



Menselijke maat: toepassing in de fiscale uitvoeringspraktijk (Belastingen).

Versie 1.01, 15 december 2020
Corporate Dienst Vaktechniek

Inhoud

Voorwoord	2
1. Aanleiding	3
2. Begrip	3
3. Menselijke maat en uitvoeringspraktijk BD/Blauw	5
3.1 Werkzaamheden BD/Blauw	5
Dienstverlening	5
Individuele rechtstoepassing	5
3.2 Over handelingsruimte	5
Handelingsruimte en freies Ermessen	5
Beslisruimte en de abbb	6
Beslisruimte en art. 4:84 Awb	7
Beslisruimte en boete.....	7
Beslisruimte en invordering.....	7
Beslisruimte en rechtsbescherming	8
Beslisruimte en hardheidsclausule	8
Beslisruimte en uitvoeringsgevolgen	8
3.3 Maatstaf	9
4. Samenvattende conclusie	9

Voorwoord

Dit memo "Menselijke maat: toepassing in de fiscale uitvoeringspraktijk." is gemaakt door de landelijk vaktechnisch coördinatoren formeel recht van de Corporate Dienst Vaktechniek (hierna Vaktechniek); dit naar aanleiding van de discussie over het thema "menselijke maat". Een belangrijk onderdeel van menselijke maat is het rekening houden met de bijzondere omstandigheden van het geval. Welke ruimte het recht daarbij biedt, is het onderwerp van dit memo.

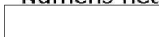
Daarmee ziet het memo op de individuele rechtstoepassing, maar de menselijke maat gaat ook over de manier waarop we met onze burgers en bedrijven communiceren. Veel kan digitaal, maar hoe krijg je als burger of bedrijf menselijk contact met de Belastingdienst? Het gaat ook over de vraag of zij onze brieven en berichten begrijpen, krijgen zij passende antwoorden op hun vragen bij de Belasting Telefoon? En zelfs over: hoe leggen we uit op welke wijze we onze selecties in het toezicht maken en hoe we de voor behandeling geselecteerde belastingplichtigen vormgeven. Deze voorbeelden maken ook gelijk duidelijk dat vrijwel alle organisatieonderdelen door het thema geraakt worden.

Binnen Vaktechniek hebben we een verkenning gedaan waarbij we, naast de individuele rechtstoepassing, ook kwamen op de rol van wet- en regelgeving, de keuzes die we maken in de handhaving, de manier waarop we met belastingplichtigen omgaan bij de rechtstoepassing, de ruimte die we hebben om de nodige individuele aandacht te geven en hoe we kunnen leren het beter te doen.

Met de directies UHB, FJZ en I&S zijn we als Vaktechniek bezig om het begrip verder te verkennen en te kijken hoe we de menselijke maat, samen met de andere organisatieonderdelen in onze uitvoering (verder) vorm kunnen geven. Maar er zijn meer plaatsen binnen de Belastingdienst waar wordt nagedacht over en gewerkt aan diverse aspecten van of gerelateerd aan de menselijke maat.

Als je geïnteresseerd bent in de andere dimensies van de menselijke maat, dan kan je binnenkort op het intranet een artikel vinden over onze verkenning met een aantal achtergrondstukken die voor deze verkenning gebruikt zijn. Het memo "Menselijke maat toepassing in de fiscale uitvoeringspraktijk" geeft een goede leidraad voor de uitvoering. De praktijk van de rechtstoepassing is natuurlijk altijd gevarieerder. Schroom daarom niet om dilemma's voor te leggen aan de vaktechnisch adviseur of vaktechnisch coördinator. Deze kunnen beoordelen of een dilemma via de vaktechnische infrastructuur opgewerkt moet worden en daar zo nodig ook zorg voor dragen.

