

## **Fiscale ethiek:**

### **wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht**

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau<sup>1</sup>

*Belastingen betaal je om deel te kunnen uitmaken  
van een fastoelijke samenleving.<sup>2</sup>*

*Misschien dat jij mij op een zeker moment helpt.  
We hoeven niet te leven met een kasboek ernaast<sup>3</sup>*

#### Ten geleide

Dit preadvies gaat over fiscale ethiek. Uitgangspunt is dat belastingheffing dient om de maatschappelijke samenwerking te ondersteunen. De maatschappij is een vorm van samenwerking waarvan de deelnemers profijt hebben en dat scheidt wederkerige verplichtingen. De vraag is dan 'hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in?' Dit is een morele keuze. Naast dit perspectief van de feitelijke bijdrage die men levert is, er ook het aspect van gedrag jegens anderen. De relevante actoren zijn hier wetgever, Belastingdienst, rechter en belastingplichtige (en eventueel adviseur). Zij zullen ieder in hun onderlinge relaties de wederkerigheid en de integriteit van het belastingrecht moeten respecteren en levend houden.

In hoofdstuk 1 zal ik de idee van wederkerigheid in relatie tot maatschappelijke samenwerking, staat, recht en belastingheffing uiteenzetten. Vervolgens zal ik in hoofdstuk 2 laten zien hoe de belastingwetgever omgaat met zijn verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht; dit in relatie tot de andere fiscale actoren. In hoofdstuk 3 doe ik hetzelfde voor de Belastingdienst.

---

<sup>1</sup> Hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden en hoofddocent Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Center for Company Law, Universiteit van Tilburg; J.L.M.Gribnau@uvt.nl.

<sup>2</sup> John le Carré, NRC Handelsblad, 29 oktober 2010.

<sup>3</sup> H. Murakami, *Norwegian Wood*, Amsterdam, Atlas, 2007, p. 12.

## **I Wederkerigheid, maatschappij en fiscaliteit<sup>4</sup>**

### 1.1 Inleiding

Mens en samenleving kunnen niet bestaan zonder staat en belastingheffing. Belastingen maken namelijk een vitale staat en overheid mogelijk, die op hun beurt voorwaarde zijn voor individuele vrijheid en vreedzaam samenleven. Zonder belastingen die de overheid in staat stellen de maatschappij te ondersteunen en te waarborgen zou de menselijke vrijheid illusoir worden. In dit hoofdstuk zal ik de relatie tussen mens, samenleving (maatschappij), staat, overheid en belastingheffing uiteen zetten.

Uitgangspunt is dat de maatschappij een vorm van samenwerking is waarvan de deelnemers vruchten plukken; het is een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel. Dit collectieve samenwerkingsverband maakt welvaart en welzijn voor allen mogelijk. Een dergelijke samenwerking is gebaseerd op wederkerigheid. Tegenover de vruchten die men plukt van de arbeid van anderen, staat een verplichting zich in te spannen voor het welslagen van deze gemeenschappelijke onderneming. Voor niets gaat de zon op. Anders dan de markt waar wederkerigheid de vorm van ruilrechtvaardigheid heeft, is de samenwerking in de maatschappij minder grijpbaar en meer een kwestie van lange adem.

Men werkt samen met vele anderen, die men vaak niet kent, maar wiens inspanningen eveneens bijdragen aan het wederzijdse voordeel. Dit voordeel is anders dan op de markt niet direct te herleiden tot een individuele concrete bijdrage. We hebben bijvoorbeeld profijt bij dijken en een leger, maar kunnen die niet herleiden tot een bepaald bedrag aan belasting dat we hebben betaald. Bovendien zijn er soms voordelen waarvan niet iedereen profiteert; denk aan de bijstand, waar niemand graag in terecht komt. Toch is zo'n financieel vangnet onontbeerlijk en in ieder's belang.

Het bewustzijn van wederkerigheid lijdt onder het gegeven dat men samenwerkt met vele onbekende anderen, wiens directe bijdrage men meestal niet ziet, en het ontbreken van een concrete ruilverhouding. Een aanwijsbare tegenprestatie voor de eigen bijdrage ontbreekt immers, men ziet niet wat men hier en nu terugkrijgt voor de eigen bijdrage. Men realiseert zich in een grootschalige maatschappij ook minder in welke mate men profijt heeft van de maatschappij.

Het samenwerkingsverband dat de maatschappij is wordt ondersteund door de staat. De staat behartigt dus de belangen van allen die deel uitmaken van dit grote samenwerkingsverband. Het recht vervult daarbij een onmisbare functie. Het waarborgt wederkerigheid die minder vanzelfsprekend is in een anonieme grootschalige maatschappij.

Personen hebben profijt van de door staat en recht gewaarborgde samenwerking en daarom hebben zij de plicht mee te werken en hun bijdrage te leveren aan deze coöperatieve onderneming ten behoeve van ieders voordeel. De staat dwingt ook solidariteit af met zwakkere deelnemers aan deze samenwerking. Het recht vervult daarbij een belangrijke rol. Dit recht bestaat primair uit wettelijke regels, maar samenwerking wordt zielloos als deze wordt gereduceerd tot een strikte en mechanische toepassing van regels. Rechtsregels rusten steeds op rechtsbeginselen die een vorm van algemene wederkerigheid in recht belichamen. Het betalen van belasting is een voorbeeld van een bijdrage die staat tegenover de voordelen van het samenwerken. Belasting betalen is daarmee een maatschappelijke en morele

---

<sup>4</sup> Met dank aan mr. Rem Hamers voor zijn commentaar op een eerdere versie van dit hoofdstuk.

verplichting. Ieder heeft op korte en lange termijn profijt van de coöperatieve onderneming die via belastingen wordt ondersteund. Op grond van het wederkerigheidsbeginsel heeft ieder dan de verplichting bij te dragen. Die bijdrage is in de democratische rechtsstaat rechtens gereguleerd en wel op grond van het legaliteitsbeginsel allereerst via de wet. Maar de wet laat vaak beoordelingsvrijheid en daarmee ruimte voor een persoonlijke invulling. Omdat het gaat om een bijdrage aan het samenwerkingsproject met anderen is dat per definitie een morele keuze. Die keuze betreft immers de verdeling, eventueel verschuiving van de (financiële) last van het samenwerkingsproject. Bij die keuze gaat het om de persoonlijke invulling van de algemene wederkerigheid, die zich tussen minimaliserend calculeren en altruïsme bevindt. Het maken van een bewuste keuze noopt dan tot een voorafgaande reflectie op de diverse alternatieven. Een morele keuze is immers geen kwestie van zo maar wat doen. Die dient te worden ingebed in een bredere morele visie op belastingen.

Wederkerigheid is een beginsel dat niet alleen voor de belastingplichtige geldt, maar voor alle fiscale actoren: wetgever, Belastingdienst, rechter en ook de belastingadviseur. Het gaat om een gezamenlijke verantwoordelijkheid. Ieder heeft de verantwoordelijkheid zijn steentje bij te dragen. Het zich aan zijn verplichting onttrekken ondermijnt dan de samenwerking; dit kan het gedrag van andere actoren negatief beïnvloeden. De wederkerigheid betreft in het belastingrecht de belastingschuld die de wetgever in de wet vastlegt, die de Belastingdienst handhaaft en waarop de rechter controle uitoefent. Daarnaast is de wederkerigheid van belang in de diverse processen zoals wetgevingsprocedure, aanslagregeling en bezwaar- en beroepsprocedure. Voor het gedrag van betrokkenen geldt daarin ook een relationele of interactionele wederkerigheid.

## 1.2 Samenleving als coöperatieve onderneming

### 1.2.1 Maatschappelijke samenwerking

Zonder maatschappij kan niemand overleven. Zonder wederzijdse hulp en samenwerking is er 'continual fear, and danger of violent death; and the life of man, solitary, poor, nasty, brutish, and short,' constateerde Thomas Hobbes (1588-1679) al.<sup>5</sup> Samenwerken is dan puur eigenbelang - om al deze ellende te voorkomen. Hobbes schreef dit in de zeventiende eeuw - ook al een tijd van maatschappelijk onrust waarin het gezag van de overheid onder druk stond. Iedereen heeft nolens volens andere personen nodig om in zijn behoeften - vrede, veiligheid, voeding, maar ook persoonlijke ontwikkeling e.d. - te voorzien. Een dijk of een weg leg je niet in eentje aan. Deze afhankelijkheid maakt samenwerking noodzakelijk. Hobbes' tijdgenoot Spinoza (1632-1677) heeft een wat positiever mensbeeld: de mens is niet alleen uit op zijn eigenbelang, maar is ook een sociaal wezen.<sup>6</sup> Bovendien levert het zich organiseren in een maatschappelijk verband (of verbanden) nu eenmaal meer voordelen dan nadelen.<sup>7</sup> Samenwerking en arbeidsdeling leiden tot resultaten die ieder voor zich in zijn eentje niet zou kunnen realiseren. Arbeidsdeling maakt specialisatie en grotere productiviteit, welvaart en welzijn mogelijk. Het gaat dan niet alleen om economie, maar ook om persoonlijke ontwikkeling, beschaving en cultuur.

Ongeveer 350 jaar later zijn door ontwikkelingen als individualisering en globalisering samenlevings- en samenwerkingsverbanden aanzienlijk gevarieerde, ingewikkelder en

---

<sup>5</sup> Th. Hobbes, *Leviathan* [1651], (R. Tuck, e.d) Cambridge, Cambridge University Press, 1991, Hfd. XIII, p. 89: 'In such condition there is no place for industry, because the fruit thereof is uncertain: and consequently no culture of the earth; no navigation, nor use of the commodities that may be imported by sea; no commodious building; no instruments of moving and removing such things as require much force; no knowledge of the face of the earth; no account of time; no arts; no letters; no society.' Vgl. Spinoza?

<sup>6</sup> Spinoza, *Tractatus Politicus*, vertaling: B. de Spinoza, *Hoofdstukken uit de Politieke verhandeling*, Meppel/Amsterdam, Boom, 1985, hfd, 2 § 15. Zie voor een uiteenzetting van Spinoza's sociale en politieke filosofie M. van Reijen, *De geest is gewillig, maar het vlees is sterk*, Kampen, Klement, 2008.

<sup>7</sup> B. de Spinoza, *Ethica*, Amsterdam, Wereldvenster, 1979, Boek 4 Stelling 35.

grootschaliger. Is onze maatschappij aanzienlijk complexer geworden, noodzaak en nut van samenwerking zijn zeker niet minder geworden. De moderne maatschappij is een zeer complex samenwerkingsverband: de leden daarvan zijn zo talrijk dat zij met maar relatief weinig leden daarvan direct persoonlijk contact hebben. Zij kennen de meeste leden niet, het zijn abstracte anderen. Zij hebben dus minder gedeelde ervaringen die noodzakelijk zijn voor een gedeelde ('brede') moraal.<sup>8</sup> Het gaat dus om een samenwerking van relatieve vreemden waarbij ieder een bijdrage levert die vaak niet zichtbaar is voor anderen.<sup>9</sup> Deze samenwerking kan zich op incidentele basis voordoen, maar ook meer duurzaam en gestructureerd. Mensen organiseren zich immers op allerlei manieren in kleine en grote samenwerkingsverbanden om hun doelen te bereiken, denk aan gezin, scholen, (wijk)verenigingen en ondernemingen.<sup>10</sup> Die samenwerkingsverbanden hebben ieder hun eigen doel en opereren gescheiden van elkaar.<sup>11</sup> Mensen en ondernemingen maken dus deel uit van de maatschappij als het grotere samenwerkingsverband die het mogelijk maakt hun behoeften te bevredigen. Zo dienen zij hun eigenbelang en dat van anderen.

De samenleving kan dan als een coöperatieve onderneming gezien worden waarbinnen men samen werkt om vrede, veiligheid en andere waarden te kunnen realiseren. Kenmerkend voor dit samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel is dat behoeften, wensen en belangen van de leden deels samenvallen, maar even goed regelmatig met elkaar botsen.<sup>12</sup> Mensen verschillen immers regelmatig van mening over het relatieve belang van de verschillende na te streven doelen en de wijze waarop zij het best gerealiseerd kunnen worden. Maar dat neemt niet weg dat alle leden van de samenleving verantwoordelijk zijn voor het in stand houden en welslagen van deze coöperatieve onderneming. Zonder deze basale samenwerking zijn ze immers op lange termijn allen slechter af. Deze samenwerking vereist ieders inzet. Het plukken van de vruchten van de samenwerking kan niet zonder verantwoordelijkheid en dus plichten. Lid zijn brengt *eo ipso* maatschappelijke verantwoordelijkheid met zich mee – ook als dat tegen het enge (korte termijn-) eigenbelang ingaat.

Leden van een samenleving hebben deels uiteenlopende behoeften, wensen en belangen. Hun opvattingen over de concrete invulling van het samenwerkingsverband, de inrichting van de samenleving, lopen dus uiteen. Hoe ziet een rechtvaardige verdeling van lusten en lasten er uit? Wat is dus een rechtvaardige samenleving? Daarover lopen de meningen uiteen.

Volledige overeenstemming, tot ieders tevredenheid, over ieders rechten en plichten in het kader van deze coöperatieve onderneming is onmogelijk. Een harmonie tussen de verschillende opvattingen van personen in een maatschappij of staat is dus onbereikbaar.

---

<sup>8</sup> Vgl. M. Midgley, 'The origin of ethics', in P. Singer, *A Companion to Ethics*, Oxford: Blackwell Publishers, 1993, p. 12: 'Common standards, common ideals, common tastes, common priorities that make a common morality possible, rest on shared joys and sorrows and require active sympathy.'

