een schrijnende uitkomst van een rechtmatige toepassing van de wet is de volgende.

Aan een kleine ondernemer (uitvinder) is een onredelijk¹¹⁵ hoge belastingaanslag¹¹⁶ over 2011 opgelegd met een boete van € 984. De ondernemer stelt dat deze aanslag nooit is ontvangen, omdat hij wegens schulden uit huis was gezet. Hij hoort pas eind 2016 van de Sociale Verzekeringsbank dat er een

113 Conclusie A-G: ECLI:NL:PHR:2018:1414 en ECLI:NL:PHR:2018:1511.

114 Er was ook geen sprake van een dubbele toekenning van de alleenstaande ouderkorting.

115 De rechtbank had in deze zaak geoordeeld dat de belastingaanslag onredelijk hoog was.

116 Dit was een zogenoemde ambtshalve aanslag. Dat betekent dat het bedrag van de belastingaanslag door de Belastingdienst naar een geschat bedrag wordt vastgesteld.

belastingaanslag openstaat. De ondernemer stelt vervolgens bezwaar in. Het gerechtshof oordeelt dat het bezwaar door de ondernemer te laat is ingediend. De GBA vereist immers dat als iemand dakloos wordt, er binnen vijf dagen een briefadres moet worden gekozen. Het niet ontvangen van de aanslagen en de boetebeschikking is dus volgens het hof de eigen schuld van de ondernemer.¹¹⁷

De aanslag waar het hier over gaat, heeft een dagtekening van 17 juli 2013 en is juridisch gezien op de juiste wijze bekendgemaakt. Echter, de gemeente heeft op 6 augustus 2013 de ondernemer met terugwerkende kracht per 2 juli 2013 uitgeschreven. Dit betekent dat de ondernemer – die toentertijd in Engeland woonde - de aanslag feitelijk nooit op tijd heeft kunnen ontvangen.

Dat wetgeving vaker onrechtvaardige gevolgen kan hebben is eveneens te zien in een uitspraak van de Hoge Raad (23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1667) waarbij ouders hun kind niet in de eigen woning kunnen laten verblijven om in aanmerking te kunnen komen voor een fiscale aftrekpost. Bij belastingwetgeving is ook vaak het probleem dat de burger de gevolgen vooraf moet overzien.¹¹⁸ Dit is niet altijd reëel omdat het soms een zeer vergaande kennis van het belastingrecht vereist. De fiscale vakliteratuur onderkent deze onrechtvaardige gevolgen:

¹¹⁷ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 31 maart 2020, ECLI:NL:G-HARL:2020:2778, V-N 2020/29.25.

¹¹⁸ Hoge Raad 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:349, V-N 2020/31.17 (Conclusie AG V-N 2020/29.21) waarbij A-G Niessen de vraag voorlegt aan de Hoge Raad of de Belastingdienst niet een zorgplicht heeft ten aanzien van burgers als die zichzelf volstrekt onbewust fiscaal ernstig benadelen. Deze vraag is overigens om begrijpelijke redenen niet beantwoord door de Hoge Raad.

“Zoals viel te verwachten, heeft de Hoge Raad belanghebbendes cassatieberoep verworpen. (...). De wet is volkomen duidelijk op dit punt. Wij gaven daarbij echter tevens aan dat van een billijke uitkomst toch nauwelijks sprake kan zijn.”¹¹⁹

“Kennelijk hadden de ouders hun dochter de deur moeten wijzen. De menselijke maat was hier weer eens ouderwets ver te zoeken.”¹²⁰

In de fiscale literatuur wordt het standpunt ingenomen dat de rechter in eerste instantie moet proberen om zoveel mogelijk een oplossing te bieden als een burger in de steek wordt gelaten door de wetgever en de uitvoerder van de wet. Daarbij is voorzichtigheid geboden omdat een helpende hand in een schrijnende zaak voor ongewenste neveneffecten kan zorgen. Het van toepassing verklaren van de alleenstaande-ouderkorting zoals in bovengenoemd geval kan bijvoorbeeld uitstralingseffecten hebben naar allerlei andere regelingen.¹²¹ In de fiscale literatuur wordt daarom gesteld dat als alle rechtsvindingsmethoden dezelfde (verkeerde) kant op wijzen, de belastingrechter zich dient neer te leggen bij de tekst van de wet zoals de rechter in de hierboven genoemde zaken heeft gedaan. Lubbers stelt dat rechters er dan wel goed aan zouden doen om hun beperkte mogelijkheden tot uitdrukking te laten komen:

¹¹⁹ Redactie Vakstudie Nieuws, Hoge Raad 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:1667, V-N 2020/54.8.

¹²⁰ Column van R. Stam, ‘Is de eigenwoningregeling failliet?’, *Uitvergroot* d.d. 4 november 2020, TaxLive.

¹²¹ Zie ook A-G Wattel maar die mitigeert dit in Conclusie A-G Wattel 20 december 2018, ECLI:NL:PHR:2018:1414 ten aanzien van Hoge Raad 28 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1049, BNB 2019/151.

“Indien de belastingrechter de helpende hand niet kan bieden, dan zou ik in elk geval (a) in de beslissing een zekere ‘menselijkheid’ laten doorklinken en (b) tot uitdrukking brengen dat de schrijvende situatie door de wetgever is veroorzaakt en dat de belastingrechter niet bij machte is deze op te lossen.”¹²²

De vraag is of dit een oplossing zal bieden omdat het probleem daarmee wordt doorgeschoven naar de wetgever (die er lang niet altijd iets aan blijkt te doen) maar de betreffende burger of groep burgers de consequenties draagt. In deze tijd van de responsieve overheid en de roep om meer de menselijke maat te laten prevaleren, is het dus ook belangrijk dat iedere macht in de trias politica zich afvraagt welke bijdrage zij daaraan zelf kan leveren. Hadden deze procedures bijvoorbeeld überhaupt wel gevoerd moeten worden, had de wetgever meer beslissingsruimte moeten bieden of beter op moeten letten, had de Hoge Raad de interpretatiemethoden ruimer dienen toe te passen door de redelijke wetstoepassing te laten prevaleren en waarom heeft de Staatsecretaris niet de hardheidsclausule toegepast? Hierover meer in de volgende paragrafen.

¹²² Annotatie A.O. Lubbers onder Hoge Raad 28 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1049, BNB 2019/151 en 152 alsmede A.O. Lubbers, ‘Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?’, WFR 2011/62.

3.3.1.1 De beperkte rol van mensenrechtenverdragen

Een mogelijkheid om de schrijvende gevolgen van de belastingwet of -regelgeving opzij te kunnen zetten is om een beroep te doen op art. 1 van het Eerste protocol van het EVRM of het gelijkheidsbeginsel op grond van art. 14 EVRM of art. 26 IVBPR. Een voorbeeld hiervan zijn de procedures tegen box 3 (de vermogensrendementsheffing).¹²³ Soms biedt dit een oplossing zoals blijkt uit een uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (12 november 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:9668), waarbij het volgende aan de orde was:

Een mevrouw is ernstig ziek waardoor ze volledig bedlegerig en hulpbehoevend is. Sinds een paar jaar ontvangt ze via het UWV, met terugwerkende kracht, een extra maandelijks toeslag van circa € 370,-. De belastingwet kwalificeert deze toeslag als extra inkomen waardoor deze mevrouw drastisch gekort werd op andere toeslagen.

Het hof oordeelt dat de keuze van de belastingwetgever voor belanghebbende een zogenoemde buitensporige last met zich meebrengt. De keuze brengt voor belanghebbende immers mee dat de verhoging waarop zij recht heeft en die bedoeld is als een financiële tegemoetkoming in de kosten, leidt tot een financieel nadeel. Dit nadeel kan die mevrouw ietwat mitigeren door iedere periode een beroep te doen op coullance van vele verschillende instanties. De administratieve rompslomp en onzekerheid die hiermee gemoeid is, verhoudt zich echter slecht tot haar fysieke en psychische draagkracht die het gevolg is van de hulpbehoevendheid in verband waarmee de verhoging nu juist wordt verleend.

¹²³ Uitspraken Hoge Raad, 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:816, ECLI:NL:HR:2019:911, ECLI:NL:HR:2019:912, ECLI:NL:HR:2019:946, ECLI:NL:HR:2019:817, ECLI:NL:HR:2019:948, en ECLI:NL:HR:2019:949.

De keuze van de wetgever komt er voor deze mevrouw dus op neer dat zij beter geen gebruik kan maken van deze financiële tegemoetkoming die specifiek voor haar situatie bedoeld is en ook nog eens “echt nodig heeft” aldus de rechter. Gezien de schrijnende situatie waarin mevrouw verkeert en het evident was dat de gevolgen voor mevrouw onacceptabel zijn, heeft het hof rechtsherstel geboden.

In essentie is dit een juridische omweg om de schrijnende gevolgen van de rechtmatige toepassing van de wet te mitigeren, ongedaan te maken of als een signaal aan de wetgever. De vereisten van art. 1 Eerste Protocol EVRM, art. 14 EVRM of art. 26 IVPB zijn alleen zeer stringent en dus beperkt toepasbaar. Daarnaast betekent een succesvol beroep op deze bepalingen niet zonder meer dat rechtsherstel wordt geboden. Vaak beslist de rechter dat rechtsherstel door de wetgever moet plaatsvinden.¹²⁴ Burgers kunnen namelijk zelfs als zij in het gelijk zijn gesteld door de rechter, in dit geval geen rechtsherstel afdwingen. Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd blijkt dat dit dan voor burgers moeilijk te begrijpen is: “ik heb toch gelijk gekregen van de rechter, wanneer krijg ik dan mijn geld terug?”¹²⁵.

¹²⁴ Zie onder andere Hoge Raad 14 juni 2019, *BNB* 2019/161 en *V-N* 2019/30.5 en Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 26 IVBPR, aantekening 8 en art. 14 EVRM, aantekening 7.

¹²⁵ Dit is dan de reactie van de burger aldus een vertegenwoordiger van een maatschappelijke organisatie.

3.3.1.2 De beperkte rol van de hardheidsclausules, Nationale ombudsman en commissies voor de verzoekschriften

Indien toepassing van de wet leidt tot “onbillijkheden van overwegende aard”, is de Minister van Financiën bevoegd om op grond van art. 63 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) voor bepaalde gevallen of groepen tegemoetkoming te verlenen. Ten aanzien van boetes geldt eveneens een mogelijkheid tot gehele of gedeeltelijke kwijtschelding op grond van art. 66 AWR. Het is gebruikelijk om de toepassing van de hardheidsclausule die betrekking heeft op groepen burgers te publiceren. Voor zover die publicatie kwalificeert als gepubliceerd beleid¹²⁶ kunnen burgers daarop een beroep doen op grond van art. 4:84 Awb of het vertrouwensbeginsel. Individuele beschikkingen worden, mede in verband met de geheimhoudingsplicht van de fiscus ex art. 67 AWR voor zover bekend niet gepubliceerd.¹²⁷ Soms, als men toevallig op de hoogte is van vergelijkbare gevallen, kan dan het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur soelaas bieden. De verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule worden in ongeveer 95% van de gevallen afgewezen¹²⁸ en voor zover bekend ook niet ambtshalve toegepast door de Staatssecretaris van Financiën. Indien de toepassing van de hardheidsclausule wordt geweigerd is het voor burgers nog mogelijk om hiertegen op te komen bij de Nationale ombudsman of de Commissies voor de

¹²⁶ Zie voor een overzicht van een aantal beleidsbesluiten op grond van dit artikel Vakstudie art. 63 AWR aantekening 4.

¹²⁷ Vakstudie Algemeen deel, art. 67 AWR, aantekening 12, alsmede *Kamerstukken I* 1981/82, 17 100-IXA, 17 100-IX B en 17 100-H, nr. 75, p. 6-7 en *Kamerstukken I* 1981/82, 17 100-IXA, 17 100-IX B en 17 100-H, nr. 75a, p. 13.

¹²⁸ Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën, webinar ‘Bouwen aan vertrouwen’, d.d. 27 oktober 2020, <https://vhmf.nl/index.php/10-vhmf-nieuws/122-webinar2020>.

verzoekschriften en burgerinitiatieven.¹²⁹ De meeste burgers en fiscalisten zijn echter niet algemeen bekend met deze mogelijkheden.

Een klacht bij de Nationale ombudsman leidt er (zonder medewerking van andere overheidsinstanties) ook niet zonder meer toe dat schrijnende situaties worden opgelost. Dit was te zien bij de Toeslagenaffaire maar ook in hierboven genoemde zaak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden.¹³⁰ Naar aanleiding van gesprekken met diverse instanties publiceerde de Nationale ombudsman in 2016 het rapport *Wet verhindert maatwerk*. Ondanks herhaalde pogingen van de Nationale ombudsman om deze zaak ‘opgelost’ te krijgen zoals de brieven in 2017 aan de Staatssecretaris van Financiën en SZW en de Tweede Kamer¹³¹ is er geen oplossing gekomen. Wet- en regelgeving stonden een redelijke oplossing steeds in de weg. Een vergelijkbaar beeld is te zien bij de invordering van overheidsschulden (waaronder rijksbelastingen) waarover de Nationale ombudsman twee rapporten (in 2013¹³² en 2019¹³³) heeft gepubliceerd inclusief aanbevelingen.

129 Zie A.O. Lubbers & H. Vording, ‘Terugkoppeling door Commissie voor de verzoekschriften’, in: J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: SDU 2008, p. 111-128.

130 Hof Arnhem-Leeuwarden 12 november 2019, ECLI:NL:G-HARL:2019:9668.

131 Zie voor een volledig overzicht van de gang van zaken: Hof Arnhem-Leeuwarden 12 november 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:9668, *V-N* 2020/11.21.

132 Nationale ombudsman, *In het krijt bij de overheid, verstandig invorderen met het oog op maatschappelijke kosten*, Rapport van 13 januari 2013 nr. 2013/003.

133 Nationale ombudsman, *Invorderen vanuit burgerperspectief. Onderzoek naar knelpunten die burgers ervaren bij het invorderen van schulden door de overheid*, Rapport van 9 februari nr. 2019/005.

Deze rapporten brengen de problemen onder de aandacht van burgers die ernstig in de knel zijn gekomen en die nog altijd niet of traag lijken te worden opgelost (zoals bijvoorbeeld het fenomeen van beslaglegging onder de beslagvrije voet¹³⁴).

Vooraf bij de burgers die (extra) ondersteuning nodig hebben en daardoor te maken krijgen met verschillende wetten en regels zoals gehandicapten en chronisch zieken zijn dit soort problemen het meest significant.¹³⁵ Het systeem van rechtsbescherming functioneert dan vaak niet goed omdat wet- en regelgeving tussen de verschillende rechtsgebieden met elkaar conflicteren of niet goed bij elkaar aansluiten. Het gevolg is dat overheidsinstanties naar elkaar gaan wijzen waardoor geen enkel overheidsorgaan teruggaat en de burger het slachtoffer wordt van conflicterende bepalingen en bijvoorbeeld onder het bestaansminimum terecht komt. Dit speelt bij ambtshalve aanslagen omdat die het verzamelinkomen verhogen. Dit is weer bepalend voor allerlei andere regelingen, zoals de eigenbijdrageregeling (CAK). Deze bijdrage wordt dan weer te hoog vastgesteld waardoor het kan voorkomen

134 *Ibid*, zie onder andere p. 3, 25 en 28. Zie ook Sociale Raadslie-den, *Belastingdienst, Een bron van armoede? Over invordering van belasting- en toeslagschulden*, Utrecht 2014, beschikbaar via https://www.schuldinfo.nl/fileadmin/Publicaties/Belastingdienst_een_bron_van_armoede.pdf. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat in belastingzaken beslaglegging onder de beslagvrije voet (onder omstandigheden) nog steeds mogelijk is.

135 Op gemeentelijk niveau wordt geprobeerd om maatwerk op dit onderwerp te leveren. Zie bijvoorbeeld: Platformmultiproblematiek <https://platformmultiproblematiek.nl/> en Doen wat nodig is. Experimenten die maatwerk mogelijk maken. Experimenten die maatwerk mogelijk maken, beschikbaar via <https://www.movisie.nl/publicatie/doen-wat-nodig-experimenten-die-maatwerk-mogelijk-maken>.

dat het CJIB aan het SVB verzoekt om beslag te leggen op de AOW. De betreffende overheidsinstantie (hier: de Belastingdienst) voelt zich dan niet verantwoordelijk om te zoeken naar oplossingen omdat ze vinden dat ze geen partij zijn (want het CAK stelt immers de eigen bijdrage vast).

3.3.2 De wet beperkt de rechtsbescherming

In belasting- en invorderingszaken is het juridisch niet altijd mogelijk om rechtsbescherming van een rechter te krijgen tegen beslissingen van de Belastingdienst. In de invorderingswet wordt de toegang tot de fiscale rechter in beginsel uitgezonderd in de wet.¹³⁶

De civiele rechter treedt op als rechter maar niet in alle gevallen hebben burgers een goede rechtsingang, zoals blijkt bij: onjuiste verrekening van de betalingskorting¹³⁷, bij de terugvordering van staatsteun¹³⁸, kwijtschelding¹³⁹, uitstel van betaling¹⁴⁰ en een onjuiste berekening van de beslagvrije voet door de deurwaarder¹⁴¹.

136 Art. 1, lid 2 Invorderingswet, juncto art. 8:5 Awb juncto art. 1 van de Bevoegdheidsregeling bestuursrechtspraak. In sommige bepalingen wordt hierop een uitzondering gemaakt zoals in art. 49 Invorderingswet.

137 Hoge Raad 29 augustus 2000, nr. 35 396, BNB 2000/356. Zie de noot van R.F.C. Spek voor een meer uitgebreide toelichting. Zie verder J.H.P.M. Raaijmakers in *Cursus Belastingrecht* FBR.10.4.4.

138 *Vakstudie*, Artikelsgewijs commentaar art. 63aa Invorderingswet, aantekening 3.3.

139 Er is wel een buitenwettelijke rechtsingang gecreëerd ex art. 7 en 24 en 25 Uitv. Regeling Invorderingswet 1990.

140 Art. 25 Invorderingswet en paragraaf 25.7 Leidraad Invordering 2008.

141 Sociale Raadslieden, *Belastingdienst, een bron van armoede? Over de invordering van belasting- en toeslagschulden*, Utrecht 2014, p. 28, https://www.schuldinfo.nl/fileadmin/Publicaties/Belastingdienst_eeen_bron_van_armoede.pdf.

De civiele rechter dient in genoemde gevallen bijvoorbeeld als een zogenoemde restrechter waardoor de mogelijkheden om bepaalde besluiten van de Belastingdienst te toetsen feitelijk beperkt zijn.¹⁴² Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd, blijkt dat dit meer specifiek tot problemen leidt bij zzp'ers met betalingsproblemen omdat die ook voor de invordering worden aangemerkt als ondernemers en daardoor bijvoorbeeld geen gebruik kunnen maken van soepelere betalingsregelingen die voor particulieren gelden. Naar de mededeling van de Belastingdienst is dit een grote groep die vaak het snelst geraakt wordt door een economische crisis. Er zijn signalen dat een aanzienlijke groep zzp'ers te maken heeft met problematische schulden die daar niet goed uit kunnen komen.

De Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) stelt rechtsbescherming alleen open voor bepaalde aangewezen besluiten. De AWR kent immers een zogenoemd gesloten stelsel van rechtsbescherming. Dat houdt in dat een belanghebbende alleen in bezwaar- en eventueel beroep kan gaan als die mogelijkheid met zoveel woorden is opgenomen in de wet.¹⁴³ Dat is als het een belastingaanslag betreft of als de betreffende beslissing in de wet gedefinieerd is als een “voor bezwaar vatbare beschikking”.¹⁴⁴

142 De rechter toetst in zo'n geval slechts marginaal. Als de toegang tot de rechter niet openstaat kunnen burgers zich verder nog wenden tot de Nationale ombudsman, de Commissies voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven uit de beide Kamers der Staten-Generaal, Zijne Majesteit de Koning of de minister van Financiën maar dit soort wegen worden in de praktijk vrijwel nooit bewandeld.

143 Art. 26 AWR.

144 De voldoening of afdracht op aangifte dan wel de inhouding door een inhoudingsplichtige van een bedrag aan belasting wordt gelijkgesteld met een zogenoemde voor bezwaar vatbare beschikking ex art. 26, lid 2 AWR.

Voor het overige biedt de belastingwet geen ruimte om tegen besluiten van de fiscus te ageren.¹⁴⁵ Dit brengt met zich mee dat bijvoorbeeld geen bezwaar of beroep kan worden ingesteld tegen een controlerapport, tegen een weigering om een btw-identificatienummer af te geven, vaststelling belastingplicht Loonheffingen of als in de afgelopen vijf jaar te veel omzetbelasting is voldaan¹⁴⁶. Bij de vaststelling van de inkomensgegevens van de (ex-)partner, heeft de Hoge Raad recentelijk een rechtsingang geopend terwijl die op grond van de AWR eigenlijk niet bestaat¹⁴⁷. Burgers vinden het gesloten stelsel van rechtsbescherming niet altijd logisch en het wijkt af van het reguliere bestuursrecht dat een open stelsel van rechtsbescherming kent.

Uit gesprekken met fiscale intermediairs komt naar voren dat burgers vooral een leemte ervaren in de rechtsbescherming bij boekenonderzoeken en woonplaatsonderzoeken.

-
- 145 Zie voor uitzondering hierop de recente uitspraak van de Hoge Raad waarbij de mogelijkheid werd geschapen om een rechtsmiddel aan te wenden tegen de inkomensgegevens van de ex-partner voor die jaren waarin nog sprake was van partnerschap. Naar de letter van de wet bestaat er geen rechtsingang. De Hoge Raad is echter van oordeel dat de rechter, gelet op art. 1 van het EP bij het EVRM, in deze leemte moet voorzien en creëert alsnog een mogelijkheid om bezwaar te maken. Zie Hoge Raad 05-02-2021, nr. 19/03648, ECLI:NL:HR:2021:179.
- 146 Als er meer dan zes weken is verstreken na de voldoening. Stel dat het hogere btw tarief van 21% is toegepast in plaats van het verlaagde tarief van 9%, dan moet een ondernemer verzoeken om ambtshalve teruggaaf. Tegen een afwijzende beslissing door de Belastingdienst kan geen bezwaar of beroep worden ingesteld.
- 147 Hoge Raad 5 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:179, <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2021:179> en Conclusie A-G Niessen d.d. 30 april 2020, <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:PHR:2020:432>.

De verplichting tot meewerken aan een verzoek tot inlichtingen of een boekenonderzoek komt voort uit art. 47 AWR e.v. en kent in beginsel geen maximum in tijd of intensiteit. Discussies over de reikwijdte van de inlichtingen kunnen dus heel lang duren. Dit leidt tot rechtsonzekerheid en een gevoel van onmacht bij burgers. Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd blijkt dat burgers en kleine ondernemers soms veel en steeds weer nieuwe vragen van de Belastingdienst krijgen en dat de onderzoeken zeer ingrijpend kunnen zijn.¹⁴⁸ Het gaat dan vaak om grote aantallen gedetailleerde vragen die op een zeer korte termijn moeten worden beantwoord terwijl de Belastingdienst vervolgens maanden de tijd neemt om te reageren of aanslagen ter behoud van recht oplegt.¹⁴⁹

De gedetailleerdheid van controleonderzoeken wordt soms door de open normen van de wetgeving veroorzaakt. De vraag of bijvoorbeeld sprake is van binnenlandse of buitenlandse belastingplicht wordt vastgesteld op basis van feiten zoals: waar iemand lid is van een sportclub, hij of zij de meeste vrienden heeft, het hoogste waterverbruik heeft of waar iemand het vaakst feitelijk verblijft. Burgers kunnen niet onmiddellijk opkomen tegen de intensiteit, het aantal vragen en lengte van dit soort onderzoeken.

-
- 148 Zie verder: A.B. Vissers, 'Het woonplaatsonderzoek. Home is wherever I'm with you?', *MBB* 2018, nr. 9, p. 326-334; Blijkbaar heeft dit zelfs geresulteerd in een aangifte tegen de Belastingdienst. zie o.a. 'Model Lonke Engel doet aangifte tegen de Belastingdienst: Hebben hun macht misbruikt', *AD* 22 september 2020.
- 149 Dit zijn aanslagen die de Belastingdienst oplegt als het niet lukt om binnen de aanslagtermijn van minimaal drie jaar een aanslag vast te stellen. Dat zijn dan veelal ongemotiveerde aanslagen naar een hoog geschat bedrag. Deze aanslagen worden doorgaans net voor de kerstdagen opgelegd in verband met het einde van het kalenderjaar maar voor ondernemers betekent dit meestal een kerst met financiële zorgen.

Dit kan alleen als de inspecteur een informatiebeschikking afgeeft ex art. 52a AWR¹⁵⁰ of als een klachtenprocedure ex art. 9:1 Awb wordt gestart. Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd blijkt dat niet duidelijk is of de lange duur of de intensiteit van met name boekenonderzoeken een bewuste strategie is van de Belastingdienst of dat belastingambtenaren zich niet bewust zijn van de impact van hun handelen ('ze hebben nu eenmaal die wettelijke bevoegdheid'). Het effect is wel dat sommige burgers en kleine ondernemers dan maar kiezen voor een compromis of geen rechtsmiddel aanvenden tegen een besluit van de fiscus om de kosten van een professioneel gemachtigde zoveel mogelijk te beperken. In een aantal gesprekken is dan ook de voorkeur uitgesproken voor een open stelsel van rechtsbescherming zoals in het reguliere bestuursrecht geldt.¹⁵¹

3.3.3 Rechtsbescherming wordt feitelijk verhinderd

In het fiscale recht kan het voorkomen dat de wet rechtsbescherming biedt maar dat er praktische omstandigheden zijn waardoor burgers geen bezwaar of beroep aantekenen tegen een besluit van de Belastingdienst. Tijdens het onderzoek zijn de volgende voorbeelden aan de orde gekomen die in de praktijk verhinderen dat burgers rechtsbescherming kunnen krijgen of gaan zoeken:

¹⁵⁰ Dit is een discretionaire bevoegdheid.

¹⁵¹ Zie onder andere: J.A.R. van Eijdsen, 'Maatschappelijk effectieve rechtspraak', *TFB* 2019/2? en <https://hertoghsadvocaten.nl/kennisbank/172-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming>.

- de kosten van een procedure zijn te hoog omdat maar een deel voor vergoeding in aanmerking komt;
- de termijnen voor het instellen van rechtsmiddelen zijn te kort;
- bij bepaalde kwalificaties zoals 'notoire wanbetaler' of 'opzet of grove schuld' zijn de mogelijkheden van verweer voor de burger beperkt, onmogelijk gemaakt of volledig uitgesloten;
- burgers kunnen niet altijd uitstel van betaling krijgen bij het aanvenden van een rechtsmiddel;
- het systeem van rechtsbescherming in de invordering is veel te complex, te duur en vaak ontbreekt de mogelijkheid van bezwaar en beroep;
- rechtsbescherming lost het probleem niet op omdat toch aan het bestreden besluit van de Belastingdienst moet worden voldaan, zelfs als de rechter beslist dat het verzoek onrechtmatig is¹⁵²;
- rechtsbescherming heeft geen zin omdat bij tekortkomingen in de administratie veelal stukken moeten worden overgelegd die er niet zijn¹⁵³;
- er is een risico op een rentenadeel¹⁵⁴;

¹⁵² Art. 53 AWR. Zie voor meer hierover: M. van Londen & A.K.J.M. van Steenbergen, *Evaluatie wet-Dezentjé*, V-N 2017/3.5 en p. 12 en 13 van het volledige rapport beschikbaar via https://www.eerste-kamer.nl/overig/20161130/evaluatie_wet_dezentje_september/document3/f=/vk9okxvoedwg.pdf.

¹⁵³ Art. 52a juncto art. 52 AWR. Zie onder andere: M. van Londen & A.K.J.M. van Steenbergen, 'Evaluatie wet-Dezentjé', V-N 2017/3.5 en https://www.eerstekamer.nl/overig/20161130/evaluatie_wet_dezentje_september/document3/f=/vk9okxvoedwg.pdf, A.J. van Lint, 'De administratieve verplichtingen van de AWR; is er nu een machtsevenwicht', *TFB* 2019.5-6-27 en R.N.J. Kamerling en B. Jonker, 'Beter ten halve gekeerd dan ten hele gedwaald', *TFB* 2020/5.23.

¹⁵⁴ Art. 52a AWR. Zie voor meer: S.A. Verhage en R.M. Bos-Schepers in *WFR* 2017/213, N. van den Hoek, 'Is de tijd rijp voor blauwe hesjes', *TFB* 2019/4-22 en E.P. Hageman, 'Belastingrente: een ontspoorde regeling', *NLW* 2020/2.

- de proceskansen zijn laag (rechter toetst marginaal) en de kans op hoge (proces)kosten groot¹⁵⁵;
- burgers zijn niet of te laat op de hoogte dat hun rechten zijn geschonden of weten niet hoe ze daartegen op moeten komen¹⁵⁶.

Deze situaties zullen hieronder niet allemaal in detail worden besproken omdat die knelpunten mede worden veroorzaakt door de huidige wetgeving en dit in beginsel buiten de reikwijdte van de opdracht van de commissie valt. De commissie heeft deze knelpunten daarom teruggebracht tot een drietal problemen die binnen het huidige wettelijke kader opgelost zouden kunnen worden.

¹⁵⁵ Art. 52a, lid 4 AWR.

¹⁵⁶ Dit is omdat burgers (krachtens de wet) niet altijd geïnformeerd (hoeven te) worden over bepaalde besluiten zoals bij de toepassing van de vermindering van de beslagslagvrije voet of bij de internationale uitwisseling van persoonsgegevens van burgers. Burgers zijn hierdoor niet altijd op de hoogte. Zie onder andere *Sociale Raadslieden, Belastingdienst, een bron van armoede?* Over de invordering van belasting- en toeslagenschulden, Utrecht 2014, https://www.schuldinfo.nl/fileadmin/Publicaties/Belastingdienst_een_bron_van_armoede.pdf en <https://hertoghsadvocaten.nl/kennisbank/172-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming>. Daarnaast kan het zijn dat burgers niet goed geïnformeerd worden over de regelingen waarop ze recht hebben (ibid) of er is geen informatie voorhanden in een taal die ze verstaan. Dit laatste kan voor een belangrijk deel van de Nederlandse bevolking zoals expats of Europese migranten een probleem zijn omdat voor hen geen vereiste geldt dat ze de Nederlandse taal machtig moeten zijn. Zie voor meer hierover: M.B.A. van Hout, 'Begrijpelijke taal voor allemaal!', *NLFW* 2019/4.

a. Kosten van rechtsbescherming

In een aantal gesprekken is de hoogte van de proceskosten genoemd als belangrijkste belemmering om een procedure te starten tegen de Belastingdienst. Dat komt omdat de kosten van professionele rechtsbijstand vaak veel hoger zijn dan de vergoeding die daartegenover staat, als die überhaupt vergoed wordt. Dat geldt voor invorderingszaken nog meer dan voor fiscale zaken omdat bij geschillen over de invordering de civiele rechter doorgaans bevoegd is en verplichte procesvertegenwoordiging veelal vereist is.¹⁵⁷ Bovendien is het systeem van rechtsbescherming in de invordering zeer complex, zelfs zodanig complex dat de Hoge Raad zich daar al eens in heeft vergist.¹⁵⁸ De (vrees voor) hoge kosten zijn vaak een belangrijke reden voor burgers om niet te gaan procederen. Burgers komen bij belastingzaken meestal niet in aanmerking voor rechtsbijstand, kunnen de eigen bijdrage niet altijd betalen, weten niet waar ze kosteloze hulp kunnen vinden, of begrijpen de regelingen omtrent gesubsidieerde rechtsbijstand niet goed zodat ze bang zijn geconfronteerd te worden met hoge kosten.¹⁵⁹

In de fiscale bezwaar- of beroepsfase is verplichte procesvertegenwoordiging geen vereiste maar burgers durven niet altijd zonder gemachtigde te procederen. Dit heeft de commissie vooral geconstateerd bij burgers

¹⁵⁷ Zie hierover onder andere F.J. Haas en D. Jansen, 'Rechtsbescherming in het invorderingsrecht: Still a long way to go?', in: J.A.R. van Eijdsen en H.M. Koster (red.), *Voor het recht van de schatkist. Arie van Eijdsen, een halve eeuw belastinginning in Nederland*. Opstellen aangeboden aan Arie van Eijdsen, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

¹⁵⁸ Op 12 augustus 2016, *BNB* 2016/220 vergiste de Hoge Raad (civiele kamer) zich ten aanzien van de juiste rechtsingang in een invorderingskwestie. De Hoge Raad (belastingkamer) heeft vervolgens op 2 december 2016, *BNB* 2017/51 dit arrest van de civiele rechter gecorrigeerd.

¹⁵⁹ Hierover meer in hoofdstuk 5.

die al een gemachtigde hebben. Als een burger een professionele procesvertegenwoordiging inschakelt wordt een forfaitaire proceskostenvergoeding toegekend als het beroep gegrond is.¹⁶⁰ Bij bezwaar worden de kosten uitsluitend forfaitair vergoed als sprake is van een onrechtmatigheid van de inspecteur.¹⁶¹ Deze vergoedingen dekken doorgaans slechts een klein deel van de daadwerkelijk gemaakte kosten. Hierdoor wordt vaak afgezien van een procedure. Op grond van artikel 2, lid 3 van het Besluit proceskosten bestuursrecht kan bij bijzondere omstandigheden een integrale proceskostenvergoeding worden toegekend, maar dit speelt volgens de jurisprudentie pas als een inspecteur ernstig onzorgvuldig heeft gehandeld of als hij tegen beter weten in heeft beslist.¹⁶²

Voor burgers zonder professioneel gemachtigde spelen de hiervoor genoemde kosten natuurlijk niet in belastingzaken. De mogelijke financiële belemmeringen zijn de reis- en verletkosten en het griffierecht. Het griffierecht in belastingzaken is voor natuurlijke personen echter relatief laag, namelijk € 48 (in 2020)¹⁶³, en als burgers dat bedrag niet kunnen betalen omdat deze minder dan 90% van de Bijstandsnorm aan inkomen hebben, dan leidt dat niet tot niet-ontvankelijkheid en wordt het griffierecht verminderd

160 Art. 2, lid 1 onderdeel a Besluit proceskosten bestuursrecht en de bijlage die daarbij hoort. Zie voor kritiek hierover onder andere: <https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/173-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming-deel-2>. De vergoedingen worden per 1 juli 2021 opgehoogd maar de verwachting is dat dat niet voldoende is om de kosten van professionele rechtsbijstand volledig of grotendeels te dekken.

161 Art. 7:15 Awb.

162 Hoge Raad 13 april 2007, ECLI:NL:HR:BA2802, BNB 2007/260.

163 Art. 8:41, lid 2 onderdeel a Awb. Dat is het laagste tarief voor natuurlijke personen.

of niet geheven.¹⁶⁴ Bij een gegrond beroep ontvangt de belastingplichtige het griffierecht retour. Hetzelfde geldt in beginsel voor de eventuele reis- en verletkosten als een burger daar om verzoekt ex art. 8:75 Awb (maar het kan zijn dat een rechter hiernaar vraagt).

b. (On)mogelijkheden tot herstel

Tijdens dit onderzoek heeft de commissie diverse voorbeelden gezien waaruit blijkt dat de wet- en regelgeving vaak geen goede mogelijkheid biedt voor herstel als burgers formaliteiten niet goed hebben nageleefd, fouten hebben gemaakt of niet voldoende op de hoogte zijn van wet- en regelgeving. Vaak werkt dit door naar andere regelingen zoals hieronder zal worden uiteengezet.

Binnen het rechtssysteem wordt gewerkt met bepaalde kwalificaties. Burgers kunnen in het recht bijvoorbeeld de kwalificatie ‘opzet of grove schuld’ krijgen, ‘notoire wanbetaler’¹⁶⁵ of ‘schuldig nalatig’¹⁶⁶.

164 Hoge Raad 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:699, BNB 2014/135 en Hoge Raad 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:354, BNB 2015/197 354.

165 Art. 19, lid 2 Invorderingswet. Deze ruim geformuleerde wetgeving wordt in de praktijk slechts in gematigde vorm uitgevoerd door de Belastingdienst. Zie Leidraad Invordering par. 19.1.7.

166 Iedere persoon die verplicht verzekerd is voor de AOW, is over een deel van zijn belastbaar inkomen uit werk en woning AOW-premie verschuldigd. Als deze premie niet of niet geheel via voorheffing is betaald, legt de Belastingdienst de premieplichtige een gecombineerde aanslag voor de inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen op. Als de premieplichtige de op aanslag verschuldigde AOW-premie niet of niet volledig voldoet, beslist de SVB op voordracht van de Belastingdienst of sprake is van schuldig nalaten als bedoeld in de artikelen 13 AOW en 10 OBR. Schuldige nalatigheid kan leiden tot een (hogere) korting op het AOW-pensioen, de AOW-toeslag, de inkomensondersteuning AOW of de overbruggingsuitkering. Zie website SVB Beleidsregels schuldig nalatig.

Dergelijke kwalificaties werken vaak door naar andere regelingen en andere sanctiebepalingen waarbij de mogelijkheden tot verweer soms volledig zijn uitgekleeft¹⁶⁷, worden beperkt dan wel nieuwe mogelijkheden bieden om sanctiebepalingen toe te passen. Bij de kwalificatie opzet of grove schuld komt een burger bijvoorbeeld niet meer in aanmerking voor kwijtschelding van belastingen ex art. 26 Invorderingswet. Bij bijvoorbeeld de kwalificatie schuldig nalatig (op voordracht van de Belastingdienst¹⁶⁸) wordt een burger door de Sociale Verzekeringsbank gekort op zijn AOW. De kwalificatie kan jaren later door (de Belastingdienst) worden voorgesteld zodat het feitelijk nauwelijks mogelijk is om daar als burger nog verweer tegen te voeren. Bovendien is niet altijd duidelijk hoe de besluitvorming bij de betrokken instanties heeft plaatsgevonden. Dit wordt niet altijd goed gemotiveerd. De oplegging van een ambtshalve aanslag kan daarvoor al voldoende zijn. Een voorbeeld van een briefwisseling ten aanzien van de kwalificatie schuldig nalatig, is ter illustratie bijgevoegd als bijlage 3¹⁶⁹ bij dit onderzoek. Daaruit blijkt hoe een burger soms van het kastje naar de muur gestuurd wordt doordat regelingen zich over meerdere rechtsgebieden uitstrekken.

167 Er zijn meer voorbeelden bij de kwalificatie 'opzet of grove schuld' die doorwerken naar andere situaties. Bij bijvoorbeeld bestuurdersaansprakelijkheid wordt dan de mogelijkheid van tegenbewijs feitelijk ontnomen door de werking van art. 36 Invorderingswet juncto art. 7, lid 2 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet. Bestuurdersaansprakelijkheid valt verder buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

168 Par. 64 Instructie invordering belastingdeurwaarders. https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/the-maoverstijgend/brochures_en_publicaties/instructie_invordering_en_belastingdeurwaarders en https://puc.overheid.nl/svb/doc/PUC_1050_20/12?solrID=PUC_1050_20_12&solrQ=%3a*

169 Deze brieven zijn ingebracht bij de commissie door een vertegenwoordiger van een maatschappelijke organisatie.

Verder zijn de termijnen om rechtsbescherming te krijgen voor burgers vaak (te) kort. Binnen het belastingrecht is de bezwaar- en beroepstermijn bijvoorbeeld zes weken.^{170, 171} Als deze termijn is verstreken verliest de burger – buiten de gevallen van absolute overmacht¹⁷² – het recht op toegang tot rechtsbescherming (althans volledige toetsing). Voor sommige vrijwilligersorganisaties zoals rechtswinkels is dit een reden om geen fiscale rechtshulp te bieden omdat ze de verantwoordelijkheid voor het verstrijken van de termijnen niet willen of kunnen dragen. Bovendien komt het voor dat burgers, pas als de dwanginvordering is gestart, begrijpen dat ze een belastingschuld hebben. Een en ander wordt geïllustreerd aan de hand van de volgende casus.