Namens het MT van de Corporate Dienst Vaktechniek,



1. Aanleiding

Het begrip 'menselijke maat' wordt in de Belastingdienst veelvuldig aangehaald als argument om een maatwerkoplossing te vinden voor een specifiek probleem. Hoewel het begrip al weer een aantal jaren in gebruik is, hebben de recente ontwikkelingen bij Toeslagen het begrip prominenter op de kaart gezet van politiek en Belastingdienst. Een uitspraak van de Raad van State (RvS)¹ heeft dit proces versterkt.

De roep om toepassing van de menselijke maat is groot en dan vooral in situaties waarin de toepassing van wet- en regelgeving op het oog onevenredig zwaar of oneerlijk uitpakt. Onduidelijk is evenwel wat het begrip precies inhoudt en in welke mate het begrip toepasbaar is in de fiscale uitvoeringspraktijk. In dit memo wordt een aanzet gegeven om het begrip en daarmee ook het toepassingsbereik nader te precisieren. Het onderwerp 'menselijke maat' is belangrijk, want het raakt aan de acceptatie door burgers van wet- en regelgeving en de uitvoering daarvan door de Belastingdienst (draagvlak; compliance). Daarmee raakt het ook de rol van de Belastingdienst.

Achtereenvolgens zal worden ingegaan op het begrip 'menselijke maat' in relatie tot de begrippen freies Ermessen en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb). Daarna zal worden besproken op welke onderdelen van de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst het begrip menselijke maat van toepassing kan zijn. Omdat dit memo vanuit Vaktechniek wordt geschreven, beperkt de nadere uitwerking zich tot de werkzaamheden rond de individuele rechtstoepassing, zoals die vorm krijgt in controle, heffing en invordering. Besproken wordt welke ruimte de Belastingdienst heeft om de menselijke maat toe te passen bij laatstgenoemde onderdelen van de uitvoeringspraktijk.

Geconcludeerd wordt dat het begrip 'menselijke maat' geen nieuw fenomeen is met een eigen juridische betekenis, maar dat het een uitdrukking is van een behoefte aan maatwerk. In die behoefte kan slechts worden voorzien binnen de tot nu toe bekende juridische kaders van wet- en regelgeving, 'freies Ermessen', algemene beginselen van behoorlijk bestuur en de hardheidsclausule. Het begrip menselijke maat creëert dus niet zelf een mogelijkheid tot maatwerk. Wel draagt het begrip bij aan het inzichtelijk maken van situaties waarin de bestaande juridische regelgeving tot onbedoelde of ongewenste situaties leidt.

2. Begrip

Het begrip 'menselijke maat' wordt al langere tijd binnen het bestuursrecht gehanteerd, maar het is geen begrip waarvan de omschrijving vastligt. Het is ook niet een duidelijk afgebakend juridisch begrip dat terug te vinden is in wet- en regelgeving, jurisprudentie of in de juridische literatuur. De reikwijdte van het begrip zal daarom moeten worden afgeleid van de context waarin dit begrip gebruikt wordt.

In stukken van de Nationale Ombudsman wordt het begrip met name in verband gebracht met dienstverlening: vaker bellen, vaste contactpersoon, goede vastleggingen, goed luisteren, begripvol zijn, transparantie.

Het rapport *Regels en ruimte – Verkenning Maatwerk in dienstverlening en discretionaire ruimte* (ministeries SZW en Financiën, september 2019)² en de kabinetsreactie hierop plaatsen het begrip maatwerk in de context van zowel dienstverlening als de rechtstoepassing in een concreet geval. Over het nemen van besluiten wordt opgemerkt dat de overheid bij zijn taak de wettelijke ruimte

¹ RvS 23 oktober 2019, nr. 201900753/1/A2, ECLI:NL:RVS:2019:3535

² <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/01/16/kabinetsreactie-rapport-ruimte-voor-regels-maatwerk-in-dienstverlening>

voor maatwerk bij bijzondere omstandigheden beter moet gaan benutten en niet blind de eigen beleidsregel moet volgen. Het toepassingsbereik van het begrip menselijke maat wordt hiermee dus ruim en omvat in feite het totale palet aan overheidshandelen.