<sup>9</sup> Deze 'vervreemding' kan ook in de professionele werkomgeving spelen. Vgl. N. Levit & D.O. Linder, *The Happy Lawyer: Making a Good Life in the Law*, Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 63: 'Law firms are expanding in size and that has adverse consequences for lawyers happiness. ... People feel uncomfortable when substantial control over their future and success depends on people they do not know.' Dit kan ook ten koste gaan van 'believing that your contributions matters' (p. 83)

<sup>10</sup> De diversiteit van samenwerkingsverbanden blijkt bijvoorbeeld ook uit de organisaties genoemd in het 'Verslag technische briefing Belastingplan 2011' dat de Minister van Financiën aan de Tweede Kamer stuurde; 14 oktober 2010, AFP2010/492, *NTFR* 2010/2348. De volgende maatschappelijke organisaties waren daar vertegenwoordigd: de Nederlandse orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB), de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten, het Register Belastingadviseurs (hierna: RB), VNO-NCW/MKB-Nederland, FNV, BOVAG, de ANWB en RAI Vereniging.

<sup>11</sup> Vgl. G. Silberbauer, 'Ethics in small-scale societies', in Singer 1993, p. 17: 'In complex, large-scale societies like our own, social institutions are highly elaborated and specialized and, although integrated as components of the whole socio-cultural system, are relatively separate, and impervious to one another.'

<sup>12</sup> J. Rawls, *A Theory of Justice* (rev. ed.), Oxford, Oxford University Press, 1999, p. 4: 'society is a cooperative venture for mutual advantage (...) typically marked by a conflict as well as by an identity of interests.'

‘Justice is conflict.’<sup>13</sup> Maar strijd van meningen en belangen doet niet af aan de noodzaak tot samenwerking. Ieder heeft immers belang bij – het voortbestaan van – de maatschappij. Strijd en samenwerking op basis van gedeelde (lange termijn) belangen als vrede, veiligheid, welvaart en welzijn gaan hier samen. Zorgvuldige besluitvormingsprocedures bieden de mogelijkheid om uiteenlopende meningen aanbod te laten komen en zo conflicten te kanaliseren.

### 1.2.2 Profijt en verantwoordelijkheid

Leden van een maatschappij zijn van elkaar afhankelijk in deze samenwerking; alleen redt men het immers niet. Afhankelijkheid die tot samenwerking noopt, impliceert de noodzaak rekening te houden met andermans belangen. Het is in het eigen belang om rekening te houden met dat van een ander. Deze maatschappelijke samenwerking is daarom als iedere coöperatieve onderneming een kwestie van geven en nemen. Samenwerken betekent dat je zelden of nooit volledig je zin kunt krijgen. Voor geen enkel individu zal de bestaande maatschappij voldoen aan zijn ideaalbeeld. Maar als men moet (toe)geven is er nog steeds het grotere voordeel van de samenleving waarbinnen het individu kan functioneren.<sup>14</sup>

Als leden van een samenleving zijn mensen gelijkwaardig. Uitgangspunt is de wederkerige erkenning als vrije en gelijke leden van de samenleving. Deze gedachte ligt ten grondslag aan de bekende idee van het sociaal contract. Door onze instemming met het sociaal contract zijn wij verplicht de overheid en haar wetten te gehoorzamen. Nu hebben de meesten van ons natuurlijk niet een dergelijk sociaal contract ondertekend.<sup>15</sup> Wij hebben dus niet autonoom ingestemd met zo’n overeenkomst. Bindt zij ons daarom niet? Enkel instemming als criterium gebruiken is onjuist, werpt Sandel tegen, want het beginsel van wederkerigheid werpt hier zijn gewicht in de schaal. ‘As instruments of mutual benefit, contracts draw on the ideal of reciprocity; the obligation to fulfill them arises from the obligation to repay others for the benefits they provide us.’<sup>16</sup> Wij hebben op allerlei manieren profijt van – vaak onbekende – anderen in de maatschappij en dat schept een verplichting ook zelf bij te dragen.<sup>17</sup> Beneden zal blijken dat de staat als belangenbehartiger van de maatschappij optreedt. De plicht bij te dragen wordt dan in de wet vastgelegd (§ 4 e.v.). De plicht tot bijdragen, dus de wet naleven, steunt dan ook op het rechtsstatelijke gegeven dat wetten, die de vrijheid beperken, worden gemaakt, toegepast en gehandhaafd volgens bepaalde procedures. Deze procedures waarborgen dat wetten rechtvaardig zijn, zodat vrijheidsbeperkingen die (ook) opgelegd worden aan degenen die instemmen rechtvaardig zijn (althans niet onrechtvaardig).<sup>18</sup> Rechtsstatelijke legitimiteit ‘can be seen as a product of procedural assurances that legal commands are not unjust.’

Het gaat dus om samenwerking van gelijken die over en weer van elkaar afhankelijk zijn en over en weer profijt hebben van elkaar. Gelijkwaardigheid betekent hier dat ieders wensen,

---

<sup>13</sup> S. Hampshire, *Justice Is Conflict*, London, Duckworth, 1999. Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Belastingrechtvaardigheid: strijd en wederkerigheid’ (*Jan Giele-lezing* 2007) in Idem, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort, SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007, p. 13-41.

<sup>14</sup> Spinoza 1985, hfd 3, §6, p. 61.

<sup>15</sup> M. Sandel, *Justice: What's the Right Thing to Do?*, New York, Farrar Straus and Giroux, 2009, p. 141 wijst als uitzonderingen op ambtenaren en immigranten die in de VS de eed van trouw moeten afleggen.

<sup>16</sup> Sandel 2009, p. 144-145. Op p. 149 wijst hij op ‘the independent weight of reciprocity.’

<sup>17</sup> Henk Vording wees mij op de mogelijke vergelijking met het concept ‘impliciet contract’, zoals dat bijvoorbeeld in een restaurant het geval is, maar ook elders. Uit de wederzijdse gedragingen van werknemer en werkgever kan de intentie van het hebben van een arbeidsrelatie voor langere tijd blijken, ook al is er geen geschreven contract aanwezig. Vgl. C.A. Hazeu, *Institutionele economie*, Bussum, Coutinho, 2000, p. 130: ‘Bij een impliciet contract is de overeenkomst niet expliciet uitgeschreven, omdat beide partijen weten wat de gedragsregels zijn en geen van beide voor het afdwingen van het contract een beroep kan doen op een derde partij.’

<sup>18</sup> R.E. Barnett, *Restoring the Lost Constitution: The Presumption of Liberty*, Princeton, Princeton University Press, 2004, p. 3.

behoeften en belangen meetellen bij de bepaling van het algemeen belang – dat wil uiteraard niet zeggen dat die voor ieder daarin steeds volledig herkenbaar zijn (het blijft geven en nemen). Daarbij kan niemand op voorhand superioriteit claimen, niemands belang weegt bij voorbaat zwaarder dan dat van anderen.

Ieder draagt bovendien verantwoordelijkheid voor de samenwerking. Het deel uitmaken van een samenleving schept als gezegd verplichtingen. Ieder lid is immers (mede)verantwoordelijk voor het welslagen van deze coöperatieve onderneming. De maatschappij is een samenwerkingsverband waar mensen afhankelijk zijn van elkaar; zij moeten er samen de schouders onder zetten om die maatschappelijke samenwerking te continueren en verbeteren. Die afhankelijkheid en wederkerigheid betekenen dat ieder zijn of haar deel moet bijdragen, anders loopt de maatschappelijke samenwerking spaak. Niet bijdragen legt een extra last op de schouders van anderen. *Free riders* leggen dus de kosten bij anderen, terwijl ze wel voordelen van de samenwerking genieten.

Gegeven het belang van wederkerigheid voor individu en maatschappij is het de moeite om daar wat dieper op in te gaan, zeker vanuit het oogpunt van onze moderne complexe maatschappij waarvan de meeste leden elkaar niet kennen.

### 1.3 Wederkerigheid<sup>19</sup>

#### 1.3.1 Algemene wederkerigheid

Samenwerking leidt zo tot verwachtingen omtrent elkaars gedrag over en weer. Bijdragen is een kwestie van wederkerigheid in het netwerk van relaties.<sup>20</sup> Het fundamentele karakter van het wederkerigheidsbeginsel blijkt wel uit het feit dat wederkerigheid niet beperkt is tot het samenleven van mensen. Volgens de primatoloog Frans de Waal, is wederkerigheid een element van de moraal die te zien is bij mensapen.<sup>21</sup> Wederkerigheid is dus een beginsel dat diep in ons zit. Men koestert wederkerige verwachtingen met betrekking tot ieder's bijdrage. Men verwacht van anderen dat zij een bijdrage leveren en men is er zich daar bewust van. Men is zich er ook van bewust dat die anderen dat ook van hem of haar verwachten. Hier zien we het verschijnsel van algemene wederkerigheid ('generalized reciprocity'), dat kenmerkend is voor kleinschalige homogene verbanden en samenlevingen van gelijkgezinden: iemand (actor 1) doet iets voor een ander (actor 2) zonder direct een tegenprestatie te verwachten; het is zelfs niet duidelijk of die er ooit zal komen. Er wordt samengewerkt op basis van de verwachting dat die andere persoon (actor 2) of iemand anders (actor 3) wat terug zal doen als de persoon (actor 1) dat nodig heeft.<sup>22</sup> Daarbij moet er wederzijds vertrouwen aanwezig zijn dat die verwachtingen ook ingelost worden. Men vertrouwt er op dat men verzekerd is van hulp en bijstand indien dat nodig is.

In kleinschalige, homogene maatschappijen zijn deze algemene wederkerigheid en wederzijds vertrouwen bijna vanzelfsprekend aanwezig. 'A willingness to pay for other people's services and benefits rests upon the understanding that they in turn will do likewise for you and your

---

<sup>19</sup> Zie eerder Gribnau 2007.

<sup>20</sup> Silberbauer 1993, p. 27 zegt het als volgt: 'sociability is a universal human trait and reciprocity seems to be a functional necessity of sustained relationships.' Hij voegt daaraan toe dat in kleinschalige, anders dan grootschalige samenlevingen de moraal in interpersoonlijke relaties met name van belang is om degelijke relaties tot stand te brengen en gezond te houden.

<sup>21</sup> Wederkerigheid is bijvoorbeeld een kenmerk van bepaalde ruilrelaties tussen chimpansees..F. de Waal, *Primates and Philosophers: How Morality Evolved*, Princeton, Princeton University Press, 2006, p. 43. Hij benadrukt het belang van empathie daarbij. Zie uitvoerig over wederkerigheid: D.W.J.M. Pessers, *Liefde, solidariteit en recht. Een interdisciplinair onderzoek naar het wederkerigheidsbeginsel*, Amsterdam, UvA/FRG, 1999, p. 59 e.v.

<sup>22</sup> Pessers 1999, p. 79 en M. Ridley, *The Origins of Virtue* [1996], London, Penguin Books, 1997, p. 119 o.v.n. het werk van Sahlins.

children: because they are like you and see the world as you do.’<sup>23</sup> Hoe meer individualisering, hoe heterogener en complexer de maatschappij, hoe minder deze algemene wederkerigheid echter wordt gevoeld. Tegelijkertijd drijft onze moderne complexe maatschappij op een vergaande arbeidsdeling en specialisatie die voor ieder welvaart en welzijn mogelijk maken. Hoe individuele vaardigheden en deskundigheden worden gewaardeerd, verschilt daarbij per maatschappij. Wat een individu kan bijdragen aan deze coöperatieve onderneming, heeft hij of zij dus maar gedeeltelijk in eigen hand. In onze samenleving staan bijvoorbeeld jagers, aanzienlijk minder in aanzien dan in een ‘primitieve’ samenleving. ‘In a litigious society, it helps to go to law school, and to have the logical and reasoning skills that will allow you to score well on the LSAT.’<sup>24</sup> Of mijn vaardigheden veel of weinig opbrengen en of ik veel of weinig bijdraag aan de maatschappij, is afhankelijk van de behoeften van die maatschappij. De beloning voor onze talenten is daarmee afhankelijk van ‘the contingencies of supply and demand’.<sup>25</sup>

Is wederkerigheid bijna tastbaar aanwezig in kleinschalige, homogene maatschappijen, bij schaalvergroting is dat minder het geval. Wederkerigheidsrelaties bestaan echter in elke maatschappij. Zoals Friedman schrijft: ‘Reciprocity is what makes society tick.’<sup>26</sup> Ook bij een grootschalige, anonieme samenwerkingsverband als de moderne maatschappij is er sprake van wederkerigheid. Rawls koppelt het streven naar wederzijdse voordelen gelijk(waardig)heid in de sociale samenwerking aan wederkerigheid. Hij begrijpt de maatschappij als ‘the conception of social cooperation among equal for mutual advantage’ waarbij ‘the idea of reciprocity implicit in the notion of a well-ordered society.’<sup>27</sup> Sandel wees zojuist al op de samenhang tussen profijtbeginsel en het beginsel van wederkerigheid. Nu de maatschappelijke samenwerking is te zien als een instrument tot wederzijds voordeel is de verplichting daaraan bij te dragen gebaseerd op ‘the obligation to repay others for the benefits they provide us.’<sup>28</sup>

### 1.3.2 Samenleving en individu

Er blijft dus een zekere mate van algemene wederkerigheid, ook in onze anonieme maatschappij. Nu wordt er wel beweerd dat er helemaal niet zo iets is als een maatschappij.<sup>29</sup> Judt betoogt dat er meer is dan alleen maar ‘individuele mannen en vrouwen en hun gezinnen.’ Zijn tegenvraag is: ‘But if there is no such thing as society, merely individuals and the "night watchman" state—overseeing from afar activities in which it plays no part—then what will bind us together?’ Tussen staat en individuen zouden dan geen intermediaire organisaties of verbanden staan: ‘nothing would remain of the spider's web of reciprocal services and obligations that bind citizens to one another via the public space they collectively occupy.’ Een groep individuen kan niet leven zonder een gedeeld doel en gemeenschappelijke instituties. Enkel het nastreven van het eigenbelang is onvoldoende. Individen, schrijft hij

---

<sup>23</sup> T. Judt, ‘What Is Living and What Is Dead in Social Democracy?’, *New York Review of Books*, December 17, 2009.

