De overheid op anderhalve meter afstand

Inhoud

DEEL 1 Algemeen deel. ... 3
DEEL 2 Technische deel ... 9
Hoofdstuk 1 Opzet en aanleiding onderzoek ... 9
1.1 Taak en doelstelling van de Commissie praktische rechtsbescherming ... 9
1.2 Aanleiding voor het onderzoek ... 10
1.3 Gehanteerde definities en uitgangspunten ... 13
1.4 Methoden van onderzoek ... 16
1.5 Opbouw van het onderzoek ... 17
Hoofdstuk 2 Vertrekpunten burgerperspectief en rechtsbescherming in de praktijk ... 18
2.0. Inleiding ... 18
2.1. Publieke dienstverlening ... 18
2.2. Burgerperspectief ... 19
2.3 Responsieve rechtsstaat ... 20
2.4 De rechtzoeker in theorie en praktijk ... 20
2.5 Hoe vaak maken burgers gebruik van rechtsbescherming? ... 21
2.6 Waarom maken burgers wel of geen gebruik van rechtsbescherming? ... 23
Hoofdstuk 3 Hindernissen van burgers bij het zoeken naar rechtsbescherming ... 25
3.1. Complexiteit van belastingzaken ... 25
3.2. Moeilijk om contact te krijgen met de Belastingdienst ... 29
3.3. Burgers voelen zich machteloos tegenover de Belastingdienst ... 32
3.4. Juridische procedures zijn kostbaar en onzeker ... 33
3.5 Tussenconclusie ... 34
Hoofdstuk 4 Hindernissen bij rechtsbescherming bezien vanuit de organisatie van de Belastingdienst ... 36
4.1 Organisatie en dienstverlening ... 36
4.2 Verlies van tijd en geld voor burgers is verspilling voor de overheid ... 37
4.3 Verlies van rechten en waardigheid en maatschappelijke onrechtvaardigheid ... 39~~38~~
4.4 Interne organisatie en communicatie ... 40
4.5 Rechtsbescherming als kostenpost. ... 42~~41~~
4.5 Tussenconclusie ... 44
Hoofdstuk 5 Hindernissen bij rechtsbescherming bezien vanuit het recht ... 46~~45~~
5.1. Inleiding ... 46~~45~~
5.2 Rechtsonzekerheid ... 46~~45~~

5.3 Leemtes in de rechtsbescherming 4948
5.4 Onevenwichtige machtsbalans 6362
5.5 Verharding in de verhoudingen 6564
5.6 Tussenconclusie 6867
Hoofdstuk 6 Extern toezicht 69
Hoofdstuk 7 Aanbevelingen ter verbetering van de rechtsbescherming 70
Hoofdstuk 8 Conclusie 76

DEEL 1 Algemeen deel.

Aanbevelingen om de praktische rechtsbescherming voor burgers te verbeteren.

1. Breng rechtsbescherming van de achterkant meer naar de voorkant.

"De Belastingdienst moet regelingen minder complex maken en ophouden met continu de regels te veranderen".

Veel burgers vinden het belastingrecht complex, willen een eerlijk belastingbedrag betalen en het liefst gelijk behandeld worden ten opzichte van andere burgers in vergelijkbare situaties. Bovenal willen burgers geen problemen met de Belastingdienst. Daarom kiezen ze er vaak voor om maar niets te doen en zo nodig te betalen, los van de vraag of de vastgestelde belastingbedrag terecht is of niet. Rechtsbescherming dient daarom zoveel mogelijk plaats te vinden in de fasen waarin de belastingschuld nog moet worden vastgesteld, zoals het moment dat voorlichting wordt gegeven of burgers om hulp vragen. Betere voorlichting en vroegtijdige hulp kan bovendien voorkomen dat procedures moeten worden gevoerd of dat burgers ernstig in de knel komen.

Praktische voorbeelden:

1. Maak het recht kenbaar voor burgers en biedt meer rechtszekerheid. Dit kan door de wet- en regelgeving fundamenteel te vereenvoudigen (complexiteitsreductie) en verander minder frequent de regels (consistentie).
2. Per kabinetsperiode een robuust belastingplan om de frequentie van de jaarlijkse aanpassingen te verlagen.
3. Neem de uitvoerbaarheid, kenbaarheid en rechtvaardigheid maar ook de maatschappelijke kosten (zoals kosten voor extra hulp of voorlichting) voor burgers mee als een nieuwe belastingwet of -regel wordt ingevoerd.
4. Treed burgers tegenmoet vanuit vertrouwen; minder controleren en meer helpen.
5. Geef voorlichting en hulp in meerdere talen.
6. Gebruik meerdere moderne communicatiemiddelen voor voorlichting zoals voorlichtingsvideo's zodat burgers kunnen zien wat ze moeten doen of wat iets betekent of stel chatfuncties of chatbots in afhankelijk van de voorkeur van burgers.
7. Houd rekening met mensen met een beperking, zwakbegaafdheid, laaggeletterdheid, beperkte digitale vaardigheid enzovoorts.
8. Laat belastingrecht deel uitmaken van de basiskennis van burgers bijvoorbeeld door het op te nemen in het middelbaar schoolonderwijs of door cursussen aan te bieden/faciliteren
9. Zorg dat burgers een fiscale proefberekening kunnen maken op de website van de Belastingdienst.
10. Geef burgers die dat willen de mogelijkheid om de Belastingdienst mee te laten kijken in de administratie of aangifte (scherm delen).
11. Vereenvoudig de website en verifieer bij burgers of de informatie goed te vinden is.
12. Vul bij de VIA de rechtmatige belastingheffing zoveel mogelijk in en neem bijvoorbeeld de meest voordelige verdeling van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen als uitgangspunt.
13. Zorg ervoor dat de voorlichting en hulp feitelijk ook dichter bij de burgers komt. Zorg er bijvoorbeeld voor dat de hulppunten bij de bibliotheek feitelijk bemand worden met

	mensen met fiscale kennis en voorkom dat een voorziening wordt gecreëerd die in de praktijk alleen op papier bestaat.
14.	Ben kritisch bij het opleggen van ambtshalve aanslagen. Als mensen niet de capaciteit hebben om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, kijk dan wat mogelijk is om tot een zo rechtmatig mogelijke belasting te komen.
15.	Als over een jaar een ambtshalve aanslag is opgelegd, treedt dan in contact met de burger voordat de volgende ambtshalve aanslag wordt opgelegd.
16.	Biedt kosteloze fiscale bijstand voor burgers die zelf geen bijstand kunnen betalen. Dit kan al dan niet in de vorm van een Taxpayer Advocate Service.
17.	Biedt de mogelijkheid van een persoonlijk aanspreekpunt bij de Belastingdienst. Dat hoeft niet een persoon te zijn maar dat kan ook een team zijn dat altijd bereikbaar is.
18.	Statusinformatie moet makkelijker toegankelijk worden zodat daarvoor niet altijd meer gebeld hoeft te worden naar de Belastingtelefoon. Dit kan door bijvoorbeeld een digitaal domein (belastingportaal).
19.	Maak beter gebruik van hedendaagse communicatiemiddelen zoals email in plaats van post zodat de bereikbaarheid van de Belastingdienst verbetert.
20.	Schenk aandacht aan de waarborging van de privacy van burgers.

2. Neem een realistisch beeld van de burger als uitgangspunt.

"Als ik een brief krijg snap ik niet eens of ik iets terugkrijg of dat ik moet betalen"

Het beeld over het 'doenvermogen' van burgers is nog steeds veel te optimistisch. De Belastingdienst is zo ingericht dat burgers veelal zelf actie moeten ondernemen of het gelach betalen als de uitvoering niet goed functioneert terwijl die burger daartoe niet altijd in staat is. De aandacht voor laaggeletterdheid en een gebrek aan afdoende digitale vaardigheden is in de tijd wel vergroot maar het beperkte 'doenvermogen' betreft veel meer burgers omdat belastingzaken voor vrijwel elke burger ingewikkeld is. Als het gaat om (de verbetering van) de rechtspositie of rechtsbescherming lijkt de burger bovendien steeds aan de zijlijn te staan. Hierdoor worden er allerlei onderzoeken verricht of initiatieven gestart maar de burger schiet er feitelijk nog steeds niets mee op. De burger moet daarom meer een 'leidend' in plaats van 'lijdend voorwerp' zijn. Dit kan al door de interne communicatie binnen de Belastingdienst te verbeteren maar de externe communicatie met de burgers dient eveneens te verbeteren.

Praktische voorbeelden:

21.	Rekenkundige overzichten zijn vaak moeilijk te begrijpen en vaktermen zoals beslagvrije voet, verzamel inkomen, belastbaar inkomen vormen geen bekende begrippen voor veel burgers. Houd daar rekening mee bij de communicatie richting burgers.
22.	Beslaglegging is voor veel burgers een ingrijpende gebeurtenis houd daar ook rekening mee en licht bijvoorbeeld toe als de verlaagde beslagvrije voet is toegepast. Vrijwel geen enkele burger kan dit zelfstandig berekenen. Probeer daarbij zoveel mogelijk uit te gaan van de juiste gegevens zodat deze burgers niet gedwongen worden om hulp in te schakelen.
23.	Laat het taalgebruik van wet- en regelgeving meer aansluiten bij het reguliere taalgebruik van burgers. Gebruik consequent dezelfde makkelijke termen in de gehele communicatie (website, brieven, telefoon).
24.	De gesproken tekst op de website van de Belastingdienst is nog te moeilijk en gaat nog te snel.
25.	Maak de aanvraag van een betalingsregeling of kwijtschelding toegankelijker dus niet meer onbegrijpelijke schriftelijke formulieren met termen die burgers doorgaans niet

	begrijpen en ben minder stringent in de regels als dit tot evident onrechtvaardige uitkomsten leidt (gebruik de algemene beginselen van behoorlijk bestuur).
26.	Biedt alternatieven in de dienstverlening en uitvoering van belastingwetgeving voor burgers die niet in grote steden wonen en niet goed met het openbaar vervoer kunnen reizen, moeite hebben met lezen en schrijven, een beperking hebben, niet zo digitaal vaardig zijn of tijdelijk minder functioneren vanwege persoonlijke omstandigheden.
27.	Verbeter de informatie en voorlichting over rechtsbescherming zoals de mogelijkheden om bezwaar, beroep, klachtprocedures te starten en hoe dit moet welke voorwaarden gelden en de eventuele kosten (en kosteloos voor wie daartoe geen middelen heeft).
28.	Betrek burgers ook feitelijk bij verbetering van de uitvoering en dienstverlening. Ga in gesprek met maatschappelijke organisaties zoals jongerenorganisaties, migranten, ouderen of burgers persoonlijk.
29.	Luister goed naar de medewerkers die direct in contact staan met de burger en zorg dat de interne communicatie (goed) functioneert en zo nodig persoonlijk plaatsvindt (in plaats van via geautomatiseerde systemen).
30.	Zorg voor minder belastingplichtige burgers door minder burgers in (gedetailleerde regelingen in) de eindheffing/aangifteplicht zoals Inkomstenbelasting te betrekken en laat bronbelastingen vaker de eindheffing zijn.
31.	Zorg jaarlijks voor een goede terugkoppeling aan de wetgever van fiscale wet- en regelgeving die in de praktijk ondoelmatig is of leidt tot onrechtvaardige uitkomsten en laat de wetgever zo nodig verantwoording afleggen als niets gedaan wordt met die informatie.
32.	Communiceer gericht en in taal die mensen begrijpen. Zet bijvoorbeeld boven aan de brief wat de boodschap is: "u moet 100,- belasting betalen voor 20 december 2020". Het juridische deel kan (al dan niet op verzoek) als bijlage toegevoegd worden.
33.	Schenk meer aandacht voor de kwaliteit en de impact van wetgeving voor de zogenoemde stakeholders zoals burgers en de Belastingdienst ('eenvoud & rechtvaardigheid'). De doenvermogentoets blijkt niet zonder meer geschikt voor fiscale wet- en regelgeving.
34.	Ben bewust van de hoeveelheid en inhoud van de brieven die naar burgers worden gestuurd. Bij meerdere brieven verliezen veel burgers het overzicht.
35.	Investeer in kennis over burgers met verschillende beperkingen. Deze medewerkers zouden zich vervolgens moeten richten op kwetsbare groepen, zodat zij zich eveneens kunnen verdiepen in de vraag hoe bepaald beleid uitpakt voor kwetsbare groepen

3. Recht is er om burgers te beschermen

"Hij kan niet goed lezen. De aanslagen zijn daardoor jarenlang ambtshalve tot een veel te hoog bedrag opgelegd en de boete is opgelopen tot 1/3 van zijn bijstandsuitkering. Als hij gaat werken herleven alle vorderingen terwijl de termijnen om de aanslagen (ambtshalve) te laten verminderen zijn verstreken."

Er is veel aandacht voor de rechtshandhaving maar de rechtsbescherming van burgers is eveneens relevant. Beiden moeten in evenwicht zijn. Beschouw de burger niet als een tegenpartij waarbij het uiterste standpunt moet worden ingenomen om zoveel mogelijk belasting te kunnen heffen. Zorg ervoor dat burgers daadwerkelijk op kunnen komen voor hun rechten in wet- en regelgeving. Behoorlijkheid dient bij de heffing en invordering van belastingen als factor meegenomen te worden in plaats van efficiency en een rigide interpretatie van de wet- en regelgeving. Herstel het adagium 'streng in de leer en zacht in de uitvoering' in plaats van andersom. Vooral bij de Invordering van belastingschulden is te zien dat de wet- en regelgeving zeer stringent wordt toegepast waardoor

regelmatig sprake is van zeer schrijnende situaties die geen recht doen aan een behoorlijk handelende overheid terwijl de wet- en regelgeving ruimte laat voor afwijkingen.

Praktische voorbeelden

36. Verbeter in juridische rechtsbescherming bij invordering door vereenvoudiging van die procedures dus niet allerlei verschillende rechtsingangen. Probeer de rechtsbescherming zoveel mogelijk via de fiscale rechter te laten lopen om de proceskosten voor burgers te beperken (geen advocaat nodig).
37. Bij nieuwe wet- en regelgeving is het van belang dat kritisch wordt onderzocht of die niet conflicteert met andere wet- en regelgeving zodat regels beter op elkaar worden afgestemd. Probeer bijvoorbeeld de inkomensbegrippen op elkaar te laten aansluiten.
38. Zorg dat altijd een bestaansminimum voor burgers is gewaarborgd bij de invordering dus geen beslaglegging meer onder de beslagvrije voet!!
39. Overweeg de implementatie van het leerstuk Iustitia legis in (omgekeerde fraus legis) zodat de rechter de mogelijkheid heeft om bij schrijnende individuele situaties de wet opzij te zetten zonder op de stoel van de wetgever te gaan zitten maar waarbij wel recht kan worden gedaan aan de situatie.
40. Zorg bij de toekenning van machtsmiddelen dat er een mogelijkheid is voor burgers om zich daar daadwerkelijk tegen te kunnen verweren, zoals art. 52 AWR, art. 17 Inv, Art. 36 enz
41. Bij de vraag in hoeverre het noodzakelijk is om te procederen is het relevant om niet uitsluitend een vaktechnisch perspectief te laten meewegen, andere argumenten zoals een schrijnende uitkomst of hoge kosten zonder precedentwerking kunnen eveneens relevant zijn.
42. Creëer een formele en informele procedure bij bezwaar. Geef burgers de mogelijkheid om aanpassingen gedurende een bepaalde periode bijv. twee jaar informeel door te (laten) voeren en creëer een onafhankelijke formele bezwaarprocedure voor echte geschillen.
43. Maak beter gebruik van 'soft law' als vangnet, zoals rechtsbeginselen (abbb, abbw, abbp), rechtsvindingmethoden, voorrangsregels enzovoorts.
44. Geef de ontvanger de bevoegdheid om zo nodig in overleg met de burger en ondernemer te bepalen wat de betaalcapaciteit is zodat burgers nog een bestaansminimum overhouden als ze veel schulden hebben of een onderneming niet onnodig failliet gaat.
45. Zekerheid vragen bij uitstel van betaling zoals bij de instelling van een beroepsprocedure kan de rechtsbescherming volledig teniet doen. Creëer meer ruimte voor afwijkingen.
46. Voer een 'reformatio in peius' in, die het fiscale recht overstijgt zodat burgers er nooit slechter van kunnen worden als ze gebruik maken van regels die door de wetgever zijn geïmplementeerd om hen te helpen.
47. Voer een algehele hardheidsclausule in die alle wetten overstijgt en die geldt voor alle wet- en regelgeving die in het leven is geroepen om burgers te beschermen of tegemoet te komen. En gebruik die ook, zo nodig ambtshalve!
48. Voer een open systeem van rechtsbescherming in zoals in het bestuursrecht zodat burgers niet uitgesloten worden van een beroep op de rechter
49. Werk samen met andere overheidsorganisaties zoals gemeenten om burgers die in ernstige financiële problemen zitten te helpen.
50. Breng de asymmetrische rechtsbetrekking beter in balans in wet- en regelgeving en streef naar wet- en regelgeving die rechtvaardig is dan zal die beter te begrijpen en aanvaarden zijn voor burgers.
51. Vergroot de individuele beslisruimte inspecteur en ontvanger zodat meer ruimte is voor maatwerk. Onderzoek of het gewenst is om wetgeving in te voeren waarbij het

	gelijkheidsbeginsel alleen nog maar via het legaliteitsbeginsel loopt in plaats van opzij kan zetten.
52.	Formuleer grondrechten voor burgers bij de heffing en inning van belastingen zoals ook in andere Westerse landen gebruikelijk is.
53.	Creëer een aparte fiscale positie voor zzp-ers zodat zij minder administratieve lasten hebben, minder afhankelijk van hulp zijn en een betere rechtsbeschermingspositie hebben in de invordering alsmede in aanmerking kunnen komen voor schuldsanering.

4. Zorg dat de organisatiestructuur van de Belastingdienst zo is opgebouwd dat die uitvoering geeft aan de maatschappelijke kernwaarden.

"Brieven raken vaak zoek, zelfs de aangetekende, kennen een minimale behandeltermijn van 8 weken en er wordt geen ontvangstbevestiging verstuurd. Je bent zo maanden verder voordat je een reactie hebt"

Momenteel wekt de Belastingdienst de indruk van een logge en stugge organisatie met weinig slagkracht en flexibiliteit, veel bureaucratie, sterk verouderde automatiseringssystemen en weinig ruimte voor maatwerk. Elke afdeling lijkt afzonderlijk van de andere afdelingen te werken waarbij niemand weet wat de andere afdeling doet of heeft gedaan. Medewerkers zijn betrokken maar voelen zich niet gehoord, moeten protocollen en regels strikt naleven en lijken zelf ook te verzanden in de bureaucratie. De gehele organisatie is ingericht op massaliteit en efficiency. Voor maatwerk is nauwelijks tot geen ruimte terwijl daar vanuit de burger behoefte aan is. Kijk naar commerciële bedrijven zoals bank- en verzekeringsbedrijven voor de dienstverlening. Rechtsbescherming wordt momenteel beschouwd als een kostenpost maar dient als 'waarde' een zelfstandige erkenning te krijgen. Zorg ervoor dat binnen de organisatie ruimte wordt geboden voor innovatie door middel van tijd en geld en goede opleidingen voor werknemers. Bovendien dient de communicatie vanaf de werkvloer naar het topmanagement en tot en met de politiek en weer terug, geëffectueerd te worden waarbij van belang is dat men elkanders taal spreekt. Creëer een wederkerige leercurve. Neem bij de inrichting van de Belastingdienst de kernwaarden van de maatschappij steeds als uitgangspunt en geef ruimte aan de 'werkvloer' omdat die dicht bij de burger staat.

Praktische voorbeelden

54.	Houdt bij de financieringsstructuur eveneens rekening met 'één overheid'. Soms is het beter om het Ministerie van Financiën wat meer kosten voor hun rekening te laten nemen ten behoeve van het Ministerie van Justitie. Dit geldt bijvoorbeeld bij het voorkomen van beroepsprocedures.
55.	Minder eenzijdig nadruk leggen op meer heffen tegen zo min mogelijke kosten maar meer op behoorlijk heffen (dus zowel in het voordeel als het nadeel van de schatkist).
56.	Geef uitvoering aan de huidige maatschappelijke waarde zoals momenteel de menselijke maat. Ga daarbij niet alleen intern te raden mar treed ook in gesprek met burgers.
57.	Verbeter het directe contact met burgers door middel van vroeg-signalering bijvoorbeeld door middel van een EHBO-post voor belastingzaken (bijvoorbeeld in samenhang met bibliotheken)
58.	Alloceer de nadelen van automatisering niet bij de burger en zorg ervoor dat afwijkende situaties makkelijker verwerkt kunnen worden zo nodig via een separate afdeling die gerechtigd is om aanpassingen door te voeren.
59.	Verbeter het imago van de Belastingdienst.
60.	Afdelingen moeten onderling beter met elkaar gaan samen werken. Persoonlijk contact en zicht op elkaars handelen moet ook tussen de afdelingen mogelijk zijn.

61. Zorg voor een integraal klantbehandeling voor alle burgers. Een inspecteur moet alle relevante informatie over de betreffende burger kunnen raadplegen.
62. Voorkom perverse prikkels zoals kwantitatieve targets voor boetes.
63. Maak een inhaalslag met de automatisering en maak die zoveel mogelijk toekomstbestendig. Systemen die draaien op MS-dos kan echt niet meer.
64. Zorg ervoor dat kwaliteit ook meegewogen wordt bij de beoordeling van prestatiecijfers. Bijvoorbeeld de hoeveelheid afgehandelde bezwaarschriften binnen een bepaalde termijn zegt niets als de echte bezwaarprocedures blijven liggen en alleen de makkelijke gevallen worden opgelost omwille van de statistieken.
65. Ga in gesprek met de 'werkvloer' om te beoordelen waar efficiency verbeteringen gemaakt kunnen worden.
66. Investeer in het opleidingsniveau van de medewerkers en geef ruimte voor innovatie (en daarbij horen ook fouten)
67. Creëer binnen een organisatie met een *fast lane* (confectie) en een *slowlane* (atelier). De slow lane is voor de burgers die in de knel komen omdat ze in een afwijkende situatie zitten.
68. Reken de medewerkers van de Belastingdienst niet vooral af op privé aangelegenheden zoals de aangifte maar meer op hun professionele houding.
69. Zorg voor een goed aanspreekpunt voor belangenorganisaties die grote groepen burgers vertegenwoordigen. Deze organisaties kunnen aangeven wat de belangrijke knelpunten zijn bij de uitvoering en inning van belastingen en hebben daarover vaak goede en praktische ideeën ter verbetering.
70. Investeer in ethisch leiderschap en zorg voor een goed bewustzijn bij medewerkers over hun machtspositie.
71. Een eis om per post te communiceren brengt tevens de verantwoordelijkheid mee om ervoor te zorgen dat die post daadwerkelijk ontvangen wordt of weken/maanden blijft liggen.
72. Zorg ervoor dat dit rapport niet het zoveelste rapport wordt dat in de la verdwijnt maar vertaal de aanbevelingen uit de diverse onderzoeksrapporten in concrete acties.
73. Herhaal dit onderzoek over maximaal vijf jaar (als er geen pandemie meer is) om te kijken of er verbeteringen hebben plaatsgevonden.

DEEL 2 Technische deel

Hoofdstuk 1 Opzet en aanleiding onderzoek

1.1 Taak en doelstelling van de Commissie praktische rechtsbescherming

Het doel van deze commissie is om, vanuit het burgerperspectief, de praktische rechtsbescherming in kaart te brengen en aanbevelingen ter verbetering hieromtrent te doen.

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.

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).

Deelvragen 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.

b. **Welke aanbevelingen ter verbetering van de bestaande (praktische) rechtsbescherming doen de leden van de onafhankelijke 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.
- De commissie wordt gevraagd om waar mogelijk aanbevelingen te doen binnen het bestaande (wettelijke) kader. Mocht uit het onderzoek blijken dat er een dringende noodzaak is tot wetswijziging(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 zoiets vergelijkbaars o ok wenselijk is voor Nederland, wordt gevraagd dit op te nemen in de aanbevelingen of verbeterpunten.

De commissie is bevoegd gedurende het onderzoek aanvullende vragen te formuleren en deze te onderzoeken en te beantwoorden, indien zij dat dienstig acht aan haar opdracht.

1.2 Aanleiding voor het onderzoek

Uit de brief van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 19 februari 2020 blijkt dat het doel van het onderzoek is om te komen tot een mogelijke verbetering van de praktische rechtsbescherming van de burger en kleine ondernemers in belastingzaken.[1] Uit deze brief van de Staatssecretaris van Financiën volgt dat vanwege de focus op de toeslagenaffaire eerst invulling is gegeven aan het deel van de motie dat ziet op de toeslagzaken. De Adviescommissie Uitvoering Toeslagen komt daarbij tot de volgende conclusie:

> *"De derde deelvraag aan de commissie betreft de praktische rechtsbescherming van de toeslaggerechtigden en mogelijke verbeteringen daarin. Die vraag vloeit vermoedelijk mede voort uit een door de heer Omtzigt ingediende motie, waarin werd gevraagd om een extern onderzoek naar mogelijke verbetering van de praktische rechtsbescherming van de burger in belasting- dan wel toeslagzaken.[94] Zowel de vraag als de motie lijken te berusten op de vooronderstelling dat als de toegang tot rechtsbescherming praktisch beter zou functioneren, een gang van zaken als in het CAF 11-dossier en schrijnende gevolgen zoals die in beeld zijn gekomen, niet zouden zijn voorgekomen. Die vooronderstelling is niet juist. Vastgesteld kan worden dat toeslaggerechtigden in het CAF 11-dossier hun weg naar de rechtsbescherming goed hebben kunnen vinden.[95] 80 procent van de betrokken toeslaggerechtigden diende tenminste één bezwaar in. Van degenen van wie het bezwaar (deels) ongegrond werd bevonden of niet ontvankelijk, vond vervolgens de helft de weg naar de bestuursrechter. Het ADR-rapport laat zien dat de percentages per dossier variëren, maar dat soortgelijke hoge percentages ook in andere CAF-dossiers voorkwamen. De bestuursrechter, die de interpretatie van de wet door Toeslagen steeds had gebillijkt, liet deze beslissingen vrijwel in alle gevallen overeind; zij waren immers in lijn met de vaste jurisprudentie. Ook de vooronderstelling dat de uitkomst in het CAF 11-dossier en de schrijnende gevolgen van handhaving van de KOT-regelgeving meer in het algemeen het gevolg zijn van verkeerde of inhoudelijk onrechtmatige besluitvorming, die in het proces van rechtsbescherming recht had kunnen worden gezet, is niet juist. Zowel in het interim-advies, als in het voorliggende eindadvies wordt geconcludeerd dat de financiële moeilijkheden waarin huishoudens werden gebracht, meestal niet het gevolg waren van onjuiste besluitvorming, maar van de reguliere toepassing van de KOT-regelgeving. Als men dan ook vergelijkbare gevolgen in de toekomst wil voorkomen, is dat minder een kwestie van praktische verbetering in de rechtsbescherming, dan wel van wijziging van de opzet en inrichting van de wettelijke regeling. Er is al gewezen op geluiden die pleiten voor een*

[1] *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.

algehele wijziging van het toeslagenstelsel. De commissie acht zich niet geroepen om thans in antwoord op de gestelde derde vraag voorstellen te ontwikkelen voor een nieuw wettelijk stelsel. Het vervangen van het huidige stelsel, waarin jaarlijks ca. 7,5 mln. toeslagen aan ca. 5,6 mln. huishoudens worden verstrekt, zal niet eenvoudig zijn en geruime tijd vergen. Gelukkig nemen de uitspraken van 23 oktober 2019 van de Afdeling bestuursrechtspraak een belangrijk deel van de druk weg om thans, overijld tot veranderingen over te gaan. De commissie verkent in dit hoofdstuk op hoofdlijnen de implicaties van deze nieuwe jurisprudentie voor de werking van de toeslagenregelgeving in de toekomst. Geconstateerd wordt dat met bepaalde flankerende wijzigingen in het beleid en met een ondersteunende uitvoering, de effecten van deze regelgeving die zich in het verleden hebben voorgedaan, kunnen worden voorkomen, althans drastisch beperkt. Dat geeft ruimte om over een nieuw stelsel grondig na te denken." [2]

Kortgezegd, is de Adviescommissie Uitvoering Toeslagen dus van oordeel dat de schrijnende gevolgen van CAF-11 dossiers niet voorkomen hadden kunnen worden als de praktische rechtsbescherming beter zou functioneren. Dat komt omdat de oorzaken van die schrijnende gevolgen juist liggen in de reguliere toepassing van de KOT-regelgeving en niet zozeer in een onjuiste besluitvorming. Bovendien hebben de meeste toeslaggerechtigden hun weg in de rechtsbescherming wel hebben gevonden. De institutionele vooringenomenheid van de Belastingdienst Toeslagen komt, volgens het interim-advies van de Adviescommissie Uitvoering Toeslagen voort uit verschillende factoren die hierna kort samengevat aan de orde komen.

De Adviescommissie Uitvoering Toeslagen heeft op grond van het voorgaande dus ook geen aanbevelingen gedaan in het kader van de praktische rechtsbescherming. Dit neemt niet weg dat die adviescommissie wel in algemene zin een aantal bevindingen en aanbevelingen heeft gedaan om te voorkomen dat burgers ernstig in de knel komen door handelen van de Belastingdienst Toeslagen. Deze commissie heeft een aantal van deze bevindingen geselecteerd op basis van de risico's die in fiscale onderzoeken ook zijn genoemd voor de Belastingdienst (blauw). De Adviescommissie Uitvoering Toeslagen tot het volgende.[3]

1. Het is het belangrijkste om ruimte voor maatwerk te bieden. Wat misging bij CAF-11 was dat ambtenaren ten volle gebruik maakten van de regels, blindelings procedures en instructies volgde uit vrees om fouten te maken of verwijten te krijgen en vooral maar te doen wat er werd verwacht. Het organisatorisch splitsen van de Belastingdienst helpt dan ook niet omdat de oorzaken niet hoofdzakelijk liggen in de organisatie en besturing.[4] (p. 63).
2. Het stelsel van 7,4 mln. toeslagen zou niet kunnen functioneren zonder automatisering maar de onrechtmatige stopzetting van de toeslagen waarvoor nu compensatie[5] wordt verleend is onder andere veroorzaakt door het ontbreken van een 'knop' voor schorsing van de uitbetalingen (p. 62). Daarnaast werd gebruik gemaakt van (zelflerende) risico-

---

[2] J.P.H. Donner e.a., Omzien in verwondering 2, Eindadvies Adviescommissie uitvoering toeslagen, Den Haag 2020, p. 72.

[3] @dit moet nog preciezer geformuleerd worden. J.P.H. Donner e.a., Omzien in verwondering 2, Eindadvies Adviescommissie uitvoering toeslagen, Den Haag 2020, par. 5.3 en 5.4.

[4] [redacted], Coördinatie van werkprocessen in de inkomstenbelasting en bij de toeslagtoekenning blijft dringend gewenst, zéker na het eindrapport van de commissie-Donner, *WFR* 2020/76. Hierin stelt [redacted] dat organisatorische splitsing niet gewenst is omdat dan de financiële draagkracht van burgers niet meer goed kan worden gemeten terwijl belastingen en toeslagen juist communicerende vaten zijn. Zie voor literatuur over de rol van aandacht voor de menselijke maat in het belastingrecht onder andere: F.R. Herreveld Fiscale rechtsbescherming en rechtsstatelijkheid, TFB 2020/1-2 en J. Baron en E. Poelmann, Principles always rings twice, TFB 2020/1-2-2.

[5] De Staatssecretaris heeft hiervoor € 500 miljoen uitgetrokken. Brief van 23 april 2020@

classificatiemodellen die ervoor zorgden dat steeds dezelfde burgers werden gecontroleerd (p. 61).[6] Digitale besluitvorming is bovendien iets anders dan bestuurlijke besluitvorming door een ambtenaar. Een computer richt zich op de controle van burgers die wel of niet aan bepaalde parameters voldoet terwijl een ambtenaar tracht om de maatschappelijke diversiteit onder de gepaste regels te brengen. Automatisering biedt geen excuus om niet aan de wet – of regelgeving te voldoen. Automatisering vergt nieuwe vormen van openbaarheid, toezicht en kwaliteitscontrole die te grote rechtlijnigheid corrigeren en fouten opsporen ook als de burger niet klaagt (p. 62-64).[7]

3. Er werd gebruik gemaakt van een laag schaalniveau van werknemers waarbij soms zelfs gebruik werd gemaakt van uitzendkrachten (p. 64).[8]
4. De werkprocessen werden daarom in detail vastgelegd in werkinstructies, handleidingen en afvinklijsten. Bij de uitvoering zal de vrees om fouten te maken doorgaans sterker zijn dan de neiging om naar eigen professioneel inzicht af te wijken van de instructies. Wijzigingen in de regels, nieuwe jurisprudentie en ingewikkelde afwegingen moeten daarom worden vertaald in algoritmen, instructies, richtsnoeren en leidraden om in de praktijk toegepast te worden. De kracht zat in de routine maar daarmee was er ook weinig ruimte voor het afwijkende, bijzondere en uitzonderlijke (p. 63 en 64).
5. De besluitvorming door het management had teveel de drijfveer om aan de politieke aandacht voor fraudebestrijding tegemoet te komen (p. 63). Bovendien was het budget van de Belastingdienst Toeslagen afhankelijk van de boeteopbrengsten en de kortingen op de toeslagen. De Adviescommissie Uitvoering Toeslagen duidt dit aan als: 'morele corruptie'. (p. 61).[9]
6. Het is belangrijk dat de wetgever niet meteen de wet omgooit als iets fout gaat (p. 65).[10]
7. Het zogenoemde 'doenvermogen' van Toeslaggerechtigden is overschat (p. 66).[11] Daarnaast was er ook veel te weinig aandacht voor het 'doenvermogen' van de Belastingdienst. (p. 58)
8. Er is geen mechanisme formeel noch informeel voor signalen vanuit uitvoerend apparaat over het beleid zelf. Onduidelijk is wat er gebeurt met reflecties, suggesties, of kanttekeningen van medewerkers Belastingdienst Toeslagen van de met betrekking tot gevoerd beleid (p. 67).

---

[6] In het belastingrecht wordt eveneens met risicoclassificatiemodellen gewerkt. Zie voor een onderzoek daarna Algemene Rekenkamer, *Datagedreven selectie van aangiften door de Belastingdienst*, juni 2019, p. 19 <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2019/06/11/datagedreven-selectie-van-aangiften-door-de-belastingdienst>.