Een laaggeletterde man met een lager IQ dan gemiddeld, krijgt een belastingaangifte uitgereikt over 2011. Hij begrijpt niet goed wat hij moet invullen en laat de aangifte liggen. Daarom wordt ex art. 11 AWR een ambtshalve aanslag opgelegd naar een geschat bedrag. Deze man heeft alleen een bijstandsuitkering van ongeveer € 14.000 op jaarbasis. De belastingaanslag gaat uit van een inkomen van € 24.000. Tevens wordt een boete opgelegd wegens het niet doen van aangifte.¹⁷³ Dit herhaalt zich bij latere jaren waardoor de boete het wettelijk maximum heeft bereikt (+/-€ 5.300). Dit is ongeveer 1/3 van zijn jaarincome. Doordat het inkomen van de man is vastgesteld op € 24.000 vervalt zijn recht op toeslagen.

170 Art. 6:7 Awb.

171 Soms kan bij het verstrijken van de bezwaartermijn nog wel op grond van art. 9.6 Wet IB en art. 65 AWR ambtshalve vermindering worden verleend. Zie ook par. 23, Besluit Fiscaal Bestuursrecht voor de verdere voorwaarden.

172 De verschoonbare termijn overschrijding ex art. 6:11 Awb.

173 Art. 67a AWR.

In 2019 komt de man bij een vrijwilligersorganisatie die zich inzet voor mensen met een afstand tot de arbeidsmarkt. Inmiddels zijn de termijnen voor het instellen van bezwaar verstreken en zelfs de mogelijkheid om in aanmerking te komen voor ambtshalve vermindering. De vrijwilligersorganisatie wil deze man graag van een baan voorzien maar het systeem van de Belastingdienst kan de betalingsverplichting alleen maar op oninbaar zetten. Op het moment dat de man gaat werken herleeft het recht om de belastingschuld te innen maar de veel te hoge aanslagen en boetes kunnen niet worden verminderd omdat de termijnen zijn verstreken.

(casus van een maatschappelijke organisatie).

De genoemde mogelijkheid om ambtshalve vermindering te krijgen kan soms soelaas bieden omdat de termijnen op zich langer zijn, maar daarvoor gelden diverse voorwaarden.¹⁷⁴

c. Beslissingsbevoegdheid bij de ontvanger

Voor in de Invorderingswet is de rechtsbescherming voor burgers slecht geregeld. Het systeem van rechtsbescherming in de invordering is te complex, te duur of ontbreekt.¹⁷⁵ De ontvanger heeft relatief veel beslissingsbevoegdheid die in de meeste gevallen alleen door de civiele rechter (als restrechter) kan worden getoetst.¹⁷⁶ Door de ontvanger veel wettelijke bevoegdheden te geven zijn burgers dus afhankelijk van

174 Zie art. 65 AWR, art. 9.6 Wet inkomstenbelasting 2001, art. 45aa Uitvoeringsregeling IB 2001 en art. 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

175 Zie voor meer hierover: A. van Eijnsden, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245 en J.J. Vetter, 'Ontwikkelingen binnen de invordering in verleden en heden met een blik naar de toekomst', *TFB* 2019/5-6-30.

176 Zie paragraaf 3.3.2.

zijn coulance. Dit kan leiden tot een feitelijke uitholling van de rechtsbescherming zoals hieronder aan de hand van voorbeelden wordt geïllustreerd.

Als een burger in bezwaar of beroep gaat, dient op grond van art. 6:16 Awb de belastingaanslag toch betaald te worden. Dit leidt ertoe dat burgers bij de ontvanger moeten verzoeken om uitstel van betaling.¹⁷⁷ Deze wordt volgens de Leidraad Invordering doorgaans automatisch verleend als in het bezwaarschrift het bestreden bedrag wordt vermeld en berekend. Een separaat verzoek kan dan achterwege blijven. Dit is voor fiscalisten een eenvoudige procedure maar in de praktijk kan het voorkomen dat het bezwaarschrift door de inspecteur niet wordt doorgezonden naar de ontvanger zodat de invordering alsnog start. Bij sommige aanslagen zoals een naheffingsaanslag is de betalingstermijn korter dan de bezwaartermijn¹⁷⁸ hetgeen tot problemen kan leiden als niet binnen de betalingstermijn om uitstel van betaling is verzocht. Bij een beroepsprocedure dient een burger expliciet bij de ontvanger om uitstel van betaling te verzoeken ex art. 25 Invorderingswet.

Uitstel van betaling wordt niet altijd verleend door de ontvanger of er wordt zekerheid geëist.¹⁷⁹ Dit laatste schijnt naar verluidt steeds frequenter te worden toegepast.¹⁸⁰ Het stellen van zekerheid

177 Art. 25.7.2 Leidraad Invordering 2008.

178 De betalingstermijn is ex art. 9, lid 2 Inv. Wet twee weken en de bezwaartermijn is ex art. 6:7 Awb zes weken.

179 Zie meer specifiek voor de voorwaarden Leidraad Invordering par. 25.

180 Een vergelijkbaar commentaar wordt momenteel geleverd ten aanzien van art. 17 Invorderingswet waarbij de bevoegdheid ten aanzien van de schorsende werking van het verzet door de wetgever recentelijk is verleend aan de Ontvanger. Zie hierover J.J. Vetter, 'Ontwikkelingen binnen de invordering in verleden en heden met een blik naar de toekomst', *TFB* 2019/5-6-30

brengt echter kosten met zich mee die niet worden vergoed.¹⁸¹ Bovendien wordt door een bank niet altijd zekerheid verschaft. Dit kan ertoe leiden dat de weg naar de rechter feitelijk wordt afgesneden. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van de volgende praktijkcasus.

Een ondernemer van een familiebedrijf bestrijdt een naheffingsaanslag met boete en gaat in beroep. De ondernemer meent dat de Belastingdienst de waarde van de voorraad te hoog heeft vastgesteld. In andere boekenonderzoeken (over gedeeltelijk dezelfde periode) was de voorraadwaardering van de ondernemer door de Belastingdienst goedgekeurd. Doordat art. 6:16 Awb ervoor zorgt dat de betaling van een belastingaanslag bij een procedure niet wordt opgeschort, moet een verzoek worden gedaan tot uitstel van betaling van het bestreden bedrag bij de Belastingdienst ex art. 25 Invorderingswet. De Ontvanger vraagt dan om zekerheid te stellen. Aangezien de onderneming in dit geval niet zoveel waard is als wat de Belastingdienst bij de naheffingsaanslag heeft vastgesteld kan geen zekerheid worden gekregen van de bank. De ondernemer heeft daarom zijn eigen faillissement aangevraagd. De rechtmatigheid van de naheffingsaanslag kan hierdoor niet meer door een rechter worden beoordeeld.¹⁸²

Verder is de beroepstermijn bij een afwijzing van het verzoek om uitstel van betaling ook erg kort.¹⁸³ Een burger kan alleen binnen tien dagen in beroep

181 M.M. Asbreuk, 'Verplicht horen bij opleggen (primaire) aanslagen IB en Vpb', *TFB* 2019/3-15.

182 Deze casus is op eigen initiatief aangedragen door een gemachtigde.

183 Hertoghs advocaten, 'Lacunes in de fiscale rechtsbescherming', <https://hertoghsadvocaten.nl/kennisbank/172-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming>.

bij de directeur (afdeling van de Belastingdienst).¹⁸⁴ Bovendien is de kans op succes beperkt. De directeur wijst, naar de mededeling van de Belastingdienst, namelijk in het overgrote deel (85-90%) van de gevallen de beroepschriften af. Daarna is er formeel gezien geen instantie meer die deze besluiten toetst. In de praktijk worden de rechten van burgers daarbovenop nog beknot omdat de motivering te laat plaatsvindt en burgers zich dus niet goed kunnen verweren, zoals blijkt uit het volgende.

In de Leidraad Invordering is opgenomen, dat bij een afwijzende beschikking alle afwijsgonden genoemd moeten worden. De afwijzende beschikking van het LIC geeft veelal één afwijsgond en geen motivering. In het beroepschrift voert de belastingschuldige argumenten aan om de genoemde afwijsgond te weerspreken. Het LIC vult vervolgens de afwijsgonden in het advies aan. De belastingschuldige is over het algemeen niet op de hoogte van die aanvullingen en wordt hiermee, op het moment van het hoorgesprek, geconfronteerd. De belastingschuldige heeft zich hierop niet voor kunnen bereiden. Als er geen hoorgesprek wordt gehouden krijgt de belastingschuldige de afwijsgonden en de motivering te zien als er uitspraak is gedaan. De belastingschuldige heeft vervolgens geen rechtsmogelijkheden meer. Het niet noemen van alle afwijsgonden en het ontbreken van de motivering in de afwijzende beschikking raakt de belastingschuldige in zijn rechtspositie.

(medewerker Belastingdienst)

In de praktijk wordt dan ook door slechts een enkeling nog rechtsbescherming gezocht bij de civiele rechter of de Nationale ombudsman.¹⁸⁵

184 Art. 25 Leidraad Invordering.

185 Zie voor meer hierover, J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2020, p. 127 e.v.

3.4 Onevenwichtige machtsbalans

Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd blijkt dat veel burgers weinig vertrouwen hebben in het recht of bang zijn voor de fiscus. Een veelgehoorde klacht is dat de regels wel voor de burgers gelden maar niet voor de Belastingdienst. Verklaringen hiervoor zijn onder andere terug te vinden in de wetgeving waarbij aan de Belastingdienst veel eenzijdige bevoegdheden en machtsmiddelen zijn toebedeeld maar burgers zich niet altijd goed kunnen verweren. Bovendien gelden strikte termijnen veelal wel voor burgers maar niet voor de Belastingdienst, met alle (rechts) gevolgen van dien. Een aantal voorbeelden hiervan zijn bijvoorbeeld de eeuwigdurende mogelijkheid van navordering van erfbelasting¹⁸⁶, de toenemende aansprakelijkheidsbepalingen in de invorderingswet¹⁸⁷, de bevoegdheid om boetes op te leggen tot 300% van het belastingbedrag (zonder tussenkomst van een rechter)¹⁸⁸, geen verplichting voor de Belastingdienst om een verweerschrift in te dienen ex art. 8:42 Awb, de beperkte mogelijkheid tot verjaring van een belastingschuld ex art. 27 Invorderingswet, enzovoorts. Dit soort bevoegdheden komen vaak voort uit efficiency-overwegingen (massaliteit van de processen), een duidelijke heffingsbelang of (vermeende) misbruiksituaties. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt echter niet altijd of en in hoeverre de betreffende misbruiksituatie zich in de praktijk ook daadwerkelijk voordoet of dat die slechts gebaseerd is op berichten in de media zoals de zogenoemde 'Edelweissroute'. Deze berichtgeving heeft ertoe geleid dat de Belastingdienst de wettelijk mogelijkheid van onbeperkte navordering

186 Art. 66, lid 4 Successiewet 1956. Zie voor meer hierover M.G. Demandt, 'De Belastingdienst en het meten met twee maten', *TFB* 2017/05-03.

187 Artt. 32 t/m 48a Invorderingswet. Zie voor meer hierover J.J. Vetter, 'Ontwikkelingen binnen de invordering in verleden en heden met een blik naar de toekomst', *TFB* 2019/5-6-30.

188 Art. 67d, lid 5 AWR en art. 67e, lid 6 AWR.

kreeg.¹⁸⁹ Vergelijkbare kritiek is ook te vinden ten aanzien van de continue uitbreidingen van aansprakelijkheidsbepalingen in de invordering en de afschaffing van de schorsende werking van het verzet tegen dwanginvordering ex art. 17 invorderingswet¹⁹⁰. Het zou dus goed zijn beter onderzoek te verrichten voordat dit soort wetgeving wordt ingevoerd en om de effecten van dit soort wetgeving te gaan monitoren. Daarbij dienen zowel de positieve als negatieve effecten in beeld te worden gebracht zodat een beter evenwicht tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming kan worden bereikt.¹⁹¹

Het gevoel van een onevenwichtige machtsbalans wordt versterkt doordat veel brieven van de Belastingdienst automatisch worden verstuurd, zoals verzuimboetes en dwanginvordering, dwangbevelen of verrekeringen. Burgers moeten hiertegen vaak rechtsbescherming zoeken, bijvoorbeeld om te voorkomen dat ze onder het bestaansminimum raken (terwijl er niet altijd schorsende werking geldt).¹⁹² De wetgeving maar ook de organisatie van de Belastingdienst lijkt vooral ingericht in het voordeel van de schatkist.

189 G.J.M.E. de Bont, 'De windmolen Edelweiss', *WFR* 2010/1620: "Dat de hiervoor beschreven Edelweiss-methode bestaat, is op geen enkele wijze gebleken. Rapporten van het IMF, OECD, Wereldbank of WODC ontbreken. Ook berichten vanuit de Belastingdienst worden niet gemeld. De staatssecretaris heeft zelfs bezwaren geuit tegen het amendement."

190 J.J. Vetter, 'Ontwikkelingen binnen de invordering in verleden en heden met een blik naar de toekomst', *TFB* 2019/5-6-30.

191 Als het goed is wordt art. 17 Invorderingswet op dit punt binnenkort geëvalueerd. Zie bericht van 10 december 2020 aan de Tweede Kamer <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?id=2020Z24618&did=2020D51599>.

192 Sociale Raadslieden, *Belastingdienst, een bron van armoede? Over de invordering van belasting- en toeslagnschulden*, Utrecht 2014 https://www.schuldinfo.nl/fileadmin/Publicaties/Belastingdienst_een_bron_van_armoede.pdf.

In bijvoorbeeld de periode 2014 tot en met 2018 zijn bij 410.000 belastingaanslagen de dwangbevel- en aanmaningskosten ten onrechte niet verlaagd. In totaal heeft de Belastingdienst voor een bedrag van € 31 miljoen ten onrechte aan kosten in rekening gebracht, zo blijkt uit een brief van 2 maart 2020 van de Staatssecretaris aan de Tweede Kamer (V-N 2020/14.19).¹⁹³ De burger wordt in dit soort situaties gedwongen om bezwaar- en beroep aan te tekenen als het besluit of de automatisch gegenereerde brief niet correct is in plaats van dat dit ambtshalve wordt gecorrigeerd. Hierover later meer.

Het toekennen van deze ingrijpende bevoegdheden aan de Belastingdienst betekent een grotere verantwoordelijkheid en zorgplicht voor de inzet daarvan. Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd en uit ander onderzoek blijkt echter dat er de laatste jaren een duidelijke verharding te zien is in de opstelling van de Belastingdienst. Tijdens dit onderzoek zijn een aantal voorbeelden aan de orde gekomen die hieronder verder zullen worden besproken.

3.4.1 Het ‘meest fiscale standpunt’

Uit empirisch onderzoek blijkt dat in de tijd de houding van de Belastingdienst formeler is geworden en dat sneller wordt overgegaan tot het opleggen van boetes.¹⁹⁴ Bovendien worden vaker dan voorheen, rigide fiscale

¹⁹³ P. Albert, ‘Lang leve het knijp-en-piepsysteem’, *WFR* 2020/89.

¹⁹⁴ Zie onder andere: A.T. Pahladsingh, ‘Samenwerking met de tegenpartij – de Belastingdienst exposed’, Verslag van de jaarlijkse RB-dag, gehouden op 21 juni 2019 in Nieuwegein, *WFR* 2019/147 en *De relatie van fiscaal dienstverleners met de Belastingdienst*, Een onderzoek in opdracht van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en het Register Belastingadviseurs, mei 2019. Samenvatting beschikbaar via: www.nob.net/sites/default/files/content/publication/uploads/samenvatting_resultaten_en_aanbevelingen_2019-onderzoek_de_relatie_van_fiscaal_dienstverleners_met_de_belastingdienst.pdf.

standpunten ingenomen waardoor de magistratelijkheid van de Belastingdienst al enige tijd in twijfel wordt getrokken. Daarmee wordt bedoeld op wat - naar verluidt - in de wandelgangen van de Belastingdienst ‘het meest fiscale standpunt’ wordt genoemd. Dit houdt in dat de uiterste juridische grens wordt opgezocht ten faveure van de schatkist. Van Eijdsen definieert dit als volgt:

*“dat de fiscus een standpunt inneemt dat in het nadeel is van de belastingplichtige en – gelet op de tot dat moment gepubliceerde wetgeving, literatuur, jurisprudentie, beleidsbesluiten en parlementaire geschiedenis – niet bijster veel kans van slagen heeft, al dan niet gecombineerd met een summiere motivering”*¹⁹⁵

Een inspecteur mag belastingmaximalisatie echter niet als doel hebben.¹⁹⁶ Het gaat immers om het ‘meest juiste fiscale standpunt’ in plaats van het ‘meest fiscale standpunt’. Een voorbeeld van het meest fiscale standpunt dat direct zijn weerslag heeft op de rechtsbescherming van kleine ondernemers, is de toepassing van art. 67 AWR ten aanzien van die ondernemers. De *communis opinio* in de fiscale vakliteratuur is dat deze geheimhoudingsplicht geldt voor de Belastingdienst maar deze bepaling wordt momenteel aangewend om ondernemers een

¹⁹⁵ J.A.R. van Eijdsen, Grensganger, in: L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg, *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Den Haag: Wolters Kluwer 2017, p. 89-99. Vgl. ook P.J. van Amersfoort, ‘De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst’, *WFR* 2017/236 en G.T.K. Meussen, ‘Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur’, *FED* 2018/76.

¹⁹⁶ Zie vorige voetnoot alsmede: R.H. Happe, ‘De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief. Enige reflecties in een tijd van tax fighting’, *WFR* 2007/1076, E. Poelmann, ‘Magistratelijkheid maar wel alles uit de kast’, *WFR* 2016/96, L. Jaeger, ‘Magistratelijk, de wolf in schaapskleren’, *WFR* 2016/97.

geheimhoudingsplicht op te leggen.¹⁹⁷ Dit betekent dat als de Belastingdienst aan een ondernemer verzoekt om gegevens te verstrekken over bijvoorbeeld zijn afnemers of leveranciers, dat zij in de veronderstelling zijn dat ze dan een algehele geheimhoudingsplicht hebben. Hierdoor zijn ondernemers (die geen rechtsbijstand kunnen betalen) extra terughoudend om rechtshulp te zoeken omdat ze denken dat ze dan een strafbaar feit plegen (want ze hebben een geheimhoudingsplicht).¹⁹⁸ Een voorbeeld van die brief is als bijlage 4 bijgevoegd aan dit rapport.¹⁹⁹

In de fiscale literatuur wordt door enkele auteurs de mening aangehangen dat een niet-magistraal handellende overheid “het recht verspeelt een beroep te doen op het ethisch besef van haar belastingplichtigen”.²⁰⁰ Recentelijk is aandacht gevraagd voor het bevorderen van het ethisch besef bij burgers en ondernemingen door middel van een Tax Governance Code²⁰¹, maar een Handvest met rechten voor belastingplichtigen kent het Nederlandse recht niet, in tegenstelling tot veel andere landen. Daarom is vanuit de wetenschap betoogd dat een vergelijkbare verantwoordelijkheid ook bij de Belastingdienst behoort te liggen. Tegelijkertijd wordt het nut van

197 Zie bijvoorbeeld G.J.M.E. de Bont, ‘Geheim?’, *Opinie, NTFR* 2019/734.

198 J. Blaauwehand, ‘Een landelijk derdenonderzoek’, *TFB* 2020/6-31, V.A. Burgers en A.M.E. Nuyens, ‘Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij een derdenonderzoek’, *TFO* 2017/152.4.

199 Deze brief is ingebracht bij de commissie door een gemachtigde van een burger.

200 Discussiebijdrage prof. dr. J.W. Zwemmer aan de bespreking van het preadvies *Belastingheffing en Ethiek, Vereniging voor Belastingwetenschap*, 10 december 2010.

201 H. Gribnau (red.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?* Den Haag: Ministerie van Financiën, November 2020.

dergelijke codes betwijfeld omdat moraliteit ‘van binnen’ hoort te zitten en wellicht beter niet extern moet worden opgedrongen²⁰² door middel van allerlei (niet afdwingbare) regels. De vraag is dan ook of een Handvest met rechten voor belastingplichtigen daadwerkelijk een meer magistratelijk handelen van de Belastingdienst zal bevorderen en kan voorkomen dat het meest fiscale standpunt wordt ingenomen.

3.4.2 Onredelijke eisen aan bewijsvoering

In belastingzaken is het soms moeilijk voor burgers en kleine ondernemers om aan de bewijslast te voldoen. Dat kan het recht met zich brengen maar het kan soms ook zijn dat de Belastingdienst dit voor burgers uiterst moeilijk of zelfs onmogelijk maakt. Dit zal aan de hand van onderstaande voorbeelden worden geïllustreerd.

Mevrouw heeft al 25 jaar CRPS aan rechterarm en been. Tevens heeft ze dystonie, is ze diabetes 2 insulineafhankelijk en heeft ze een verlamde blaas. Mevrouw trekt al jaren waskosten af bij de belasting van € 300 i.v.m. incontinentieproblemen en blaaskatheterisatie.²⁰³ Dit heeft de Belastingdienst altijd geaccepteerd. Nu moet ze aangeven waarom ze katheteriseert. De huisarts heeft dit onder protest verklaard. Tevens moet ze aantonen dat ze meer wast dan andere mensen. Mevrouw moet nu bonnetjes aanleveren van de wasmiddelen en dergelijke. Maar dat gaat niet, want ze heeft nooit boodschappenbonnen bewaard. Daarnaast heeft deze mevrouw problemen met de vervoerskosten.

202 E. Boomsluiters, C. Hofman, ‘Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid’, in: H. Gribnau (red.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?* Den Haag: Ministerie van Financiën, November 2020, p. 41.

203 De commissie heeft relatief veel casusposities ontvangen waarbij de bewijslast bij incontinentieproblemen een heikel punt vormden. Zie hiervoor ook: Gerechtshof Den Haag 19 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:4018, V-N 2018/23.15.

Ze betaalt alle kosten zelf. De taxi heeft een machtiging nodig voor vervoer, maar deze krijgt ze niet omdat ze niet absoluut rolstoelafhankelijk is, maar gedeeltelijk. Kleine stukjes van maximaal 50 meter kan ze zelfstandig lopen. Ze ontvangt netjes iedere maand rekeningen van het taxibedrijf die ze dan betaalt. Nu moet ze aantonen dat ze deze kosten niet vergoed krijgt van de zorgverzekering. Ze vraagt zich af hoe.

(casus van maatschappelijke organisatie).

Of soms bestaat het gevraagde bewijs niet zoals blijkt uit het onderstaande.

Mevrouw is in discussie met de Belastingdienst. Ze heeft een handicap en kan zich moeilijk zelf verplaatsen. Ze gaat met de taxi naar ziekenhuizen en fysiotherapie. Ze neemt van het taxibedrijf 10 ritten-kaarten af, zodat ze ook zelf voor leefkilometers weg kan. Ze betaalt deze rittenkaarten contant aan het taxibedrijf. Dit omdat pinnen niet mogelijk is in deze auto's. Ze ontvangt dan een handgeschreven kwitantie van de chauffeur, of van de centralist. Het taxibedrijf doet deze kopie bonnen in de kas. Elk begin van een jaar ontvangt ze van het taxibedrijf een schrijven waarin staat hoeveel ze dat jaar heeft uitgegeven aan vervoer. Deze kosten voert ze op bij de Belastingdienst als zijnde extra kosten die ze maakt voor vervoer als gehandicapte. De Belastingdienst wijst het verzoek af, met als grond dat een kwitantie geen betaalbewijs is. Ze moet nu bankafschriften tonen waar opstaat wat er wanneer betaald is. Maar dat kan niet, want mevrouw heeft de ritten contant betaald.

(casus van maatschappelijke organisatie)²⁰⁴

²⁰⁴ Tevens blijkt uit interviews dat het kan voorkomen dat als het bewijs is geleverd, deze vervolgens kwijt raakt in de post bij de Belastingdienst waardoor het bewijs alsnog niet geleverd kan worden.

Voor de volledigheid wordt hier opgemerkt dat het voor burgers niet altijd duidelijk is dat ze bepaalde bewijsmiddelen moeten bewaren en wat ze dan precies moeten bewaren. Dit speelt bijvoorbeeld bij kleine ondernemers die de administratie niet goed hebben bijgehouden of niet wisten wat ze moesten bijhouden omdat dit een open norm is in de wet. Het gevolg is dat de Belastingdienst dan meestal ambtshalve aanslagen oplegt en de bewijslast verzwaart en omkeert²⁰⁵ en de ondernemer de aanslagen (en eventuele boete) doorgaans niet goed meer kan bestrijden. Bovendien dienen bewijsmiddelen soms onevenredig lang bewaard te blijven. Burgers gaan er veelal vanuit dat een bewaartermijn van zeven jaar geldt omdat dat in de wet is opgenomen. Bij fiscale regelingen die zich over meerdere jaren uitstrekken zoals een kapitaalverzekering, lijfrenteverzekering, pensioenen en de eigenwoningregeling, hebben burgers veelal de bewijslast en komt het voor dat zij die tot ver na de wettelijke bewaartermijn behoren te bewaren. Uit een uitspraak van de Hoge Raad van 19 april 2019 blijkt dat die bij een eigen woning kan oplopen tot 35 jaar.²⁰⁶ Bij de erfbelasting kan dit door de werking van art. 66 Wet Successiewet 1956 zelfs nog veel verder oplopen.²⁰⁷ Burgers zijn daar niet op bedacht maar de Belastingdienst is bevoegd om deze documenten ten behoeve van de bewijslast op te vragen en daar soms ingrijpende gevolgen aan te verbinden.

²⁰⁵ Na een onherroepelijke informatiebeschikking ex art. 52 juncto art. 52a AWR.

²⁰⁶ D.N.N. Jansen, 'Geen bewaarplicht, toch bewijs leveren!', *TFB* 2020 4-6.

²⁰⁷ Vgl. D. Evertsz, 'Oeps foutje in de successiewet', <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/columns/oeps-foutje-in-de-successiewet>.

3.4.3 Bestuurlijke boetes

De Belastingdienst heeft de mogelijkheid om hoge boetes op te leggen die soms wel op kunnen lopen tot 300% van de verschuldigde belasting (zonder verder maximum) ex art. 67d, lid 5 en 67e, lid 6 AWR.²⁰⁸ Dit zijn bestuursrechtelijke procedures terwijl de straffen in sommige gevallen vele malen hoger kunnen zijn dan in het strafrecht. Bovendien zijn degenen aan wie een boete kan worden opgelegd in de tijd sterk uitgebreid, zoals blijkt uit bijvoorbeeld art. 67o AWR (medeplegersboete). Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd en uit empirisch onderzoek blijkt dat door de Belastingdienst steeds vaker en ook hogere boetes worden opgelegd.²⁰⁹ Daarnaast is te zien dat boetes soms als een drukmiddel worden gebruikt om ervoor te zorgen dat burgers of hun gemachtigden akkoord gaan met het standpunt van de Belastingdienst.²¹⁰ Op 1 januari 2020 is bijvoorbeeld art. 67r AWR door de wetgever geïmplementeerd. Deze bepaling geeft de Belastingdienst de bevoegdheid om bijstandverleners ('facilitators') met naam en toenaam (lees: als zijnde fraudeur) te publiceren op de internetpagina van de Belastingdienst als zij een medeplegersboete hebben gekregen ('opzet' kwalificatie).

208 Dit is zonder tussenkomst van een rechter. De hoogte en verschuldigdheid van de boete kan wel getoetst worden door een rechter in een beroepsprocedure.

209 *De relatie met de Belastingdienst. Een onderzoek in opdracht van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en het Register Belastingadviseurs*, Mei 2019, p. 20.. Samenvatting beschikbaar via: www.nob.net/sites/default/files/content/publication/uploads/samenvatting_resultaten_en_aanbevelingen_2019-onderzoek_de_relatie_van_fiscaal_dienstverleners_met_de_belastingdienst.pdf.

210 G.J.M.E. de Bont, 'Geheim?', *Opinie, NTFR 2019/734*. Ten aanzien van boetes wordt volgens bovengenoemd onderzoek door belastingadviseurs in meer dan de helft van de gevallen akkoord gegaan met een onterechte boete. Zie voor meer hierover vorige voetnoot p. 19 en 20.

Medeplegersboetes worden zoals gezegd in de praktijk soms als drukmiddel gebruikt bij fiscale gemachtigden, als die een standpunt van de Belastingdienst niet accepteren na een vooroverleg.

*"(..) dat een vergrijpboete wegens het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte het gevolg kan zijn van het niet correct in de aangifte verwerken van het kenbaar gemaakte standpunt van de Belastingdienst, (..). Ik ga ervan uit dat aan de betrokken belastingadviseur dan evenzeer een vergrijpboete zal worden opgelegd, aangezien juist hij het vooroverleg met de Belastingdienst zal hebben gevoerd. Art. 67r AWR leidt als uitgangspunt tot openbaarmaking van deze boete. Nu kan men daartegen inbrengen dat bij een 'pleitbaar standpunt' geen vergrijpboete kan worden opgelegd, maar ik denk dat er weinig adviseurs zijn die deze discussie willen aangaan met openbaarmaking van de vergrijpboete als zwaard van Damocles boven het hoofd. Het standpunt van de Belastingdienst zal in de aangifte dus worden gevolgd."*²¹¹

De wetgever heeft deze boete ex art. 67r AWR - die door de Autoriteit Persoonsgegevens als 'schandpaalboete' wordt aangeduid²¹² - echter ingevoerd met het doel om het publiek te informeren. De motivatie was dat als burgers zouden weten welke facilitators in het verleden ooit een boete hebben gekregen van de Belastingdienst, zij voortaan beter een gemachtigde zouden kunnen kiezen. De vraag is of deze bepaling dit effect zal hebben of meer in het nadeel van de rechtsbescherming voor burgers zal werken omdat gemachtigden uit angst voor sancties sneller geneigd zullen zijn om het standpunt van de fiscus te volgen.

211 S.C.W. Douma, 'Openbaarmaking bestuurlijke boeten voor belastingadviseurs: niet invoeren!', *NTFR 2019/2412*.

212 Brief van de Autoriteit Persoonsgegevens aan de Minister van Financiën van 23 juli 2019 met kenmerk z201912509 ('Advies conceptmaatregel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen').

3.4.4 Beslissingsbevoegdheid

Het uitgangspunt van belastingheffing is dat de belastingsschuld rechtstreeks uit de wet voortvloeit. Het belastingrecht kent daarom veel gebonden beschikkingen waardoor de discretionaire bevoegdheid (beleidsvrijheid) van de Belastingdienst beperkt is. Dit neemt niet weg dat wel vaak sprake is van een zekere zelfstandige beoordelingsruimte. Wettelijke regels behoeven nu eenmaal interpretatie in concrete gevallen, dat geldt zelfs voor de ogenschijnlijk meest scherpe normen – zoals de afstand tussen woning en werk. De Belastingdienst heeft dus zeker nog ruimte bij de uitvoering van de wet.²¹³ Toch vinden fiscale intermediairs dat de medewerkers van de Belastingdienst te weinig gebruik (kunnen) maken van de ruimte om zelfstandig beslissingen te nemen. Ook in de gesprekken die de commissie heeft gevoerd met anderen is aan de orde gekomen dat medewerkers van de Belastingdienst niet altijd de ruimte zien om af te wijken van de ‘letter van de wet’.

Er is weliswaar vaak sprake van centraal geformuleerd beleid om een uniforme toepassing van wet- en regelgeving te waarborgen maar dit beleid is geen harnas. De Leidraad Invordering en het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst worden bijvoorbeeld vaak aangehaald om aan te tonen dat de betreffende inspecteur of ontvanger geen mogelijkheden heeft om af te wijken van de regels maar deze beleidsregels bieden die meestal wel. Art. 4:84 Awb luidt bijvoorbeeld als volgt:

²¹³ Zie voor een meer precieze aanduiding van de verschillen in beslissingsbevoegdheden van de Belastingdienst, M.A.C. van Elk, ‘Freies Ermessen’ en andere professionele handelingsruimte voor de inspecteur, *WFR* 2020/194 en A-G Wattel, 29 oktober 2020, ECLI:NL:PHR:2020:1077. Aangezien de termen in het spraakgebruik vaak door elkaar worden gebruikt worden ze in dit rapport ook wat minder dogmatisch toegepast.

“Het bestuursorgaan handelt overeenkomstig de beleidsregel, tenzij dat voor een of meer belanghebbenden gevolgen zou hebben die wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zijn in verhouding tot de met de beleidsregel te dienen doelen.”

In de gesprekken die de commissie heeft gevoerd wordt dan ook gesteld:

“De leidraad en art 4:84 Awb bieden wel mogelijkheid, maar de ontvangers zien deze ruimte niet voor zichzelf. Er bestaat wel degelijk beleidsvrijheid.”

(maatschappelijke organisatie)

De Belastingdienst is bovendien gehouden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen brengen de eisen van behoorlijke bevoegdheidsuitoefening en gedrag tot uitdrukking²¹⁴ en vormen de rechtsnormen voor het optreden van de Belastingdienst.²¹⁵ De rechter kan hieraan toetsen maar zelfs als het handelen van de Belastingdienst niet direct aan rechterlijke toetsing onderhevig is, dienen deze beginselen in de rechtsbetrekking met

²¹⁴ P. Nicolaï, *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer: Kluwer 1990, p. 222.

²¹⁵ J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Gouda Quint 1998, p. 164 en 165 (par. 9.4.1).

belastingplichtigen te worden nageleefd.^{216, 217} In de fiscale literatuur wordt dan ook betoogd dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in wezen al veel bevoegdheid verlenen om belastingen op een behoorlijke wijze te kunnen heffen. De menselijke maat, burgerperspectief, maatwerk en praktische rechtsbescherming moeten daarom mede worden gevonden in de Algemene wet bestuursrecht en in algemene rechtsbeginselen.²¹⁸

Wet- en regelgeving is soms veel ruimer dan menigeen denkt²¹⁹ omdat meerdere interpretatiemethoden mogen worden toegepast. Daartussen geldt geen rangorde. Bovendien heeft de inspecteur beslissruimte omdat hij de feiten moet vaststellen. Bij een fiscaal compromis wordt daar vaak wel de vrije ruimte gevonden om zelfstandig te kunnen beslissen. Het is daarom belangrijk om de algemene rechtsbeginselen, de fundamentele grondrechten en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dergelijke daadwerkelijk toe te passen en niet alleen te leunen op een letterlijke interpretatie van wet- en regelgeving.²²⁰ Daarboven dient de Belastingdienst een werkcultuur te stimuleren waarin de uitvoerende ambtenaren ook daadwerkelijk de ruimte krijgen voor een professioneel empathische uitvoering van de wet.²²¹

216 P.W.A. Gerritzen-Rode en I.C. van der Vlies, *Beginselen van bestuursrecht*, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1994, p. 81-83 (par. 7.6).

217 M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019, p. 13 e.v.

218 E. Poelmann & J.D. Baron, 'Principles always ring twice: de menselijke maat is willen en doen', *TFB* 2020/2.

219 E. Poelmann & J.D. Baron, 'De menselijke maat past in rechtmatige rechtsvinding', *TFB* 2020/4.20 en M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag: SDU 2019, p. 26.

220 Zie voor meer hierover in algemene zin: Y.E. Schuurmans, A.E.M. Leijten & J.E. Esser, *Bestuursrecht op Maat* (in opdracht van BZK), Leiden: Universiteit Leiden 2020.

221 L.G.M. Stevens, 'Behoeftte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden', *WFR* 2018/236.

3.5 Verharding ook bij burgers

Het bovengenoemde verdient een nuancering. Er zijn ook burgers die: (ernstig) misbruik maken van regels, regels niet naleven, de wet gebruiken als verdienmodel, zonder enig doel allerlei rechtsmiddelen aanwenden of de Belastingdienst opzettelijk dwars zitten.²²² Daarbij gedragen burgers maar ook door hen gemachtigden zich soms erg agressief.²²³ In de jurisprudentie wordt het volgende aangehaald:

*De gemachtigde: "Daarbij is ook relevant dat doorgaans medewerkers van de Belastingdienst te verwijten valt dat ze een gebrekkige integriteit bezitten en niet zelden alles is gericht op het verwezenlijken van heffen van onverschuldigde belasting ten faveure van de belastingplichtige, met toepassing van nationale rechtspraak, die apert niet strookt met bepalingen van het Unierecht. In goed Nederlands is dat ordinaire oplichting, bepaald niet vreemd bij de Belastingdienst, schering en inslag is dat daar, main business!!"*²²⁴

*Een burger heeft vanaf 1 januari 2005 ieder jaar rechtsmiddelen aangewend. In alle procedures is zonder uitzondering geoordeeld dat de overeenkomst uit 2002 waar X zich op beroept, geen betekenis heeft voor de jaren na 2005. Voorkomen moet worden dat er procedures worden gevoerd waarvan objectief gezien kan worden gezegd dat die geen redelijk doel (meer) dienen. Uit de talrijke verwerpingen van zijn standpunt over de overeenkomst, moet het de burger duidelijk zijn geworden dat dit punt geen hout snijdt.*²²⁵

222 Zie ook H. Meijer, 'Pleidooi voor veroordeling burger in de proceskosten', *WFR* 2019/206 en J.M.J.F. Jansen, 'Griffierecht omhoog? bezint eer ge begint!', *WFR* 2011/576.

223 Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 6 november 2020, ECLI: NL:HR: 2020:1730.

224 Conclusie A-G Wattel, 30 juni 2020, ECLI:NL:PHR:2020:665.

225 Rechtbank Oost-Brabant 28 augustus 2020, ECLI:NL:RBO-BR:2020:4126.

(..) uit werkelijk niets blijkt - de stellingen van belanghebbende zijn volstrekt overdreven en opgeklopt, volledig uit het verband getrokken en geven verder blijk van weinig realiteitszin - dat de Inspecteur iets heeft gedaan of nagelaten dat de conclusie rechtvaardigt dat belanghebbende een vergoeding van welke aard dan ook moet worden toegekend, nog los van het feit dat de door belanghebbende genoemde bedragen excessief hoog zijn en enige betekenisvolle onderbouwing missen.²²⁶

Bovendien is te zien dat sommige regels die zijn ingevoerd met het oog op de verbetering van de dienstverlening of ten behoeve van de rechtsbescherming vrijwel onmiddellijk leiden tot oneigenlijk gebruik of misbruik.

Staatssecretaris Vijlbrief van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst heeft recentelijk nog aangegeven dat aanvullend onderzoek zal worden gedaan naar situaties waarin een onterecht hoge voorlopige aanslag inkomstenbelasting wordt aangevraagd om zo van de betalingskorting te profiteren. Vijlbrief noemt het een vorm van onwenselijk gebruik van een wettelijke regeling.²²⁷

²²⁶ Overweging van Hof Den Haag 17 september 2020, ECLI:NL:GHD-HA:2020:1803, NTFR 2020/3489.

²²⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 februari 2020, 2020-0000029766, V-N 2020/14.3.

Van bepaalde belastingen, waarbij bijvoorbeeld waarderingsen een rol spelen zoals WOZ²²⁸ en BPM-zaken^{229, 230} is bekend dat die ook als verdienmodel worden gebruikt.

“De activiteiten van zogenoemde ‘no cure no pay’-bureaus die zich eerst vooral op WOZ-procedures richtten, breiden zich uit naar andere heffingen. Zowel bij het niet betalen van parkeerbelasting als de import van gebruikte auto’s blijkt een groep ondernemers namens kentekenhouders massaal bezwaar en beroep in te dienen tegen de naheffingsaanslag parkeerbelasting dan wel de (eigen) bpm-aangifte, zelfs in die gevallen waarbij het te behalen belastingvoordeel klein is. Het businessmodel van deze bureaus is – naast het behalen van een veelal gering belastingvoordeel voor hun cliënten – gericht op een veroordeling in de proceskosten voor bezwaar en beroep van de heffende instantie. (...) In 2015 is art. 3 lid 2 Bbp van dit besluit aangepast (...) De aanpassing van het Bpb heeft echter niet de terugloop in procedures van deze bureaus gehad, zoals was gehoopt. (...) Een laagdrempelige rechtsbescherming is een zwaarwegend principe in het bestuursrecht.