Bij de individuele rechtstoepassing zijn behalve de wijze waarop de Belastingdienst het juridische kader toepast ook andere elementen te benoemen die bepalen in hoeverre de menselijke maat wordt ervaren. Procedurele afspraken, menselijke interactie en de wijze waarop emoties en vertrouwen in de contacten tussen de medewerkers van de Belastingdienst en burgers en bedrijven tot uitdrukking komen zijn evenzeer van groot belang³. Deze elementen zijn in deze notitie niet verder uitgewerkt. Het verdient echter aanbeveling om dit in een overkoepelende beschouwing wel te doen. Deze notitie gaat met name in op de ruimte voor maatwerk binnen het juridische kader.

In de fiscale jurisprudentie komt het begrip 'menselijke maat' tot nu toe vrijwel niet voor. In de procedure ECLI:NL:RVS:2017:1861 doet weliswaar de belanghebbende i.v.m. de rechtstoepassing een beroep op de menselijke maat, maar omdat hij op andere gronden al gelijk krijgt, spreekt de RvS zich hier verder niet over uit. In ECLI:NL:RVS:2019:3536 spreekt de RvS impliciet over de menselijke maat. De RvS oordeelt over de toepassing van art. 26 Awir, en concludeert dat de Belastingdienst/Toeslagen discretionaire ruimte heeft bij de vaststelling van het bedrag dat wordt teruggevorderd. De RvS koppelt dit aan de toepassing van art. 3:4 Awb (evenredigheidsbeginsel). Rechtbank Rotterdam⁴ oordeelt in een geschil rond de Kinderopvangtoeslag dat de menselijke maat verloren gaat indien een klein verschil tussen het gefactureerde bedrag en de gemaakte kosten ertoe zou leiden dat een aanzienlijk bedrag moet worden terugbetaald.

Bovenstaande laat zien dat de reikwijdte van het begrip 'menselijke maat' ruim is, in ieder geval ziet op dienstverlening, maar dat het begrip ook in relatie wordt gebracht met de individuele rechtstoepassing, zowel waar het gaat om toepassing van beleid als van wetgeving. Het zal ook duidelijk zijn dat het niet een juridisch gedefinieerd fenomeen is dat op zichzelf ruimte biedt aan een bestuursorgaan om bepaalde gewenste beslissingen te nemen. Het is veel meer de uitdrukking van een behoefte om beslissingen te nemen die – zowel procedureel als inhoudelijk – door de burgers ervaren worden als 'menselijk'. Wat in dat geval onder 'menselijk' moet worden verstaan is overigens ook nog voor discussie vatbaar. De inkleuring hiervan kan sterk afhankelijk zijn van de persoonlijke situatie, de eigen morele overtuiging, etc.

'Menselijke maat' is dus de uitdrukking van een behoefte aan maatwerk, welke behoefte moet worden ingevuld in de praktijk. Dat betekent dat de vraag naar toepassing van het begrip uiteenvalt in twee vervolgvragen:

- Welke handelingsruimte heeft een bestuursorgaan?
- Een vraag naar de maatstaf.

Het is goed om te beseffen dat de behoefte aan maatwerk in de eerste plaats een behoefte is van burgers / belastingplichtigen. Dit vraagt van het bestuursorgaan om een benadering vanuit het burgerperspectief. Maar tegelijkertijd moet de vraag of er in de individuele rechtstoepassing ruimte is vanuit het juridisch perspectief beantwoord worden. Hier ligt een spanningsveld. Dit spanningsveld wordt nog vergroot doordat medewerkers – om uiteenlopende redenen – vaak behoefte hebben aan duidelijke richtlijnen (beslisboom, criteria, meetlat) aan de

³ Zie b.v. het rapport 'Objectivering en ontwikkeling van gewenst gedrag in onze werkrelaties' (d.d. 1-7-2019) dat in het kader van de doorontwikkeling van de uitvoerings- en toezichtstrategie binnen GO is samengesteld.