[7] Zie voor het fiscale recht: M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, p. 24-28, Den haag: Sdu 2019

[8] Zie voor deze risico's in het fiscale recht: 23e halfjaarsrapportage BD waar staat dat toestroom van bezwaren erg achterloopt (zie ook NL fiscaal maart 2020 Van Eijsden)@.

[9] @Dit aspect is naar mijn indruk niet aan de orde bij Belastingdienst (blauw) maar een veelgehoorde klacht is wel dat er vanuit het management te weinig kennis is van het belastingrecht en (te) veel aandacht voor efficiency. Zie hiervoor onder andere L.G.M. Stevens. "Behoefte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden", *Weekblad Fiscaal Recht* 2018/236 en arresten over IACK waarbij inspecteurs van de Belastingdienst de instructie hadden gekregen om de controles te beperken (uit kostenoogpunt) en daarna talloze aanslagen Inkomstenbelasting niet meer nagevorderd konden worden omdat het zorgvuldigheidsbeginsel geschonden was.

[10] @ (even aan zelf vragen welke publicaties de beste zijn).

[11] Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 februari 2020, nr. 2020-0000027577, *V-N* 2020/12.3. Bij fiscale wetgeving wordt een toets opgenomen om het 'doenvermogen' te beoordelen als standaard onderdeel bij het wetgevingsproces.

Deze commissie zal het onderzoek vanaf de bevindingen van de Adviescommissie Uitvoering Toeslagen voortzetten met betrekking tot de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers en zich in dit vervolg richten op belastingenzaken.

1.3 Gehanteerde definities en uitgangspunten

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

1.3.1 Burgers en kleine ondernemers

Dit onderzoek richt zich zoals gezegd op 'burgers en kleine ondernemers'. Hiervan is geen definitie gegeven in de taakstelling van de commissie. De definiëring kan juridisch van belang zijn omdat iedere fiscale wet andere definiëringen kent onder andere van het begrip 'ondernemer'. Daarnaast kent de fiscale wetgeving verschillende begrippen voor burgers in hun rechtsbetrekking met de Belastingdienst zoals: 'belastingplichtige', 'belanghebbende', 'belastingschuldige' en 'aansprakelijkgestelde'. Afhankelijk van de situatie waarin de burger zich bevindt en waarover die wil klagen gelden andere rechtsregimes[12]. De commissie heeft er echter bewust voor gekozen om de diverse juridische benaderingen niet als uitgangspunt te nemen en verstaat onder:

- burgers; iedere natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland en die in een fiscale rechtsbetrekking staat of kan komen te staan met de Belastingdienst met betrekking tot de heffing, vaststelling en inning van rijksbelastingen;
- kleine ondernemers: een ieder met een onderneming voor de inkomstenbelasting. Zelfstandigen zonder personeel daaronder begrepen.

Aangezien ondernemers ook kwalificeren als burgers zullen kleine ondernemers en burgers tezamen aangeduid worden als burgers tenzij het nodig is om in dit onderzoek een onderscheid te maken.

Verder is van belang om aan te geven dat een onderscheid kan worden gemaakt tussen burgers die:

- het juiste bedrag aan belasting betalen.
- teveel belasting betalen omdat ze geen gebruik maken van hun rechten terwijl de regelingen wel voor die doelgroep bedoeld zijn.
- gebruik maken van allerlei fiscale rechten terwijl ze daar naar het doel en de strekking van de wet geen recht op hebben (bijvoorbeeld bij belastingontwijking)
- zich niet houden aan de fiscale wet- en regelgeving (belasting ontduiken).[13]

Rechtshandhaving en rechtsbescherming dienen daardoor in balans te zijn maar het is ook een spanningsveld dat continu in beweging is. Hierdoor is het van belang om die balans niet uit het oog te verliezen en niet teveel te laten beïnvloeden door incidenten. In dit onderzoek heeft de commissie dit meegewogen bij haar aanbevelingen.

De commissie heeft de opdracht om gekregen om bij dit onderzoek in gesprek te gaan met een brede afvaardiging van de maatschappij.[14] De commissie heeft echter bewust ook aandacht besteed aan de minderheid van burgers die niet-redzaam is, burgers in bijzondere posities of die bovenmatige hinder

[12] Zie bijvoorbeeld ten aanzien van de invordering en de verschillen in procedures van rechtsbescherming: A. van Eijsden, De rechtsbescherming van de (primaire) belastingschuldige in de Invorderingswet 1990, *WFR* 2019/245.

[13] Dit onderscheid is afgeleid van: A. Zuurmond, Bureaucratic Bias and Access to Public Services: The Fight against Non-Take-Up, p. 151 en 152 in: J. de Jong en G. Rizvi, The State of Access: Success and Falure of Democracies to Create Equal Opportunities, Cambridge: Harvard Kennedy School 2008.

[14] 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>.

ondervinden bij het effectief uitoefenen van hun rechten. De commissie heeft dus niet alleen oog voor de meerderheid van de belastingplichtigen gehad maar heeft ook bewust de positie van de meer kwetsbare burgers meegenomen in het onderzoek.

Tijdens dit onderzoek bleek dat de verschillen tussen burgers minder groot waren dan aanvankelijk werd aangenomen. Zo bleek bijvoorbeeld uit diverse empirisch onderzoeken dat taal- en kennisbarrières, problemen zijn waar bijna alle burgers tegenaan lopen. In de fiscale literatuur heerst echter de veronderstelling dat dit soort problemen veel significanter zijn bij een minderheid van de burgers zoals laaggeletterden of zwakbegaafden in plaats van een meerderheid van de burgers. Vooral doordat vanuit een interdisciplinair perspectief en door middel van verschillende onderzoeksmethoden onderzoek is verricht, is het beeld ontstaan van verschillende omstandigheden die afhankelijk van de situatie elkaar kunnen versterken of afzwakken waardoor burgers hindernissen ervaren bij de praktische rechtsbescherming. In dit rapport zal dit later meer worden verduidelijkt. Dit zorgt er in ieder geval voor dat de verschillende problemen die zich voordoen in de rechtsbescherming in het belastingrecht minder goed zichtbaar zijn. In tegenstelling tot de Toeslagenaffaire, worden belastingplichtigen immers meer als een los individu geraakt en kunnen zij zich als groep minder goed identificeren.

1.3.2 Praktische rechtsbescherming

Rechtsbescherming kan formeel of praktisch worden benaderd. Formele rechtsbescherming ziet meer op de juridische procedures zelf zoals bezwaar en beroep. Praktische rechtsbescherming duidt meer op hoe de rechtsbescherming in de praktijk werkt. Voor wie een beroep wil doen op rechtsbescherming is het van belang dat die persoon in staat is om zijn of haar rechtspositie te bepalen. De toegang tot het recht is daarbij tevens een vereiste. De Verenigde Naties ziet toegang tot het recht (*access to justice*) als een van de meest fundamentele pijlers van een rechtstaat en definieert dit als volgt:

> *"The right of equal access to justice for all, including members of vulnerable groups, and (..) taking all necessary steps to provide fair, transparent, effective, non-discriminatory and accountable services that promote access to justice for all.*[15]

Om ervoor te zorgen dat burgers in staat zijn om hun rechtspositie te bepalen is het van belang dat er een goede de algemene informatievoorziening is, dat burgers betaalbare toegang hebben tot geïndividualiseerde juridisch advies in de vorm van rechtshulp of rechtsbijstand en feitelijke de mogelijkheid hebben om geschillen op te lossen. Bij praktische rechtsbescherming kan een onderscheid worden gemaakt tussen een 'enge' en een 'ruime' definitie. Praktische rechtsbescherming in 'enge' zin kijkt naar het functioneren van de formele procedures van rechtsbescherming zoals de bezwaar- en beroepsprocedures. Zijn er bijvoorbeeld hoge kosten gemoeid bij het voeren van een beroepsprocedure of is er zo'n lange behandeltijd dat burgers nalaten om een procedure te starten? Praktische rechtsbescherming in 'ruime' zin kijkt niet alleen naar functionele procedures van rechtsbescherming, maar ook naar allerlei andere aspecten die hiermee samenhangen, zoals de informatievoorzieningen, de wijze waarop de primaire besluitvorming plaatsvindt, de beschikbaarheid van individuele juridisch advies en de daadwerkelijke mogelijkheden om geschillen op te lossen of bezwaar en beroep aan te tekenen.

[15] Zie onder andere de website van de Verenigde Naties en meer specifiek <https://www.un.org/ruleoflaw/thematic-areas/access-to-justice-and-rule-of-law-institutions/access-to-justice/>.

De Adviescommissie Uitvoering Toelagen heeft geen definitie gegeven van 'praktische rechtsbescherming'. In de literatuur is ook geen definitie voor handen.[16] In de motie van kamerlid Omtzigt is 'praktische rechtsbescherming' omschreven als volgt:

> "(..), 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."[17]

De hiervoor geciteerde omschrijving van kamerlid Omtzigt van praktische rechtsbescherming duidt op een 'ruime' interpretatie. De commissie kiest dan ook voor om praktische rechtsbescherming in het kader van dit onderzoek te definiëren als volgt:

> *De mogelijkheid van burgers (en kleine ondernemers) om - al dan niet met behulp van anderen - op een effectieve, toegankelijke, transparante en begrijpelijke manier gebruik te kunnen maken van hun fiscale rechten, waarbij zo nodig ruimte is voor maatwerk, zodat de belastingheffing plaatsvindt naar behoorlijkheid.*

Daarbij wordt verstaan onder:

- 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.
- 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.
- Toegankelijk: dat het burgers niet onnodig moeilijk wordt gemaakt om gebruik te kunnen maken van hun rechten.
- Begrijpelijk: dat mensen al dan niet met bekostigde of betaalbare hulp van anderen hun rechten kunnen begrijpen.
- Maatwerk: de mogelijkheid van individuele rechtsbedeling als regelgeving tot uitzonderlijk onrechtvaardige uitkomsten of ernstige onrechtmatigheden leiden.

Aangezien uit het onderzoek van de Adviescommissie Uitvoering Toeslagen blijkt dat de onrechtmatigheid in de Toeslagenaffaire mede gelegen was in de rechtmatige uitoefening van de wet, meent deze commissie dat 'rechtmatigheid' eigenlijk een 'rechtvaardige belastingheffing' zou moeten zijn. Een 'rechtvaardige belastingheffing' in de zin dat de toepassing van de belastingwetgeving leidt tot een rechtvaardige verdeling van belastinglasten. De bepaling van een rechtvaardige belastingwetgeving behoort echter toe aan de democratisch gelegitimeerde wetgever. Hierdoor is het niet aan de commissie om voorstellen te doen om het belastingstelsel te herzien of rechtvaardiger te maken. Daar komt bij dat het de uitdrukkelijke taak van deze commissie is om zoveel mogelijk aanbevelingen te doen binnen het bestaande wettelijke kader.[18] Dit neemt niet weg dat de commissie bij constatering van ernstige knelpunten in de fiscale wet- en regelgeving die de praktische rechtsbescherming van burgers en kleine ondernemers aantast, dit wel heeft gesignaleerd en zo nodig aanbevelingen heeft gedaan ter verbetering. Tijdens het onderzoek is immers gebleken dat burgers de onrechtvaardigheden die de belastingwetgeving soms met zich brengt als een hindernis beschouwen

[16] @Dit moet nog gecontroleerd worden.
[17] *Kamerstuk II* 2018-2019, nr. 31 066, nr. 468.
[18] Art. 2, lid 2 onderdeel b Instellingsbesluit Commissie praktische rechtsbescherming (concept).

in de praktische rechtsbescherming.[19] Bovendien is uit de interviews gebleken dat burgers vaak niet goed het verschil zien tussen de wetgeving en de uitvoering van die wetgeving. De fiscale wetgever en de Belastingdienst werden daardoor vaak als één genoemd. Gezien het voorgaande was het begrip 'rechtmatige belastingwetgeving' voor de commissie dan ook geen werkbare term en is uiteindelijk gekozen voor de term 'behoorlijkheid'.[20] Daarbij is aansluiting gezocht bij het begrip 'behoorlijkheid' van de Nationale ombudsman.[21] Dit is enerzijds gedaan om eenheid in de begripsvorming na te streven en anderzijds om de discussies te pareren over de vraag of de 'menselijke maat' nu wel of niet onder het begrip rechtmatigheid valt.[22] De commissie sluit daarom zekerheidshalve aan bij de behoorlijkheidsnormen van de Nationale ombudsman die kortgezegd het volgende inhouden.

- Behoorlijkheid: redelijkheid, evenredigheid, eerlijkheid, fatsoenlijkheid, flexibiliteit en coulance als dat nodig is.[23]

Uit deze definitie blijkt dat de commissie niet alleen de praktische rechtsbescherming in de aanslag-, bezwaar- of beroepsfase heeft onderzocht maar alle fasen van de belastingheffing zoals ook de invorderingsfase. Dit is dus de fase waarin de belastingschuld nog moet worden vastgesteld tot en met de fase waarin de belastingschuld moet worden betaald en de dwanginvordering - zo nodig - een aanvang neemt. De invordering van belastingen kent weliswaar een afwijkend systeem van rechtsbescherming[24] ten opzichte van de vaststelling van de belastingschuld maar vanuit het perspectief van een burger is dit verschil niet opportuun. Die heeft vanuit zijn of haar optiek nog steeds te maken met de Belastingdienst.

1.4 Methoden van onderzoek

Aangezien al veel onderzoek voorhanden was, is gestart met de reeds gepubliceerde onderzoeken. Daarnaast zijn een aantal niet gepubliceerde onderzoeksrapporten opgevraagd bij de Belastingdienst. Gedurende het onderzoek van deze commissie zijn nog diverse lijvige onderzoeksrapporten verschenen zoals@@. Aangezien het om honderden onderzoeken ging is een selectie gemaakt van de meest representatieve onderzoeken. Vervolgens zijn interviews gehouden met: organisaties die diverse groepen burgers vertegenwoordigen zoals: Stichting Lezen en schrijven, netwerkorganisatie Iederin[25], ANBO, FNV Young & United enzovoorts. Verder zijn interviews afgenomen van medewerkers, vrijwilligers of vertegenwoordigers van: de Belastingdienst (Stella team, KIS, Escala, Invordering), de Nationale Ombudsman, De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Register Belastingadviseurs, Bond voor Belastingbetalers, Belastingwinkel Tilburg enzovoorts. De totale lijst met geïnterviewde personen is bij dit rapport gevoegd als bijlage 1. Daarnaast hebben diverse medewerkers van de Belastingdienst, fiscaal gemachtigden, advocaten en burgers de commissie op eigen initiatief benaderd

[19] Zie bijvoorbeeld G.J.M.E de Bont, Schaf de informatiebeschikking af, NTFR 2020/1116 De Bont over de hoogte van de belastingrente die ervoor zorgt dat belastingplichtigen niet gaan procederen of dat niet geprocedeerd wordt vanwege de werking van art. 6:16 Awb en ex art. 25 Inv. Wet, waardoor uitstel van betaling moet worden gevraagd bij de Ontvanger in de beroepsfase.

[20] J.L.M. Gribnau, Tax Governance; op weg naar duurzaamheid, NTFR 2020/1038.

[21] Kamerstukken II, 2006-2007, nr. 30 990, nr. 2, Verslag van de Nationale ombudsman van 2006, Regel is regel is niet genoeg.

[22] E. Poelmann en J. Baron, De menselijke maat past in rechtsvinding, TBB 2020/4-20 die stellen dat de menselijke maat valt onder de reikwijdte van rechtmatigheid in tegenstelling tot de Nationale ombudsman die het verschil tussen rechtmatig (volgens de regels) en behoorlijkheid uiteengezet Kamerstukken II, 2006-2007, nr. 30 990, nr. 2, Verslag van de Nationale ombudsman van 2006, Regel is regel is niet genoeg en J.L.M. Gribnau, Tax Governance; op weg naar duurzaamheid, NTFR 2020/1038.

[23] Kamerstukken II, 2006-2007, nr. 30 990, nr. 2, Verslag van de Nationale ombudsman van 2006, Regel is regel is niet genoeg, bijlage 1 voor het complete overzicht van behoorlijkheidsnormen.

[24] Eenvoudig gezegd: bij de vaststelling van de belastingschuld geldt het fiscale recht en is de inspecteur bevoegd en bij de inning van belastingen geldt het privaatrecht en is de ontvanger bevoegd.

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

met informatie. Deze informatie is in onderhavig onderzoek meegenomen maar alleen voor zover het burgers en kleine ondernemers betrof. De bevindingen uit de diverse interviews zijn vervolgens leidend geweest voor de verdere verdieping van het onderzoek met behulp van literatuur. Gezien de hoeveelheid aan recent empirisch onderzoek is er door de commissie vanaf gezien om zelf een enquête te houden onder burgers omdat er geen verwachting was dat dit nog tot andere inzichten zou leiden. De diverse opgetekende verhalen die zijn gedeeld naar aanleiding van de interviews, zijn in dit rapport gebruikt als illustratie.

De commissie heeft verder nog rechtsvergelijkend onderzoek gedaan. Daarbij is onder andere gesteund op bestaand onderzoek van de Internationale Fiscale Association (IFA), het International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) en de Europese Association of European Tax Law Professors (EATLP). Aangezien een andere commissie de opdracht had om onderzoek te verrichten naar de invulling en inrichting van extern toezicht op de Belastingdienst konden de onderzoeksresultaten van die commissie worden meegenomen bij dit onderzoek.[26]

1.5 Opbouw van het onderzoek

Het eindrapport bestaat uit twee delen. Het eerste deel is een algemeen toegankelijk deel dat geschreven is met het doel om het rapport leesbaar en begrijpelijk te maken. Het tweede deel van het eindrapport is meer technisch van aard en bedoeld om verantwoording af te leggen over het advies en onderliggende onderzoek ten behoeve van de Staatssecretaris van Financiën, het Ministerie van Financiën, Kamerleden of wetenschappers.

Uit het onderzoek is gebleken dat de hindernissen die burger ervaren bij rechtsbescherming uit allerlei verschillende elementen bestaat zoals de communicatie, algemene kennis omtrent het belastingrecht, toegankelijkheid van de Belastingdienst et cetera. Een en ander is hiervoor in paragraaf 3 al kort uiteen gezet. De commissie heeft er daarom voor gekozen om de problemen en aanbevelingen vanuit drie verschillende invalshoeken te benaderen, te weten: de burger, de Belastingdienst en het recht. Hierbij heeft steeds het burgerperspectief centraal gestaan.

De commissie meent dat door deze drie verschillende invalshoeken de politiek een ruim pallet aan mogelijke oplossingen wordt geboden en de vrijheid wordt gerespecteerd om die problemen op te lossen waaraan de voorkeur wordt geven.

[26] Toezicht als tegenkracht@.

Hoofdstuk 2 Vertrekpunten burgerperspectief en rechtsbescherming in de praktijk.

2.0. Inleiding

In dit hoofdstuk worden de vertrekpunten van het onderzoek geïnventariseerd. Daarbij is eerst aandacht voor de huidige maatschappelijke ontwikkelingen die eraan hebben bijgedragen dat aandacht is voor het zogenoemde burgerperspectief en de praktische rechtsbescherming. Een paar jaar geleden stond immers in de meeste beleidsdiscussies het perspectief van de wetgever centraal en was er relatief weinig aandacht voor de uitvoering van de wettelijke regels. De laatste tijd lijkt er echter sprake te zijn van een zekere kentering en is het perspectief van de uitvoeringsorganisaties en de positie van de burger meer onder de aandacht. Deze ontwikkeling zal hier kort worden besproken aan de hand van drie trefwoorden: publieke dienstverlening, burgerperspectief en responsieve rechtsstaat.

Vervolgens wordt de positie van een burger die rechtsbescherming zoekt in beeld gebracht. Daarbij wordt eerst het verschil tussen theorie en praktijk geschetst. Daarna volgt een inventarisatie over hoe vaak burgers rechtsbescherming zoeken en waarom burgers geen rechtsbescherming zoeken. Met dit hoofdstuk worden de uitgangspunten van het onderzoek in kaart gebracht. In hoofdstuk 7 vormen deze uitganspunten de basis voor een vergezicht over de wijze waarop de Belastingdienst in de toekomst zal moeten worden vormgegeven om uitvoering te kunnen blijven geven aan de huidige maatschappelijke kernwaarden maar toekomstige omdat die steeds zullen blijven veranderen.

2.1. Publieke dienstverlening

Het is gebruikelijk om bij nieuw beleid vooral naar de ambities en de doelstellingen van de wetgever te kijken. Uit onderzoek blijkt echter dat het beleid niet alleen vorm krijgt op de hoogste verdieping van een ministerie in Den Haag, maar ook bij de lokale vestigingen van bijvoorbeeld de Belastingdienst, het UWV of het CBR in de rest van het land.[27] Voor veel burgers vertegenwoordigen deze instanties bovendien 'de' overheid. Dit betekent dat we bij de totstandkoming van nieuwe beleidsmaatregelen ook aandacht moeten besteden aan hoe deze maatregelen zullen uitwerken 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 de burgers bezien en ervoor zorgen dat dat obstakels die burgers in hun contacten met overheid en semi-publieke diensten ondervinden ook daadwerkelijk worden weggenomen."*[28]

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*

[27] 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.* Michigan: University of Michigan Press 2003.

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

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."[29]

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."*[30]

In het verlengde hiervan heeft het kabinet in 2019 een Ministeriele Commissie Uitvoering (MCU) ingesteld.[31] Deze commissie heeft een werkagenda opgesteld met bijbehorende maatregelen, waaronder: het verbeteren dienstverlening en het verbeteren van de statuur, het opruimen en vernieuwen van wet- en regelgeving; en het verstevigen van de statuur en de aantrekkelijkheid van de uitvoering. Het rapport met de bevindingen wordt begin 2021 verwacht.

2.2. Burgerperspectief

De groeiende aandacht voor het werk van uitvoeringsorganisaties gaat 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'.[32] De Nationale ombudsman heeft in zijn werk goed zicht op het dagelijks contact tussen overheid en burger. Volgens hem is bij de meeste klachten over de overheid, de burger uit het oog 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, budgetten, IC-systemen, formulieren) op de voorgrond staat en de burger als mens meer op de achtergrond. 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."*[33]

> *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.[34] Tegen deze achtergrond klinkt steeds vaker de roep om in de publieke dienstverlening niet alleen maar 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

[29] Troonrede 2019.
[30] Miljoenennota 2020.
[31] MCU.
[32] Nationale ombudsman, *Burgerperspectief: een manier van kijken* (Jaarverslag 2015). Den Haag: Nationale ombudsman 2016, p. 2.
[33] Ibid, p. 3.
[34] WRR, *Weten is nog geen doen. Een realistisch perspectief op zelfredzaamheid.* Den Haag: WRR 2017.

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 nodig afwijken van een gestandaardiseerde toepassing van de regels).[35] In het verlengde van deze benadering, wordt er ook regelmatig voor gepleit om bij de ambtelijke uitvoering zoveel mogelijk oog te blijven houden voor 'de menselijke maat'. De Tijdelijke Commissie Parlementair Onderzoek Uitvoeringsorganisaties, die onderzoek doet naar de oorzaken van de problemen bij uitvoeringsorganisaties, definieert de menselijke maat als: 'passende dienstverlening aan de burger'.[36]

2.3 Responsieve rechtsstaat

Terwijl sommige juristen de groeiende aandacht voor de uitvoering, een burgerperspectief en de menselijke maat niet goed vinden passen in het juridisch 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."*[37]

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 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."*[38]

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.[39]

2.4 De rechtzoeker in theorie en praktijk

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 optreden van een overheidsinstantie (zoals de 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 (als een soort juridische supermarkt) voor elke burger beschikbaar is en dat,

---

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

[36] Parlementair onderzoek uitvoeringsorganisaties, Tweede Kamer, 2019-2020, 35 387, nr. 1, p. 4.

[37] M. Scheltema, De rechtsstaat, in: J.W.M. Engels e.a. (red.), *De rechtsstaat herdacht*. Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1989, p. @.

[38] M. Scheltema, Bureaucratische rechtsstaat of responsieve rechtsstaat? *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2015) 37, p. @.

[39] M. Scheltema, De responsieve rechtsstaat: het burgerperspectief. *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* (2019) 6, p. 248.

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. Mein & De Meere omschrijven dit ideaalbeeld als het profiel 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 is, 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.'*[40]

De praktijk blijkt echter een stuk weerbarstiger dan de theorie. Burgers stuiten namelijk op een groot aantal hindernissen die hen belemmeren om bij juridische problemen gebruik te maken van het uitgebreide stelsel van rechtsbescherming.

2.5 Hoe vaak maken burgers gebruik van rechtsbescherming?

Belastingen vormen ongeveer 90% van de Nederlandse overheidsfinanciën. Daarbij moet in ogenschouw worden genomen dat de Belastingdienst jaarlijks van ruim 14,4 miljoen burgers en 2,2 miljoen bedrijven zo'n 331 miljard euro aan belastingen heft, meer dan 30 miljoen aangiften regelt en 500.000 bezwaarschriften behandelt[41]. Ten opzichte van andere bestuursorganen lost de Belastingdienst verreweg de meeste conflicten al in de bezwaarfase op namelijk 97%.[42] Dit percentage blijft al jarenlang stabiel. Hierdoor zijn er relatief weinig fiscale beroepszaken ten opzichte van andere rechtsgebieden.[43] Uit de jaarverslagen van de Raad voor de rechtspraak blijkt dat de gemiddelde instroom van fiscale beroepsprocedures ongeveer 26.500 zaken per jaar bedraagt. Dit zijn rijksbelastingen en gemeentelijke belastingen.[44] Het aantal rijksbelastingzaken (Belastingdienst blauw) bedraagt tussen de 6.000-14.000 beroepsprocedures. Dit is een relatief beperkt aantal.[45] Opvallend is dat de aantallen beroepszaken bij de heffing[46] van rijksbelastingen een grillig beeld laten zien voor wat betreft de instroom per jaar, waarbij de fluctuaties soms wel oplopen tot 42%.[47] Deze grote fluctuaties kunnen gedeeltelijk worden toegeschreven aan specifieke fiscale geschillen zoals de zogenoemde KB-Lux zaken (met betrekking tot het niet opgeven buitenlandse bankrekeningen), vermogensrendementsheffing, BPM heffing en dividendbelasting. Deze laatste belasting zorgde er bijvoorbeeld voor dat het aantal ingestroomde beroepszaken van 2018-2019 afnam van 2.550 naar

---

[40] 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.

[41] Jaarplan 2020 Belastingdienst, p. 19 en 41 < https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst, en het Centraal bureau voor de statistiek < https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84120NED?dl=16D81>.

[26] Onderzoek- en Documentatiecentrum, 2015, p. 40, 41 en 53, <https://www.wodc.nl/binaries/ob315-volledige-tekst-gewijzigd_tcm28-73369.pdf>. Daarbij uitgaande van een gemiddeld aantal bezwaarschriften van 400.000 tot 500.000 per jaar. Zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst>.

[43] M.J. ter Voert en C.M. Klein Haarhuis, *Geschilbeslechtingsdelta 2014*, Den Haag: Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum 2015, p. 37 <https://www.wodc.nl/binaries/ob315-volledige-tekst-gewijzigd_tcm28-73369.pdf>

[44] Jaarverslag Rechtspraak 2019, p. 50, <https://www.jaarverslagrechtspraak.nl/wp-content/uploads/2020/04/Jaarverslag-Rechtspraak-2019.pdf>.

[45] Zie voor de cijfers in de overige delen van het bestuursrecht: jaarverslagen van de Raad voor de Rechtspraak en beschikbaar via < https://www.jaarverslagrechtspraak.nl/>.

[46] De procedures die spelen bij de inning van belastingen zijn in deze cijfers niet meegenomen omdat die niet worden gespecificeerd in de gepubliceerde jaarverslagen van de rechterlijke macht.

[47] Jaarverslag Raad voor de Rechtspraak 2017, p. 21: afname appelzaken in 2017 ten opzichte van 2016. Beschikbaar via: <https://jaarverslagrechtspraak.nl/pagina/inkomende-zaken>.

340 zaken.[48] De BPM heffing daarentegen zorgde ervoor dat in 2019 het aantal hoger beroepzaken fors toenamen waarbij 50% van die stijging veroorzaakte is door één bedrijf.[49]

Als deze aantallen worden vergeleken met andere landen dan lijkt Nederland een hoge fiscale rechtsconsumptie te hebben.[50] In de Verenigde Staten bijvoorbeeld, worden gemiddeld 30.000 belastingzaken jaarlijks bij de Tax Court aangebracht ten opzichte van een inwonersaantal van ongeveer 325 miljoen.[51] De Tax Court in Canada heeft een instroom van gemiddeld 5.500 beroepszaken per jaar bij 37 miljoen inwoners[52] en België heeft een instroom van nog geen 2.000 fiscale beroepszaken per jaar bij 11 miljoen inwoners[53]. Alhoewel deze aantallen niet met elkaar vergeleken kunnen worden scheppen ze een beeld dat in belastingzaken relatief weinig wordt geprocedeerd. Dit zou kunnen betekenen dat burgers onvoldoende rechtsbescherming zoeken of dat er bij de heffing van rijksbelastingen nauwelijks rechtsbescherming nodig is. De Adviescommissie Uitvoering Toeslagen heeft in ieder geval geconcludeerd dat de toeslaggerechtigden in het CAF 11-dossier hun weg naar de rechtsbescherming goed hebben kunnen vinden.[95] Dit zou een aanwijzing kunnen zijn dat het formele systeem van rechtsbescherming goed werkt in Nederland en dat slechts een beperkte groep gebruik hoeft te maken van bezwaar- en beroepsprocedures.

De Belastingdienst rapporteert 12.393 klachten over het jaar 2018 (inzake toeslagen en belastingen).[54] Als een klacht niet goed wordt afgewikkeld door de Belastingdienst is het voor burgers mogelijk om vervolgens een klacht in te dienen bij de Nationale ombudsman, de Commissies voor de Verzoekschriften (125 brieven) of brieven aan de Koning (41 brieven).[55] Uit de jaarcijfers van de Nationale ombudsman 2019 blijkt dat er dat jaar 3.385 klachten zijn ingediend over de Belastingdienst. Daarvan zijn 2.919 klachten informatieverzoeken of doorverwijzingen.[56] Slechts in drie gevallen is er een onderzoek geweest met een rapport waarbij één keer een klacht gegrond is verklaard, één klacht gedeeltelijk gegrond en één klacht ongegrond. Er zijn 100 onderzoeken geweest in 2019 waarbij de kwestie is opgelost met een brief en de rest van de klachten zijn ofwel tussentijds opgelost of door middel van interventie zoals een goed gesprek. In het cijfermatige overzicht 2019 van de Nationale ombudsman wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen toeslagen en belastingen. In het verleden was het gebruikelijk dat iets meer dan de helft van de klachten betrekking heeft op belastingen en de rest op toeslagen.[57] Dat zou betekenen dat er bij de Nationale ombudsman relatief weinig echte

[48] Jaarverslag rechtspraak 2019, p. 48 beschikbaar via < https://www.jaarverslagrechtspraak.nl/wp-content/uploads/2020/04/Jaarverslag-Rechtspraak-2019.pdf>
[49] Jaarverslag rechtspraak 2019, p. 49 beschikbaar via < https://www.jaarverslagrechtspraak.nl/wp-content/uploads/2020/04/Jaarverslag-Rechtspraak-2019.pdf>.
[50] M.B.A. van Hout, Mens, *Maatschappij en Mediation in het belastingrecht. Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 268 en 269.
[51] Zie hiervoor de data van de Internal Revenu Service die beschikbaar zijn via <https://www.irs.gov/statistics/chief-counsel>. In het Amerikaanse fiscale recht is het mogelijk om fiscale zaken ook bij andere rechterlijke instanties aan te brengen maar die betreffen doorgaans zaken die vergelijkbaar zijn met invorderingszaken. Dit soort zaken vallen ook in Nederland niet onder de jurisdictie van de fiscale rechter maar onder de jurisdictie van de civiele rechter.
[52] Deze cijfers zijn beschikbaar via <http://www.cas-satj.gc.ca/en/publications/ar/2016-17/pdf/CAS_AR%202016_2017_E.pdf>.
[53] Deze cijfers zijn beschikbaar via <https://financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/jaarverslag/cijfers/2018/fiscale-geschillen/aa-fiscaliteit/614>
[54] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst, p. 59.
[55] J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 202.
[56] https://www.nationaleombudsman.nl/system/files/bijlage/Cijferbijlage%20jaarverslag%202019%20def.pdf, p. 9
[57] Zie J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 202

klachten worden ingediend over de Belastingdienst (rood en blauw), te weten 466 (3.385-2919). In de literatuur is zelfs een daling gesignaleerd van 16% in het jaar 2017.[58]

2.6 Waarom maken burgers wel of geen gebruik van rechtsbescherming?

In de wetenschappelijke literatuur zijn 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 et. al 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.[59] Zij constateerden onder meer dat (door de gesubsidieerde rechtshulp) niet de laagste inkomens verstoken bleven van contact met de advocatuur, maar juist de middeninkomens. Het WODC heeft in 2004, in 2010 en in 2015 de Geschilbeslechtingsdelta in ons land in kaart gebracht. Uit het meest recente onderzoek blijkt dat circa de helft van de mensen probeert om hun juridisch probleem zelf op te lossen en andere helft met een hulpverlener. Uiteindelijk wordt slechts een zeer gering deel van die problemen (4%) 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.[60] 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.[61]

In deze onderzoeken en in andere vergelijkbare (inter)nationale studies[62], wordt gebruik gemaakt van drie verschillende benaderingen: een rechtseconomisch perspectief, een rechtspsychologisch perspectief en een rechtssociologisch perspectief.[63] In de rechtseconomische benadering staat een kosten-batenafweging centraal. Het gaat dan vooral om de materiele 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.[64] Daarnaast wordt aandacht besteed aan de juridische en psychologische vaardigheden (of 'legal capability') van rechtzoekenden.[65] In de rechtssociologische benadering staat de sociale context centraal. Hierbij draait het bijvoorbeeld om de verschillen tussen 'one-shotters' en 'repeat-players'[66] en om de wederzijdse afhankelijkheid van partijen.

---

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

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

[60] M. ter Voert & C.M. Klein Haarhuis, *Geschilbeslechtingsdelta 2014: Over verloop en afloop van (potentieel) juridische problemen van burgers*. Den Haag: Boom 2015.

[61] Boekema, I. M. *De stap naar hoger beroep*. Boom Juridische uitgevers 2015.

[62] 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.

[63] 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.

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

[65] 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.