²²⁸ Brief Minister van Rechtsbescherming van 15 oktober 2018, nr. 2362604, V-N 2018/58.18.

²²⁹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 4 september 2019, nr. 2019-0000142544, V-N 43.18, Brief Staatssecretaris van Financiën van 31 januari 2019, nr. 2019-0000015612, V-N 2019/9.20 en Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2018, nr. 2018-0000116083, V-N 2018/41.14.

Voor meer hierover vgl.: Kamerbrief met kabinetsreactie op onderzoek no cure no pay bij WOZ en BPM d.d. 12 februari 2021.

²³⁰ Voor meer hierover vgl.: Kamerbrief met kabinetsreactie op onderzoek no cure no pay bij WOZ en BPM d.d. 12 februari 2021, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/02/12/tk-wocd-onderzoek-ncnp-bedrijven-2>.

Een vergoeding in de proceskosten maakt daarvan een belangrijk onderdeel uit. Anderzijds roept deze praktijk enorme maatschappelijke kosten en inzet van mensen op bij belastingheffende instanties en rechterlijke macht.”²³¹

Maar ook in andere situaties kan het aanwenden van een rechtsmiddel lucratief zijn:

Een belastingplichtige procedeerde eens over 0,85 cent aan invorderingsrente.²³² De burger werd juridisch in het gelijk gesteld en had vanwege de gegrondverklaring van het beroep recht op € 699,- aan proceskostenvergoeding inclusief vergoeding voor betaalde griffierechten.

In bovenstaande zaak had de belastingplichtige bovendien al meer invorderingsrente ontvangen (€31,15) dan waar hij eigenlijk recht op had (€26). Toch tekende hij nog beroep aan omdat hij dacht dat hij nog 0,85 cent extra zou krijgen (in totaal €32). Doordat het oorspronkelijk besluit niet correct was kwam deze belastingplichtige in aanmerking voor deze proceskostenvergoeding.

Verder is de bereidheid van de Belastingdienst om in bepaalde gevallen de burger zekerheid te geven over voorgenomen fiscale handelingen in het verleden ook door sommige belastingadviseurs gebruikt voor grensverkenning.

²³¹ Redactie Vakstudie Nieuws onder Brief Minister van Rechtsbescherming van 15 oktober 2018, nr. 2362604, V-N 2018/58.18.

²³² Hoge Raad 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1673, NTFR 2020/3065. Zie verder H. Meijer, ‘Pleidooi voor veroordeling burger in de proceskosten’, WFR 2019/206 en J.M.J.F. Jansen, ‘Griffierecht omhoog? bezint eer ge begint!’, WFR 2011/576.

“(..) landelijk vaktechnisch coördinator formeel recht bij de Belastingdienst, (..) vertelde over zijn ervaringen als inspecteur in de jaren negentig bij de directie Grote Ondernemingen, toen het regelmatig voorkwam dat sommige adviseurs zekerheid vooraf vroegen en bij afwijzing het plan telkens iets wijzigden, in de hoop op verkrijging van een fiscaal akkoord. Dit kostte de inspecteur veel tijd, terwijl het voor de adviseur weinig gevolgen hoefde te hebben.”²³³

De verharding van de verhoudingen is dus soms ook een reactie van de Belastingdienst op de houding van sommige burgers.²³⁴ Daarmee is die houding overigens nog niet gerechtvaardigd.

“Goed bestuur hoort zeker ‘responsief’ te zijn. Een bestuursorgaan dient derhalve naast zijn doelstellingen ook oog te hebben voor de belangen van burgers, bedrijven, organisaties en instellingen. Rechtsbescherming mag niet ondergeschikt zijn aan rechtshandhaving.”²³⁵

Bovenstaande roept de vraag op of de aandacht in de afgelopen jaren niet te veel is uitgegaan naar de kleine groep burgers die op onoirbare wijze gebruik maakt van wet- en regelgeving waardoor een ander belangrijk deel van de burgers onterecht wordt benadeeld.

²³³ Toegang tot procederen, Verslag van het symposium: ‘Toegang tot procederen’ gehouden op 14 februari 2019, in het World Trade Center te Utrecht, WFR 2019/66.

²³⁴ E. Poelmann, ‘Magistratelijkheid maar wel alles uit de kast’, WFR 2016/96, L. Jaeger, ‘Magistratelijk, de wolf in schaapskleren’, WFR 2016/97.

²³⁵ E. Poelmann & J.D. Baron, ‘Principles always ring twice: de menselijke maat is willen en doen’, TFB 2020/2 en E. Poelmann & J.D. Baron, ‘De menselijke maat past in rechtmatige rechtsvinding’, TFB 2020/4.20.

Het is in ieder geval belangrijk om te beseffen dat rechtshandhaving en rechtsbescherming een lastig krachtenveld is waartussen de Belastingdienst steeds moet laveren terwijl er niet of nauwelijks maatschappelijke waardering is voor deze moeilijke taak.

3.6 Tussenconclusie

De fiscale wet- en regelgeving is zeer complex, hetgeen leidt tot forse rechtsonzekerheid. De meeste burgers zijn onvoldoende in staat om zelfstandig hun rechtspositie te bepalen. Dat maakt dat burgers erg afhankelijk zijn van hulp. Bovendien kunnen de fiscale regels soms conflicteren met andere wet- en regelgeving waardoor met name de meest kwetsbare burgers soms in uiterst schrijnende situaties terecht komen. Rechtsbescherming is in het belastingrecht geen vanzelfsprekendheid en wordt ook in diverse situaties uitgesloten in de wet. Daarnaast kan het zijn dat rechtsbescherming in de praktijk soms niet goed functioneert bijvoorbeeld omdat de kosten maar beperkt vergoed worden, feitelijk niet aan de bewijslast kan worden voldaan, de termijnen te kort zijn om het rechtsmiddel aan te wenden, de rechtsgevolgen toch niet ongedaan gemaakt kunnen worden of omdat het besluit niet geschorst wordt zodat bijvoorbeeld het bedrijf al failliet is voordat rechtsbescherming kan worden ingeroepen.

Veel burgers hebben daarnaast angst voor de fiscus. Dat komt omdat die veel vergaande bevoegdheden heeft om belastingen vast te stellen, informatie op te vragen, boetes op te leggen en belastingen te innen. Doordat een aantal processen automatisch plaatsvinden zoals het opleggen van bepaalde boetes en inzet van dwanginvorderingsmaatregelen krijgen burgers nog sterker het gevoel dat zij aan veel strengere eisen gebonden zijn dan de Belastingdienst. In veel gevallen is dit in de wet ook zo geregeld. Daarnaast zorgt dit

systeem ervoor dat burgers zelf hun recht moeten gaan halen. Veel burgers zijn daartoe echter niet in staat. Daar komt bij dat de laatste jaren een verharding is te zien bij de Belastingdienst omdat sommige medewerkers zelf de grenzen van de wetgeving opzoeken (meest fiscale standpunt), er vaker hogere boetes worden opgelegd, of omdat ze de ruimte die ze hebben om zelfstandig te beslissen niet aanwenden om te komen tot een behoorlijke belastingheffing. Soms gebeurt dat bewust maar de commissie heeft ook geconstateerd dat de medewerkers van de Belastingdienst de ruimte om zelf de menselijke maat te hanteren niet altijd zien terwijl die ruimte er juridisch gezien vaak wel degelijk is.



Hoofd- stuk 4

Hindernissen vanuit
organisatorisch perspectief

4.1 Inleiding

Als burgers denken aan de overheid komen de termen 'belastingen' en 'Belastingdienst' veelal als eerste in ze op.²³⁶ Uit empirisch onderzoek blijkt echter dat slechts een klein deel van de Nederlanders vindt dat de Belastingdienst op orde is (19%) maar het merendeel (57%) is hierover negatief.²³⁷ Een bepaalde keuze voor de opbouw van de organisatie van de Belastingdienst heeft effect op de kwaliteit van de dienstverlening. Zo heeft bijvoorbeeld het centraliseren van bedrijfsonderdelen het effect dat de nabijheid afneemt en waarschijnlijk ook de toegankelijkheid, zoals te zien is bij het sluiten van diverse belastingkantoren. In dit hoofdstuk zullen dan ook de hindernissen die burgers ervaren bij de praktische rechtsbescherming worden geanalyseerd vanuit het perspectief van de organisatiestructuur en -cultuur van de Belastingdienst. Daarbij zal eerst de huidige organisatie (paragraaf 4.2) en organisatiestructuur (paragraaf 4.3) aan de hand van de 'arbeidsdeling' en de organisatie van de processen ('integratie') uiteen worden gezet. Vervolgens wordt in paragraaf 4.4 aan de hand van een theoretisch model geanalyseerd waarom de Belastingdienst niet goed functioneert. Daarna wordt in paragraaf 4.5 verklaard waarom de zogenoemde 'publieke waarde' niet wordt geleverd. Dit hoofdstuk wordt in 4.6 afgesloten met een tussenconclusie.

4.2 Organisatie van de Belastingdienst

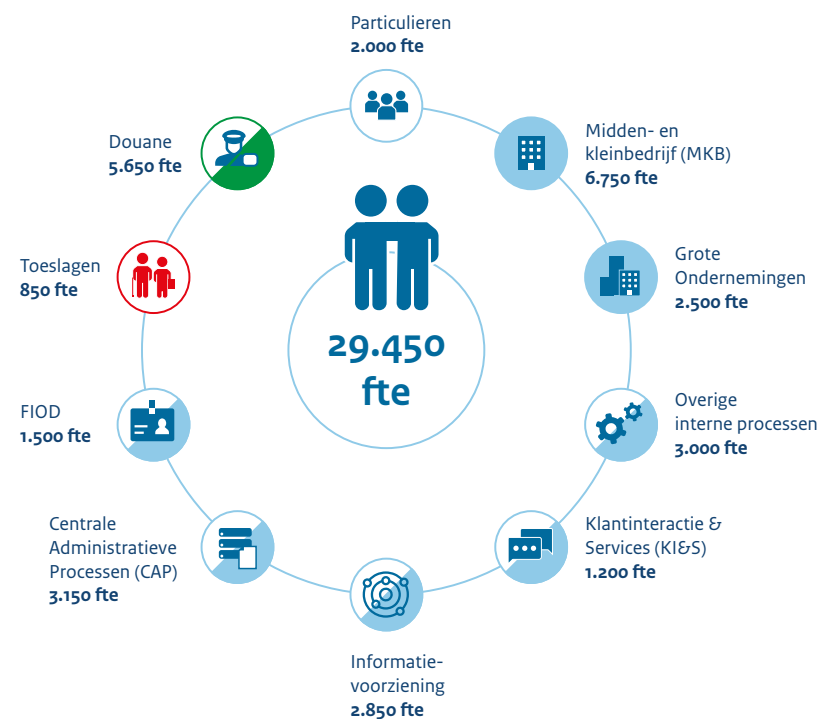
De Belastingdienst is geen zelfstandig bestuursorgaan, zoals veel uitvoeringsorganisaties, maar een

236 Ernst & Young, *Knelpuntenanalyse als basis voor de fundamentele transformatie van de dienstverlening*, 26 augustus 2020, p. 5 beschikbaar via <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/detail?id=2020D35210&did=2020D35210>.

237 Blauw Research, *Belastingonderzoek onder Nederlanders* (sheet 17).

Directoraat-Generaal (DG). In 2020 heeft een grote reorganisatie plaatsgevonden, waardoor Douane en Toeslagen per 1 januari 2021 elk een afzonderlijk DG zijn geworden. Belastingdienst/Toeslagen is een zelfstandig bestuursorgaan, op grond van artikel 11 Awir. Begin 2020 werkten de volgende aantallen mensen bij de Belastingdienst, Toeslagen en Douane²³⁸:

Figuur 1: Aantal medewerkers Belastingdienst Toeslagen Douane



238 *Jaarplan Belastingdienst Toeslagen en Douane 2021*, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/jaarplannen/2020/11/11/jaarplan-belastingdienst-toeslagen-en-douane-2021>, <https://overons.belastingdienst.nl/ontdek-meer-over-de-belastingdienst/organisatie-belastingdienst-hoe-we-georganiseerd-zijn>.

Het aantal belastingheffingen voor burgers en ondernemingen is duizelingwekkend. Jaarlijks heft de Belastingdienst € 331 miljard²³⁹ aan belastingen van ruim 14,4 miljoen burgers. Daarvan zijn er 9 miljoen particulieren die aangifte doen en kent het mkb 2,2 miljoen entiteiten, waarvan 1,8 miljoen kleine ondernemingen. Dit betekent dat jaarlijks ongeveer 30 miljoen aangiften worden geregeld en 450.000 bezwaarschriften worden behandeld.^{240, 241} De BelastingTelefoon handelt jaarlijks 12 miljoen telefoontjes af²⁴² en enkele jaren geleden werden nog 150 miljoen blauwe enveloppes verstuurd.

239 Dit is inclusief sociale premies. De wijze van berekenen van de Belastingdienst en CBS wijken van elkaar af. Het Centraal bureau voor de statistiek rapporteert ongeveer 350 miljard aan inkomsten. De Belastingdienst rekent ongeveer 330 miljard aan belastingen inclusief premies. Zie <https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84120NED?dl=16D81>.

240 Jaarplan 2020 Belastingdienst, p. 19, 21 en 26. In dat jaarplan wordt een totaal van 483.000 bezwaarschriften genoemd van het MKB en particulieren in het jaarplan 2021 is dit aantal substantieel gedaald naar 428.000 bezwaarschriften. Vergelijk <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst>, en <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/jaarplannen/2020/11/11/jaarplan-belastingdienst-toeslagen-en-douane-2021>.

241 Daarvan zijn ongeveer 9 miljoen aangiftes en 100.000 bezwaren afkomstig van particulieren en 22 miljoen aangiftes en 330.000 bezwaren van het MKB.

242 Belastingdienst in cijfers: <https://over-ons.belastingdienst.nl/feiten-en-cijfers>.

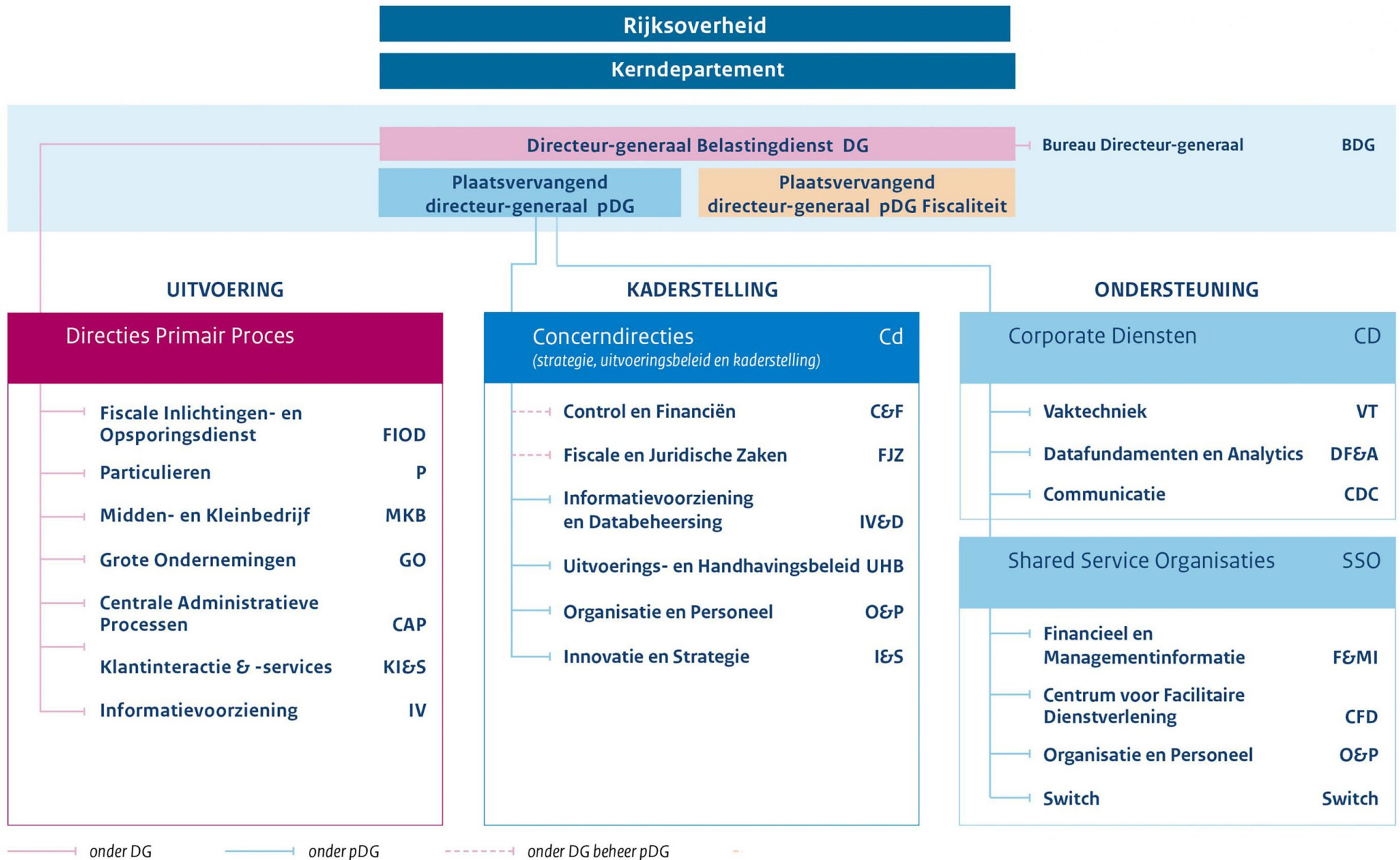
4.3 Organisatiestructuur: arbeidsdeling en integratie

Om zulke grote aantallen te kunnen verwerken, is een organisatiestructuur nodig die deze massaliteit en complexiteit aankan. Bij organiseren gaat het om 'arbeidsdeling' en 'integratie'. De Belastingdienst kent een opdeling in soorten werk, in soorten klanten, in regio's en in technologieën die bij het werk worden gebruikt. Soorten werk zijn bijvoorbeeld: inkomstenbelasting, erfbelasting, autobelasting, etc. Soorten klanten zijn bijvoorbeeld: grote ondernemingen, kleine ondernemingen, particulieren etc. Technologieën die worden ingezet zijn bijvoorbeeld: de website, de BelastingTelefoon en grootschalige (lees volledig geautomatiseerde) processen. Tot slot wordt ook nog naar fase van het werk ingedeeld, bijvoorbeeld: intake, opleggen, fraudebestrijding, invorderen, etc.

Nadat het werk in de verschillende stukken is opgedeeld (de arbeidsdeling), moet het weer tot een geheel worden samengevoegd (de integratie). Voor de integratie van de opgedeelde activiteiten is het management verantwoordelijk. De integratie wordt meestal in de vorm van een organogram weergegeven. Een recent organogram geeft het volgende beeld:



Figuur 2: Organogram Belastingdienst



a. Ketens

Veel van het werk van de Belastingdienst wordt in een keten uitgevoerd. Dat betekent dat bij dit werk ook vele afdelingen betrokken zijn, om tot een gezamenlijk ketenproces te komen. Uiteindelijk is de hiërarchische lijn, zoals getekend in het organogram, dominant maar met deze ketenprocessen probeert men toch, voor een aantal onderwerpen en thema's, tot horizontale afstemming te komen²⁴³. In feite is er sprake van een multi-dimensionale organisatie-opgave, waarin men naar belastingsoort (IH, BTW, Toeslagen, etc.) moet organiseren, maar ook naar doelgroep (grote ondernemingen, kleine ondernemingen, particulieren), regio, in te zetten middelen, contactcentrum, inspecteur, automatische processen, incasso, etc. Een burger die met een complexere vraag komt die meerdere belastingen betreft²⁴⁴ of als gevolg van een life-event zaken moet regelen, loopt dan het risico met vele afdelingen te maken te hebben, terwijl hij alleen kan bellen met de BelastingTelefoon.

²⁴³ Ernst & Young, *Knelpuntenanalyse als basis voor de fundamentele transformatie van de dienstverlening*, 26 augustus 2020.

²⁴⁴ Bijvoorbeeld een burger die een stukje grond wil kopen om de tuin van zijn woonhuis te vergroten. Een ogenschijnlijk simpele handeling kan leiden tot ingewikkelde fiscale vraagstukken die ziet op de omzetbelasting en overdrachtsbelasting terwijl de burger gewoon wil weten wat hij uiteindelijk moet betalen voor die grond.

Figuur 3: Ketensturing



b. Stella-team en Escala-team

Naast deze functionele afdelingen, die in de lijn zijn georganiseerd, zijn er ook afdelingen die bezwaar, beroep en klachten afhandelen. Bij de Belastingdienst worden bezwaren dicht bij de eerste lijn uitgevoerd, zodat voor particulieren, kleine en grote ondernemingen aparte teams bestaan. Tot slot, zijn er speciale teams die helpen bij conflictbemiddeling zoals mediators, het Stella-team²⁴⁵ en het Escala-team. Het Stella-team kan in ieder geval worden ingezet op verzoek van verschillende lijnafdelingen, als deze signalen van de burger ontvangen dat iemand klem is komen te zitten, bijvoorbeeld vanwege multiproblematiek. Het Stella-team werkt actief aan bekendheid, zodat ook maatschappelijke organisaties, schuldhelpverlening of gemeenten hun hulp kunnen inroepen, als zij signalen hebben dat iemand is vastgelopen. De totale omvang van deze teams is beperkt maar ze kunnen soms van enorme betekenis zijn voor vastgelopen burgers. Positionering, opdracht en omvang van deze teams wordt momenteel onderzocht, voor mogelijk versterking en uitbreiding. Daarnaast is er het Escala-team, dat bij ernstig uit de hand gelopen conflicten tussen de Belastingdienst en burgers of kleine ondernemingen kan worden ingezet. Dit team ondersteunt de behandelaren en probeert de opgetreden escalatie te de-escaleren en probeert de angel uit het conflict te halen.

²⁴⁵ Het Stella-team is vernoemd naar een mevrouw die klem kwam te zitten in de bureaucratische processen van de Belastingdienst en waarvoor een instructie-toneelspel is ontwikkeld.

4.4 'Bureaucratic dysfunction': de optimale publieke waarde wordt niet geleverd

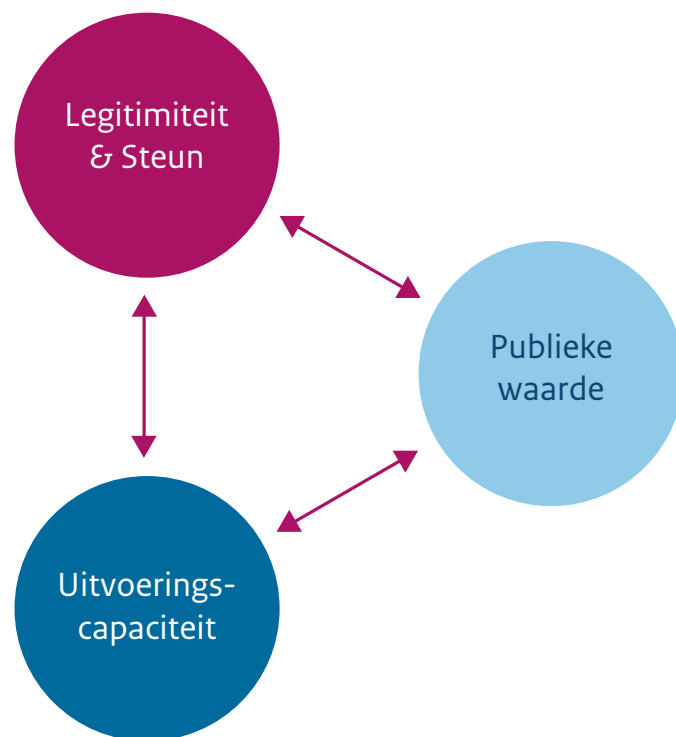
4.4.1 Inleiding

Het management moet door middel van de gekozen organisatiestructuur tot integratie van alle relevante organisatie-activiteiten komen, op zodanige manier dat de dienstverlening efficiënt, effectief, rechtmatig en behoorlijk is. Om het effect van de gemaakte organisatorische keuzen van de Belastingdienst op (de kwaliteit van) de dienstverlening in kaart te brengen, wordt het conceptuele model gebruikt, zoals dat ontwikkeld is door De Jong.²⁴⁶ Hij baseert zich op de theorie van publieke waarde van Moore.²⁴⁷ Nadat de politieke deliberatie heeft geleid tot een bepaalde norm, wordt deze norm vaak in de vorm van een wet of regeling gegoten, waarbij de uitvoering toegewezen wordt aan een taakorganisatie. Voor de Belastingdienst geldt dat er veel wet- en regelgeving aan hem is opgedragen, zoals de verschillende materiële belastingwetten, de Algemene wet inzake rijksbelastingen, Invorderingswet, enzovoorts. Deze wet- en regelgeving reguleert het werk van de Belastingdienst. De Belastingdienst haalt de legitimiteit van zijn optreden uit de politieke opdrachten, die zij doorgaans door middel van wetgeving toebedeeld krijgt. Moore noemt dit de 'authorizing environment', die voor legitimiteit en steun zorgt. De Belastingdienst gaat dan organiseren en creëert daarmee de capaciteiten die nodig zijn om de politieke opdrachten uit te voeren. De politiek is dus de opdrachtgever, de Belastingdienst de uitvoerder (uitvoeringscapaciteit). Schematisch ziet dit er als volgt uit.

²⁴⁶ J. de Jong, *Dealing with Dysfunction: Innovative Problem Solving in the Public Sector*, Brookings Institution Press 2016.

²⁴⁷ M.H. Moore, *Creating Public Value: strategic management in government*, Cambridge: Harvard University Press 1985.

Figuur 4: Strategische driehoek van Moore



Er is sprake van maximale publieke waarde als een uitvoeringsorganisatie, hier de Belastingdienst, aan alle rechthebbenden die waarde conform de normstelling levert. Dan moet de dienstverlening (inclusief rechtstoepassing) zowel efficiënt, effectief, rechtmatig als behoorlijk zijn.

In de vorige hoofdstukken is geconstateerd dat er tekortkomingen zijn op het gebied van praktische rechtsbescherming. De organisatie schiet daarmee tekort in het realiseren van de maximaal mogelijke publieke waarde. In die situatie spreekt De Jong van 'bureaucratic dysfunction'.²⁴⁸ Het betreft die situatie waarin de uitvoeringsorganisatie er niet in slaagt de publieke waarde conform de normstelling te leveren.

Dit verlies aan publieke waarde kan enerzijds materieel of immaterieel zijn, en anderzijds individueel of collectief. Zo ontstaan vier kwadranten waarmee het verlies aan publieke waarde getypeerd kan worden (zie Figuur 5):

- verlies van tijd en geld voor burgers, bijvoorbeeld omdat ze te lang in de wachtrij staan;
- verspilling door de overheid, bijvoorbeeld doordat niet op tijd wordt gereageerd, extra telefoontjes worden uitgelokt, die te voorkomen zijn maar wel weer beantwoord moeten worden;
- verlies van rechten en waardigheid, bijvoorbeeld wanneer burgers onheus bejegend worden door ze af te snauwen of door niet echt te luisteren naar wat burgers eigenlijk willen zeggen;
- maatschappelijke onrechtvaardigheid, bijvoorbeeld door juridisch taalgebruik, waardoor grote groepen lager geschoolden de boodschap van de communicatie niet begrijpen.

²⁴⁸ J. de Jong, *Dealing with Dysfunction: Innovative Problem Solving in the Public Sector*, Brookings Institution Press 2016.

Figuur 5: Vormen van verlies van publieke waarde

	Materieel	Immaterieel
Individueel	Verlies van tijd en geld	Verlies van rechten & waardigheid
Collectief	Verspilling overheid	Maatschappelijke onrechtvaardigheid

4.4.2 Verlies van tijd en geld voor burgers is verspilling van de overheid

In de door de commissie gevoerde gesprekken klagen burgers meermalen over zaken die te duiden zijn als verlies van publieke waarde. Aangezien dit vaker wordt genoemd, is het geen individueel verlies aan waarde, maar collectief. Burgers klagen erover dat zij veel tijd en mogelijk geld kwijt zijn aan de wachtrijen, dat zij niet teruggebeld worden (na doorverwijzing door de BelastingTelefoon) en van het kastje naar de muur worden gestuurd.

“Bij een dwangbevel kan het call centre niks betekenen. Een vraag hierover moet doorgezet worden naar een kantoor en het gaat daarna heel vaak mis op de kantoren.”

(medewerker Belastingdienst)

“Bij de ombudsman komen 3500 klachten binnen over de Belastingdienst. Het gaat om informatie die niet begrijpbaar is, niet beschikbaar en om antwoorden die mensen ontvangen die onbegrijpelijk zijn.”

(Nationale ombudsman²⁴⁹)

De BelastingTelefoon wordt jaarlijks zo'n 12 miljoen keer gebeld, waarvan het de vraag is of al die telefoontjes wel nodig zijn, of dat vele daarvan juist voorkomen hadden kunnen worden omdat 90% van de telefoontjes gaan over statusinformatie zoals: wanneer kan ik de aanslag verwachten of wanneer ontvang ik het geld terug. Als burgers deze informatie zelf (digitaal) kunnen raadplegen scheelt dat al veel telefoontjes. De resterende 10% gaat over wet- en regelgeving. Dit betreft onder andere brieven die burgers niet goed begrijpen of de website waar mensen

²⁴⁹ Vgl. Jaarverslagen Nationale ombudsman beschikbaar via <https://www.nationaleombudsman.nl/de-nationale-ombudsman/jaarverslagen>.

de informatie niet kunnen vinden. Verder worden soms juist vragen over hele ingewikkelde kwesties gesteld zoals over het omzetbelastingpercentage dat moet worden gehanteerd bij bijvoorbeeld 'dropshipping' waarbij jonge ondernemers producten uit China kopen en via grote websites verkopen. Vragen omtrent het correcte omzetbelastingtarief vergt echter gespecialiseerde kennis van de Wet op de omzetbelasting maar ook een compleet overzicht van de feiten. Belastingtelefoonmedewerkers kunnen hierover uitsluitend algemene informatie verstrekken en geen rechtszekerheid bieden terwijl een kleine ondernemer daar wel vaak naar op zoek is. Bovendien verloopt de communicatie tussen de BelastingTelefoon (front office) en bevoegde bestuursorganen (back office) geautomatiseerd, zodat niet goed zichtbaar is of en in hoeverre de terugbelverzoeken de aangewezen personen bereiken en of die worden uitgevoerd. Gemiddeld bereikt 15% van de bellers de BelastingTelefoon niet en worden terugbelverzoeken niet altijd gehonoreerd, zodat herhaaldelijk bellen nodig is.²⁵⁰ Vanuit de burger betekent dit dat ruim 1,5 miljoen telefoontjes per jaar de Belastingdienst niet of onvoldoende goed bereiken. Alternatieven voor dergelijke vragen zijn er voor burgers niet. Als burgers vragen hebben dan worden zij via 'kanaalsturing' naar de BelastingTelefoon of website van de Belastingdienst geleid.

De vraag is of het nodig is dat burgers zo beperkt worden in de wijze waarop ze in contact kunnen komen met de Belastingdienst (veelal de BelastingTelefoon of website).

250 In 2018 was de bereikbaarheid 81%, in 2019: 85% en in 2020: 88%. Het jaar 2020 is niet meegenomen omdat dat jaar volgens de medewerkers van de Belastingdienst niet representatief was in verband met corona.

“Het is een bewust besluit geweest om het aantal baliebezoekers drastisch te verminderen, van 750.000 naar 60.000.”

(medewerker Belastingdienst)

Vrijwel elke burger die geen persoonlijk aanspreekpunt heeft schijnt hier immers in meerdere of mindere mate last van te hebben. Grote bedrijven die wel een persoonlijk aanspreekpunt hebben, waarden de kwaliteit van het contact met de Belastingdienst significant hoger dan anderen.²⁵¹

Het opgedeeld zijn in allerlei afdelingen, die sterk los van elkaar werken, leidt niet alleen tot veel fouten, die extra tijd vergen, het leidt ook tot ergernis bij de burger. Wat in een dergelijk sterk opgedeelde organisatie niet altijd zichtbaar is, is hoe vaak een burger langs al die schakels loopt: hoe vaak belt de burger, hoe vaak dient hij of zij daarna een klacht in, hoe vaak een bezwaarschrift en hoeveel communicatie heeft de burger daarna over diens zaak met de verschillende professionals? Terwijl het wellicht maar over een kleine, eenvoudige vraag gaat, of om een eenvoudige wijziging van informatie. In een organisatie die haar werk in veel delen heeft opgesplitst, zijn er automatisch veel kastjes en veel muren en als die organisatie streeft naar efficiency per afdeling zal de Nimby-neiging²⁵² in combinatie met de neiging om netelige kwesties over de schutting te gooien, groot zijn.

251 https://www.nob.net/sites/default/files/content/publication/uploads/samenvatting_resultaten_en_aanbevelingen_2019-onderzoek_de_relatie_van_fiscaal_dienstverleners_met_de_belastingdienst.pdf.

252 Nimby: not in my back yard (niet in mijn achtertuin).

4.4.3 Verlies van rechten en waardigheid en maatschappelijke onrechtvaardigheid

De commissie heeft kunnen zien dat veel medewerkers van de Belastingdienst hun best doen om burgers zo goed mogelijk te woord te staan en zoveel mogelijk van dienst te zijn. Ondanks de individuele inspanningen levert de Belastingdienst toch niet altijd de gewenste dienstverlening. Daarmee wordt in essentie de praktische rechtsbescherming beperkt. Bepaalde keuzen in de structuur van de organisatie kunnen zo voor burgers leiden tot verlies van rechten en mogelijk waardigheid. Als dit grote groepen treft, is zelfs sprake van maatschappelijke onrechtvaardigheid. Een typisch voorbeeld daarvan is de wijze waarop omgegaan wordt met ambtshalve aanslagen. Deze worden als de burger niet reageert, al dan niet jaarlijks, automatisch opgelegd. Maar, als de burger niet reageert kan ook telefonisch contact worden opgenomen in plaats van weer een brief of ambtshalve aanslag opleggen (met boete). Immers er kan ook gewoon iets helemaal verkeerd zijn bij de belastingplichtige. Juist het vaker achter elkaar opleggen van ambtshalve aanslagen zou dan een signaal moeten zijn om in te grijpen. In de sterk generationaliseerde structuur wordt dit niet opgemerkt, en als dat wel gebeurt is er geen tijd, of valt het niet onder de taakomschrijving om te bellen met de burger. Dat dit later tot extra werk leidt, terwijl de burger ernstig in de problemen komt, ziet men niet, want dat gebeurt bij een andere afdeling.

“Men zou alerter moeten zijn als er constant ambtshalve aanslagen worden opgelegd. Dat men dan zou bellen om te vragen wat er aan de hand is.”

(medewerker Belastingdienst)

“Bij verzuim is veelal sprake van het missen van een termijn. Na het verstrijken van de termijn legt de computer een boete op. De automatisering leidt dus tot een gebrek aan menselijke maat. Bij vergrijp moet sprake zijn van verwijtbaarheid.”

(maatschappelijke organisatie)

“Er zou ruimte voor rechtvaardigheid moeten zijn, maar allerlei formeel-rechtelijke aspecten gaan spelen, ‘als we het hier doen, dan moeten we ook (...)’”

(medewerker Belastingdienst)

Vooraf groepen die een beperkt doenvermogen hebben, hebben moeite met het vinden van de dienstverlening waar zij recht op hebben. Dit speelt vooral als een burger een vraag heeft die meerdere regelingen tegelijkertijd betreft. De kans dat die burger vervolgens verstrikt raakt in die regels en de daarmee gepaard gaande bureaucratie, is dan het grootst. Dat juist groepen die bovengemiddeld afhankelijk zijn van goed overheidshandelen, tekortkomingen ervaren in hun praktische rechtsbescherming, kan worden aangeduid als ‘maatschappelijke onrechtvaardigheid’.

4.5 Organisatorische oorzaken van het verlies aan publieke waarde

Verlies van tijd en geld voor burgers, verspilling door de overheid, verlies van rechten en waardigheid en maatschappelijke onrechtvaardigheid kennen een oorzaak. Volgens De Jong ontstaat het verlies aan publieke waarde, zoals hierboven beschreven, door specifieke, organisatorische oorzaken:

- **Rompslomp:** onnodige, onhandige handelingen, zoals omvangrijke papieren, herhaaldelijk terugbellen, kwijtraken van post, voorkombare fouten die telkens hersteld moeten worden.

- **Structuur:** keuzen in de opdeling van werkzaamheden, verkeerd ingerichte werkprocessen, c.q. niet-functionele aansturing van die werkzaamheden (bijvoorbeeld verkokerde aansturing).
- **Cultuur:** de normen en waarden van de betreffende organisatie.
- **Statecraft:** het sturingsparadigma van de organisatie.²⁵³

Deze oorzaken worden hieronder verder toegelicht ten aanzien van de Belastingdienst.

4.5.1 Rompslomp

In dit onderzoek is de commissie vele vormen van rompslomp bij de Belastingdienst tegengekomen. Belangrijke voorbeelden daarvan zijn het herhaaldelijk kwijtraken van brieven en opgestuurde documentatie. De Belastingdienst heeft in de uitwisseling van informatie met de burger nog steeds een voorkeur voor papier. Volgens de Belastingdienst zijn er nog 500 soorten formulieren die niet digitaal ingediend kunnen worden maar eerst uitgeprint en dan per post opgestuurd moeten worden.²⁵⁴ E-mailen is niet mogelijk en bij veel processen is een elektronisch dossier, waar de burger digitaal stukken kan uploaden, niet beschikbaar. Maar, ook het herhaaldelijk moeten bellen, niet teruggebeld worden, niet rechtstreeks kunnen bellen met de behandelend ambtenaar, zijn vormen van rompslomp. Complexe regelgeving, snel veranderende en gedetailleerde wetgeving en grote nadruk op rechtmatigheid dragen bij aan het ontstaan van rompslomp.

253 J. de Jong, *Dealing with Dysfunction: Innovative Problem Solving in the Public Sector*, Brookings Institution Press 2016.

254 *Wij van Financien*, December 2020.

Tot slot is ook het onnodig opstarten van een zwaardere, formele procedure (dus een procedure die met meer formaliteiten is omgeven) een voorbeeld van rompslomp. Bij de Belastingdienst is dit te zien bij bijvoorbeeld de noodzaak om ook eenvoudige correcties van gegevens door middel van een bezwaarschriftprocedure te moeten bewerkstelligen.

4.5.2 Structuur

De behandeling van dossiers, zeker de complexere, is versnipperd over verschillende afdelingen, bijvoorbeeld door de afhandeling per jaar aan een bepaalde back office te geven die voldoende capaciteit heeft. Als een meer integrale behandeling van het belastingdossier nodig is, kost het juist veel tijd en energie voor een medewerker van de Belastingdienst om een compleet beeld te krijgen en om de informatie bij elkaar te zoeken. Daar komt bij dat niet geïnvesteerd is in geheel nieuwe gemoderniseerde systemen maar dat er steeds is verder gewerkt met de bestaande systemen.

“Behandelaren van de Belastingdienst hebben zelf ook vaak geen overzicht op het gehele dossier.”

(medewerker Belastingdienst)

“Het is een hermetisch gesloten systeem voor burgers maar ook voor adviseurs.

- 1. hermetisch omdat er sprake is van (bij wijze van spreken) 180 onderdelen bij de Belastingdienst*
- 2. die 180 onderdelen hebben allemaal een eigen functie. (..)*

De IH 2018 kan wel in Arnhem zijn behandeld maar van 2019 kan het volstrekt onbekend zijn wie dat gaat behandelen. Het kan zijn dat helemaal niemand daarvan is. Voor het verleden is vaak niet na te gaan wie 2016 heeft behandeld, misschien wel niemand omdat de aangifte door de computer is behandeld.”

(medewerker Belastingdienst)

“De huidige organisatie van de Belastingdienst speelt escalatie van dossiers in de kaart; uit elkaar getrokken middelen en processen, in combinatie met hoge productienormen, maken het de behandelaar die dat wil steeds moeilijker om overzicht te hebben over een dossier”.