⁴ ECLI:NL:RBROT:2015:6483

hand waarvan hij kan beslissen. Invulling geven aan de beslisruimte die er is, blijkt in de praktijk daarom lastig.

Omdat dit memo bedoeld is voor de fiscale uitvoeringspraktijk van Belastingdienst/Blauw, zal de vraag naar de handelingsruimte worden uitgewerkt vanuit de juridische kaders die gelden voor BD/Blauw.

3. Menselijke maat en uitvoeringspraktijk BD/Blauw

3.1 Werkzaamheden BD/Blauw

In verband met het onderwerp onderscheiden wij hier twee categorieën werkzaamheden

- a) Dienstverlening
- b) Individuele rechtstoepassing

Bij beide categorieën vinden er werkzaamheden plaats en worden beslissingen genomen die direct of indirect raken aan burgers. In alle gevallen kan er dus behoefte zijn aan toepassing van de menselijke maat.

Dienstverlening

Bij dienstverlening gaat het er om dat de overheid de burger zo goed mogelijk van dienst is. Dienstverlening wordt maar in beperkte mate geraakt (en nauwelijks beperkt) door wet- en regelgeving. Het gaat dan over communicatie, omgangsvormen, de burger serieus nemen etc. Hier is in beginsel veel ruimte om maatwerk te leveren, zij het dat de massaliteit het niet altijd mogelijk maakt om grote groepen belastingplichtigen individueel te bedienen. Voor zover de normatiek uit de Awb van toepassing is, moet een bestuursorgaan zorgvuldig en behoorlijk handelen. Dienstverlening is niet zozeer van Vaktechniek, daarom wordt dit aspect hier niet verder uitgewerkt. De concrete invulling van de 'menselijke maat' zal in eerste instantie bij CDC en KI&S belegd moeten worden.

Individuele rechtstoepassing

Bij de toepassing van de fiscale regelgeving gaat het om verschillende deelonderwerpen:

- Toezicht en gebruik van (met name informatie-)bevoegdheden
- Het nemen van (ambtshalve) beslissingen (met name belastingaanslagen, rente- en boetebeschikkingen)
- Invordering
- Bieden van rechtsbescherming (bezwaar en beroep, maar ook klachtbehandeling, WOB en AVG)

De vraag naar de handelingsruimte in de individuele rechtstoepassing is de vraag naar de beslisruimte die een bestuursorgaan heeft in een individueel geval. In de fiscaliteit kan deze vraag worden beantwoord aan de hand van het leerstuk 'freies Ermessen', en de literatuur en de jurisprudentie over de abbb. Ook geeft de landsadvocaat in zijn *Advies over gebruik juridische ruimte* aanknopingspunten (-> AWB toolbox).

3.2 Over handelingsruimte

Handelingsruimte en freies Ermessen

Het begrip 'freies Ermessen' ziet op de beslisruimte van de inspecteur (ontvanger) of hij in een individueel geval van zijn bevoegdheden gebruik maakt (beoordelingsruimte) en hoe hij hiervan gebruik maakt (inhoudelijke ruimte).

In het toezicht heeft de inspecteur veel beslisruimte. De inspecteur is in beginsel vrij om te kiezen welke aangifte in een onderzoek wordt betrokken, welke

onderwerpen en hoe diepgaand. Ook is er een grote mate van vrijheid bij de waardering van het bewijsmateriaal (wanneer is iets voldoende aannemelijk gemaakt). Evenzeer is er vrijheid om informatie te verzamelen via derdenonderzoeken. De grenzen worden vooral bepaald door de abbb (denk aan behoorlijkheid en fair play beginsel). Los van de vraag naar de maatstaf heeft de inspecteur hier dus veel ruimte om maatwerk te leveren.