<sup>24</sup> Sandel 2009, p. 163. LSAT is de afkorting van Law School Admission Test.

<sup>25</sup> Sandel 2009, p. 162. Daarnaast zijn talenten door de natuur nogal toevallig verdeeld. Persoonlijk en maatschappelijk succes zijn hierdoor en door andere factoren sterk afhankelijk van het toeval; vgl. L. Mlodinow, *De dronkemanswandeling*, Amsterdam, Uitgeverij Nieuwezijds 2010. Zie ook N. N. Taleb, *Misleid door toeval: Over de rol van geluk in de economie en het leven*, Amsterdam, Uitgeverij Nieuwezijds, 2009.

<sup>26</sup> L.M. Friedman, *Total Justice*, New York, Russell Sage Foundation, 1985, p. 105-106.

<sup>27</sup> Rawls 1999, p. 13.

<sup>28</sup> Sandel 2009, p. 144-145. Vgl. ook G.A. den Hartogh, ‘Fiscale moraal en de moraal van de fiscus’, *WFR* 1987/541

die de fundering van politieke plichten zoekt in het beginsel van fair play, dit beginsel kan echter niet eisen eenzijdige offers te brengen: het reikt net zo ver als er reden is de anderen te vertrouwen. Hij ziet het draagkrachtbeginsel als een concretisering van het beginsel van fair play.

<sup>29</sup> Bijv. L. von Mises, *Human Action*, New Haven, Yale University Press, 1949, p. 143: Society is nothing but the combination of individuals for cooperative effort. It exists nowhere else than in the actions of individual men.

terecht, willen zich verbonden voelen in een maatschappij en het is de staat die deze verbinding tot stand brengt.<sup>30</sup> Die behoefte aan verbondenheid is er niet alleen ten aanzien van andere mensen hier en nu, maar ook degenen die in de geschiedenis figureren. ‘You feel your life has a meaning if you are part of a much larger group, which predated your existence and will survive you (carrying however some of your essence into the future).’<sup>31</sup> Mensen zien dan hun eigen levensverhalen in een breder perspectief, ‘they are products not just of particular individuals but of whole societies and cultures.’<sup>32</sup> Dit alles neemt natuurlijk niet weg dat een maatschappij enkel bestaat bij gratie van de leden en hun inzet.<sup>33</sup> Dit is net als een vereniging; als de leden zich niet inzetten voor hun vereniging is die niet levensvatbaar. Leden dienen dus hun bijdrage te leveren aan het samenwerkingsverband en dit zo te ondersteunen. Maar dat samenwerkingsverband, dat meer is dan de enkele optelsom van de leden, ondersteunt hen ook.

De terechte opmerking van Judt neemt niet weg dat mensen zich meer en minder verbonden kunnen voelen, hetgeen van invloed zal zijn op hun opvatting van wederkerigheid. De maatschappij bestaat daarbij zelf weer uit netwerken van relaties en verbanden waarin sprake is van onderling bijdragen en voordeel ontvangen – soms is er sprake van een directe tegenprestatie, soms een tegenprestatie op lange termijn, en soms komt er helemaal geen tegenprestatie.<sup>34</sup> De bijdrage van anderen en het profijt dat men daarvan heeft kan dan meer en minder zichtbaar zijn.<sup>35</sup> Hetzelfde geldt voor zichtbaarheid van de eigen bijdrage.

### 1.3.3 Wederkerigheidsvariaties

Samenwerking – en de daarbijbehorende wederkerigheid - is er dan in soorten en maten. Elke maatschappij en organisatievorm kent dan ook haar eigen specifieke vormen van wederkerigheid. Zo kan er sprake zijn van een wederkerigheid waarin gedeelde verantwoordelijkheid, solidariteit en verbondenheid centraal staan; denk bijvoorbeeld aan de gezinssfeer.<sup>36</sup> Maar even goed kan het gaan om een gelijke behandeling over en weer; een prestatie als reactie op een voorafgaande prestatie. Dit is de ruilrechtvaardigheid van de markt: ik doe dit als jij dat doet (*tit for tat-principle, do ut des*). Het gaat om strikt

---

<sup>30</sup> Judt 2009 (die reageert op Thatcher). Hij vervolgt: ‘All that would be left is private persons and corporations seeking competitively to hijack the state for their own advantage.’ Vgl. de schrijver en piloot Saint-Exupéry, *Pilote de Guerre*, in Saint-Exupéry, *Œuvres*, Paris, Gallimard, 1953, p. 311: ‘L’homme n’est qu’un noeud de relations, et voilà que mes liens ne valent plus grand’chose.’ En 375 ‘S’il n’est point de noeud qui les unisse, les hommes sont juxtaposés et non liés.’

<sup>31</sup> M. MacMillan, *The Uses and Abuses of History*, London, Profile Books, 2009, p. xiii.

<sup>32</sup> MacMillan 2009, p. 8.

<sup>33</sup> Opmerkelijk is dat sommigen die de maatschappij als een ‘fictie’ beschouwen daarentegen een onwrikbaar geloof in de markt koesteren. ‘But “the market”—like “dialectical materialism”—is just an abstraction: at once ultra-rational (its argument trumps all) and the acme of unreason (it is not open to question). It has its true believers—mediocre thinkers by contrast with the founding fathers, but influential withal’; T. Judt, ‘Captive Minds’, *New York Review of Books*, September 30, 2010.

<sup>34</sup> Binnen die netwerken bestaan dus wederkerige verwachtingen met betrekking tot ieders bijdrage. Er kan sprake zijn van een gelijkheid tussen mensen, maar dat hoeft op zich niet. Ook bij ongelijke machtsverhoudingen en sociale ongelijkheid is sprake van een bepaalde vorm van (asymmetrische) wederkerigheid. Zelfs meester en slaaf hebben immers hun specifieke vorm van wederkerigheid, van onderlinge afhankelijkheid en wederzijdse verwachtingen.

<sup>35</sup> Gevaar hiervan is overigens dat mensen gaan denken dat succes enkel te danken is aan de eigen inspanning en deugdzaamheid. ‘This conviction is at best a mixed blessing. Its persistence is an obstacle to social solidarity. The more we regard our success as our own doing, the less responsibility we feel for those who fall behind’; Sandel 2009, p. 179.

<sup>36</sup> Vgl. K. Schuyt, ‘Sociale cohesie: nieuwe vormen van binding en burgerschap’, in Schuyt 2006, p. 61 die opmerkt dat solidariteit een ‘glibberig’ begrip is ‘omdat het zowel ideologisch als sociologisch kan worden gebezigd.’



samenhangende prestaties, zoals in de economische sfeer.<sup>37</sup> Het wederkerigheidsbeginsel krijgt zo kleur al naargelang de context. ‘De inhoud en werking van wederkerigheid verschillen per sociale sfeer, per sociale groep en per sociale status van de betrokken partijen.’<sup>38</sup> Men kan dan vormen van maatschappelijke samenwerking zien als instrument van het (directe) eigenbelang, en zijn bijdrage daaraan laten afhangen van de verwachte tegenprestatie. Hier gaat het om korte termijn nut en ruilrechtvaardigheid. Samenwerking wordt hier gereduceerd tot een verwachte tegenprestatie, tot een investering die goed moet renderen. Maar even goed kan men kiezen voor een minder instrumenteel en calculerend perspectief, een gedrag gevoed door een besef van gedeelde verantwoordelijkheid, solidariteit en verbondenheid.<sup>39</sup> Die compassie met (vreemde) anderen kan zelfs zo ver gaan dat men het belang van de maatschappij structureel boven het eigen belang stelt. Aldus kan men wederkerigheid als een continuüm zien waarbij de ene pool wordt gevormd door ‘tit for tat’, gevoed door het pure eigenbelang van het individu en de andere pool staat voor altruïsme gevoed door zeer warme gevoelens voor (vreemde) anderen. Aan de ene kant dus een zeer ‘dunne’ wederkerigheid, aan de ander kant een zeer ‘dikke’ wederkerigheid. Tussen deze twee polen bevinden zich dan allerlei vormen van wederkerigheid waar het eigenbelang en compassie met anderen meer in harmonie zijn.

Belangrijk is wel te constateren dat bij veel vormen van maatschappelijke samenwerking het niet past om steeds weer boter bij de vis te eisen. Ieder die lid is van een sportvereniging of iets dergelijks weet dat zo’n samenwerking niet zozeer door een korte termijn perspectief – het directe nut – wordt beheerst maar door een wat langere termijn perspectief. Als er eens iets gebeurt waar men het niet mee eens, of niet direct van profiteert, zal men immers niet direct opstappen. Senioren profiteren niet van extra trainingen voor de jeugd, maar het is wel goed voor de sportvereniging. Lid zijn van een vereniging is dus geen krenten wegen. Het beginsel van wederkerigheid wordt hier duidelijk ruimer opgevat. Empirisch onderzoek bevestigt dat dit ook breder geldt voor de maatschappelijke samenwerking om de sociale orde te handhaven en om collectieve behoeften te bevredigen. Mensen zijn gepredisposeerd tot coöperatief gedrag. Zij internaliseren wederkerigheidsnormen. Zij hebben de neiging (‘preference’) zich te houden aan de normen van samenwerking (en deze te handhaven), ook als dat de kosten daarvan niet worden vergoed. Ze zijn bereid de uitvreeters te straffen – ook als ze daar zelf nadeel van ondervinden. Hun gedrag heeft ‘a motivational basis in strong reciprocity and not simply long-term material self-interest.’<sup>40</sup> De meeste mensen willen in deze zin rechtvaardig zijn. Ze zullen verontwaardigd zijn als anderen denken dat ze dat niet zijn. Tegelijkertijd verwachten ze ook van anderen dat ze rechtvaardig zijn; zijn deze andere zelfzuchtigen dat niet dan zijn ze bereid hen te straffen.<sup>41</sup>

Dat geldt ook voor de maatschappij waar wederzijdse hulp – ook in de vorm van sociale voorzieningen – geen resultante van permanent calculatie kan zijn. Van tal van publieke goederen profiteren wij bijna onbewust. Op sommige sociale voorzieningen hopen wij nooit een beroep te doen, denk aan een bijstandsuitkering, maar mochten wij toch de pech hebben dat te moeten doen, dat zijn die voorzieningen er wel.<sup>42</sup> Die voorzieningen zijn te danken aan

---

<sup>37</sup> Achter de markt ligt echter een algemene wederkerigheid vanwege ‘the complex scheme of interdependence represented by a national economy’, een onderlinge afhankelijkheid van ‘the other participants in this economy – though I’ve never met them, and though I’ve never actually exchanged any goods or services with most of them’; Sandel 2009, p. 233.

<sup>38</sup> Pessers 1999, p. 83.

<sup>39</sup> Pessers 1999, p. 161 wijst erop dat dat Hobbes al verschillende motieven achter dat gedrag laat zien.

<sup>40</sup> S. Bowles & H. Gintis, ‘Social Preferences, Homo Economicus, and Zoon Politikon’, in R.E. Goodin & C. Tilly (eds.), *The Oxford Handbook of Contextual Political Analysis*, Oxford, Oxford University Press, 2008, p. 176.

<sup>41</sup> G.A. Akerlof & R.J. Shiller, *Animal Spirits How Human Psychology Drives the Economy, and Why It Matters for Global Capitalism*, Princeton/ Oxford, Princeton University Press, 2009, p. 25

<sup>42</sup> Dit is ook te zien als een soort verzekering voor het geval we getroffen worden door pech en rampspoed, een verzekering waar we in het algemeen liefst zo min mogelijk beroep hopen te doen.

het grote samenwerkingsverband. Wij hebben dus profijt van en dus verplichtingen jegens anderen in de maatschappij.

Hierna zullen we ook aandacht besteden aan de kwestie van het gedrag jegens anderen in dat samenwerkingsverband. Dit is het relationele aspect van wederkerigheid. Het gaat dan niet om de vraag hoeveel men bijdraagt aan de coöperatieve onderneming, maar om de vraag hoe met zich jegens anderen gedraagt. Zeker bij meer geformaliseerde vormen van samenwerking spelen procedures dan een belangrijke rol. Denk ook aan de eis (wederkerig) respect in de concrete interactie tussen personen.

#### 1.3.4 Invulling is morele keuze

Samengevat, het deel uit maken van de maatschappij als een coöperatieve onderneming verbindt leden met hun vaak strijdende behoeften, wensen en belangen. De leden kunnen dus verdeeld zijn. De verdeling van baten en lasten verdeelt ons, maar verbindt ons ook: we delen ze immers. Verdelen betekent tegelijk ook dat we delen in, deelhebben aan de maatschappij als coöperatieve onderneming.<sup>43</sup> Wederkerige erkenning en wederkerige verwachtingen gaan dus samen met verdeeldheid en strijd over de samenwerking en de mate van wederkerigheid. De invulling van de wederkerigheid vergt een morele keuze. Mensen kunnen meer en minder bereid zijn tot het voldoen aan de verplichtingen die uit een coöperatieve onderneming voortvloeien. Bij de beoordeling van hun bereidheid tot samenwerken hanteren mensen over en weer bepaalde morele maatstaven. Moraal omvat immers de normen, waarden en regels waardoor personen zich bij hun gedrag laten leiden en het eigen gedrag en dat van anderen beoordelen. Moraal gaat over mensen en hun daden, klassiek gesproken in termen van goed en slecht.<sup>44</sup> In de moraal gaat het om wat een mens ten opzichte van anderen behoort te doen en te laten. Hoe ruim of hoe eng men wederkerigheid opvat is daarom een morele keuze. Dat noopt tot een voorafgaande reflectie op de diverse mogelijke keuzes tegen de achtergrond van een bredere morele visie.