(medewerker Belastingdienst)

“Er zijn talloze systemen. Soms moet een medewerker wel 20 verschillende systemen raadplegen”

(medewerker Belastingdienst)

“Ik heb drie verschillende systemen met MS-Dos. De rest draait op Windows maar de systemen synchroniseren niet. Dit heeft laatst nog voor een groot probleem gezorgd voor de betreffende gemachtigde die toen voor zijn gehele klantenbestand per klant uitstel moest vragen terwijl hij zelf ziek was (...)”

(medewerker Belastingdienst)

“Als ik een berichtje wil sturen met een terugbelactie voor een inspecteur dan heb ik bij de omzetbelasting de keuze tussen 30 verschillende sjablonen maar ik weet meestal niet welke ik moet kiezen. Ik weet ook niet hoe het bij de andere afdeling wordt ontvangen of wat daarmee gebeurt.”

(medewerker Belastingdienst)

De structuur (de in vele stukjes opgeknipte werkzaamheden) heeft een negatief effect op het integraal functioneren, vooral bij complexe dossiers. De strakke sturing op deelresultaten, door het verkokerde management, versterkt dit negatieve effect op integraal behandelen en functioneren.

“Onderdelen van BD-intern staan steeds minder met elkaar in verbinding en zijn steeds meer hun eigen ding gaan doen.”

(medewerker Belastingdienst)

“Je moet met veel mensen afstemmen voor er een besluit wordt genomen” en “Het afstemmingsproces kost veel capaciteit, wat volgens de managers van de Belastingdienst ten koste gaat van inzetbaarheid op andere gebieden.”²⁵⁵

²⁵⁵ Deloitte, *Van visie naar actie. Cultuuronderzoek Belastingdienst*, 30 april 2020, p. 49.

Naast de organisatiestructuur is ook de procesinrichting relevant: welke processtappen worden onderscheiden en hoe ziet de ‘workflow’ eruit? Hoe lang duurt het bijvoorbeeld voor een brief de deur uit is, welke handelingen zijn daarvoor nodig en hoe wordt de post verwerkt. Momenteel is veel van het werk in strikte procedures gegoten, waarvoor geautomatiseerde processen zijn ingericht, die uitzonderingen en maatwerk onmogelijk maken. Deze digitalisering en protocollering is onder andere gepaard gegaan met de reductie van het aantal (aanspreekbare) inspecteurs, die door hun fiscale scholing en expertise zodanig boven de materie en de bijbehorende systeemlogica staan, dat zij de noodzaak van uitzonderingen en menselijk maatwerk herkennen en erkennen. Het aantal hoogopgeleide professionals met kennis van zaken en professionele autonomie is in de tijd afgenomen, evenals de bereikbaarheid van deze kennis en professionals. Deze ‘deskilling’ staat haaks op de toegenomen complexiteit, dynamiek en verwevenheid, die juist de-bureaucratisering vereist, terwijl verdere bureaucratiesing de laatste jaren de norm is geweest. De Belastingdienst is dan ook een ‘machine-bureaucratie’, die die bureaucratiesing verregaand geautomatiseerd heeft.

“In de praktijk zijn er jaarlijks ongeveer 12 miljoen telefoongesprekken. In de eerste lijn zitten medewerkers zonder fiscale scholing op mbo-3 niveau. Op de tweede lijn zitten ook mbo'ers en geen fiscaal geschoolde medewerkers.”

(medewerker Belastingdienst)

“Er wordt gekeken in hoeverre wij de tekst van de scripts precies overnemen maar ik zou eigenlijk wel meer willen zeggen.”

(medewerker Belastingdienst)

"Het gebrek aan kennis en ervaring is wat ertoe leidt dat men vlucht in regels."

(maatschappelijke organisatie)

"De behandelaar heeft steeds minder 'freies Ermessen', hij heeft geen discretionaire bevoegdheid meer."

(medewerker Belastingdienst)

Bovendien is de ruimte bij het zoeken naar oplossingen in de tijd (sterk) gereduceerd, althans zo wordt dat door de burgers maar ook door medewerkers gevoeld. Dit is vooral te zien bij de invordering waarbij zulke rigide kaders worden gehanteerd, dat elke vorm van maatwerk onmogelijk lijkt. Zelfs de Stella-en Escala-teams stuiten bij hun zoektocht naar menselijke oplossingen bij de invordering op een 'onneembare vesting'.²⁵⁶

²⁵⁶ Vgl. ook: W. Boonstra, 'Beter omgaan met querulanten, Nieuwe aanpak conflictdossiers Belastingdienst', *Binnenlands bestuur* (49) 2018, p. 24-27, W. Boonstra, 'Conflicten kosten fiscus miljoenen, Onderzoek langlopende dossiers Belastingdienst', *Binnenlands bestuur* (49) 2018, p.8.

De persoonlijke en/of maatschappelijke schade die daarbij ontstaat maakt daarbij (blijkbaar) niet uit. Dat leidt regelmatig tot een onrechtvaardige uitkomst (onbehoorlijkheid, in de zin van disproportionele schade, onredelijkheid en onbillijkheid). Een eenvoudige aanpassing zoals de zogenoemde 'prioritering 1' voor het Stella-team laat echter zien dat er binnen de organisatie wel mogelijkheden zijn voor maatwerk maar dat die alleen bij hele hoge uitzondering worden toegepast.

De bureaucratische structuur speelt een belangrijk rol. De digitalisering van de Belastingdienst is niet alleen ouderwets. De Belastingdienst heeft de ouderwetse bureaucratie geautomatiseerd en daarmee de toch al rigide, bureaucratische structuur verder gebureaucratiseerd. Er is, met andere woorden, sprake van eilandautomatisering. De Belastingdienst heeft niet altijd de meest actuele gegevens. Bovendien zitten de gegevens van burgers soms verspreid over verschillende afdelingen binnen de Belastingdienst. Data kan ook gebruikt worden om meer in de actualiteit te werken en burgers te beschermen tegen allerlei correcties achteraf. De kruispuntbank in België bijvoorbeeld verwerkte in 2019 1.269.909.871 gegevensberichten direct in de processen, de meeste door middel van 'web-service-technologie'. De Nederlandse Belastingdienst gebruikt daarentegen nog regelmatig zogenoemde 'batch-technologie'.²⁵⁷

²⁵⁷ Presentatie elektronische dienstverlening: het kruispuntbank-model, <https://www.ksz-bcss.fgov.be/nl/over-de-ksz/presentaties>. Zie ook: N. Huijboom, J. de Jong, 'Belgen doen het beter. Zes redenen om morgen te emigreren', Meulenhof uitgeverij, 2005.

Een machinebureaucratie werkt batch-georiënteerd in de verleden tijd (t-1 of t-2). Zolang de Belastingdienst niet uitgaat van een procesgerichte organisatie, die in ketens en netwerken acteert en werkt in de actualiteit (met de meest recente, actueel beschikbare gegevens), zal het primaire proces ondermaats functioneren, zullen de professionals niet de kwaliteit kunnen leveren die nodig is (maatwerk), zullen burgers veelvuldig een beroep op rechtsbescherming moeten doen of ernstig gedupeerd worden.

Leercyclus

Een goed functionerende organisatiestructuur heeft altijd een soort 'leercyclus': een voorziening die ervoor zorgt dat geconstateerde tekortkomingen in de structuur, in de inrichting van de werkprocessen, c.q. in de aansturing, worden gesignaleerd en gecorrigeerd. Uit de gesprekken die de commissie gevoerd heeft blijkt dat het op dat terrein nog te vaak tekortschiet:

"Wij zijn de spreekbuis van de burger maar als wij iets signaleren gebeurt er niets mee."

(medewerker Belastingdienst)

"Als wij signaleren dat een brief voor veel burgers niet duidelijk is en we vinden iemand van bovenaf die dat ook vindt dan duurt het nog minstens een jaar voordat de standaardbrief is aangepast maar meestal wordt er niets gedaan met onze suggesties."

(medewerker Belastingdienst)

Wat de commissie vooral opvalt is dat er geen zichtbare leercyclus is, waarbij vanuit de uitvoering verbeter-signalen teruggeleid worden naar het besliscentrum of actiecentrum. Structurele fouten, die kunnen worden waargenomen door bijvoorbeeld bezwaarprocedures te analyseren of (beter) naar het Stella- of Escala-team te luisteren, blijven bestaan.²⁵⁸ Het is dus belangrijk dat kritisch wordt gekeken in hoeverre gevolg wordt gegeven aan de signalen vanuit de praktijk.

4.5.3 Cultuur

De strikte formele (vaak letterlijke) interpretatie van het recht lijkt onderdeel te zijn geworden van het dominante normen- en waardenpatroon binnen de Belastingdienst.

"Het gaat dan niet alleen om de lange duur, maar ook om het lange traject daarna waarbij de Belastingdienst rigide standpunten inneemt. De belastingplichtige kan murw worden en dit resulteert er vaak in dat de belastingplichtige de Belastingdienst dus maar gelijk geeft of een compromis sluit, terwijl als de zaak voor de rechter was gekomen, er wellicht een standpunt in het voordeel van de belastingplichtige was gekomen."

(maatschappelijke organisatie)

²⁵⁸ Zie ten aanzien van de klachtenprocedure en de leersignalen, par. 5.6.

“Er was een project over dejuridisering van bezwaar, maar dat is gestopt. Het gaat bij bezwaar vaak over het aanleveren van aanvullende gegevens door de belastingplichtige waar geen geschil over is. Je zou het pas bij een geschil moeten hebben over rechtsbescherming”.

(medewerker Belastingdienst)

“Veel inspecteurs durven geen beslissing meer te nemen. Er heerst een angstcultuur, de inspecteur weet niet wat de consequenties van een bepaald standpunt kunnen zijn.”

(maatschappelijke organisatie)

“De burger is afhankelijk van de dapperen en moedige eenlingen om hem te helpen.”

(medewerker Belastingdienst)

Angst bij de medewerkers lijkt op meerdere fronten te zijn aangewakkerd. Bij de beoordelingen van medewerkers wordt bijvoorbeeld vaak met een zeer rigide blik naar de ambtelijke integriteit gekeken zoals bij de aangifte inkomstenbelasting van medewerkers, maar de professionele houding waarbij de behoorlijkheid als maatstaf geldt is, naar verluidt, minder onder de aandacht van het management. Het strikt naleven van de regels is in veel opzichten de meest veilige optie.

De klassieke inspecteur, die discretionaire ruimte had, die uitging van het principe ‘hard op de leer, zacht in de uitvoering’ is in wezen vervangen door een volledig dichtgerегeld systeem (qua ICT, werkverdeling en prestatie-normen), dat de leer verwaarloost ten gunste van efficiency en nadruk legt op gehoorzaamheid aan dit systeem: het is nu eerder zacht in de leer, hard in de uitvoering.

“Vroeger zat iedereen samen (het DNA van de Belastingdienst). Sinds alle middelen en onderdelen uit elkaar zijn getrokken is het veel lastiger, het ontbreekt aan strategische coördinatie.”

(medewerker Belastingdienst)

“Soms komt het management of een nieuwe directeur op de werkvloer kijken maar dat gebeurt meestal net nadat ze zijn aangesteld. Daarna zien we ze nooit meer.”

(medewerker Belastingdienst)

Medewerkers van de Belastingdienst klagen eveneens over de traagheid van de processen, ‘gerommel in de top’ van de Belastingdienst, over de stroperigheid van de organisatie (wie, wat, waar is niet duidelijk) en waarden het management van de Belastingdienst veelal met een (zware) onvoldoende.²⁵⁹ De werkdruk is op sommige afdelingen ongekend hoog, met een groot verloop en hoog ziekteverzuim. Dit zouden serieuze signalen moeten zijn dat de organisatie, althans op die afdelingen, niet naar behoren draait.

“Medewerkers zijn betrokken bij het eigen werk en zijn loyaal aan het eigen team. Er is echter sprake van gebrek aan vertrouwen in de leiding en er is pijn en schaamte voelbaar voor het imago van de Belastingdienst als organisatie.”²⁶⁰

259 Domein onderzoek Belastingdienst, Customer Journey ZPP, Onderzoek naar de beleving van ZPP'ers, Belastingdienst, Voorjaar 2017 en Belastingdienst/Perspective, Benutten van fiscale vaardigheden & hulp, 12 augustus 25 juni 2019.

260 Deloitte, Van visie naar actie. Cultuuronderzoek Belastingdienst, 30 april 2020, p. 22.

4.5.4 Statecraft: rechtsbescherming als kostenpost

Statecraft is een moeilijk naar het Nederlands te vertalen begrip. Het zou kunnen worden omschreven als het sturingsparadigma dat onder een organisatie ligt. Het is de 'raison d'être' van de organisatie. Het sturingsparadigma lijkt vooral rechtshandhaving en maximalisatie van de belastingopbrengst te zijn. De gedachte dat het opleggen van boetes en andere maatregelen in alle gevallen werkzaam zijn om het gedrag van burgers te sturen, getuigt van een eenzijdig denken in louter financiële prikkels. De burger als 'homo economicus' lijkt hierbij het dominante mensbeeld. De Belastingdienst moet (in essentie) zoveel mogelijk geld binnenhalen tegen zo min mogelijk kosten. De indruk wordt gewekt dat door jarenlang bezuinigen, efficiency en opbrengstmaximalisatie de norm is geworden. Het feit dat het Ministerie van Financiën aan alle andere departementen bezuinigingen moet opleggen, versterkt wellicht dit beeld. Dit neemt niet weg dat achter de spreadsheets en de koele rekenkunsten, mensen van vlees en bloed schuilgaan die recht hebben op menselijk maatwerk. Rechtsbescherming is meer dan een kostenpost (of 'business case') dat totaal overstemd lijkt door het paradigma van de homo economicus: een rationeel denkend mens dat uit is op eigen winstmaximalisatie. Deze burger is in essentie niet te vertrouwen en reageert vooral op financiële stimuli. Kostenreductie en efficiency lijkt in alle opzichten de norm, waarbij alles wordt beoordeeld en uitgedrukt in geld. Er is jarenlang aan allerlei knoppen gedraaid om te kunnen bezuinigen. Behoorlijkheid en rechtvaardigheid zijn daarbij niet als een zelfstandige waarde gezien. Rechtsbescherming is meer een kostenpost.

“De organisatiedoelen zijn alleen in kwantiteit geformuleerd.”

(medewerker Belastingdienst)

“Dienstverlening wordt als een luxe goed beschouwd, dat geld kost. We hebben echt wat te winnen.”

(medewerker Belastingdienst)

“Het volgen van regels, richtlijnen en voorschriften en sturing op kwantiteit krijgt hoge prioriteit binnen de werkomgeving, echter kan dit soms kwaliteit in de weg zitten.”²⁶¹

In de tijd is het aantal belastingkantoren sterk verminderd en is het direct benaderen van de inspecteur voor burgers en kleine ondernemers bijna onmogelijk geworden. Voor hen is er de BelastingTelefoon die alle communicatie met burgers kanaliseert en het primaire proces van de Belastingdienst afschermt (immuniseert). Dit zou immers de efficiency bevorderen, onder meer door bij de BelastingTelefoon lager geschoold personeel in te zetten en bezuinigingen te kunnen realiseren.

“Er is voor gekozen om het telefoonnummer op brieven weg te laten om zo mensen naar de digitale dienstverlening van de Belastingdienst te leiden, omdat dat veel goedkoper is.”

(medewerker Belastingdienst)

²⁶¹ Deloitte, *Van visie naar actie. Cultuuronderzoek Belastingdienst*, 30 april 2020, p. 22.

“De centralisatie van de 20 incassocentra naar 3 is één grote ramp. Het werk moet van 800 door 320 medewerkers gedaan worden en het is dan ook niet lastig aanwijzen waar het misgaat.”

(medewerker Belastingdienst)

“Vanaf 2015 is ingezet op verdergaande digitalisering. Er is een meerjarig kader en het is een strijd als je dan meer mensen nodig hebt. Je krijgt nooit wat je nodig hebt.”

(medewerker Belastingdienst)

Het voorgaande heeft niet uitsluitend betrekking op de organisatie zelf maar ook op de wijze waarop omgegaan wordt met de rechten van burgers. De organisatie is zo opgezet dat de burger zelf zijn recht moet halen of opdraait voor de financiële gevolgen als zijn of haar situatie niet in het geautomatiseerde systeem past. Een illustratie hiervan is de ouderenkorting voor burgers die de pensioengerechtigde leeftijd halen. Het kost soms te veel om de ouderenkorting in een bepaald jaar in het automatiseringssysteem te verwerken omdat slechts een deel van de bevolking in enig jaar de pensioengerechtigde leeftijd bereikt.

“De ouderenkorting kunnen mensen met een laag inkomen al laten storten in de maanden waarin men nog niet gepensioneerd is. Sociale diensten verwachten van mensen dat ze dit aanvragen omdat deze inkomsten verrekend moeten worden. De aanvraag van deze voorlopige aanslag werkt sommige jaren wel en andere jaren komt de som op 0 uit, dus dat is altijd een verrassing. Als de teruggaaf op 0 uitkomt lukt het soms om te corrigeren als er door ons een brief wordt geschreven of gebeld. Soms geeft de inspecteur of medewerker aan dat het anders ingevuld moet worden, bijvoorbeeld door € 800 aftrekposten in te vullen. Het probleem is dat de sociale dienst de ouderenkorting kort op

de uitkering, dus mensen hebben het nodig om rond te komen. Sommige sociale diensten korten het inkomen dan niet waardoor het te hoog is. Hierdoor vervallen de toeslagen.”

(maatschappelijke organisatie)

Een vergelijkbaar voorbeeld is te vinden bij ambtshalve aanslagen.

“Bij het proces van ambtshalve aanslagregeling worden de grondslagen zo goed mogelijk vastgesteld. Als de uitkomst van het proces een teruggave is dan stopt het proces. (...). In 2014 is in de ICT ingebouwd dat het niet mogelijk is om een ambtshalve aanslag met een teruggave op te leggen. Dit leidde tot complexe ICT (..)”

(medewerker Belastingdienst)

“Als blijkt uit de gegevens dat de belastingbetaler recht heeft op teruggave, dan onderneemt de Belastingdienst niets.”

(medewerker Belastingdienst)

De systemen werken dus met name in het voordeel van de schatkist. Althans, de organisatie is zo ingericht dat dat het uitgangspunt lijkt te zijn. Bij laatstgenoemd voorbeeld was ook mogelijk misbruik de beweegreden om de ICT aan te passen, maar er wordt vervolgens geen rekening gehouden met burgers die het doenvermogen missen.

“De Belastingdienst stuurt bewust op kosten voor de belastingplichtige”.

(maatschappelijke organisatie)

“De druk zit meer op productie en niet op het aantal gewonnen beroepszaken. De productienorm speelt met name bij bezwaar. Dit leidt ertoe dat een behandelaar denkt ‘na mij de zondvloed’ en afstempelt.”

(medewerker Belastingdienst)

De Belastingdienst is ingericht als een efficiënte machine, maar wel een machine zonder noodknoppen voor het geval een situatie afwijkt. Burgers die daarvan het slachtoffer zijn, worden als bijkomstige schade gezien van een systeem dat overigens in de meerderheid van de gevallen goed lijkt te functioneren.

“Nu wordt dit soort uitval als collateral damage gezien.”

(medewerker Belastingdienst)

Deze manier van werken levert niet altijd het vermeende efficiencyvoordeel op. Dit is bijvoorbeeld te zien bij de inkomstenafhankelijke combinatiekorting die onterecht was toegekend in de jaren 2008-2012. Medewerkers van de Belastingdienst hebben (of mochten) toen uitsluitend de zogenoemde uitworpredenen van de computer gecontroleerd. Hierbij werd niet meegewogen dat het wettelijk systeem ervan uitgaat dat de Belastingdienst de aangifte

beoordeelt. Toen bleek dat alleen de uitworpredenen waren gecontroleerd en de inkomensafhankelijke combinatiekortingen niet, kon deze omissie vanwege de werking van art. 16 AWR niet meer worden hersteld. Er was dus weliswaar bezuinigd op personeelskosten maar in 40.000 gevallen kon de onterecht toegekende inkomensafhankelijke combinatiekorting niet meer worden teruggedraaid.²⁶²

Op basis van dit onderzoek heeft de commissie de indruk gekregen dat de economische rationaliteit overheersend is geworden en de rechtsbescherming in financieel perspectief wordt geplaatst: het is een financiële ‘knop’ waaraan gedraaid kan worden. Recht en rechtsbescherming kunnen ook worden beschouwd als iets eigensoortig, waaraan niet licht mag worden getornd vanuit financiële overwegingen (recht mag geld kosten, omdat het gaat om het behoud van de rechtsstaat).

4.6 Tussenconclusie

Uit dit hoofdstuk blijkt dat bij de organisatie van de Belastingdienst sprake is van zogenoemde ‘bureaucratic dysfunction’ waarbij de dienst er niet voldoende in slaagt de publieke waarde conform de normstelling (efficiënt, effectief, rechtmatig én behoorlijk) te leveren. Het verlies aan publieke waarde lijkt zich hier op alle gebieden voor te doen (materieel, immaterieel, individueel en collectief). Oorzaken daarvan liggen in te veel rompslomp, een niet adequate structuur, een cultuur van efficiency en rechtmatigheid, en een sturingsparadigma dat te eenzijdig uitgaat van de economische rationaliteit en de homo economicus als mensbeeld heeft. De organisatie is niet goed toegankelijk voor burgers en medewerkers hebben, door de wijze waarop de organisatie is ingericht en de verouderde automatiseringssystemen, geen goed beeld van de fiscale positie van de burger.

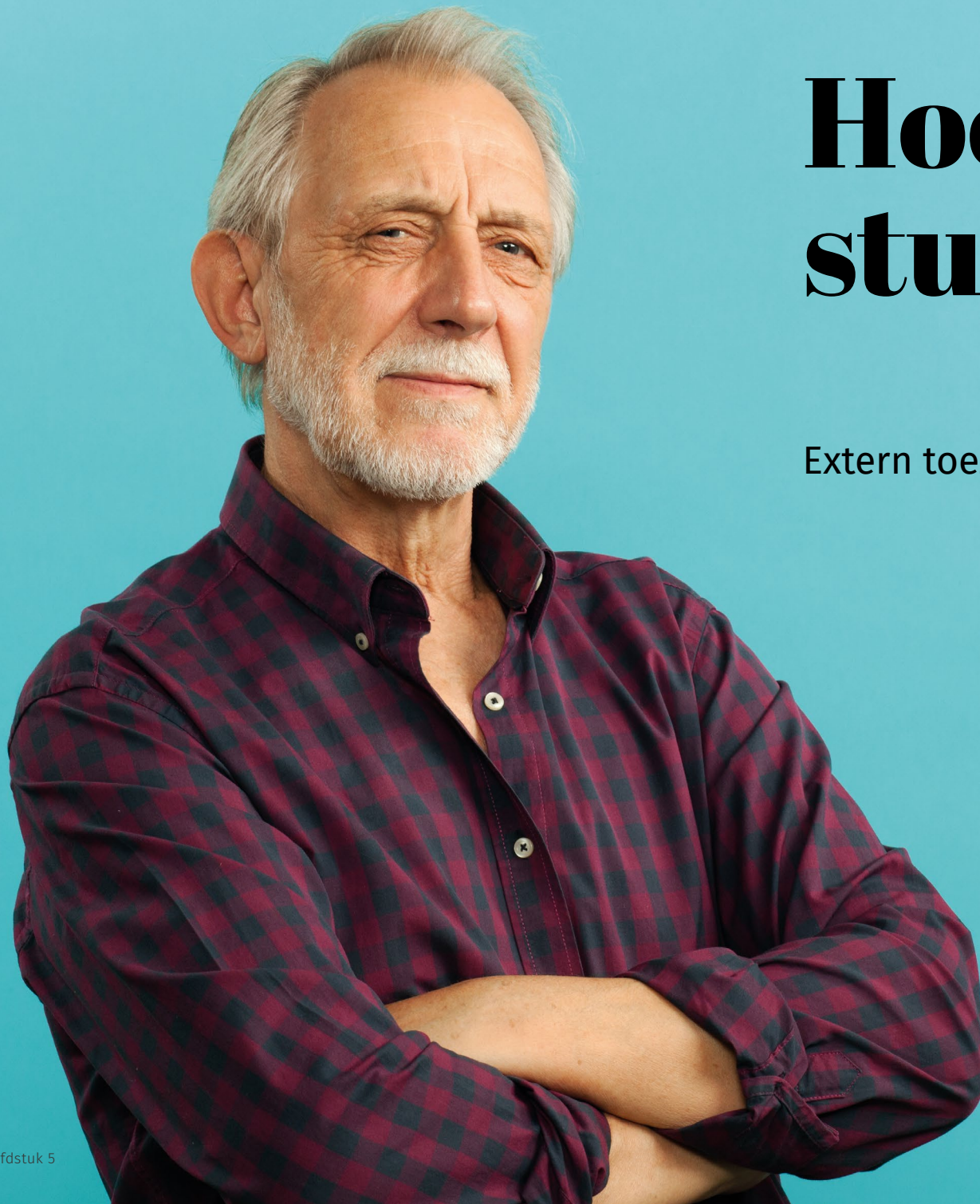
²⁶² Hoge Raad 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797, BNB 2018/147.

Afdelingen lijken allemaal onafhankelijk van elkaar te functioneren.

De Belastingdienst wekt de indruk van een grote machine die vooral is ingericht op massaliteit. Ruimte en mogelijkheden voor afwijkende situaties zijn door allerlei verschillende omstandigheden niet of onvoldoende gewaarborgd. Burgers (in kwetsbare posities) kunnen hierdoor ernstig in de knel komen. Dit kunnen individuen zijn maar ook groepen die zich in een specifieke situatie bevinden, zoals burgers die een bijstandsuitkering hebben en de pensioengerechtigde leeftijd bereiken of over een beperkt doervermogen beschikken. Het nadeel dat deze burgers ondervinden wordt beschouwd als onvermijdelijke bijkomende schade die de grootschaligheid van de (geautomatiseerde) processen nu eenmaal met zich brengt. Sommige medewerkers van de Belastingdienst proberen de schade zoveel mogelijk te beperken zoals het Stella-team. Het algemene beeld is echter dat veel medewerkers zich niet gehoord voelen of bang zijn om fouten te maken en daarom maar de processen en protocollen zoveel mogelijk volgen om zelf niet in de problemen te komen. Talloze signalen vanuit de werkvloer worden niet opgepikt of resulteren niet in concrete acties of een terugkoppeling. Hierdoor blijft veel informatie liggen op de betreffende afdeling, hetgeen medewerkers demotiveert om nog nieuwe ideeën aan te dragen.

Rechtsbescherming en dienstverlening zijn vanuit de organisatie bezien kostenposten waar doorgaans geen budget voor is. Het behalen van de kwantitatieve normen staat voorop. Bovendien valt op dat de organisatie de kernwaarde en koers van de organisatie vooral intern invult terwijl de Belastingdienst een externe, maatschappelijke functie heeft, te weten het belasting heffen en innen bij (en ten behoeve van) burgers. Zo lang de Belastingdienst de organisatie

en de interne en externe communicatie niet op orde heeft zullen de initiatieven ter verbetering van de rechtsbescherming niet tot het gewenste resultaat leiden (*hitting the target but missing the point*).



Hoofd- stuk 5

Extern toezicht



5.1 Inleiding

De commissie is gevraagd te onderzoeken of extern toezicht op de Belastingdienst van toegevoegde waarde kan zijn voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken. Onderdeel van deze vraag is om ook de praktische rechtsbescherming in andere landen te onderzoeken. In het bijzonder is daarbij aandacht gevraagd voor landen die een onafhankelijk controleorgaan hebben dat toezicht houdt op de Belastingdienst, zoals de Amerikaanse Taxpayer Advocate Service (TAS), of een vergelijkbaar orgaan. Indien zo iets vergelijkbaars volgens de commissie ook wenselijk is voor Nederland, wordt gevraagd dit op te nemen in de aanbevelingen of verbeterpunten.

De International Fiscal Association (IFA)²⁶³, de European Association of Tax Law Professors (EATLP)²⁶⁴ en het International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) hebben al diverse rechtsvergelijkende onderzoeken verricht naar de rechten van belastingplichtigen. Een van de meest uitgebreide onderzoeken is die van het IBFD, die door middel van een soort database Observatory on the Protection of Taxpayers Rights (OPTR) de effectieve rechtsbescherming van belastingplichtigen wereldwijd in kaart brengt en monitort. Daarbij worden principes, fundamentele rechten en zogenoemde best practices onderzocht en geïdentificeerd.²⁶⁵ Uit deze onderzoeken blijkt dat aspecten zoals dienstverlening, rechtshulp, rapportage aan de wetgever, enzovoorts op verschillende manieren institutioneel kunnen worden vormgegeven. Aangezien de TAS in de Verenigde Staten vrijwel al deze elementen

263 P. Baker & P. Pistone, *The practical protection of taxpayers' fundamental rights, General report*, IFA Cahiers 2015 – Volume 100B, p. 72 en 73.

264 <http://www.eatlp.org/eatlp-volumes-published>.

265 <https://www.ibfd.org/Academic/Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>.

in zich draagt, is ervoor gekozen om dit instituut uitgebreider te analyseren. De inventarisatie hiervan geschiedt in paragraaf 5.2.

Als in kaart is gebracht wat het doel en de functie is van de TAS en welke activiteiten worden verricht, zal vervolgens worden beoordeeld of en in hoeverre deze elementen toegevoegde waarde kunnen bieden voor de rechtsbescherming van burgers in Nederland. Daarbij wordt gekeken naar de vormen van extern toezicht die Nederland al heeft en wat de Belastingdienst al aan dienstverlening biedt. De rol van de rechter als externe toezichthouder wordt buiten beschouwing gelaten omdat die geen raakvlakken heeft met de TAS. Aangezien de TAS van origine een ombudsman was, zal in paragraaf 5.3 eerst een vergelijking gemaakt worden met de Nationale ombudsman. Mede naar aanleiding van de motie van het Tweede Kamerlid de heer Slootweg²⁶⁶, waarbij gepleit is voor de invoering van een fiscale ombudsman, is het besluit genomen om een inspectie in het leven te roepen die toezicht gaat houden op de Belastingdienst. De rol en de taak van deze inspectie zal worden onderzocht in paragraaf 5.4. Aangezien de TAS eveneens kosteloze rechtshulp en rechtsbijstand verleent, zal in paragraaf 5.5 in kaart worden gebracht welke voorzieningen Nederland biedt en waar de leemtes zijn²⁶⁷. In paragraaf 5.6 wordt afgesloten met een tussenconclusie.

266 Motie van het lid Slootweg, <https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/moties/detail?id=2020Z12969&did=2020D27666> en voor meer hierover M. Spanjers, 'Fiscale ombudsman', *WFR* 2020/18.

267 Zie paragraaf 2.8.

5.2 Verenigde Staten: Taxpayer Advocate Service

De Taxpayer Advocate Service komt voort uit de Taxpayer Ombudsman die al in 1979 is opgericht. In 1998 is deze ombudsman gewijzigd in een 'advocate service'.²⁶⁸ Dat komt omdat de TAS, anders dan de ombudsman, eveneens de rol van belangenbehartiger (*advocate*) voor burgers vervult bij geschillen tussen burgers en de Amerikaanse belastingdienst (IRS). De TAS is een onafhankelijk orgaan²⁶⁹ binnen de IRS dat opkomt voor de rechten van belastingplichtigen die vallen onder de reikwijdte van de Taxpayer Bill of Rights. Doordat sprake is van een orgaan binnen de IRS heeft de TAS toegang tot dezelfde dossiers en informatie als de IRS. Op de homepage van de IRS (*Know your rights*) staat een verwijzing naar de TAS. Toelichting op wat de TAS doet en voor een belastingplichtige kan betekenen, staat verder op de aparte pagina's van de TAS.²⁷⁰ De TAS is in elke staat vertegenwoordigd en kan bereikt worden via e-mail, telefoon of door middel van videoconferencing. Daarbij wordt informatie en hulp in verschillende talen aangeboden.

²⁶⁸ Zie voor de historie van de Taxpayer Advocate: https://www.irs.gov/pub/tas/evolution_of_the_office_of_the_taxpayer_advocate.pdf.

²⁶⁹ De wijze waarop die onafhankelijkheid wordt gewaarborgd is vastgelegd in Internal Revenue Code Sec. 7803 onderdeel B.

²⁷⁰ <https://www.irs.gov/taxpayer-advocate>.

Zowel particulieren als ondernemers kunnen een beroep doen op de TAS. Er kan alleen een beroep op de TAS worden gedaan als die van toegevoegde waarde kan zijn. Het uitgangspunt is dat de TAS een belastingplichtige helpt indien het hem zelf niet lukt om zijn problemen met de IRS op te lossen, bijvoorbeeld als:

- het probleem leidt tot financiële moeilijkheden voor de belastingplichtige, zijn familie of zijn onderneming;
- er sprake is van onmiddellijk dreigende negatieve gevolgen;
- geprobeerd is contact te krijgen met de IRS maar dat niet gelukt is, of dat er op de beloofde datum geen antwoord is gekomen of
- sprake is van bijzondere feiten of (juridische) omstandigheden en de IRS een 'one size fits all', benadering hanteert, niet luistert en zich niet realiseert dat ze in dit geval een nieuwe benadering moet kiezen.

De TAS accepteert in zijn algemeenheid geen gevallen waarin sprake is van trage procesverwerking bijvoorbeeld als een aanslag of teruggave langer op zich laat wachten. De TAS gaat ervanuit dat deze kwesties ook zonder zijn tussenkomst oplost kunnen worden en omdat de middelen van de TAS begrensd zijn. Maar, als sprake is van een complex geval, als er financiële problemen zijn of als de belastingplichtige erop staat, dan komt de TAS alsnog in actie.²⁷¹ De TAS presenteert zichzelf dan ook als '*the voice of the taxpayer*' en als een vangnet voor belastingplichtigen die problemen ondervinden met de IRS.²⁷² Naast het bovenstaande doet de TAS nog het volgende.

²⁷¹ Onderdeel 10 zie <https://www.irs.gov/advocate/the-taxpayer-advocate-service-is-your-voice-at-the-irs>.

²⁷² M.B.A. van Hout, 'Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen', *WFR* 2018/212.

*Systemic Advocacy Management System (SAMS)*²⁷³
Belastingplichtigen hebben de mogelijkheid om bij de TAS problemen te melden die zij tegenkomen met betrekking tot het functioneren van de IRS of met betrekking tot wetgeving. Er moet wel sprake zijn van een probleem dat meerdere belastingbetalers aangaat. Dit melden gaat relatief eenvoudig met één druk op de knop op de website van de TAS. Met SAMS wordt beoogd om fundamentele problemen in de uitvoering te signaleren met het doel om die voor de toekomst op te lossen.²⁷⁴ Daartoe kan de TAS zelfs aanbevelingen doen aan de wetgever, zoals hierna verder zal worden toegelicht.

*The Taxpayer Advocacy Panel (TAP)*²⁷⁵
De TAP is een adviescommissie die bestaat uit een groep van 75 burgers (vrijwilligers) die naar de verhalen van belastingplichtigen luisteren, problemen van belastingplichtigen in kaart brengen en voorstellen doen om de dienstverlening van de IRS en de 'customer satisfaction' te verbeteren. Ze helpen om voor belastingplichtigen belangrijke kwesties in beeld te brengen en om het perspectief van de burger onder de aandacht van de IRS te brengen. Zij fungeren eveneens als focusgroep die aanbevelingen doet aan de IRS en de TAS. Leden nemen deel aan IRS-projecten.

*Rapporten*²⁷⁶
De TAS is wettelijk verplicht om jaarlijks twee rapporten uit te brengen aan het Amerikaanse Congres. Het eerste rapport, dat meestal in juni wordt uitgebracht, bevat de doelstellingen en activiteiten die de TAS heeft voor het komende jaar. Eind december volgt dan het tweede

273 <https://www.irs.gov/advocate/systemic-advocacy-management-system-sams>.

274 M.B.A. van Hout, 'Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen', *WFR* 2018/212.

275 <https://www.irs.gov/advocate/taxpayer-advocacy-panel>.

276 <https://www.irs.gov/advocate/reports-to-congress>.

rapport, dat een opsomming bevat van de tien meest serieuze problemen waar belastingplichtigen dat jaar tegenaan zijn gelopen. Tevens bevat dit rapport aanbevelingen om deze problemen op te lossen en voorstellen om dienstverlening te verbeteren en de lasten van belastingplichtigen te verminderen. Dit rapport benoemt ook de top tien van fiscale onderwerpen waar het meest over geprocedeerd is. Daarbij wordt aangegeven in hoeveel gevallen de IRS de procedures wint of verliest. Daarnaast rapporteert de TAS over onderzoeken die zij uitgevoerd hebben naar verschillende onderwerpen, variërend van het onterecht toepassen van sancties door de IRS, een effectmeting van verstuurd brieven, maar ook over onderwerpen als de gevolgen van het vervangen van boekenonderzoeken door correspondentie.

*Het Paarse boekje*²⁷⁷
De TAS geeft het *National Taxpayer Advocate Purple Book* uit. De versie uit 2020 presenteert een beknopte opsomming van aanbevelingen die de rechten van belastingplichtigen en de uitvoering door de IRS kunnen verbeteren. Het gaat om voorstellen voor verbeteringen van het proces van aangifte doen, aanslagen opleggen en innen, hervormingen op gebied van boetes en rente, verbetering van de rechten van belastingplichtigen in bezwaar en beroep en op gebied van privacy en geheimhouding. De aanbevelingen bevatten voorstellen voor onder meer: wetgeving, verduidelijking van IRS-richtlijnen, een onderzoeksopdracht aan de IRS en adequate financiering voor de IRS. De TAS stelt dat de meeste van haar aanbevelingen niet controversieel zijn, gebaseerd op gezond verstand en bruikbaar voor de wetgevende comités en de andere leden van het Congres.

277 <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2019-annual-report-to-congress/national-taxpayer-advocate-2020-purple-book-2>.

Gelieerde programma's

*Low income tax clinics (LITC)*²⁷⁸

Op de website van de IRS wordt verwezen naar de *Low Income Tax Clinics*. Dit is een aan de TAS gelieerd en gesubsidieerd programma dat in bijna alle staten fiscale rechtshulp verzorgt voor belastingplichtigen met een beperkt inkomen. Het doel van dit programma is om een behoorlijke belastingheffing te verzekeren voor belastingplichtigen met een inkomen beneden een bepaalde inkomensgrens en belastingplichtigen voor wie Engels de tweede taal is. Het programma biedt gratis vertegenwoordiging bij geschillen met de IRS in geval van controles, bij beroep en invorderingskwesaties. Daarnaast wordt voorlichting gegeven. De hulp is gratis of tegen een kleine vergoeding.

Een LITC wordt bemand door vrijwilligers waaronder een advocaat, accountant of gecertificeerd belastingadviseur die bevoegd is om de belastingbetaler te kunnen vertegenwoordigen bij de IRS of in beroep bij de Tax Courts (belastingrechter). Zowel studenten rechten als recent afgestudeerden kunnen gemachtigd worden om belastingplichtigen te vertegenwoordigen bij de IRS. Deze LITC's zijn onafhankelijk van de IRS maar worden wel deels door de IRS gesubsidieerd. De TAS houdt toezicht op de LITC's en beheert de subsidies. Universiteiten (academische instellingen) en non-profit organisaties komen in aanmerking voor subsidie. De LITC's tonen overeenkomsten met de Belastingwinkels in Nederland maar bieden uitgebreidere service en zijn ook toegankelijk voor kleine ondernemers.

²⁷⁸ Zie voor meer hierover <https://www.taxpayeradvocate.irs.gov/about-us/low-income-taxpayer-clinics-litc> en <https://www.irs.gov/advocate/low-income-taxpayer-clinics>.

In tegenstelling tot de LITC's ontvangen de Belastingwinkels geen financiële ondersteuning van de Belastingdienst. In Nederland zijn Belastingwinkels afhankelijk van giften, sponsors of gemeentelijke subsidies²⁷⁹.