De roep om toepassing van de menselijke maat komt vaak voort uit het feit dat belastingaanslagen en beschikkingen als onredelijk worden ervaren. Hierbij kan gedacht worden aan de aanslagen IB, voor zover deze zien op de Box 3 heffing of aan de beschikkingen belastingrente. In de fiscaliteit is echter meestal sprake van zogenoemde gebonden beschikkingen. Dat wil zeggen dat de wetgever strikte normen heeft opgesteld waardoor het bestuursorgaan bij het nemen van de beschikking geen ruimte heeft om een eigen afweging te maken. Omdat meestal sprake is van gebonden beschikkingen zal de onredelijkheid van de beschikking doorgaans onverbrekelijk samenhangen met de regelgeving zelf. In feite zegt de belastingplichtige dat hij de achterliggende regelgeving onredelijk vindt. Maar uit de jurisprudentie blijkt dat het de inspecteur niet is toegestaan om de redelijkheid van de wet te toetsen: hij moet ook een onredelijke wet uitvoeren. Ook de rechter heeft hier in de meeste gevallen geen ruimte om tot een maatwerkoplossing te komen. In verband hiermee wordt gewezen op artikel 11 van de Wet Algemene Bepalingen:

De regter moet volgens de wet regt spreken: hij mag in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid der wet beoordeelen.

De enige escape ligt in het toetsen van een wettelijke bepaling aan internationale verdragen (denk bijvoorbeeld aan artikel 1 Eerste protocol EVRM). Hierna wordt ook nog toegelicht dat onder omstandigheden de abbb kunnen leiden tot een beslissing in afwijking van de wet.

De wettelijke regeling rond de forfaitaire rendementsheffing over het vermogen (Box-3-heffing) is een bewuste keuze van de wetgever. Zo ook de wettelijke bepalingen rond de belastingrente. Dit zijn twee voorbeelden waar de inspecteur geen ruimte heeft om eventuele onredelijke elementen te neutraliseren.

In het toezicht heeft de inspecteur duidelijk meer ruimte om keuzes te maken. Maar staat een correctie eenmaal vast, dan is er eigenlijk vrijwel geen ruimte meer om de correctie niet te formaliseren. Zolang er echter onzekerheid is over de hoogte van een correctie dan wel anderszins sprake is van geschillen, biedt het instrument van de vaststellingsovereenkomst soms wel de mogelijkheid om tot een maatwerkoplossing te komen. Hetzelfde geldt voor de formalisering van de belastingschuld: art. 64 AWR kan dan een praktische, doelmatige en dus maatwerkoplossing bieden.

Beslisruimte en de abbb

De abbb geven een normenkader voor het handelen van het bestuursorgaan. Zij bepalen daarmee mede de beslisruimte van de inspecteur. Toepassing van één of meer van deze beginselen kan onder omstandigheden meebrengen dat de inspecteur van de wet moet afwijken. Zo kan een aanslag, die overigens conform de wet is opgelegd, worden verminderd als deze in strijd met het gelijkheidsbeginsel of met het vertrouwensbeginsel is opgelegd. De abbb geven de inspecteur dus niet zo zeer keuzeruimte, ze dwingen de inspecteur onder omstandigheden om een beslissing te nemen die afwijkt van de wet en te komen tot een beslissing die beter aansluit bij wat in het algemeen rechtsbewustzijn als een juiste uitkomst wordt gezien.

De discussie rond toepassing van de menselijke maat spitst zich vaak toe op art. 3:4 Awb (evenredigheidsbeginsel): op grond van dit beginsel mag een beschikking voor betrokkene geen onevenredige gevolgen hebben. Daar waar de

wetgever bewuste keuzes heeft gemaakt moet het er doorgaans voor worden gehouden dat daarmee de gevolgen voor de individuele burgers door de wetgever ook zijn beoogd, ook als deze gevolgen als onevenredig worden gevoeld. Denk in dit verband aan Box-3-heffing en belastingrente.