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

Uit deze literatuur komen een aantal economische, psychologische en sociologische 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:[67]

- 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
- ervaringen met het recht en met juridische procedures

Deze aspecten zijn in dit onderzoek als een 'zoeklicht' gebruikt om meer zicht te krijgen op de hindernissen die burgers ervaren om gebruik te maken van fiscale rechtsbescherming. Hierbij wordt zowel ingegaan op de vraag waarom *kunnen* burgers geen gebruik maken van fiscale rechtsbescherming of waarom *willen* burgers geen gebruik maken van fiscale rechtsbescherming.[68]

[67] Vgl. Mein & De Meere 2018, p. 23.
[68] Zie S. Halliday & C. Scott, Administrative Justice, in: P. Cane & H.M. Kritzer (Eds), *The Oxford Handbook of Empirical Legal Research*. Oxford: Oxford University Press. Zij maken een vergelijkbaar onderscheid in 'practical' en 'attitudinal barriers'.

Hoofdstuk 3 Hindernissen van burgers bij het zoeken naar rechtsbescherming

Uit de gesprekken die de commissie heeft gevoerd en uit de bestudeerde (vak)literatuur komen een aantal hindernissen naar boven die gegroepeerd zijn in vijf kernproblemen te weten: de complexiteit van belastingzaken, de moeilijke bereikbaarheid van de Belastingdienst, het gevoel van machteloosheid van burgers ten opzichte van de Belastingdienst en de kosten en onzekerheid die juridische procedures met zich brengen. Deze hindernissen zijn vervolgens onderverdeeld in meer specifieke problemen die burgers ondervinden zoals de mate van zelfredzaamheid van burgers of de verschillende wijze waarop gecommuniceerd wordt met de Belastingdienst zoals per post, telefoon of website. Deze hindernissen zorgen ervoor dat burgers geen gebruik kunnen maken van juridische procedures en andere voorzieningen.

3.1. Complexiteit van belastingzaken

3.1.1 Complexe fiscale regels en gebrek aan kennis

Een van de meest prominente hindernissen die burgers in de praktische rechtsbescherming zijn de vele juridische regelingen die dermate complex zijn dat burgers en kleine ondernemers ze niet snappen.

> *"62% van de Nederlanders vindt het belastingstelsel 'niet eenvoudig'."*[69]

Veel burgers zijn dan ook niet op de hoogte van hun rechten.

> *"Burgers weten te weinig wat hun rechten zijn; dit leidt tot fundamentele burgerlijke onzekerheid."*

Vooral uit het onderzoek onder zzp-ers valt op dat er met name ook geklaagd wordt over de vele regels.[70]

> *"De inkomstenbelasting is zo complex, dat zie ik echt als een blackbox."*[71]

In 2019 bracht de Nationale ombudsman het rapport 'Invorderen vanuit het burgerperspectief'[72] uit. Hierin is geconcludeerd dat burgers de regelingen en voorzieningen van de overheid ingewikkeld en moeilijk toegankelijk vinden. Uit empirisch onderzoek van Blauw blijkt dat burgers van mening 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."[73] In diverse interviews wordt met regelmaat geklaagd over onredelijke wetgeving waarbij ze menen dat dit op het conto van de Belastingdienst moet worden geschreven zoals de vermogensrendementsheffing of de te hoge belastingrente en invorderingsrente die in rekening wordt gebracht.

De complexiteit van fiscale regels leidt tot onzekerheid bij burgers. Uit empirisch onderzoek blijkt dat burgers de meeste hindernissen ervaren in de praktische rechtsbescherming als zij te maken krijgen met afwijkende situaties zoals life-events zoals een echtscheiding.[74] Daar komt bij dat de uitkomst van

[69] Blauw onderzoek@

[70] Domein onderzoek Belastingdienst, Customer Journey ZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZP-ers, Voorjaar 2017 en Perspective, Fiscale vaardigheden kleine ondernemers & ZZPérs, Eindsessie 25 juni (@jaar niet vermeld).

[71] Domein onderzoek Belastingdienst, Customer Journey ZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZP-ers, Voorjaar 2017 (geen pagina nummering).

[72] Rapport NO2019/005 'Invorderen vanuit het burgerperspectief'.

[73] Onderzoek belastingdienst@

[74] Blauw Research, Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden, Belastingdienst december 2013@.

fiscale wet- en regelgeving moeilijk voorspelbaar is en soms leidt tot onrechtvaardige uitkomsten. Dit speelt met name bij de meest kwetsbare burgers die van veel verschillende regelingen gebruik maken omdat de regelingen die 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 teveel inkomen om recht te hebben op huurtoeslag. Over 2019 gaat het 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 teveel jaarinkomen, ik 2100 euro terug zou kunnen betalen".*[75]

Dit leidt tot grote rechtsonzekerheid bij burgers want kleine veranderingen of details kunnen leiden tot enorme verschillen in de te betalen belasting. Burgers kunnen hierdoor de fiscale en financiële consequenties niet goed overzien en lopen dan maar weg van hun rechten en verplichtingen door bijvoorbeeld brieven niet te openen, geen hulp te zoeken of maar te betalen om van 'het gedoe' af te zijn.

3.1.2. Veel burgers zijn minder zelfredzaam

Uit onderzoek van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid blijkt dat er een behoorlijk verschil bestaat tussen wat van burgers wordt verwacht en wat zij daadwerkelijk aankunnen.[76] In de fiscaliteit geldt dit in het bijzonder. Hieronder wordt eerst een overzicht gegeven van de mate van hulpbehoevendheid van burgers. Vervolgens wordt besproken waar die hulpbehoevendheid in zit.

Mate van hulpbehoevendheid

Uit de Fiscale Monitor[77] blijkt dat in 2019 ongeveer 40% van de particulieren hulp nodig heeft gehad bij de aangifte inkomstenbelasting en 14% van de ondernemers (alhoewel bij deze laatste categorie niet duidelijk is welke aangifte wordt bedoeld). Het onderzoeksbureau Blauw heeft in 2013 de achtergronden van belastingplichtigen in kaart gebracht.[78] Zij maken een onderscheid in de volgende drie groepen:

- Zelfredzamen (21% van de Nederlandse belastingbetalers).
- 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 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 niet goed kunnen regelen (15%).

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.

---

[75] Zie voor andere voorbeelden ten aanzien van de marginale belastingdruk en het draagkrachtbeginsel: A.T.H. van der Linden, Marginale druk over het randje, Weekblad Fiscaal recht 2020/23.

[76] 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>.

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

[78] Blauw Research, Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden, Belastingdienst december 2013.

Burgers geven vaak aan dat ze behoefte hebben aan bevestiging vanuit de Belastingdienst dat ze het goed doen.[79] Bovendien geeft het overgrote deel van de burgers aan dat ze niet-deskundig zijn op het gebied van belastingen.[80] Met name de niet-redzame hebben vaker hulp nodig maar hebben daarvoor niet de financiële middelen.[81] Een groot deel van deze burgers geeft ook aan dat ze liever geen financiële gegevens willen delen of hulp vragen.[82]

Niet-redzame burgers zijn vaak wat jonger en hebben een laag inkomen en ontvangen toeslagen. Over het algemeen weten ze niet wat te doen als er een geschil is met de Belastingdienst (69% van de niet-redzame tegen 23% van de redzame burgers). Zij hebben het meest te maken met maatregelen van de Belastingdienst (dwangbevelen, terugbetalingen enzovoorts.[83] Zelfredzame burgers zijn vaak wat ouder (65+) hebben vaak een hoog inkomen en zijn doorgaans hoogopgeleid.[84]

De meeste hulp wordt gevraagd van belastingadviseurs (40% van de particulieren en 95% van de ondernemers). Uit empirisch onderzoek blijkt dat de redenen om hulp te zoeken de volgende zijn:
- 69% van de burgers fiscale zaken uitbesteed om er zeker van te zijn dat de aangifte goed is;
- 67% vanwege het ontbreken van de kennis om het zelf te doen; en
- 44% om "gedoe met de belastingdienst" te voorkomen.

Zzp-ers zijn vooral bang om boetes te krijgen (32%) of fiscaal voordeel mis te lopen (22%). De helft van die groep geeft aan hulp nodig te hebben. [85]

Onvoldoende vermogen om te doen

Uit de interviews blijkt dat de bevindingen zoals gedaan door het WRR over het doenvermogen van burgers nog steeds opgeld doet.[86] Veel burgers hebben problemen met digitalisering, de software en de DigiD (inclusief de machtigingscode) en met de taal die door de Belastingdienst wordt gebezigd.[87] Met betrekking tot de post die burgers van de Belastingdienst ontvangen, geven burgers aan dat ze niet altijd begrijpen wat van ze wordt verwacht met bepaalde brieven, besluiten of aanslagen en laten dan verdere actie achterwege. Burgers weten niet waar ze op moeten letten, wat sommige woorden 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 terugkrijg"*

Vaak wordt een algemeen cijfermatige overzicht verstuurd 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 soms erg hoog is zoals een voorlopige aanslag, een definitieve aanslag enzovoorts. Vooral burgers die veel vaker dan andere burgers gebruik moeten maken van overheidsregelingen zoals toeslagen en/of uitkeringen worden hiermee geconfronteerd. Hierbij kan het aantal brieven zelfs kan oplopen tot wel 32 brieven per maand als de betreffende

---

[79] @p. 22, 38
[80] @p. 3 en 38
[81] @p. 51.
[82] @p. 54. In het rapport staat dit algemeen geformuleerd. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat dit een algemene vraag is die door burgers anders is ingevuld. Het is immers voor te stellen dat burgers het niet prettig vinden om hun financiële gegevens te delen met vrienden of bekenden.
[83] @p. 45.
[84] @p. 62.
[85] Blauw@
[86] WRR, weten is nog geen doen@.
[87] Blauw Research, Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden, Belastingdienst december 2013, p. 18.

burger veel verbindingen heeft met de overheid. Veel van dit soort brieven worden automatisch verzonden maar een burger ziet vervolgens door de 'bomen het bos niet meer'.

Uit de interviews blijkt dat vooral de zogenoemde ambtshalve aanslag tot problemen leidt bij een groep burgers. Van burgers wordt verwacht dat ze aangifte doen of een administratie kunnen overleggen als ze daartoe gehouden zijn op grond van de wet.[88] Een ambtshalve aanslag is een aanslag naar een hoog geschat bedrag die wordt opgelegd bij verzuim van die aangifteplicht of als de administratie niet op orde is.[89] Dit te hoge geschatte inkomen heeft gevolgen voor allerlei andere regelingen zoals Toeslagen of uitkeringen. Het systeem van de ambtshalve aanslag is in beginsel gelegitimeerd echter bij bepaalde burgers zoals burgers met dementie, ernstige psychische problemen of een burn-out, die dakloos zijn, net een verblijfstatus hebben of meer dan gemiddeld problemen hebben met ordenen kan dit tot zeer schijnende uitkomsten leiden omdat bij die burgers de capaciteit ontbreekt om alsnog aan hun fiscale verplichtingen te voldoen. Soms wordt dan toch jaren achtereenvolgend ambtshalve aanslagen al dan niet met hoge boetes worden opgelegd. In dit soort gevallen is het soms pas na de interventie van het zogenoemde Stella-team van de Belastingdienst mogelijk om (enige) coulance te krijgen.

> *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.*

Burgers vinden het ook moeilijk om een betalingsregeling of kwijtschelding aan te vragen omdat ze de terminologie op de formulieren niet altijd begrijpen zoals 'kale huur'. Uit interviews 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, burgers begrijpen niet goed waarom ze eerst geld krijgen en daarna weer terug moeten betalen of hebben de discipline niet om de belastingteruggaaf ongedaan te maken.

3.1.3. Geen betaalbare rechtshulp of -bijstand

Voor burgers die daarvoor de middelen hebben kunnen een fiscale deskundigen 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 organisaties die hulp bieden in belastingzaken. Dat zijn achtereenvolgend. De belastingwinkels (in Tilburg, Leiden, Groningen, Maastricht, Rotterdam, Den Haag Amsterdam, Roermond en Eindhoven), sociale raadslieden, ANBO, FNV[90], CNV[91]. Dit betekent praktisch gezien dat hulp niet voor elke burger toegankelijk is, zoals burgers die niet in een stad wonen of niet zijn aangesloten bij de betreffende organisatie.

Sinds 2016 heeft de Belastingdienst wel een convenant met de Koninklijke Bibliotheek waardoor lokale bibliotheken de samenwerking zoeken met maatschappelijke dienstverleners die burgers in de bibliotheek willen helpen met belasting- en toeslagzaken. De Belastingdienst dient deze maatschappelijke dienstverleners te ondersteunen bij die rol. Met het aanbieden van rechtshulp via openbare bibliotheken lijkt in ieder geval de toegankelijkheid hiervan exponentieel toegenomen. De

[88] Art. 52, lid 2 AWR.
[89] Ex art. 11 AWR.
[90] https://www.fnv.nl/diensten/advies-en-hulp/belastingservice-fnv
[91] https://www.cnvvakmensen.nl/campagne/belasting?gclid=Cj0KCQjw8rT8BRCbARIsALWiOvTaQ5DVyVdYFF-gqLuArR3R9aHWf0Kevp0yelNZiH5ckQsQY9lHwswaAkdXEALw_wcB

vraag is alleen of er voldoende (geëquipeerde) vrijwilligers zijn om in de behoefte te voorzien en of burgers voldoende bekend zijn met deze faciliteit.

Om in aanmerking te kunnen komen voor (vrijwel) kosteloze hulp hebben de meeste maatschappelijke dienstverleners diverse inkomens- en vermogensvereisten en vereisten die zien op eenvoudige aangiftes zoals geen aangiftes die box 2 inkomen bevatten, geen aangiftes voor ondernemers en alleen vooringevulde aangiftes. 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 het wal en het schip belanden omdat de tarieven voor fiscale intermediairs doorgaans erg hoog zijn.

De landelijke beweging is dat vaak bezuinigd wordt op sociaal raadslieden.

Voor mensen met een beperking is er een website waar fiscale vragen gesteld kunnen worden.[92] De hulp die in het verleden aan mensen met een beperking werd aangeboden, is aangemerkt als Europese staatssteun zodat die moest worden beëindigd.

De kosteloze of vrijwel kosteloze hulp die in Nederland wordt geboden ziet met name op 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 laatste is relevant voor invorderingszaken omdat die niet via de fiscale rechter lopen maar via de civiele.[93] Rechtsbijstand is in fiscale zaken ook veel moeilijker te krijgen omdat de Wet op de Rechtsbijstand diverse uitzonderingen kent die vooral een doorwerking hebben in belastingzaken. Hierover meer in hoofdstuk 5, par. 5.3.3.

3.2. Moeilijk om contact te krijgen met de Belastingdienst

Door burgers is veel geklaagd 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. De gevolgen zullen hieronder ten aanzien van de verschillende onderwerpen worden besproken.

3.2.1 Fysieke kantoren

Voor burgers en kleine ondernemers staat de Belastingdienst letterlijk en figuurlijk op afstand bijvoorbeeld omdat voor particulieren nog maar 11/21@ belastingkantoren beschikbaar zijn. De sluiting van het aantal Belastingkantoren/Rijksgebouwen heeft geleid tot een afname van het aantal balies tussen 2010 en 2016, van 43 naar het huidige aantal van 21. Degenen die hulp zoeken bij de Belastingdienst, omdat ze bijvoorbeeld 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.

Met opmerkingen Waar komt het getal 11 vandaan? De BD stelt dat er 21 kantoren zijn. Svp check.

'De overheid/BD is een enorme machine. Het is een hermetisch gesloten systeem voor burgers maar ook voor adviseurs.'

Voor laaggeletterde is er nog wel een pilot geweest om het mogelijk te maken om via de receptie een afspraak te laten maken. Doordat er zo weinig gebruik van werd gemaakt is deze pilot gestopt en is

[92] www.meerkosten.nl.
[93] Zie hoofdstuk 5, par. 5.3.3.

de mogelijkheid afgeschaft. Door het beperkt aantal balies worden burgers genoodzaakt om ver te reizen dat kan soms een drempel zijn om hulp in te roepen bij de Belastingdienst.

3.2.2. Website

De website van de Belastingdienst is dermate gevuld en complex, dat velen hun weg daarin niet kunnen vinden. Het gesproken deel is bedoeld voor laaggeletterden maar die vinden de snelheid te hoog en de terminologie te ingewikkeld. Bij veel burgers is te zien dat de taal die gebezigd wordt een barrière vormt. De complexiteit zorgt ervoor dat velen de informatie en dus het recht dat ze zouden kunnen hebben niet kunnen halen.

> *'De teksten op de website zijn gebaseerd op de letterlijke tekst van de wet. Dit leidt vaak tot verwarring. Er staat bijvoorbeeld "giften" op de website, dus sommige mensen denken dat dit geldt voor alles wat ze aan hun kleinkinderen geven. Maar juridisch wordt hiermee alleen bedoeld: giften in het kader van "goede doelen".'*

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

3.2.3 Belastingtelefoon

Vrijwel alle (primaire) communicatie met de Belastingdienst loopt via de Belastingtelefoon. Dit leidt tot een enorme hoeveelheid contacten namelijk 11 miljoen telefoontjes per jaar, maar ook tot veel verwarring, ergernis en frustratie bij burgers. Burgers vinden de Belastingtelefoon moeilijk bereikbaar en er is bij veel burgers onduidelijkheid waar de Belastingtelefoon wel of niet voor is bedoeld. De Belastingtelefoon is vooral bedoeld voor statusinformatie ("hoe staat het met mijn betaling"). Inhoudelijke vragen worden doorgeleid. Vervolgens worden die vragen door de Belastingdienst vaak niet of onvoldoende overeenkomstig de behoefte van de burgers beantwoord. Dit laatste houdt in dat bijvoorbeeld: wisselende antwoorden worden gegeven (met verschillen van soms wel duizenden euro's) op dezelfde vraag, burgers niet worden teruggebeld of maanden moeten wachten tot ze een antwoord hebben. Dat 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.'*

Er staan geen doorkiesnummers op de brieven en het is meestal niet bekend wie de behandeld ambtenaar is. Ook als het uiteindelijk lukt om contact krijgen met de Belastingdienst, dan verloopt dat regelmatig tot problemen omdat de behandelend ambtenaar geen bevoegdheid of geen overzicht heeft. Hierdoor kan het voorkomen dat bijvoorbeeld een behandeld ambtenaar een geschil probeert op te lossen maar dat elders de aanslagen over andere jaren worden opgelegd. Voor de burger is dit moeilijk te begrijpen want die ziet maar één Belastingdienst.

> *'De Belastingdienst is meer een toezichtorganisatie dan een dienstverlenende organisatie.'*

> *'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 dossier. Zeker als er complicaties optreden is er totaal geen zicht meer op het dossier van meneer X op de Dennenlaan in Bilthoven.'*

Burgers geven de moed dan maar op terwijl het soms zo belangrijk kan zijn dat hulp wordt geboden, bijvoorbeeld om oplopende belastingschulden, boetes of kosten te beperken.

3.2.4. Post

Vanuit de Belastingdienst is er een voorkeur voor correspondentie per post. De aangiftes gaan vaak digitaal. De post die verstuurd wordt aan de Belastingdienst komt niet altijd aan, zelfs de aangetekende post niet. Schriftelijke correspondentie wordt door fiscale intermediairs zelfs zoveel mogelijk vermeden vanwege de bewerkelijkheid, de behandeltermijn van minimaal acht weken en omdat veel post zoekraakt, zelfs aangetekende stukken. 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 e-mailcorrespondentie. Dit is echter binnen de Belastingdienst nog niet geformaliseerd.

> *Het komt echter 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. (column NOB)*

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

3.2.5. 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.[94] Deze kritiek komt ook herhaaldelijk terug in de gesprekken die de commissie heeft gevoerd:

> *'De machine doet zijn werk goed zo lang er geen sprake is van een afwijkend patroon. Maar onderdelen BD-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 BD niet meer.'*

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 NOB en RB.[95] 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 wanneer men geen vaste contactpersoon heeft. Dit is voor de betreffende leden van de NOB en het RB een slechte ontwikkeling; wie geen contact met een dossierbehandelaar of een inspecteur kan opnemen kan niets anders doen dan afwachten.

---

[94] Rapport over invordering@.

[95] <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>

Vertegenwoordigers van de grotere ondernemingen en klanten (NOB leden) zijn meer tevreden over de bereikbaarheid van de Belastingdienst dan vertegenwoordigers van kleinere ondernemingen (RB-leden). Grotere ondernemingen hebben namelijk veel vaker één of meerdere vaste contactpersonen. Bedrijfsfiscalisten ervaren de bereikbaarheid beter dan belastingadviseurs, eveneens omdat zij vaker een vaste contactpersoon hebben. Dat geldt ook voor bepaalde belangenorganisaties die zeer tevreden zijn als ze een direct aanspreekpunt hebben zoals een relatiebeheerder en het serviceteam nabestaanden.

> *"ik krijg niet altijd gelijk maar wel altijd eerlijk antwoord"*

De bereikbaarheid van de Helpdesk Intermediairs daarentegen wordt als dramatisch ervaren en is sterk gedaald in 2019 ten opzichte van 2016 (-50%). Ook is de ervaring van fiscale intermediairs dat ze er met inhoudelijke vragen niet of nauwelijks terecht kunnen.

3.3. Burgers voelen zich machteloos tegenover de Belastingdienst

In de meeste fiscale conflicten staat de individuele burger (als 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.

> *'Burgers geven aan zich Don Quixote te voelen. In de dossierreviews wordt de machteloosheid van burgers zichtbaar.'*

> *'In de communicatie is de ontsporing van de burger en zijn emoties steeds manifester. De machteloosheid van de ander: "jullie (het systeem) begrijpen niet wat ik als burger wil communiceren".'*

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

> *'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 staat steeds vaker tegenover de belastingplichtige en de adviseur. Terwijl de Belastingdenst naast de belastingplichtige en aan de kant van het recht zou moeten staan.'*

> *'Vanuit de Belastingdienst is communicatie in een conflict bijna altijd beleefd en correct, maar je ziet steeds meer afstand tussen partijen ontstaan.'*

> *'Kennelijk is altijd op de knop "escaleren" gedrukt. Dat de mate van winnen bepalend is, is een constructiefout. Als repeatspeler moet je je geld niet willen inzetten op het winnen van zaken. Je zou je energie moeten zetten op het winnen van 50% van je zaken, of 40-60%.'*

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 wordt ingezet. In een recent onderzoek onder fiscale intermediairs, ervaart bijna twee derde (64%) van de respondenten dat afspraken maken met de Belastingdienst moeilijker wordt. Er wordt duidelijk een verharding van de

verhoudingen ervaren die onder andere tot uiting komt in een formele opstelling van Belastingdienstmedewerkers.[96]

Dit beeld komt ook terug in een aantal interviews:

> *'De invordering is de laatste schakel. Er is daar sprake van dwingend beleid. Communicatie vanuit de invordering houdt op een gegeven moment helemaal op. Er is daar sprake van te veel werk en geen tijd voor individuele gevallen.'*
>
> *Een standpunt dat uitgelegd is in het nadeel van de burger wordt 'het meest fiscale standpunt genoemd' maar men moet beseffen dat de drempel om in bezwaar en beroep te gaan voor burgers heel hoog is.*

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.[97] Mensen zijn bijvoorbeeld bang om zelf (zonder deskundige hulp) aangifte te doen of doen niets omdat ze de gevolgen niet overzien.

> *"Men is bang om het verkeerd te doen."*
>
> *"Er is angst om 'in het systeem terecht te komen'."*
>
> *"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."*

In andere gevallen zien mensen er tegenop om een juridische procedure tegen de Belastingdienst te beginnen omdat ze bang zijn voor represailles. Uit het al eerder genoemde onderzoek van Blauw blijkt dat met name niet-redzame 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.[98] 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 (41%) en omdat ze bang zijn om boetes te krijgen (32%).[99] Volgens een geïnterviewde is de angst voor de Belastingdienst toegenomen door de Toeslagenaffaire.

3.4. Juridische procedures zijn kostbaar en onzeker

Juridische procedures zijn complex en gaan gepaard met veel onzekerheid. Op de vraag of een burger weet wat hij of zij moet doen als ze een aanslag ontvangen waarbij ze het niet eens zijn met het berekende belastingbedrag wordt het volgende geantwoord.

> *"ik heb geen flauw idee"*
>
> *"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"*

[96] Onderzoek NOB en RB.
[97] Pleasance & Balmer (2018, p. 5) noemen dit 'legal anxiety'.
[98] Blauw.
[99] Customer Journey ZZP.

Veel burgers zien op tegen een formele rechtszitting: het is als een toneelstuk waarvan ze het script vooraf niet kennen.[100] De totale rechtsgang, gerekend vanaf de bezwaarprocedure tot en met de onherroepelijke uitspraak van een rechter, duurt lang vanuit het perspectief van een burger. Verder wordt in enkele interviews geklaagd over de kwaliteit waarmee bezwaar- en beroepsprocedures worden gevoerd. Zo wordt volgens geïnterviewden niet altijd goed inzage verkregen in de dossiers van de Belastingdienst, wordt in de bezwaarfase niet altijd onbevangen naar de zaak gekeken, worden niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en wordt soms pas heel laat in de procedure gemotiveerd waarom de Belastingdienst tot een bepaalde beslissing is gekomen. Bovendien is het bij een rechter nog niet zeker of de burger gelijk krijgt omdat kleine details de uitkomst van een fiscale procedure kunnen bepalen. Sommige burgers kiezen er dan voor om de (in hun ogen onterechte) belasting te voldoen, in plaats van te kiezen voor de onzekerheid.

> *"(..) op het moment dat ze zich onheus bejegend voelen, in het ongelijk gesteld worden in bijvoorbeeld het opvoeren van een aftrekpost of in de problemen komen en zich al gauw een nietig onderdeeltje van een enorme brij van mensen en organisaties voelen. 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'."*

Meerdere geïnterviewden geven bovendien aan dat de kosten van een rechtsgang dermate hoog zijn, dat ze er liever van af zien, ook als zij een grote kans zouden hebben gelijk van de rechter te krijgen. Dit geldt vooral voor de burgers die gebruik willen maken van rechtsbijstand. Bij geschillen kan de belastingrente en invorderingsrechte flink oplopen. Bovendien is het verkrijgen van uitstel van betaling van het bedrag dat in geschil is, met name in de beroepsfase een probleem omdat de Belastingdienst hierover moet beslissen en dan meestal zekerheid vraagt. Procederen levert dus voor burgers in allerlei opzichten een risico op terwijl voor de Belastingdienst het risico beperkt is.

> *'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".'*

De kosten van een juridische procedure hebben op die manier een afschrikwekkende werking. Soms wordt dit gevoeld als een troef van de Belastingdienst om burgers met een fiscale intermediair te 'dwingen' een compromis te sluiten:

3.5 Tussenconclusie

Op papier kan elke Nederlandse burger bij een fiscaal conflict naar eigen inzicht een beroep doen op één van de vele beschikbare juridische voorzieningen. Uit dit hoofdstuk blijkt echter dat dit gangbare beeld van de 'rechtzoekende' moet worden bijgesteld. In de praktijk wordt de weg naar het recht gekenmerkt door een groot aantal praktische en persoonlijke hindernissen. Deze zorgen ervoor dat burgers al in een veel eerder stadium zijn afgehaakt om rechtsbescherming te zoeken. Ze begrijpen de brieven niet, krijgen geen gehoor bij de Belastingtelefoon of hebben niet de financiële middelen om rechtshulp te zoeken. Hierdoor vermijden ze liever juridische procedures of problemen met de Belastingdienst. De beslissing om bijvoorbeeld naar de rechter te stappen is 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 materiele als immateriële aspecten. Naast

[100] Mein & De Meere 2018, p. 7.

financieel-economische factoren spelen hierbij ook sociaal-maatschappelijke en psychologische factoren een belangrijke rol. Met andere woorden, de burger is niet zozeer een goed geïnformeerde en tamelijke zelfredzame 'rechtzoeker' maar eerder een aarzelende en ontgoochelde 'recht-mijder'' die niet goed weet hoe hij moet omgaan met fiscale aangelegenheden. Het 'probleem' wordt daarom genegeerd want een burger heeft al zo veel aan zijn hoofd. De mogelijke kosten voor advies en procederen vormen een reële drempel en burgers zien op tegen het gedoe van een procedure. De Belastingdienst wordt als een (te) sterke opponent gezien en de verwachtingen ten aanzien van de rechtsbescherming zijn laag. Veel burgers zijn minder zelfredzaam terwijl dat wel van ze wordt verwacht en laten zich sterk leiden door (negatief) advies. Dit kan soms leiden tot een gevoel van onmacht, frustratie of gevoel van domheid omdat ze (steeds) hulp nodig hebben.'[101]

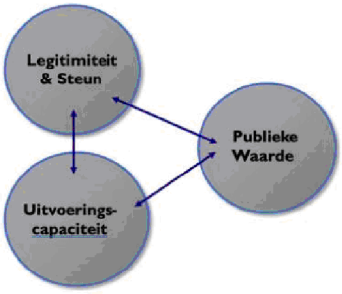
[101] Mein & De Meere 2018, p. 24.

Hoofdstuk 4 Hindernissen bij rechtsbescherming bezien vanuit organisatorisch perspectief

Als burgers denken aan de overheid komen de termen 'belastingen' en 'Belastingdienst' veelal als eerste in ze op.[102] Uit empirisch onderzoek blijkt echter dat slechts een klein deel van de Nederlanders vindt dat de Belastingdienst op orde is (19%), het merendeel (57%) is hierover negatief.
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. ~~Diverse keuzes met betrekking tot de inrichting van de Belastingdienst zijn veelal ingegeven om kosten te besparen maar hebben niet in alle gevallen het gewenste effect, bijvoorbeeld omdat de kosten voor een andere overheidsorgaan omhoog gaat, belastingen niet geheven kunnen worden omdat de economisch werkelijkheid niet aansluit bij de juridische werkelijkheid of tot een toename in de bureaucratie. Een en ander zal hierna worden verduidelijkt.~~

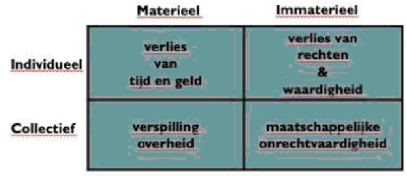
4.1 Organisatie en dienstverlening

Om het effect van organisatorische keuzen op (de kwaliteit van) de dienstverlening in kaart te brengen, wordt het conceptuele model gebruikt, zoals dat ontwikkeld is door De Jong.[103] Hij baseert zich op de theorie van publieke waarde, van Moore.[104] Nadat de politieke deliberatie geleid heeft 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. Er is sprake van maximale publieke waarde als deze uitvoeringsorganisatie aan alle rechthebbenden die waarde levert die zowel conform de bedoeling van de normstelling ~~is~~ alsook rechtvaardig (zie behoorlijkheidsnormen) is.



De Jong definieert 'bureaucratic dysfunction' als die situatie waarin de uitvoeringsorganisatie er niet in slaagt de publieke waarde conform de normstelling en de rechtsvaardigheidseis te leveren. Het verlies aan publieke waarde kan enerzijds materieel zijn, of immaterieel, en anderzijds individueel of collectief. Zo ontstaan vier quadranten waarmee het verlies aan publieke waarde getypeerd kan worden.

[102] Ernst & Young, Knelpuntenanalyse als basis voor de fundamentele transformatie van de dienstverlening, 26 augsuts 2020, p. 5 beschikbaar via <
[103] J. de Jong, 2013, 'dealing with dysfunction'.
[104] M. Moore@.



De vier soorten verlies aan maatschappelijke waarde worden veroorzaakt door 'bureaucratic dysfunction': de situatie waarin de uitvoeringsorganisatie niet in staat is die maatschappelijke waarde te leveren die volgens de bedoeling van de regeling en de daarbij geldende rechtvaardigheidsnormen ~~gelden~~noodzakelijk is. In dit onderzoek zijn wij verschillende van deze soorten van verlies concreet tegengekomen.

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

Burgers zijn veel tijd en mogelijk geld kwijt aan de wachtrijen, het niet teruggebeld worden (na doorverwijzing door de belastingtelefoon) en het heen en weer gestuurd worden van kastjes naar muren.

> *'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.'* .
>
> *Bij de ombudsman komen 3500 klachten binnen over de BD. Het gaat om informatie die niet begrijpbaar is, niet beschikbaar en om antwoorden die mensen ontvangen die onbegrijpelijk zijn'* (NO).

De belastingtelefoon wordt 11 miljoen keer gebeld, waarvan het de vraag is of al die telefoontjes nu nodig zijn, of dat vele daarvan voorkomen hadden kunnen worden omdat 90% van de telefoontjes zien op statusinformatie zoals: wanneer kan ik de aanslag verwachten of wanneer ontvang ik het geld terug. Daarnaast gaat de resterende 10% over wet- en regelgeving. Dit betreft onder andere brieven die door burgers niet goed worden begrepen of de website waar mensen de informatie niet kunnen vinden. Verder worden soms juist vragen over hele ingewikkelde kwesties gesteld zoals over welk omzetbelastingpercentage 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. ~~Dit neemt niet weg dat het persoonlijk contact door de bank genomen wel een prettige manier is om voorlichting of extra toelichting te krijgen.~~

Gemiddeld bereikt 15% van de telefoontjes de Belastingtelefoon niet en worden terugbelverzoeken niet altijd gehonoreerd, zodat herhaaldelijk bellen nodig is. Vanuit ~~het grotere geheel is dit wellicht te beschouwen als een positief resultaat maar vanuit~~ de burger betekent dit dat ruim 1,5 miljoen telefoontjes per jaar de Belastingdienst niet of onvoldoende goed bereiken. Alternatieven zijn er voor burgers niet. Als burgers vragen hebben dan worden zij via 'kanaalsturing' naar de belastingtelefoon of website van de Belastingdienst genavigeerd:

> *"Het is een bewust besluit geweest om het aantal baliebezoekers drastisch te verminderen, van 750.000 naar 60.000."*

De behandeling van dossiers, zeker de complexere, is ook versnipperd over verschillende afdelingen bijvoorbeeld door de afhandeling per jaar aan een bepaalde backoffice te geven dat voldoende capaciteit heeft. Als een meer integrale behandeling van het belastingdossier nodig is, kost het juist veel 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.

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

"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 (..)"

"Aals 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."

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

"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 BD
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 daar-van 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.