*U.S. Tax Court Programs*²⁸⁰

De Tax Courts hebben zich gecommitteerd om er voor te zorgen dat het recht toegankelijk is voor iedereen die in beroep gaat en stelt informatie zowel digitaal als op papier beschikbaar voor iedereen die procedeert zonder de bijstand van een deskundige. Daarnaast attenderen zij belastingplichtigen op de mogelijkheid van vertegenwoordiging door de vrijwilligers van de LITC's. Ze faciliteren de deelname van vrijwilligers van de orde van advocaten in het onderstaande Calendar Call Program.

*Tax Court's Calendar Call Program*²⁸¹

Bij rechtszittingen van de Tax Courts kunnen belastingplichtigen, die zich om financiële redenen niet door een procesdeskundige (kunnen) laten bijstaan, zich op de dag van de zitting ter plaatse gratis laten vertegenwoordigen door een advocaat. Dit is een vrijwilliger die zich daar voor aangemeld heeft. Deze advocaat legt de procedure uit en vertegenwoordigt de belastingplichtige. Deze ondersteuning zorgt ervoor dat belastingplichtigen beter geïnformeerd zijn over de toepassing van de belastingwetten op hun zaak en wat hun rechten zijn met betrekking tot het standpunt van de IRS voordat ze voor de rechter verschijnen.

²⁷⁹ Daarbij worden vaak allerlei voorwaarden gesteld. Bijvoorbeeld dat alleen hulp mag worden geboden aan burgers met een bepaald inkomen of uit een bepaalde gemeente.

²⁸⁰ <https://www.ustaxcourt.gov/clinics.html>.

²⁸¹ <https://www.ustaxcourt.gov/clinics.html> en https://www.americanbar.org/groups/taxation/tax_pro_bono/pro_bono_resources.

Uit het voorgaande blijkt dat de TAS voor de Amerikaanse burger een belangrijke rol vervult. Deze is zeer uiteenlopend van klachtbehandelaar, bemiddelaar, belangenbehartiger (rechtshulp en rechtsbijstand), onderzoeker tot en met digitaal meldpunt voor systemische problemen. Bovendien valt op dat Amerikaanse burgers worden betrokken bij de verbetering van de dienstverlening van de IRS en verbetering van de “customer satisfaction”. Hierna zal worden onderzocht of en in hoeverre deze rollen op soortgelijke wijze al (voldoende) vervuld worden door de Belastingdienst of door andere organisaties in Nederland.

5.3 Nationale ombudsman of een fiscale ombudsman?

Een burger die een klacht heeft over het gedrag van een medewerker van de Belastingdienst kan hierover klagen bij de Nationale ombudsman. Daarvoor moet hij eerst zelf een klacht bij de Belastingdienst ingediend hebben die niet tot een oplossing heeft geleid.²⁸² Voorafgaand aan het indienen van de klacht bij de Nationale ombudsman kan telefonisch overlegd worden. De klacht kan per brief of digitaal ingediend worden bij de Nationale ombudsman.²⁸³ De klachtenprocedure is niet beschikbaar als het conflict ziet op een besluit van de Belastingdienst waartegen bezwaar of beroep kan worden ingesteld.²⁸⁴ Als het probleem snel op te lossen is of snel optreden nodig is, wordt direct geholpen (interventie) of doorverwezen naar het juiste overheidsorgaan. Als de relatie met de Belastingdienst erg verslechterd is, wordt een bemiddelend gesprek voorgesteld. Bij een ingewikkelder klacht volgt eerst uitgebreid onderzoek waarna afgesloten wordt met een brief of een rapport. Er wordt afgesloten met een

²⁸² Art. 9:20 Awb.

²⁸³ <https://www.nationaleombudsman.nl/waarmee-kunnen-wij-uhelpen/belastingdienst>.

²⁸⁴ Art. 9:22 Awb.

brief als de uitkomst van het onderzoek alleen voor de indiener van de klacht van belang is. Een rapport kan gebruikt worden om de dienstverlening (ook) naar andere burgers toe te verbeteren.

In 2019 zijn 3.385 klachten over de Belastingdienst ingediend. In 2.919 gevallen was sprake van het geven van informatie of doorverwijzing. In drie gevallen is sprake geweest van onderzoek met een rapport waarbij één klacht gegrond is bevonden. In 110 gevallen was sprake van een onderzoek met een brief.²⁸⁵

In zijn Jaarverslag over 2017 geeft de Nationale ombudsman aan dat de aanleiding voor onderzoek kan zijn dat hij over een bepaald onderwerp veel klachten ontvangt of dat er maatschappelijke onrust is over een onderwerp. Vaak is het een combinatie van beide. De conclusies en aanbevelingen op basis van een dergelijk onderzoek gaan dan niet over een enkel geval, maar richten zich op uitvoering in algemene zin.²⁸⁶ In 2019 zijn 29 uit eigen beweging verrichte onderzoeken afgerond met een openbaar rapport of met een brief aan de betrokken bewindspersoon.²⁸⁷ Op onderzoeken volgen terugblikonderzoeken om te kijken of de aanbevelingen zijn opgevolgd. De onderwerpen waaraan jaarlijks extra aandacht gegeven zal worden, staan op de Ombudsagenda.²⁸⁸

Soms leidt een klacht of signaal tot een nader onderzoek met aanbevelingen. In 2018 werd bijvoorbeeld een signaal ontvangen dat de Belastingdienst niet zou waarborgen dat de dwangbevelkosten op eigen initiatief worden verlaagd

²⁸⁵ <https://www.nationaleombudsman.nl/system/files/bijlage/Cijferbijlage%20jaarverslag%202019%20def.pdf>.

²⁸⁶ Nationale Ombudsman, Jaarverslag 2017, p. 31.

²⁸⁷ <https://www.nationaleombudsman.nl/system/files/bijlage/Jaarverslag%202019%20Publieksversie%20def.pdf> p. 9.

²⁸⁸ <https://www.nationaleombudsman.nl/ombudsagenda-2020>.

als een aanslag wordt verminderd.²⁸⁹ In augustus 2019 werd echter vastgesteld dat in de periode van 2014 tot en met 2018 bij ruim 266.000 burgers en bedrijven door de Belastingdienst dwangbevelkosten ten onrechte niet zijn verlaagd. Dit heeft in 2019 geleid tot vragen aan de Staatssecretaris met afschrift aan de DG Belastingdienst en de Tweede Kamer.

Verder verricht de Nationale ombudsman ook systemische onderzoeken. Klachten en signalen vormden aanleiding om in 2019 een hernieuwd onderzoek²⁹⁰ in te stellen naar het invorderen van schulden door de overheid.²⁹¹ Dit heeft geleid tot het opstellen van een behoorlijkheidskader voor invordering, het benoemen van de belangrijkste knelpunten, het doen van aanbevelingen en het verzoek van de Nationale ombudsman om op de hoogte te worden gebracht van de voortgang van de maatregelen naar aanleiding van de aanbevelingen. De brieven en rapporten leiden ook regelmatig tot kabinetsreacties en Kamervragen.²⁹²

289 https://www.nationaleombudsman.nl/rapporten/rapport-brief-belastingdienst_verlagen_dwangbevelkosten.

290 Het eerste rapport was uit 2013. Zie Nationale ombudsman, *In het krijt bij de overheid, verstandig invorderen met het oog op maatschappelijke kosten*, Rapport van 13 januari 2013 nr. 2013/003. Zie ook paragraaf 3.3.1.2.

291 Zie Nationale ombudsman, *Onderzoek naar knelpunten die burgers ervaren bij het invorderen van schulden door de overheid*, Onderzoek van 9 februari 2019 nr. 2019/005; <https://www.nationaleombudsman.nl/nieuws/onderzoeken/2019005-onderzoek-naar-knelpunten-die-burgers-ervaren-bij-het-invorderen-van>.

292 Jaarverslag Nationale ombudsman Kinderombudsman Veteranenombudsman 2019, p. 8.

ORDEEL VAN DE COMMISSIE: FISCALE OMBUDSMAN

Op 1 juli 2020²⁹³ heeft de Tweede Kamer met de Motie Slootweg c.s. de regering verzocht in gesprek te gaan met de Nationale ombudsman om de instelling van een speciale ombudsman voor belastingzaken te onderzoeken. In het Algemeen Overleg van de Vaste commissie voor Financiën van 2 december 2020 heeft de Staatssecretaris aangegeven in overleg te zijn met de Nationale ombudsman en hier begin 2021 over te zullen rapporteren. De Nationale ombudsman heeft echter al aangegeven dat hij het niet verstandig acht om een aparte fiscale ombudsman aan te wijzen. Uit zijn huidige taakstelling vloeit namelijk al voort dat hij al jaren als ombudsman voor de Belastingdienst en Belastingdienst/Toeslagen functioneert.²⁹⁴ Dit roept de vraag op wat een fiscale ombudsman toevoegt ten opzichte van de huidige Nationale ombudsman. Temeer, nu de Nationale ombudsman (al in 2017) uiterst adequaat heeft gereageerd ten aanzien van de toeslagenaffaire.²⁹⁵ Het probleem is meer dat de signalen van de Nationale ombudsman niet altijd goed of voortvarend door overheidsinstanties worden opgepakt en dat burgers de Nationale ombudsman niet altijd (weten te) vinden²⁹⁶ of al moe gestreden zijn in het voortraject met de fiscus. Een aparte fiscale ombudsman zal daarom volgens de commissie geen

293 Voorjaarsnota 2020, *Kamerstukken II* 2019-20, 35 450 nr. 7 Motie van het lid Slootweg c.s., Voorgesteld 1 juli 2020.

294 Interview BNR radio 10 juli 2020 <https://www.bnr.nl/search?q=Nationale%20ombudsman>.

295 Rapport van de Nationale ombudsman, *Geen power play maar fair play, Onevenredig harde aanpak van 232 gezinnen met kinderopvangtoeslag*, augustus 2017, beschikbaar via https://www.nationaleombudsman.nl/system/files/onderzoek/Rapport%202017-095%20Geen%20powerplay%20maar%20fair%20play_0.pdf.

296 J.A. Smit, *De Nationale ombudsman over het jaar 2017, Maandblad Belasting Beschouwingen* 2018, nr. 7-8, p. 320-322.

bijdrage leveren aan de verbetering van de praktische rechtsbescherming van burgers in belastingzaken. Het is veel belangrijker om de signaleringsfunctie richting de politiek te verbeteren dan wel te waarborgen dat adequater op signalen van de Nationale ombudsman wordt gereageerd.

5.4 Inspectie Belastingen Toeslagen Douane

Recentelijk is besloten dat er een nieuw op te richten inspectie Belastingen Toeslagen Douane (verder: Inspectie BTDO) komt die zal ressorteren onder het Ministerie van Financiën. De taken van de Inspectie BTDO worden in de Kamerbrief van 6 november 2020 als volgt omschreven: een externe toezichthouder die structurele en incidentele problemen in de kwaliteit van de dienstverlening kan signaleren, onderzoeken en agenderen.²⁹⁷ Deze externe toezichthouder kan onderzoeken hoe de aansturing van de taakuitvoering verloopt en (publiekelijk) wijzen op onuitvoerbare eisen die aan de uitvoerende diensten worden gesteld. Met het oog op een volledig onafhankelijke taakuitoefening door de inspectie wordt de relatie tussen inspectie en het ministerie conform de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties ingericht. Daarin is onder meer bepaald dat de beleidsverantwoordelijke minister de rijksinspectie geen bijzondere aanwijzing mag geven die, kortgezegd, inbreuk maken op het beginsel van onpartijdigheid en onafhankelijkheid. De inspectie zal onafhankelijk zijn in het onderzoek, het oordeel en de openbaarheid en legt publieke verantwoording af.

²⁹⁷ Kamerbrief-oprichting-inspectie-belastingen-toeslagen-en-douane 6 november 2020, beschikbaar via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/11/06/kamerbrief-over-oprichting-inspectie-belastingen-toeslagen-en-douane>.

De commissie Hemels, die de Staatssecretaris heeft geadviseerd over de rol en de functie van extern toezicht²⁹⁸, ziet bij de inspectie geen taak weggelegd voor klachtbehandeling en vindt dat die taak is weggelegd voor de Nationale ombudsman. Zij vindt dat er fundamentele verschillen zijn tussen de ombudsfunctie en toezicht, hoewel rapporten van de Nationale ombudsman ook structurele problemen in een overheidsdienst kunnen agenderen. De commissie Hemels is van mening dat het niet voor de hand ligt dat de Nationale ombudsman uitgebreid onderzoek doet naar het intern functioneren van een organisatie of naar de aansturing van een uitvoeringsorganisatie en de relatie tussen de uitvoeringsorganisatie en het ministerie. De commissie Hemels vindt wel dat de inspectie zich kan openstellen voor klachten en het burgerperspectief moet behartigen. De inspectie moet zich aldus Hemels vooral kunnen beperken tot 'incidententoezicht' en 'reflectief toezicht'. De toegevoegde waarde van de inspectie is: het signaleren van feiten in de uitvoering, de taakformulering en het toezicht op de uitvoeringspraktijk.

OORDEEL VAN DE COMMISSIE: INSPECTIE BELASTINGEN TOESLAGEN DOUANE

De nieuwe inspectie krijgt volgens haar taakstelling geen rol om de praktische rechtsbescherming van de burger of kleine ondernemer te waarborgen of te ondersteunen. Weliswaar zal een verbetering van de kwaliteit van de dienstverlening van positieve invloed zijn op de rechtsbescherming maar de vraag is in hoeverre de burger daar zelf mee geholpen is.

²⁹⁸ J. van Erp, J. van den Bos en S. Hemels, *Toezicht als tegenkracht. Naar een inspectie op de domeinen belastingen, toeslagen en douane*, 1 Oktober 2020, beschikbaar via <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/11/06/toezicht-als-tegenkracht>.

Voor de burger is immers slechts relevant of de negatieve rechtsgevolgen van een onbehoorlijke gedraging of besluit van de Belastingdienst ongedaan kunnen worden gemaakt. Een inspectie heeft die bevoegdheid, voor zover dat op dit moment kan worden beoordeeld, niet. Aangezien de nadere uitwerking van de taakuitvoering medio 2021 wordt verwacht, is nog niet duidelijk welke functie dit extern toezicht precies zal vervullen maar de verwachting is dat die voor de rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers van weinig betekenis zal zijn. Conform het advies van de commissie Hemels, zal binnen een periode van vijf jaar op basis van een evaluatie worden gezien of de beëindiging, continuering of aanpassing van de taken van de inspectie wenselijk is.

5.5 Betaalbare rechtshulp en bijstand

Uit paragraaf 5.2 blijkt dat de TAS een belangrijke rol vervult als belangenbehartiger van Amerikaanse burgers en dat diverse faciliteiten worden geboden ten aanzien van rechtshulp en bijstand. In paragraaf 2.8 is al uiteengezet dat betaalbare rechtshulp en of bijstand in Nederland niet in voldoende mate voor iedereen beschikbaar is. Dit laatste wordt in deze paragraaf nader onderbouwd. Daarbij wordt in paragraaf 5.4.1. eerst ingegaan op de vraag in hoeverre burgers recht hebben op gefinancierde rechtshulp en of bijstand. Vervolgens wordt in paragraaf 5.4.2 een overzicht gegeven van de in Nederland beschikbare rechtshulp en/of bijstand voor wie over onvoldoende middelen beschikt om commerciële rechtshulp en bijstand te bekostigen.

5.5.1 Recht op gefinancierde rechtshulp en bijstand

In Nederland is rechtsbijstand op grond van artikel 18 Grondwet een sociaal grondrecht. De wetgever heeft uitvoering gegeven aan het tweede lid van artikel 18 Grondwet in de Wet op de rechtsbijstand (WRB). Deze wet bepaalt wanneer gefinancierde rechtsbijstand wordt verleend aan minder draagkrachtigen. Ten aanzien van

belastingzaken is een tweetal uitzonderingen relevant. De eerste uitzondering is: “als het rechtsbelang waarop de aanvraag voor gefinancierde rechtsbijstand betrekking heeft, de uitoefening van een zelfstandig beroep of bedrijf betreft”.²⁹⁹ Deze bepaling dient te voorkomen dat ondernemingsrisico’s op de overheid worden afgewenteld, maar zorgt er tevens voor dat bijvoorbeeld zzp’ers geen gebruik van gefinancierde rechtsbijstand kunnen maken. De tweede uitzondering is als het een belang betreft waarvan de behartiging redelijkerwijze aan de aanvrager zelf kan worden overgelaten.³⁰⁰ Het Besluit rechtsbijstand- en toevoegcriteria sluit daarnaast nog een aantal fiscaal gerelateerde activiteiten (impliciet) uit van gefinancierde rechtsbijstand, zoals:

- het doen van belastingaangifte;
- het indienen van een bezwaarschrift in een belastingzaak indien het bezwaar uitsluitend betrekking heeft op een geschil van feitelijke of rekenkundige aard;
- het vragen van kwijschelding van een belastingschuld;
- het vragen van een voor beroep vatbare beslissing tenzij de aanvraag uitvoerig wordt gemotiveerd of
- het indienen van een andere aanvraag bij een bestuursorgaan om een besluit te nemen.³⁰¹

Uit het voorgaande blijkt dat belastingplichtigen het recht hebben om zich te laten bijstaan, maar dat er ten aanzien van het recht op gefinancierde rechtsbijstand nogal wat uitzonderingen zijn. Deze uitzonderingen zorgen ervoor dat maar weinig belastingplichtigen effectief gebruik kunnen maken van deze voorziening.³⁰²

²⁹⁹ Art 12, lid 2 onderdeel e Wet op de rechtsbijstand.

³⁰⁰ Art 12, lid 2 onderdeel g Wet op de rechtsbijstand.

³⁰¹ Art. 8 Besluit rechtsbijstand- en toevoegcriteria.

³⁰² M.B.A. van Hout, ‘Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen’, *WFR* 2018/212.

5.5.2 Beschikbaarheid van pro bono rechtshulp

In Nederland wordt door diverse organisaties pro bono fiscale rechtshulp geboden. Deze organisaties hanteren allerlei verschillende voorwaarden voor burgers en kleine ondernemers zoals lidmaatschap van de betreffende organisatie, een bepaald maximum inkomen, inwoner zijn van een bepaalde gemeente, enzovoorts. In veel gevallen zijn deze voorwaarden door de overheid gesteld om subsidie te kunnen krijgen. De beschikbaarheid van pro bono rechtshulp laat een nogal een versnipperd landschap zien. Voor zover bekend, wordt in Nederland door de volgende organisaties (vrijwel) kosteloze fiscale rechtshulp geboden:

1. de Belastingdienst;
2. Belastingwinkels in Amsterdam, Groningen, Den Haag, Rotterdam, Eindhoven, de Smeetskring in Tilburg en Stichting FIRST (Maastricht, Roermond, Echt en Meerssen);
3. hulp in de bibliotheek;
4. Sociaal raadslieden;
5. het Juridisch Loket;
6. Vereniging Sociale Advocatuur Nederland en
7. Vak- en ouderenbonden, zoals het FNV, CNV en de ANBO.

Ad 1. Belastingdienst

De Belastingdienst geeft voorlichting op de website aan particulieren en ondernemers. Voor vragen, het maken van een afspraak of aanvragen van een betalingsregeling kan gebeld worden met de BelastingTelefoon. Daarnaast kunnen vragen gesteld worden op Twitter, Facebook en Instagram. De Belastingdienst biedt jaarlijks aan circa 50.000 mensen die dat nodig hebben persoonlijk hulp bij aangifte (Huba) op locatie. Hulp bij aangifte wordt alleen geboden bij het invullen van de aangifte inkomstenbelasting. Daarbij worden ondernemers niet expliciet uitgesloten maar op de website wordt

het volgende opgemerkt: “Mensen met een complexe aangifte of ondernemers laten hun aangifte in de regel door een belastingconsulent invullen. Hier zijn wel kosten aan verbonden, maar het biedt u ook gemak”. Verder wordt verwezen naar hulp in de bibliotheek³⁰³ en wordt door de Belastingdienst gebruik gemaakt van een website ‘Kennissetwerk’ waar informatie, cursussen en tips worden aangeboden voor degenen die anderen helpen met hun aangifte inkomstenbelasting of toeslagen (zogenoemde maatschappelijke dienstverleners).³⁰⁴

Ad 2. Belastingwinkels

De Belastingwinkels zijn stichtingen verbonden aan een vijftal universiteiten (Groningen, Leiden, Maastricht, Rotterdam en Tilburg) en de Fontys Hogeschool Eindhoven. De vrijwilligers, veelal studenten fiscaal recht, notariaat of fiscale economie, helpen particulieren beneden een bepaalde inkomensgrens (doorgaans rond 35.000 euro) bij het doen van hun aangifte inkomstenbelasting. Daarnaast wordt soms hulp geboden bij bezwaarprocedures of de kwijtschelding van een belastingschuld. Enkele Belastingwinkels geven aan dat ze ook bijstand verlenen bij beroepsprocedures. De hulp is over het algemeen gratis maar soms wordt een (kleine) bijdrage gevraagd. Kleine ondernemers en zzp'ers kunnen hier niet terecht. De Belastingwinkels beperken zich verder tot hulp aan burgers in de steden waar zij gevestigd zijn. Zij hebben vaak beperkte openingstijden en sommige Belastingwinkels zijn alleen actief in de periode van de aangiftecampagne.

303 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/belastingaangifte/content/kan_ik_hulp_krijgen.

304 https://portaal.belastingdienst.nl/wps/portal/knw/home/kennissetwerk/!ut/p/z1/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfj08zividwtLQyNTAwC_H09LA0CPYNMPNy8wowNTMz1wwkpiAJKG-AAjg-ZA_VFgJThNMIMqwGOGl35Uek5-EsS5jnIjxhbp-IFfQWmpRalFeqVF-QOGMkpKCYitVA1WD8vJyvft8_PScVL3k_FxVA2xaMvKLS_QjUFX-qF-RGGGSZ5pT5OCoqAgCKaFy/dz/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh.

Ad 3. Bibliotheek

Aangiftehulp

Op basis van een convenant³⁰⁵ tussen de Koninklijke Bibliotheek (KB) en de Belastingdienst wordt een landelijk dekkend netwerk gecreëerd waar burgers terecht kunnen voor hulp bij belasting- en toeslagzaken in de bibliotheek. De bibliotheek zoekt daarbij de samenwerking met maatschappelijke dienstverleners³⁰⁶, waarbij de Belastingdienst deze maatschappelijke dienstverleners ondersteunt bij hun rol als hulpverlener bij belasting- en toeslagzaken. Deze hulp wordt in het bijzonder geboden op locaties waar de Belastingdienst geen ondersteuning biedt bij de aangifte inkomstenbelasting tijdens de aangiftecampagnes. Het doel is om daarmee in het jaar 2022 uiteindelijk ongeveer 80.000 burgers te helpen. Momenteel zijn er 32 bibliotheken met een belastingspreekuur (met minimaal 15 openingsuren per week) van de in totaal 743 (hoofd)vestigingen van bibliotheken³⁰⁷. Uit de tekst van het convenant blijkt dat het vooral een faciliteit is voor organisaties die niet of minder zelfredzame belastingplichtigen helpen bij het regelen van hun belasting- of toeslagzaken. Hierdoor is de bemanning van deze hulppunten afhankelijk van de beschikbaarheid van die (vrijwilligers) organisaties. Verder voorziet het convenant niet in hulp aan kleine ondernemers en zzp'ers.

305 18 februari 2019 Convenant inzake samenwerking tussen de Koninklijke Bibliotheek en de Belastingdienst ten behoeve van de ondersteuning van een landelijk netwerk van hulp bij belasting- en toeslagzaken 2019-2022.

306 Het is niet duidelijk wie dat precies zijn.

307 In 2019.

Informatiepunten

Sinds 1 juli 2019 kunnen burgers met vragen over overheidsdienstverlening terecht bij 15 zogenoemde 'Informatiepunten digitale overheid' in lokale bibliotheken verspreid door het land. De Belastingdienst is één van de organisaties die hiermee de toegankelijkheid van zijn dienstverlening wil vergroten voor mensen die minder 'digivaardig' zijn. Getrainde bibliotheekmedewerkers helpen hen bij het zoeken van informatie op de algemene websites van aangesloten overheidsorganisaties. Bij meer persoonsgebonden vragen verwijzen zij burgers naar organisaties of naar lokale partners van de bibliotheek, zoals welzijnsorganisaties, ouderenbonden en de gemeente. Het is de bedoeling dat het aantal Informatiepunten de komende jaren wordt uitgebouwd zodat er in 2021 een landelijk dekkend netwerk is.

Ad 4. Sociaal raadslieden³⁰⁸

Sociaal raadslieden geven in een groot aantal Nederlandse gemeenten kosteloos informatie over financiële of juridische kwesties. Ze helpen burgers ook op weg bij het oplossen van problemen rond belastingen en kwijtschelding. Sommige sociaal raadslieden bieden hulp bij het invullen van aangiftes, invorderingsgeschillen en bij bezwaar en beroep. Zij bieden geen hulp bij invorderingskwesties voor de civiele rechter. Bovendien staat deze hulp niet open voor kleine ondernemers en zzp'ers. Ook zijn sociaal raadslieden niet in elke regio actief.

308 <https://www.sociaalwerk nederland.nl/sociaal-raadslieden>.

Ad 5. Juridisch Loket³⁰⁹

Het Juridisch Loket geeft gratis juridisch advies. Er zijn ongeveer 350 onafhankelijke juristen in 30 vestigingen die persoonlijk advies geven. Als iemand een rechtszaak wil beginnen of voor de rechter moet verschijnen dan kan worden doorverwezen naar een advocaat. Mensen met een laag inkomen kunnen een beroep doen op gesubsidieerde rechtsbijstand of een toevoeging. De beslissing op een dergelijke aanvraag wordt genomen door de Raad voor Rechtsbijstand. Maar, zoals hierboven al is opgemerkt, betekenen de uitsluitingsgronden in het Besluit rechtsbijstand- en toevoegcriteria dat hier bij belastingproblemen nauwelijks gebruik van kan worden gemaakt. De informatie op de website bevat ook geen informatie over hulp bij belastingenzaken en het Juridisch Loket is er niet voor kleine ondernemers en zzp'ers.

Ad 6. Vereniging Sociale Advocatuur Nederland³¹⁰

De Vereniging Sociale Advocatuur Nederland (VSAN) is de grootste beroepsvereniging van Nederland voor de sociale advocatuur. De VSAN beoogt betaalbare rechtshulp te verlenen aan 'gewone' mensen met veelvoorkomende juridische problemen. Via het "Advocatenloket" kunnen rechtzoekenden in contact komen met een advocaat zo dicht mogelijk in de buurt voor een eerste gratis adviesgesprek. Alhoewel op de website gekozen kan worden voor de specialiteit "belastingrecht", is hiervoor geen landelijk netwerk. Dit betekent dat bijvoorbeeld in Utrecht of Rotterdam geen in belastingrecht gespecialiseerde advocaten zijn waar contact mee opgenomen kan worden.

³⁰⁹ <https://www.juridischloket.nl>.

³¹⁰ <https://www.advocatenloket.nu/advocatenloket.asp>.

Ad 7. Vak- en ouderenbonden, zoals het FNV, CNV en de ANBO

Bij de FNV vullen jaarlijks ongeveer 3.500 vrijwilligers gratis 200.000 belastingaangiftes en ongeveer 20.000 aanvragen voor toeslagen in. Het invullen gebeurt op zo'n 300 locaties in Nederland.³¹¹ De leden kunnen bij het CNV het hele jaar voor belastingvragen terecht. In 2019 werden ruim 25.000 leden met hun belastingaangifte geholpen. Zij betalen daarvoor een kleine bijdrage.³¹² Bij de ANBO helpen jaarlijks circa 300 vrijwilligers tussen de 3.000 en 4.000 ouderen met hun aangifte inkomstenbelasting en aanvragen of wijzigingen van toeslagen. De ANBO beperkt zich tot gepensioneerden waarvan de gegevens vooraf ingevuld zijn (VIA). Ook wordt er niet geholpen bij box 2-situaties en zelfstandig ondernemerschap. De ANBO geeft daarnaast bijstand in bezwaar- en beroepsprocedures.

Samengevat ziet het landschap voor betaalbare of kosteloze rechtshulp en bijstand in Nederland er als volgt uit (Tabel Rechtshulp op de volgende pagina).

³¹¹ <https://www.fnv.nl/diensten/advies-en-hulp/belastingservice-fnv>.

³¹² <https://www.cnv.nl/werk-en-privé/belastingen/cnv-belastingservice>.

Figuur 6: Tabel Rechtshulp

Organisatie	Particulieren	Inkomensgrens	Ondernemers	Aangifte	Bezwaar	Beroep	Kwijtschelding	Gratis	Betaald
Belastingdienst	X			X	X			X	
Belastingwinkel	X	X		X	(X)	(X)	X	X	X
Bibliotheek	X			X				X	
Sociaal raadslieden	X			(X)	(X)	(X)	X	X	
Juridisch loket	X							X	
Sociale advocatuur						Juridisch geschil	X	(X)	
Vakbond	Leden			X	X	X		(X)	
ANBO	Leden								

Gefinancierde rechtshulp voor fiscale zaken

De afgelopen 40 jaar is meermaals gepleit om de wettelijk gefinancierde rechtshulp te verbeteren en op grote(re) schaal open te stellen voor fiscale zaken.³¹³ Recentelijk hield De Haan nog een pleidooi om effectieve fiscale rechtshulp te regelen voor “de achterblijvers in deze complexe wereld”.³¹⁴ Uit het bovenstaande blijkt dat de beschikbaarheid van kosteloze of betaalbare fiscale rechtshulp en bijstand in Nederland nogal versnipperd is en niet voor alle burgers, zzp'ers of ondernemers beschikbaar.

Voor zover belastingplichtigen recht hebben op gefinancierde rechtsbijstand, is het de vraag of de huidige sociale advocatuur in Nederland ook voldoende geëquipeerd is om de belangen van belastingplichtigen goed te kunnen behartigen. Veel van de toegevoegde advocaten zullen immers niet opgeleid zijn in het fiscale recht. Dit betekent dat louter een verruiming van de WRB mogelijk niet het gewenste effect zal opleveren.³¹⁵

313 Vgl. N. Nobel, ‘Knelpunten bij de fiscale rechtshulp’ (Inleiding, gehouden op 21 mei 1982 te Leiden op het Symposium “Fiscale rechtshulp”), Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, *Rechtshulp in belastingzaken*. Inleiding door Mr. R.C.M. Brouwers, nr. 157, Deventer: Kluwer 1983, C.W.M. van Ballegooijen, ‘Fiscale rechtshulp, met name bij aangifte, aan minder-draagkrachtigen’, *WFR* 1997/505, W.F.C. Stevens, ‘Fiscale rechtshulp’, *WFR* 1997/503.

314 Zie P. de Haan, ‘Meerpettigheid en een pleidooi voor fiscale rechtshulp’, *NL Fiscaal* 2020/37, <https://www.nlfiscaal.nl/nlfopinie2020/0037> en P. de Haan, ‘Kerst, CAF, Hamers: schuld, boete en opnieuw beginnen’ *NL Fiscaal* 2020/41 <https://www.nlfiscaal.nl/nlfopinie2020/0041> <https://www.nlfiscaal.nl/nlfopinie2019/0041> alsmede F. van Horzen, ‘Help Jan met de Pet!’, *NL Fiscaal* 2020/36, <https://www.nlfiscaal.nl/nlfopinie2020/0036> en L.G.M. Stevens, Behoefte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden, *WFR* 2018/236.

315 M.B.A. van Hout, ‘Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen’, *WFR* 2018/212.

Als de wettelijk gefinancierde rechtshulp opengesteld wordt voor fiscale zaken dan zouden belastingadviseurs³¹⁶ eveneens toegelaten moeten worden. Verder blijkt uit het voorgaande dat de bemanning van landelijke hulppunten in de bibliotheken afhankelijk is van maatschappelijke dienstverleners. Dat maakt zo’n voorziening heel kwetsbaar waarbij er geen enkele garantie is dat de vereiste hulp kan worden geboden. Deze hulppunten geven bovendien geen hulp aan kleine ondernemers en zzp'ers.

ORDEEL VAN DE COMMISSIE: TAXPAYER ADVOCATE SERVICE (TAS)

Uit het bovenstaande blijkt dat de fiscale rechtshulp in Nederland beperkt is. In de Verenigde Staten is dit vanuit de overheid geregeld door middel van een TAS. De commissie is gevraagd om te onderzoeken of een TAS of een vergelijkbaar orgaan ook in ons land wenselijk is. Het Nederlandse rechtsstelsel wijkt op veel punten af van het Amerikaanse rechtsstelsel. Het introduceren van een TAS (dat gestoeld is op een heel ander juridisch stelsel en aansluit bij een andere rechtscultuur) in Nederland brengt dan ook risico’s met zich. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat de invoering van een TAS ervoor zorgt dat de verhoudingen tussen burgers en de Belastingdienst verder zullen verharderen. Voor de praktische rechtsbescherming van burgers is het volgens de commissie beter als de Belastingdienst en burgers elkaar weer meer vanuit vertrouwen tegemoet gaan treden. Het verbeteren en investeren in compliance door middel van betere dienstverlening - al dan niet met de betrokkenheid van burgers - kan daaraan een bijdrage leveren. In de vakliteratuur

316 Die lid zijn van een beroepsorganisatie met tuchtrecht zoals de NOB of RB. Zie ook W.F.C. Stevens, ‘Fiscale rechtshulp’, *WFR* 1997/503.

worden voorlichting, een goede dienstverlening en het kunnen maken van goede afspraken met de Belastingdienst dan ook beschouwd als proactieve handhavinginstrumenten.³¹⁷ Deze kunnen bijdragen aan het vertrouwen van burgers in de Belastingdienst en de compliance van belastingplichtigen verbeteren. Dit zou ertoe moeten leiden dat conflicten worden voorkomen. Verder zal de introductie van een TAS of een vergelijkbaar orgaan waarschijnlijk gepaard gaan met nieuwe procedures en nieuwe wet- en regelgeving. De mate van bereikbaarheid van de TAS voor burgers zal daardoor in sterke mate afhangen van de daarbij gestelde voorwaarden. De commissie betwijfelt bovendien of het introduceren van een heel nieuw instituut de meest constructieve oplossing is om de tekortkomingen in het huidige systeem op te vangen. Het ligt volgens de commissie meer voor de hand om de (fiscale) rechtsbescherming in Nederland te verbeteren door het verder versterken en uitbreiden van de reeds bestaande voorzieningen. De rechtshulp kan bijvoorbeeld verbeteren door de informatiepunten in de bibliotheken te bemannen met bijvoorbeeld (oud) medewerkers van de Belastingdienst die bij voorkeur rechtszekerheid kunnen bieden in het gegeven geval. De taken van de hulppunten in de bibliotheek zouden bovendien uitgebreid kunnen worden met hulp voor kleine ondernemers en zzp'ers zodat deze ook geholpen kunnen worden, met eenvoudige btw-aangiftes of invorderingsvraagstukken, etc.

317 J.L.M. Gribnau, 'Fiscale rechtshandhaving en compliance: de noodzaak van multidisciplinair onderzoek', p. 123 in J. A. G. van der Geld, & I. J. F. A. van Vijfeijken (Eds.), *Rijkersbundel*, Deventer: Kluwer 2013.

Het zou financieel mogelijk gemaakt kunnen worden dat belastingadviseurs via de wet op de rechtsbijstand pro bono rechtshulp kunnen verlenen. Daarnaast zouden bovengenoemde maatschappelijke organisaties zoals Belastingwinkels, al geholpen kunnen worden met een vast aanspreekpunt bij de Belastingdienst die ook de bevoegdheid heeft om beslissingen te nemen.³¹⁸ Dit alles overwegende, oordeelt de commissie dat een TAS of een vergelijkbaar orgaan in ons land niet wenselijk is.

5.6 Overige rechtsbescherming

De Belastingdienst heeft medewerkers die gespecialiseerd zijn in de behandeling van klachten die burgers en ondernemers indienen over de Belastingdienst. Onder klachtbehandeling zou het volgende begrepen kunnen worden: klachtbehandelaars, het Stella-team, mediation en het Escala-team.³¹⁹ Deze verschillende vormen van behandeling worden hierna nader toegelicht.

318 Deze organisaties hebben wel vaak een aparte telefoonlijn bij de BelastingTelefoon maar die geven vooral voorlichting en daar is niet altijd behoefte aan.

319 Zie ook paragraaf 4.3.

Binnen ieder dienstonderdeel werken klachtbehandelaren. Een klacht wordt door de Belastingdienst omschreven als “een uiting van onvrede met betrekking tot gedragingen en processen, waarbij de klager iets van ons verwacht om het probleem opgelost te krijgen”.³²⁰ Maandlijks wordt een 'Analyse klachtbehandeling Belastingdienst' opgemaakt waarna een jaarlijks overzicht volgt. Uit informatie van de Belastingdienst blijkt dat in 2020 6.741 klachten³²¹ zijn ontvangen. Als gesignaleerd wordt dat een klacht een probleem betreft dat speelt bij meerdere belastingplichtigen leidt dit soms tot een leersignaal. Een leersignaal zou ervoor moeten zorgen dat problemen zich niet herhalen. De leersignalen betreffen echter vooral praktische aspecten zoals het ontbreken van een telefoonnummer op een brief. Ze kunnen ook niet altijd worden opgelost. Bovendien blijkt niet uit de analyses van klachten of leersignalen dat dit leidt tot een leercyclus.

De meeste klachten worden schriftelijk of mondeling ingediend. Bij schriftelijke indiening gaat het hoofdzakelijk om klachtbrieven en klachtformulieren. De klachtformulieren die digitaal worden ingevuld, moeten door burgers worden uitgeprint en per post opgestuurd. Digitale indiening van het klachtformulier is nog niet mogelijk. De klachtbehandelaar geeft in voorkomende gevallen, een leersignaal af aan het betreffende dienstonderdeel. De Nationale ombudsman zet zich al jarenlang in om de klachtbehandeling door de Belastingdienst te verbeteren.³²²

320 Interne omschrijving Belastingdienst.

321 Dit is exclusief Toeslagen, douane en de FIOD. In totaal bedraagt het aantal klachten 9.632.

322 Vgl. Nationale ombudsman, Rapport ‘Ombudsvisie op professionele klachtbehandeling’, (2018/005), J.A. Smit, ‘De Nationale ombudsman over het jaar 2017’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2018, nr. 7-8, p. 320-322, J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 49.

Mediation

Als een medewerker van de Belastingdienst vermoedt dat een geschil uitgroeit tot een conflict kan contact opgenomen worden met één van de conflictdeskundigen binnen de Belastingdienst. Deze kan advies geven over het schrijven van een brief, het voeren van een telefoongesprek of gespreksbegeleiding verzorgen. Mediation is daarbij een specifieke vorm van gespreksbegeleiding. Op de site van de Belastingdienst wordt naar mediation verwezen: “Als u denkt dat in uw situatie mediation kan helpen, bel dan de BelastingTelefoon. Onze medewerker noteert dan uw gegevens en u wordt binnen 48 uur teruggebeld door een mediationcoördinator.”³²³ Mediation wordt al sinds 2005 aangeboden vanuit de Belastingdienst maar wordt in de praktijk maar beperkt toegepast.³²⁴

Stella-teams en Escala-team

In paragraaf 4.3 is al ingegaan op de functie van het Stella-team en Escala-team. Belastingdienst-medewerkers die constateren dat belastingplichtigen helemaal zijn vastgelopen in het systeem kunnen de hulp inroepen van het Stella-team en in ernstig ontspoorde situaties (zoals conflicten) van het team van Escala. Bij het Stella-team gaat het vaak om belastingplichtigen met een complexe problematiek en belastingschulden. Het Escala-team bestaat uit ervaren conflictdeskundigen met specifieke expertise in conflicten met een ernstige mate van escalatie. Deze teams vervullen de rol van interne conflictbemiddelaar tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige. Op de externe site van de Belastingdienst is geen verwijzing naar het Stella- of Escala-team.

323 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/meningsverschil/mediation.