Die morele keuze wordt gemaakt in de context van een moderne staat die in tal van aangelegenheden als een soort belangenbehartiger van de maatschappij optreedt. De staat faciliteert daarmee de coöperatieve onderneming waar mensen samenwerken. Daarom behandel ik nu eerst de staat waarna vervolgens het recht aan bod komt. Het recht is immers een belangrijk instrument van de staat om rechten en plichten ten behoeve van de samenwerking te verdelen.

### 1.4 Staat en overheid

#### 1.4.1 Intermediaire functie

De moderne maatschappij is dus een coöperatieve onderneming waar mensen samenwerken met en afhankelijk zijn van anderen die relatieve vreemden zijn.<sup>45</sup> Daarbij verwachten ze een wederkerigheid die ze zelf niet kunnen afdwingen. Hier ligt een belangrijke taak voor de staat en het recht.<sup>46</sup> Zij moeten die wederkerigheid tussen die relatieve vreemden waarborgen. Een voorbeeldje maakt dat duidelijk. Als ik zorg dat mijn fietsverlichting in orde is, doe ik dat niet alleen om al fietsend in het donker goed zicht te hebben, maar ook om voor anderen goed zichtbaar te zijn en zo ongelukken te voorkomen. Een politieagent controleert fietsverlichting

---

<sup>43</sup> Vgl. P. Ricoeur, 'The Act of Judging', in P. Ricoeur, *The Just*, Chicago/London, Chicago University Press, 2000, p. 132.

<sup>44</sup> Vgl. A. van Haersolte, *Kleine wijsgerige ethiek*, Van Loghum Slaterus, Deventer 1977, p. 5. Vgl. p. 15: Onder 'moraal' zal ik de rechtstreekse beoordeling van mensen of menselijk gedrag in termen van deugd en ondeugd verstaan.

<sup>45</sup> M. Ignatieff, *The Needs of Strangers*, New York, Viking, 1985.

<sup>46</sup> Holmes/Sunstein 1999, p. 65 spreken van 'social cooperation orchestrated by government officials.'

dan niet uit persoonlijke belangstelling of iets dergelijks, maar om de wederkerigheid tussen verkeersdeelnemers te handhaven.

In een kleinschalige samenleving zijn contacten *face to face*<sup>47</sup> en de sociale betrekkingen beperkter in aantal, meer geïntegreerd en hechter dan in een grootschalige samenleving als de onze. Deze bestaat uit een uitgebreid en dynamisch netwerk van relaties waarin mensen in het algemeen niet meer verschillende rollen vervullen in interactie met (dezelfde) anderen; sociale relaties dienen nu vaak een enkel doel en zijn onpersoonlijk (functioneel).<sup>48</sup> In een kleine homogene samenleving leidt schending van wederkerige verwachtingen en van vertrouwen op informele regels en onderlinge afspraken tot sancties en sociaal isolement.<sup>49</sup> De samenleving kan leden die hun bijdrage niet leveren en zo de wederkerigheid verbreken in het uiterste geval zelfs uitsluiten en uitstoten. In de moderne anonieme samenleving kan men niet meer vertrouwen op deze informele controle op de nakoming van maatschappelijke verplichtingen en het leveren van een faire bijdrage.

De staat speelt hier een belangrijke rol. Enerzijds garandeert de overheid met behulp van het recht dat burgers zich aan de regels houden. De staat faciliteert en steunt zo de maatschappij die een coöperatieve onderneming is waar een ieder afhankelijk is van relatieve vreemden. De overheid heeft de taak hun samenwerking en de wederkerigheid tussen hen te ondersteunen en versterken, te waarborgen.<sup>50</sup> De overheid kan dit niet alleen door middel van afschrikking doen, maar moet zien te bereiken dat een meerderheid van de onderdanen haar vrijwillig gehoorzaamt.<sup>51</sup> De rechtsstaat dient zo het vertrouwen tussen de burgers onderling en de voorspelbaarheid van het gedrag van medeburgers. Uiteraard moet daarbij ook het gedrag van de organen van de staat voorspelbaar zijn – dus de voorspelbaarheid van het overheidshandelen. Regels dienen hier waarden als zekerheid en gelijkheid.<sup>52</sup> De waarborg van (rechts)regels als gestolde wederkerige verwachtingen helpt veel coördinatieproblemen en *prisoners dilemma's* op te lossen.<sup>53</sup>

#### 1.4.2 Staat waarborgt solidariteit

Alvorens iets meer te zeggen over de rol van het recht, laat ik eerst zien hoe met name in de twintigste eeuw de staat de vrijheid van de – formeel gelijke - burgers meer inhoud heeft gegeven. Wederkerigheid, in de zin van solidariteit met de kwetsbaren in de samenleving, kwam zo tot leven via ongelijkheidscompensatie. De staat bevordert zo persoonlijke vrijheid, welvaart en welzijn, maar vraagt daartoe aanzienlijke financiële bijdragen van velen aan deze coöperatieve onderneming.

De staat is tegenwoordig op vele fronten actief om vrede, veiligheid en andere waarden en doelen te realiseren ten behoeve van haar burgers. In het laatste kwart van de negentiende eeuw daarentegen maakt de staat zich verantwoordelijk voor een breed algemeen belang: een ontwikkeling die er rond 1900 toe leidde dat voor bijzondere groepen burgers specifieke

---

<sup>47</sup> A. van Haersolte, *Kleine wijsgerige ethiek*, Deventer, Van Loghum Slaterus 1977, p 130.

<sup>48</sup> Silbenhauer 1993, p. 14.

<sup>49</sup> Vgl. N. Luhmann, *Vertrauen. Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität*, Stuttgart 1973, p. 35 (met dank aan Piet van den Hout).

<sup>50</sup> Tegelijk wordt dat weer lastiger omdat de overheid een anonieme en onpersoonlijke instelling is.

<sup>51</sup> R. Axelrod, *De evolutie van samenwerking*, Amsterdam, Uitgeverij Contact, 1990, p. 122. Hij wijst op het belang van de overheid om de reputatie handhaven dat belastingontduikers worden vervolgd om 'om zo iedereen ervan te weerhouden in de toekomst belastingontduiking te overwegen' (p. 129).

<sup>52</sup> C. Fried, *Modern Liberty and the Limits of Government*, New York / London, W. W. Norton & Company, 2007, p. 92 verwijst naar Hume: 'a regime of regularity at least allows people to plan securely, and planning is at once an exercise of our highest rational faculties and a way of enjoying – or at least – using whatever rights we have.'

<sup>53</sup> K. Schuyt, 'De waarden van de rechtsstaat', in K. Schuyt, *Steunberen van de samenleving*, Amsterdam, Amsterdam University Press, 2006, p. 130.

maatregelen genomen konden worden.<sup>54</sup> Daarbij konden belastingen een nuttig instrument zijn, zo betoogde Thorbecke. Een beschaafde staat kon door middel van belastingen of maatregelen ‘een billijke verdeling van het vermogen proberen te bevorderen.’<sup>55</sup>

We zien vanaf die tijd een geweldige uitbreiding van de staatsbemoeyenis met het maatschappelijk leven.<sup>56</sup> De Franse Revolutie met haar idee van de maakbare samenleving vormde in feite de prelude van deze ontwikkeling. Het utilitarisme van Jeremy Bentham (1748-1832) droeg daaraan verder bij waardoor ‘the condition of the people’ onderdeel van de staatsbemoeyenis werd.<sup>57</sup> De staat doordringt de maatschappij zo dieper en dieper. Bij deze ‘modificatie’ van de maatschappij maakt de staat intensief gebruik van het instrument van het recht.<sup>58</sup> De staat richt zich aanvankelijk – ook in zijn rechtsvorming – primair op maatschappelijke groepen en organisaties en na de Tweede Wereldoorlog ook meer op individuen. Individualisering vraagt om meer differentiatie naar personen.

De staat voorziet tegenwoordig rechtstreeks in tal van behoeften, wensen en belangen van de leden van de samenleving. De staat ontplooit activiteiten waardoor onze vrijheid meer wordt dan een lege huls, denk aan defensie, justitie, infrastructuur, gezondheidszorg en sociale voorzieningen. Overheidsinstanties en -voorzieningen maken het samenleven van grote aantallen mensen mogelijk en aangenamer. De overheid ondersteunt de sociale infrastructuur met sociaal-culturele voorzieningen en activiteiten, bijvoorbeeld wijkcentra, bibliotheken, kunst en sport. Ook worden uit de schatkist allerlei zaken gefinancierd voor lagere inkomens en kansarmen in onze samenleving; denk bijvoorbeeld aan de huurtoeslag en aan werkloosheid- en bijstandsuitkeringen en omscholingsprogramma’s. De overheid grijpt zo actief in om ongewenste effecten van de markteconomie voor personen en ondernemingen te corrigeren. De kernwaarde is hier solidariteit die zich uit in allerlei vormen van bescherming van de financieel, sociaal of economisch zwakkere deelnemers.<sup>59</sup> Het gaat echter zeker niet altijd om zwakkere deelnemers; ook redelijk of zelfs hoogopgeleide werknemers kunnen door een bedrijfssluiting of bedrijfsverplaatsing naar het buitenland ineens op straat staan en behoefte hebben aan ondersteuning bij hun heroriëntatie op de arbeidsmarkt. Denk aan de recente déconfiture van de DSB bank en de sluiting van het laboratorium van Organon.<sup>60</sup> Zo krijgt dus wederkerigheid, hier in de betekenis van solidariteit, in onze maatschappij gestalte. Maar de overheid dringt zo ook door in alle mazen en stegen van het maatschappelijk en persoonlijk leven. Zoveel overheidsbemoeyenis kan vervreemdend werken. De maatschappij als geheel krijgt zo bovendien een steeds zwaardere last te dragen. Dit kan tot rancune leiden, omdat bij sommigen de indruk kan ontstaan dat anderen onevenredig meer profijt van de samenwerking hebben. Deze rancune kan dan een impuls zijn de eigen bijdrage (trachten) te verminderen.<sup>61</sup>

---

<sup>54</sup> A. van der Woud, *Een nieuwe wereld. Het ontstaan van het moderne Nederland*, Amsterdam, Bert Bakker, 2006, p. 170 e.v.; zie uitvoerig over de begrippen ‘algemeen belang’ en ‘algemeen nut’: *Algemeen nut beogende instellingen*, Geschriften Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 232, Deventer, Kluwer, 2007, § 2.3-2.6.

<sup>55</sup> J. Drentje, *Thorbecke. Een filosoof in de politiek*, Amsterdam, Boom, 2004, p. 419.

<sup>56</sup> H. Gribnau & W. Witteveen, ‘Maatschappelijke rechtsvorming: nieuwe wegen’, in H. Gribnau (red.), *Maatschappelijke rechtsvorming: Vijf Tilburgse essays*, Den Haag, Boom juridische uitgevers, 2005, p. 137 e.v. en J.L.M. Gribnau, ‘Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht. Een prelude’, *WFR* 2007/6736.

<sup>57</sup> Hampshire 1999, p. 79. Voor een heldere discussie van Bentham's utilitarisme, zie Sandel, 2009, passim. Hij betreft daarbij ook de verfijning aangebracht door John Stuart Mill (1806-1873)

<sup>58</sup> T. Koopmans, *De rol van de wetgever*, Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink, 1970.

<sup>59</sup> O. Ruding, *Markt en Moraal*, Soesterberg, Uitgeverij Aspekt, 2004, p. 20.

<sup>60</sup> Vgl. over het profijt van de overheid Holmes/Sunstein 1999, p. 201-203: ‘wealthy people derive far more than fair value from their supposedly equal rights. ... Vital public services are allocated unequally because the weak and the poor, being relatively disorganized, have too little leverage to obtain their share of public resources.’

<sup>61</sup> De bemoeyenis van de overheid met de persoonlijke levenssfeer kan dan ten koste gaan van de (negatieve) vrijheid van de burger: de vrijheid van inmenging door anderen. Dit kan bovendien leiden tot een grote mate van afhankelijkheid van de burger van de overheid; hetgeen op gespannen voet staat met een republikaans vrijheidsbegrip à la Machiavelli; zie hfd. 2.

Het recht speelt hierbij dus een belangrijke rol; het wordt een instrument om maatschappelijke veranderingen en doelen te realiseren, zoals ongelijkheidscompensatie en solidariteit met kwetsbare groepen en individuen (vermaatschappelijking van het recht, inclusief het belastingrecht).<sup>62</sup> Gevolg is wel een enorm complex, gedetailleerd en vaak zeer technisch regelstelsel. De wederkerigheid en solidariteit die dit regelstelsel dient, verdwijnt dan uit het zicht. Dit is ook voor het belastingrecht van belang; ik ga daarom nu eerst wat dieper in op de rol van het recht.

## 5 Wederkerigheid en recht

### 5.1 Wederkerige erkenning in rechte

De staat garandeert als gezegd die wederkerigheid tussen de burgers. Daarmee ontstaat een nieuwe relatie met een eigen soort wederkerigheid, namelijk die tussen staat respectievelijk overheid en burgers. Maar sinds de Franse Revolutie heeft die staat er steeds meer taken en opdrachten bij gekregen. De staat nam steeds meer de verantwoordelijkheid op zich voor het wel en wee van de samenleving en de mensen en dus voor de maatschappelijke wederkerigheidsrelaties. Dat heeft geleid tot een verminderd besef van een gezamenlijke onderneming.