De huidige organisatie van de BD 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".[105]

Als grote groepen lijden onder de tekortkomingen van de dienstverlening, dan wordt gesproken van verspilling door de overheid. De vraag is ook of het nodig is dat burgers zo beperkt worden in de wijze waarop ze in contact kunnen komen met de Belastingdienst (of belastingtelefoon of website). 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, waarderen de kwaliteit van het contact met de Belastingdienst dan ook significant hoger dan anderen.[106]

Verspilling door de overheid treedt op als blijkt dat veel van bijvoorbeeld de telefoontjes niet nodig zijn. 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 van de burger. Wat in een dergelijk sterk opgedeelde organisatie niet 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 dienst 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

[105] @Rapportage Hill, 'lastposten'.
[106] Rapport NOB@

kastjes en veel muren, en als die organisatie stuurt op efficiency per afdeling zal de Nimby neiging in combinatie met de neiging om netelige kwesties over de schutting te kieperen, groot zijn.

4.3 Verlies van rechten en waardigheid en maatschappelijke onrechtvaardigheid

De commissie heeft de indruk gekregen dat veel medewerkers van de Belastingdienst hun best doen om burgers zo goed mogelijk te woord te staan en zoveel mogelijk van dienst ~~proberen~~ te zijn. Ondanks de individuele inspanningen levert de belastingdienst~~it~~ toch niet altijd de gewenste dienstverlening. Daarmee ~~op en~~ wordt in essentie de rechtsbescherming in een prematuur stadium geraakt. Bepaalde keuzen in de structuur van de organisatie kunnen daarvan ~~n ook~~ een belangrijke oorzaak zijn, hetgeen wij duiden als ~~van~~ verlies va an rechten en mogelijk waardigheid. Als dit grote groepen treft, is zelfs sprake van maatschappelijke onrechtvaardigheid~~maatschappelijke waarde~~. Een voorbeeld daarvan is de wijze waarop de dienst omgaat met a~~Een organisatiestructuur betreft de mate van standaardisatie, formalisatie, specialisatie en centralisatie.~~ Ambtshalve aanslagen. Deze ~~bijvoorbeeld~~ worden als de burger niet reageert op informatieverzoeken van de belastingdienst ~~elk~~ desnoods jaar in, jaar uit automatisch opgelegd. Maar als de burger niet reageert, kan je in plaats van weer een brief of weer een ambtshalve aanslag, ook even bellen. Immers~~, terwijl~~ er kan ook gewoon iets helemaal verkeerd ~~kan~~ zijn bij de belastingplichtige. Juist het achtereenvolgend opleggen van aanslagen zou dan een signaal moeten zijn om in te grijpen. In de sterk gerationaliseerde structuur ziet men dit niet, of heeft men niet de tijd (niet de taak) om te bellen met de burger. Dat dat later tot extra werk leidt, terwijl de burger erntig in de problemen komt, ziet men niet, want dat 'is 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."*

> *"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."*

> *"Er zou ruimte voor rechtvaardigheid moeten zijn, maar allerlei formeel-rechtelijke aspecten gaan spelen, 'als we het hier doen, dan moeten we ook (....)"*

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 in procedures gegoten, waarvoor processen zijn ingericht, die geautomatiseerd zijn, en waar uitzonderingen en maatwerk uitgebannen zijn. Deze digitalisering en protocollisering 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 ~~dat~~ met kennis van zaken en professionele autonomie is in de tijd afgenomen, evenals de bereikbaarheid van deze kennis en professionals.

> *"In de praktijk zijn er jaarlijks ongeveer 11 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"*

> *Als ik carrière wil maken wordt voor onze beoordeling gekeken in hoeverre wij de tekst van scripts precies overnemen maar ik zou eigenlijk wel meer willen zeggen. Bij een score van 95 tot 100% ten opzichte van het script mogen we naar de tweede lijn.*

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

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

Bovendien is de discretionaire ruimte in de tijd (sterk) gereduceerd, althans zo wordt dat door de burgers maar ook door medewerkers ~~zo~~ gevoeld. Dit is vooral te zien bij de invordering waarbij zulke rigide kaders worden gehanteerd, dat elke vorm van maatwerk onmogelijk lijkt. Ook het Stella-team en Escala stuiten bij hun zoektocht naar menselijke oplossingen op een onneembare vesting. Ongeacht de persoonlijke en of maatschappelijke schade die daarbij ontstaat. 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.

Het recht maar dan vooral de formeel juridische, strikte interpretatie 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 BD 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."

"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".

Een angstcultuur bij de medewerkers lijkt op meerdere fronten te zijn aangewakkerd. Bij de beoordelingen van medewerkers wordt bijvoorbeeld vaak met een zeer rigide blik naar privé gedragingen gekeken zoals de aangifte inkomstenbelasting[107] 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.

"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"

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

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 dichtgeregeld 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.

4.4 Interne organisatie en communicatie

Diverse bevindingen van de commissie zijn gebaseerd op reeds bestaand onderzoek in de Belastingwetenschap, interviews van de medewerkers van de Belastingdienst zelf en de interne onderzoeken van de Belastingdienst. Veel van de kennis omtrent de barrières in de praktische rechtsbescherming maar ook de eventuele oplossingen is gewoon beschikbaar binnen de

[107] @arrest over die belastingmedewerker in 2019/2020 die de aandelen van zijn vrouw niet goed had verwerkt terwijl het een pleitbaar standpunt was.

Belastingdienst. Dit betekent dat de interne communicatie ergens blijft hangen of niet goed wordt opgepikt. Het leidt in ieder geval niet tot concrete acties. Alle onderdelen lijken afzonderlijk van elkaar te functioneren.

> *"Onderdelen van BD-intern staan steeds minder met elkaar in verbinding en zijn steeds meer hun eigen ding gaan doen."*
>
> *Wij zijn de spreekbuis van de burger maar als wij iets signaleren gebeurt er niets mee.*
>
> *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.*
>
> *"Vroeger zat iedereen samen (het DNA van de BD). Sinds alle middelen en onderdelen uit elkaar zijn getrokken is het veel lastiger, het ontbreekt aan strategische coördinatie".*
>
> *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.*

Wat dus vooral opvalt is dat er geen zichtbare leercyclus is, waarbij vanuit de uitvoering verbeter-signalen teruggeleid worden naar het beslis-centrum of actiecentrum. Structurele fouten, die kunnen worden waargenomen door bijvoorbeeld bezwaarprocedures te analyseren of naar het Stella of Escala team te luisteren, blijven bestaan. Het is dus belangrijk dat kritisch wordt gekeken in hoeverre gevolg wordt gegeven aan de signalen vanuit de praktijk. Medewerkers van de Belastingdienst klagen immers eveneens over de snelheid van de processen, 'gerommel in de top' van de Belastingdienst, over de stroperigheid van de organisatie (wie, wat, waar is niet duidelijk) en waarderen het management van de Belastingdienst veelal met een (zware) onvoldoende.[108] 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. "*[109]

Verder valt op dat de Belastingdienst niet voldoende in de actualiteit werkt, daarbij gebruik makend van beschikbare recente gegevens. De digitalisering van de Belastingdienst is niet alleen ouderwets, ~~— een aantal systemen draait nog op ms-dos —~~zij heeft de ouderwetse bureaucratie geautomatiseerd en daarmee de toch al rigide, bureaucratische structuur verder gebureaucratiseerd. De Belastingdienst gebruikt daardoor de gegevens die in de organisatie aanwezig zijn onvoldoende. Dit geldt niet alleen intern, ~~e~~ maar ook extern ten aanzien van de gegevens over burgers. Bijvoorbeeld bij in de loonaangifte keten beschikbare gegevens worden niet of niet voldoende gebruikt terwijl de Belastingdienst van het overgrote deel van de Nederlanders over deze gegevens beschikt, die op de maand actueel zijn. Deze 'deskilling' staat haaks op de toegenomen complexiteit, dynamiek en verwevenheid, die juist de-bureaucratisering vereist, waar verdere bureaucratisering de laatste jaren de norm is geweest. De Belastingdienst is dan ook een machine bureaucratie, die die bureaucratische machine verregaand geautomatiseerd heeft. Maar, een machine bureaucratie werkt 'batch-georienteerd' in de verleden tijd (t-1 of t-2). Zolang de Belastingdienst niet uitgaat van een procesgerichte organisatie, die in ketens

[108] @ Domein onderzoek Belastingdienst, Customer Journey ZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZP-ers, Voorjaar 2017 en Perspective, Fiscale vaardigheden kleine ondernemers & ZZPérs, Eindsessie 25 juni (@jaar niet vermeld), p.

[109] Van visie naar actie. Cultuuronderzoek Belastingdienst, 30 april 2020, Deloitte, p. 22

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. De werkelijke verbetering zit niet in het verbeteren van de rechtsbescherming als zodanig, maar vooral in het verbeteren van het primaire proces op een manier dat dat zo goed functioneert dat een beroep op rechtsbescherming slechts bij hoge uitzondering nodig is. Hierover meer in hoofdstuk 7.

4.5 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. De gedachte dat het opleggen van boetes en maatregelen in alle gevallen werkzaam zijn, getuigt van een eenzijdig denken in louter financiële prikkels. De 'homo economicus' lijkt hierbij het dominante mensbeeld: de Belastingdienst moet 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 schuil-gaan die recht hebben op menselijk maatwerk. Rechtsbescherming is meer dan een business case dat totaal overstemd lijkt door het paradigma van de 'homo economicus'. 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 ~~goed~~ als een zelfstandige waarde gezien. Rechtsbescherming is meer een kostenpost.

> *"De organisatiedoelen zijn alleen in kwantiteit geformuleerd."*
>
> *"Dienstverlening wordt als een luxe goed beschouwd, dat geld kost. We hebben echt wat te winnen."*
>
> *"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."*[110]
>
> *""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."*[111]

In de tijd is het aantal belastingkantoren sterk verminderd en is de directe benaderbaarheid van 'de inspecteur' voor burgers en kleine ondernemers bijna onmogelijk ~~is~~ 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 daar lager geschoold personeel in te zetten en bezuinigingen te kunnen behalen.

> *"Er is voor gekozen om het telefoonnummer op brieven weg te laten om zo mensen naar de digitale dienstverlening van de BD te leiden, omdat dat veel goedkoper is."*
>
> *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.*

[110] Van visie naar actie. Cultuuronderzoek Belastingdienst, 30 april 2020, Deloitte, p. 22.
[111] Van visie naar actie. Cultuuronderzoek Belastingdienst, 30 april 2020, Deloitte, p. 49.

"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."

Het voorgaande ziet niet uitsluitend 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 haalt.

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.

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 (..)"

Een rechtmatige belastingheffing werkt 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 beweegredenen om de ICT aan te passen, maar er wordt vervolgens geen rekening gehouden met burgers die het doenvermogen missen.

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

"De Belastingdienst stuurt bewust op kosten voor de belastingplichtige"

De inrichting en werking van de Belastingdienst lijkt sterk gedreven door efficiency normen waarbij soms de indruk is ontstaan van 'penny-wise, pound foolish'. De efficiencykeuze lijkt bovendien vooral vanuit de eigen organisatie beredeneerd en niet vanuit het totaal van de overheid. Dit kan tot gevolg hebben dat andere Ministeries hiervan nadeel ondervinden. Dit wordt aangeduid als een 'positieve businesscase' en werkt als volgt. Stel dat bij fraude onderzoeken (faillissementsfraude, fraude met sociale voorzieningen, zwart werk) de Belastingdienst alleen samenwerkt met andere overheidsorganisaties, als dat belastinggeld oplevert. Een dergelijke benadering kan ervoor zorgen dat het UWV, de gemeenten, of andere overheidsorganisaties daarmee frauderende burgers of ondernemers niet goed kunnen aanpakken. Dit kan als effect met zich brengen dat daarmee zwart werk en fraude voor steeds grotere groepen aantrekkelijk wordt, waardoor de compliance strategie erodeert. Uiteindelijk leidt dit tot een ernstige bedreiging van de inningsfunctie van de Belastingdienst

Met opmerkingen [redacted] [redacted] waarom is dat? Dat de Belastingdienst dan geen medewerking verleent?

doordat het rechtvaardigheidsgevoel bij andere burgers enorm wordt aangetast omdat fraude blijkbaar loont.

Met opmerkingen [redacted] heb je hier een bron van? Ik heb het nu als een hypothetisch voorbeeld gebruikt.

> *"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."*

In het omgekeerde geval geldt dit overigens ook. Een zorgvuldige procedure in de bezwaarfase kan immers een beroepsprocedure en dus kosten bij het Ministerie van Justitie voorkomen.

De Belastingdienst is ingericht als een efficiënte machine, maar wel een machine zonder noodknoppen om de machine stil te leggen, als dat nodig is. Burgers die daarvan het slachtoffer zijn worden~~t~~ 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"*

Deze manier van werken levert niet altijd efficiencyvoordeel op. Dit is bijvoorbeeld te zien bij de inkomstenafhankelijke combinatiekorting die onterecht was toegekend in de jaren 2008-2012. in 40.000 gevallen. De medewerkers van de Belastingdienst hebben toen uitsluitend de zogenoemde uitworpredenen van de computer gecontroleerd. Hierbij werd niet meegewogen dat het wettelijk systeem er van uit gaat dat de Belastingdienst de aangifte beoordeelt. Toen bleek dat alleen de uitworpredenen waren gecontroleerd en de inkomensafhankelijke combinatiekortingen niet waren gecorrigeerd 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.[112]

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

4.5 Tussenconclusie

Uit dit hoofdstuk blijkt dat bij de organisatie van de Belastingdienst sprake is van zogenoemde 'bureaucratic dysfunction' waarbij hij er niet voldoende in slaagt de publieke waarde conform de normstelling en de rechtsvaardigheidseis te leveren. Het verlies aan publieke waarde lijkt zich hier op alle gebieden voor te doen (materieel, immaterieel, individueel en collectief). De organisatie is niet 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. Afdelingen lijken allemaal onafhankelijk van elkaar te functioneren. ~~Dit is verspilling van de overheid.~~

De Belastingdienst lijkt 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 minderheidsgroepen die zich in een specifieke situatie bevinden, zoals burgers die een bijstandsuitkering hebben en de pensioengerechtigde leeftijd bereiken of over een beperkt 'doenvermogen' beschikken. Het nadeel dat~~ie~~ deze burgers ondervinden wordt beschouwd als bijkomende schade ten behoeve van de grootschaligheid van de (geautomatiseerde)

[112] Hoge Raad 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797, BNB 2018/147.

processen. Sommige medewerkers van de Belastingdienst proberen de schade zoveel mogelijk te beperken zoals het Stella team. Het algemeen 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 dus 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 van binnenuit ophaalt terwijl de Belastingdienst een externe maatschappelijke functie heeft, te weten het belasting heffen en innen bij burgers. Zo lang de Belastingdienst de organisatie niet op orde heeft en zowel intern als extern geen verbinding weet te maken zullen de initiatieven ter verbetering van de rechtsbescherming niet tot het gewenste resultaat leiden (*hitting the target but missing te point*).

Hoofdstuk 5 Hindernissen bij rechtsbescherming bezien vanuit het recht

5.1. Inleiding

In hoofdstuk 3 is uiteengezet welke hindernissen burgers ervaren als zij rechtsbescherming zoeken in het belastingrecht. In hoofdstuk 4 zijn deze hindernissen geanalyseerd en verklaard vanuit de organisatie van de Belastingdienst. Hieronder wordt vanuit een juridisch perspectief onderzocht waarom burgers hindernissen ervaren in de praktische rechtsbescherming.

5.2 Rechtsonzekerheid

Uit hoofdstuk 3 blijkt dat een groot deel van de Nederlandse burgers hulp nodig hebben bij belastingaangelegenheden. Dit speelt vooral bij zogenoemde life-events zoals echtscheiding of een overlijden. Burgers hebben behoefte aan bevestiging dat ze het goed hebben gedaan en vinden ze zichzelf niet deskundig op het gebied van belastingen.[113] De Belastingdienst is moeilijk bereikbaar voor vakinhoudelijke vragen of vragen die gaan over de individuele fiscale positie. Voor zover de Belastingdienst bereikbaar is worden de fiscale vragen van burgers niet altijd goed beantwoord. Dit is bijvoorbeeld omdat het antwoord inhoudelijk niet correct is, de vraag niet genoegzaam beantwoord wordt of wisselende antwoorden worden gegeven waarbij de verschillen omtrent de te betalen belasting soms wel duizenden euro's bedragen.[114]

Burgers zijn daarnaast van mening 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."[115] Deze opmerkingen zijn opvallend omdat die niet zozeer zien op de uitvoering van de wetgeving maar meer op de wet- en regelgeving zelf. Uit verschillende interviews blijkt dat de uitkomsten van wet- en regelgeving regelmatig haaks staat op het rechtvaardigheidsgevoel van burgers[116] en dat kleine verschillen in feiten soms leiden tot grote verschillen in de te betalen belasting. Veel burgers zien dan ook niet altijd goed het verschil tussen de wetgever en uitvoerder. Voor burgers is vooral hun individuele rechtsbedeling relevant.

Verklaringen voor de hierboven beschreven handelingen van de Belastingdienst en de hindernissen die burgers ervaren bij de praktische rechtsbescherming, kunnen dan ook voor een deel worden verklaard vanuit de fiscale wet- en regelgeving. In de interviews die gehouden zijn in het kader van dit onderzoek maar ook in talloze wetenschappelijke en empirische onderzoeken wordt continu bevestigd dat burgers veel hinder ervaren van de hoeveelheid, steeds wisselende belastingwet- en regelgeving of conflicterende wet- en regelgeving. De complexiteit van belasting wet- en regelgeving is al jarenlang een probleem dat maar niet wordt of kan worden opgelost.[117] Op 23 november 2018 stelde de voorzitter van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs dat zelfs de hoogstopgeleide fiscaal experts het soms niet meer weten.[118] In het jaarverslag 2018 van de Raad van State is de

---

[113] Blauw Research, Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden, Belastingdienst december 2013, p. 3 en 38.
[114] Onderzoek belastingdienst@
[115] Onderzoek belastingdienst@
[116] Zie ook@ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/03/31/rapportage-belastingonderzoek-ministerie-van-financien>.
[117] 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 (Dissertatie), Leiden: 2018, p. 40-46 < https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/67107>.
[118] Interview van [redacted] in: Telegraaf 23 november 2018, door [redacted] <https://www.telegraaf.nl/financieel/2832770/zelfs-expert-snapt-het-niet-meer-belasting-moet-veel-

toegenomen complexiteit van fiscale wetgeving nog eens aan de kaak gesteld en ook in de publiciteit en fiscale literatuur is het een terugkerend onderwerp.[119] 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.[120]

In een onderzoek naar de complexiteit van de eigen woning regeling[121] concludeert Panteia ten aanzien van alle stakeholders (belastingplichtigen, adviseurs, geldverstrekkers en Belastingdienst) dat de regeling te complex en daardoor niet goed houdbaar, controleerbaar, uitvoerbaar en handhaafbaar is.[122] Bij zogenoemde life-events zoals echtscheiding neemt de complexiteit nog verder toe omdat diverse regelingen omtrent de eigen woning cumuleren.[123]

Recentelijk is de wens geuit om wijzigen 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 wordt gepasseerd[124] of niet altijd (goed) wordt overgenomen[125]. Bovendien wordt veel gebruik gemaakt van algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen om nadere voorwaarden of regels te kunnen stellen. De wet Inkomstenbelasting 2001 bevat bijvoorbeeld al 171 delegatiebepalingen.[126] Daarnaast wordt frequent belastingwet- en regelgeving ingevoerd met terugwerkende kracht[127] en wordt bij de totstandkoming van wetten nogal eens gewerkt met 'package deals' waarbij door de regering in één wetsvoorstel maatregelen van uiteenlopende aard bij elkaar brengt[128]. Dit laatste zorgt ervoor dat bij de besluitvorming over de verschillende onderdelen van het voorstel overwegingen mee gaan spelen die vreemd zijn aan het

---

simpeler>. Zie ook R.L.G. van den Heuvel, Rechtszekerheid, aanwijzingen voor regelgeving, Eis van duidelijkheid, TFB 2019/3-16.

[119] 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.

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

[121] Uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van Financiën.

[122] 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.

[123] Ibid.

[124] Belastingplan 2021, V-N 2020/45.@

[125] Dit blijkt naar aanleiding van onderzoek Tj. Hoekstra, Raad van State en packagedeals 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.belastingrechtaandevu.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

[126] Hierbij is gezocht naar de term: "ministeriële regeling" en Algemene maatregel van bestuur".

[127] 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 >.

[128] Tj. Hoekstra, Raad van State en packagedeals 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.belastingrechtaandevu.nl/Portals/0/images/Hoekstra_artikel3.pdf>.

desbetreffende onderdeel van het voorstel.[129] Verder is in de wetenschap een veelgenoemde kritiek dat belastingwetgeving te veel wordt gebruikt als instrument om het gedrag van burgers te sturen (instrumentalisme) waarbij afbreuk wordt gedaan aan de logica van het systeem en zonder dat duidelijk is of deze maatregelen effect hebben.[130] De belastingwetgeving is verder niet opgebouwd vanuit rechtvaardigheid maar veel meer vanuit een economische functie.[131] 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 hebben minder oog voor het realiseren van allerlei fiscale beginselen en rechtsbeginselen.[132]

Al in 2007 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat de grenzen van de uitvoering van de belastingwetgeving op sommige onderdelen zijn bereikt of overschreden.[133] Uit empirisch onderzoek blijkt dat ook vanuit de Belastingdienst kritiek wordt geuit dat vanuit het Ministerie van Financiën soms te weinig tegenwicht wordt geboden bij de implementatie van nieuwe wet- en regelgeving.[134] Dit neemt niet weg dat de Belastingdienst toch nog vaak veel invloed heeft bij de creatie van nieuwe belastingwetgeving.[135] Fiscale procedures die voor de fiscus negatief uitpakken leiden frequent tot reparatiewetgeving.[136] Het gevolg is 'casuïstische wetgeving'. Naast het feit dat reparatiewetgeving in de regel vaak complex is en derhalve de vereenvoudiging van fiscale wetgeving verstoort, bevat deze wet- en regelgeving vaak ruim geformuleerde bepalingen en vage begrippen die de fiscus veel armslag laten.[137] Dit biedt ruimte voor discretionaire bevoegdheid maar uit de interviews blijkt dat inspecteurs steeds vaker een beroep moeten doen op de Kennisgroepen van de Belastingdienst om vervolgens eenheid van beleid te garanderen. Dat komt ook omdat burgers frequent een beroep doen op het gelijkheidsbeginsel of om te voorkomen dat burgers moeten gaan procederen over de reikwijdte van allerlei open normen Het effect hiervan is dat de besluitvormingsprocessen van de inspecteurs worden vertraagd omdat ze minder ruimte hebben om zelfstandig te beslissen.[138]

In het rapport 'Vereenvoudiging belastingstelsel' van het Ministerie van Financiën d.d. 1 mei 2020, worden diverse voorstellen gedaan die de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst zouden kunnen verbeteren.[139] 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 voorzien van een

---

[129] Ibid.

[130] 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>.

[131] Van der Geld oratie 1991@. Gribnau check@.

[132] WFR 2009/422

[133] 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.

[134] @rapport belastingdienst. Check.

[135] L.G.M. Stevens, WFR 2018/236.

[136] Vgl. Vakstudie vennootschapsbelasting, art. 20a wet Vpb 1969, aant. 1.6.6 (online, geraadpleegd op 28 april 2020).

[137] 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 (Dissertatie), Leiden: 2018, p. 101 < https://openaccess.leidenuniv.nl/handle/1887/67107>.

[138] Check onderzoeksverslagen BD en interview.@

[139] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/vereenvoudiging-belastingstelsel

zogenoemde 'doenvermogentoets'.[140] Deze 'doenvermogenstoets'[141] is een reactie op het onderzoek van de Wetenschappelijke raad voor het regeringsbeleid over het zogenoemde 'doenvermogen' van burgers.[142] 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 omdat deze maatregelen nog geen vereenvoudiging van de wet- en regelgeving met zich brengen.[143]

De complexiteit van en het frequent wijzigen van de belastingwet- en regelgeving leidt tot rechtsonzekerheid bij burgers, te meer omdat de uitkomsten erg onvoorspelbaar zijn en de financiële gevolgen moeilijk te overzien. Daar komt bij dat uit de vorige hoofdstukken blijkt dat als burgers contact willen met de Belastingdienst deze voor de meeste burgers moeilijk bereikbaar is omdat veel contacten via de website of belastingtelefoon verlopen. Via de Belastingdienst kunnen burgers dus vaak geen rechtszekerheid krijgen. Voor degenen die over voldoende middelen beschikken wordt zekerheid dan maar 'gekocht' door een fiscale dienstverlener in de arm te nemen. Professionele hulp is echter niet voor elke burger te bekostigen. Daarnaast zijn burgers niet goed op de hoogte waar eventueel vrijwillige rechtshulp verkregen kan worden of vinden ze het niet prettig om hun financiële gegevens te delen met anderen. Burgers realiseren zich echter niet dat ze door het ontwijkende gedrag soms teveel belasting betalen of nemen dit voor lief om 'problemen te voorkomen'. Dit laatste wordt aangeduid als 'chilling effects'. Uit het jaarverslag van de Belastingwinkel in Tilburg en uit interviews blijkt dat de burgers die hulp hebben gezocht gemiddeld genomen een belastingbesparing van € 533,50 per persoon[144] hebben genoten, bijvoorbeeld door de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen fiscaal zo optimaal mogelijk te verdelen[145].

5.3 Leemtes in de rechtsbescherming

De hindernissen die burgers ervaren bij praktische rechtsbescherming wordt mede veroorzaakt doordat het juridisch niet altijd mogelijk is om rechtsbescherming te krijgen. Dat betekent dat burgers niet altijd de mogelijkheid hebben om een besluit van de Belastingdienst te betwisten. Dit zal hieronder worden verduidelijkt.

5.3.1 Rechtmatig is niet altijd rechtvaardig

Uit het eindrapport van de Adviescommissie Toeslagen blijkt dat de schrijnende gevolgen van de Toeslagenaffaire mede voortkwam uit een rechtmatige toepassing van de wet.[146] In het belastingrecht speelt dit eveneens. Op grond van art. 120 Grondwet is het een rechter namelijk verboden om formele wetten te toetsen aan de Grondwet, zelfs niet als sprake is van schending van klassieke grondrechten zoals het discriminatieverbod in art. 1 Grondwet. Rechtmatige toepassing van de belastingwetgeving leidt eveneens in de het belastingrecht soms tot schrijnende uitkomsten. In een tweetal uitspraken

[140] <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/kamerstukken/2020/07/09/doenvermogentoets-in-het-pakket-belastingplan-2021>
[141] Beschikbaar via <https://www.wrr.nl/publicaties/publicaties/2020/09/15/doenvermogen>.
[142] 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>.
[143] 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.
[144] Dit is het gemiddelde besparingsbedrag berekend over de jaren 2014-2017 dat dit 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 softeware gebruiken.
[145] Burgers moeten dat namelijk zelf in de aangifte verwerken. Zie art. 2.17 Wet op de inkomstenbelasting 2001.
[146] J.P.H. Donner e.a., Omzien in verwondering 2, Eindadvies Adviescommissie uitvoering toeslagen, Den Haag 2020, p. 72.

oordeelt de Hoge Raad dat de wettekst prevaleert.[147] De uitkomst van de situatie is dat een alleenstaande moeder die gevlucht is voor huiselijk geweld niet in aanmerking komt voor de alleenstaande ouderkorting omdat zij vanwege veiligheidsrisico's niet volledig ingeschreven stond in de gemeentelijke Basisadministratie. Hetzelfde geldt voor een vader met een kind dat ingeschreven stond in een jeugdcentrum. Centraal staat de vraag hoe de toepassing van de alleenstaande-ouderkorting ex art. 8.15 Wet IB 2001 (oud) de eis van inschrijving van ouder en kind op hetzelfde woonadres moet 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?

De A-G stelt dat de wetgever de situaties gewoon niet heeft overzien.

> *"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."*

De Hoge Raad laat echter de heldere wettekst prevaleren om te voorkomen dat hij teveel op de stoel van de wetgever gaat zitten. Het resultaat is echter geen van de ouders in aanmerking komt voor de alleenstaande ouderenkorting (ook hun partners niet). In essentie hebben de wetgever, de uitvoerder en de rechterlijke macht zich niet bij machte gevoeld om deze ouders een helpende hand toe te steken. Een ander voorbeeld van een schrijnende uitkomst van een rechtmatige toepassing van de wet is de volgende.

> *Aan een kleine ondernemer (uitvinder) is een onredelijk[148] hoge belastingaanslag[149] 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 belastingaanslag openstaat. De ondernemer stelt vervolgens bezwaar in. Het gerechtshof oordeelt dat het bezwaar door de ondernemer te laat is ingediend. De gemeentelijke basisadministratie 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.*
>
> *De aanslag waar het hier over gaat heeft een dagtekening van 17 juli 2013 en is juridische gezien op 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.*

Of ten aanzien van Hoge Raad 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1667:

> *"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."*[150]

---

[147] Hoge Raad 28 juni 2019, BNB 2019/151 en BNB 2019/152.
[148] De rechtbank had in deze zaak geoordeeld dat de belastingaanslag onredelijk hoog was.
[149] Dit was een zogenoemde ambtshalve aanslag. Dat betekent dat het bedrag van de belastingaanslag door de Belastingdienst wordt geschat.
[150] Redactie Vakstudie Nieuws V-N 2020/54.8.

> *"Kennelijk hadden de ouders hun dochter de deur moeten wijzen. De menselijke maat was hier weer eens ouderwets ver te zoeken."*[151]

In de literatuur wordt het standpunt ingenomen dat de rechter in beginsel gehouden is om een oplossing te bieden als een burger in de steek wordt gelaten door de wetgever en de uitvoerder van de wet. Daarbij is wel 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 andere regelingen.[152] In de literatuur wordt daarom gesteld dat als alle rechtsvindings-methoden dezelfde (verkeerde) kant op wijzen, de belastingrechter zich daarbij neer dient te leggen zoals de rechter in de hierboven genoemde zaak heeft gedaan. Lubbers stelt dat rechters er goed aan zouden doen om hun beperkingen tot uitdrukking moeten laten komen:

> *"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 schrijnende situatie door de wetgever is veroorzaakt en dat de belastingrechter niet bij machte is deze op te lossen."* [153]

De vraag is of dit een oplossing zal bieden omdat het probleem daarmee wordt doorgeschoven naar de wetgever 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 belangrijk om te zien in hoeverre iedere macht in de trias politica daarin een bijdrage kan leveren. Hadden deze procedures wel gevoerd moeten worden, had de wetgever meer ruimte moeten bieden of had de Hoge Raad de interpretatiemethoden ruimer dienen toe te passen door middel van de redelijke wetstoepassing of zoals de Raad van State heeft gedaan in de uitspraken van 23 oktober 2019?[154]

5.3.1.1 Mensenrechtenverdragen

Een mogelijkheid om de schrijnende 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 recent voorbeeld hiervan zijn de procedures tegen box 3 (de vermogensrendementsheffing).[155] Soms biedt dit een oplossing zoals blijkt uit 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 hulpbehoevendis. Sinds een paar jaar ontvangt ze via het UWV, met terugwerkende kracht, een extra maandelijkse 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 die de keuze van de belastingwetgever voor belanghebbende een zogenoemde buitensporige last met zich brengt. 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 veroorzaakt door hulpbehoevendheid, leidt tot een financieel

[151] Column van R. Stam, Is de eigenwoningregeling failliet?, *Uitvergroot* d.d. 4 november 2020, TaxLive.
[152] 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 BNB 2019/151.
[153] Annotatie A.O. Lubbers onder Hoge Raad 28 juni 2019, 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.
[154] Raad van State 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3535 en ECLI:NL:RVS:2019:3536.
[155] @

nadeel. Dit nadeel kan ietwat gemitigeerd worden door iedere periode weer een beroep te doen op coulance van vele verschillende instanties. De administratieve rompslomp en onzekerheid die hiermee gemoeid is, verhoudt zich slecht tot haar fysieke en psychische draagkracht die het gevolg is van de hulpbehoevendheid in verband waarmee de verhoging nu juist wordt verleend.

De keuze van de wetgever komt er voor deze mevrouw 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 hebben". Gezien de schrijnende situatie waarin mevrouw verkeert en het evident was dat de gevolgen voor mevrouw onacceptabel zijn heeft het hof, nu sprake is van een individuele buitensporige last, rechtsherstel geboden.

Dit zijn in essentie juridische 'kunstgrepen' om de schrijnende gevolgen van de rechtmatige toepassing van de wet te verminderen of ongedaan te maken. 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 art. 1 Eerste protocol EVRM of het gelijkheidsbeginsel niet zonder meer dat rechtsherstel wordt geboden. Vaak beslist de rechter dat rechtsherstel door de wetgever moet plaatsvinden.[156] Burgers kunnen, zelfs als zij in het gelijk zijn gesteld door de rechter, geen rechtsherstel afdwingen.[157] Uit de interviews blijkt dat dit voor burgers soms moeilijk te begrijpen is: "ik heb toch gelijk gekregen van de rechter, wanneer krijg ik dan mijn geld terug?".

5.3.1.2 Hardheidsclausule

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 verlenen. Ten aanzien van boetes geldt eveneens een hardheidsclausule 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 beleid[158] 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, doorgaans niet gepubliceerd.[159] Soms kan dan het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur soelaas bieden. Indien de toepassing van de hardheidsclausule wordt geweigerd is het voor burgers mogelijk om hiertegen op te komen bij de Nationale ombudsman of de Commissies voor de verzoekschriften. De meeste burgers zijn hiermee niet bekend en ook bij fiscalisten is deze kennis niet zonder meer aanwezig. Daarnaast wordt een procedure waarbij geklaagd wordt over een rechtmatige toepassing van de wet niet als erg kansrijk ervaren waardoor burgers zich de moeite zullen besparen.

Een klacht bij de Nationale ombudsman leidt er niet zonder meer toe dat schrijnende situaties worden opgelost. Dit was te zien bij de Toeslagenaffaire maar ook in laatstgenoemde zaak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 12 november 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:9668. Naar aanleiding van dat verhaal

---

[156] 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.

[157] Ten aanzien van de vermogensrendementsheffing is door deskundigen nu geadviseerd om rechtsherstel te bieden ten aanzien van de vermogensrendementsheffing. Zie Brief Staatssecretaris van Financiën van 24 april 2020, nr. 2020-0000078893, V-N 2020/22.7 alsmede beschikbaar via < https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/04/24/aanbieding-advies-deskundigen-en-notitie-cpb-over-vermogensrendementsheffing-in-box-3-2013-2016>.