324 Vgl. D. van Hout, ‘Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?’, *World Tax Journal* 2018 (1) 3.

Verder kan de burger niet zelf het initiatief nemen tot een verzoek om bemiddeling door een Stella- of Escala-team maar is altijd afhankelijk van een alerte belastingdienstmedewerker die het Stella- of Escala-team weet te vinden. In de Kamerbrief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 september 2020 is voorgesteld om de taken van het Stella-team uit te breiden³²⁵ maar daarbij is het natuurlijk essentieel voor de praktische rechtsbescherming dat de burger of betreffende medewerker van de Belastingdienst het Stella-team ook weet te bereiken. Bovendien is de reikwijdte van de bevoegdheden en de omvang van deze teams van belang voor de vraag of en in hoeverre zij daadwerkelijk hulp kunnen bieden. Deze zijn nu nog beperkt.

³²⁵ Brief van de Staatssecretaris van Financiën 14 september 2020, 2020-0000169436.

5.7 Tussenconclusie

Praktische rechtsbescherming begint volgens de commissie allereerst met het op orde zijn van de primaire processen bij de Belastingdienst. Het moet de burger en kleine ondernemer door de Belastingdienst zo eenvoudig mogelijk worden gemaakt om aan zijn fiscale verplichtingen te voldoen, hulp in te schakelen of om misstanden aan te kaarten.

De commissie heeft uitgebreid het functioneren van de Taxpayer Advocate Service (TAS) in de Verenigde Staten onderzocht. Daarbij valt als eerste op dat de TAS burgers heel direct betreft. Ten tweede valt op dat de rapportage aan het Congress halfjaarlijks terugkeert. Hierdoor worden de problemen helder in beeld gebracht die zich voordoen in de uitvoering (bijvoorbeeld problemen bij de elektronische aangifte) en ten aanzien van de wetgeving (wetgeving die onrechtvaardig uitwerkt in de praktijk). De TAS vervult daarmee een belangrijke signaleringsfunctie naar de politiek. Een derde voordeel van de TAS is dat het onafhankelijke rechtshulp en bijstand biedt voor alle burgers op een zeer laagdrempelig niveau. Daarbij heeft de TAS toegang tot dezelfde informatie als de Amerikaanse belastingdienst, de IRS.

Alle drie de aspecten van de TAS zouden ook in Nederland kunnen bijdragen aan de praktische rechtsbescherming van burgers. Hiervoor is het volgens de commissie echter niet nodig (en ook niet wenselijk) om een TAS of een ander nieuw orgaan in ons land te introduceren. De rechtsbescherming in Nederland kan volgens de commissie eveneens verbeteren als de reeds bestaande voorzieningen verder zouden worden versterkt en uitgebreid. Hierbij kan de TAS wel als inspiratiebron dienen.

Een aparte fiscale ombudsman zal volgens de commissie geen bijdrage leveren aan de verbetering van de praktische rechtsbescherming van burgers in belastingzaken. De commissie is van mening dat de Nationale ombudsman de rol van fiscale ombudsman al vervult. De Belastingdienst is daarbij verplicht de Nationale ombudsman inlichtingen te verschaffen en desgevraagd stukken te overleggen. Daarnaast onderzoekt de Nationale ombudsman de werkwijze van de Belastingdienst al jaren kritisch. Dit komt tot uiting in de onderzoeksrapporten die hij elk jaar op basis van klachten en signalen uit de samenleving over de Belastingdienst uitbrengt. De Inspectie Belasting Toeslagen en Douane zal mogelijk een verbetering van de kwaliteit van de dienstverlening met zich kunnen brengen, maar dit zal volgens de commissie geen onmiddellijke verbetering van de praktische rechtsbescherming voor burgers met zich meebrengen. De versterking van de overige vormen van rechtsbescherming kunnen bijdragen aan de praktische rechtsbescherming maar daarbij is (eveneens) relevant of en in hoeverre burgers en medewerkers van de Belastingdienst het Stella- of Escala-team dan wel de mediators weten te vinden en wat de reikwijdte van hun bevoegdheden zijn.

A young woman with dark hair and a white t-shirt is sitting in front of a window. The window has a grid pattern and shows a blurred view of greenery outside. The lighting is soft and natural, coming from the window.

Hoofd- stuk 6

Beantwoording van
de vragen en aanbevelingen

6.1 Opdracht en onderzoeksvraag

De taak van de commissie is het uitbrengen van advies over de wijze waarop de Belastingdienst in belastingzaken uitvoering geeft aan de bestaande middelen van rechtsbescherming, om binnen de wettelijke kaders en de grenzen van de uitvoering de rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers zo goed mogelijk te waarborgen.³²⁶

Deze taak valt uiteen in drie deelvragen:

- a. Hoe is het volgens de commissie in algemene zin met de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken gesteld;
- b. Welke mogelijkheden tot verbetering van de praktische rechtsbescherming zijn er volgens de commissie, binnen het bestaande wettelijke kader en
- c. Kan extern toezicht op de Belastingdienst volgens de commissie van toegevoegde waarde zijn voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken en zo ja, op welke wijze(n).

In dit hoofdstuk beantwoordt de commissie de onderzoeksvragen uit het instellingsbesluit en doet de commissie een aantal aanbevelingen voor zowel de korte als de lange termijn.

6.2 Het niveau van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken

De eerste deelvraag luidde als volgt:

Hoe is het volgens de commissie in algemene zin met de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken gesteld?

³²⁶ Art. 2, lid 2 onderdeel b Instellingsbesluit Commissie praktische rechtsbescherming. Stcrt. 2020-30794.

In hoofdstuk 1 heeft de commissie praktische rechtsbescherming als volgt gedefinieerd:

Praktische rechtsbescherming in belastingzaken ziet op de mogelijkheid van burgers om - al dan niet met behulp van anderen - op een a) toegankelijke, b) transparante, c) begrijpelijke en d) effectieve manier gebruik te kunnen maken van hun fiscale rechten, zodat de belastingheffing en -inning plaatsvindt naar e) behoorlijkheid.

De commissie hanteert hierbij de volgende criteria:

- a. **toegankelijk:** dat het burgers niet onnodig moeilijk wordt gemaakt om gebruik te kunnen maken van hun rechten.
- b. **transparant:** inzichtelijk in de zin dat het voor burgers duidelijk is wat van ze wordt verwacht en hoe de besluitvorming over hun individuele fiscale positie plaatsvindt.
- c. **begrijpelijk:** dat mensen (al dan niet met bekostigde of betaalbare hulp van anderen) hun rechten kunnen begrijpen.
- d. **effectief:** doeltreffend in de zin dat burgers bijvoorbeeld niet te lang hoeven te wachten op een beslissing of onnodig veel kosten hoeven te maken om rechtsbescherming te krijgen of hun rechten te kunnen begrijpen.
- e. **behoorlijk:** redelijk, evenredig, eerlijk, fatsoenlijk, flexibel en met coulance als dat nodig is.³²⁷

³²⁷ Kamerstukken II, 2006-2007, nr. 30990, nr. 2, Verslag van de Nationale ombudsman van 2006, *Regel is regel is niet genoeg*, bijlage 1 voor het complete overzicht van behoorlijkheidsnormen en J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance; op weg naar duurzaamheid', NTFR 2020/1038.

In hoofdstuk 1 heeft de commissie haar beoordelingskader toegelicht. Hierbij waren de drie belangrijkste uitgangspunten:

- meer oog voor de uitvoering,
- meer oog voor de positie van de burger, en
- de beginselen van de responsieve rechtsstaat.³²⁸

Aan de hand van deze drie uitgangspunten en bovengenoemde criteria (a t/m e) heeft de commissie zich een oordeel gevormd over het niveau van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken.

Ad a. Toegankelijk

De organisatie van de Belastingdienst is er in veel gevallen op gericht dat burgers zelf het initiatief moeten nemen om hun recht te halen. Hierdoor wordt veel verwacht van de zelfredzaamheid en pro-activiteit van burgers terwijl dit meestal niet aansluit bij de realiteit. Burgers begrijpen de brieven van de Belastingdienst niet altijd en hebben weinig kennis van het belastingrecht waardoor ze veelal helemaal niet in staat zijn om het recht, dat ze zouden kunnen hebben, te halen. Het doenvermogen van burgers wordt schromelijk overschat. Daar komt bij dat 'de burger' niet bestaat, burgers krijgen soms te maken met tegenslag, maken fouten, houden de administratie niet altijd goed bij of openen hun brieven niet op tijd. De fiscale gevolgen hiervan kunnen niet altijd gemakkelijk ongedaan worden gemaakt. De Belastingdienst wordt als een (te) sterke opponent gezien en de verwachtingen ten aanzien van de rechtsbescherming zijn laag. Veel burgers vermijden daarom liever ingewikkelde formele procedures zoals bezwaar-, beroep- of klachtenprocedures. Ze betalen dan liever om van het probleem af te zijn of accepteren de negatieve rechtsgevolgen.

³²⁸ Paragraaf 1.5.

Burgers willen vaak rechtszekerheid ten aanzien van hun rechtspositie. Dit kan niet door de medewerkers van de BelastingTelefoon worden verleend. Die bevoegdheid is neergelegd bij de inspecteur of ontvanger maar die is voor burgers en kleine ondernemers moeilijk toegankelijk. Dat komt omdat burgers en kleine ondernemers geen direct aanspreekpunt hebben en in beginsel alle contacten via de BelastingTelefoon lopen. Het komt echter voor dat de BelastingTelefoon zo druk bezet is dat die niet goed bereikbaar is of de vragen niet altijd overeenkomstig de verwachtingen worden beantwoord. Bovendien verloopt de communicatie tussen de BelastingTelefoon (front office) en bevoegde bestuursorganen (back office) geautomatiseerd, zodat niet goed zichtbaar is of en in hoeverre de terugbelverzoeken de aangewezen personen bereiken en of die worden uitgevoerd. Een bevoegde inspecteur of ontvanger – in de vorm van een fysieke persoon – bestaat ook niet altijd omdat diverse besluiten geautomatiseerd worden genomen. Overigens zijn burgers of ondernemingen die wel een direct aanspreekpunt hebben, vaker positief over de bereikbaarheid en de kwaliteit van de dienstverlening van de Belastingdienst dan anderen die dat niet hebben.

In de tijd is er wel meer aandacht gekomen voor het doenvermogen van burgers zodat diverse initiatieven zijn opgestart, bijvoorbeeld voor laaggeletterden, maar dit vertaalt zich in de praktijk niet altijd in een daadwerkelijke verbetering. De burger staat nog (te) vaak aan de zijlijn en hem wordt niets gevraagd. Hiermee worden vooral de sociaal zwakkeren geraakt, terwijl deze doelgroep in toenemende mate afhankelijk is geworden van (fiscaal) juridische tegemoetkomingen die de wetgever hen heeft toegekend. Bovendien heeft deze laatstgenoemde groep burgers nog een extra complicatie omdat die vaak met meerdere overheidsorganen te maken hebben.

De betrokken uitvoeringsinstanties voeren allemaal hun eigen wet- en regelgeving uit, maar houden geen of onvoldoende rekening met de regelingen van andere overheidsorganen en de impact daarvan op de burgers. De overheid staat niet open voor de complexiteit van hun situatie, met die kanttekening dat het label ‘complex’ waarschijnlijk meer zegt over de versnippering en verkokering van de overheid dan over de situatie van de burgers.

Ad b. Transparant

Bij veel burgers is te zien dat de ambtelijke taal die door de Belastingdienst wordt gebruikt een barrière vormt. Dit effect wordt versterkt omdat veel fiscale termen ver afstaan van het reguliere taalgebruik of een andere betekenis hebben, zoals: giften, verzamelinkomen, inkomensafhankelijke combinatiekorting, eigen woning, en de verschillende soorten aanslagen (naheffingsaanslag, navorderingsaanslag, voorlopige aanslag). Daarnaast komt het voor dat beslissingen onvoldoende (duidelijk) worden gemotiveerd of toegelicht zoals de toepassing van de verlaagde beslagvrije voet. Deze onduidelijkheid wordt onder andere veroorzaakt doordat bepaalde brieven geautomatiseerd worden opgemaakt maar ook omdat verschillende overheidsorganen met elkaar moeten samenwerken (in een keten) zoals de Sociale Verzekeringsbank en de Belastingdienst op het gebied van ‘schuldig-nalatig’.³²⁹ Als dan ook nog de frequentie van die brieven hoog is, zien de burgers door de bomen het bos niet meer. Ze weten dan niet altijd meer wat van ze wordt verwacht of wat de eindconclusie is, bijvoorbeeld omdat de inhoud van de brieven ten opzichte van elkaar tegenstrijdig zijn.

³²⁹ Zie paragraaf 3.3.3.

Ad c. Begrijpelijk

Uit dit onderzoek blijkt dat veel fiscale regelingen dermate complex zijn dat burgers (en kleine ondernemers) ze niet snappen. Hierdoor zijn burgers doorgaans niet in staat om hun fiscale rechtspositie zelfstandig te bepalen zonder hulp van deskundigen. Voor vragen of hulp zijn de meeste burgers aangewezen op de Belastingdienst omdat de beschikbaarheid van kosteloze rechtshulp of bijstand (nog) zeer beperkt is. Als burgers in contact willen komen met de Belastingdienst kunnen zij de website van de Belastingdienst raadplegen of de BelastingTelefoon bellen. Burgers weten echter niet altijd hun weg te vinden op die website en de BelastingTelefoon is vooral ingericht om voorlichting of status- of procesinformatie te geven.

Ad d. Effectief

Uit het voorgaande blijkt dat veel burgers niet in staat zijn om hun rechtspositie zonder deskundige hulp te bepalen en dat het moeilijk is om hulp te krijgen vanuit de Belastingdienst. Voor degenen die kosteloze hulp of bijstand zoeken buiten de Belastingdienst zijn de faciliteiten beperkt. Er zijn maatschappelijke organisaties die hulp of bijstand verlenen maar meestal hanteren die allerlei voorwaarden (bijvoorbeeld omtrent het inkomen, woonplaats of lidmaatschap) en is de beschikbaarheid van (vrijwel) kosteloze hulp niet goed zichtbaar voor burgers. Hierdoor zijn burgers over het algemeen aangewezen op commerciële fiscale hulp die, vanwege de schaarste van fiscale expertise, vaak (te) duur is. Het heeft echter geen zin om rechtsbescherming te zoeken als de kosten niet opwegen tegen de opbrengst of als de opbrengst onzeker is. In veel gevallen is de hoogte van het te betalen belastingbedrag afhankelijk van feiten met een hoog detailniveau of is er een moeilijk te realiseren bewijslast zodat de uitkomst erg onzeker is, althans als onzeker wordt gevoeld. De wet biedt ook niet in alle

gevallen de mogelijkheid om een rechtsmiddel aan te wenden of sluit die feitelijk uit bijvoorbeeld omdat het systeem van rechtsbescherming ondoorzichtig is, (tegen)bewijs leveren soms niet mogelijk is en bepaalde termijnen te kort zijn.

Ad e. Behoorlijk

Uit dit onderzoek blijkt dat de verhouding tussen burgers en de Belastingdienst is verhard en verstard. Er wordt door de Belastingdienst ook niet altijd magistratelijk gehandeld, zoals het gebruik van boetes als drukmiddel om standpunten af te dwingen of het innemen van het meest fiscale standpunt. Dit is niet behoorlijk ten opzichte van de positie van de betreffende burger. Het gaat immers om het meest juiste fiscale standpunt en niet om het standpunt dat het meest in het voordeel van de schatkist is. Bovendien wordt er door sommige medewerkers te beperkt gebruik gemaakt van de vrije ruimte die er wel is om de menselijke maat te hanteren waardoor flexibiliteit, de menselijke maat, empathie, maatwerk of oplossingsgericht meedenken niet ervaren wordt door de burgers. De letterlijke interpretatie van wet- en regelgeving heeft steeds meer de overhand gekregen, waardoor er minder sprake is van een behoorlijke belastingheffing voor burgers ten opzichte van het verleden. Daar komt bij dat de consequenties van die beslissingen voor de burger niet altijd goed worden meegewogen (evenredig).

Antwoord

Op basis van het voorafgaande, beantwoordt de commissie de eerste deelvraag als volgt:

Het recht biedt in de praktijk niet aan alle burgers (en kleine ondernemers) voldoende bescherming in belastingzaken. Dit komt kortgezegd door de veelheid van regels die regelmatig strikt naar de letter van de wet worden toegepast en door de wijze waarop de Belastingdienst is georganiseerd. Hierdoor verdwijnt de burger meer en meer uit beeld.

Het beginsel van de dienende overheid is één van de kernbeginselen van de democratische rechtsstaat. Volgens dit beginsel is het overheidshandelen geen doel op zichzelf, maar moeten hierbij steeds de belangen van de burger voorop staan. Dit geldt ook voor het handelen van de Belastingdienst. Bij de praktische rechtsbescherming van burgers (en kleine ondernemers) in belastingzaken is er echter onvoldoende oog voor de menselijke maat. Veel burgers (en kleine ondernemers) die een beroep willen doen op fiscale rechtsbescherming ervaren de rechtsstaat vooral als een logge bureaucratie en niet als een 'responsieve rechtsstaat'³³⁰, waarin de burger merkt dat het bij de rechtsstaat uiteindelijk om hem gaat.

De commissie concludeert daarom dat het huidige niveau van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken in het licht van de kernbeginselen van de rechtsstaat tekortschiet.

³³⁰ M. Scheltema, 'De responsieve rechtsstaat: het burgerperspectief', *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2019) 6, p. 248.



6.3 Oorzaken voor de tekortschietende praktische rechtsbescherming

De tweede deelvraag luidde als volgt:

Welke mogelijkheden tot verbetering van de praktische rechtsbescherming zijn er volgens de commissie, binnen het bestaande wettelijke kader?

Om de mogelijkheden tot verbetering van de praktische rechtsbescherming te verkennen, zal de commissie eerst ingaan op de haars inziens belangrijkste oorzaken van de huidige situatie. In de volgende paragraaf zal de commissie vervolgens een aantal aanbevelingen doen voor de verbetering van de praktische rechtsbescherming.

Op hoofdlijnen zijn er volgens de commissie drie oorzaken te benoemen voor de tekortschietende praktische rechtsbescherming. Dit zijn sociaal-maatschappelijke oorzaken, fiscaal-juridische oorzaken, en oorzaken die liggen in de inrichting en werking van de Belastingdienst als organisatie.

Sociaal-maatschappelijke oorzaken

Burgers raken zowel bij de vaststelling van wet- en regelgeving, als bij de toepassing daarvan steeds meer buiten beeld. Van burgers wordt verwacht dat zij de wet- en regelgeving kennen en begrijpen en dat ze zelfredzaam genoeg zijn om doelgericht te kunnen handelen. Maar veel burgers kennen de veelheid aan snel wijzigende regels niet, laat staan dat zij de consequenties daarvan kunnen doorgronden. Het feitelijk doenvermogen van de burger schiet tekort ten opzichte van het vereiste doenvermogen. De hulp die dit tekortschietende vermogen zou kunnen overbruggen is niet altijd beschikbaar. Kosteloze rechtshulp in belastingzaken is soms expliciet door wet- en regelgeving uitgesloten, feitelijk onbereikbaar,

niet beschikbaar, of kan maar beperkt hulp bieden zoals alleen bij het invullen van de aangifte inkomstenbelasting. Commerciële rechtshulp is voor veel burgers te duur. Burgers zijn dus veelal aangewezen op de Belastingdienst.

Burgers hebben vaak angst voor de Belastingdienst. De communicatiekanalen van de Belastingdienst zoals de balies, website, post, of telefoon sluiten ook niet voldoende aan bij de behoeften en mogelijkheden van de burger. Veel fysieke balies zijn gesloten, telefonisch is het vaak niet mogelijk om de bevoegde persoon te spreken die een (inhoudelijke) beslissing kan nemen, de post komt niet altijd aan en de website is zo overvol, dat velen de informatie die ze zoeken niet kunnen vinden. Tot slot zijn er life-events zoals ziekte, scheiding of het verlies van dierbaren die zo ingrijpend en complex kunnen zijn (voor het persoonlijke leven van die persoon maar ook wat betreft de fiscaliteit), dat burgers de vereiste fiscale verplichtingen niet goed kunnen nakomen.

Fiscaal-juridische oorzaken

Naast sociaal-maatschappelijke ontwikkelingen, zijn er ook oorzaken in de fiscale wet- en regelgeving zelf te vinden die verklaren waarom de praktische rechtsbescherming tekortschiet. In de kern komen deze erop neer dat de wet- en regelgeving veel te complex is voor de meeste burgers, zeer frequent wijzigt en niet altijd logisch of rechtvaardig is. Dit beperkt de praktische rechtsbescherming omdat burgers hun rechtspositie niet (goed) kunnen bepalen. Bovendien kunnen burgers soms ernstig in de knel komen als wet- en regelgeving van verschillende rechtsregimes niet goed op elkaar is afgestemd. Dit speelt vooral bij burgers die veel verbandingen hebben met de overheid zoals mensen met een beperking of in bijzondere situaties. Daarnaast zijn de rechtsbeschermingsregimes niet in alle onderdelen van de fiscale wetgeving gelijk,

zoals bij de invordering waar soms geen volwaardig beroep openstaat bij een rechter. Verder zijn er zowel in de wet, als bij de praktische toepassing, diverse omissies in het stelsel van rechtsbescherming. Hierdoor staan burgers vaak al op achterstand ten opzichte van de Belastingdienst. Dit schrikt de burger in zijn gang naar de rechtsbescherming af. Dit neemt niet weg dat de burger wel vaak gedwongen wordt om een formele procedure te volgen zelfs als er simpele feitelijkheden betwist worden, die wellicht met een telefoontje door een daartoe bevoegde medewerker eenvoudig hersteld zouden kunnen worden.

Tot slot, maar zeker niet het minst belangrijk, is de constatering dat de formele rechtsbeschermingsroutes dezelfde formeel juridische, op de letter van de wet gebaseerde, interpretatie volgen, als die in het primaire proces gehanteerd worden. Maatwerk, oplossingsgericht behandelen van bezwaren en klachten en naar de toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (fair play, evenredigheid, proportionaliteit, enzovoorts) worden niet vanzelfsprekend meegewogen. De burger zal met louter formele rechtsbeschermingsmiddelen in veel gevallen dus weinig opschieten.

Organisatorische oorzaken

Wetgeving moet worden uitgevoerd. Daartoe is een taakorganisatie ingericht. De Belastingdienst heeft bijna 30.000 mensen in dienst, verspreid over circa 200 afdelingen of eenheden, heeft vele kantoren, een uitgebreid call centre en een productie-eenheid voor de massale verwerking van bijvoorbeeld de belastingaangiftes. Als de wetgeving zeer complex, dynamisch (vaak veranderend) en sterk interdependent is, is de uitvoering dat ook. De Belastingdienst is georganiseerd als een op efficiency ingerichte, rigide machine, die goed is in het afhandelen van grote aantallen, liefst eenvoudige, eenduidige taken.

De Belastingdienst is, mede door jaren van bezuiniging en daarmee samenhangende ouderwetse ICT, sterk gerationaliseerd: door het aantal vestigingen terug te brengen, door klantcontacten onder te brengen in een call centre en door werkzaamheden in bulk onder te brengen bij bepaalde kantoren of eenheden in die kantoren. De efficiency is daarbij leidend geweest, niet de logica van de burger. Daardoor kan het gebeuren dat vanuit de burger gezien er vele afdelingen betrokken zijn bij de werkzaamheden ten behoeve van die burger. Burgers hebben geen vast aanspreekpunt en iedere medewerker van de Belastingdienst ziet zelf maar een stukje van de puzzel: er is geen integraal klantbeeld en zeker geen integrale klantbehandeling.

De verschillende activiteiten zijn ook nog eens per afdeling en of per handeling geautomatiseerd, elke keer in een afzonderlijk dichtgeremd geautomiseerd proces. Daardoor kan het gebeuren dat een burger, die een wat complexer vraagstuk heeft, ineens vele brieven krijgt, waarbij elke brief een deel van de puzzel beantwoordt.

Het aantal hoogopgeleide inspecteurs, die de mogelijkheden tot 'freies Ermessen' goed overzien, lijkt afgenomen. Daarvoor in de plaats lijken vaak (lager geschoolde) medewerkers te zijn gekomen die strak in de procedures lijken te zitten of worden gehouden. De commissie heeft de indruk gekregen dat het management stuurt op de productie per afdeling. Daarbij lijkt de vraag of het totaal van de werkzaamheden ook logisch samenhangend en begrijpelijk bij de burger terecht komt, geen rol te spelen. Er zijn wel voorzieningen om vastgelopen burgers te helpen, zoals het Stella-team en het Escala-team, maar hun omvang, bevoegdheden en positionering maakt het hen niet altijd mogelijk vraagstukken voor de burger snel en adequaat op te lossen.

Een leercyclus, die wordt gevoed vanuit de uitvoering en op basis van de ervaringen rond klachten, bezwaren en de acties van de Stella- en Escala-teams is niet zichtbaar geworden voor de commissie. Wel is geconstateerd dat de grote aantallen wijzigingen in wet- en regelgeving al zoveel beslag op de organisatie leggen, dat de vele verbetervoorstellen vanuit de uitvoering (werkvloer) niet allemaal opgepakt en gehonoreerd (kunnen) worden.

Wat betreft de component rompslomp valt het de commissie op dat (aangetekende) post regelmatig kwijtraakt, dat het doorverbinden tussen het front en back office soms niet werkt en dat medewerkers door de veelheid van afdelingen en systemen (waaronder zelfs nog DOS-systemen) veel tijd kwijt zijn met het vinden, verwerven of verstrekken van de noodzakelijke informatie in al die systemen. De structuur van de organisatie is die van een sterk gebureaucratiseerde, verkokerde organisatie waar vele afdelingen elk een stukje van het werk verrichten, maar waar het totaalbeeld moeilijk te maken is. Professionals voelen daarbij (te) vaak niet de ruimte om tot maatwerk te komen.

De cultuur van de organisatie is sterk bureaucratisch en op efficiency gericht. Rechtsbescherming wordt als een kostenpost gezien, een knop waaraan gedraaid kan worden. De autonome professional die maatwerk wil leveren botst al snel op tegen de grenzen van de systemen. Management dat verkokerd lijkt te sturen op aantallen en productienormen versterkt dit beeld. Tot slot, op het niveau van 'statecraft' lijkt de organisatie (tot voor kort) sterk te steunen op het beeld van de homo economicus: een rationeel denkend mens dat uit is op eigen winstmaximalisatie. Deze burger is eigenlijk niet te vertrouwen en reageert vooral op financiële stimuli.

Recent gepubliceerde rapporten beschrijven een transformatie in dienstverlening.³³¹ Dit is naar het oordeel van de commissie echter nog geen werkelijke transformatie. De maatregelen zijn vooral gericht op rompslomp en structuur-niveau, terwijl een werkelijke transformatie veel dieper zou moeten gaan en ook maatregelen moet nemen op het terrein van cultuur en statecraft.

6.4 Aanbevelingen voor verbetering van de praktische rechtsbescherming

Het is de commissie opgevallen dat alle personen waarmee zij heeft gesproken met veel passie en inzet voor de Belastingdienst werken. Ook het oude adagium *'fortiter in re, suaviter in modo'*³³² lijkt nog steeds in het DNA van talloze medewerkers van de Belastingdienst te zitten. Het echte probleem lijkt veel meer in de organisatie en besturing te zitten, die jarenlang onderhevig is geweest aan diverse reorganisaties met het doel om te bezuinigen, rationaliseren en een strakke financiële beheersing te realiseren. Maar, de Belastingdienst is niet alleen een organisatie die zo efficiënt mogelijk gemanaged moet worden, het is een overheidsorganisatie die publieke waarde moet leveren aan de samenleving, die naast de burger moet staan, in plaats van tegenover de burger.

Op basis van de gevoerde gesprekken en na bestudering van alle beschikbare (interne en externe) onderzoeksrapporten, doet de commissie de volgende vier algemene aanbevelingen voor de verbetering van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken.

331 EY, *Knelpuntenanalyse als basis voor de fundamentele transformatie van de dienstverlening*, 26 augustus 2020 en *Handlingsperspectieven voor de fundamentele transformatie van de Belastingdienst*, fase 2 24 november 2020.

332 Streng zijn voor wat betreft de principiële kant van een zaak en soepel en gematigd in de uitvoering.

6.4.1 Aanbeveling 1

Zet de praktische rechtsbescherming van burgers centraal bij alle onderdelen van de Belastingdienst

Door rechtsbescherming uitsluitend te zien als een juridisch vraagstuk dat kan worden oplost door een goed stelsel van formele procedures zoals de bezwaarprocedure, wordt eigenlijk al een cruciale keuze gemaakt. Hoe goed een dergelijke procedure ook wordt ingericht, het resultaat zal nooit het gewenste en noodzakelijke niveau bereiken. De meeste burgers bereiken immers die procedures niet, ze zijn al veel eerder afgehaakt of hebben hun rechten laten liggen. Anders gezegd, hoezeer de formele procedures ook worden verbeterd je blijft in de 'wrong jungle'. Praktische rechtsbescherming moet in alle onderdelen van de organisatie zitten: in de communicatie, dienstverlening, voorlichting en bovenal in de primaire processen en genen van de organisatie. Rechtsbescherming moet proactief zijn, niet reactief. In feite moet de uitvoeringsorganisatie zelf zulke goede prestaties leveren, dat formele rechtsbescherming nauwelijks nodig is. Vroegtijdige hulp voorkomt immers dat procedures moeten worden gevoerd of dat burgers ernstig in de knel komen. In paragraaf 6.6.2. zal dit nog verder worden verduidelijkt.

De problemen die burgers ondervinden bij de praktische rechtsbescherming spelen het meest urgent bij de ambtshalve aanslag. De Belastingdienst legt vaak jaar in, jaar uit, ambtshalve aanslagen op bij dezelfde burgers die beschikken over onvoldoende doenvermogen. Dit lijkt een automatisch proces waarbij geen enkel intermenselijk contact plaatsvindt. Daarbij worden meestal ook nog eens boetes opgelegd. De consequenties van een ambtshalve aanslag werken bovendien vaak door naar andere regelingen zoals toeslagen, uitkeringen of de vaststelling van een eigen

bijdrage. Na het uitblijven van een reactie op de eerste ambtshalve aanslag zou eigenlijk de tweede aanslag pas opgelegd mogen worden als er persoonlijk contact is geweest met de burger. Overleg vervolgens, in het kader van een overheidsbreed (gemeenten zijn daar wezenlijk onderdeel van!) sociaal incasso-beleid, over de vraag wat er met de burger aan de hand is en wat een verstandig handelingsperspectief is. De commissie beveelt aan om over te gaan tot het inrichten van een systeem van vroegsignalering. Dit geldt niet alleen voor ambtshalve aanslagen, maar ook voor betalingsproblemen: de betreffende burger opbellen, zo nodig in overleg met de gemeente treden, om te bepalen wat er aan de hand is en wat een verstandige handelingsstrategie is ten aanzien van de betreffende burger. Dit voorkomt dat burgers ernstig in de knel komen of hun leven niet meer op de rails kunnen krijgen.

6.4.2 Aanbeveling 2

Houd rekening met verschillen in het doenvermogen van burgers

Dé burger bestaat niet. Niet alle burgers zijn zelfredzaam, kennen de wet of beschikken over een voldoende strategisch handelingsvermogen. De wetgever en de Belastingdienst lijken dit wel te veronderstellen. Er is niet alleen een subgroep met onvoldoende doenvermogen, maar er is ook een groep burgers met zogenoemde multi-probleemsituaties waarvoor afstemming met vele andere wettelijke regimes nodig is. Daarnaast zijn er ingewikkelde keten-afhankelijkheden tussen de Belastingdienst en andere overheidsinstanties zoals het CAK, Sociale Verzekeringsbank, CJB en het UWV. Dit vereist veel meer variëteit en flexibiliteit dan nu voorhanden is bij de Belastingdienst.

De vereiste variëteit is een gegeven (waar oplossingen voor gevonden moeten worden) en dat niet kan worden weggeredeneerd. Een deel van de variëteit is op te vangen door organisatie-interne maatregelen (zie aanbeveling 4 en par. 6.6.2.), een deel kan opgevangen worden door juridische maatregelen (zie aanbeveling 3 en par. 6.6.1.) en een deel kan opgevangen worden door maatregelen in het netwerk van de Belastingdienst. Zo zou het opzetten, inrichten of uitbreiden van fiscale hulppunten in bibliotheken en het breder en systematischer ondersteunen van formulierenbrigades en aangifte-dagen (ten aanzien van meerdere belastingmiddelen) ingezet kunnen worden. Tevens is van belang dat rechtshulp en -bijstand verder wordt uitgebreid, bijvoorbeeld door het wijzigen van de regels, zodat fiscale rechtshulp via het juridisch loket mogelijk wordt of *pro bono* gebruik kan worden gemaakt van de kennis en kunde van belastingadviseurs.

In de kern komen deze oplossingen erop neer dat een deel van de complexiteit wordt opgevangen door netwerk-partners van de Belastingdienst. Bij bepaalde life-events kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van de kennis en inzet van notarissen, makelaars, of andere overheidsorganisaties. Bij schulden kan bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt van de schuldhulpvoorziening bij gemeenten. Bij het leggen van contacten als het om betalingsregelingen gaat, kan gebruik worden gemaakt van een gezamenlijk op te richten, overheidsbreed sociaal incasso-beleid. De Belastingdienst heeft van de wetgever altijd een status aparte toebedeeld gekregen wat betreft incassobeleid. Dit zou beter – tussen overheidsorganisaties zoals Belastingdienst/Toeslagen en de Belastingdienst – moeten worden afgestemd om burgers de mogelijkheid te bieden om uit de schulden te komen en hun leven weer op de rit te krijgen.

De commissie merkt op dat zelfs met kleine praktische aanpassingen al snel verbeteringen bereikt kunnen worden. Dit kan bijvoorbeeld door veel meer in gesprek te gaan met burgers. Tijdens dit onderzoek zijn talloze tips en verbeterpunten aangedragen door burgers of hun vertegenwoordigers (maar ook door onderzoekers en medewerkers van de Belastingdienst) om de dienstverlening beter in lijn te brengen met het doenvermogen van burgers. Bijvoorbeeld, communiceer gericht in een taal die mensen begrijpen en zet bijvoorbeeld boven aan de brief wat de boodschap is. De juridische informatie kan dan eventueel in een bijlage. Voeg een verklarende lijst toe van begrippen zoals ‘verzamelinkomen’ of biedt educatie aan om (belasting)recht beter te kunnen begrijpen bijvoorbeeld op middelbare scholen³³³. Verder zou het goed zijn om regelmatig een terugkoppeling te vragen van burgers. De Belastingdienst biedt bijvoorbeeld de informatie op de website aan in gesproken tekst voor laaggeletterden maar bij navraag bleek dat die tekst voor deze groep nog steeds te moeilijk is en te snel wordt uitgesproken.³³⁴

333 Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd is gebleken dat vooral jongeren vaak geen goed besef hebben van de rechten die ze hebben. Belastingrecht wordt bijvoorbeeld geassocieerd met ‘betalen’, maar kennis van belastingrecht kan er ook voor zorgen dat teveel betaalde loonbelasting wordt terug gegeven door de Belastingdienst.

334 In de diverse onderzoeksrapporten van de Belastingdienst (zie par. 1.5) staan ook nog talloze aanbevelingen om verbeteringen in de dienstverlening aan te brengen zoals de mogelijkheid voor burgers die dat willen om hun scherm te delen met de Belastingdienst, enzovoorts.

6.4.3 Aanbeveling 3

Breng rechtshandhaving en rechtsbescherming beter met elkaar in evenwicht

Om de rechtsbescherming van burgers te verbeteren is het allereerst essentieel dat fiscale wet- en regelgeving minder complex wordt (gemaakt) en minder vaak wordt aangepast. De complexiteit van wetgeving kan al gereduceerd worden door zoveel mogelijk te voorkomen dat inbreuk wordt gemaakt op de (logische) systematiek van de wet. Meer hierover in paragraaf 6.6.1. Daarnaast is het aan te bevelen om praktische uitwerking van wet- en regelgeving op reguliere basis te blijven monitoren waarbij de gevolgen voor de burger en de Belastingdienst steeds worden meegewogen. Daarbij kan gedacht worden aan het doenvermogen van burgers (die verder gaat dan de huidige doenvermogenstoets), onrechtvaardigheid, problemen in de (digitale) uitvoering, wisselwerking met andere (niet fiscale) wet- en regelgeving, de effecten op de lange termijn voor bijvoorbeeld duurovereenkomsten zoals hypothecaire leningen, enzovoorts. Het is daarbij natuurlijk essentieel dat een terugkoppeling plaatsvindt over wat met de betreffende signalen is gedaan (meer hierover in paragraaf 6.5).

Het is de keuze van de wetgever geweest om soms zeer vergaande bevoegdheden toe te kennen aan de Belastingdienst en om daartegenover burgers geen of beperkte rechtsbeschermingsmogelijkheden te geven of louter in een bepaalde vorm zoals de kostenvergoedingsbeschikking die geen werkelijke rechtsbescherming biedt. Het is van belang dat tegenover vergaande bevoegdheden ook waarborgen staan voor het geval die bevoegdheden niet behoorlijk worden uitgeoefend. Rechtsbescherming in belastingzaken zou naar het oordeel van de commissie dus meer de aandacht van de wetgever moeten

krijgen. Rechtsbescherming en rechtshandhaving moeten in balans zijn. De ruime en vaak zeer ingrijpende bevoegdheden (machtsmiddelen) van de Belastingdienst brengen daarnaast de plicht met zich om zorgvuldig en terughoudend met die bevoegdheden om te gaan. De Belastingdienst heeft immers niet ten doel om zoveel mogelijk belasting te heffen maar om behoorlijk te heffen.

Verder is het belangrijk dat de medewerkers van de Belastingdienst weer de beslissruimte krijgen om tot een behoorlijke belastingheffing te komen. Alles tot in detail regelen heeft niet altijd het effect dat aan het gelijkheidsbeginsel wordt voldaan maar kan eveneens tot gevolg hebben dat ongelijke gevallen, gelijk worden behandeld. Daarnaast zullen de medewerkers de handelingsruimte ook moeten zien, bijvoorbeeld door beter gebruik te maken van art. 4:84 Awb, door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur toe te passen, de discretionaire bevoegdheid te benutten die hen door de wetgever in voorkomende gevallen is gegeven of de feiten dan wel het belastingrecht zo te interpreteren dat die passend is voor de situatie. Herstel daarom het adagium streng in de leer en zacht in de uitvoering te meer nu de automatisering en standaardisering steeds meer onderdeel worden van de uitvoering en dus minder ruimte geven voor maatwerk.

Invordering door de Belastingdienst moet aansluiten bij het in ontwikkeling zijnde landelijke sociaal incassobeleid. Tevens moet een zekere mate van discretionaire ruimte worden geboden voor de medewerkers van de Belastingdienst, zodat deze meer mogen kijken naar de betaalcapaciteit (zonder zekerheid te vragen). Dit speelt vooral bij zzp'ers. Het beleid ten aanzien van die groep zou daardoor bijvoorbeeld bij ernstige betalingsproblemen beter kunnen aansluiten bij het beleid voor particulieren. De burger zou daarnaast (snel) de wettelijke mogelijkheid

moeten krijgen om tegen die beslissingen over uitstel van betaling (betalingsregelingen inclusief) en kwijtschelding, bezwaar en beroep aan te kunnen tekenen en zou het nauwelijks laten verjaren van belastingschulden ex art. 27 Invorderingswet (bijvoorbeeld na schuldsanering) in veel gevallen beter niet moeten plaatsvinden.

Verder is meer deformalisering belangrijk. Een bezwaarprocedure zou niet nodig moeten zijn als het slechts gaat om een kleine correctie van gegevens. Veel bezwaren gaan over herstel van bepaalde gegevens die niet volledig of soms zelfs geheel onjuist zijn. Als dat het geval is, zal dat meestal noch door de Belastingdienst noch door de bezwaarmaker worden betwist. Door de mogelijkheid te bieden deze gegevens zonder bezwaar te corrigeren, kan met een veel lichtere vorm van rechtsbescherming worden volstaan. Informeel correcties doorvoeren mag er natuurlijk niet toe leiden dat uitholling van de rechtsbescherming van burgers plaatsvindt.³³⁵ De mogelijkheid voor een formele procedure, met alle waarborgen van dien, moet daarnaast (ter keuze van de burger) altijd mogelijk blijven. Daarbij dienen voorzieningen getroffen te worden om de eventuele tekortkomingen zoals in de verstrekking van gegevens, structureel op te lossen (*incident management* versus *problem management*).