In de literatuur is in het verleden aandacht besteed aan de vraag in hoeverre het evenredigheidsbeginsel de inspecteur de ruimte geeft (of zelfs dwingt) om tot een maatwerkoplossing te komen. Geconcludeerd kan worden dat de Inspecteur alleen dan ruimte heeft als hij de keuze heeft uit 2 handelwijzen die ieder voor zich *legem* moeten zijn. Zo had de inspecteur in het verleden de mogelijkheid om hetzij een aanslag ambtshalve te verminderen, hetzij een nadere voorlopige aanslag tot een negatief bedrag op te leggen. Beide handelwijzen zouden in overeenstemming met wet- en regelgeving zijn, maar hadden voor belastingplichtige een verschillende uitwerking voor de heffingsrente. Hier oordeelde de HR dat in zo'n situatie het evenredigheidsbeginsel meebrengt dat de inspecteur die weg moet bewandelen die voor de belastingplichtige het minst ongunstig is. Maar als de inspecteur geen bij wet of beleid geregelde, alternatieve handelwijze ter beschikking staat, biedt art. 3:4 Awb geen ruimte om tot een andere uitkomst te komen.

Beslisruimte en art. 4:84 Awb

Artikel 4:84 Awb bepaalt dat de inspecteur in beginsel overeenkomstig een beleidsregel moet handelen. Maar als toepassing van die beleidsregel voor een of meer belanghebbenden onevenredige gevolgen zou hebben heeft de inspecteur de bevoegdheid om van die beleidsregel af te wijken. Art. 4:84 Awb maakt daardoor maatwerk mogelijk maar alleen indien de reguliere uitvoering van beleid voor een bepaald geval wegens bijzondere omstandigheden onevenredig zou zijn met het door die beleidsregel te dienen doel. Zoals de Landsadvocaat in het advies over het gebruik van juridische ruimte van de Awb ook aangeeft, leent deze bepaling zich niet om de toepassing van maatwerk structureel op te baseren, omdat steeds sprake dient te zijn van bijzondere en onevenredige omstandigheden. Zoals hiervoor opgemerkt wordt het er doorgaans voor gehouden dat de wetgever door zijn bewuste keuze deze gevolgen voorzien en geaccepteerd heeft. In de fiscale jurisprudentie is tot nu toe ook vrijwel nooit een beroep op onevenredigheid van een beleidsregel (art. 4:84 Awb) gehonoreerd.

Beslisruimte en boete

Het opleggen van boetes is naar zijn aard maatwerk. Dit vloeit voort uit het karakter van boetes (is een vorm van strafoplegging). Ook het BBBB schrijft voor dat bij het opleggen van een boete alle individuele omstandigheden moeten worden meegewogen. De uiteindelijke toets is dat de boete passend en geboden moet zijn. Hier heeft de inspecteur dus veel ruimte voor maatwerk. De ruimte is echter niet onbeperkt. Zo hebben wetgever en beleidsmaker uitgangspunten geformuleerd (bedragen en percentages), waarin sommige omstandigheden al verdisconteerd zijn. De inspecteur zal deze uitgangspunten wel moeten volgen (eenheid van beleid en uitvoering), tenzij er in een individueel geval evidente strijd is met het evenredigheidsbeginsel. Alsdan bieden art. 3:4, lid 2 Awb en art. 4:84 Awb ruimte om (verder) maatwerk te leveren.