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

[159] 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. Deze bron niet origineel gezien@.

en gesprekken met diverse instanties publiceerden 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 Kamer[160] is er geen oplossing gekomen. Wet- en regelgeving stonden een redelijke oplossing steeds in de weg ('kan niet', 'mag niet'). Bij de burger overheerst dan een groot gevoel van onrechtvaardigheid. In deze casus was bezwaar en beroep nog het enige kanaal voor die mevrouw om iets gedaan te kunnen krijgen maar dat vereist een lange adem met een geringe kans op succes.

Vooral de burgers die (extra) ondersteuning nodig hebben en daardoor te maken krijgen met verschillende wet- en regelgeving zoals gehandicapten en chronisch zieken zijn dit soort problemen het meest significant.[161] Het systeem van rechtsbescherming functioneert dan vaak niet omdat regelingen met elkaar conflicteren of elkaar teniet doen. De betreffende wet of overheidsinstantie zou dan eigenlijk terug moet treden terwijl daar geen rangorde tussen zit. Dit heeft tot gevolg dat geen enkel overheidsorgaan de rechtmatige toepassing van de wet opzij wilt zetten ten behoeve van een andere wet en de burger slachtoffer wordt van botsende bepalingen.

5.3.2 De wet sluit rechtsbescherming uit

Binnen het belastingrecht geldt het zogenoemde gesloten stelsel van rechtsbescherming. Dit houdt in dat een zogenoemde 'belanghebbende' uitsluitend bezwaar- en beroep kan indienen als die mogelijkheid met zoveel woorden is opgenomen in de wet.[162] Dat is als het een belastingaanslag betreft of als de betreffende beslissing in de wet gedefinieerd is als een "voor bezwaar vatbare beschikking".[163] Voor het overige biedt de belastingwet geen ruimte om besluiten van de fiscus te bestrijden. Dit brengt met zich dat bijvoorbeeld geen bezwaar of beroep kan worden ingesteld tegen een controlerapport, tegen een weigering om een btw-identificatienummer af te geven of als in de afgelopen vijf jaar teveel omzetbelasting is voldaan[164].

Uit interviews komt naar voren dat burgers een leemte zien in de rechtsbescherming bij boekenonderzoeken. De verplichting tot meewerken aan een verzoek tot inlichtingen of een boekenonderzoek komt voort uit art. 47 AWR en kent in beginsel geen maximum in tijd of intensiteit. Discussies over de reikwijdte van de inlichtingen met de Belastingdienst kunnen dus heel lang duren. Dit leidt tot rechtsonzekerheid bij de belastingplichtige. Uit interviews blijkt dat ondernemers soms veel en steeds weer nieuwe vragen van de Belastingdienst krijgen. Het gaat vaak om gedetailleerde vragen dat brengt de wet ook met zich. Bijvoorbeeld bij woonplaatsonderzoek wordt de belastingplicht vastgesteld naar de feitelijke omstandigheden.@[redacted]aangfite tegen bel.dienst. Hierdoor is van belang waar iemands centrum van zijn of haar activiteiten zijn. Dit betekent waar zit iemand op de sportclub, waar heeft hij of zij de meeste vrienden, waar wordt het meeste water verbruikt, waar reist de persoon het meeste naar toe enzovoorts. Burgers zien dit als een leemte in de rechtsbescherming omdat ze de rechtmatigheid van de vragen en de lengte van de duur van de onderzoeken niet kunnen laten toetsen. Dit kan alleen als de inspecteur zelf een informatiebeschikking afgeeft ex art. 52a AWR

[160] Brief van@

[161] Op gemeentelijk niveau wordt geprobeerd om maatwerk op dit onderwerp te leveren. Zie hiervoor 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>.

[162] Art. 26 AWR

[163] 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.

[164] En er is dan meer dan zes weken 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

of als een klachtenprocedure ex art. 9:1 Awb wordt gestart. De geïnterviewden hebben aangegeven dat niet duidelijk is of de lange duur van boekenonderzoeken een bewuste strategie is van de Belastingdienst of dat dit het gevolg is van een bureaucratisch verkokerd systeem. Het is effect is wel dat sommige burgers dan maar kiezen voor een compromis of niet ageren tegen een besluit van de fiscus om de kosten van een professioneel gemachtigde te besparen.

In interviews is dan ook de voorkeur uitgesproken voor een open stelsel van rechtsbescherming zoals in het reguliere bestuursrecht geldt.[165] Daarbij zal dan ook de eis van een procesbelang - dat een belanghebbende dus beter moet kunnen worden van het instellen van een rechtsmiddel - minder vanuit een financieel oogpunt moeten worden benaderd.

5.3.3. Rechtsbescherming werkt niet in de praktijk

In fiscale recht kan het voorkomen dat rechtsbescherming volgens de wet wordt geboden maar dat de praktijk verhindert dat burgers ervan gebruik (kunnen) maken. Dit is terug te zien bij onder andere de volgende situaties.

a. Proceskosten te hoog

In een aantal interviews is de hoogte van de proceskosten genoemd als 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. Binnen het belastingrecht is verplichte procesvertegenwoordiging geen vereiste maar burgers durven niet altijd zonder gemachtigde te procederen. Dit heeft de commissie vooral gezien bij burgers die al een gemachtigde hebben. Als een burger een professionele procesvertegenwoordiging inschakelt wordt slechts een forfaitaire proceskostenvergoeding toegekend als het beroep gegrond is.[166] Deze vergoeding dekt doorgaans slechts een 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 pas als een inspecteur tegen beter weten in heeft beslist.[167] De jurisprudentie waarbij dit wordt toegekend door een rechter komt nauwelijks voor.

Voor burgers zonder professioneel gemachtigde spelen deze kosten natuurlijk niet. Het griffierecht is voor natuurlijke personen vrij laag namelijk € 48,- (in 2020)[168] 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 of niet geheven.[169] Bij een gegrond beroep ontvangt de belastingplichtige dit griffierecht retour.

b. Rentenadeel

belastingrentepercentages van 4% en 8% ex art. 30hb AWR "Invorderingsrente is verschuldigd door de belastingplichtige aan wie uitstel van betaling is verleend gedurende een procedure waarin hij uiteindelijk in het ongelijk wordt gesteld. De ontvanger is alleen invorderingsrente verschuldigd als de aanslag lager wordt vastgesteld en een verzoek om uitstel van betaling door hem is afgewezen. Als niet om uitstel van betaling is verzocht, heeft de belastingplichtige dus geen recht op een rentevergoeding op grond van de IW als blijkt dat hij (deels) onverschuldigd op de vernietigde of verminderde aanslag heeft betaald. Als de belastingplichtige echter in het ongelijk wordt gesteld, terwijl hij uitstel heeft genoten, lijdt hij toch economisch nadeel. De wettelijke rente voor niet-

[165] Vgl ook Hertoghs en Literatuur TFB 2020.@
[166] Art. 2, lid 1 onderdeel a Besluit proceskosten bestuursrecht en de bijlage die daarbij hoort.
[167] Hoge Raad 13 april 2007, ECLI:NL:HR:BA2802, BNB 2007/260.
[168] Art. 8:41, lid 2 onderdeel a Awb. Dat is het laagste tarief voor natuurlijke personen.
[169] 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.

handelstransacties bedraagt (sinds 2015) 2%. Die wettelijke rente beoogt de renterealiteit te benaderen. De invorderingsrente is op minimaal 4% genormeerd (het geheel los van de realiteit normeren op 4% lijkt een soort 'goed wetgeversgebruik' op Financiën). Er is dus een hogere dan de werkelijke rente verschuldigd aan de ontvanger als de procedure niet leidt tot vermindering van de aanslag." "Ik zie daarom graag dat de periode waarover rente wordt vergoed begint te lopen zes of acht weken na de uitspraak op bezwaar of de uitspraak van de rechter in plaats van de verminderingsbeschikking. Er is dan een incentive voor de inspecteur om uitspraken binnen een redelijke termijn te verwerken in de systemen van de Belastingdienst.

(..) De periode waarover rente wordt vergoed staat in schril contrast met de periode waarover de aan de belastingplichtige rente in rekening wordt gebracht. Bij een ongegrond bezwaar of beroep is namelijk rente verschuldigd vanaf het verstrijken van de initiële betalingstermijn van de bestreden aanslag. [redacted] hebben in *WFR* 2017/213 voorgesteld deze onevenwichtigheid op te lossen door te bepalen dat de belastingplichtige pas in verzuim is en dus rente is verschuldigd vanaf het moment dat de aanslag onherroepelijk vaststaat. Helaas is geen gehoor gegeven aan die kritiek. Het gevolg daarvan is dat uitstel van betaling leidt tot risico op dubbel nadeel: rente wordt berekend tegen een te hoog percentage en over een langere periode dan in de situatie dat de belastingplichtige aanspraak heeft op rentevergoeding."[170]

Aangezien de opbrengsten van belasting- en invorderingsrente alsmede boetes worden meegenomen in de financiële begroting kan bovendien een perverse prikkel ontstaan om de betreffende opbrengsten te behalen.[171] Hierdoor treedt een paradox op bescherming van de burger door de Belastingdienst is nadelig voor de schatkist. Het is echter aan de politiek om te bepalen waar de voorkeur naar uitgaat.
belastingrentepercentages van 4% en 8% ex art. 30hb AWR

c. Ondoorzichtig systeem van rechtsbescherming bij kwijtschelding en uitstel van betaling

Het systeem van rechtsbescherming bij invorderingsgeschillen is uiterst complex en leidt in de praktijk vaak tot verwarring. Bij de invordering van belastingschulden zijn er immers maar liefst vier rechtsingangen, te weten: administratief beroep bij [redacted] de civiele rechter, bezwaar bij de ontvanger of administratief beroep tegen een beslissing van de ontvanger, waarna vervolgens beroep bij de belastingrechter kan worden aangetekend. Bovendien leidt het systeem tot verwarring want soms wijst de wet [redacted]" aan als administratieve beroepsinstantie waar geklaagd kan worden over de handelwijze van de ontvanger. In andere gevallen wordt de mogelijkheid van beroep op [redacted] geregeld in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 of in de Leidraad Invordering 2008 als het beroepsorgaan. Een enkele keer geeft de Invorderingswet 1990 expliciet een dubbele en daarmee een facultatieve "rechtsgang" aan als mogelijkheid van beroep zoals in art. 22 lid 1 en 2 Invorderingswet 1990. Tevens komt het voor dat helemaal niets is geregeld op het gebied van een beroep op [redacted] of een externe rechterlijke of andere onafhankelijke instantie, zoals bij de onjuiste verrekening van de betalingskorting[172] of bij de terugvordering van staatsteun[173]. De rechtsbescherming in de Invorderingswet 1990 is dan ook een lappendeken.[174] Op 12 augustus 2016, BNB 2016/220 vergiste de Hoge Raad (civiele kamer) zich ten

---

[170] [redacted] TFB 2019/4-22.
[171] @
[172] HR 29 augustus 2000, nr. 35 396, BNB 2000/356 (noot R.F.C. Spek). De betalingskorting van art. 27a Invorderingswet 1990 mag uitsluitend worden verrekend met de belastingaanslag ter zake waarvan de korting is verleend. Art. 24 lid 2 en 3 Invorderingswet 1990 zijn nie t van toepassing op de verrekening van de betalingskorting. Zie J.H.P.M. Raaijmakers in Cursus Belastingrecht FBR.10.4.4.
[173] Vakstudie, artikelsgewijs commentaar art. 63 aa Invorderingswet, aantekening 3.3.
[174] A. van Eijsden De rechtsbescherming van de (primaire) belastingschuldige in de Invorderingswet 1990, Weekblad Fiscaal recht 2019/245.

aanzien van de juiste rechtsingang. De Hoge Raad (belastingkamer) heeft vervolgens op 2 december 2016, BNB 2017/51 dit arrest van de civiel rechter gecorrigeerd. In de fiscale vereenvoudigingswet 2017 zou de rechtsbescherming op dit onderdeel vereenvoudigd worden maar de werking van deze wet is dienaangaande uitgesteld tot ten minste 2021.[175]

d. Geen uitstel van betaling bij rechtsbescherming

Als een burger in bezwaar of beroep gaat dan dient op grond van art. 6:16 Awb de belastingaanslag alsnog betaald te worden. Dit leidt ertoe dat burgers bij de ontvanger moeten verzoeken om uitstel van betaling.[176] Deze wordt volgens de Leidraad Invordering doorgaans automatisch verleend als het bestreden bedrag wordt vermeld en berekend in het bezwaarschrift. Een separaat verzoek kan dan achterwege blijven. In de praktijk is dit voor fiscalisten een eenvoudige procedure maar soms wordt in de praktijk het bezwaarschrift door de inspecteur niet doorgezonden naar de ontvanger zodat de invordering alsnog start. Bij sommige aanslagen zoals een naheffingsaanslag is ook de betalingstermijn veel korter dan de bezwaartermijn namelijk twee weken[177] terwijl de bezwaartermijn zes weken bedraagt[178]. Dit kan in de praktijk wel eens tot problemen leiden als niet binnen twee weken uitstel van betaling wordt gevraagd.

Verder dient een burger expliciet uitstel van betaling te vragen bij het instellen van beroep bij de rechter. Daarbij wordt zekerheid geëist door de ontvanger.[179] Het stellen van zekerheid brengt kosten met zich die niet worden vergoed.[180] Bovendien wordt door een bank niet altijd zekerheid verschaft. Het zou goed zijn om de Leidraad invordering op dit onderdeel aan te passen of minder rigide om te gaan met dit zekerheidsvereiste. In de praktijk kan dit namelijk tot het volgende leiden.

> Een klein familiebedrijf krijgt ieder jaar controle van de douane ten aanzien van de accijns. Dit leidt over de periode 1 april 2012 tot en met 10 augustus 2016 niet tot correcties. Over de periode 1 april 2012 tot en met 31 december 2014 is een boekenonderzoek uitgevoerd ten aanzien van de omzetbelasting. Daarbij wordt de waarde van eindvoorraad per 10 augustus 2016 veel hoger vastgesteld. Dit leidt tot een naheffingsaanslag omzetbelasting met vergrijpboete mede omdat de administratie niet op orde is. De ondernemer bestrijdt deze naheffingsaanslag met boete en gaat in beroep. Doordat art. 6:16 Awb ervoor zorgt dat de betaling van een belastingaanslag bij een procedure niet wordt opgeschort, moet altijd een verzoek worden gedaan tot uitstel van betaling van het bestreden bedrag. De ontvanger vraagt daarbij om zekerheid te stellen. Aangezien de onderneming in dit geval niet zoveel waard is (daar ging het geschil over) kan geen zekerheid worden gekregen van de bank. De ondernemer heeft daarom zijn eigen faillissement aangevraagd. De rechtmatigheid van die naheffingsaanslag kan hierdoor niet meer door een rechter worden beoordeeld.

De fiscale rechtsbescherming bij een afwijzing van het verzoek om uitstel van betaling is ook erg beperkt. Een burger kan alleen in beroep bij [redacted] binnen 10 dagen. Dit is een zeer korte termijn want normaliter bedraagt een bezwaartermijn zes weken.[181]

---

[17] [redacted] Maatschappelijk effectieve rechtspraak, TFB 2019/3-12 en [redacted], TFB 2019/5-6-30.

[176] Ex art. 25 Inv. Wet.

[177] Art. 9, lid 2 Inv. Wet.

[178] Art. 6:7 Awb.

[179] Leidraad Invordering par. 25@.

[180] [redacted], TFB 2019/3-15.

[181] Hertoghs, Praktische rechtsbescherming@

e. Rechtsbescherming lost het werkelijke probleem niet op (informatieverzoeken)

Op grond van art. 53 AWR heeft de Belastingdienst de bevoegdheid om informatie op te vragen van zogenoemde derden. Deze derde is een zogenoemde "administratieplichtige"[182]. Een particulier kwalificeert niet als administratieplichtige maar wel: een ondernemer, iemand die een zelfstandig beroep uitoefent of onder de zogenoemde 'ter beschikkingsstellingsregeling' valt. Een administratieplichtige is verplicht om aan een dergelijk informatieverzoek van de Belastingdienst mee te werken. De Belastingdienst gebruikt deze bevoegdheid frequent omdat die nodig is om contra-informatie te verzamelen ten behoeve van belastingcontroles. De Belastingdienst gebruikt deze informatie namelijk om bijvoorbeeld te kunnen controleren of zwarte inkopen zijn gedaan. Bij een leverancier wordt vervolgens opgevraagd hoeveel een bepaalde klant heeft ingekocht.

Veel administratieplichtigen willen graag de verhouding met hun klanten goed houden. Bovendien brengen dit soort informatieverzoeken vaak extra kosten met zich. Hierdoor willen administratieplichtigen graag de rechtmatigheid van een dergelijk verzoek laten toetsen als ze daar twijfels over hebben. Sinds 1 juli 2011 is het mogelijk om aan de Belastingdienst te vragen om een zogenoemde kostenvergoedingsbeschikking af te geven.[183] Dit is een vorm van rechtsbescherming omdat de administratieplichtige de mogelijkheid heeft om de kosten van het verzoek van de fiscus vergoed te krijgen. Een kostenvergoedingsbeschikking ontslaat de administratieplichtige echter niet van zijn of haar plicht om de gevraagde informatie te verstrekken. Een administratieplichtige die weigert om aan een verzoek te voldoen kan via de civiele rechter geconfronteerd worden met een dwangsom[184] of strafrechtelijk worden vervolgd ex art. 68 of 69 AWR. Uit onderzoek blijkt dat er in de periode 1 juli 2011-september 2015 dan ook dat geen enkele kostenvergoedingsbeschikking is afgegeven.[185] De conclusie van het onderzoek van Van Londen en Van Steenbergen is dan ook de (mogelijkheid) van de kostenvergoedingsbeschikking nauwelijks van enige betekenis is in de praktijk.[186] Bovendien kan getwijfeld worden of dit wel in overeenstemming is met het Europese recht. [187] Bij Toeslagen is overigens een vergelijkbare vorm van rechtsbescherming voorgesteld in wetsvoorstel@.

Administratieplichtigen hebben nog wel de mogelijkheid om zich te wenden tot de civiele rechter maar die weg wordt meestal in de praktijk niet bewandeld vanwege de advocaatkosten en de openbaarheid van een civiele procedure terwijl het belang juist zit in de geheimhouding van de stukken. Daarnaast is de civiele rechter meestal niet fiscaal onderlegd en wordt die als minder geschikt gezien om hierover te oordelen. Verder wordt een civiele vordering niet als kansrijk gezien. Ten aanzien van onderstaand verzoek aan SMS-parking oordeelde het Hof dat onderstaand verzoek van de Belastingdienst proportioneel en daarmee rechtmatig was:

> "Ik verzoek u alle parkeergegevens (kenteken, datum, plaats (locatie) en tijd) van uw cliënten over het jaar 2012 aan mij te verstrekken.
> De Belastingdienst zal deze gegevens gebruiken ten behoeve van de motorrijtuigenbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (BPM), de belasting zware

[182] Ex art. 52, lid 2 AWR.
[183] Ex art. art. 53, lid 5 AWR.
[184] Waarbij soms zelfs geen maximum wordt gesteld. Zie Hoge Raad 24 februari 2017, 15/02182, ECLI:NL:HR:2017:310, *BNB* 2017/102.
[185] 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.eerstekamer.nl/overig/20161130/evaluatie_wet_dezentje_september/document3/f=/vk9okxvoedwg.pdf>
[186] Ibid p. 16.
[187] De A-G Kokott heeft geconcludeerd dat een derde de mogelijkheid moet hebben om zich in rechte te kunnen verzetten tegen een verzoek van de een belastingadministratie. HvJ EG 2 juli 2020, C-245/19,C-246/19, V-N 2020/41.18. Zie ook G.T.K. Meussen & C.M. Dijkstra, 'The law ought to limit every power it gives': art. 53 AWR versus art. 8 EVRM (recht op privacy)', *WFR* 2016/37 ten aanzien van de vereisten van art. 8 EVRM.

motorrijtuigen, de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting."

Momenteel is gebruikelijk dat de Belastingdienst bij dit soort informatieverzoeken wijst op een geheimhoudingsplicht van de administratieplichtige.[188] Uit een standaard brief wordt het volgende geciteerd:

> "De Belastingdienst wil bij (..) een 'Derdenonderzoek' instellen. (..) Hiervoor zal ik, samen met mijn collega (..) langskomen (..) Het onderzoek wordt ingesteld op grond van art. 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. (..) De geheimhoudingsplicht is er dus niet alleen voor belastingambtenaren, maar net zo goed voor belastingplichtigen, hun adviseurs, (..). In deze casus behoort u (..) dus ook tot de geheimhoudingsplichtigen"

Hierdoor zijn administratieplichtigen extra terughoudend om rechtshulp te zoeken en het verzoek van de Belastingdienst voor te leggen aan een fiscaal deskundige omdat ze denken dat ze dan de geheimhoudingsplicht schenden en een strafbaar feit plegen.[189]

f. Rechtsbescherming is mosterd na de maaltijd (administratieplicht)

Zoals gezegd zijn een aantal burgers op grond van de wet verplicht om een administratie bij te houden. De wet geeft geen definitie van het begrip 'administratie' en geen voorschriften over hoe een administratie moet worden gevoerd of ingericht. De verplichting is vormgegeven als open norm.[190] Dat is bewust omdat aan grote ondernemingen andere eisen aan een administratie gesteld worden dan aan een kleine onderneming. De aard van de onderneming speelt eveneens een rol. Als de Belastingdienst van oordeel is dat de administratie niet op orde is bijvoorbeeld omdat de doorschrijfbonnen, afsprakenagenda of inkoopbonnen niet bewaard zijn dan wordt een zogenoemde informatiebeschikking afgegeven.[191] Een administratieplichtige kan hiertegen bezwaar aantekenen omdat dit een zogenoemde voor bezwaar vatbare beschikking is. Uit bovengenoemd onderzoeksrapport van Van Londen en Van Steenbergen blijkt dat de rechtsbescherming als volgt uitpakt in de praktijk:

> "Als het gaat om de administratieplicht functioneert de wet niet als beoogd. Volgens ambtenaren en fiscaal deskundigen is de betekenis van de informatiebeschikking in het overgrote deel van de gevallen (haast) nihil omdat achteraf geconstateerde gebreken in de administratie veelal niet meer kunnen worden hersteld. Om die reden verwachten fiscaal deskundigen dat de informatiebeschikking onherroepelijk wordt, waarna omkering en verzwaring van de bewijslast (vrijwel) automatisch in zal treden.

Kort gezegd, betekent dit dus dat rechtsbescherming is gecreëerd ten aanzien van een omissie die door een administratieplichtigen niet meer hersteld kan worden. De wettelijk gecreëerde rechtsbescherming is dus vooral een formaliteit.[192]

---

[188] Zie ook G.J.M.E. de Bont, Geheim?, Opinie, NTFR 2019/734.

[189] Hertoghs en Literatuur TFB 2020.@ https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/172-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming/

[190] [redacted]; is er nu een machtsevenwicht, TFB 2019.5-6-27.

[191] Art. 52a AWR

[192] Zie onder andere R.N.J. Kamerling en B. Jonker, Beter ten halve gekeerd dan ten hele gedwaald, TFB 2020/5.23.

g. De rechter toetst marginaal

Rechtsbescherming ten aanzien van de informatieverzoeken van de Belastingdienst wordt illusoir door de werking van art. 52a, lid 1 in samenhang met art. 52a lid 4 AWR. Als de Belastingdienst namelijk van oordeel is dat een burger niet alle informatie heeft verstrekt aan de fiscus is er alsnog de bevoegdheid om een civiel kort geding te starten jegens burgers waarin de informatie kan worden afgedwongen. Dit schijnt in de praktijk steeds frequenter te gebeuren terwijl uit de parlementaire geschiedenis kan worden afgeleid dat de wetgever de bedoeling had dat deze mogelijkheid met uiterste terughoudendheid zou worden toegepast.[193] Het gevolg van het civiele kort geding is dat de civiele rechter moet beoordelen of de gevraagde informatie door de Belastingdienst binnen de reikwijdte van artikel 47 AWR valt en of de belastingplichtige aan zijn inspanningsverplichting heeft voldaan. De civiele rechter toetst dit slechts marginaal. Het gevolg kan zijn dat een burger dwangsommen verschuldigd is ook als die in de onmogelijkheid verkeert om die informatie te verstrekken. Deze dwangsommen hebben soms geen maximum.[194] Art. 52a lid 4 AWR wordt daarom gezien als een uitholling van de rechtsbescherming.[195]

h. Burger weet niet dat zijn rechten zijn geschonden

Als de belastingdienst informatie uitwisselt over een Nederlandse belastingplichtige aan een ander land dan wordt de Nederlandse burger daarover niet geïnformeerd. Daardoor is het niet mogelijk om controle uit te oefenen op het proces van informatie-uitwisseling. Het tekort aan rechtsbescherming bij internationale gegevensuitwisseling is door de Raad van State erkend in de uitspraak van 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453. In deze uitspraak werd een bestuurlijk rechtsoordeel gelijkgesteld met een besluit. Gezien de reikwijdte van internationale gegevensuitwisseling door belastingadministraties zou de Nederlandse burger beter moeten worden beschermd door burgers in kennis te stellen van deze gegevens uitwisseling en om een fiscale rechtsgang te openen.[196]

i. Te korte termijnen

Binnen het belastingrecht is de bezwaar- en beroepstermijn zes weken.[197] Deze termijn is voor burgers soms te kort. Deze termijnen zijn ook voor sommige vrijwilligersorganisaties wel eens de reden om geen fiscale rechtshulp te bieden omdat ze de verantwoordelijkheid voor het verstrijken van de termijnen niet willen of kunnen nemen.

> Een laaggeletterde man met een lager iq dan gemiddeld, krijgt een belastingaangiften 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.[198] Dit herhaalt zich bij latere jaren waardoor de boete het wettelijk maximum heeft bereikt (+/-€ 5.300,-). Dit is ongeveer 1/3 van zijn jaarinkomen. Doordat het inkomen van de man is vastgesteld op € 24.000,- vervalt zijn recht op toeslagen.
>
> 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

[193] Nuyens@
[194] @HR
[195] Hertoghs en Literatuur TFB 2020.@ https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/172-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming/
[196] @anvullen.
[197] Art. 6:7 Awb.
[198] Art. 67a AWR.

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 boeten kunnen niet worden verminderd omdat de termijnen zijn verstreken.

Op grond van art. 9.6 Wet IB en art. 65 AWR kan wel ambtshalve vermindering worden verleend. Deze bevoegdheid wordt evenwel beperkt in het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB). In dit besluit is te lezen dat de discretionaire bevoegdheid van de belastinginspecteur ten aanzien van ambtshalve verminderingen uitputtend wordt geregeld.[199] Dit zorgt er bijvoorbeeld voor dat in bovengenoemde situatie de inspecteur geen ambtshalve vermindering kan toepassen omdat die termijn wordt beperkt tot vijf jaar ex par. 23, lid 9 BFB. Op grond van art. 9.6 Wet IB is een afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering wel een voor bezwaar vatbare beschikking zodat daartegen rechtsbescherming via de fiscale rechter wordt geboden. Dit laatste zorgt er overigens niet voor dat de voorwaarden voor ambtshalve vermindering worden verruimd.

j. Bewijslast moeilijk of onmogelijk gemaakt

Particulieren hebben in het belastingrecht niet de plicht om een administratie bij te houden. Dit neemt niet weg dat het voor de bewijslast van belang is dat particulieren een goede administratie bijhouden. Voor administratieplichtigen geldt een bewaarplicht van zeven jaar. Doordat sommige fiscale regelingen talloze jaren uitstrekken zoals een kapitaalverzekering, lijfrenteverzekering pensioenen maar ook de eigen woning regeling kan dit betekenen dat particulieren talloze jaren bewijsmiddelen moet bewaren. Dit bemoeilijkt de bewijslast van burgers in een procedure. In een uitspraak van de Hoge Raad van 19 april 2019 blijkt dat dit burgers in bewijsnood kan brengen.

> *In procedure heeft een koppel onder meer in 2007 de hypotheek verhoogd met € 93.500. verhoging hebben zij vanaf dat jaar in de aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen tot de eigenwoningschuld gerekend. In 2013 heeft de inspecteur in verband met de afhandeling van de aangifte inkomstenbelasting 2010, schriftelijke bescheiden gevraagd van die verbouwing. Belanghebbenden konden deze bescheiden niet meer aanleveren. De Hoge Raad beslist 'Het bestreden oordeel berust op de veronderstelling dat een tijdsverloop van zes jaren kan meebrengen dat aan belanghebbenden in het kader van een redelijke bewijslastverdeling niet meer kan worden tegengeworpen dat zij niet aan hun bewijslast voldoen. De gevolgen van het arrest zijn verstrekkend. Het betekent dat er een bewaarplicht voor deze bescheiden ontstaat van 35 jaar.*[200]

Meer voorbeelden zijn beschikbaar zoals het moeten aantonen dat een burger iets niet krijgt, dat ze toch een beperking heeft terwijl die niet zichtbaar is of dat het incontinentiemateriaal een medische oorzaak heeft.

> *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. 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. Ze betaalt alle kosten zelf. De taxi heeft een machtiging nodig voor vervoer, maar dit krijgt ze niet omdat ze niet absoluut rolstoelafhankelijk is, maar gedeeltelijk. Kleine stukjes van maximaal 50 meter kan ik lopen. Ze*

[199] Par. 23, lid 2 BFB.

[200] [redacted], TFB 2020 4-6.

ontvangt netjes iedere maand rekeningen van het taxibedrijf die ze dan betaalt. Nu moet ze aantonen dat ze deze kosten niet krijgt van de zorgverzekering. Ze vraagt zich af hoe?

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 de 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.

Soms komt daar nog bij dat als bewijs geleverd is deze vervolgens kwijt raakt in de post bij de Belastingdienst waardoor het bewijs alsnog niet geleverd kan worden.

k. Taal bij wet bepaald

Op grond van art. 2:6 Awb geldt het Nederlands als voertaal voor rechtshandelingen en feitelijke handelingen. De Belastingdienst lijkt ten opzichte van andere landen nog redelijk goed in te spelen op de meertalige samenleving. Hij heeft bijvoorbeeld een website in het Nederlands en biedt een deel van die informatie ook in het Engels en het Duits aan. Op deze website zijn tevens documenten te vinden in de Duitse en Engelse taal, zoals het individuele handhavingsconvenant[201] en een klachtenformulier[202]. Daarnaast biedt de Belastingdienst diverse brochures in meerdere talen aan en kunnen belastingplichtigen soms in meerdere talen te woord worden gestaan, al is dit geen gemeengoed.[203] Voorlichting is belangrijk omdat belastingplichtige op basis daarvan al hun rechtspositie kunnen bepalen.

Gezien de omschrijving van art. 6:5 Awb laat de wet toe dat de bezwaar- en beroepschriften in een vreemde taal worden ingediend.[204] Hieruit kan worden afgeleid dat af dat het daarmee mogelijk moet zijn om ook de overige processtukken in een vreemde taal in te dienen.[205] Vervolgens blijkt uit art. 8:60 Awb dat een rechter een tolk kan benoemen voor het onderzoek ter terechtzitting. Er zijn dus mogelijkheden om in een vreemde taal te communiceren in de bezwaar- en beroepsfase bij de rechter maar de burger moet zelf voor een vertaling te zorgen. Dit kan een drempel zijn om rechtsbescherming

---

201 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/brochures_and_publications/brochures_and_publications_business

202 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/applications_and_forms/applications_and_forms_individuals

203 https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/standaard_functies/individuals/contact/calling/calling_a_tax_information_line en https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/. Op de sites zijn talloze voorbeelden te vinden.

204 Voor hoger beroep en cassatie geldt dit via art.6:24 Awb.

205 M.W.C. Feteris, *Beroep in cassatie in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014, p. 218 (par. 6.3.1.8) en E.B. Pechler, *Belastingprocesrecht*, Deventer: Kluwer 2003, p. 104 (par. 2.3.6).

te zoeken. Daar komt bij dat de voorlichting op de website van de rechterlijke macht, vooral in het Nederlands is. Enkele delen van de internetsite wordt vertaald in het Engels maar daar is geen informatie te vinden - in een vreemde taal - over de vraag of, en hoe, in een vreemde taal geprocedeerd moet worden. De informatie op de website legt alleen kort in het Engels uit hoe de rechterlijke macht in Nederland is georganiseerd. Dit maakt het voor [206]

Rechter voor bepaalde delen ook verplicht om bepaalde woorden te gebruiken. En hebben termen een functie zoals "bij voor bezwaar vatbaar besluit". @nog toevoegen toegankelijkheid voor gehandicapten en VN verdrag gehandicapten. En dat mensen met migratieachtergrond vaak in een gat vallen omdat kinderen in NL geboren vaak de moedertaal van de ouders onvoldoende beheersen om de stukken te kunnen vertalen.

I. Geen kosteloze rechtsbijstand

Uit hoofdstuk 3 blijkt dat er weinig betaalbare hulp beschikbaar is maar dat daar sinds kort mogelijk een belangrijke verbetering in zit doordat openbare bibliotheken sinds kort fiscale hulp kosteloos aanbieden. Ten aanzien van rechtsbijstand lijkt er echter een leemte te zitten dat komt vanwege de werking van de Wet op de rechtsbijstand.

In Nederland is rechtsbijstand op grond van art. 18 Grondwet een sociaal grondrecht. De wet stelt regels omtrent het verlenen van rechtsbijstand aan minder draagkrachtigen. De wetgever heeft uitvoering gegeven aan lid 2 in de Wet op de rechtsbijstand. Deze wet bepaalt wanneer gefinancierde rechtsbijstand wordt verleend aan minder draagkrachtigen. Ten aanzien van fiscale zaken is een tweetal uitzonderingen relevant. De eerste is: als het rechtsbelang waarop de aanvraag voor gefinancierde rechtsbijstand betrekking heeft, de uitoefening van een zelfstandig beroep of bedrijf betreft. Deze bepaling dient te voorkomen dat ondernemingsrisico's op de overheid worden afgewenteld, maar zorgt er tevens voor dat bijvoorbeeld zzp'ers hier geen gebruik van kunnen maken. De tweede uitzondering op gefinancierde rechtsbijstand is als: "het een belang betreft waarvan de behartiging redelijkerwijze aan de aanvrager zelf kan worden overgelaten, zo nodig met bijstand van een andere persoon of instelling van wie onderscheidenlijk waarvan de werkzaamheden niet vallen binnen de werkingssfeer van deze wet."