Ten slotte is het opmerkelijk dat bij misbruik van het recht door burgers het leerstuk *fraus legis* het mogelijk maakt om, buiten de bestaande interpretatiemethoden om, tot belastingheffing te komen overeenkomstig doel en strekking van de wet. Echter, in de omgekeerde situatie wordt er geen leerstuk toegepast om de schrijnende gevolgen van de rechtmatige toepassing van de wet te mitigeren. Voor zover de huidige middelen tekortschieten zoals de hardheidsclausule of redelijke

³³⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 november 2020, ECLI:NL:RB-ZWB:2020:5497.

wetstoepassing, zou een soort omgekeerde *fraus legis* (*iustitia legis*) mogelijk soelaas kunnen bieden. Een dergelijk leerstuk voorkomt dat de uitvoerende of rechtsprekende macht op de stoel van de wetgever gaat zitten maar biedt de mogelijkheid om in individuele gevallen te komen tot een behoorlijke belastingheffing. Aangezien een dergelijk leerstuk nog niet bestaat, zou dit eerst nog nader onderzocht moeten worden en door een rechter moeten worden bekrachtigd zoals indertijd ook met *fraus legis* is gebeurd.

6.4.4 Aanbeveling 4

Herijk de organisatiestructuur en -cultuur van de Belastingdienst met meer oog voor de menselijke maat

Wat betreft de inrichting en werking van de organisatie kan er op vier niveaus (rompslomp, structuur, cultuur, statecraft) direct gestart worden met het nemen van maatregelen, die een positief effect zullen hebben op de praktische rechtsbescherming.

Op dit moment is een aantal zaken op organisatorisch niveau naar de mening van de commissie nog niet voldoende op orde, aspecten die buitengewoon hinderlijk, maar ook niet erg praktisch zijn. Met name de bereikbaarheid van de Belastingdienst is een punt van zorg. Dit speelt het meest pregnant bij de post. Het kwijtraken van poststukken is iets wat niet aanvaardbaar is voor een overheidsorganisatie en dient dan ook zo snel mogelijk opgelost te worden.³³⁶ Zorg ervoor dat bepaalde (groepen of teams) van medewerkers direct gebeld kunnen worden, in plaats van slechts via de BelastingTelefoon. Verder is het van belang dat de Belastingdienst bereikbaar is met de

³³⁶ Momenteel wordt nagedacht over een track & trace systeem voor de post.

huidige communicatiemiddelen zoals e-mail. E-mail kan nu vaak niet gebruikt worden in de primaire processen. Daarvoor zullen op korte termijn maatregelen moeten komen. Zie hiervoor eventueel de ontwikkelingen bij Mijnoverheid. Dit neemt niet weg dat voor sommige burgers traditionele vormen van communicatie gehandhaafd dienen te blijven.

Statusinformatie zou online beschikbaar moeten zijn door middel van DigiD (en een belastingportaal of belastingdienst-app). Maak het mogelijk voor burgers om online fiscale proefberekeningen te maken en zet veel meer formulieren online. Hiermee wordt voorkomen dat fiscale dienstverleners die niet met DigiD-codes of e-herkenning van klanten werken buitenspel worden gezet en kunnen zij belastingplichtigen beter blijven bedienen. Onderzoek verder of sommige handelingen en beslissingen volledig geautomatiseerd kunnen worden om het aantal noodzakelijke contacten tussen burgers en de Belastingdienst te reduceren. Geef niet alleen juridisch gezien meer professionele ruimte aan medewerkers maar geef ook aandacht en vertrouwen aan de medewerkers in de dagelijkse uitvoeringspraktijk. Richt een bepaalde leer- en verbetercyclus in, van waaruit de uitvoering van wet- en regelgeving kan worden vertaald naar uitvoeringsbeleid, en zorg dat er capaciteit is om in ieder geval een deel van de verbetersignalen op te pakken. Nu lijken veel goede ideeën of belangrijke signalen verloren te gaan in de organisatie. Biedt het Escala-team en het Stella-team meer ruimte om tot daadwerkelijke oplossingen voor probleemgevallen te komen, positioneer deze teams daartoe op een strategischer plek, breid hun behandelcapaciteit en formatie uit en zorg dat de teams gevonden kunnen worden. Betrek deze teams en de overige teams die belast zijn met conflicten met burgers (zoals bezwaarteam, klachtenteams en mediation teams) beter bij de inrichting van een verbeter-

cyclus. Bovendien is het van belang dat burgers en medewerkers van de Belastingdienst die teams ook weten te vinden.

Zorg dat een integraal klantbeeld met één druk op de knop gemaakt kan worden, in ieder geval in die situaties waar maatwerk nodig is. Dit integraal klantbeeld veronderstelt niet dat alle gegevens van alle burgers in één database moeten komen, het kan ook opgelost worden door slimme 'pull-technologie' te ontwikkelen voor die gevallen waar dat nodig is. Rechtsbescherming wordt momenteel beschouwd als een kostenpost (business case), maar dient als waarde een zelfstandige erkenning te krijgen.

Antwoord

Samenvattend beantwoordt de commissie de tweede deelvraag als volgt:

Aanbeveling 1. Zet de praktische rechtsbescherming van burgers centraal bij alle onderdelen van de Belastingdienst.

Aanbeveling 2. Houd rekening met verschillen in het doenvermogen van burgers.

Aanbeveling 3. Breng rechtshandhaving en rechtsbescherming beter met elkaar in evenwicht.

Aanbeveling 4. Herijk de organisatiestructuur en -cultuur van de Belastingdienst met meer oog voor de menselijke maat.

6.5 Extern toezicht

De derde deelvraag luidde als volgt:

Kan extern toezicht op de Belastingdienst volgens de commissie van toegevoegde waarde zijn voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken en zo ja, op welke wijze(n)?

Antwoord

Op basis van de bestudeerde literatuur en de gevoerde gesprekken, beantwoordt de commissie de derde deelvraag als volgt:

Extern toezicht heeft volgens de commissie slechts een beperkte toegevoegde waarde voor de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers in belastingzaken. Verbetering van de praktische rechtsbescherming kan naar het oordeel van de commissie primair bereikt worden door als overheid de belangen van burgers weer meer in beeld te krijgen en door het beter op orde brengen van de primaire processen bij de Belastingdienst. Om dit te bereiken is het belangrijk om bijvoorbeeld de signaleringsfunctie naar de politiek te verbeteren, om *pro bono* rechtshulp en bijstand voor meer burgers beschikbaar te maken, om het burgerperspectief ook echt vanuit de burger in beeld te brengen en om de dienstverlening te verbeteren. Hierbij kan inspiratie geput worden uit de Taxpayer Advocate Service (TAS) in de Verenigde Staten.

6.6 Vergezichten: aanbevelingen voor de lange termijn

De uitvoering van de aanbevelingen uit paragraaf 6.4 en 6.5 vergt veel werk, maar de implementatie ervan kan bij wijze van spreken morgen al beginnen. De commissie ziet dit als een noodzakelijke eerste stap, maar voor een structurele verbetering van de praktische rechtsbescherming is meer nodig. Immers, het zetten van een aantal eerste stappen heeft weinig zin, als je niet weet waar je uiteindelijk naar toe wilt. Daarom schetst de commissie in deze paragraaf ook twee vergezichten; twee stippen aan de horizon voor de lange termijn. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen aanbevelingen ten aanzien van het fiscaal-juridische kader en ten aanzien van de organisatie van de Belastingdienst. Deze aanbevelingen leveren niet alleen een bijdrage aan het verbeteren van de praktische rechtsbescherming in belastingzaken, maar dragen ook bij aan de transformatie van een bureaucratische rechtsstaat naar een responsieve rechtsstaat.

6.6.1 Het fiscaal-juridische kader

Het belastingrecht is voor burgers (en zelfs voor deskundigen) veel te complex geworden. Het belastingrecht ontbeert kenbaarheid, voorspelbaarheid, toepasbaarheid, rechtszekerheid en uitvoerbaarheid. Bovendien wordt zelfs getwijfeld aan de doelmatigheid en doeltreffendheid van diverse regelingen. Uit het rapport *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel* blijkt bijvoorbeeld dat van de 104 onderzochte fiscale regelingen er slechts voor acht regelingen kan worden vastgesteld dat ze doeltreffend en doelmatig zijn geweest.³³⁷ Een voorbeeld van een ondoelmatige

³³⁷ Ministerie van Financiën, *Vereenvoudiging belastingstelsel Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, 1 mei 2020, p. 37, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/vereenvoudiging-belastingstelsel>.

regeling is de giftenaftrek, waar de derving aan belastinginkomsten, hoger is dan het bedrag dat extra aan giften wordt gedaan als gevolg van de regeling.³³⁸ In genoemd rapport worden dan ook talloze aanbevelingen gedaan om allerlei belastingregels te vereenvoudigen. Deze voorstellen zien vooral op specifieke regelingen maar de vraag is of dit afdoende zal helpen en of de vereenvoudiging niet veel fundamenteeler moet zijn.

a. Complexiteitsreductie

Vanuit de theorie wordt een belastingstelsel rechtvaardiger geacht als het veel verfijningen kent waarbij rekening wordt gehouden met tal van individuele omstandigheden. Maar een verfijnd fiscaal juridisch stelsel kent tegelijkertijd nadelen. De belangrijkste is dat burgers het recht niet goed kennen en ook niet meer goed in staat zijn om hun rechtspositie te bepalen zonder de (kostbare) hulp van anderen. Burgers worden daardoor afhankelijk van deskundige hulp bij bijvoorbeeld de Belastingdienst, maatschappelijke organisaties of commerciële hulp. Hierdoor zijn zij niet meer in staat om hun recht te halen. Vooral kwetsbare groepen die vaak via de belastingwetgeving financieel gesteund worden zijn niet altijd in staat om de betreffende regelingen te vinden of komen juist door een samenloop van verschillende regelingen in een slechtere financiële positie terecht. Fiscale tegemoetkomingen werken dan contraproductief. Complexiteitsreductie van de (fiscale) wet- en regelgeving is daardoor essentieel. Bovendien brengt complexe en gedetailleerde wet- en regelgeving immers ook allerlei extra uitvoeringskosten met zich (dienstverlening en voorlichting inclusief) en is het over het algemeen veel gevoeliger voor belastingontwijking.

³³⁸ Ministerie van Financiën, *Vereenvoudiging belastingstelsel Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, 1 mei 2020, p. 29, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/vereenvoudiging-belastingstelsel>.

Kortgezegd is een aantal elementen van belang om tot een betere begrijpelijkheid en kenbaarheid van belastingregels te komen. De eerste is om de frequentie van wijzigingen te beperken in het belastingrecht. Dit kan bijvoorbeeld door niet meer jaarlijks een heel Belastingplan te introduceren maar door per kabinetsperiode één fundamenteel belastingplan vast te stellen zodat de frequentie van (fundamentele) fiscale aanpassingen teruggedrongen kan worden. Bijzondere omstandigheden zoals de coronacrisis, kunnen tijdelijke fiscale maatregelen natuurlijk rechtvaardigen.

b. Taalgebruik

Daarnaast draagt het bij aan een beter begrip van het belastingrecht als het taalgebruik van wet- en regelgeving dichter bij het taalgebruik van burgers zou komen te staan. Dit taalgebruik zou vervolgens ook in de uitvoering consequent moeten worden toegepast. Dat voorkomt misverstanden. Verder zorgt een logische systematiek van de wetgeving ervoor dat die beter te begrijpen is. Belastingwetgeving moet ook minder ingezet worden als instrument om gedragswijzigingen bij burgers teweeg te brengen (instrumentalisme), te meer als de effecten daarvan niet duidelijk zijn.

c. Belastingsubjecten

Verder dient kritisch nagedacht te worden over de vraag wie als belastingplichtigen (belastingsubject) worden aangemerkt en hoe dat plaatsvindt (belastingobject). Tijdens dit onderzoek is het de commissie opgevallen dat diverse burgers met bijvoorbeeld een WIA- of AOW-uitkering als enige inkomstenbron, toch nog in de (eind) heffing van de inkomstenbelasting vielen (de reden daarvoor kon niet altijd worden achterhaald). Daarnaast is sinds 2003 het aantal zelfstandigen zonder personeel (zzp) bijna verdubbeld: van 634.000 in 2003 naar

1,1 miljoen zzp'ers in 2019.³³⁹ Door de toename van het aantal zzp'ers is het aantal burgers dat aangifte moet doen fors gestegen en is het aantal fiscale vraagstukken fundamenteel toegenomen. Dat komt bijvoorbeeld omdat een zzp'er ten opzichte van een werknemer voor meer belastingsoorten belastingplichtig is (zoals de omzetbelasting) en met meer fiscale regelingen te maken heeft (zoals de ondernemersfaciliteiten in de inkomstenbelasting).³⁴⁰ Als al minder burgers in de eindheffing zouden worden betrokken dan zouden minder burgers belast hoeven te worden met fiscale aangelegenheden. De bronheffing is dan de eindheffing. Bovendien zou kritisch bezien moeten worden of de fiscale regimes voor bepaalde belastingplichtigen zoals zzp'ers niet kunnen worden vereenvoudigd.

d. Privacy

Voor een toekomstbestendige belastingheffing is het belangrijk om meer rekening te houden met de privacy van burgers. De uitvoering van de belastingwet maakt al van oudsher een diepe inbreuk op de persoonlijke levenssfeer van burgers. De commissie heeft dan ook diverse voorbeelden ontvangen waarbij door burgers geklaagd werd over de intensiteit van bepaalde belastingcontroles. Als voorbeeld is genoemd de huidige aftrekbaarheid van zorgkosten die er soms voor zorgt dat belastinginspecteurs onderzoek moeten verrichten naar de medische conditie van burgers. Dat komt omdat bijvoorbeeld de kosten van incontinentieverband in verband met ouderdom niet aftrekbaar zijn maar in verband met een medische aandoening wel. Het huidige belastingstelsel vereist dus dat burgers uiterst privacygevoelige gegevens moeten overleggen aan de Belastingdienst. De verwachting is, dat dit in de toekomst niet meer houdbaar zal zijn. Dit

³³⁹ Zie hiervoor <https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp/hoofdcategorieen/ontwikkelingen-zzp>.

³⁴⁰ M.B.A. van Hout, 'Ruzie met de fiscus', *Actioma Nijmeegs Juridisch Faculteitsblad*, no 211 Oktober 2020, p. 22.

soort controles zullen (al dan niet terecht) niet alleen steeds meer weerstand gaan oproepen bij burgers maar het zal ook steeds moeilijker zijn om dit soort gegevens tegen misbruik te beveiligen. Daar komt bij dat landen steeds frequenter onderling afspreken om allerlei (fiscale) persoonsgegevens onderling (automatisch) uit te wisselen. Het zou dus goed zijn om een nieuw belastingstelsel veel minder afhankelijk te maken van uiterst privacygevoelige informatie en de tegemoetkoming van bepaalde kosten te defiscaliseren. Bovendien hoeft de Belastingdienst burgers dan minder vaak te belasten met (gedetailleerde) controles.

6.6.2 De organisatie van de Belastingdienst

De Belastingdienst als organisatie is er nog niet in geslaagd om de maatschappelijke waarde te genereren die een moderne samenleving nodig heeft. Bij de commissie is gedurende haar onderzoek de indruk ontstaan dat de organisatie van de Belastingdienst sterk uitgaat van een bepaalde vorm van efficiency-denken. Veel taken en processen zijn geautomatiseerd, het werk is gerationaliseerd. De aantallen fysieke locaties zijn gereduceerd, het klantcontact is geminimaliseerd en de werkpakketten zijn naar functie gedistribueerd. Om tot een, vanuit burgerperspectief, samenhangend optreden te komen, moeten alle verschillende organisatieonderdelen, die elk afzonderlijk aangestuurd worden op basis van efficiency, naadloos samenwerken. Dat lukt niet altijd en de burger kan met de klassieke rechtsbeschermingsmiddelen, zoals klachtrecht en recht op bezwaar en beroep deze geconstateerde tekortkomingen niet zomaar ongedaan maken. Eventuele verbeteringen van die rechtsgangen zullen dan ook niet het gewenste effect met zich brengen. Verbetering in de rechtsbescherming zit veel meer aan de voorkant.

Naar het oordeel van de commissie is, op termijn, een fundamentele transformatie van de organisatie van de Belastingdienst noodzakelijk. Momenteel werkt de Belastingdienst nog te veel in het verleden (een zogenoemde geïsoleerde batch-gedreven machinebureaucratie die in t-1 of t-2 opereert). De Belastingdienst dient een organisatie te worden die meer responsief is en handelt in de actualiteit (een zogenoemde horizontaal in netwerken functionerende procesgerichte organisatie). Belangrijk is dat veel van de werkzaamheden snel en direct verricht kunnen worden. Daarnaast is het van belang dat hooggeschoolde professionals een individueel besluit kunnen nemen en op de relevante plaatsen in de diverse systemen kunnen en mogen implementeren, als dit noodzakelijk is om maatwerk te verrichten. Verder dient de transformatie op de volgende onderdelen plaats te vinden.

a. Transformatie

Er is een fundamentele herijking nodig, waarbij de verticale sturing (hiërarchie), met haar kenmerkende functionele decompositie (vele organisatieonderdelen) wordt ingeruild voor processturing, in een gedistribueerd netwerk. In dit beeld zijn werkgevers, banken, ondernemingen, maar ook andere overheidsorganisaties, gemeenten en zeker ook vrijwilligersorganisaties, en publieke instellingen (zoals bibliotheken en buurthuizen) allemaal wezenlijke partners, waarmee de Belastingdienst intensief samenwerkt om tot rechtvaardige toepassing te komen van haar fiscale middelen. Notarissen worden dan bijvoorbeeld het loket waar burgers bij de afronding van een erfenis de relevante erfbelasting kunnen afhandelen. Banken en makelaars zijn de partijen die de overdrachtsbelasting en de vragen omtrent de eigen woning afhandelen. Gemeenten kunnen vervolgens de multi-probleemgezinnen en burgers met diverse schulden helpen, zonder dat daar een belastingambtenaar bij komt kijken. Gemeenten zijn dan het 'frontend'.

b. Fast lane en slow lane

Deze transformatie komt er in de kern op neer dat niet het efficiency-denken (met haar kenmerkende functionele decompositie) voorop staat, maar dat doelgroep-denken met procesgericht werken in netwerken als uitgangspunt wordt genomen. Er ontstaat dan een verschil tussen de zogenoemde 'slow lane' en 'fast lane'. In de fast lane worden, volledig gedigitaliseerd, de niet complexe, enkelvoudige handelingen afgehandeld. Dit kan de jaarlijkse toekenning van een voorlopige teruggaaf zijn voor die situaties waarin alles hetzelfde is, als de voorgaande keren. Zolang de persoon nog op hetzelfde adres woont, het inkomen of de gezinssamenstelling niet noemenswaardig zijn veranderd, is het immers mogelijk om desnoods elke maand volautomatisch alle rechten direct te bepalen (t=0). Het beeld is dan niet zozeer een serie volautomatische machines, maar eerder een informatieraffinaderij, waarbij grote stromen informatie realtime verwerkt worden. Uiteraard met permanente monitoring en communicatie met en vanuit de burger.

Naast deze fast lane is er separaat een slow lane, waarin de meervoudige zaken worden behandeld, voor die situaties waar veel verschillende afdelingen van de Belastingdienst en diensten van de overheid tegelijkertijd aan de orde zijn (interdependentie). De situatie van de betreffende burger is ook uniek en vereist maatwerk. In dit soort situaties is professioneel overleg nodig. Aangezien dan ook vaak de gemeente nodig is, zou een case manager van de gemeente de persoon moeten zijn die het voortouw neemt en die afspraken maakt met de verschillende professionals om tot maatwerk te komen. Daarbij staat het gelijkheidsbeginsel centraal waarbij rechtsgelijkheid inhoudt dat gevallen verschillend worden behandeld naar de mate waarin zij verschillend zijn. In de klassieke bureaucratische organisatie is rechtsgelijkheid vooral eenvormigheid voor alle gevallen (iedereen over dezelfde kam scheren).

c. Cultuur

De hierboven beschreven organisatie is vooral vanuit structuurkenmerken beschreven, maar een cultuurverandering ligt daar eveneens aan ten grondslag. In de fast lane is snelheid, standaardisatie en efficiency belangrijk. In de slow lane is klantgerichtheid, rust en oplossingsgerichtheid noodzakelijk. De betrokken professionals in de slow lane zijn niet alleen hooggeschoold, maar zij hebben ook doorzettingsmacht en professionele ruimte.

d. Statecraft

Verder is er een fundamentele wijziging noodzakelijk. In de klassieke bureaucratische organisatie voert wantrouwen in de burger (en in de uitvoerend professional) de boventoon. De burger staat als het ware tegenover de overheid. Na de transformatie is een andere grondtoon aan de orde, die te omschrijven is als de responsieve overheid. Voor gladde, enkelvoudige gevallen is snelle, goede dienstverlening dan het belangrijkste, terwijl voor de multi-probleemsituaties rust, klant- en oplossingsgerichtheid essentieel. De overheid gaat uit van vertrouwen en biedt, voor iedere burger die dat nodig heeft, een passende helpende hand.

e. 'Wrong jungle'

De discussie over verbetering van rechtsmiddelen kan gevoerd worden binnen het huidige paradigma. De bezwaarprocedure wordt dan verder verbeterd, voor meer middelen toegankelijk gemaakt en de klachtenprocedure wordt verbeterd. Het is de overtuiging van de commissie dat de laatste 15 jaar vooral gezocht is naar dit type verbeteringen binnen het bestaande systeem. Maar zolang dat wordt gedaan, worden niet de fundamentele verbeteringen doorgevoerd die wel noodzakelijk zijn. Je zit als het ware in de verkeerde jungle, en hoe hard je je ook een weg baant in die jungle, het blijft de verkeerde jungle. Er is dus echt een fundamentele herijking nodig. Alleen dan is het mogelijk de noodzakelijke verbeteringen

te realiseren en de maatschappelijke waarde te genereren die ertoe leidt dat er door veel meer burgers een daadwerkelijk ervaren rechtvaardigheid wordt gerealiseerd.

6.7 Afsluiting

De commissie heeft dit onderzoek verricht tijdens de coronacrisis. Dit betekent dat niet alle onderzoeksmethoden altijd optimaal ingezet konden worden. Bovendien zijn tijdens dit onderzoek verschillende terreinen blootgelegd die in de huidige (belasting)wetenschap nog weinig aandacht hebben gekregen, zoals de rechtsbescherming van particulieren en zzp'ers bij de invordering van belastingen of de wisselwerking tussen rechtsgebieden bij mensen die veel verbanden met de overheid hebben. De financiële belangen zijn hierbij relatief klein, maar de persoonlijke belangen juist groot. Dit behoeft meer aandacht van de (belasting)wetenschap. Uit dit onderzoek is ook gebleken dat de Belastingdienst een veel fundamentele transformatie dient door te maken dan in een aantal specifieke aanbevelingen kan worden vastgelegd. Het zou daarom goed zijn als vergelijkbare onderzoeken regelmatig zouden worden herhaald. Daarbij zou dit onderzoek als een nulmeting kunnen worden gebruikt.

De commissie meent met het voorliggende advies aan haar opdracht te hebben voldaan, zodat hiermee de werkzaamheden worden beëindigd. De commissie dankt de Staatssecretaris van Financiën voor het in de commissie gestelde vertrouwen en zij dankt iedereen die bereid is geweest om op enigerlei wijze medewerking te verlenen aan dit onderzoek.

Bijlagen



Bijlage I

Lijst met gevoerde gesprekken

Organisatie/organisatieonderdeel - Functionaris

ANBO Nederland - Beleidsadviseur ANBO

BelastingTelefoon - Diverse medewerkers

Bond voor Belastingbetalers - Twee vertegenwoordigers en een belastingadviseur van een maatschap die de bond ondersteunt

Ieder(in) - Directeur Ieder(in)

Invordering Belastingdienst - Ontvanger en een deurwaarder

Klantinteractie & Services Belastingdienst - Afdelingshoofd en twee medewerkers (waaronder een ketenregisseur)

Landelijke Organisatie van Sociaal Raadslieden (signaleringscommissie) - Sociaal raadsman (fiscale zaken)

METmet - Probleemoplosser

Ministerie van Financiën - Staatssecretaris en twee medewerkers van DGFZ/FRI en DGBel/FJZ

Nationale ombudsman - De Nationale ombudsman en een medewerker (fiscale zaken)

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs - Twee afgevaardigden van het bestuur

Nibud - Directeur

Register Belastingadviseurs - Directeur Fiscale Zaken

Smeetskring Tilburg (Belastingwinkel) - Enkele coördinatoren en vrijwilligers

Stella-team Belastingdienst - Afdelingshoofd en twee medewerkers Stella-team

Stichting Lezen en Schrijven - Directeur, senior adviseur en adviseur

Stichting ABC - Twee taalambassadeurs (laaggeletterde particulier en laaggeletterde ondernemer)

Team Escala Belastingdienst - Twee medewerkers

Team Wettelijke taken Belastingdienst - Afdelingshoofd en een medewerker

Young United - Vakbondsbestuurder

Bijlage 2

Voorbeeld (geautomatiseerde) brieven Belastingdienst

Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 100, 6400 AC, Heerlen

Centrale administratieve processen
Beroep
Landelijk
Incassocentrum

Postbus 100
6400 AC, Heerlen
belastingdienst.nl

Datum
18 november 2020

Betreft: Beschikking afwijzing verzoek kwijtschelding

Geachte,

Op 20 juli 2020 hebt u mij verzocht om kwijtschelding van 1 of meer aanslagen. Ik wijs uw verzoek om kwijtschelding af omdat het kan aan u worden toegerekend dat de belastingaanslag niet kan worden betaald. Uw verzoek om kwijtschelding gaat om de volgende aanslag(en):

soort belasting	tijdvak	aanslagnummer	openstaand bedrag
Inkomstenbelasting	2016	██████████H6601	€ 1786,54

Als u het niet eens bent met deze beslissing
Bent u het niet eens met mijn beslissing op uw verzoek om kwijtschelding? Dan kunt u vóór 2 december 2020 in beroep gaan bij de directeur van de Belastingdienst, afdeling Wettelijke taken. Stuur hiervoor een brief en een kopie van deze beslissing naar ons.

Vermeld in uw brief:

- de datum
- waarom u het niet eens bent met deze beslissing
- uw naam en adres
- uw handtekening

Stuur uw brief naar:
Belastingdienst
Postbus 100
6400 AC Heerlen

Geen invorderingsmaatregelen
Op basis van de informatie die u mij hebt verstrekt, neem ik geen invorderingsmaatregelen voor deze aanslag. Wel heb ik het recht om derden aansprakelijk te stellen en alle maatregelen te nemen om te verzekeren dat uw belastingsschuld niet verjaart.

Paginanummer 1

Landelijk Incasso Centrum

Postbus 100 6400 AC Heerlen

Telefoon 0800 - 0543
Telefax
INNING/120
Doorkiesnummer 0800 - 0543

Datum
23 november 2020

Uw kenmerk
██████████

Kenmerk
██████████

Betreft:
Beslissing op een verzoek om uitstel van betaling

Geachte heer/mevrouw,

U hebt uitstel van betaling gevraagd voor de volgende aanslag:

Aanslag	Jaartijdvak	Aanslagnummer	Openstaand bedrag	Openstaande kosten
Inkomstenbelasting premie volksverzekeringen	2016	██████████H6601	€ 1.786,54	€ 0,00

Ik heb besloten dat u uitstel van betaling krijgt. Ik verbind aan dit uitstel de volgende voorwaarden:

- U betaalt € 79,00 per maand. De uiterste betaaldatum van de eerste termijn is 31 december 2020.
- Elke volgende termijn vervalt telkens een maand later.
- Het totale bedrag (inclusief rente en vervolgingskosten) moet op 30 november 2021 zijn betaald.
- Belastingaangiften moet u tijdig indienen en betalen.
- Belastingsschuld waarvoor ik geen uitstel heb verleend moet u tijdig betalen.
- Als u geen gebruik maakt van het betalingskenmerk dat op de acceptgirokaart staat, zal ik de betaling naar eigen inzicht van de bovengenoemde belastingaanslag(en) afboeken.

Als niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, trek ik het uitstel in.

Bij betaling na afloop van de enige of laatste betalingstermijn van een aanslag is rente verschuldigd. Het maakt daarbij niet uit of uitstel van betaling is gekregen.

Ook aan u uit te betalen bedragen waarop het uitstel geen betrekking heeft worden verrekend met de belastingsschuld waarvoor uitstel is verleend. Als een aanslag wordt verminderd of verrekend, is dat niet van invloed op de hoogte van het bedrag dat u periodiek moet aflossen.

U kunt het verschuldigde bedrag betalen met de acceptgiro die de Belastingdienst eerder heeft toegestuurd.

Als u de acceptgiro niet meer heeft, kunt u het bedrag overmaken op IBAN (rekeningnummer) NL89INGB0000004820 van de Belastingdienst. Vermeld in dat geval altijd:


- het aanslagnummer;
- het kenmerk van deze brief.

Let op!



Bijlage 3

Voorbeeld brieven 'schuldig nalatig'

 **S V B** Sociale Verzekeringsbank

14 mei 2020

SVB Amstelveen
Postbus 18607
3501 CR Utrecht
Telefoon 020 656 49 50
Fax 020 656 51 00
www.svb.nl

datum	SVB-nummer	telefoonnummer
23 april 2020	PF	(020) 6564950

onderwerp: niet-betaalde AOW-premie

Geachte heer,

De Belastingdienst heeft ons geïnformeerd dat u niet genoeg AOW-premie heeft betaald. De taak van de SVB is om vast te stellen of dit aan u ligt. Met andere woorden, of u schuldig nalatig bent. Als u schuldig nalatig bent, kunt u (later) minder AOW-pensioen krijgen.

Met deze brief informeren wij u wat dit betekent en wat u kunt doen. Deze brief is nog geen definitieve beslissing. De definitieve beslissing volgt pas als u de kans heeft gehad om op deze brief te reageren. Alleen tegen de definitieve beslissing kunt u bezwaar maken.

Belastingdienst stelt vast hoeveel u nog moet betalen
Iedereen die in Nederland woont, is verplicht verzekerd voor de volksverzekeringen, onder meer voor het AOW-pensioen. Elke belastingbetaler moet ook premies volksverzekeringen betalen aan de Belastingdienst.


Volgens de Belastingdienst is er nog een bedrag dat u moet betalen. Dit betreft de periode(n):

1 januari 2012 tot en met 31 december 2012

Wat als u de premieschuld niet betaalt
Betaalt u de premieschuld niet aan de Belastingdienst? Dan kan uw (toekomstig) AOW-pensioen worden verlaagd.

Wat als u de premieschuld alsnog betaalt
Wilt u alsnog betalen? Neem dan contact op met de Belastingdienst. Zij kunnen u vertellen hoeveel u precies moet betalen.

Betaalt u het totaal verschuldigde bedrag aan de Belastingdienst vóór 20 mei 2020? Dan bent u niet schuldig nalatig en wordt uw AOW-pensioen hierdoor niet verlaagd.

 **Hoe u kunt reageren**
Wij gaan bekijken of er omstandigheden waren waarom de verschuldigde premie niet is betaald.

Vermeld bij correspondentie datum en nummer van deze brief.
Deze brief is centraal afgedrukt en daarom niet ondertekend.

CEN/PF 1461724-0/368ABV

INFORMATIE

Voorbeeld 2
Mevrouw Jansen is over het jaar 2008 voor 30% schuldig nalatig verklaard en over 2004 voor 25%. In totaal 55%. Ze bereikt binnenkort de AOW-leeftijd en heeft inmiddels een brief van de SVB gehad over haar AOW-pensioen. Daarin staat dat haar AOW-pensioen voor 2% wordt gekort wegens schuldige nalatigheid.

Voorbeeld 3
De heer Smit is zelfstandig ondernemer. Over het jaar 2014 is hij 20% en over het jaar 2015 25% schuldig nalatig verklaard. Dit is in totaal 45%, dus onder de grens van 50%. Zijn AOW-pensioen wordt daardoor niet gekort wegens schuldige nalatigheid.

Zijn er omstandigheden waardoor u niet heeft betaald?
Misschien waren er omstandigheden, waardoor u te weinig premies heeft betaald. Stuur ons dan een brief waarin u uitlegt waarom er te weinig premies zijn betaald. Het kan zijn dat u op grond van uw uitleg niet schuldig nalatig wordt verklaard.

U vindt ons adres verderop in dit leaflet. Vergeet niet om bewijsstukken mee te sturen en uw SVB-nummer in uw brief te zetten.

Heeft u een ambtshalve aanslag van de Belastingdienst ontvangen? Dan kunnen we geen rekening houden met uw omstandigheden. Wij zijn dan verplicht om u meteen schuldig nalatig te verklaren.

Bent u het niet eens met de belastingaanslag?
Neem dan contact op met de Belastingdienst. Deze vertelt u dan wat u verder kunt doen.

Meer informatie
Heeft u nog vragen over schuldige nalatigheid? Kijk dan eens op onze website: www.svb.nl/sn

Vindt u daar niet wat u zoekt? Bel ons dan via telefoonnummer: 020-656 4950.

Wilt u ons een brief sturen? Ons postadres is:

Sociale Verzekeringsbank
Postbus 18607
3501 CR Utrecht

Vergeet niet om bewijsstukken mee te sturen en uw SVB-nummer in uw brief te zetten.

Vermeld bij correspondentie datum en nummer van deze brief.
Deze brief is centraal afgedrukt en daarom niet ondertekend.

CEN/PF 1461724-0/368ABV

Voorbeeld 2

Mevrouw Jansen is over het jaar 2008 voor 30% schuldig nalatig verklaard en over 2004 voor 25%. In totaal 55%. Ze bereikt binnenkort de AOW-leeftijd en heeft inmiddels een brief van de SVB gehad over haar AOW-pensioen. Daarin staat dat haar AOW-pensioen voor 2% wordt gekort wegens schuldige nalatigheid.

Voorbeeld 3

De heer Smit is zelfstandig ondernemer. Over het jaar 2014 is hij 20% en over het jaar 2015 25% schuldig nalatig verklaard. Dit is in totaal 45%, dus onder de grens van 50%. Zijn AOW-pensioen wordt daardoor niet gekort wegens schuldige nalatigheid.

Zijn er omstandigheden waardoor u niet heeft betaald?

Misschien waren er omstandigheden, waardoor u te weinig premies heeft betaald. Stuur ons dan een brief waarin u uitlegt waarom er te weinig premies zijn betaald. Het kan zijn dat u op grond van uw uitleg niet schuldig nalatig wordt verklaard.

U vindt ons adres verderop in dit leaflet. Vergeet niet om bewijsstukken mee te sturen en uw SVB-nummer in uw brief te zetten.

Heeft u een ambtshalve aanslag van de Belastingdienst ontvangen? Dan kunnen we geen rekening houden met uw omstandigheden. Wij zijn dan verplicht om u meteen schuldig nalatig te verklaren.

Bent u het niet eens met de belastingaanslag?

Neem dan contact op met de Belastingdienst. Deze vertelt u dan wat u verder kunt doen.

Meer informatie

Heeft u nog vragen over schuldige nalatigheid? Kijk dan eens op onze website: www.svb.nl/sn

Vindt u daar niet wat u zoekt? Bel ons dan via telefoonnummer: 020-656 4950.

Wilt u ons een brief sturen? Ons postadres is:

Sociale Verzekeringsbank
Postbus 18607
3501 CR Utrecht

Vergeet niet om bewijsstukken mee te sturen en uw SVB-nummer in uw brief te zetten.

Vermid bij correspondentie datum en nummer van deze brief. Deze brief is centraal afgedrukt en daarom niet ondertekend.

CEN/PF 1461724-0/368ABV

SVB
Postbus 18607
3501 CR Utrecht

Datum	Uw kenmerk	Ons kenmerk	Doorkiesnummer
-------	------------	-------------	----------------

19 mei

0320-211 700

Betreft

Schuldig nalatig

Geachte mijnheer/mevrouw,

tot mij heeft zich de heer gewend. Hij heeft van u brieven ontvangen over niet betaalde AOW premie in de jaren 2011, 2014 en 2012.

Ik heb u hierover gebeld er is een notitie gemaakt met het verzoek mij terug te bellen. Helaas is dat niet gebeurd. U vraagt mijnheer om een toelichting op mogelijke aanslagen van ontzettend lang geleden. Ik mis van u de toelichting waarom u hier nu pas meekomt.

Mijnheer leeft al jaren van een minimum inkomen. Hij was in de jaren (2011/2012 en 2014) afhankelijk van flexibel werk. Dan zijn er korte periodes van werk, werkloosheidsuitkering en soms een bijstandsuitkering. Waarschijnlijk zijn deze wisselende inkomsten de oorzaak van de aanslagen. Voor zover we nog kunnen nagaan heeft mijnheer altijd een inkomen gehad dat onder loonheffing viel. Hij had dus geen inkomen uit overige werkzaamheden waarover hij zelf nog de belasting zou moeten betalen. De oorzaak van de aanslagen hangt dus samen met de afstemming van de diverse inkomstenbronnen.

Daarnaast had mijnheer al die jaren ook een minimaal inkomen. Het was dus ook niet zo dat mijnheer er van kon gaan dat hij belasting moest betalen omdat hij een flink inkomen genoot. Mijnheer had dus ook geen aanslagen hoeven verwachten.

We kunnen zien dat mijnheer in verband met de schulden contact met de afdeling schuldhulpverlening van MDF heeft gehad. Er is destijds een opgave van de schuld bij de belastingdienst gedaan. Doordat we dossiers na verloop van tijd moeten vernietigen en u nu wel erg laat om een toelichting vraagt, kunnen we niet goed meer zien wat er gebeurd is. Volgens mijnheer zijn de schulden destijds geregeld. Dat is dan niet in een officiële schuldregeling gebeurd, maar in een regeling die ook tot een oplossing leidde voor mijnheer. Het kan zijn dat de belastingschuld destijds buiten invordering zijn gesteld omdat het de belastingdienst ook duidelijk was dat mijnheer geen draagkracht had. Bovendien was het er ook geen vooruitzicht dat het inkomen van mijnheerlink zou stijgen.

Maatschappelijke Dienstverlening Flevoland
Postbus 1034, 8200 BA Lelystad - Meenthoek 10, 8224 BS Lelystad
(0320) 21 17 00 - mdf@mflevoland.nl - www.mflevoland.nl
IBAN NL34 RABO 0317 747 290 - K.v.K. 41023823 - MDF is HKZ, NVVK en SWN gecertificeerd



Mijnheer I heeft destijds zijn schulden opgelost. Dan is het vreemd dat hij nu wordt geconfronteerd met een mogelijke korting op zijn AOW. Bovendien leeft mijnheer al jaren van een laag inkomen waardoor het voor hem ook niet mogelijk is om meer aan de schulden af te lossen dan hij al gedaan heeft.

Ik verzoek u dan ook af te zien, van u voornemen om de AOW rechten te verlagen.

Hoogachtend,



maac se
ONTVANGEN 09 JUN 2020

SVB
Postbus 18607
3501 CR Utrecht
www.svb.nl

MDF
Maatschappelijke Dienstverlening Flevoland
Postbus 1034
8200 BA Lelystad

datum	SVB-nummer	behandeld door	telefoonnummer
5 juni 2020	PF		(075) 655 18 86

onderwerp: ontvangstbevestiging

Betreft:
naam :
burgerservicenummer :
geboortedatum :
adres :
uw kenmerk :

Geachte mevrouw, mijnheer,

Naar aanleiding van uw schrijven van 19 mei 2020, betreffende dhr. , vraagt u ons af te zien van het voornemen om de AOW te verlagen.

De SVB heeft geen vorderingen op uw cliënt. Het betreft vorderingen inkomstenbelasting van de Belastingdienst over de jaren 2011, 2012 en 2014.
De SVB bepaald uitsluitend of uw cliënt schuldig nalatig is geweest voor het niet betalen van de daarbij horende premies volksverzekeringen.