Beslisruimte en invordering

Veel van wat hier voor gezegd is over de beslisruimte van de inspecteur geldt ook voor de ontvanger. Illustratief voor de ruimte die de ontvanger heeft, is het arrest van de Hoge Raad BNB 2000/374. De HR toetste hier het invorderingsbeleid van een gemeente, in een geval waarin f 50 aanmaningskosten in rekening was gebracht bij het betekenen van een dwangbevel voor f 10 rioolrechten. De Hoge Raad oordeelde dat de rechter heeft te toetsen of het invorderingsbeleid bij afweging van de betrokken belangen in redelijkheid mocht worden gevoerd en verder of bij de beslissing tot uitvaardiging van een dwangbevel dat beleid mocht worden toegepast. Dat is volgens de Hoge Raad niet het geval indien bijzondere

omstandigheden in redelijkheid tot een afwijking van dat beleid noopten. Uiteindelijk oordeelt de Hoge Raad dat de gemeente haar invorderingsbeleid in het onderhavige geval in redelijkheid heeft mogen voeren.

Beslisruimte en rechtsbescherming

Rechtsbescherming wordt gevormd door een breed scala aan juridische instrumenten waarmee een belastingplichtige van zijn rechten gebruik kan maken om in zijn ogen onjuiste beslissingen te laten heroverwegen (in bezwaar en beroep), inzage kan krijgen (via WOB en AVG) en klachten kan indienen. Hoewel er voor de rechtsbescherming ook regels gelden met weinig discretionaire ruimte voor de inspecteur (zoals ten aanzien van termijnen) is het merendeel van de regels juist geschreven om zoveel mogelijk recht te doen aan de positie van belanghebbende. De inspecteur heeft hier veel ruimte als het gaat om de communicatie met betrokkenen, het transparant zijn en het heroverwegen van een eerder genomen besluit. Maar daar waar het gaat om het in bezwaar heroverwegen van een gebonden beschikking (zoals aanslag, rentebeschikking) blijft dezelfde achterliggende fiscale regelgeving bepalend voor de beslisruimte van de inspecteur.

Beslisruimte en hardheidsclausule

De roep om menselijke maat komt in de praktijk op in unieke individuele gevallen, maar ook in meer generieke gevallen. Daar waar de inspecteur die ruimte niet heeft, heeft de Minister een wettelijke bevoegdheid (art. 63 AWR) om voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard als die zich bij de toepassing van de belastingwet voordoen. Belastingplichtigen kunnen hiervoor een beroep op de hardheidsclausule doen. Uiteraard kan de handelend ambtenaar, geconfronteerd met een bepaalde uitkomst, (via de vaco) bij de bevoegde collega's⁵ informeren of deze situatie ondervangen zou kunnen worden door de hardheidsclausule.

Vaak hangt de behoefte aan maatwerkoplossingen samen met meer generieke situaties. Dan zal een beroep op de hardheidsclausule geen uitkomst kunnen bieden. Ter illustratie nog een keer de belastingrente: veel van de onvrede die belastingplichtigen voelen bij een rentebeschikking is terug te voeren op algemene fenomenen die samenhangen met bewuste keuzes van de wetgever. De fiscale wetgever heeft er bijvoorbeeld bewust voor gekozen om de verzuimgedachte van de Awb afwijkend van de Awb in te vullen. Niet de periode waarin iemand in verzuim is, maar het belastingjaar waarop de belasting betrekking heeft is uitgangspunt bij de berekening van de rente. Hierdoor kunnen zich situaties voordoen waarbij rente wordt berekend over de periode waarin het geld al bij de fiscus was. Dit komt relatief vaak voor. Oplossingen hiervoor zullen gevonden moeten worden in wetgeving dan wel (begunstigend of interpretatief) beleid.

Beslisruimte en uitvoeringsgevolgen

Voor al bij meer generieke situaties kan de beslisruimte worden ingeperkt door uitvoeringsgevolgen. Bijvoorbeeld als een menselijke-maat-oplossing leidt tot onevenredig veel werk, hoge kosten voor systeemaanpassingen of grote inkomstenderving voor de overheid.