Het Besluit rechtsbijstand- en toevoegcriteria sluit daarnaast nog een aantal fiscaal gerelateerde activiteiten expliciet uit van gefinancierde rechtsbijstand, te weten: "d. het doen van belastingaangifte; e. het indienen van een bezwaarschrift in een belastingzaak, indien het bezwaar uitsluitend betrekking heeft op een geschil van feitelijke of rekenkundige aard; f. het vragen van kwijtschelding van een belastingschuld; g. het vragen van een voor beroep vatbare beslissing tenzij de aanvraag uitvoerig wordt gemotiveerd; (...) h. het indienen van een andere aanvraag bij een bestuursorgaan om een besluit te nemen."

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 er vooral in het fiscale recht voor dat maar weinig belastingplichtigen effectief gebruik kunnen maken van deze voorziening.[207] De procedures zelf zijn overigens (nagenoeg) kosteloos en er geldt geen verplichte procesvertegenwoordiging in reguliere belastingzaken. Bij civielrechtelijke procedures (invordering en soms informatieverzoeken van de fiscus) geldt dit wel. Daarvoor kan in ietwat meer gevallen een beroep worden gedaan op de Wet op Rechtsbijstand. Dit neemt niet weg

[206] M.B.A. van Hout, Begrijpelijke taal voor allemaal, NLFiscaal@.
[207] M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, *WFR* 2018/212.

dat een burger dan wel de capaciteit moet hebben om de eigen bijdrage vanaf € 203,- tot maximaal € 881,- te betalen.[208]

Uit een van de interviews blijkt dat bij grote landelijke vrijwilligersorganisatie de fiscale bijstand is beëindigd omdat die juridisch gekwalificeerd werd als staatssteun. @interview lederin

m. ZZP-ers

De zzp-er neemt bijzondere fiscale positie in. De zzp-er is administratieplichtigen maar kwalificeert ook vaak als ondernemer. Hiervoor is al uiteengezet dat een zogenoemde administratieplichtige allerlei extra fiscale verplichtingen heeft. Bij de invordering levert dit eveneens problemen op aangezien een zzp-er geen gebruik maken van de schuldsaneringsregeling.

Met opmerkingen [ ] hoe zat dat ook al weer met die zzp-ers die geen gebruik konden maken van de regelingen in de invordering?

5.4 Onevenwichtige machtsbalans

5.4.1. Machtsmiddelen

Uit diverse interviews blijkt dat diverse burgers weinig vertrouwen hebben in het recht of angst 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 de Belastingdienst veel machtsmiddelen krijgt toebedeeld of termijnen die wel gelden voor burgers maar niet voor de Belastingdienst. Een aantal voorbeelden hiervan zijn bijvoorbeeld de eeuwigdurende mogelijkheid van navordering van erfbelasting in art. 66, lid 4 Successiewet 1956[209], talloze aansprakelijkheidsbepalingen in de invorderingswet[210]. Bovendien blijkt uit de parlementaire geschiedenis niet altijd of de betreffende misbruiksituatie zich in de praktijk daadwerkelijk voordoet of dat die slechts gebaseerd is op berichten in de media zoals de zogenoemde 'Edelweissroute' die ertoe geleid heeft dat de Belastingdienst de wettelijk mogelijkheid van onbeperkte navordering kreeg:

> "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." [211]

Een vergelijkbare kritiek is ook te vinden ten aanzien van de aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet zoals de frequente uitbreidingen van aansprakelijkheidsbepalingen en de afschaffing van de schorsende werking van het verzet tegen dwanginvordering ex art. 17 invorderingswet. Hierbij is de beslissingsbevoegdheid overgeheveld en zeer rigide gereglementeerd in de Leidraad Invordering.[212] Het toekennen van steeds meer bevoegdheden aan de Belastingdienst betekent ook een grotere verantwoordelijkheid en zorgplicht voor de inzet daarvan. Bovendien zou het goed zijn om de effecten van dit soort wetgeving (beter) te gaan monitoren.

5.4.2. Bestuurlijke boeten

Veel burgers klagen over het feit dat zij vaak snel een boete krijgen terwijl de Belastingdienst alle tijd neemt. Dit wordt als erg onevenwichtig ervaren.

---

[208] Zie voor de eigen bijdragen voor 2020 < https://www.rechtsbijstand.nl/over-mediation-en-rechtsbijstand/hoeveel-moet-ik-zelf-betalen/hoeveel-moet-ik-zelf-betalen>

[209] K.M.G. Demandt, De Belastingdienst en het meten met twee maten, TFB 2017/05-03.

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

[211] G.J.M.E. de Bont, 'De windmolen Edelweiss', WFR 2010/1620.

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

Vorenstaande wordt mede veroorzaakt door het wettelijk systeem in combinatie met de automatisering. Boetes worden daardoor standaard opgelegd bij schending van de norm.

De Belastingdienst heeft bijvoorbeeld de mogelijkheid om hoge boetes op te leggen die soms wel op kunnen oplopen tot 300% van de verschuldigde belasting (zonder verder maximum) ex art. 67e, lid 6 AWR. Dit zijn administratieve procedures terwijl de straffen in sommige gevallen vele malen hoger zijn dan in het strafrecht. Bovendien zijn degenen aan wie een boete kan worden opgelegd in de tijd sterk uitgebreid, zoals art. 67o AWR. De zogenoemde asymmetrische rechtsbescherming wordt soms als onrechtvaardig ervaren. Uit interviews en uit empirisch onderzoek blijkt dat in toenemende mate boetes door de Belastingdienst worden opgelegd. Daarnaast is te zien dat boetes regelmatig als een incorrect drukmiddel worden gebruikt hetgeen zijn weerslag heeft op de verhouding tussen de Belastingdienst en bijstandsverleners.[213] Op 1 januari 2020 is bijvoorbeeld art. 67r AWR door de wetgever geïmplementeerd. Deze bepaling geeft de Belastingdienst de bevoegdheid om bijstandverleners met naam en toenaam te publiceren op de internetpagina van de Belastingdienst als zij een medeplegersboete hebben gekregen. Medeplegersboetes worden soms opgelegd als een bijstandverlener, een standpunt van de Belastingdienst niet accepteert na een vooroverleg.[214]

> "(..) 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, terwijl zulks niet van tevoren door de belastingplichtige was aangegeven. 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."

De wetgever heeft deze zogenoemde 'schandpaalboete',[215] (art. 67r AWR) echter ingevoerd met het doel om het publiek te informeren. De motivatie was dat als burgers achteraf zouden weten welke bijstandverleners in het verleden een boete hebben gekregen van de Belastingdienst, voortaan een gemachtigde beter zouden kunnen kiezen. De vraag is of deze bepaling dit effect zal hebben of dat die meer in het nadeel van de rechtsbescherming zal werken. Het zou dus goed zijn om het effect van deze wettelijke bepaling te monitoren.

5.4.3 Automatisering verhindert dat burgers krijgen waar ze recht op hebben

Veel besluiten van de Belastingdienst worden automatisch genomen, zoals blijkt uit hoofdstuk 4. Bij boetes zorgt dit ervoor dat al bij een minimale overschrijding een boete automatisch wordt opgelegd. Dit zorgt ervoor dat de burger wordt gedwongen om bezwaar- en beroep aan te tekenen als het besluit niet correct is of sprake is van overmacht. De verharinding van de verhoudingen wordt zo extra hard gevoeld.

De Belastingdienst heeft in de periode 2014 tot en met 2018 bij 410.000 belastingaanslagen de dwangbevelen aanmaningskosten ten onrechte niet verlaagd. In totaal heeft de Belastingdienst voor

[213] G.J.M.E. de Bont, Geheim?, Opinie, NTFR 2019/734.
[214] S.C.W. Douma, Openbaarmaking bestuurlijke boeten voor belastingadviseurs: niet invoeren!, NTFR 2019/2412.
[215] Brief van de Autoriteit Persoonsgegevens aan de Minister van Financiën van 23 juli 2019 met kenmerk z2019-12509 ('Advies conceptmaatregel tot wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen').

een bedrag van € 31 mln ten onrechte 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). De Belastingdienst brengt een correctie aan ('knijpt'), draait de correctie terug bij degene die piept en laat de correctie in stand bij degene die niet piept.[216]

Als je met pensione gaat dat moet ik aanvragen. Dat staat niet in het systeem.@

5.5 Verharding in de verhoudingen

5.5.1 Het 'meest fiscale standpunt'

De belastingadviseurs ervaren een verharding in de manier waarop medewerkers van de Belastingdienst zich opstellen. Formeler en waar mogelijk sneller geneigd tot het opleggen van boetes.[217] Uit diverse interviews blijkt dat de Belastingdienst met regelmaat zeer rigide fiscale standpunten inneemt. De Belastingdienst spreekt zelf in dit verband van "het meest fiscale standpunt" waarmee bedoeld wordt dat de uiterste juridische grens wordt opgezocht ten behoeve van de schatkist. In de literatuur wordt dit als volgt gedefinieerd:

> *"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".* [218]

In de literatuur wordt dan ook gesteld dat een inspecteur belastingmaximalisatie niet als doel mag hebben[219] en dat een niet magistratelijk handelende overheid zelfs "het recht verspeelt een beroep te doen op het ethisch besef van haar belastingplichtigen"[220].

5.5.3 Discretionaire bevoegdheid

Discretionaire bevoegdheid wordt ook niet altijd gezien. Met name bij de invordering van belastingen heeft de Belastingdienst veel bevoegdheden. Om ervoor te zorgen dat met gepaste wijze wordt omgegaan met deze bevoegdheden is de Leidraad Invordering en de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders.

> *"De leidraad en art 4.48 AWB bieden wel mogelijkheid, maar de ontvangers zien deze ruimte niet voor zichzelf. Er bestaat wel degelijk beleidsvrijheid." (BOD)*

Art. 4:84 Awb luidt als volgt:

> "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.*"

---

[216] P. Albert, Lang leve het knijp-en-piepsysteem, WFR 2020/89.
[217] Zie onder andere ook: 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.
[218] Zie ook J.A.R. van Eijsden, Grensganger, p. 89-99 in: L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg, Springende punten. Van Amersfoort-bundel, Den Haag: Wolters Kluwer 2017.
[219] Ibid maar zie ook: 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.
[220] Discussiebijdrage prof. dr. J.W. Zwemmer aan de bespreking van het preadvies Belastingheffing en Ethiek, Vereniging voor Belastingwetenschap 10 december 2010@.

In de literatuur wordt dan ook betoogd dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in wezen al veel discretionaire bevoegdheid verleent om belastingen op een behoorlijke wijze te kunnen heffen.

> "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." [221]

De menselijke maat, burgerperspectief, maatwerk en praktische rechtsbescherming moeten worden gevonden in de Awb en in algemene rechtsbeginselen.[222] Wet- en regelgeving is soms veel ruimer is dan menigeen denkt.[223] Daarvoor is belangrijk om de algemene rechtsbeginselen, de fundamentele grondrechten en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur ook toe te passen en niet alleen te leunen op een taalkundige interpretatie van wet- en regelgeving. In de literatuur wordt dan ook gesteld dat de Belastingdienst een werkcultuur moet stimuleren waarin de uitvoerende ambtenaren zich niet gedragen als een geautomatiseerd verlengstuk van het systeem, maar in hun freies Ermessen de ruimte krijgen voor een professioneel empathische uitvoering van de wet.[224]

5.5.4 Misbruik door burgers

Ten aanzien van bovengenoemde situaties dient een voorbehoud te worden gemaakt. De gedetailleerdheid van de fiscale wet- en regelgeving is vaak een reactie op de roep van belastingplichtigen om gelijk behandeld te worden. Daarnaast zijn er ook burgers die misbruik maken van regels, regels niet naleven, de wet gebruiken als verdienmodel, zonder enig doel allerlei rechtsmiddelen aanwenden of de Belastingdienst opzettelijk dwars willen zitten.[225] Daarbij wordt soms erg agressief geacteerd door burgers maar ook door gemachtigden.

@Invoegen procedure waarin gemachtigden geweigerd worden vanwege gedrag. Hoge Raad 6 november 2020, ECLI: NL:HR: 2020:1730.

> "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."[226]

De verharding van de verhoudingen is dus soms ook een reactie van de Belastingdienst op de houding van sommige burgers.[227] Bovendien is te zien dat sommige regels die zijn ingevoerd vanwege de verbetering van de dienstverlening of ten behoeve van de rechtsbescherming soms onmiddellijk de reactie uitlokken om daarvan misbruik te maken.

---

[221] 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.
[222] E. Poelmann & J.D. Baron, 'Principles always ring twice: de menselijke maat is willen en doen', *TFB* 2020/2,
[223] 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.
[224] L.G.M. Stevens, Behoefte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden, *WFR* 2018/236.
[225] 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.
[226] Rechtbank Oost-Brabant 28 augustus 2020, ECLI:NL:RBOBR:2020:4126.
[227] E. Poelmann, Magistratelijkheid maar wel alles uit de kast, WFR 2016/96, L. Jaeger, Magistratelijk, de wolf in schaapskleren, WFR 2016/97.

> @De uitspraak van de Hoge Raad van 14 augustus 2018[228] waarin de Hoge Raad een ruime interpretatie gaf over de op de zaak betrekking hebben stukken leidde ertoe dat een gemachtigde meer dan 150 ordners aan stukken opvroeg.[229]

Of:

> De 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.[230]

Van bepaalde belastingen, waarbij bijvoorbeeld waarderingen een rol spelen zoals WOZ[231] en BPM-zaken[232], 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 bureau's 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. 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."[233]

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

> In de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch procedeerde een belastingplichtige over 0,85 cent aan invorderingsrente.[234] De burger werd juridisch in het gelijk gesteld en had vanwege de gegrond verklaring van het beroep recht op €699,- aan proceskostenvergoeding inclusief vergoeding voor betaalde griffierechten.

Bovenstaande burger had uiterste coulantheid gekregen maar vond het desondanks nodig om door te gaan met procederen. Gezien de ontvangen proceskostenvergoeding is dit begrijpelijk. Uit onderzoek van het Ministerie van Financiën van 1999 blijkt dan ook dat de oorzaak van het aantal fiscale beroepsprocedures vooral is gelegen in de bijzondere conflictgevoeligheid van bepaalde wetgeving

---

[228] @

[229] @

[230] Brief *Staatssecretaris van Financiën van 21 februari 2020, 2020*-0000029766, V-N 2020/14.3.

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

[232] 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.
Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2018, nr. 2018-0000116083, V-N 2018/41.14.

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

[234] Hof 's-Hertogenbosch 17 april 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:1287, NTFR 2020/1489. 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.

omdat die een ruime formulering kent en de uitvoering van deze wetgeving een hoge mate van *Einzelfallgerechtigkeit* vereist van de Belastingdienst.[235] Dit geeft burgers de ruimte om tegen relatief lage (proces)kosten de belastingdruk te verminderen door hierover te klagen.

Verder is te zien dat de discretionaire bevoegdheid van de Belastingdienst in het verleden ook door sommige belastingadviseurs is gebruikt voor grensverkenning.[236]

> "(..) 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."

Het illustreert het krachtenveld tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming waar de Belastingdienst tussen moet laveren. Dit vergt een hoge mate van professie. Het vooroverleg tussen belastingadviseurs en de Belastingdienst dat in het verleden altijd een constructief middel was om conflicten te voorkomen is mede door misbruik op de achtergrond geraakt.

De vraag is alleen of de aandacht in de tijd niet te veel is uitgegaan naar de beperkte groep burgers die het niet goed doet terwijl door die starre houding een ander deel van de burgers onterecht het onderspit moet delven.

5.6 Tussenconclusie

Het huidige fiscale stelsel is uitzonderlijk complex. Bovendien kunnen deze regels soms conflicteren met andere wet- en regelgeving waardoor met name de meest kwetsbare burgers soms in uiterst schrijnende situaties terecht komen. Verder willen de meeste burgers rechtszekerheid ("een bevestiging dat ze het goed hebben gedaan") maar die is moeilijk te krijgen vanwege de slechte bereikbaarheid van de Belastingdienst of wisselende antwoorden op vragen. Wet- en regelgeving is voor veel burgers niet kenbaar en dus zijn de meeste burgers onvoldoende in staat om zelfstandig hun rechtspositie te bepalen. Kleine feitelijkheden leiden soms tot sterk wisselende bedragen aan te betalen belasting. Rechtszekerheid wordt daarom vaak gekocht door ofwel geen gebruik te maken van fiscale faciliteiten of door rechtsbijstand in te huren. Daarnaast is het niet altijd mogelijk om rechtsbescherming te krijgen omdat de wet die uitsluit of dat het praktisch uiterst moeilijk wordt gemaakt om rechtsbescherming te zoeken. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan hoge kosten die gemaakt moeten worden om te kunnen procederen, dat geen uitstel van betaling kan worden verkregen of het vereiste bewijs nagenoeg niet te leveren is. Verder hebben burgers de indruk dat ze vanwege de enorme ingrijpende bevoegdheden van de fiscus doorgaans het onderspit moeten delven. 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 of omdat discretionaire bevoegdheid of de algemene beginselen van behoorlijk bestuur niet meer afdoende worden aangewend om te komen tot een behoorlijke belastingheffing. Het vorenstaande leidt ertoe dat burgers vaak geen rechtsbescherming zoeken omdat ze problemen met de fiscus zoveel mogelijk willen vermijden.

---

[235] Th.O. Vreugdehil, *Meer toegang, minder geding*, Ministerie van Financiën, Den Haag februari 1999, p. 13-28@.

[236] 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

Rechtshulp (overheid) Kijk ook naar publicatie van Essers over Australie
Bij tekortkomingen zijn in de uitvoering van de belastingheffing dan is vaak te zien dat daarvoor een alternatief wordt gecreëerd. Dit is bijvoorbeeld gebeurd in België en in Mexico. In Nederland zijn er geen voorzieningen voor persoonlijke informatie en bijstand en worden problemen in de uitvoering niet opgepakt door de wetgever. Extern toezicht kan die leemtes vullen maar de vraag is of de politiek dat wil. De politiek kan er namelijk voor kiezen om de problemen in het huidige systeem op te lossen of er een alternatief door middel van extern toezicht naast zetten.

Stel wetgeving meer in dienst van de burger. door taal maar ook rechtvaardigheid. In de literatuur wordt dan ook het volgende gesteld:

> "Het centraal stellen van het perspectief van de burger begint uiteraard bij wetgeving. In een rechtsstaat denkt men allereerst waarschijnlijk aan de bescherming van de burger tegen de macht van de overheid. Dat is immers de kern van de rechtsstaatgedachte. Zo worden burgers allereerst gediend. Dat betekent dat rechtsbescherming de volle aandacht van de wetgever moet hebben en de focus niet enkel gericht mag zijn op rechtshandhaving. Maar er is meer, zorgvuldige wetgeving vraagt om het in acht nemen van beginselen van behoorlijke wetgeving – waarbij het bijvoorbeeld gaat om beginselen van rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, consistentie en transparantie. De burger heeft groot belang bij een wetgever die dergelijke beginselen respecteert. Belastingwetgeving die bijvoorbeeld niet duidelijk is laat de burger in de steek. Deze weet dan niet waar hij aan toe is - en dat gebeurt niet in een contractuele verhouding waar hij vrijwillig is ingestapt, maar in een rechtsbetrekking waarin de inspecteur eenzijdig zijn rechtspositie kan vaststellen, met mogelijk grote gevolgen voor zijn financiële situatie."[237]

[237] J.L.M. Gribnau, Belastingen en de burger, TFB 2018/8-42.

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?

Veel regelingen zijn dermate complex dat burgers en kleine ondernemers ze niet snappen. De website van de belastingdienst is dermate gevuld en complex, dat velen hun weg daarin niet kunnen vinden. Bij burgers zien we ook dat de taal die gebezigd wordt een barrière vormt. De complexiteit zorgt ervoor dat velen het recht dat ze zouden kunnen hebben niet halen. Al was het maar omdat daarvoor een fiscale expert nodig is, die te duur is, en waarvan de kosten (zeker gezien de kansen) niet opwegen tegen de mogelijke baten. De sociaal zwakkere wordt daarmee uitgesloten, terwijl deze doelgroep in toenemende mate afhankelijk is geworden van de fiscale regels. Daarbij wordt het doenvermogen van burgers heimelijk overschat.

Ga uit van een realistisch beeld van de burger

Het bieden van voorlichting in meerderde talen is vanwege een verkeerd beeld van de burger afgeschaft. Bij afschaffing van de voorlichting in meerdere talen werd ervan uitgegaan dat burgers met een migratieachtergrond maar Nederlands diende te leren. Voorlichting in vreemde talen is echter van belang omdat het gebruik van vaktermen zich niet makkelijk te vertalen is. Ouders die in China zijn geboren maar die kinderen hebben die in Nederland zijn geboren lopen bijvoorbeeld tegen het volgende probleem aan. De kinderen kunnen veel vertalen maar beheersen de moedertaal van de ouders niet op voldoende niveau om begrippen zoals de vermogensrendementsheffing, kapitaalverzekering eigen woning goed te kunnen vertalen. Bovendien is het uitgangspunt dat elke burger die in Nederland woonachtig is, de Nederlandse taal op voldoende niveau beheerst niet realistisch.

Onafhankelijke gratis rechtsbijstand
Inzicht in vrijwillige hulp (wat is gratis en wat niet)/platform

Maak de Belastingdienst weer toegankelijk voor de burger

3.1. Onbekendheid met belastingregels (daaronder valt weer de complexiteit van regels en burger heeft hulp nodig)
3.2. Communicatie met de Belastingdienst is lastig (belastingtelefoon e.d.)
3.3. Burgers voelen zich machteloos tegenover de Belastingdienst (angst voor de fiscus)
3.4. Juridische procedures leiden tot onzekerheid (uitkomst en kosten)

7.2 Aanbevelingen die zien op de Belastingdienst

4.1 Neem perspectief burger mee in de organisatiestructuur (nu geen integraal klantbeeld, iedere afdeling werkt apart, fast lane slow lane e.d.)
4.2 Geef uitvoering aan maatschappelijke waarde (probeer rechtmatig en rechtvaardig op een lijn te krijgen,

Door discretionaire ruimte te vergroten en takenpakket breder te maken

2027379 04006

4.3 interne communicatie (vanaf de vloer naar boven t/m politiek, streetlevel bureaucrat)

luister naar uitvoering en organiseer tegenspraak,

4.4 Financieringsstructuur Belastingdienst (State craft, perverse financiele prikkels, e.d.)

Hazards of litigation "beyond the scope of the legal merits of the claim themself"[238]

Fast lane
Een overheid en vooral extra taak voor Belastingdienst heeft uitstraling op gehele overheid. EY rapport. Let op ook media heeft het altijd over de Belastingdienst.

Doe vermogen belastingdienst (en belastingplichtigen)
Kleine kantoortjes
Integraal klantoverzicht
Functioneren van inspecteur beoordelen op basis van hun professionele werkwijze en niet op privéaangelegenheden
Managers met kennis van de inhoud en plattere organisatie
Meer productiemedewerkers (fiscalisten)
Meertaligheid aanbieden
Naam behandelaar altijd op briefpapier + doorkiesnummer
Telefoonlijn of persoon voor vakinhoudelijke vragen
Dichter bij de burger, meer belastingdependances.
Cursussen naar behoefte
www.jandebelastingman.nl met chatbot
inhaalslag maken met techniek (sommige systemen nog op dos)
Belangrijkste misschien wel om interne communicatie goed op orde want er is al heel veel onderzoek gedaan (zie ook deloite) en ook al veel oplossingen bedacht. Professionals moeten elkaar kunnen vinden@@
Problemen waarschijnlijk overheidsbreed

Interne communicatie
(vanaf de vloer naar boven t/m politiek, streetlevel bureaucrat)

luister naar uitvoering en organiseer tegenspraak,

De bureaucratic dysfunction kent verschillende lagen, die elk een separate oorzaak vormen. Hoe dieper de lagen liggen, hoe heftiger de normschending, en des te moeilijker het verbeterproces.

Inrichten van vroegsignalering, bijvoorbeeld bij ambtshalve aanslagen, maar ook bij betalingsproblemen: de betreffende burger opbellen, en 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.

Bezwaar niet nodig maken bij correctie van gegevens: veel bezwaren gaan over zaken waarbij er gegevens verkeerd zijn. Dat wordt noch door BD noch door bezwaarmaker betwist. Door de mogelijkheid te bieden deze gegevens zonder bezwaar te corrigeren, neemt het aantal bezwaren drastisch af, en kan met een veel lichtere vorm van rechtsbescherming (correctie gegevens) veel onrechtvaardigheid snel gerepareerd worden. Uiteraard moet hierbij ook een voorziening getroffen worden om structurele tekortkomingen in de verstrekking van gegevens ook structureel op te lossen (incident management versus problem management).

[238] D. Parsly, The Internal Revenu Service and Alternative Dispute Resolution: moving from infancy to legitimacy, *Cardozo Journal of Conflict Resolution* (677) 2007.

Beroep en bezwaar moet een volledige (ex nunc) heroverweging zijn, bij voorkeur uitgevoerd door afdeling die niet bij primair besluit betrokken is geweest.

Post raakt vaak zoek. Zelfs aangetekende post komt niet ter plekke aan. Dit is echt onduldbaar en moet asap opgelost worden.

Invordering moet asap discretionaire ruimte inrichten, en mogen kijken naar betaalcapaciteit. Die bepaalt wat terugbetaald kan worden, met maatwerk aantal betaaltermijnen. Aan eind van die termijn moet restant kwijtgescholden kunnen worden. Het herleven van schulden (bijvoorbeeld na wsnp) moet in veel gevallen niet plaatsvinden.

In veel gevallen zal een doorkiesnummer gegeven moeten worden, enerzijds om call-centre te ontlasten, anderzijds om directe service naar burgers en kleine ondernemers mogelijk te maken.

Discretionaire ruimte moet terug bij inspecteurs en andere hoog opgeleide professionals.

Lange termijn transformatie
De organisatie is verworden tot een rigide machine bureaucratie. Deze handelt gladde gevallen efficiënt af, maar beschouwt de niet gladde gevallen, die vermalen worden door de machine, als 'collateral damage'. Haar bureaucratisch gedrag is in gesloten, geautomatiseerde systemen gedigitaliseerd, en ze werkt met bezwaar- en beroepsprocedures waar men even rigide tegen de voorgelegde vraagstukken aankijkt als in het primaire proces.
De politiek opgelegde (bezuinigings-)targets bevestigen dit gedrag, terwijl de 'zogenaamde rationalisering' (weghalen balies, werk per product/jaar bij eenheden leggen, zodat niemand meer het totaal overziet) er in sommige gevallen zelfs een op hol geslagen machine van gemaakt heeft, zonder dat er een noodknop op de machine zit. De tegelijkertijd ingezette verlaging van het opleidings- en kennisniveau, gecombineerd met het sterk reduceren van het 'freies Ermessen' (discretionaire ruimte voor maatwerk), heeft van de belastingdienst een organisatie gemaakt die veranderd is van 'strak in de leer, zacht in de uitvoering', naar 'zacht in de leer, strak in de uitvoering'. Dit is een dodelijke mix, bezien vanuit het perspectief van praktische rechtsbescherming. Extra rechtsbeschermingsmiddelen hieraan toevoegen, bevestigt slechts deze structurele systeemfouten.

Er is een fundamentele transformatie van de organisatie nodig, van een geïsoleerde, batch-gedreven machine bureaucratie die in t-2 opereert, naar een responsieve, horizontaal in netwerken functionerende procesgerichte organisatie die in de actualiteit handelt, waar veel van de werkzaamheden snel en direct verricht worden, maar waarbij bij noodzaak tot maatwerk hooggeschoolde professionals een individueel besluit kunnen nemen en dat op de relevante plaatsen in de diverse systemen kunnen en mogen implementeren.

Er is een te eenzijdige nadruk op het recht en een eventuele rechtsgang bij de inrichting en werking van de belastingdienst. Gaan extra rechtsmiddelen werken als er sprake is van falende rechtsmiddelen? De formele rechtsgang is al overvol en verstopt en kost bovendien veel geld. Maar de rechtscolleges waar dan naar verwezen wordt, achten zichzelf net zo gebonden aan dezelfde eng-juridische interpretaties (de letter van de wet, de rechtmatigheidsnorm) als de lager liggende beslis-centra. De rechter, maar ook de RvS, zal net zo beperkt kijken, en dan heeft het geen zin daarnaar te verwijzen. Zelfs het veelvuldig, hartstochtelijk pleiten van de Nationale Ombudsman helpt niet. Ombudsman is onderdeel van de rechtsbescherming, maar er wordt niet naar hem geluisterd.

> *"De oplossing is een principieel andere houding bij de BD en hun bestuurders en bij de politiek verantwoordelijken. Het gaat erom wat de BD en de politiek zelf willen. De overheid zelf is de*

eerste verantwoordelijke voor de rechtsbescherming. De norm m.b.t. behoorlijk handelen moet bij de overheid zelf vandaan komen". (NO)

7.3 Aanbevelingen die zien op juridische kader

♣ Activeer voicemail bij niet ingelogde directe telefoonnummers (088). Verstrek directe telefoonnummers en schakel deze telefoon door bij thuiswerken. Dat zou zowel de bereikbaarheid als efficiency enorm doen toenemen. ♣ E-mailcommunicatie werkt goed bij direct contact. Het zou goed zijn persoonlijke e-mailadressen ruimhartiger te verstrekken en beveiligde e-mailcommunicatie integraal te accepteren binnen de Belastingdienst. Hiermee zou de doorlooptijd sterk verkort kunnen worden. Daarnaast wordt ook een enorme kostenbesparing gerealiseerd. Dit biedt een oplossing voor het regelmatig zoekraken van post (zelfs aangetekende stukken). ♣ Stel bij e-mailverzending een automatische ontvangstbevestiging in, zodat dossierbehandelaar en te verwachten reactietermijn duidelijk zijn bij de aanbieder (en zorg bij verzending per post dat deze ontvangstbevestiging ook wordt verstuurd). ♣ Ontwikkel een 'digitale tool' waar statusvragen rondom dossiers eenvoudig gevonden kunnen worden. Dit zal de werkdruk voor de Belastingdienst aanzienlijk beperken en ten goede komen aan de efficiency. De Helpdesk Intermediairs is namelijk over het algemeen redelijk goed bereikbaar, maar kent bij vlagen ook lange wachttijden van meer dan een half uur. De helpdesk wordt vooral benut voor 'statusinfo', voor inhoudelijke vragen zijn de medewerkers minder goed toegerust. ♣ Door meer formulieren openbaar online beschikbaar te stellen, wordt voorkomen dat fiscaal dienstverleners die niet met DigiD-codes of e-herkenning van klanten werken (de meerderheid) 'buiten spel' worden gezet en kunnen zij belastingplichtigen beter blijven bedienen."

Integraal klantbeeld
Goede terugkoppeling naar de wetgever.

https://www.bjutijdschriften.nl/tijdschrift/regelmaat/2018/6/RM_0920-055X_2018_033_006_002

Rechtszekerheid

Uit hoofdstuk 3 en 4 is gebleken dat veel burgers onzeker zijn over de toepassing van het belastingrecht en dat ze behoefte hebben aan bevestiging dat ze het goed hebben gedaan omdat ze zich niet deskundig genoeg vinden op het gebied van belastingen.[239] De redenen voor deze hindernissen kunnen voor een belangrijk deel worden toegeschreven aan de complexiteit van het belastingrecht blijkt uit hoofdstuk 5. Veel burgers zijn onvoldoende in staat om hun eigen rechtspositie te bepalen zonder de hulp van anderen. Daar komt bij dat in sommige situaties zelfs deskundigen geen zekerheid kunnen bieden.

Het belastingrecht ontbeert kenbaarheid, voorspelbaarheid, toepasbaarheid, uitvoerbaarheid maar ook doelmatigheid en doeltreffendheid. 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.[240] Een voorbeeld van een ondoelmatige regeling is de giftenaftrek, waar de derving aan belastinginkomsten, hoger is dan het

[239] Blauw Research, Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden, Belastingdienst december 2013, p. 3 en 38.
[240] 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>.

bedrag dat extra aan giften wordt gedaan als gevolg van de regeling.[241] In genoemd rapport worden dan ook talloze aanbevelingen gedaan van allerlei belastingregels die kunnen worden vereenvoudigd. Deze voorstellen zien vooral op specifieke regelingen. De vraag is of dit afdoende zal helpen en of de vereenvoudiging niet veel fundamenteler moet zijn. Complexe en gedetailleerde wet- en regelgeving brengt immers ook allerlei extra uitvoeringskosten met zich.

Zonder de ambitie om volledig te zijn daarbij een aantal elementen mogelijk van belang om tot een betere kenbaarheid van regels te komen. De eerste is om de frequentie van wijzigingen te beperken in het belastingrecht. Dit kan bijvoorbeeld door niet meer jaarlijks een Belastingplan te introduceren maar door dit slechts per kabinetsperiode te doen. Bijzondere omstandigheden zoals de coronacrisis, kunnen tijdelijke fiscale maatregelen natuurlijk rechtvaardigen. Daar komt bij dat wellicht ook kritisch nagedacht kan worden over wie als belastingplichtigen (belastingsubject) worden aangemerkt en/of hoe ze in de belastingwetgeving worden betrokken (belastingobject). Sinds 2003 is bijvoorbeeld het aantal zelfstandigen zonder personeel (zzp) bijna verdubbeld: van 634.000 in 2003 naar 1,1 miljoen zzp'ers in 2019.[242] Door de toename van het aantal zzp'ers is simpel gezegd het aantal belastingplichtigen ook erg gestegen en is het aantal fiscale vraagstukken fundamenteel toegenomen. Dat komt 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).[243] Het aantal burgers dat aangemerkt wordt als belastingplichtige en de inbreuk op de persoonlijke levenssfeer die het toezicht op de belastingwetgeving met zich meebrengt zijn dus aspecten die naar het oordeel van de commissie ook moeten worden meegewogen. Daarbij wordt verwezen naar de aftrekbaarheid van zorgkosten die er soms voor zorgt dat belastinginspecteurs onderzoek moeten verrichten naar de medische toestand van burgers. Dat komt bijvoorbeeld omdat incontinentieverband aangeschaft in verband met ouderdom niet aftrekbaar is maar in verband met een medische aandoening wel. Toetsing aan het zogenoemde 'doenvermogen' van de burger biedt voor het belastingrecht nu nog te weinig soelaas en heeft ten behoeve van het Belastingplan 2021 nog niet geleid tot vereenvoudiging. Daarnaast draagt het bij aan de vereenvoudiging als ook het taalgebruik van wet- en regelgeving dichter bij het taalgebruik van burgers zou staan. Dat voorkomt misverstanden.