Het recht is dus een instrument dat de staat gebruikt om de algemene wederkerigheid tussen burgers te ondersteunen en gestalte te geven. Het is dus een middel ten bate van een coöperatieve onderneming waar de samenwerkenden profijt hebben. Zij hebben daarom een plicht zich te houden aan het recht.<sup>63</sup> De bijdrage van het recht bestaat allereerst in het begrip 'rechtssubject.' Hierin ligt de wederkerige erkenning van mensen als vrije en gelijke leden van de samenleving besloten. Rechtssubjecten, dragers van rechten en plichten, zijn immers voor het recht gelijk. De categorie van de rechtssubjectiviteit, het drager van rechten en plichten zijn, is geen afbeelding van de concrete mens van vlees en bloed, maar een artificieel begrip. Dat betekent dat mensen met al hun verschillen, denk aan geslacht en godsdienst, maar ook aan macht, kennis en (financiële) middelen voor het recht als gelijken worden gezien. Mensen van vlees en bloed krijgen zo een 'statuut' voor het recht. Het recht creëert een formele gelijkheid en wederkerigheid. Maar achter deze formele gelijkheid ging en gaat (grote) materiële ongelijkheid schuil. Die materiële ongelijkheid is in de loop der tijd door toedoen van de staat aanzienlijk verminderd, zoals we zojuist zagen. De idee van de mensenrechten heeft het concept van rechtssubjectiviteit verder inhoud gegeven. Ieder beschikt over aangeboren rechten die voor ieder gelijk zijn en algemeen ('overall') gelden. Deze mensenrechten belichamen de idee van algemene wederkerigheid. Hun erkenning en ontwikkeling is gebaseerd op empathie – 'to see others, people they did not know personally – as like them, as having the same kinds of emotions.'<sup>64</sup> De overheid heeft tot taak de klassieke en sociale grondrechten te beschermen en realiseren.

### 5.2 Juridisering: waarborg en vervreemding

Zoals we boven zagen heeft dat geleid tot een toenemend overheidsbemoeien met het maatschappelijke en persoonlijke leven. Daarbij heeft het recht een steeds belangrijkere rol

---

<sup>62</sup> Vgl. Pessers 1999, p. 193 e.v.

<sup>63</sup> Dat neemt niet weg dat dit geen absolute verplichting is. Denk aan een staat die 'weezinwekkende' wetten uitvaardigt, waardoor er ruimte voor burgerlijke ongehoorzaamheid is; A. Kavanagh & J. Oberdiek (eds.), *Arguing About Law*, London, Routledge, 2009, p. 229-231 onder verwijzing naar auteurs als Joseph Raz.

<sup>64</sup> L. Hunt, *Inventing Human Rights: A History*, New York / London, W.W. Norton & Company, 2008, p. 40. Enkel dankzij de 'ability to identify across social lines' kon de elite in de achttiende eeuw zich anderen – bijvoorbeeld de gewone man, dienaren, slaven vrouwen - voorstellen 'as equally of capable of moral moral autonomy' (o.v.n. de ethicus Schneewind).

toebedeeld gekregen. Het recht is in toenemende mate ingezet om de bestaande maatschappelijke verhoudingen te veranderen (modificatie). Gevolg is een vergaande juridisering van de maatschappij. De maatschappelijke ontwikkelingen van de laatste vijftig jaar maken dit goed zichtbaar. Door horizontalisering, individualisering, verzakelijking, secularisatie, pluriformiteit en emancipatie staat de wederkerigheid tussen burgers sterk onder druk; het onderlinge vertrouwen en de solidariteit tussen burgers neemt af.<sup>65</sup> Het recht fungeert hier als een vluchtheuvel die steeds verder uitdijt. De afname van de sociale cohesie leidt er toe dat steeds meer sociale normen juridisch worden vastgelegd.

Wederkerighedsrelaties worden zo steeds verder gejuridiseerd. Juridisering kan dan een indicator zijn voor verminderd vertrouwen tussen personen in de samenleving (sociale cohesie); maar het recht kan ook – meer optimistisch – gezien worden als een substituut voor dat wegvallende vertrouwen. Het recht neemt dan de plaats in van traditionele vormen van sociale binding en vervult ‘de functie van een minimale, meestal neutrale, formele en procedurele moraal.’<sup>66</sup> Recht als een minimale sociale binding dus. Door de juridisering nemen de rechten en verplichtingen ten behoeve van het (maatschappelijke) samenwerkingsproject steeds verder toe.<sup>67</sup>

De genoemde uitbreiding van de overheidstaken heeft geleid tot een opmars van het recht. Het oprukken van het recht leidt tot een vergaande juridisering van het maatschappelijk en persoonlijk van het leven. Maar ook de interactie tussen bestuursorganen en burgers is sterk gejuridiseerd. Allerlei behoorlijkheidsnormen die gelden voor de interactie in bestuursrechtelijke ‘wederkerige’ rechtsbetrekkingen worden geformuleerd als rechtsnormen.<sup>68</sup> Het rechtssysteem wordt daarbij steeds complexer. De juridisering werkt soms vervreemdend door het zeer technische karakter van het recht waarbij de normatieve lading, de dienstbaarheid aan het samenwerkingsproject tussen burgers, minder zichtbaar wordt.

### 5.3 Wetsinterpretatie als morele keuze

Staat en recht zijn een substituut voor de verminderde maatschappelijke wederkerigheid. Het gaat dan om een andere, meer onpersoonlijke, vorm van wederkerigheid. Enerzijds is de staat voor velen net zo abstract als de vreemden met wie hij in de maatschappij (tot wederzijds voordeel) samenwerkt. De overheidsorganen waar de burger mee te maken krijgt worden bovendien doorgaans ervaren als grote machtige, afstandelijke bureaucratische organisaties. Een bestuursorgaan – overigens net als grote ondernemingen - is vaak een black box waarvan de burger geen idee heeft hoe het daar binnen werkt. Anderzijds krijgt die abstracte staat gezicht zodra de burger contact heeft met een ambtenaar - die immers een wezen van vlees en bloed is. Een bestuursorgaan kan wederkerigheid bevorderen door een persoonlijke benadering van de burgers, die het bureaucratische karakter van bestuurshandelen kan compenseren. Het gaat hier bij uitstek om de menselijke maat. Het gevoel van wederkerigheid kan worden hernieuwd en versterkt door persoonlijk contact.<sup>69</sup> Dat is uit de aard der zaak lastiger bij beschikkingsfabrieken zoals de Belastingdienst. Hier kom ik later nog op terug (zie hfd. 3). Hier is een specifieke vorm van wederkerigheid te zien, namelijk relationele wederkerigheid, die veel concreter is dan de algemene wederkerigheid jegens de maatschappij

---

<sup>65</sup> J.B.M. Vranken, *Algemeen deel. Een vervolg*, Deventer, W.E.J. Tjeenk Willink, 2005, p. 128.

<sup>66</sup> C.J.M. Schuyt, ‘Bronnen van juridisering en hun configurerie’, *NJB* 1997/21, p. 930.

<sup>67</sup> Dat betekent dus een juridisering van de wederkerigheid die inherent aan dit samenwerkingsproject, die zelf minder zichtbaar / voelbaar wordt.

<sup>68</sup> Dit is voor het (formele) belastingrecht als onderdeel van het bestuursrecht van belang.

<sup>69</sup> De meeste mensen willen graag de goedkeuring van andere mensen verkrijgen, met name de familie, vrienden en bekenden, maar zelfs ook van vreemdelingen; vgl. R. Frank, *What Price the Moral High Ground? Ethical Dilemmas in Competitive Environments*, Princeton, Princeton University Press, 2004, p. 121.

van onbekende anderen en de staat (met zijn organen). Deze relationele wederkerigheid kan de algemene wederkerigheid bevorderen.

Het is primair de wetgever als orgaan van de staat die de rechten en verplichtingen ten behoeve van het samenwerkingsproject formuleert. De wetgever is democratisch gelegitimeerd en op deze wijze geeft het – indirect gerepresenteerde - volk zichzelf de wet. Het volk bepaalt zelf welke rechten en plichten voor hem gelden. Deze wetgeving vormt de basis voor een verdere invulling en uitwerking (rechtsontwikkeling) door rechter en bestuur, de andere organen van de trias politica.

De wet is echter een onvolmaakt voertuig van het recht en voor de verwezenlijking van (beleids)doeleinden. De wetgever werkt zijn bedoeling uit in regels die door hun talige vorm voor meerdere uitleg vatbaar zijn. Wettelijke regels zijn naar hun aard onvolmaakt, zij zijn als algemene uitspraken te ruim of te beperkt geformuleerd in het licht van de nagestreefde doelstelling (de achterliggende rechtvaardiging).<sup>70</sup> De wetgever beschikt vaak slechts over beperkte informatie over de feiten en de wijze waarop burgers op de nieuwe wetgeving zullen reageren (informatie-asymmetrie). Wettelijke regels kunnen ook tegenstrijdig zijn. Bovendien bevat de wet regelmatig lacunes omdat de wetgever toekomstige maatschappelijke, economische, technische en internationale ontwikkelingen maar in zeer beperkte mate kan voorzien.<sup>71</sup> Onvermijdelijk is wetgeving daarom imperfect en laat ruimte open voor verschillende interpretaties.<sup>72</sup> De keuze van de burger voor een bepaalde wetstoepassing, zeker in *hard cases*, is dan uiteindelijk een morele keuze voor zover die keuze gevolgen heeft voor anderen in de samenleving. Enkel een regel volgen is dus zeker niet altijd mogelijk. Ethisch gedrag kan dus vaak niet worden gereduceerd tot het simpelweg volgen van een rechtsregel.<sup>73</sup>

Hoe dienen de deelnemers aan het samenwerkingsverband dan om te gaan met deze onvermijdelijk gebrekkige wet? Men kan de wet legalistisch interpreteren om zo de daaruit voortvloeiende verplichtingen zo beperkt mogelijk te laten zijn. Een dergelijke houding weerspiegelt een dunne opvatting van wederkerigheid (*tit for tat-principle, do ut des*). Korte termijn nut en ruilrechtvaardigheid prevaleren, men wil boter bij de vis en liefst zo klein mogelijk verplichting tot bijdragen en betalen. Men kan zelfs heel bewust calculerend zoeken naar wegen om de eigen bijdrage aan de coöperatieve onderneming te minimaliseren. Enkel waar er direct zichtbaar profijt is van maatschappij en staat, wil men dan – als het echt niet anders kan - bijdragen. Een legalistische interpretatie die de betekenis van de wet – van wettelijke rechten en plichten – reduceert tot de letter van de wet, miskent daarom dat de wettelijke regel ‘is merely a point on an aspirational scale.’<sup>74</sup> Waar de wet zwijgt is er in deze positivistische positie sprake van een vrijplaats die enkel door de eigen privé-moraal - jegens overheid - wordt beheerst.<sup>75</sup> Dan bestaat het gevaar dat die vrijplaats wordt geëxploiteerd met

---

<sup>70</sup> Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘De droevige maar onvermijdelijke imperfectie van rechtsregels’, in E.T. Feteris e.a. (red.), *In het licht van deze overwegingen*, Nijmegen, Ars Aequi, 2004.

<sup>71</sup> Zie ook hoofdstuk 2.

<sup>72</sup> Moreel handelen kan sowieso nooit mechanisch volgens een regel handelen zijn zonder gevoel voor de specifieke kenmerken van de situatie, zo stelde Aristoteles al. Er is dan praktische wijsheid nodig; vgl. A.M. Hol, ‘Tong en geest’, in *Als een goed huisvader*. Opstellen aangeboden aan J.H. Nieuwenhuis, Deventer, Kluwer 1992 en Sandel 2009, p. 198-199.

<sup>73</sup> Vgl. M.J.A. van Mourik, *Recht, rechtvaardigheid en ethiek. In het bijzonder in de notariële praktijk*, Deventer, Kluwer, 2008, p. 23: het onderscheid tussen regelethiek en deugdenethiek ‘relativeert het werk van de wetgever, de rechter, de advocaat, de notaris [...] in het bijzonder dat van de blinde regelneef en de rigide positivist.’

<sup>74</sup> Z. Bańkowski & B. Schafer, ‘Double-Click Justice: Legalism in the Computer Age’, 1 *Legisprudence* 2007/1, p. 38.

<sup>75</sup> Vgl. de bekende passage in Hobbes 1651, p. 152: ‘As for other Liberties, they depend on the Silence of the Law. In cases where the Sovereign has prescribed no rule, there the subject hath liberty to do, or forbear, according to his own discretion’, deze passage gaat over de vrijheid die de burgers wordt gelaten door het niet ‘bevelen’ door de soevereine macht aan wie zij hun rechten hebben overgedragen via het – hypothetische - sociaal contract. The law wordt in het wetspositivistische model eng geïnterpreteerd als de wet, meer precies de letter van de wet.

alle beschikbare juridische technieken, ongeacht strekking van de wet en de maatschappelijke gevolgen van deze interpretatie.<sup>76</sup> Deze eng legalistische interpretatie past bij een opvatting over wederkerigheid die de ene uiterste – minimalistische - pool vormt op een continuüm.<sup>77</sup> Als gezegd wordt de andere – altruïstische - pool gevormd door gedrag dat bij uitstek het maatschappelijk belang laat prevaleren. Hierbij past een interpretatie van de wet die structureel ten koste van het eigenbelang gaat.