⁵ Corporate Dienst Vaktechniek, onderdeel B&B, in overleg met FJZ. Het heeft geen zin belastingplichtigen zonder overleg met deze collega's te wijzen op de mogelijkheid een beroep te doen op de hardheidsclausule als dat in die casus toch vruchteloos zal zijn.

3.3 Maatstaf

Onderdeel van de toepassing van de menselijke maat is een vraag naar de maatstaf, wat neerkomt op: wat is nog redelijk en billijk. In veel gevallen zal er wel overeenstemming gevonden kunnen worden over de maatstaf als het gaat om aspecten als zorgvuldigheid, behoorlijkheid en dienstverlening. Maar als het gaat om de individuele rechtstoepassing wordt het een stuk lastiger. Hoe bepaal je de maatstaf als eenzelfde soort probleem zich voordoet bij een multinational en een particulier? Als een maatstaf een absoluut bedrag is, dan is duidelijk dat de impact bij een multinational anders is dan bij een particulier.

Het oordeel van het bestuursorgaan over de maatstaf, over wat redelijk en billijk is, blijkt in de praktijk soms afhankelijk van de persoonlijke voorkeuren van degene die de beslissing namens het bestuursorgaan neemt. Dit zou natuurlijk niet zo moeten zijn. Voorkomen moet worden dat willekeur ontstaat. Daarom mogen menselijke maatoplossingen niet afhankelijk zijn van de persoonlijke opvattingen van een individuele ambtenaar, maar zullen zoveel mogelijk geobjectiveerd moeten worden en de uitdrukking moeten vormen van wat het bestuursorgaan (de overheid) rechtvaardig en wenselijk vindt. Collegiale toetsing kan dit risico verkleinen.

De wijze waarop de medewerker van de Belastingdienst omgaat met procedurele afspraken, hoe zijn interactie is met de belastingplichtige en in hoeverre hij oog heeft voor emoties en de betekenis van vertrouwen in de onderlinge relatie zal altijd een sterk persoonlijk accent met zich meedragen. Toch bepalen ook deze elementen mede hoe de menselijke maat in het verkeer tussen Belastingdienst en burgers en bedrijven wordt ervaren. Het is daarom belangrijk dat medewerkers zich daar bewust van zijn.

4. Samenvattende conclusie

Menselijke maat is geen juridisch gedefinieerd fenomeen, maar is de uitdrukking van een behoefte aan maatwerkoplossing in individuele gevallen. Een belangrijk deel van de behoefte aan menselijke maat ziet op dienstverlening.

Toch is er ook binnen de fiscale rechtstoepassing een behoefte aan maatwerk. Maatwerkoplossingen komen vooral tot uitdrukking in goede dienstverlening, maar de speelruimte binnen de fiscale rechtstoepassing is beperkt. Deze moeten in de individuele gevallen altijd gevonden worden binnen de bestaande juridische kaders. Het leerstuk van freies Ermessen, de abbb, art. 4:84 Awb en de hardheidsclausule bieden deze kaders. Als de inspecteur buiten deze kaders treedt, zal sprake zijn van contra legem handelen.

Veel voorbeelden van beslissingen die door belastingplichtigen als onredelijk worden ervaren hangen namelijk samen met algemene fenomenen en zijn niet ingegeven door individuele omstandigheden. Over het algemeen zijn deze fenomenen het gevolg van bewuste keuzes van de wetgever. Het wegnemen van onredelijke uitkomsten van wet- en regelgeving ligt daarom vrijwel niet binnen de invloedssfeer van de inspecteur maar moet vooral gezocht worden binnen de invloedssfeer van de wetgever en de beleidsmaker.

Het onderwerp 'menselijke maat' is belangrijk, want het raakt aan de acceptatie door burgers van het optreden van de Belastingdienst (draagvlak; compliance).

Onderwerpen als freies Ermessen, abbb, contra legem handelen zullen blijvend onder de aandacht van medewerkers moeten worden gebracht.