Rechtsbescherming ontbreekt
Bij een rechtmatige toepassing van de wet die lijdt tot schrijnende uitkomsten is het mogelijk voor een rechter om de redelijke wetstoepassing te gebruiken. In de literatuur is daar veel discussie over omdat de rechter dan als het ware op de stoel van de wetgever gaat zitten. De vraag is alleen of de burger de nadelige consequenties dient te dragen van wetgeving die in bepaalde situaties tot onrechtvaardige uitkomsten leidt. Het zou meer voor de hand liggen dat de wetgever die dan draagt.

Verder 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 maar dat in de omgekeerde situatie geen leerstuk wordt toegepast om de onevenredige gevolgen van de belastingheffing opzij te zetten.

Discretionaire bevoegdheid
Beter gebruik van art. 4:84 Awb,
Grotere rol voor abbb

---

[241] 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.
[242] Zie hiervoor <https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-zzp/hoofdcategorieen/ontwikkelingen-zzp>.
[243] M.B.A. van Hout, Ruzie met de fiscus, Axioma, Nijmegen, oktober 2020@.

Zorg voor minder angst voor het gelijkheidsbeginsel en weer ruimte geven aan Freies Ermessen: keuze wat wordt uitgeprocedeerd en wat niet, rol kennisgroepen beperken, bevoegdheid VSO naar inspecteur, minder besluiten.
Sanering mogelijkheden voor zzp-ers
BD niet alles uitprocederen (winnen niet alleen belangrijk maar betekent winnen ook rechtvaardigheid maar wel lastig want je vraagt daarmee om de fiscus of de rechter de rol van de wetgever over te laten nemen maar de Toeslagenaffaire is geen unicum. Veel van de problemen die spelen bij Toeslagenaffaire zoals rechtmatigheid = onrechtvaardigheid, afschaling personeel enz. spelen zich ook af in het belastingrecht. Beter gebruik maken van discretionaire bevoegdheid zoal 4:84 Awb, algemene beginselen behoorlijk bestuur. hardheidsclausule.
Meer magistratelijkheid
Fraus legis bij gekunstelde constructie maar niet in omgekeerde situaties.

Bij wetgeving woordgebruik dat aansluit bij spraak gebruik burgers

Zet op brieven gewoon bovenaan: u moet 100 euro betalen! En daarna de toelichting.

Hardheidsclausule art. 63 AWR/65 AWR voor wetgeving in algemene zin. MAP in een onderling overleg procedure wie in dit verband terugtreedt omdat het om een overheid gaat.

Besluit inzake hardheidsclausule vatbaar voor bezwaar

IUS Justitia Omgekeerde fraus legis introduceren als nieuwe methode van rechtsvinding
Ander evenwicht in rechtsvinding: minder taalkundige interpretatie voorrang geven.
Denk bij de invoering van fiscale wetgeving beter na over de gevolgen voor zowel de burger als de Belastingdienst (doenvermogen, inbreuken op het systeem, onrechtvaardigheid, wisselwerking met andere wet- en regelgeving enz.)

Minder belastingplichtigen
Compleze wetgeving kost meer in de uitvoering
Laagdrempelige hulp en wellicht vanuit de overheid in verband met staatssteun.
Doe vermogen belastingdienst en belastingplichtigen
Hardheidsclausule voor gehele overheid
Taal wettekst aan laten sluiten bij beleving burgers want waarom heet een giftenaftrek niet gewoon goede doelen aftrek en de eigen woning regeling niet gewoon de koopwoningregeling.
Fairness of litigation

Legitimiteit verbeteren dat de angst voor belastingen en de Belastingdienst afneemt.
Duidelijker maken o.a. via reclame dat belastingen ook teruggaaf met zich kan brengen.

WFR 2009/675 Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling
[ ] datum 01-01-2009
EHBO post belastingzaken

Reformatio in peuis overall

Informele en formele bezwaar procedure.

Vragen

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?

Antwoord.

- 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.
- 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.
- Toegankelijk: dat het burgers niet onnodig moeilijk wordt gemaakt om gebruik te kunnen maken van hun rechten.
- Begrijpelijk: dat mensen al dan niet met bekostigde of betaalbare hulp van anderen hun rechten kunnen begrijpen.
- Maatwerk: de mogelijkheid van individuele rechtsbedeling als regelgeving tot uitzonderlijk onrechtvaardige uitkomsten of ernstige onrechtmatigheden leiden.

Samenvattingen van beschikbaar onderzoek

Onderzoek 1 Redzaamheid

De Belastingdienst doet regelmatig zelf onderzoek maar publiceert daar vaak niet over. Een van de onderzoeken die relevant is, is het onderzoek van Blauw. Dit onderzoeksbureau heeft in 2013 empirisch onderzoek gedaan naar de zelfredzaamheid van burgers.[244] Dit onderzoek geeft al op een aantal vragen uit de taakstelling van de commissie antwoord. In dit onderzoek wordt onderscheid gemaakt tussen categorieën belastingbetalers, te weten:

1. Zelfredzame[245]: 21% van de Nederlandse belastingbetalers.
2. Hulpvragend redzaam: 62% van de Nederlandse belastingbetalers;
   - 34% zoekt hulp bij het informele circuit dus familie en vrienden;
   - 16% zoekt hulp bij commerciële dienstverleners;
   - 12% zoekt hulp bij niet-commerciële hulp zoals Belastingdienst, vakbonden en ouderenbonden enz. De Belastingwinkel heeft hierin het allergrootste aandeel (p. 20 en 50).
3. Niet-redzame: 17% van de Nederlandse belastingbetalers;
   - 2% is niet op de hoogte van fiscale rechten en plichten;
   - 15% is niet in staat om de fiscale rechten uit te oefenen of aan verplichtingen te voldoen.

Uit dit onderzoek blijkt dat burgers de meeste hindernissen ervaren in de praktische rechtsbescherming als zij te maken krijgen met afwijkende situaties zoals life-events (denk

[244] Blauw Research, Zelfredzaamheid van burgers. Onderzoek naar de zelfredzaamheid van Nederlandse belastingbetalers en toeslaggerechtigden, Belastingdienst december 2013.
[245] Deze groep maakt gebruik van hulp maar doet dit zelfstandig.

bijvoorbeeld aan een echtscheiding). Daarnaast zijn er functionele problemen met de DigiD, het taalgebruik van de Belastingdienst zodat niet duidelijk is wat verwacht wordt en zijn er problemen met de software (p. 18). Burgers geven vaak aan dat ze behoefte hebben aan bevestiging vanuit de Belastingdienst (p. 22, 38). Bovendien geeft het overgrote deel van de burgers aan dat ze niet-deskundig zijn op het gebied van belastingen (p. 3 en 38). Met name de niet-redzame hebben vaker hulp nodig maar hebben daarvoor niet de financiële middelen (p. 51). Echter, een groot deel van deze burgers geeft ook aan dat ze liever geen financiële gegevens willen delen of hulp vragen (p. 54).[246]

Niet-redzame burgers zijn vaak wat jonger, hebben een laag inkomen en ontvangen toeslagen. Zij weten niet goed waar ze hulp moeten vinden, zijn vaker bang van de Belastingdienst en denken minder vaak dat de Belastingdienst eerlijk is. Over het algemeen weten ze niet wat te doen als er een geschil is met de Belastingdienst (69% van de niet-redzame tegen 23% van de redzame burgers). Zij hebben het meest te maken met maatregelen van de Belastingdienst (dwangbevelen, terugbetalingen enz. (p. 45)). Zelfredzame burgers zijn vaak wat ouder (65+) hebben vaak een hoog inkomen en zijn doorgaans hoogopgeleid (p. 62).

Onderzoek 2 Fiscale Monitor[247]

Jaarlijks onderzoekt de Belastingdienst de klanttevredenheid van burgers en bedrijven in Nederland (Fiscale Monitor).[248] Dit onderzoek bestaat uit vier onderdelen: functioneren, kanaalgebruik en dienstverlening, belastingmoraal en het beeld dat burgers hebben van de Belastingdienst. Dit onderzoek geeft inzicht in de hulpvraag van burgers, waar wordt informatie gezocht, bij wie en wat vinden burgers van de kwaliteit. Uit de Fiscale Monitor van 2019[249] blijkt dat in 2019 40% van de particulieren hulp nodig heeft bij de aangifte inkomstenbelasting en 14% van de ondernemers (alhoewel bij deze categorie niet duidelijk is welke aangifte wordt bedoeld). De rol van de hulpverlening door de Belastingdienst bij de aangifte inkomstenbelasting is overigens percentueel gezien beperkt (5% bij particulieren en 1% bij ondernemers).[250] Hetzelfde geldt voor de niet-commerciële organisaties, zoals vakbonden (6% van de particulieren).[251] De meeste hulp wordt gevraagd van belastingadviseurs (40% van de particulieren en 95% van de ondernemers). Nederland heeft ongeveer 12.300 fiscale intermediairs die zijn aangesloten bij Register Belastingadviseurs MKB (7.500) en Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (4.800).

De Fiscale Monitor is een zeer uitgebreid onderzoek dat weergeeft hoe burgers contact zoeken met de Belastingdienst en de waardering daarvan. Let op: de Fiscale Monitor accentueert vooral de positieve waarderingen.

Onderzoek 3 Taxpayers rights

---

[246] In het rapport staat dit algemeen geformuleerd. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat dit een algemene vraag is die door burgers anders is ingevuld. Het is immers voor te stellen dat burgers het niet prettig vinden om hun financiële gegevens te delen met vrienden of bekenden.

[247] https://over-ons.belastingdienst.nl/ontdek-meer-over-de-belastingdienst/hoe-ziet-nederland-de-belastingdienst-2/.

[248] Dit doen ze aan de hand van het functioneren, het kanaalgebruik, dienstverlening, belastingmoraal en het beeld dat burgers hebben van de Belastingdienst.

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

[250] M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, *WFR* 2018/212 en aangepast naar de cijfers van 2019.

[251] Die groep nam in 2017 ook maar 5% van de hulpverlening voor hun rekening. Zie Fiscale Monitor 2017, <https://www.fiscalemonitor.nl/cijfers-trends/S_1062_AANGIFTEENAANSLAGAANVRAA44/S_1063_AangifteAanvraag45/S_1065_Particulieren47/a1082_default>.

De meeste landen in de wereld hebben een bezwaarprocedure bij de betreffende belastingadministratie en een beroepsprocedure. Daarnaast is er in de helft van de gevallen een Nationale Ombudsman of een Taxpayer Advocate. Dit laatste instituut is veel zeldzamer en onderscheid zich van een ombudsman doordat een Taxpayer Advocate meer rechtsbijstand verleent en opkomst voor de rechten van belastingplichtigen ('advocate'). Het doel hiervan is ongelijkheidscompensatie omdat een belastingadministratie over het algemeen over veel bevoegdheden beschikt.[252] Dit is ook nodig om belasting te kunnen heffen en misbruik te voorkomen. Onder leiding van P. Pistone en P. Baker is in 2018 een rechtsvergelijkend onderzoek gedaan naar de rechtsbescherming van belastingplichtigen over de gehele wereld met het doel om erachter te komen wat de beste manier is om de rechten van belastingplichtigen te beschermen in de praktijk.[253] Dit is een onderzoek waarbij 42 landen[254] zijn betrokken exclusief Nederland. Het onderzoek wordt steeds herhaald en de bevindingen zijn integraal beschikbaar via het Internationaal Bureau voor Fiscale Documentatie (IBFD).[255] Dit onderzoek brengt dus in kaart wat de rechten van belastingplichtigen in ieder land zijn en hoe die zijn geïnstitutionaliseerd. Dit zeer omvangrijke onderzoek bevat ook beschrijvingen van de rol van een Nationale ombudsman en Taxpayer Advocate in de verschillende landen.[256] De voorloper van dit onderzoek is het onderzoek van P. Pistone en P. Baker voor de International Fiscal Association uit 2015[257] (https://www.ifa.nl/cahiers). Een ander rechtsvergelijkend onderzoek ten aanzien van de rechten van belastingplichtigen is het onderzoek van P. Pistone voor de European Association of Tax Law Professors (EATLP) en betreft een onderzoek naar het formele belastingrecht ('Tax Procedures' in 23 landen (meeste uit Europa). In dit onderzoek eveneens aandacht voor Alternatieve vormen van Conflicthantering en de Nationale Ombudsman.[258]

Uit deze onderzoeken (en mijn rechtsvergelijkende onderzoeken naar mediation en ADR) heb ik gedestilleerd dat het belangrijk is om de drie pijlers: informatie, bijstand en geschilbeslechting allerdrie goed moeten werken. Verder is het interessant om te zien hoe de verschillende landen invulling hebben gegeven aan deze drie pijlers van rechtsbescherming. Als de voornoemde drie pijlers niet goed werken is te zien dat er dan vaak alternatieve procedures bedacht worden om de leemtes van het niet goed functioneren van de pijlers op te vullen. In België is bijvoorbeeld de bemiddelingsservice van de FOD Financiën[259] een groot succes omdat dit de mogelijkheid voor belastingplichtigen biedt om een deskundig en onafhankelijk oordeel te krijgen te krijgen over een fiscaal geschilpunt in de bezwaarfase. Als België bijvoorbeeld een goed werkend bezwaarsysteem of bijstand zou hebben dan zou het niet nodig zijn om deze alternatieve procedure te introduceren. Een zelfde ontwikkeling is te zien bij de PRODECON in Mexico die fiscale problemen tussen de belastingadministratie en belastingplichtigen oplost.

---

[252] M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, *WFR* 2018/212.
[253] P. Baker en P. Pistone, Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights, Amsterdam: IBFD 2019. General report p. 12 <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>.
[254] P. Baker en P. Pistone, Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights, Amsterdam: IBFD 2019. General report p. 26. <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>.
[255] P. Baker en P. Pistone, Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights, Amsterdam: IBFD 2019, <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>.
[256] @K. Perrou, insitutionele rechtsvergelijking t.a.v. ombudsmannen in de fiscalisteit, WTJ 2018.
[257] P. Pistone & P. Baker, General Report, in The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights p. 21 (IFA Cahiers vol. 100B, 2015), Online Books IBFD.
[258] @EATLP Madrid 2019, Amsterdam: IBFD 2020, ook online beschikbaar via: https://www.eatlp.org/congresses/pastcongresses1/348-2019-madrid
[259] https://financien.belgium.be/nl/over_de_fod/structuur_en_diensten/autonome_diensten/fiscale_bemiddeling .

Onderzoek 4 Nationale ombudsman

De Belastingdienst rapporteert 12.393 klachten over het jaar 2018 (inzake toeslagen en belastingen).[260] Als een klacht niet goed wordt afgewikkeld door de Belastingdienst is het voor burgers mogelijk om vervolgens een klacht in te dienen bij de Nationale ombudsman, de Commissies voor de Verzoekschriften (125 brieven) of brieven aan de Koning (41 brieven).[261] Uit de jaarcijfers van de Nationale ombudsman 2019 blijkt dat er dat jaar 3.385 klachten zijn ingediend over de Belastingdienst. Daarvan zijn 2.919 klachten informatieverzoeken of doorverwijzingen.[262] Slechts in drie gevallen is er een onderzoek geweest met een rapport waarbij één keer een klacht gegrond is verklaard, één klacht gedeeltelijk gegrond en één klacht ongegrond. Er zijn 100 onderzoeken geweest in 2019 waarbij de kwestie is opgelost met een brief en de rest van de klachten zijn ofwel tussentijds opgelost of door middel van interventie zoals een goed gesprek. In het cijfermatige overzicht 2019 van de Nationale ombudsman wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen toeslagen en belastingen. In het verleden was het gebruikelijk dat iets meer dan de helft van de klachten betrekking heeft op belastingen en de rest op toeslagen.[263] Dat zou betekenen dat er bij de Nationale ombudsman relatief weinig echte klachten worden ingediend over de Belastingdienst (rood en blauw), te weten 466 (3.385-2919). In de literatuur is dit ook opgemerkt waar Smit zelfs een daling signaleert van 16% in het jaar 2017. Smit stelt daarbij dat veel mensen de Nationale ombudsman niet weten te vinden en dat hier - gezien de belangrijke taken van de ombudsman - nog een belangrijke inhaalslag moet worden gemaakt.[264]

Ten aanzien van de aard van de klachten stelt de Nationale ombudsman in het jaarverslag 2019 dat het invorderingsproces van alle overheidsorganen meer dient plaats te vinden vanuit het burgerperspectief. In dat kader heeft hij een behoorlijkheidskader gepresenteerd. Daarin staat waarop mensen moeten kunnen vertrouwen als de overheid (Belastingdienst incluis) schulden bij hen invordert. Zo vindt de ombudsman "dat de overheid zich bij het innen van schulden moet inspannen om verdere schulden te voorkomen, duidelijk moet communiceren en waar nodig moeten streven naar persoonlijk contact. Verder moet de overheid redelijk handelen en maatwerk leveren, de beslagvrije voet[265] respecteren, meewerken aan schuldhulpverlening en zoveel mogelijk samenwerken met andere overheidsinstanties om het bestaansminimum te garanderen. En als de overheid vorderingen uitbesteedt, bijvoorbeeld aan een deurwaarder, moet ook dat op een behoorlijke manier gebeuren."

In 2013 bracht de Nationale ombudsman al het rapport 'In het krijt bij de overheid'[266] uit, waarin knelpunten bij invordering door de overheid zijn beschreven. Sinds die tijd is de situatie nog onvoldoende verbeterd. De Nationale ombudsman ziet nog te vaak dat het invorderingsbeleid van de overheid mensen met schulden nog dieper in de financiële problemen brengt. In 2019 bracht hij daarom het rapport 'Invorderen vanuit het burgerperspectief'[267] uit. Hierin is geconcludeerd dat burgers de regelingen en voorzieningen van de overheid ingewikkeld en moeilijk toegankelijk vinden. Dat burgers maar moeizaam contact kunnen krijgen met overheidsinstanties en dat dat ze soms

---

[260] https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst, p. 59.
[261] J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 202.
[262] https://www.nationaleombudsman.nl/system/files/bijlage/Cijferbijlage%20jaarverslag%202019%20def.pdf, p. 9
[263] Zie J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 202
[264] J.A. Smit, De Nationale ombudsman over het jaar 2017, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2018, nr. 7-8, p. 320-322
[265] De Eerste Kamer heeft 2 juni 2020 het wetsvoorstel inzake beslag en executierecht aangenomen waarbij aanpassingen zijn opgenomen ten aanzien van de beslagvrije voet.@of dit ook voor belastingzaken gaat gelden. https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/35225_herziening_beslag_en
[266] Rapport NO2013/003 'In het krijt bij de overheid'.
[267] Rapport NO2019/005 'Invorderen vanuit het burgerperspectief'.

onbegrijpelijke schuldenoverzichten ontvangen. Daarnaast voelen burgers zich van het kastje naar de muur gestuurd, omdat iedere overheidsinstantie er eigen beleid en regels op nahoudt.

In het boek Nationale ombudsman en fiscaliteit[268] is een analyse gemaakt van de klachtpatronen over de Belastingdienst vanaf het jaar 2008-2012. Deze klachtenpatronen worden vrijwel jaarlijks geactualiseerd in het tijdschrift Maandblad Belasting Beschouwingen. Uit voornoemd boek blijkt dat in de periode 2008-2012 de meest voorkomende klachten zijn:

- Het niet (tijdig) reageren door de BD
- Het geen gevolg geven aan toezeggingen om de burger terug te bellen
- Gebrekkige interne communicatie vooral als de burger te maken heeft met meerdere onderdelen van de BD tegelijkertijd
- Late uitbetalingen
- Te lange doorlooptijden
- Gebrekkige klachtherkenning
- Gebrekkige informatieverstrekking[269]

In dit boek worden vervolgens de individuele situaties besproken en gegroepeerd naar thematiek. Uit de laatste actualisering over het jaar 2018 blijkt dat een aantal van deze klachten nog steeds opportuun is zoals de slechte telefonische bereikbaarheid van de Belastingdienst en de gebrekkige klachtbehandeling bij overheden. De Nationale ombudsman heeft ten aanzien van dit laatste de 'Ombudsvisie op professionele klachtbehandeling' uitgebracht om de klachtenprocedures bij overheidsorganen te verbeteren.[270] Daarbij is een van de aanbevelingen om burgers niet zomaar de deur te wijzen, maar om actief mee te denken over waar hij wel terecht kan waarbij de ambtenaar geadviseerd wordt om zo mogelijk het eerste contact voor de burger te leggen. Dit is volgens de commissie natuurlijk alleen maar mogelijk als de ambtenaar zelf ook toegang heeft tot die informatie. Dit is binnen de Belastingdienst doorgaans niet het geval.[271] Verder is de eerste stap, volgens de Nationale Ombudsman om het contact te herstellen met de burger. Daarvoor is echter meer ruimte, tijd en budget nodig voor professionals om hun werk goed te kunnen doen. Om zelf in te schatten wat nodig is, om maatwerk te kunnen leveren, om dichtbij te kunnen zijn.[272]

Onderzoek 5 NOB en RB[273]

In 2019 werd de vragenlijst (net als in 2016) uitgezet onder alle in Nederland werkzame NOB- en RB-leden. De respons in het 2019-onderzoek bedroeg 25%, oftewel bijna 3.000 fiscaal dienstverleners (respons 2016: 20%). Deze vertegenwoordigen een veelvoud aan belastingplichtigen.

De Belastingdienst scoort 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 wanneer men geen vaste contactpersoon heeft. Dit is voor de betreffende leden van de NOB en het RB een slechte ontwikkeling; wie geen contact met een dossierbehandelaar of een inspecteur kan

[268] J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012.
[269] J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 49.
[270] Rapport 'Ombudsvisie op professionele klachtbehandeling', Nationale ombudsman, (2018/005).
[271] Zie J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 80 waarin verwezen wordt naar een rapport van de Nationale ombudsman, nr. 89/147 waarin advies wordt gegeven aan de Belastingdienst om de administratie zo in te richten dat bij afwezigheid van een ambtenaar een andere ambtenaar alsnog de informatie kan verschaffen. Uit diverse interviews is echter gebleken dat belastingambtenaren totaal geen zicht hebben op de informatie over andere onderdelen, belastingjaren, belastingmiddelen enzovoorts.@
[272] J.A. Smit, De Nationale ombudsman over het jaar 2018, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2019, nr. 11, p. 454-456.
[273] 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

opnemen kan niets anders doen dan afwachten. Als eenmaal een naam of contactpersoon bekend is neemt de waardering voor de bereikbaarheid significant toe. Vertegenwoordigers van de grotere ondernemingen en klanten (NOB leden) zijn meer tevreden over de bereikbaarheid van de Belastingdienst dan vertegenwoordigers van kleinere ondernemingen (RB-leden). Grotere ondernemingen hebben namelijk veel vaker één of meerdere vaste contactpersonen. Bedrijfsfiscalisten ervaren de bereikbaarheid beter dan belastingadviseurs, eveneens omdat zij vaker een vaste contactpersoon hebben. De bereikbaarheid van de Helpdesk Intermediairs is sterk gedaald in 2019 ten opzichte van 2016 (-50%). Ook is de ervaring van fiscale intermediairs dat ze er met inhoudelijke vragen niet of nauwelijks terecht kunnen. Schriftelijke correspondentie wordt door fiscale intermediairs zoveel mogelijk vermeden vanwege de bewerkelijkheid, de behandeltermijn van minimaal acht weken en omdat veel post zoekraakt (zelfs aangetekende stukken). De voorkeur wordt gegeven aan het mailen van formele brieven als bijlage bij e-mailcorrespondentie; dit is echter binnen de Belastingdienst nog niet geformaliseerd.

Rond de 33% van de NOB- en RB-leden vindt de kwaliteit van de dienstverlening door de Belastingdienst lager dan in 2016. RB-leden geven de kwaliteit gemiddeld een 5,8 tegen NOB-leden een 6,0. De kwaliteitsaspecten die te maken hebben met de 'workflow' scoren slechts een 4,9 (doorlooptijd van dossiers en het vinden van de juiste persoon of afdeling). Opvallend bij deze cijfers is dat het nauwelijks verschil maakt of men bij een klein, middelgroot of groot kantoor werkt en ook niet of men al dan niet onder een Horizontaal Toezicht-convenant werkt. Bedrijfsfiscalisten scoren in hun waardering ruim een punt hoger dan belastingadviseurs (6,9 tegen 5,8); ze zijn met name meer tevreden over de vriendelijkheid en de deskundigheid van de Belastingdienstmedewerkers en over het nakomen van afspraken.

NOB- en RB-leden waarderen de relatie met de Belastingdienst gemiddeld met een 5,6 (tegen 5,8 in 2016). De meeste respondenten (51%) vinden dat de relatie het afgelopen jaar gelijk is gebleven of ervaren die als licht verslechterd (21%). 'Wederzijds vertrouwen' scoort met 6,1 het hoogst. Net als in de eerdere onderzoeken zijn bedrijfsfiscalisten meer tevreden dan belastingadviseurs, met name over de efficiency, automatisering en toegankelijkheid van de Belastingdienst.

De fiscale intermediairs zijn in het 2019-onderzoek in de meerderheid kritisch over de ontwikkelingen rond rechtszekerheid en rechtsbescherming. Ze vinden dat de Belastingdienst de beschikbare drukmiddelen (onder meer boetes en andere sancties) vaker op een niet-correcte manier inzet. Bijna twee derde (64%) van de respondenten ervaart dat afspraken maken moeilijker wordt. Er wordt duidelijk een verharding van de verhoudingen ervaren die onder andere tot uiting komt in een formele opstelling van Belastingdienstmedewerkers.

Conclusie van het onderzoek is dat de bereikbaarheid en de toegankelijkheid van de Belastingdienst voor fiscaal dienstverleners zonder contactpersoon sinds 2016 verder verslechterd. De waardering voor de bereikbaarheid van de Belastingdienst is sterk verbeterd volgens fiscaal dienstverleners met een (of meerdere) vaste contactperso(o)n(en). De bereikbaarheid en de toegankelijkheid van de Belastingdienst zijn nog altijd niet op het niveau dat je anno 2019 zou mogen verwachten. Directe en persoonlijke communicatie tussen fiscaal dienstverleners en Belastingdienstmedewerkers leidt tot verbetering van de dienstverlening en vergroot de onderlinge (vertrouwens)relatie. Een vaste contactpersoon bij de Belastingdienst maakt voor fiscaal dienstverleners het verschil uit in hun waardering van de relatie. De kwaliteit van de dienstverlening door de Belastingdienst wordt gewaardeerd met een 5,9. Er is hierbij sprake van een neergaande trend. Fiscaal dienstverleners ervaren een verharding in de manier waarop medewerkers van de Belastingdienst zich opstellen: formeler en eerder bereid tot het opleggen van boetes. Het draagvlak voor Horizontaal Toezicht onder fiscaal dienstverleners blijft beperkt. De vermeende voordelen van Horizontaal Toezicht worden in de praktijk onvoldoende waargemaakt. Horizontaal Toezicht werkt eerder kostenverhogend dan -verlagend.

De fiscale intermediairs bevelen dan ook het volgende aan. Directe en persoonlijke communicatie leidt tot een verbetering van de dienstverlening en van de onderlinge relatie leidt. Daarom is makkelijker en sneller contact met dossierbehandelaars gewenst: liefst via e-mail en directe telefoonnummers. Meer aandacht voor de rol van fiscaal dienstverleners in plaats van inzetten op rechtstreekse benadering van (MKB-) ondernemers (bv. formulieren die alleen te benaderen zijn via een beveiligde omgeving/met DigiD of e-herkenning van belastingplichtigen of antwoord geven aan de ondernemer als de vraag van de fiscaal dienstverlener komt). Landelijke centralisatie en werkverdeling dragen niet bij aan het versterken van de onderlinge (vertrouwens)relatie. Het vermelden van directe telefoonnummers in correspondentie en het bij thuis werken doorschakelen van het directe nummer, verbetert de telefonische bereikbaarheid sterk. Contactpersonen binnen Horizontaal Toezicht zijn goed tot uitstekend telefonisch bereikbaar; dat zou voor de hele Belastingdienst moeten gelden. De Helpdesk Intermediairs kan efficiënter werken – wat de afhandeling van zaken zal bespoedigen. Omdat de medewerkers in veel gevallen over onvoldoende kennis en bevoegdheden beschikken moeten vaak terugbelafspraken worden gemaakt. Dat zou soepeler moeten gaan dan nu het geval is. Ook bij het zich houden aan toegezegde terugbeltijdstippen is ruimte voor verbetering. Omdat belastingadviseurs in veel gevallen geen telefonische toegang tot de specialisten van de Belastingdienst hebben wordt de Helpdesk Intermediairs ook gebruikt voor inhoudelijke vragen, terwijl dit kanaal met name bedoeld is voor statusinformatie. Voor dat laatste zou beter een digitale tool kunnen worden ingericht, zodat bij de Helpdesk Intermediairs meer ruimte voor het beantwoorden van inhoudelijke vragen beschikbaar komt. Bij herhaling doet de NOB en RB de aanbeveling om e-mail op brede schaal te accepteren en te gebruiken als communicatiemiddel – uiteraard beveiligd en AVG-compliant. Persoonlijke e-mailadressen dan wel die van afdelingen zouden postadressen moeten vervangen. Bij het gebruik van e-mail hoort het mailen van ontvangstbevestigingen, bij voorkeur met de contactgegevens van de dossierbehandelaar en een inschatting van de reactietermijn.

Er moet een oplossing komen voor het veelvuldig zoekraken van aan de Belastingdienst geadresseerde brieven en stukken (zelfs aangetekende). Meer aandacht voor het behoud van deskundigheid, zeker gegeven het feit dat veel ervaren medewerkers wegens pensioen of vertrekregeling de Belastingdienst verlaten. Meer beslissingsbevoegdheden voor de Belastingdienstmedewerkers ter wille van meer effectiviteit en efficiency. Inspecteurs zouden meer ruimte moeten hebben om zelfstandig te beslissen; het aloude Freies Ermessen moet in ere worden hersteld. De Helpdesk Intermediairs is gebaat bij beter opgeleide medewerkers. Bij het opleggen van boetes en andere sancties zijn meer redelijkheid en coulance gewenst.

Onderzoek 6 Belastingdienst

De Belastingdienst monitort permanent waar burgers, bedrijven en dienstverleners vragen over stellen en waar ze klachten over hebben. Volgens het Jaarplan 2020 Belastingdienst wordt daarbij tevens onderzocht hoe de oorzaak van de vragen of klachten weggenomen kunnen worden.[274] De Belastingdienst heeft 17 interne onderzoeksrapporten ter beschikking gesteld.[275] Daaruit volgt het volgende.

[274] Jaarplan Belastingdienst 2020, p. 23.
https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst.
[275] Een onderzoek (Blaauw) is besproken onder 'onderzoek 1". Daarnaast is nog een onderzoek ontvangen over geschilbeslechting [redacted]. Deze interne empirische onderzoeken zijn allemaal niet gepubliceerd.

Uit een onderzoek naar de reputatie van de Belastingdienst (2017)[276] blijkt dat burgers een open en eerlijke communicatie met de Belastingdienst belangrijk vinden. Dat wordt in dit onderzoek goed beoordeeld (p. 7). De menselijke maat, pro-activiteit, maatwerk bij problemen, reactiesnelheid bij vragen worden door burgers echter slecht gewaardeerd. Daarbij worden voorbeelden genoemd als: het is een bureaucratische en logge organisatie, moeilijk communiceren en het herstel van fouten dat te lang op zich laat wachten (p. 14 en 15). De snelheid van processen wordt onder de maat gevonden. Bij het management ontbreekt volgens burgers maatschappelijke voelsprieten (p. 17). Als verbeterpunten voor de Belastingdienst wordt genoemd eenvoudiger taalgebruik en duidelijkere informatie, het maken van uitzonderingen en het treffen van persoonlijke regelingen met individuen. Opmerkingen die gemaakt worden zijn:

- "luister meer naar de mensen en kijk niet alleen naar de regels. Menselijke oplossingen bij problemen"
- "Personeel goed inwerken en consistent zijn met hun antwoorden bij dezelfde situatie."

Bij het onderzoek onder de zzp-ers valt op dat er vooral ook geklaagd wordt over de vele regels.[277]

> "De inkomstenbelasting is zo complex, dat zie ik echt als een blackbox"[278]

Complexe regels maken onzeker en passief. Zekerheid wordt "gekocht" door een fiscale dienstverlener in de arm te nemen. Daarbij wordt aangegeven dat 69% de fiscale zaken uitbesteed om er zeker van te zijn dat de aangifte goed is, 67% vanwege het ontbreken van de kennis om het zelf te doen en 44% om "gedoe met de belastingdienst" te voorkomen. Zzp-ers zijn vooral bang om boetes te krijgen (32%) of fiscaal voordeel mis te lopen (22%). De helft van deze groep geeft aan hulp nodig te hebben. Ten aanzien van de Belastingdienst wordt dan ook het volgende gesteld: "regelingen minder complex maken", "ophouden met schipperen en overgangsregelingen", "trek duidelijke strepen" en "zorg voor minder administratieve lasten voor zzp-ers." Verder is de algehele conclusie dat ze willen dat er tegengas gegeven wordt op het gebied van regelgeving. Deze opmerkingen zijn opvallend omdat die niet zozeer zien op de uitvoering van de wetgeving maar meer op de wetgeving zelf. Dit is een signaal dat vaker wordt gegeven. Als oplossingen worden gegeven: scherm delen met Belastingdienst, Live chats, advies door Belastingdienst, instructiefilms, niet straffen maar helpen, terminologie eenvoudiger enz.

Een rode draad is de wens om meer op gelijke voet op trekken met de Belastingdienst, de menselijke maat, goede vakinhoudelijke antwoorden die eenduidig zijn en een duidelijke overzichtelijke website waardoor het mogelijk is om berekeningen vooraf te maken zodat de financiële gevolgen beter voorzienbaar en beheersbaar is. Bij het MKB wordt vergelijkbare kritiek geleverd. Waarbij opvallend is dat 38% van de ondernemers aangeeft dat de Belastingdienst vooral bezig is met mensen op fouten te betrappen in plaats van ze te helpen (p. 41). Deze groep is het meest negatief over de wijze waarop vragen worden behandeld en bezwaren worden afgedaan; fouten maken mag maar het gaat om de dienstverlening rondom het afhandelen hiervan. Verder wordt de Belastingtelefoon negatief beoordeeld vanwege foutieve informatie en het steeds opnieuw moeten uitleggen van de case aan

[276] A.Ait Moha en F. Konings, Reputatiemonitor Belastingdienst 2017, Rapportage 1-meting d.d. 1 november 2017. Dit onderzoek is onder 9.720 personen uitgezet. De respons was: 21% burgers, 33% ondernemers, intermediairs 16% en medewerkers 27% (p.66).
[277] Domein onderzoek Belastingdienst, Customer Journey ZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZP-ers, Voorjaar 2017 en Perspective, Fiscale vaardigheden kleine ondernemers & ZZPérs, Eindsessie 25 juni (@jaar niet vermeld).
[278] Domein onderzoek Belastingdienst, Customer Journey ZZP, Onderzoek naar de beleving van ZZP-ers, Voorjaar 2017 (geen pagina nummering).

de medewerker (p. 33) en vindt men het boetebeleid te streng (p. 42). Fiscale intermediairs geven eveneens aan dat ze behoefte hebben aan meer maatwerk, betere bereikbaarheid van ambtenaren met bevoegdheden om het geautomatiseerde proces te doorkruisen en meer deskundigheid bij de belastingtelefoon. Daarnaast is er een behoefte om te kunnen e-mailen met de Belastingdienst.