#### 5.4 Rechtsbeginselen als richtsnoer

Tussenposities zullen de wet interpreteren vanuit een zekere verantwoordelijkheid, solidariteit en verbondenheid met anderen, zonder dat het eigenbelang *a priori* wordt verwaarloosd. Interpretatie aan de hand van rechtsbeginselen biedt een handvat voor een dergelijke tussenpositie. Een dergelijke houding ten opzichte van wetten stelt het eigenbelang minder centraal omdat beginselen het maatschappelijk of algemeen belang belichamen. Rechtsbeginselen zijn immers de morele kern van het recht en ‘dragen’ daarmee het geheel van wettelijke bepalingen.<sup>78</sup> Daarmee zijn zij richtinggevend voor de interpretatie van de wet die het morele gehalte van de wet respecteert. Overigens vormen zij ook een normatief kader waarbinnen de wet moet blijven. De wet wordt in deze opvatting dus niet gereduceerd tot de letter van de wet, dus niet los van het rechtssysteem als geheel gezien. Dworkin biedt een theorie van het recht waarin regels ingebed zijn in een verzameling rechtsbeginselen. Hij benadrukt dat het recht consistent moet zijn op het niveau van een samenhangend geheel van fundamentele (algemene) rechtsbeginselen zodat het een bepaalde mate van wederkerigheid en solidariteit tussen burgers uitdrukt.<sup>79</sup> Volgens de bekende omschrijving van Dworkin is een beginsel een norm die betracht moet worden, niet omdat het een gewenste economische, politieke of sociale situatie nader bijbrengt of verzekert, maar omdat het een eis van gerechtigheid en rechtvaardigheid (*fairness*) of een andere dimensie van moraal is.<sup>80</sup> Mijns inziens moeten rechtsbeginselen wel onderscheiden worden van morele beginselen.<sup>81</sup> Recht is immers niet identiek aan moraal; er is overigens wel een wisselwerking tussen recht en moraal, tussen rechtsbeginselen en morele beginselen. Het recht kent dan ook een eigen (interne) moraal, die zich bij uitstek in rechtsbeginselen uit. Kenmerkend nu voor de normatieve kwaliteit van het recht is dat een relatie wordt geconstitueerd tussen de burgers onderling. Zij worden aangesproken door deze gedeelde beginselen, aangezien zij hieraan gerechtvaardigde verwachtingen omtrent elkaars gedrag ontlenu. Het gaat dus om wederkerige verwachtingen omtrent gedrag.<sup>82</sup> De wederkerige verwachtingen van de deelnemers aan het rechtsverkeer omtrent elkaars gedrag weerspiegelt zich in de verwachtingen ten aanzien van het handelen van staat en overheid. Ook daar vormen gedeelde beginselen de (normatieve) rode draad. Daarom geldt hier de eis dat statelijke machtsuitoefening de toets aan rechtsbeginselen moet kunnen doorstaan. Volgens Dworkin past deze eis bij een samenleving die kan worden gezien als een

---

<sup>76</sup> Vgl. D.A. Schön, *The Reflective Practitioner. How Professionals Think in their Action*, New York, Basic Books, 1983, p. 12: Critics have called attention to the technical expert's disposition to deploy his techniques, whatever the consequences.

<sup>77</sup> Ik laat hier fraude buiten beschouwing; dan wordt in feite wederkerigheid volstrekt ontkend. Dan wordt de wet overtreden zodat een (fiscaal) moreel argument overbodig is.

<sup>78</sup> R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer, Kluwer, 1996 en Gribnau 1998

<sup>79</sup> R. Dworkin, *Law's Empire*, London, Fontana, 1986, p. 211 e.v.

<sup>80</sup> R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, London, Duckworth, 1977, p. 22 e.v.

<sup>81</sup> Morele beginselen bieden een richtsnoer bij morele keuzes, zoals bijv. de nakoming van fiscale verplichtingen tegenover het eigen belang. Vgl. G. den Hartogh, 'General and particular considerations in applied ethics', in A.W. Musschenga & W.J. van der Steen, *Reasoning in Ethics and Law*, Aldershot, Ashgate, 1999, p. 19 e.v.

<sup>82</sup> L.G.M. Stevens, *FISCUS, ik ben je vriendje niet!*, Deventer, Kluwer 1997, p. 19-20 relateert rechtsbeginselen aan de 'deugd der gerechtigheid.'



(politieke) gemeenschap die is geordend volgens het ‘model of principle.’<sup>83</sup> De leden van een dergelijke samenleving reduceren hun interactie niet tot het volgen en in acht nemen van regels - zoals in een samenleving volgens het ‘model of rules’. Een regelsysteem is op zich waardevol omdat het rechten en verplichtingen van de leden vastlegt, maar het doet dit nooit uitputtend. De leden van een dergelijke maatschappij aanvaarden namelijk dat hun samenleven beheerst wordt door beginselen. Het ‘model of principle’ is gebaseerd op de idee van juridische integriteit: het rechtssysteem steunt op een ‘scheme of principles.’<sup>84</sup> Legitiem recht dient integer te zijn: in overeenstemming met de basisbeginselen van de samenleving, waarmee de burgers zich kunnen vereenzelvigen. Het recht drukt zo de wederkerigheid tussen mensen uit en ondersteunt die. Beginselen vormen dus de basis voor het geheel van rechtsregels en dus voor de rechten en plichten van rechtssubjecten. Burgers reduceren de betekenis en reikwijdte van de wet dus niet tot de letter van de wet.

## 5.5 Integriteit van het recht

### 5.5.1 Institutionele verantwoordelijkheid en integriteit

Dworkin gebruikt integriteit niet in relatie tot personen, maar in overdrachtelijk zin – met een eigen betekenisinhoud. Het recht als normenstelsel heeft een eigen morele waarde. In die zin is het recht vergelijkbaar met een mens. In feite is dit ook niet zo’n vreemde gedachte. Denk bijvoorbeeld aan de staat. In de middeleeuwen en de vroegmoderne tijd ontstaat een typisch juridische conceptie van de staat waarin deze een heel eigen bestaan leidt, hij is een persoon voor het recht (*corporatio*). Dit eigen leven werd precies mogelijk gemaakt vanaf het moment dat allerlei juridische en materiële eigenschappen van een mens (een persoon), aan de staat werden toegedicht. ‘All the significant legal characteristics of the State – legitimacy, personality, continuity, integrity, and most importantly, sovereignty – date from the moment at which these human traits, the constituents of human identity, were transposed to the State itself.’<sup>85</sup> Staat en recht dienen dus integer te zijn en te waken over hun integriteit. Het is in dit opzicht niet vreemd dat ook een deel van het recht morele eigenschappen wordt toegedicht. De diverse institutionele actoren en de burgers zijn samen verantwoordelijk voor die integriteit van het recht. Morele beginselen en rechtsbeginselen kunnen hier een richtsnoer bieden voor handelen. De kernwaarde integriteit overkoepelt dan andere waarden en beginselen. Integriteit vraagt die andere waarden en beginselen in hun samenhang en betrokken op elkaar te zien en na te streven.

Integriteitsnormen kunnen worden uitgewerkt in beginselen en vervolgens gedetailleerd in regels en procedures worden vastgelegd. Hoe zinvol dit op zich ook is, gevaar is dan dat integriteit als morele kernwaarde voor institutioneel en professioneel behoorlijk handelen versteent en verdort. Regels, procedures, contracten en control gaan namelijk ook ten koste van ‘integriteit en de wil om het goede te doen en de ander van dienst te zijn.’<sup>86</sup> Het naleven van regels en procedures wordt dan leidend en vervangt (het denken) over moraliteit en integriteit. *Rule-based* komt in de plaats van *principle-based* handelen, met als bijbehorende gedragsregel ‘wat niet verboden is, is toegestaan.’<sup>87</sup>

Een van de institutionele actoren is de belastingwetgever die de primaire verantwoordelijkheid heeft voor de integriteit van belastingwetgeving (zie hfd 2). Zo spreekt

---

<sup>83</sup> Dworkin 1986, pp. 211 e.v.

<sup>84</sup> Beneden zal blijken dat het niet steeds enkel om juridische integriteit gaat. Zo bijvoorbeeld stelt de Nationale ombudsman (niet- juridische) eisen aan de organisatie van de Belastingdienst ten behoeve van een behoorlijke behandeling van de belastingplichtige; daar gaat het dus om organisatorische integriteit.

<sup>85</sup> Vgl. P. Bobbitt, *The Shield of Achilles. War, Peace and the Course of History*, New York, Viking, 2002, p. 81.

<sup>86</sup> K. Cools & L. Jeurissen, ‘Vertrouwen in de economie’, *Wijsgerig Perspectief* 2010/3, p. 29.

<sup>87</sup> Cools & Jeurissen 2010 p. 29.

Waldron over de waardigheid van wetgeving.<sup>88</sup> Een andere institutionele actor is de Belastingdienst. Deze dient te handelen in overeenstemming met wet en rechtsbeginselen. Maar ook buiten deze (gejuridiseerde) behoorlijksheidsnormen zijn er nog normen die de belastingdienst bij haar handelen in acht dient te nemen. Fatsoenlijk handelen is meer dan rechtmatig handelen. Hier speelt het beginsel van de dienende overheid een belangrijke rol: de overheid moet het collectieve en het individuele belang van de burgers dienen.<sup>89</sup> De Belastingdienst heeft daarom de verantwoordelijkheid voor bijvoorbeeld goede en snelle voorlichting aan belastingplichtigen, tijdige en onpartijdige standpuntbepalingen en een onpartijdige invulling van de wettelijke (informatie)plichten die de belastingplichtige ten behoeve van de belastingheffing heeft. Het belang van de burger mag dus niet ondergeschikt worden gemaakt aan bijvoorbeeld efficiënte bedrijfsprocessen van de Belastingdienst (de interne ambtelijke beleidsvisie overheerst dan). Markt- en managementdenken waarin rationalisatie, productie, efficiency en kostprijs doorslaggevend zijn mogen geen onevenredige inbreuk maken op de belangen van de belastingplichtigen. De burger zou dan gereduceerd worden tot middel voor het doel van belastingheffing. De Belastingdienst (en zijn bedrijfsvoering) is er uiteindelijk voor de burger en niet andersom. Belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers dienen daarom ook geraadpleegd te worden om te komen tot responsief beleid (zie hfd. 3).

In de volgende hoofdstukken gaat het om de wijze waarop de institutionele actoren, met name de wetgever en de Belastingdienst, de integriteit van het recht respecteren. Het gaat dus om de integriteit van het belastingrecht waarvoor de daarbij betrokken organisaties en personen een gezamenlijke verantwoordelijkheid dragen. De kernwaarde integriteit overkoepelt daarbij andere waarden en beginselen, in hun samenhang en betrokkenheid op elkaar.

### 5.5.1 Persoonlijke verantwoordelijkheid en integriteit

Integriteit – in relatie tot de rechtstoepassing – is een waarde voor het handelen van professionals, ook in de fiscaliteit. Integriteit is van belang voor belastingambtenaren. Integriteit staat onder andere voor consistent zijn, coherent zijn. Een meer ‘operationele’ notie van ambtelijke integriteit omvat het aanvaarden van een professionele verantwoordelijkheid in uitoefening van de toevertrouwde publieke functie.<sup>90</sup> Voor ambtenaren, zoals medewerkers van de Belastingdienst, zijn dan belangrijke elementen van integriteit: loyaliteit, eerlijkheid, democratische gezindheid, onpartijdigheid, onkreukbaarheid, openheid, zorgvuldigheid.

Maar ‘integriteit’ is ook voor belastingplichtigen een te respecteren waarde. Het belastingrecht is geen speeltje om naar believen mee te doen wat men wil, zonder rekening te houden met de maatschappelijke gevolgen van zijn handelen. Belastingheffing staat immers ten dienst van maatschappelijke samenwerking en vergt dus een weloverwogen morele keuze. Het gaat om de keuze voor een meer of minder coöperatieve instelling.<sup>91</sup>

Belastingplichtigen worden vaak bijgestaan door adviseurs. Ook belastingadviseurs dienen de morele waarde integriteit in acht te nemen, ook in deze tijd waarin het belastingrecht een buitengewoon hoog technisch, en daarmee ogenschijnlijk minder moreel, gehalte heeft.<sup>92</sup> Deze fiscale beroepsbeoefenaren vervullen een bijzondere rol in de maatschappij:

---

<sup>88</sup> J. Waldron, *The Dignity of Legislation*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999. Maar ook voor andere tegenwoordige corporatio’s is integriteit een kernwaarde. Dan gaat het bijvoorbeeld om de integriteit van de onderneming (of een andere organisatie). Bij corporate social responsibility wordt het morele ideaal van integriteit vertaald in de notie van maatschappelijke verantwoordelijkheid.

<sup>89</sup> M. Scheltema, ‘De rechtsstaat’, in J.W.M. Engels e.a., *De rechtsstaat herdacht*, Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink, 1989, p. 21.

<sup>90</sup> H. van Luijk, ‘Integriteit in publieke functies’, in Idem, *Integer en verantwoord in beroep en bedrijf*, Amsterdam, Boom, 2000, p. 138.

<sup>91</sup> Nauwkeuriger gezegd, op een waargenomen coöperatieve instelling van – abstracte – anderen; zie boven Den Hartogh 1999.

<sup>92</sup> J.L.M. Gribnau, ‘Integriteit en verantwoordelijkheid in de fiscaliteit’, in Albrechtse/Kavelaars 2006.

belastingplichtigen zijn immers in grote mate afhankelijk van hun fiscale deskundigheid. Belastingadviseurs bepalen aldus in aanzienlijke mate hoe talloze belastingplichtigen aan hun fiscale verplichtingen voldoen. Deze specifieke rol brengt een speciale verantwoordelijkheid met zich en dito verplichtingen. Verantwoordelijkheid tonen de organisaties van belastingadviseurs indien zij (fiscale) wetsontwerpen van objectief commentaar voorzien. Deze informele wetgevingsadvisering kan bijdragen aan de integriteit van het belastingstelsel (zie hfd. 3).

Persoonlijk integriteit is een morele kernwaarde voor professioneel behoorlijk handelen.<sup>93</sup> Ook hier heeft de morele (kern)waarde integriteit een overkoepelend karakter. De kernwaarde integriteit vat als het ware andere waarden onder zich samen, integriteit overwelft die andere waarden. Zonder integriteit verliezen die andere waarden hun samenhang en betrokkenheid op elkaar, raakt de coherentie verloren. Dat betekent dat integriteit zich verzet tegen selectief winkelen, tegen het opportunistisch dienen, en met de mond belijden van bepaalde waarden ten koste van andere. Integriteit vraagt echter dat een waarde die 'toevallig' even niet goed uitkomt, die dwarsligt, even goed serieus wordt genomen. Het gaat steeds immers om het geheel van de waarden die in het geding zijn. Coherentie staat dan voor het in hun samenhang in ogenschouw nemen van die waarden. Daarbij dient steeds naar consistentie met eerdere afwegingen van waarden en beslissingen te worden gestreefd.