Voor de hoogte en de ontstaansdatum van de vorderingen verwijzen wij u gelet op bovenstaande naar de Belastingdienst afdeling invordering 0800-0543.

Wij hopen u hiermee voldoende te hebben ingelicht.
Met vriendelijke groet,
Sociale Verzekeringsbank

BP 032 08/08

Vermeld bij correspondentie de datum en het nummer bovendien deze brief.

PPR/PF 1461724-0/398ABV

SVB
Postbus 18607
3501 CR Utrecht

Datum	Uw kenmerk	Ons kenmerk	Doorkiesnummer
18 juni		Mb/0098	0320-211 700
Betreft			
toelichting			

Geachte mevrouw,

Uw brief van 5 juni heb ik ontvangen. Mijnheer [] heeft brieven van de SVB ontvangen waarin de SVB vraagt om een toelichting. Die toelichting heb ik namens mijnheer gegeven. In uw schrijven van 5 juni suggereert u dat we bij de belastingdienst moeten zijn.

In mijn brief vraag ik om een toelichting waarom krijgt mijnheer nu pas brieven over de jaren 2011, 2012 en 2014?. De SVB stuurt deze brieven de belastingdienst heeft de brieven niet verstuurd.

Daarnaast heb ik de SVB gevraagd mij te bellen. We zouden graag willen weten voor hoeveel u mijnheer schuldig nalatig ziet. Uit de beperkte papieren die mijnheer nog heeft, lijkt het te gaan om lage belastingsschulden, waaruit dan ook laag percentage schuldig nalatig volgt.

Tenslotte heb ik in mijn brief aangegeven dat mijnheer niet schuldig nalatig is. Hij heeft een laag inkomen en kan net rond komen. Indien u over de persoonlijke situatie van mijnheer meer informatie nodig heeft, zullen we dat geven.

We zien de reactie op onze vragen met belangstelling tegemoet. Nadat we die ontvangen hebben, zullen we onze brief van 19 mei verder toelichten, en kunt u daarna een beslissing nemen of mijn heer schuldig nalatig is geweest.

Hoogachtend

Maatschappelijke Dienstverlening Flevoland
Postbus 1034, 8200 BA Lelystad - Meenthoek 10, 8224 BS Lelystad
(0320) 21 17 00 - svb@mdflevoland.nl - www.mdflevoland.nl
IBAN NL34 RABO 0317 747 290 - K.v.K. 41023923 - MDF is HKZ, NVVK en SWN gecertificeerd



SVB
Postbus 18607
3501 CR Utrecht
www.svb.nl

mabo

Maatschappelijke Dienstverlening Flevoland
Postbus 1034
8200 BA Lelystad

datum	SVB-nummer	behandeld door	telefoonnummer
8 juli 2020			+31 75 655 18 75

onderwerp: ontvangstbevestiging

Betreft:
naam :
burgerservicenummer :
geboortedatum :
adres :
uw kenmerk :

Geachte mevrouw, mijnheer,

Wij hebben uw brief van 18 juni 2020 ontvangen. U stelt hierin een aantal vragen, deze zullen wij zo goed mogelijk voor u beantwoorden.

U vraagt waarom meneer [] pas nu de brieven over de jaren 2011, 2012 en 2014 heeft ontvangen. Wij hebben deze jaren pas in april 2020 van de Belastingdienst aangeleverd gekregen.

U geeft ook aan dat de [] volgens u niet schuldig nalatig is. Wij hebben op 8 juni 2020 beslist dat de [] schuldig nalatig is over de jaren 2011, 2012 en 2014. Deze beslissingen zijn ook naar zijn adres toegestuurd. U heeft in uw brief van 19 mei aangegeven dat hij een laag inkomen had en geen aanslag had hoeven te verwachten. Dit is geen reden om van schuldige nalatigheid af te zien.

Mocht meneer [] het hier niet mee eens zijn heeft hij de mogelijkheid om een bezwaarschrift in te dienen tegen deze beslissingen tot 21 juli 2020.

Indien meneer [] niet meer schuldig nalatig wordt verklaard over andere (toekomstige) jaren, zal hij niet gekort gaan worden op zijn AOW-pensioen inzake schuldige nalatigheid.

BR/102 06/08

Vermeld bij correspondentie de datum en het nummer bovenaan deze brief.

PPR/PF 1461724-0/398ABV

Bijlage 4

Voorbeeld brief geheimhoudingsplicht voor burgers



Belastingdienst

Belastingdienst, Postbus 95099, 0000 AA Plaats

B.V. X
tav contactpersoon

Straat nr
0000 AA Paats

Kantoor Plaats afdeling
Bezoekadres
Straat nr
0000 AA Plaats
www.belastingdienst.nl

Doorkiesnummer
088 – 999 99 99

E-mailadres
Medewerker Y@belastingdienst.nl

Datum
Dd mmm jjjj

Team
Teamnaam / nummer

Behandeld door
Medewerker Y

Onze referentie
Derdenonderzoek_BV X

Betref: Aankondiging derden onderzoek

Geachte contactpersoon,

De Belastingdienst wil bij B.V. X een 'Derdenonderzoek' instellen. Het doel van het onderzoek is het verkrijgen van inzage in de debiteuren-, crediteuren- en financiële administratie inclusief het e-mailverkeer v.w.b aankopen.

Ik bevestig de gemaakte afspraak voor het instellen van een derdenonderzoek op datum dd mmm jjjj omstreeks 10:00 uur. Hiervoor zal ik, samen met mijn collega medewerker Z, langskomen op het adres straat nummer, postcode plaats.

Brochure
Het betreft hier een derdenonderzoek
Voor een toelichting op dit onderzoek wil ik verwijzen naar brochure "Derdenonderzoek toegelicht" op de internetsite van de belastingdienst, www.belastingdienst.nl


Wettelijke bevoegdheden
Het onderzoek wordt ingesteld op grand van artikel 53 juncto artikel 47 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

Verder attendeer ik u op de geheimhoudingsverplichting van artikel 67 AWR en artikel 67 Invorderingswet.

Het is voor een ieder verboden om hetgeen hem in enige werkzaamheid bij de uitvoering van de belastingwet, of in verband daarmee, omtrent de persoon of zaken van een ander blijkt of medegedeeld wordt, verder bekend te maken dan nodig is voor de uitvoering van de belastingwet of voor de heffing of de invoering van enige belasting.

Naar uit de bewoordingen van art. 67 AWR blijkt geldt de fiscale geheimhoudingsplicht voor iedereen die in het kader van de fiscale rechtstoepassing op de hoogte komt van gegevens die betrekking hebben op een

Paginanummer 1 van 2



ander. De geheimhoudingsplicht is er dus niet alleen voor belastingambtenaren, maar net zo goed voor de belastingplichtigen, hun adviseurs, de belastingrechter en wie overigens op enigerlei wijze in de fiscale rechtstoepassing participeert (hier tezamen aangeduid als: de geheimhoudingsplichtigen.) In deze casus behoort u vanaf het moment waarop naam van betrokkene onder uw aandacht is gebracht dus ook tot de geheimhoudingsplichtigen.

Kantoor Plaats afdeling

Datum
Dd mmm jjjj

Onze referentie
Derdenonderzoek BV X

Meer informatie
Hebt u nog vragen? Belt u mij dan op mijn doorkiesnummer of 06-11 11 11 11. U kunt ook mailen naar medewerker Y@belastingdienst.nl. Kijk voor de voorwaarden voor het gebruik van e-mail bij 'Contact' op www.belastingdienst.nl

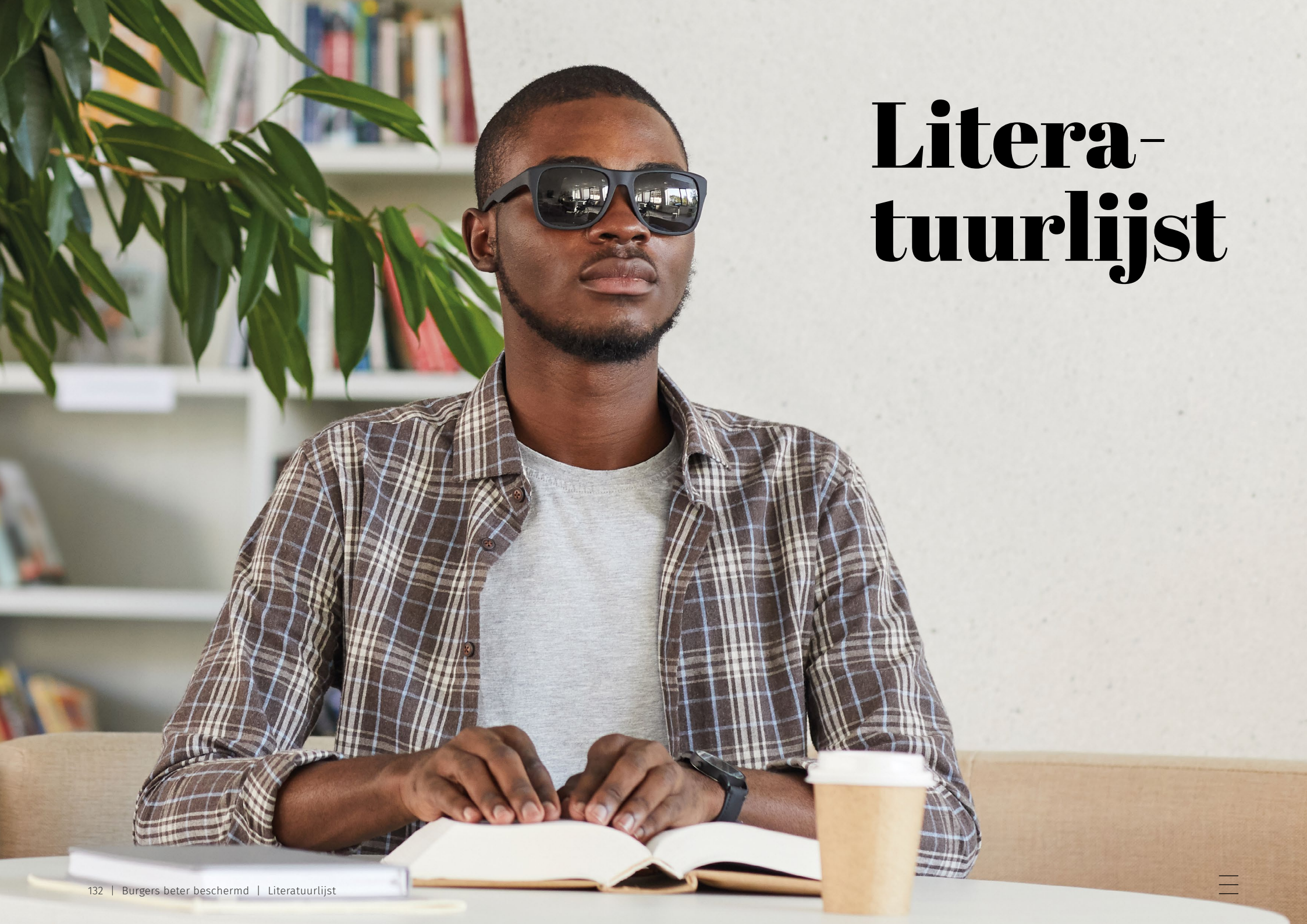
Hoogachtend,

namens de inspecteur

Handtekening + naam medewerker Y

Paginanummer 2 van 2

Litera- tuurlijst



ABDTOPConsult 2019

ABDTOPConsult, *Regels en ruimte. Verkenning maatwerk in dienstverlening en discretionaire ruimte*. Den Haag: ABDTOPConsult 2019.

Albert WFR 2020/89

P. Albert, 'Lang leve het knijp-en-piepsysteem', *WFR* 2020/89.

Van Amersfoort WFR 2017/236

P.J. van Amersfoort, 'De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst', *WFR* 2017/236

Asbreuk TFB 2019/3-15

M.M. Asbreuk, 'Verplicht horen bij opleggen (primaire) aanslagen IB en Vpb', *TFB* 2019/3-15.

Autoriteit Persoonsgegevens 2019

Autoriteit Persoonsgegevens, *Advies conceptmaatregel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen*, Brief van de Autoriteit Persoonsgegevens aan de Minister van Financiën van 23 juli 2019 met kenmerk z201912509. https://autoriteitpersoonsgegevens.nl/sites/default/files/atoms/files/advies_openbaarmaking_vergrijpboetes.pdf.

Baker & Pistone 201

P.Baker & P. Pistone, *The practical protection of taxpayers' fundamental rights, General report*, IFA Cahiers 2015 – Volume 100B.

Ballegooijen WFR 1997/505

C.W.M.van Ballegooijen, 'Fiscale rechtshulp, met name bij aangifte, aan minder-draagkrachtigen', *WFR* 1997/505-513.

Belastingdienst Jaarplan 2020

Brief van de Staatssecretaris van Financiën 20 11 2020, Bijlage: Jaarplan 2020 Belastingdienst (*Kamerstukken II*, 2019/2020, 31066 nr. 539).

Belastingdienst Toeslagen en Douane Jaarplan 2021

Brief van de Staatssecretarissen van financiën, *Jaarplan Belastingdienst Toeslagen en Douane 2021*, 24 november 2020 Bijlage bij *Kamerstukken II*, 2020/21, 31066, nr. 737.

Belastingdienst Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders 2020

Belastingdienst, *Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders (IIB)*, Supplement 63 1.1, december 2020.

Belastingdienst Domein onderzoek 2017

Domein onderzoek Belastingdienst, *Customer Journey ZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZP'ers*, Voorjaar 2017.

Belastingdienst Blauw Research 2013

Belastingdienst Blauw Research, *Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden*, Belastingdienst, December 2013.

Belastingdienst Blauw Research 2020

Belastingdienst Blauw Research, *Belastingonderzoek onder Nederlanders*, Rapport 2020.

Belastingdienst/Perspective 2019

Belastingdienst/Perspective, *Benutten van fiscale vaardigheden & hulp*, 1925 v.4.0 | 12 augustus 2019

Blaauwehand TFB 2020

J. Blaauwehand, 'Een landelijk derdenonderzoek', *TFB* 2020/6-31.

Boekema 2015.

I.M. Boekema, *De stap naar hoger beroep*, Boom Juridische uitgevers 2015.

De Bont WFR 2010/1620

G.J.M.E de Bont, 'De windmolen Edelweiss', *WFR* 2010/1620-1621.

De Bont NTFR 2019/734

G.J.M.E de Bont, 'Geheim?', *Opinie*, *NTFR* 2019/734.

Van Boom e.a. 2008

W.H. van Boom e.a. (red.), *Gedrag en privaatrecht. Over gedragspresumpties en gedragseffecten bij privaatrechtelijke leerstukken*. Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2008.

Boomsluiter & Hofman 2020

E. Boomsluiter & C. Hofman, Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid, in: H. Gribnau (red.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?* Den Haag: Ministerie van Financiën, november 2020.

Boonstra Binnenlands bestuur 2018/49

W. Boonstra, 'Conflicten kosten fiscus miljoenen, Onderzoek langlopende dossiers Belastingdienst', *Binnenlands bestuur* (49) 2018, p. 8.

Boonstra Binnenlands bestuur 2018/49

W. Boonstra, 'Beter omgaan met querulanten, Nieuwe aanpak conflictdossiers Belastingdienst', *Binnenlands bestuur* (49) 2018.

Brouwers 1983

R.C.M. Brouwers, *Rechtshulp in belastingzaken*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 157, Deventer: Kluwer 1983.

Burgers & Nuyens TFO 2017/152.4

V.A. Burgers & A.M.E. Nuyens, 'Two is company, three is a crowd, Over rechtsbescherming bij een derdenonderzoek', *TFO* 2017/152.4.

Convenant Koninklijke Bibliotheek en Belastingdienst 2019

Convenant inzake samenwerking tussen de Koninklijke Bibliotheek en de Belastingdienst ten behoeve van de ondersteuning van een landelijk netwerk van hulp bij belasting- en toeslagzaken 2019-2022, 18 februari 2019.

Crijns & Dautzenberg Tijdschrift Conflicthantering 2018/6

V. Crijns & R. Dautzenberg, 'Extreem lastig gedrag. Een alternatieve aanpak', *Tijdschrift Conflicthantering*, 13e jrg., nr. 6, 2018.

Daniels 2002

A.H.M. Daniels, *Kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces*, (rapport) Amsterdam: NOB 2002.

Deloitte 2020

Deloitte, *Van visie naar actie Cultuuronderzoek Belastingdienst*, 30 april 2020, Bijlage bij Kamerstukken II, 2019/2020, 31066 nr. 648.

Demandt TFB 2017/05-03

K.M.G. Demandt, 'De Belastingdienst en het meten met twee maten', *TFB* 2017/05-03.

Douma NTFR 2019/2412

S.C.W. Douma, 'Openbaarmaking bestuurlijke boeten voor belastingadviseurs: niet invoeren!', *NTFR* 2019/2412.

Eijsden WFR 2019/245

A. van Eijsden, 'De rechtsbescherming van de (primaire) belastingschuldige in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2019/245.

Eijsden TFB 2019/2

A.R. van Eijsden, 'Maatschappelijk effectieve rechtspraak', *TFB* 2019/2.

Eijsden & Grensganger, 2017

J.A.R. van Eijsden & Grensganger, in: L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg, *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Den Haag: Wolters Kluwer 2017, p. 89-99.

Eijsden & Koster (red.) 2020

J.A.R. van Eijsden en H.M. Koster (red.), *Voor het recht van de schatkist. Arie van Eijsden, een halve eeuw belastinginning in Nederland. Opstellen aangeboden aan Arie van Eijsden*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

Elbert NTFR 2020/1788

Elbert H.A., 'Zorgplicht Belastingdienst: #doeslief!', *NTFR* 2020/1788.

Elk WFR 2020/194

M.A.C. van Elk, 'Freies Ermessen' en andere professionele handelingsruimte voor de inspecteur', *WFR* 2020/194.

Engels 1989

J.W.M. Engels e.a. (red.), *De rechtsstaat herdacht*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1989.

Ernst & Young 2020

Ernst & Young, *Rapportage - Knelpuntenanalyse als basis voor de fundamentele transformatie van de dienstverlening*, 26 augustus 2020. Bijlage bij *Kamerstukken II*, 2019/2020, 31066, nr. 700.

Ernst & Young 2020

Ernst & Young, *Rapport Handelingsperspectieven voor de fundamentele transformatie van de Belastingdienst, fase 2*, 24 november 2020. Bijlage bij *Kamerstukken II*, 2019/2020, 31066, nr.745.

Evertsz *taxlive.nl* 2017

D. Evertsz, 'Oeps foutje in de successiewet', *Column* 2017, *taxlive.nl* 2017.

Galanter *Law & Society Review* (1974) 9

M. Galanter, 'Why the "Haves" Come out Ahead: Speculations on the Limits of Legal Change', *Law & Society Review* (1974) 9, 95-160.

Geld 1991

J. A. G. van der Geld, *Zicht op fiscale wetgeving*, (oratie Tilburg), Tilburg: University Press 1991

Genn 1999

H. Genn, *Paths to Justice: What People Do and Think About Going to Law*. Oxford/Portland (Oregon): Hart Publishing 1999.

Gerritzen-Rode & van der Vlies, *Beginselen van bestuursrecht*, 1994

P.W.A. Gerritzen-Rode & I.C. van der Vlies, *Beginselen van bestuursrecht*, Alphen aan den Rijn: Samsom H.D. Tjeenk Willink 1994.

Gramatikov & Porter, *Georgetown Journal on Poverty Law & Policy* 2011

M. Gramatikov & R.B. Porter, 'Yes, I Can: Subjective Legal Empowerment', *Georgetown Journal on Poverty Law & Policy* 2011 (18) 2, 169-199.

Geld & van Vijfeijken 2013

J.A.G. van der Geld & I.J.F.A van Vijfeijken (red.) *Rijkersbundel*, Tilburg University 2013.

Gribnau 2015

H. Gribnau, 'Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone', *Social & Legal Studies* 24 (2015) 2, p. 225-250.

Gribnau 2020

H. Gribnau (red.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?* Den Haag: Ministerie van Financiën, November 2020.

Gribnau 1998

J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht*, Gouda Quint 1998.

Gribnau 2013

J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2013 p. 68 en 97.

Gribnau *Ntfr* 2020/1038

J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance; op weg naar duurzaamheid', *Ntfr* 2020/1038.

Gribnau, Lubbers & Vording 2008

J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: SDU 2008.

De Haan *NL Fiscaal* 2020/37

P. de Haan, 'Meerpettigheid en een pleidooi voor fiscale rechtshulp', *NL Fiscaal* 2020/37.

De Haan *NL Fiscaal* 2020/41

P. de Haan, 'CAF, Kerst, Hamers: schuld, boete en opnieuw beginnen', *NLF* 2020/41.

De Haan, van Vliet *Wij van Financiën* 2020/9.

V. de Haan, P. v Vliet, 'Op weg naar de Beste Belastingdienst', *Wij van Financiën nr. 9*, December 2020.

Hageman *NLF* 2020/2.

E.P. Hageman, 'Belastingrente: een ontspoorde regeling', *NLF-W* 2020/2.

Happe *WFR* 2007/1076

R.H. Happe, 'De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief. Enige reflecties in een tijd van tax fighting', *WFR* 2007/1076.

Hertogh & Weyers 2011

M. Hertogh & H. Weyers (red.), *Recht van onderop: antwoorden uit de rechtssociologie*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2011.

Hertoghsadvocaten 2020

Hertoghsadvocaten, '#172 Lacunes in de fiscale rechtsbescherming', 29 juni 2020, hertoghsadvocaten.nl/kennisbank.

Hertoghsadvocaten 2020

Hertoghsadvocaten, "#173 Lacunes in de fiscale rechtsbescherming – deel 2", 6 juli 2020, hertoghsadvocaten.nl/kennisbank.

Heuvel 2018

R.L.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving : een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving* (diss. Universiteit Leiden), 2018.

Heuvel TFB 2019

R.L.G. van den Heuvel, 'Rechtszekerheid, aanwijzingen voor regelgeving, Eis van duidelijkheid', *TFB* 2019/3-16.

Heuvel FED 2020/56

R.L.G. van den Heuvel, 'Rechterlijke terugkoppeling in het belang van duidelijke fiscale wetgeving', *FED* 2020/56.

Hoek, TFB 2019/4-22

N. van den Hoek, 'Is de tijd rijp voor blauwe hesjes?' *TFB* 2019/4-22.

Hoekstra WFR 2006/462

Tj. Hoekstra, 'De Rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving', *WFR* 2006/462.

Van Horzen NLF 2020/36

F. van Horzen, 'Help Jan met de Pet!', *NLF* 2020/36.

Van Hout World Tax Journal 2018

M.B.A. van Hout, 'Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?' *World Tax Journal* 2018 (1) 3.

Van Hout WFR 2018/212

M.B.A. van Hout, 'Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen', *WFR* 2018/212.

Van Hout 2019

M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag: SDU 2019.

Van Hout NLF 2019/4

M.B.A. van Hout, 'Begrijpelijke taal voor allemaal!', *NLF-W* 2019/4.

Van Hout Actioma Nijmeegs Juridisch Faculteitsblad, 2020

M.B.A. van Hout, 'Ruzie met de fiscus', *Actioma Nijmeegs Juridisch Faculteitsblad*, no 211 oktober 2020, p. 22.

Huijboom & Jong 2005

N. Huijboom & J. de Jong, *Belgen doen het beter. Zes redenen om morgen te emigreren*, Meulenhof uitgevers, 2005.

Ippel Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht 2020

M.H. Ippel, 'Het beginsel van de dienende overheid als grondslag voor responsief bestuursrecht; aanknopingspunten voor de bestuursrechter', *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2020) 73.

Jaeger WFR 2016

L. Jaeger, 'Magistratelijk, de wolf in schaapskleren', *WFR* 2016/97.

Jansen TFB 2020

D.N.N. Jansen, 'Geen bewaarplicht, toch bewijs leveren!', *TFB* 2020 4-6.

Jansen WFR 2011

J.M.J.F. Jansen, 'Griffierecht omhoog? bezint eer ge begint!', *WFR* 2011/576.

De Jong 2016

J. de Jong, *Dealing with Dysfunction: Innovative Problem Solving in the Public Sector*, Brookings Institution Press 2016.

Kemmeren WFR 1991

E.C.C.M. Kemmeren, 'Zicht op fiscale wetgeving', *WFR* 1991/1615.

Kerst & Hamers NLF 2020

C.A.F. Kerst, 'Hamers: schuld, boete en opnieuw beginnen', *NLF* 2020/41. Beschikbaar via: <https://www.nlfiscaal.nl/nlfopinie2019/0041>.

van Kreveld WFR 2009/422

N.M.A. van Kreveld, 'Verslag van het seminar "Kwaliteit van (fiscale) regelgeving" en oratie prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau', *WFR* 2009/422.

Van der Linden WFR 2020

A.T.H. van der Linden, 'Marginale druk over het randje', *WFR* 2020/23.

Lint TFB 2019

A.J. van Lint, 'De administratieve verplichtingen van de AWR; is er nu een machtsevenwicht?', *TFB* 2019.5-6-27.

Lipsky 1980

M. Lipsky, *Street-level bureaucracy: dilemmas of the individual in public services*. New York: Russell Sage Foundation 1980.

Lubbers WFR 2011

A.O. Lubbers, Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?, *WFR* 2011/62.

Maynard-Moody & Musheno 2003

S. Maynard-Moody & M. Musheno, *Cops, teachers, counselors: stories from the front lines of public service*. Ann Arbor: University of Michigan Press 2003.

Meijer WFR 2019

H. Meijer, Pleidooi voor veroordeling burger in de proceskosten, *WFR* 2019/206.

Mein & Meere 2018

A. & F. Mein de Meere, *Motieven van burgers om (niet) naar de rechter te gaan*. Den Haag: Raad voor de Rechtspraak (Research Memoranda 13/3) 2018.

Meussen FED 2018/76.

G.T.K. Meussen, 'Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur', *FED* 2018/76.

Miljoenennota 2020

Miljoenennota 2020, *Nota over de toestand van 's rijks financiën*, 17 september 2019 (*Kamerstukken II*, 2019/2020, 35300, nr. 1). Beschikbaar via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten>

Moore 1985

M.H. Moore, *Creating Public Value: strategic management in government*, Cambridge: Harvard University Press 1985.

Motivaction

Reputatiemonitor Belastingdienst 2017, Rapportage 1-meting, Motivaction.

Movisie 2016

Doen wat nodig is. Experimenten die maatwerk mogelijk maken, (Publicatie) City Deal Inclusieve Stad oktober 2016.

Nationale ombudsman 2006

Nationale ombudsman, *Regel is regel is niet genoeg* (Jaarverslag 2006), *Kamerstukken II*, Vergaderjaar 2006–2007, 30990, nr. 2.

Nationale ombudsman 2013

Nationale ombudsman, *In het krijt bij de overheid, verstandig invorderen met het oog op maatschappelijke kosten*, Rapport van 13 januari 2013 (nr. 2013/003), Den Haag: Nationale ombudsman.

Nationale ombudsman 2015

Nationale ombudsman, *Burgerperspectief: een manier van kijken* (Jaarverslag 2015), Den Haag: Nationale ombudsman 2015.

Nationale ombudsman Kinderombudsman**Veteranenombudsman 2017**

Nationale ombudsman Kinderombudsman Veteranenombudsman, *Natuurlijk verbinden, daar gaat het om*, (Jaarverslag 2017), Den Haag: Nationale ombudsman 2017.

Nationale ombudsman 2017

Nationale ombudsman, *Rapport Geen power play maar fair play, Onevenredig harde aanpak van 232 gezinnen met kinderopvangtoeslag*, Rapport van 9 augustus 2017 (nr. 2017/095), Den Haag: Nationale ombudsman 2017.

Nationale ombudsman 2018

Nationale ombudsman, *Rapport 'Ombudsvisie op professionele klachtbehandeling'*, Rapport van 19 maart 2018 (nr. 2018/005).

**Nationale ombudsman Kinderombudsman
Veteranenombudsman 2019**

Nationale ombudsman Kinderombudsman
Veteranenombudsman, *Regel regie!*, (Jaarverslag 2019),
Den Haag: Nationale ombudsman 2019.

Nationale ombudsman 2019

Nationale ombudsman, *Invorderen vanuit
burgerperspectief, Onderzoek naar knelpunten die
burgers ervaren bij het invorderen van schulden door de
overheid*, Rapport van 9 februari 2019, (nr. 2019/005).

Nationale ombudsman 2019

Nationale ombudsman, *Belastingdienst waarborgt
vermindering dwangbevelkosten na vermindering
belastingaanslag*, Rapport van 8 oktober 2018
(2018/03623), update 10 december 2019.

Nationale ombudsman 2020

Nationale ombudsman, hoorzitting Tijdelijke commissie
Uitvoeringsorganisaties, 26 oktober 2020. Beschikbaar
via: [https://www.tweedekamer.nl/kamerleden_en_](https://www.tweedekamer.nl/kamerleden_en_commissies/commissies/tcu)
[commissies/commissies/tcu.](https://www.tweedekamer.nl/kamerleden_en_commissies/commissies/tcu)

Nationale ombudsman, BNR radio 10 juli 2020

Nationale ombudsman, 'Maak regels die mensen
begrijpen', Interview BNR radio 10 juli 2020.

Nicolaï 1990

P. Nicolaï, *Beginselen van behoorlijk bestuur*, Deventer:
Kluwer 1990.

NOB 2019

*De relatie van fiscaal dienstverleners met de
Belastingdienst*, Een onderzoek in opdracht van de
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en het
Register Belastingadviseurs, mei 2019.

Nobel WFR 1982/715

N. Nobel, 'Knelpunten bij de fiscale rechtshulp'
(Inleiding, gehouden op 21 mei 1982 te Leiden op het
Symposium "Fiscale rechtshulp"), *WFR 1982/715.*

Offermanns WFR 2019

R.H.M.J. Offermanns, 'Toegang tot procederen,' *WFR*
2019/66.

Pahladsingh WFR 2019/147

A.T. Pahladsingh, 'Samenwerking met de tegenpartij – de
Belastingdienst exposed',
Verslag van de jaarlijkse RB-dag, gehouden op 21 juni
2019 in Nieuwegein, *WFR 2019/147.*

Pieterse 2009

Pieterse (red), *Draaicirkels van formeel belastingrecht.
Bundel ter gelegenheid van de oratie van prof. dr.
mr. R.E.C.M. Niessen aan de Radboud Universiteit te
Nijmegen*, Amersfoort: SDU Uitgevers 2009.

Pleasance & Balmer 2018

P. Pleasance & N. Balmer, *Legal Confidence & Attitudes
to Law. Developing Standardised Measures of Legal
Capability*. Cambridge: PPSR 2018.

Pleasance, Balmer & Denvir, 2015

P. Pleasance, N.J. Balmer & C. Denvir, *How People
Understand and Interact with Law*. Cambridge: PPSR
2015.

Poelmann WFR 2016

E. Poelmann, 'Magistratelijkheid maar wel alles uit de
kast', *WFR 2016/96.*

Poelmann & Baron, TFB 2020

E. Poelmann & J.D. Baron, De menselijke maat past in
rechtmatige rechtsvinding, *TFB 2020/4.20.*

Poelmann & Baron, TFB 2020

Poelmann E. & J.D. Baron, Principles always ring twice:
de menselijke maat is willen en doen, *TFB 2020/2.*

Pound, American Law Review Vol. 44: 12

R. Pound, 'Law in books and law in action,' *American Law
Review (1910) Vol. 44: 12.*

Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid 2020

Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid, *Presentatie
elektronische dienstverlening: het kruispuntbankmodel,*
(2020).

Kamerling & Jonker, TFB 2020/5.23.

R.N.J. Kamerling en B. Jonker, 'Beter ten halve gekeerd
dan ten hele gedwaald', *TFB 2020/5.23.*

Raaijmakers, Cursus Belastingrecht

J.H.P.M. Raaijmakers in *Cursus Belastingrecht*, FBR.10.4.4.

Rapport Belastingdienst, Een bron van armoede? 2014

Rapport Belastingdienst, Een bron van armoede? Over invordering van belasting- en toeslagsschulden, Sociale Raadslieden Utrecht 2014.

Rapport Bouwstenen voor een beter belastingstelsel 2020

Rapport Vereenvoudiging belastingstelsel Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, Ministerie van Financiën, 1 mei 2020. Beschikbaar via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/vereenvoudiging-belastingstelsel>.

Rapport Commissie Donner 2020

J.P.H. Donner e.a., *Omzien in verwondering 2, Eindadvies Adviescommissie uitvoering toeslagen 12 maart 2020*, Bijlage bij *Kamerstukken II*, 2019/2020, 31066 nr. 608.

Rapport Toezicht als tegenkracht 2020

J. van Erp, J. van den Bos & S. Hemels, *Toezicht als tegenkracht. Naar een inspectie op de domeinen belastingen, toeslagen en douane*. Bijlage bij Kamerbrief Staatssecretarissen van Financiën 6 november 2020.

Rapport Weten is nog geen doen 2017

Weten is nog geen doen. Een realistisch perspectief op zelfredzaamheid, (rapport), Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Den Haag: WRR 2017.

Scheltema Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht 2015/37

M. Scheltema, 'Bureaucratische rechtsstaat of responsieve rechtsstaat?' *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2015) 37.

Scheltema Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht 2019/6

M. Scheltema, 'De responsieve rechtsstaat: het burgerperspectief', *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2019) 6.

Schuurmans, Leijten, & Esser

Y.E. Schuurmans, A.E.M. Leijten & J.E. Esser, *Bestuursrecht op Maat* (in opdracht van BZK), Leiden: Universiteit Leiden 2020.

Schuyt, Groenendijk & Sloot 1976

K. Schuyt, K. Groenendijk & B. Sloot, *De weg naar het recht*. Deventer: Kluwer 1976.

Smit 2012

J.A. Smit, *Nationale ombudsman en fiscaliteit*, Deventer: Wolters Kluwer 2012.

Smit MBB 2018

J.A. Smit, 'De Nationale ombudsman over het jaar 2017', *MBB* 2018, nr. 7-8, p. 320-322.

Spanjers WFR 2020

M. Spanjers, 'Fiscale ombudsman', *WFR* 2020/18.

Staatssecretarissen van Financiën

Brief van de Staatssecretarissen van Financiën, 'Doenvermogenstoets in het pakket Belastingplan 2021', 9 juli 2020 (*Kamerstukken I*, 2019/2020, 35026 (Belastingplan 2019), 35302 (Belastingplan 2020)).

Stam TaxLive 2020

R. Stam, Column, 'Is de eigenwoningregeling failliet?', Uitvergroot *TaxLive* 4 november 2020.

van Steenbergen & van Londen 2016

A.K.J.M. van Steenbergen & M. van Londen, *Evaluatie wet-Dezentjé*, (Onderzoeksrapport) September 2016, Belastingdienst/CKC/Domein Onderzoek.

Stevens WFR 2018

L.G.M. Stevens, 'Behoeftte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden', *WFR* 2018/236.

Stevens, WFR 2017/80

L.G.M. Stevens, 'Iedere burger wordt geacht de wet te kennen', *WFR* 2017/80.

Stevens, WFR 1997/503

W.F.C. Stevens, 'Fiscale rechtshulp', *WFR* 1997/503.

Tjeenk Willink 2017

H. Tjeenk Willink, *Over uitvoerbaarheid en uitvoering van beleid (regeerakkoord) Of: Hoe geloofwaardig is de overheid?* (Bijlage bij eindverslag informateur) *Kamerstukken II*, 2016/17, 34700, nr. 25.

Troonrede 2019

Troonrede 2019, 17 september 2019. Beschikbaar via: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/toespraken/2019/09/17/troonrede-prinsjesdag-2019>.

Vakstudie Algemeen deel

Vakstudie Algemeen deel, F.W. Jongbloed, P. Koedood, & R.J. Koopman (red.), Algemeen Deel (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 01), Deventer: Wolters Kluwer.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht

P.A.G.M. Cools, F.P.G. Pötgens, & L.G. Zuliani (red.), Nederlands Internationaal Belastingrecht (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 8), Deventer: Wolters Kluwer.

Vakstudie vennootschapsbelasting

J.B.H. Albers, W.J. van der Avoird & P.A.M. Pijnenburg, (red.), Vennootschapsbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 5), Deventer: Wolters Kluwer.

Vakstudie Invorderingswet

F.W. Jongbloed, mr. P. Koedood & R.J. Koopman, (red.), Invorderingswet (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 10), Deventer: Wolters Kluwer.

Verhage & Bos-Schepers WFR 2017

A. Verhage en R.M. Bos-Schepers, 'Belasting- en invorderingsrente – de hoogste tijd voor aanpassing van de regeling!', *WFR* 2017/213.

Vetter, Tekstra & Wattel 2020

J.J. Vetter, A.J. Tekstra en P.J. Wattel, *Invordering van belastingen*, Deventer: Kluwer 2020.

Vetter TFB 2019

J.J. Vetter, 'Ontwikkelingen binnen de invordering in verleden en heden met een blik naar de toekomst', *TFB* 2019/5-6-30.

Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën 2020

Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën, 'Bouwen aan vertrouwen', 27 oktober 2020.

Vissers MBB 2018/9

A.B. Vissers, 'Het woonplaatsonderzoek. Home is wherever I'm with you?', *MBB* 2018, nr. 9, p. 326-334.

V-N 2016/30.3

Staatssecretaris van Financiën 'Over de complexiteit van het belastingstelsel en mogelijke verbetering van voorlichting en informatievoorziening aan belastingplichtigen'. Antwoord 1 juni 2016 *Kamerstukken II* 2015-2016, nr. 2709, *V-N* 2016/30.

V-N 2017/3.5

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Evaluatierapport Wet-Dezentjé. Naast verbeterde rechtsbescherming belastingplichtige ook kritische kanttekeningen', *V-N* 2017/3.5.

V-N 2018/58.18

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Onderzoek naar aanleiding van Kamervragen over 'no cure no pay'-bureaus voor WOZ-bezwaren', *V-N* 2018/58.18.

V-N 2020/38.3

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Inzet op doenvermogen op fiscale wet- en regelgeving steeds belangrijker', *V-N* 2020/38.3.

V-N 2020/38.6

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Eindbeeld voor fiscale behandeling eigen woning nog ver weg', *V-N* 2020/38.6.

V-N 2020/49.2

Aanbiedingsbrief Belastingpakket 2021, Datum 01-10-2020, *Kamerstukken II* 2020/21, 35572, nr. 5., *V-N* 2020/49.2.

V-N 2020/54.8

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Eigen woning naar box 3 door tijdelijke tbs aan dochter', HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:1667, *V-N* 2020/54.8.

Voert & Klein Haarhuis 2019

M. Voert ter & C.M. Klein Haarhuis, *Geschilbeslechtsingsdelta 2019: Over verloop en afloop van (potentieel) juridische problemen van burgers*. Den Haag: Boom 2020.

Voert & Klein Haarhuis Recht der Werkelijkheid 2017/38

Voert ter M. & C. Klein Haarhuis, 'Waarom schakelen burgers (geen) rechtshulp in?', *Recht der Werkelijkheid* 2017 (38) 1, p. 24-46.

Zoetmulder Telegraaf 23 november 2018,

B. Zoetmulder, in: L. Brandsma, 'Zelfs expert snapt het niet meer: Belasting moet veel simpeler' (Interview met B. Zoetmulder), Telegraaf 23 november 2018.

Zwemmer 2010

J.W. Zwemmer, *Discussiebijdrage aan de bespreking van het preadvies Belastingheffing en Ethiek*, Vereniging voor Belastingwetenschap, 10 december 2010.

Samenstelling Commissie

De commissie bestaat uit:

prof. mr. dr. M.B.A. van Hout (voorzitter)
prof. dr. M.L.M. Hertogh
dr. A. Zuurmond

Secretarissen

Mr. A.H.C.M. Janssen
Mr. M. Weppner

Ontwerp rapport

P. Pleijs (CAOP)

Drukwerk

G3M - Grafisch & MultiMedia Management





Burgers beter beschermd

Praktische rechtsbescherming in belastingzaken



Over dit rapport is ook een podcast gemaakt. Deze kunt u vinden op Soundcloud en Spotify.