De medewerkers van de Belastingdienst beoordelen de snelheid van processen eveneens als negatief, gerommel in de top van de Belastingdienst, stroperigheid van de organisatie (wie, wat, waar is niet duidelijk) en waarderen het management van de Belastingdienst veelal met een (zware) onvoldoende. Dit laatste geldt ook voor de zzp-ers en het MKB (p. 8). In de conclusie wordt nog een discrepantie gesignaleerd tussen stakeholders en medewerkers van de Belastingdienst zodat de laatste van oordeel zijn dat de Belastingdienst het goed doet op het gebied van dienstverlening terwijl externe stakeholders dit anders ervaren (p. 6.).

Uit het rapport "benutten van fiscale vaardigheden & hulp[279], is een vergelijkbaar beeld als hiervoor te destilleren. Zzp-ers vinden fiscale zaken complex en tijdrovend. Ze zijn welwillend ten opzichte van hun fiscale verplichtingen maar vinden de werkwijze en houding van de Belastingdienst onnodig traag, omslachtig en tijdrovend. Ten aanzien van het contact en de communicatie wordt aangegeven dat de website onoverzichtelijk is, de belastingdienst lastig bereikbaar is en dat te formeel en eisend taalgebruik wordt gehanteerd. Er is soms een te hoge drempel om de BD te benaderen voor hulp en informatie. Hierdoor voelen (kleine) ondernemers zich (in hun ondernemerschap) eerder geremd dan gesteund door de Belastingdienst. Daarbij geven kleine ondernemers aan dat ze graag willen weten welke regels voor hen gelden, welke handelingen ze daarvoor moeten uitvoeren en als er dan iets fout gaat dat ze dan feedback krijgen zodat ze het de volgende keer goed kunnen doen. Sommige maatregelen voelen onrechtvaardig bijvoorbeeld dat ze meteen afgestraft worden als ze een keer te laat betalen en krijgen ze het gevoel dat ze de stempel 'wanbetaler krijgen'. Ook hebben ze de indruk dat de regels voor grotere bedrijven soepeler zijn dan voor kleine[280]. Op p. 14 e.v. van dit rapport worden ook een aantal oplossingen voorgesteld en uitgewerkt zoals persoonlijke hulp of de boekhouding bij de Belastingdienst. Op p. 24 staan de barrières om fiscale hulp te organiseren: geen tijd, geen geld om hulp in te schakelen, geen motivatie ('saai"), geen kennis, geen discipline, onzekerheid over de kwaliteit van de hulpverlening.

De totale lijst met onderzoeken is:

titel	jaar	wat	Product
Belastingdienst Beeldvormingsmonitor	2017	De beeldvorming van de BD in alle doelgroepen	Kwantitatief rapport
Customer Journey IB	2017	Belangrijkste knelpunten en oplossingen	Rapport
Customer Journey ZZP	2018	Belangrijkste knelpunten	Rapport
Customer Journey MKB	2018	Belangrijkste knelpunten	Rapport
Fiscale redzaamheid	2014	Inventarisatie van fiscale redzaamheid	Rapport
Hoe werkt informele hulp?	2015	Hulpvragend redzamen vragen hulp in hun omgeving. Hoe behandelt de BD de hulgevers?	Kwalitatief rapport
Hoe werkt maatschappelijke hulp?	2016	Hulpvragend redzamen vragen hulp in het sociale domein. Hoe behandelt de BD de hulgevers?	Kwalitatief rapport
Hoe werkt commerciële hulp?	2017	Hulpvragend redzamen vragen hulp bij fiscaal dienstverleners. Hoe behandelt de BD de hulgevers?	Kwalitatief rapport

[279] R. Alker, T. Tjalma en C.Mohanlal, Benutten van fiscale vaardigheden & hulp van 12 augustus 2019.
[280] In dit rapport is een kleine ondernemer een onderneming met maximaal drie personen persoon (p. 16).

Hoe werkt hulp?	2018	Hulpvragend redzamen vragen hulp bij het doen van fiscale zaken. Hoe behandelt de BD hun hulgevers?	Kwantitatief rapport
Fiscale vaardigheden	2018	Welke vaardigheden veronderstelt de BD bij ondernemers en welke hebben ze? Hoe groot is de kloof?	Literatuuronderzoek, video
Fiscale vaardigheden	2019	Hoe dicht je de kloof tussen veronderstelde en daadwerkelijke fiscale vaardigheden?	Kwalitatief onderzoek, designthinking, prototypes oplossingen
Laaggeletterden	2019	Wat kenmerkt laaggeletterden in hun omgang met (post van) toeslagen? Welke maatregelen zijn geschikt om hen te helpen op de juiste manier aan hun toeslagverplichtingen te kunnen voldoen.	Kwalitatief rapport
Perceptie en beleving VIA	2018	Hoe wordt vooraf ingevuld aangifte IB doen ervaren?	Kwantitatief rapport
Aangifte methodes	2019	Waardering en gebruiksgemak van verschillende aangiftemethoden	Kwantitatief rapport
Tevredenheidsonderzoek klachtafhandeling	2018	Het probleem is vaak groter dan de klacht	Kwantitatief rapport
Compliance Monitor	2017		Kwantitatief rapport
Evaluatie voorlopige aanslag	2017		Kwantitatief rapport

Onderzoek 7 Van Hout

Cijfers omtrent bezwaar- en beroepsprocedures

In het fiscale recht lost de Belastingdienst verreweg de meeste geschillen op ten opzichte van alle andere bestuursorganen in Nederland.[281] Gemiddeld wordt ongeveer 97%[282] van de fiscale geschillen in de bezwaarprocedure afgedaan. Dit percentage blijft al jarenlang redelijk constant. Het belastingrecht heeft dan ook relatief weinig beroepszaken ten opzichte van andere rechtsgebieden.[283] Uit de jaarverslagen van de Raad voor de rechtspraak blijkt dat de gemiddelde instroom van fiscale beroepsprocedures ongeveer 26.500 zaken per jaar bedraagt (rijksbelastingen en gemeentelijke belastingen).[284] Desalniettemin neemt het aantal ingestroomde beroepszaken in het belastingrecht nog steeds toe. Als het jaar 2009 ten opzichten van 2018 wordt vergeleken blijkt dat het aantal beroepsprocedures inzake rijksbelastingen in totaal met ongeveer 60% is gestegen, namelijk van 9.057 in 2009 ten opzichte van 14.405 in 2018. [285] Het Belastingrecht kent zogenoemde 'piekbelastingen' dat houdt in dat een bepaalde specifieke fiscale problematiek leidt tot veel

[56] Onderzoek- en Documentatiecentrum, 2015, p. 40, 41 en 53, <https://www.wodc.nl/binaries/ob315-volledige-tekst-gewijzigd_tcm28-73369.pdf>

[282] Uitgaande van een gemiddeld aantal bezwaarschriften van 400.000 tot 500.000 per jaar. Zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst>.

[283] M.J. ter Voert en C.M. Klein Haarhuis, *Geschilbeslechtingsdelta 2014*, Den Haag: Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum 2015, p. 37 <https://www.wodc.nl/binaries/ob315-volledige-tekst-gewijzigd_tcm28-73369.pdf>

[284] Jaarverslag Rechtspraak 2019, p. 50, <https://www.jaarverslagrechtspraak.nl/wp-content/uploads/2020/04/Jaarverslag-Rechtspraak-2019.pdf>.

[285] Deze gegevens zijn gedestilleerd uit de jaarverslagen van de Raa d voor de Rechtspraak en beschikbaar via < https://www.jaarverslagrechtspraak.nl/> en de uitgesplitste aantallen belastingzaken zoals verkregen per mail van 4 april jl. van P.M. van der Mije van de Raad voor de Rechtspraak te Den Haag. Zie voor een meer gedetailleerde analyse van het aantal fiscale beroepsprocedures vanaf de jaren 70: M.B.A. van Hout, Mens, *Maatschappij en Mediation in het belastingrecht. Een theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, par. 2.4, p. 57-59.

(massale) procedures zoals de BPM, dividendbelasting, vermogensrendementsheffing en buitenlandse bankrekeningen.

Weinig oog voor positie van belastingplichtigen die geen gemachtigde kunnen betalen.
In totaal is in Nederland 1 op de 6 mensen laaggeletterd. Vanaf de leeftijd van 16 jaar zijn dit ongeveer 2,5 miljoen mensen. Daarnaast kent Nederland nog 250.000 analfabeten. Van de laaggeletterden is meer dan de helft autochtoon en de rest (ongeveer 40%) heeft een migratieachtergrond. De Nederlandse beroepsbevolking kent ten opzichte van andere landen een hoog gemiddeld niveau van taalvaardigheden maar dat komt omdat er in Nederland steeds meer excellent-geletterden komen. Deze laatstgenoemde toename compenseert de toename van het aantal laaggeletterden maar per saldo nemen de verschillen toe.

Volgens de overheid en de Vereniging Gehandicaptenzorg Nederland zijn er in Nederland 2,3 miljoen mensen met een beperking. Dit zijn mensen met een lichamelijke beperking zoals slechtziend, blind of doof, een verstandelijke beperking of psychische problemen.6 De mate van verstandelijke beperktheid wordt gekoppeld aan IQ. In Nederland hebben ruim 2,2 miljoen mensen een IQ tussen de 70 en 85. Dat is 13% van de bevolking die daarmee kwalificeert als 'zwakbegaafd'. De groep Nederlanders met een IQ lager dan 70 wordt geschat op 142.000 mensen. Zwakbegaafden zijn niet zonder meer verstandelijk beperkt omdat de mate van sociale redzaamheid daarvoor meeweegt. Het Sociaal Cultureel Planbureau denkt dat ongeveer tussen de minimaal 800.000 en maximaal 1,4 miljoen Nederlanders een verstandelijke beperking hebben. Zwakbegaafden zijn niet zonder meer laaggeletterd omdat daarvoor eveneens de sociale zelfredzaamheid wordt meegewogen, zoals straatnaambordjes kunnen lezen, in staat zijn om te pinnen of met het openbaar vervoer te kunnen reizen. Slechts bij het ontbreken van dit soort vaardigheden kwalificeert een persoon als laaggeletterd.

In Nederland is er een grote groep belastingplichtige die niet zelfredzaam is bij het regelen van hun fiscale aangelegenheden. Er wordt weliswaar, door diverse organisaties waaronder de Belastingdienst, (rechts)hulp geboden bij het indienen van de aangifte, maar als een belastingplichtige hulp nodig heeft bij andere fiscale aangelegenheden dan lijken er nauwelijks tot geen voorzieningen te zijn. In Nederland mag een ieder zich laten bijstaan maar als daartoe de middelen ontbreken zijn de rechten op gefinancierde rechtsbijstand in fiscale zaken beperkt. Dit geldt zelfs in het geval een boete wordt opgelegd of als bezwaar ingediend moet worden. In Nederland is rechtsbijstand op grond van art. 18 Grondwet een sociaal grondrecht. De wet stelt regels omtrent het verlenen van rechtsbijstand aan minder draagkrachtigen. De wetgever heeft uitvoering gegeven aan lid 2 in de Wet op de rechtsbijstand (WRB). Deze wet bepaalt wanneer gefinancierde rechtsbijstand wordt verleend aan minder draagkrachtigen. Ten aanzien van fiscale zaken is een tweetal uitzonderingen relevant.
De eerste is: als het rechtsbelang waarop de aanvraag voor gefinancierde rechtsbijstand betrekking heeft, de uitoefening van een zelfstandig beroep of bedrijf betreft. Deze bepaling dient te voorkomen dat ondernemingsrisico's op de overheid worden afgewenteld, maar zorgt er tevens voor dat bijvoorbeeld zzp'ers hier geen gebruik van kunnen maken.
De tweede uitzondering op gefinancierde rechtsbijstand is als: "het een belang betreft waarvan de behartiging redelijkerwijze aan de aanvrager zelf kan worden overgelaten, zo nodig met bijstand van een andere persoon of instelling van wie onderscheidenlijk waarvan de werkzaamheden niet vallen binnen de werkingssfeer van deze wet."

Het Besluit rechtsbijstand- en toevoegcriteria sluit daarnaast nog een aantal fiscaal gerelateerde activiteiten expliciet uit van gefinancierde rechtsbijstand, te weten: "d. het doen van belastingaangifte; e. het indienen van een bezwaarschrift in een belastingzaak, indien het bezwaar uitsluitend betrekking heeft op een geschil van feitelijke of rekenkundige aard; f. het vragen van kwijtschelding van een belastingschuld; g. het vragen van een voor beroep vatbare beslissing tenzij

de aanvraag uitvoerig wordt gemotiveerd; (...) h. het indienen van een andere aanvraag bij een bestuursorgaan om een besluit te nemen." 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 er vooral in het fiscale recht voor dat maar weinig belastingplichtigen effectief gebruik kunnen maken van deze voorziening.[286]

Met betrekking tot het taalgebruik van rechters en belastingambtenaren is het onbegrijpelijk dat beslissingen worden genomen over de financiële positie van burgers terwijl niet afgestemd wordt of de betrokkene het besluit of de beslissing daadwerkelijk begrijpt. Het is vergelijkbaar met een dokter die in medische vaktermen uitlegt wat een patiënt mankeert. Dit kan ertoe leiden dat deze burgers zich ofwel onterecht neerleggen bij het besluit of onterecht rechtsbescherming gaan zoeken. Verder is het naar mijn mening belangrijk dat Nederland in de tijd een meertalige samenleving is geworden. De voorlichting in een vreemde taal is bij de Belastingdienst maar vooral bij de rechterlijke macht slechts in uitgeklede vorm beschikbaar terwijl voorlichting belangrijk is voor een burger om zijn of haar rechtspositie in te kunnen bepalen. Verder meen ik dat burgers recht hebben op een begrijpelijke uitspraak door de Belastingdienst of rechterlijke macht. Dit is uit moreel oogpunt maar onder meer ook op grond van het VN-verdrag handicap. Op basis van dit verdrag is de Nederlandse overheid immers verplicht die communicatieve voorzieningen te bieden waardoor mensen met een verstandelijke beperking evengoed toegang hebben tot een effectieve rechtsbescherming als mensen zonder beperking.[287]

<u>Onderzoek 8 Klachtgedrag en conflictmanagement</u>
Uit onderzoek naar extreem geëscaleerde conflicten blijkt dat er 280.000 burgers zijn met ernstige psychische aandoeningen. Verder is te zien dat het aantal conflict ten tussen overheid en burgers groeit. Individualisering en de nadruk op zelfredzaamheid zijn daar debet aan. Mensen die hun verhaal niet kwijt kunnen komen naar de overheidsbalie of gaan conflicten aan. De Belastingdienst is niet toegankelijk. "De burger vecht zich soms dood en het systeem zit in de automatische piloot". Zeker als conflicten gaan escaleren is te zien dat medewerkers zich steeds meer gaan terugtrekken. Managers zien de conflictdossiers als 'collateral damage' van het grote bureaucratische proces. Hierdoor ontbreekt ook de mentale steun aan de behandelaar die zelf in het conflict zit. Verder speelt de huidige organisatie van de Belastingdienst escalatie 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 houden over een dossier. Dit zorgt ervoor dat niet alleen de organisatie zo moet worden ingericht dat het fenomeen 'veelklagers' wordt erkend (bijv. manager verwijst door naar conflictdeskundige binnen de Belastingdienst, ondersteunt de betreffende ambtenaar of regelt een gebouwverbod) maar ook het geautomatiseerde systeem moet hierop worden aangepast. Anders gezegd, als er gekozen is voor een aanpak en oplossing van het conflict mag het niet zo zijn dat het geautomatiseerde systeem allerlei belastingaanslagen gaat opleggen.[288]

In het rapport 'Het probleem is vaak groter dan de klacht' wordt eveneens gesteld dat het belangrijk is om de klager als uitgangpunt te nemen en niet het systeem van de Belastingdienst.[289]

---

[286] M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, *WFR* 2018/212.
[287] M.B.A. van Hout, Begrijpelijke taal voor allemaal!, NLFW 2019/4.
[288] V. Crijns en R. Dautzenberg, D. Vingerhoets met medewerking van M. Barendrecht, Lastposten. Belastindienst, burger en conflictdossiers, September 2016, Extreem lastig gedrag. Een alternatieve aanpak, Tijdschrift conflicthantering 2018, Middelrapportage project Borging overige middelen en processen. Conflictmanagement (intern rapport van de Belastingdienst, niet gedateerd), W. Boonstra, Beter omgaan met querulanten, Nieuwe aanpak conflictdossiers Belastingdienst, Binnenlands bestuur 2018, p. 24-27, W.Boonstra, Conflciten kosten fiscus miljoenen, Onderzoek langlopende dossiers Belastingdienst, Binnenlands bestuur, p.8.
[289] Y. van den Boer en P. Oomen, Het probleem is vaak groter dan de klacht, Belastingdienst oktober 2018.

Kwaliteitsonderzoek laat zien dat de klacht wordt opgelost maar dat het grote probleem blijft bestaan of dat de klacht voor de klager niet is opgelost. Als oorzaken van de klachten wordt genoemd: - de klager heeft het gevoel heeft te worden genegeerd, steeds terugkerende fouten of omdat de klager met de klacht het gevoel heeft dat er toch nog iets geregeld kan worden omdat ze steeds te horen kregen dat de betreffende medewerkers niets kon doen (p. 10).

Onderzoek 9 Fiscale vakliteratuur

Dit is een volstrekt willekeurige verzameling van onderzoeken uit fiscale vakliteratuur waaruit blijkt welke knelpunten er spelen bij de rechtsbescherming van burgers.

- Het is moeilijk om een aanspreekpunt te krijgen bij de Belastingdienst. Veel van de communicatie gaat via de Belastingtelefoon. Daar wordt om verschillende redenen niet altijd goed antwoord gegeven op vragen. Verder weten medewerkers van de Belastingdienst vaak niet wie waarvoor verantwoordelijk is. Dit laatste speelt vooral als vragen worden gesteld of er problemen zijn over niet alledaagse kwesties.
- Belastingrecht is uitzonderlijk complex zelfs ten aanzien van eenvoudige zaken zoals een koopwoning. Hierdoor is het moeilijk voor burgers maar ook voor professionals om een fiscale rechtspositie in te kunnen schatten. Veel is afhankelijk van feiten, Kraakwachtersarrest, aftrekbare kosten (zie arrest over aftrekbaarheid Tena Lady). De uitkomsten van fiscale procedures zijn daardoor ook moeilijk te voorspellen. Verder wordt vaak niet goed nagedacht over fiscale wetgeving. Er zijn jaarlijkse wettelijke aanpassingen (belastingplan) en daardoor continu aanpassingen in het fiscale recht. Die gehaaste wetgeving kan er dus voor zorgen dat een rechtmatige uitvoering van de belastingwet leidt tot onrechtvaardige uitkomsten (bijv. zaak waar een vrouw die vanwege huiselijk geweld niet thuis kon wonen geen heffingskorting kreeg (IACK) omdat ze in een blijf-van-je-lijfhuis zat en dat was geen officieel woonadres[290]).
- Informatie, hulp of bijstand (niet zijnde bij de Belastingdienst) is vaak beperkt beschikbaar en doorgaans heel duur. Met name de urentarieven van belastingadvieskantoren zijn vaak hoog (vanwege het gebrek aan fiscalisten en waarschijnlijk de grote vraag). Deze kosten worden niet vergoed of slechts beperkt vergoed (in een procedure). Alternatieven zijn er bijna niet. Hierdoor wordt vaak niet geprocedeerd omdat het belastingnadeel dan lager is dan de kosten. Soms is dit zelfs een troef van de Belastingdienst om burgers die commerciële bijstand hebben te 'dwingen' een compromis te sluiten. De procedures zelf zijn overigens (nagenoeg) kosteloos en er geldt geen verplichte procesvertegenwoordiging in reguliere belastingzaken. Bij civielrechtelijke procedures (invordering en soms informatieverzoeken van de fiscus) geldt dit wel.
- Krukkert: boetes opgelegd door inspecteur. Verzuimboetes automatisch. Tijdje was er een ontmoedigingsbeleid om standaard bezwaar af te wijzen. Check of dit nog zo is.
- Schending van privacy doordat informatie wordt opgevraagd t.a.v. bonuskaarten, museumkaart (maar ook verklaringen van derden, bij herhaling informatie vragen en waar het onderzoek op is gericht) alles kan worden opgevraagd maar geen rechtsbescherming t.a.v. administratieplichtigen. Kostenvergoedingsbeschikking geeft geen rechtsbescherming = dode letter in de wet. Nooit afgegeven. Zie rapport
- Vergelijkbaar probleem bij de informatiebeschikking. Civiele procedure altijd nog mogelijk. Wordt regelmatig gebruikt door de BD. Nu procedure HR of

[290] Hoge Raad@ met conclusie AG Wattel).

belastingplichtige gedwongen kan worden om alle emails (ook van personeel) te overleggen op grond van art. 47 AWR.

- Gesloten systeem van rechtsbescherming al dan niet in samenhang met civiele rechter. Civiele rechter te dure vanwege verplichte procesvertegenwoordiging en de openbaarheid van de procedures waardoor gegevens publiekelijk bekend worden.
- Adviezen (eigen adviezen of derden) HT en uitleg leidt tot discussie (mandatory disclosure) verdere erosie van rechtsbescherming
- Civiel kort geding via 47 AWR bij derdenonderzoeken nadeel dan openbaar civiel kort geding en de kosten. Civiele rechter moet überhaupt niet oordelen over fiscale zaken. Zie die zaak van ervan van rechter Hoge Raad Inkomstenbelasting + naheffing.
- Art. 67 AWR t.a.v. derdenonderzoeken (alleen 272 Sr maar er is geen geheimhoudingsplicht. Wordt wel gesteld door de BD. Grenzen v.d. wet opzoeken door BD. ([redacted] ook een voorbeeld van power play in dit verband). Geen inzage t.a.v. derdenonderzoek bij cliënten (om controle technische reden)
- Met name beroepsprocedures bij de rechter duren over het algemeen lang (streven is: bezwaar 6 mnd (= Belastingdienst), 1,5 jaar RB, 2 jaar hof, 2 jaar HR, 2 jaar verwijzing).
- Bij geschillen kan de belastingrente en invorderingsrechte flink oplopen. Bovendien is het verkrijgen van uitstel van betaling van het bedrag dat in geschil is, met name in de beroepsfase een probleem omdat de Belastingdienst hierover moet beslissen en dan meestal zekerheid vraagt (bijv zaak van drankenhandel die failliet ging tijdens de beroepsprocedure omdat de naheffingsaanslag niet betaald kon worden terwijl nu juist die aanslag in geschil was). Procederen levert dus voor belastingplichtigen in allerlei opzichten een groot risico op terwijl voor de Belastingdienst het risico beperkt is.
- Inzage (nu zeker in Corona moeilijk) maar wisselend wat er in het dossier zit. Verder is er soms discussie over wat in het dossier behoort te zitten. Vaak zit er bijvoorbeeld het derdenonderzoek niet in.
- De belastingdienst heeft enorm veel bevoegdheden. Dit is vaak nodig om niet-compliant gedrag aan te kunnen pakken. Burgers kunnen daardoor ook in de knel komen of het kan voorkomen dat sommige ambtenaren deze bevoegdheden niet altijd op gepaste wijze aanwenden (bijv. dreigen met boetes als je het standpunt van de Belastingdienst niet accepteert[291]). Bovendien hebben veel adviseurs momenteel erg het gevoel dat zij in de 'bad guys' zijn en dat wetgeving heel formeel en ambtelijk wordt toegepast met weinig oog voor de menselijk maat. Bij de Belastingdienst is eveneens te horen dat medewerkers niet de bevoegdheden hebben om de gepaste maatregelen te nemen. Daarbij moet namelijk niet worden vergeten dat er vaak ook een deel van de burgers of gemachtigden ernstig misbruik maakt van fiscale rechten (bijv. 150 WOB verzoeken om proceskostenvergoedingen te kunnen krijgen of het opvragen 120 ordners omdat een recht is).
- Aansprakelijkheidsbepalingen Invorderingswet (36 bepalingen) waarbij niet altijd de mogelijkheid is om effectief verweer te voeren. Dat geldt bijvoorbeeld bij art. 36, lid 4 INv. Wet in samenhang met art. 7 Uitv. Besluit Invorderingswet.
- Systeem van rechtsbescherming bij invorderingszaken is erg ondoorzichtig met vier verschillende rechtsingangen. Bovendien wijkt dit systeem af ten opzichte van de heffing.

[291] Zie artikel [redacted] artikel over boetes aan belastingadviseurs en het wetvoorstel per 1/1/2020 inzake naming en shaming van belastingadviseurs op de website van de Belastingdienst, najaar 2019 bij SDU@

- Intrekken BTW nummer bij vermoeden van fraude valt buiten gesloten stelsel van rechtsbescherming hetzelfde geldt t.a.v. het niet (opnieuw) uitreiken van een BTW nummer.check@
- Partnerbegrip in fiscale wetgeving is ook geschreven voor een computer net als bij toeslagen om kosten uitvoering te beperken. MvT@
- Art. 66 SW (met onmiddellijke ingang) eeuwigdurende mogelijkheid van BD om na te vorderen.
- VA's die doorlopen en die door Bpl. Niet stopgezet worden Checken.
- Erfbelastingaangifte, niet vereiste aangifte.

Mogelijk relevante bronnen:

- https://www.wodc.nl/onderzoeksdatabase/2406-geschilbeslechtingsdelta-2014.aspx
- https://www.wodc.nl/onderzoeksdatabase/2595-geschilbeslechtingsdelta-kleine-bedrijven.aspx
- https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/RM-2018-3.pdf
- klantwaarderingsonderzoeken Rechtspraak (https://www.rechtspraak.nl/Organisatie-en-contact/Organisatie/Raad-voor-de-rechtspraak/Jaardocumenten)
- Jaarverslagen Nationale ombudsman, https://www.nationaleombudsman.nl/de-nationale-ombudsman/jaarverslagen
- Vernieuwingsplan 2020 Belastingdienst, https://over-ons.belastingdienst.nl/over-de-belastingdienst/hoe-vernieuwen-we/
- Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid, Weten is nog geen doen. Een realistisch perspectief op redzaamheid, Den Haag 2017 <https://www.wrr.nl/publicaties/rapporten/2017/04/24/weten-is-nog-geen-doen>
- J.A. Smit, Nationale ombudsman en fiscaliteit, Deventer: Wolters Kluwer 2012 en zijn terugkerende rubriek in het Maandblad Belastingbeschouwingen.
- Fiscale Monitor (2010-2019).
- Jaarplan Belastingdienst 2020, https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst
- Harrie van Rooij, Margit van Wessel & Noelle Aarts, Over zelfredzame burgers gesproken, hoe ambtenaren een buigzaam burgerschapsideaal vormgeven,
- Motie van Pieter Omzigt: Kamerstuk 31 066, nr. 468.
- Kamerstukken: https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-31066-594.html
- J.P.H. Donner e.a., Omzien in verwondering 2, Eindadvies Adviescommissie uitvoering toeslagen, Den Haag 2020
- J.P.H. Donner e.a., Omzien in verwondering 1, Tussenrapport Adviescommissie uitvoering toeslagen, Den Haag 2019
- L.G.M. Stevens. "Behoefte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden", Weekblad Fiscaal Recht 2018/236.
- P. Baker en P. Pistone, Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, 2018 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights, Amsterdam: IBFD 2019
-M.W.C. Feteris. "Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016", gepubliceerd in 2017.
- M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, *WFR* 2018/212.
- M.B.A. van Hout, begrijpelijke taal voor allemaal, NL Fiscaal 2019
- Pasquale Pistone en Philip Baker, (overzicht 42 landen) https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/2018%20OPTR%20General%20Report%20%28Final%29%20%28002%29.pdf Polen kan ombudsman ook klacht indienen bij het constitutioneel Hof, Constitutionele toetsing, Prodecon en Argentinie (nog andere zuid amerikaanse landen?)
- A. Currie, 'Moving access to justice 'upstream' from the courts', in B. Hubeau, A. Terlouw, & M. Westerveld (red.), Access to Justice: Yesterday, Today, Tomorrow 2015 special issue Recht der Werkelijkheid 2015 (36) 3 [staat bij rechtssociologie of oude nummers RdW] 31 ff 31 the legal problems faced by the public rather than the problems that are resolved in the formal justice system

- EATLP, Tax Procedures, Amsterdam: IBFD 2020.
- IFA Taxpayers Rights
- Onderzoek belangrijkste knelpunten in contacten met de Belastingdienst.@
- Functioneren belastingtelefoon (juridisch (onderzoek P. Essers) en praktisch (div. onderzoeken Belastingdienst en Van Hout) Jaarverslag Nationale Ombudsman 2018 continu klachten over bereikbaarheid belastingtelefoon. Zie ook spreadsheet met aantal telefoontjes dat wordt weggedrukt (+ artikel van hout met exacte aantallen).
- Onderzoek Ministerie van Financien oorzaken van geschillen (heel oud)
https://projects.propublica.org/graphics/eitc-audit
- https://jaarverslag.raadvanstate.nl/2019/, https://jaarverslag.raadvanstate.nl/2019/wp-content/uploads/sites/7/2020/04/Raad-van-State-jaarverslag-2019_H1-Beschouwing.pdf
p. 8 De samenleving wordt complexer, dus wet- en regelgeving ook. De complexiteit van regelgeving gaat omwille van de uitvoerbaarheid vaak gepaard met digitalisering. Met bijzondere omstandigheden van burgers wordt in de besluitvorming dan geen rekening gehouden. 'Computer says no'.
- VAR preadviezen 2020, Maatwerk in het bestuursrecht 2020.
- J. de Jong en G. Rizvi, The State Access. Success and Failure of Democracies to Create Equal Opportunities, AsH Institute for democratic Governance and InnovationHavard Kennedy School Cambridge, Brookings Institution Press, Washington D.C.@
- H.A. Elbert, Column, TFB 2020
- Column Guido de Bont TFB 2020
- Van visie naar actie. Cultuuronderzoek Belastingdienst, 30 april 2020, Deloitte
- ECLI:NL:GHAMS:2020:1408
- Hoge Raad 28 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1051 (een voorbeeld voor Kafka methode)
https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2019:1051
- Hof Arnhem-Leeuwarden 31 maart 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:2278, V-N 2020/29.5
oordeelt dat de overschrijding van de bezwaartermijn niet verschoonbaar is. Als iemand dakloos wordt, moet binnen vijf dagen een briefadres worden gekozen. De reden van het dakloos worden, is niet relevant.
L.G.M. Stevens, Onbarmhartige integriteit, WFR 2020 of 2019
L.G.M. Stevens Nieuwe dynamiek in het fiscale MKB beleid, RB uitgifte juni 2020
L.G.M. Stevens column over verjaardag en zwartmaken Belastingdienst, WFR
- Scriptie [redacted] over trias politica. +[redacted] natuurlijk@
- G. Vonk, Inkomensafhankelijke toeslagen in zwaar weer, NJB 2020/1050
- Werken aan behoorlijkheid. De Nationale ombudsman in zijn context, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2017.
- Marlies van Eck, Mark Bovens en Stavros Zouridis, Algoritmische rechtstoepassing in een democratische rechtsstaat, *NJB* 2018/2101
- M.A.P. Bovens & S. Zouridis , 'Van street-level bureaucratie naar systeem-level bureaucratie. Over ICT, ambtelijke discretie en de democratische rechtsstaat', NJB nr. 2, 2002 p. 65-74.
- https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/172-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming/
- https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/naast-de-meldplicht-klopt-er-nog-meer-niet-geef-de-ondernemer-bij-in-de-afgelopen-5-jaren-te-veel-betaalde-btw-altijd-toegang-tot-de-fiscale-rechter/
https://www.taxlive.nl/media/4212/jaarverslag-integriteit-2019-ministerie-van-financien.pdf
https://www.hertoghsadvocaten.nl/nl/nieuws/hertoghs-beschouwt/173-lacunes-in-de-fiscale-rechtsbescherming-deel-2/#_ftn1
-enquete Belastingdienst medewerkers FNV over de angst cultuur december 2019.
- Kamerbrief over reorganisatie belastingdienst (ontvlechting drie onderdelen)
file:///C:/Users/Diana/Downloads/kamerbrief-aanpak-versterking-besturing-belastingdienst-toeslagen-en-douane.pdf

- WOB documenten dat CAF mogelijk ook in belastingzaken is toegepast. <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/wob-verzoeken/2019/11/15/besluit-op-wob-verzoek-over-combiteam-aanpak-facilitators-caf
En:
https://www.rijksoverheid.nl/documenten/wob-verzoeken/2020/06/24/besluit-wob-verzoek-verslagen-managementteam-fraudebestrijding
- Rapport NO2019/005 'Invorderen vanuit het burgerperspectief'.:
- De Staatssecretarissen van Financiën hebben de derde voortgangsrapportage 2019 van de Belastingdienst naar de Tweede Kamer gestuurd.
- Parkeerbelasting. Aanrijding met een hond. Van overmacht alleen sprake in een noodsituatie of spoedeisende situatie. Het beroep op overmacht slaagt niet.
http://deeplink.rechtspraak.nl/uitspraak?id=ECLI:NL:RBAMS:2020:1069
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 december 2019, nr. 2019-0000214241, *V-N 2020/7.4*
- [redacted] TFB 2020/3-9.
- In Nederland heeft gemiddeld 14,3% van de G10 inwoners een schuld bij de Belastingdienst (p. 14), B. van Logtestijn, D. Abbringh, K. Jochemsen en M. Broere, Eindhoven: onderzoek armoede en schulden en toekomstperspectief, Purpose: Maart 2020, beschikbaar via internet o.a.<https://docplayer.nl/185497827-Eindhoven-onderzoek-armoede-en-schulden-en-toekomstperspectief-eindrapportage.html

[redacted], TFB 2019/5-6-30