## 5.6 Wederkerigheid tussen actoren

Een rechtsorde die gebaseerd is op rechtsbeginselen garandeert niet alleen een bepaalde wederkerigheid tussen burgers onderling, maar geeft ook invulling aan de wederkerigheid tussen wetgever en burger. Lon Fuller benadrukte dat legaliteit, dat is bij hem met name rechtszekerheid, een belangrijke norm is ten behoeve van de wederkerigheid tussen wetgever en burger. Voor Fuller betekent wederkerigheid dat wetgever en burger zich beide aan het recht dienen te houden. Zoals de wetgever mag verwachten dat de burger zich aan het recht houdt, moet de burger erop kunnen vertrouwen dat de wetgever het recht en het rechtszekerheidsbeginsel respecteert.<sup>94</sup> Uiteraard dient de wetgever niet alleen het rechtszekerheidsbeginsel als een fundamentele norm te respecteren maar ook andere algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel. Legaliteit mag hier dus niet verworden tot de voluntaristische idee dat de (enkele) wil van de wetgever bepaalt wat recht is, zonder respect voor rechtsbeginselen derhalve. Hetzelfde geldt voor de verdere toepassing van de wet en de rechtsontwikkeling door bestuur en rechter, ook daar dienen rechtsbeginselen in acht te worden genomen. Deze visie behelst dus de opdracht aan alle bij de rechtsvorming, - toepassing en - ontwikkeling betrokkenen om de integriteit van de wet en haar interpretatie en toepassing te bewaken vanuit dit beginselenperspectief.<sup>95</sup> De wetgever dient rechtsbeginselen te respecteren, maar ook bestuur en rechter dienen dit te doen. Fullers pleidooi voor wederkerigheid tussen wetgever en burger geldt dus alle staatsmachten. Die wederkerigheid geldt ook de andere partij in de rechtsbetrekking met staatsorganen, de burger. Deze heeft daarbij uiteraard zijn marge van eigenbelang. Hij vertegenwoordigt immers niet primair het algemene maatschappelijke belang, zoals de overheid dat doet. Van de andere kant dient dit eigenbelang niet zover te gaan dat het ten koste gaat van de integriteit van het rechtssysteem.

---

<sup>93</sup> Vgl. F.A.W. Bannier, *Zoals een behoorlijk advocaat betaamt*, Apeldoorn/ Antwerpen, Maklu-Uitgevers, 2010, p. 33.

<sup>94</sup> L.L. Fuller, *The Morality of Law* [1964], New Haven/London, Yale University Press, 1977; vgl. J.L.M. Gribnau, 'Rechtszekerheid en overgangsrecht', in A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer, Kluwer, 2005, p. 89-90.

<sup>95</sup> J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer, Gouda Quint, 1998, p. 67 e.v.

Ik ga nu over naar het betalen van belastingen, als een specifieke bijdrage aan de coöperatieve onderneming tot ieders voordeel, om te onderzoeken of belastingen ook een wederkerige verplichting inhouden. Vervolgens behandel ik de vraag hoe met deze wederkerige verplichting, die de wetgever in de belastingwet vastlegt, om te gaan. Daarbij zal ik de wisselwerking tussen het gedrag van de fiscale actoren benadrukken, meer specifiek het respect dat zij tonen voor de belastingwet en, breder, de beginselen van het belastingrecht.

## 6 Belastingen als wederkerige verplichting

### 6.1 Zonder belastingen geen beschaving

Belastingen zijn de financiële smeerolie van de staat als behartiger van de maatschappelijke samenwerking. Zonder belastingen geen staat. Met de opbrengst van belastingen financiert de staat talrijke voorzieningen ten behoeve van het vreedzaam samenleven van grote aantallen individuen. Zonder belastingen is geen rechtsorde mogelijk die de maatschappij ondersteunt, en dus geen vrijheid voor het individu. Ook het belastingrecht staat dus in de sleutel van wederkerigheid, want belastingen zijn een middel ten behoeve van de coöperatieve onderneming tot wederzijds voordeel. Dat voordeel is niet alleen het mogelijk maken van vrijheid maar ook de bescherming van eigendom. ‘Property owners depend on social cooperation orchestrated by government officials.’<sup>96</sup> Denk aan het kadaster en de statelijke instituties ten behoeve van de bescherming van eigendomsrecht. De burger heeft daarom belang bij belastingen. Natuurlijk, als afgedwongen bijdrage aan de schatkist beperken zij onze vrijheid. Maar belastingen maken allerlei overheidsvoorzieningen mogelijk waardoor de vrijheid van de burgers inhoud kan krijgen. Vrijheid zonder justitie, politie, leger, onderwijs, gezondheidszorg, infrastructuur, enz. stelt immers niet zoveel voor. Dit soort publieke goederen is essentieel voor de vrijheid van mensen, waarbij tegelijk geldt dat die enkel mogelijk zijn in een maatschappij waar mensen samen bijdragen. Zij maken dan wederkerig elkaars vrijheid mogelijk. Belastingen passen bovendien goed in de idee van algemene wederkerigheid tussen burgers. Belastingen zijn immers typisch niet een prestatie, bijdrage of gift jegens een concreet ander individu maar aan het grote abstracte geheel van vreemde anderen. Een directe band tussen individuen – en hun bijdragen respectievelijk ontvangen voordelen - ontbreekt hier dus.

De staat fungeert hier als intermediair. Belastingen maken overheidsuitgaven mogelijk ten behoeve van publieke goederen en andere voorzieningen voor de leden van de maatschappij. Geen wonder dat de – conservatieve – Amerikaanse jurist Fried schrijft: ‘At both the taxing and the spending ends of that [governmental] process, there are always people who would do it otherwise, but only the most extreme claim that these forced contributions deprive them of their liberty.’<sup>97</sup> Belastingen zijn zo onderdeel van een coöperatieve onderneming; het bijdragen van een *fair share* is dan een fundamentele maatschappelijke plicht. Mensen hebben daarom een gemeenschappelijk belang bij deze coöperatieve onderneming en dus een gedeelde verantwoordelijkheid daarvoor. Degene die niet bijdraagt aan de kosten van het profijt dat hij geniet is een ‘free rider’. In de woorden van Fried: ‘The evader palpably withdraws a contribution of a good that he continues to enjoy and everyone else pays for. And even if he claims not to enjoy it, it is difficult for him to forgo the benefit.’<sup>98</sup>

Zonder belastingen dus geen staat en zonder staat geen samenleving of individuele vrijheid. ‘Taxes are what we pay for civilised society’, schreef de Amerikaanse rechter Oliver Wendell Holmes jr. al. Hij wist wat vrede en veiligheid waard waren, want hij had aan den lijve de verschrikkingen van de Amerikaanse burgeroorlog ervaren. Tegenover de gedwongen

---

<sup>96</sup> S. Holmes & C. Sunstein, *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York/London, Norton, 1999, p. 65.

<sup>97</sup> Fried 2007, p. 32.

<sup>98</sup> Fried 2007, p. 33.

bijdrage staat dus een arsenaal aan tegenprestaties door de staat.<sup>99</sup> Er is dus sprake van (algemene) wederkerigheid tussen burgers en staat, naast de zojuist genoemde wederkerigheid tussen burgers onderling. Dat neemt niet weg dat men van mening kan verschillen hoe de baten en lasten van de samenwerking moeten worden verdeeld. Men kan bijvoorbeeld strijden over de hoogte van de belastingdruk. Feit blijft echter dat personen profiteren van die samenwerking – ook als zij strijden over de hoogte van hun financiële bijdrage aan de schatkist. Het profijt maakt het betalen van belasting tot een morele verplichting.

## 6.2 Distributieve rechtvaardigheid, markt en economie

In dit preadvies gaat het niet om de politiek-ethische vraag hoe een ideaal belastingstelsel er uit moet zien als onderdeel van een ideale of gewenste samenleving. Dat is een kwestie van politieke rechtvaardigheid die de vraag betreft hoe een rechtvaardige samenleving (maatschappij) er uit ziet, casu quo ingericht zou moeten zijn. De verdeling van de belastingdruk is daarbij een belangrijk item. Het gaat dan om distributieve rechtvaardigheid, om de vraag wie welk deel van de belastingen moet dragen. Belastingen zijn tegelijk ook een belangrijk redistributief middel van de overheid. Vanouds her wordt de fiscaliteit gebruikt voor inkomensbeleid. Herverdeling vindt echter ook aan de uitgavenkant plaats. Enerzijds dragen rijkere door de progressieve belastingtarieven meer bij aan de collectieve middelen en zijn toeslagen een vorm van inkomensherverdeling. Anderzijds worden uit de schatkist allerlei zaken gefinancierd voor kansarmen in onze samenleving; denk bijvoorbeeld aan werkloosheid- en bijstandsuitkeringen en bij- en omscholingsprogramma's.<sup>100</sup> Maar verdeling vindt ook op andere wijze plaats; regels en fiscale incentives ten behoeve van de economie en werkgelegenheid gericht op grote ondernemingen kunnen bijvoorbeeld minder voordelig zijn voor het midden- en klein bedrijf.<sup>101</sup>

Wordt aldus ingegrepen in de welvaartsverdeling die in een proces van vraag en aanbod ontstaat, het 'vrije krachten spel' van vraag en aanbod zelf kan niet zonder belastingen. De markt kan niet zonder een effectief rechtssysteem dat zelf weer wordt bekostigd via belastingen. Het recht beschermt tegen contractbreuk en diefstal en zorgt voor geschilbeslechting. De markt wordt bij uitstek gekenmerkt door een complexe interdependentie van de deelnemers. De markt kan niet functioneren zonder zekerheid; vertrouwen in personen of bedrijven die men vaak nauwelijks kent.<sup>102</sup> De overheid biedt door rechtshandhaving deze zekerheid. Ook zorgt zij voor een *level playing field*, het stimuleren van innovatie en het stimuleren van de markt door haar monetaire politiek.<sup>103</sup> Het overeind

---

<sup>99</sup> De schrijver en piloot Saint Exupéry betoogt dat een mens pas bestaat in een maatschappij en dat hij daarvan pas lid is als hij een offer brengt. Dat klinkt wellicht wat pathetisch, maar is het niet wanneer we ons realiseren dat Saint Exupéry als piloot in 1944 zijn leven offerde voor Frankrijk. We kunnen heel goed denken aan een kleiner offer, zoals het betalen van belasting; Saint-Exupéry 1953, p. 382 : ' Si nous savons fonder notre Communauté, et si, pour la fonder, nous usons du seul instrument qui soit efficace: le sacrifice ... Il faut donner avant de recevoir.'

<sup>100</sup> Vgl. R. Dworkin, 'Taxes and legitimacy', in R. Dworkin, *Is Democracy Possible Here?*, Princeton, Princeton University Press, 2006, p. 90 e.v.

<sup>101</sup> Vgl. de discussie over de invoering van de groepsrentebox die voordelig zou zijn voor multinationals, maar niet voor het MKB. Vgl. ook *Regels op maat. Eindrapport commissie-Stevens*. Slotaanbevelingen aan het kabinet voor de aanpak van regeldruk, Den Haag 2007, p. 131 dat bepleit een meer stelselmatige toets van nieuwe wet- en regelgeving in het financieel-administratieve domein op de effecten (c.q. uitvoerbaarheid) voor het bedrijfsleven, met name het MKB.

<sup>102</sup> Maar de markt kan – net als het recht - niet zonder moraal. Vgl. P. Zak, 'Introduction', in P.J. Zak, *Moral Markets. The Critical Role of Values in the Economy*, Princeton, Princeton University Press, 2008, p. xvii most economic exchanges, whether with strangers or known individuals, relies on character values, such as honesty, trust, reliability, and fairness. Vgl. Ruding 2004, p. 18 e.v., waarbij hij betoogt dat de markt zelf amoreel is, dus moreel neutraal.

<sup>103</sup> Vgl. Holmes & Sunstein 1999, p. 69: 'Governments not only have to lay the essential legislative and administrative foundations for a function market economy, they can also act to make market systems more productive.'

houden van (systeem)banken tijdens de recente financiële crisis is een duidelijk voorbeeld van de onmisbaarheid van een krachtige overheid. Daarnaast stimuleert zij de economie door allerlei incentives op te nemen in de belastingwet zelf; ook het ondernemerschap wordt volop fiscaal gefaciliteerd. Natuurlijk, de fiscus is een soort aandeelhouder van elk bedrijf, maar belasting betalen is een investering. Ook bedrijven hebben dus profijt van belastingen. Uit belastingen worden ook de voorzieningen betaald die bijdragen aan de aantrekkelijkheid van Nederland als vestigingsplaats. Multinationals die zich hier vestigen zijn dan een belangrijke oorzaak van de economische kracht van Nederland. Maar dat Nederland een stabiele rechtsstaat is, betekent ook voor hen pure winst (profijt): weinig sociale onrust en stakingen en een zekere continuïteit in het politieke beleid zijn van eminent belang naast factoren als een goede logistieke infrastructuur (wegen, spoorwegen, havens, vliegvelden en telecommunicatie) en goed opgeleide werknemers. Zonder een stabiel politiek en sociaal klimaat geen rendabele investeringen.

In een staat waar de overheid al deze (en andere) taken serieus neemt, zal de belastingdruk aanzienlijk zijn. Gaat dat ook ten koste van welvaart en welzijn? Dat blijkt zeker niet het geval te zijn. Sinds 1945 heeft het toenemende overheidsingrijpen welvaart, welzijn, veiligheid en gelijkheid bevorderd.<sup>104</sup> Zo scoort Nederland hoog op het punt van ‘sociale samenhang, economische veerkracht en dynamiek.’<sup>105</sup> Ook scoren bijvoorbeeld de gezondheidszorg en het onderwijs hoog. Ondanks de hoge belastingdruk – die overigens aanzienlijk lager is dan in de Scandinavische en continentale landen – voelt de Nederlander zich gelukkig. Maar hij ‘meent dat hij in zijn vrijheid van handelen wordt bekneld’<sup>106</sup> (ik kom hier in hfd 2 op terug). Opvallend is ook dat Nederlander relatief minder vertrouwen hebben ‘in de medemens dan Scandinaviërs en nog minder in maatschappelijke instellingen, zoals het parlement, overheid, justitie, grote ondernemingen en de pers.’<sup>107</sup> Dit verdient extra aandacht omdat maatschappelijke samenwerking juist rust op vertrouwen (en onderlinge afhankelijkheid).

In het verlengde van de boven gesignaleerde juridisering zien we aldus een vergaande fiscalisering van het persoonlijke en maatschappelijke leven, zoals dat met name tot uitdrukking komt in het materiële belastingrecht.<sup>108</sup> De fiscaliteit rukt op; enerzijds om de toenemende overheidstaken te financieren, anderzijds als een instrument van het overheidsbeleid (zie hfd. 2). Aan steeds meer aspecten van het leven knoopt de wet fiscale gevolgen vast - althans tracht dat te doen. Mede daardoor is veel fiscale regelgeving erg complex met een nogal technisch karakter waardoor de band met achterliggende sociale of morele normen dun is geworden. Dat komt het gevoel van wederkerigheid bij de belastingplichtige niet ten goede. Door deze vervreemding wordt de (fiscale) verdeling van de lasten en baten wordt dan minder ervaren als een gezamenlijk delen waaraan elke burger zijn *fair share* bijdraagt. Daar komt nog bij dat het gezag van de belastingwet, als alle gezag, niet vanzelfsprekend is. De in de belastingwet uitgedrukte wederkerigheid, in de zin van bereidheid tot samenwerken of zelfs solidariteit, is dan ook geen stilzwijgend door iedereen aanvaard gegeven.

---

<sup>104</sup> T. Judt, *Ill Fares the Land*, London, Allen Lane, 2010, p. 73: ‘What did trust, cooperation, progressive taxation and the interventionist states bequeath to western societies in the decades following 1945? The short answer is, in varying degrees, security, prosperity, social services and greater equality.’

<sup>105</sup> S. Cnossen, *Hoe beschaafd is Nederland? Een fiscale kosten-baten analyse*, Amersfoort, SDU Uitgevers, 2009, p. 67-68.

<sup>106</sup> Cnossen 2009, p. 69.

<sup>107</sup> Cnossen 2009, p. 69. Het vertrouwen in vakverenigingen daarentegen is relatief groot.

<sup>108</sup> Vgl. de niet beargumenteerde omslag in het beleid om zo min mogelijk mensen met een aanslag IB lastig te vallen (loonheffing is eindheffing) bij de invoering van de Wet IB 2001; J.L.M. Gribnau, ‘Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving’, in A.C. Rijkers & H. Vording, Deventer, Kluwer 2006, p. 45 en J.C.K.W. Bartel, ‘Een vergeelde “Blauwdruk”’, in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberale Gifte. Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus*, Deventer, Kluwer, 1999, p. 31.

Als gezegd, kan men van mening verschillen over de vraag hoe de fiscale baten en lasten van de samenwerking over ieder moeten worden verdeeld. Maar dat meningsverschil doet niet af aan het feit dat allen belang hebben bij die samenwerking. Daarbij komt dat de fiscale baten en lasten – en hun verdeling – slechts een onderdeel zijn van die samenwerking. De baten en lasten hiervan zijn niet te reduceren tot de bijdrage aan de schatkist en een direct voordeel.

## 7 Wederkerigheidsplicht van en tussen fiscale actoren

### 7.1 Wederkerigheid en rechtsbeginselen

Nu het antwoord op de vraag ‘waarom moet ik belasting betalen’ is gegeven, is de volgende vraag: ‘hoe moet ik met mijn fiscale verplichtingen omgaan?’ Waar het dus om gaat is de vraag hoe men zijn fiscale verplichting die voortvloeit uit het wederkerigheidsbeginsel invult. Deze invulling van de wederkerigheid is een morele keuze. Het gaat immers om een keuze die gevolgen heeft voor anderen in de samenleving, voor hun plicht tot een financiële bijdrage aan het samenwerkingsproject. Een dergelijke morele keuze vraagt om reflectie op basis van bredere (morele) visie op belastingen.

Die fiscale verplichtingen zijn in de democratische rechtsstaat rechtens gereguleerd en wel op grond van het legaliteitsbeginsel, allereerst via de wet. De wederkerigheid in het belastingrecht kristalliseert dus uit in de wet, waarbij de belastingdienst de wet handhaaft en de rechter controle uitoefent. Maar het gaat niet meer om de heerschappij van de wet, maar om de heerschappij van het recht. Dat betekent dat het handelen van de organen van de trias politica in overeenstemming met wet en rechtsbeginselen moet zijn. Rechtsvorming, ontwikkeling en toepassing met respect voor rechtsbeginselen bevordert de wederkerigheid in fiscalibus. Immers, zoals boven bleek betekent voor Fuller wederkerigheid dat wetgever en burger zich beide aan het recht dienen te houden. Zoals de wetgever mag verwachten dat de burger zich aan het recht houdt, moet de burger erop kunnen vertrouwen dat de wetgever het recht en het rechtszekerheidsbeginsel respecteert.<sup>109</sup> De wetgever dient echter niet alleen het rechtszekerheidsbeginsel, maar ook andere algemene rechtsbeginselen te respecteren, zoals het gelijkheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het draagkrachtbeginsel en het neutraliteitsbeginsel.<sup>110</sup> Hetzelfde geldt voor de verdere toepassing van de wet en de rechtsontwikkeling door belastingdienst en rechter, ook zij dienen rechtsbeginselen in acht te nemen. Deze visie behelst dus de opdracht aan alle bij de fiscale rechtsvorming, -toepassing en -ontwikkeling betrokkenen om de integriteit van de wet en haar interpretatie en toepassing te bewaken vanuit dit beginselenperspectief. De wetgever, belastingdienst en rechter dienen door hun respect voor fundamentele rechtsbeginselen de algemene wederkerigheid tot uitdrukking te brengen. Dit geldt ook voor de andere partij in de rechtsbetrekking met staatsorganen, de belastingplichtige. Anders dan de staatsorganen heeft deze echter niet enkel het algemeen belang te behartigen, hij mag heel uitdrukkelijk zijn eigenbelang behartigen. Deze afweging van het eigenbelang tegenover het collectieve belang blijkt uit de houding van de belastingplichtige tegenover de belastingwet. Zijn belastingschuld vloeit immers voort uit de wet. Op grond van het legaliteitsbeginsel bepaalt de wet dus het fiscale *fair share* van de burgers. De belastingwet is echter een onvolmaakt instrument om de fiscale wederkerigheid – ieders fiscale bijdrage dus – tot uitdrukking te brengen. In internationale verhoudingen spreekt dit nog meer omdat vanwege het ontbreken van een overkoepelende wetgever regelmatig sprake is van mismatches tussen wetten van diverse landen. Dan gaat het dus niet zozeer om situaties waarin de wettelijke regels onduidelijk zijn, integendeel: op zichzelf zijn regels duidelijk. Maar door het gebruik maken van verschillen in de (duidelijke) regels van

---

<sup>109</sup> L.L. Fuller, *The Morality of Law* [1964], New Haven/London, Yale University Press, 1977; vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Rechtszekerheid en overgangsrecht’, in A.O. Lubbers e.a. (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Deventer, Kluwer, 2005, p. 89-90.

<sup>110</sup> Gribnau 2006, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving, t.a.p..

verschillende jurisdicties, kan de belastingdruk gereduceerd worden tot nihil. Niet of selectief bijdragen aan een of meerdere samenlevingen is dan een keuze, een morele keuze.<sup>111</sup>

## 7.2 Wetsinterpretatie als morele keuze

De wet laat dus vaak beoordelingsvrijheid en daarmee is er ruimte voor een persoonlijke invulling. Omdat het gaat om een (financiële) bijdrage aan het samenwerkingsproject met anderen is dat per definitie een morele keuze.<sup>112</sup> Die keuze heeft immers gevolgen voor de andere leden van het samenwerkingsverband. Fiscaal gezien gaat het dan om de verdeling, eventueel verschuiving van de financiële lasten tussen de deelnemers. De morele keuze die men hier maakt is daarmee een persoonlijke invulling van de algemene wederkerigheid. Het morele karakter van deze keuze zal vaak verscholen zijn, met name wanneer men eenvoudige niet voor discussie vatbare wettelijke regels volgt. Dit morele karakter treedt met name op de voorgrond waar het fiscale regelsysteem – vaak via gecompliceerde structuren die enorme expertise vereisen - wordt gebruikt om de belastingschuld te minimaliseren. Bij de interpretatie van de belastingwet is een breed scala van mogelijkheden aanwezig tussen minimaliserend calculeren en altruïsme. De morele keuze bevindt zich dan ergens op een continuüm waarbij de ene pool wordt gevormd door het verabsoluteerde eigenbelang van het individu. Dit uit zich in een zeer berekenend streven slechts fiscale verplichtingen na te komen indien en voor zover daar (fiscale) voordelen tegenover staan. Hier gaat het bij uitstek om *tit for tat*: boter bij de vis en krediet geven wij niet. Het kan zelfs zo zijn dat men enkel streeft naar fiscale voordelen liefst zonder daar iets tegenover te stellen. De andere, altruïstische pool van het continuüm is daar in alles het tegendeel van: het collectieve belang prevaleert ten koste van het eigenbelang.

Het continuüm met deze twee uitersten wordt als het ware ingekort indien de belastingplichtige zich laat leiden door de beginselen die ten grondslag liggen aan het belastingrecht. Daarbij is het belastingrecht te zien als een rechtssysteem, met haar rechtsbeginselen, en anderzijds als een middel tot verdeling van financiële lasten over de burgers, gebaseerd op politiek-filosofische beginselen. De beginselen die ten grondslag liggen aan het belastingrecht zijn dus rechtsbeginselen, en politiek-filosofische beginselen die zien op de samenleving als geheel. Daarbij worden rechtsbeginselen mede gekleurd door politiek-filosofische beginselen; dat is bijvoorbeeld heel duidelijk bij het gelijkheidsbeginsel.

Respect voor dragende (rechts)beginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel bevordert de wederkerigheid tussen belastingplichtigen.<sup>113</sup>

Rechtsbeginselen die de eigen (interne) moraal van het rechtssysteem vormen zijn een brug naar maatschappelijke normen en waarden. Als zodanig weerspiegelen zij de vigerende gedragsnormen tussen burgers onderling. Deze worden aangesproken door deze gedeelde beginselen, zij ontleen hieraan gerechtvaardigde verwachtingen omtrent elkaars gedrag. Dat is ook voor het belastingrecht van belang omdat belastingen ogenschijnlijk verplichtingen jegens de overheid zijn, maar in wezen verplichtingen jegens medeburgers waarbij de overheid slechts als intermediair optreedt.<sup>114</sup> Belastingen worden niet voor het welzijn van de staat geheven, maar voor de welvaart en het welzijn van de leden van maatschappij.<sup>115</sup>

Rechtsbeginselen weerspiegelen dan ook primair hun onderlinge normen en verwachtingen,

---

<sup>111</sup> J.L.M. Gribnau & R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt', te verschijnen.

<sup>112</sup> Zie het preadvies van Happé.

<sup>113</sup> Men kan zich op verschillende manieren verhouden tot deze beginselen: van heel opportunistisch tot heel principieel. Opportunistisch is dan op het ene moment een keuze voor de letter van de wet als het voordelig is, maar evenzeer op andere momenten voor een ruimere interpretatie en/of een beroep op beginselen als het zo uitkomt.

<sup>114</sup> J.L.M. Gribnau, 'Integriteit en verantwoordelijkheid in de fiscaliteit', in D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen. De Wetenschap* (Stevensbundel), Deventer, Kluwer, 2006, p. 315.

<sup>115</sup> Zie het preadvies van Happé.



niet die van de staat(sorganen). Daarom zijn rechtsbeginselen een goed richtsnoer voor morele keuzes die de belastingwet laat.<sup>116</sup>

### 7.3 Invullingen van fiscale wederkerigheid

Er zijn verschillende invullingen van deze fiscale wederkerigheid mogelijk. Dat noopt tot een bewuste keuze uit en voorafgaande reflectie op de diverse mogelijke keuzes. Om ad hoc beslissingen te vermijden dient zo'n keuze ingebed te worden in een bredere visie op recht en samenleving.<sup>117</sup> Ik geef hier kort drie voorbeelden van een dergelijke visie op fiscale wederkerigheid.<sup>118</sup> Burgers kunnen belastingheffing zien als een vorm van solidariteit die direct te maken heeft met de gelijkheid tussen burgers onderling. Dit burgerschap betekent ten opzichte van de anderen inhoud geven aan de fundamentele waarde van *equal concern and respect*. Ethisch gedrag van de burger blijkt dan uit zijn bereidheid 'het belang van de samenleving, dat wil zeggen de redelijke belangen van de andere burgers, principieel mee te wegen en zo nodig te stellen boven zijn eigen belang.'<sup>119</sup> Als men deze vorm van solidariteit een te hoog gegrepen, wat te altruïstische morele motivatie acht, kan men ook worden gemotiveerd door de bereidheid tot samenwerken. Hierbij rekenen individuen die gevoelig zijn voor overwegingen van redelijkheid en billijkheid, er wederzijds op dat ook de anderen hun steentje zullen bijdragen. 'Zo krijgen mensen conditionele verplichtingen ten opzichte van elkaar.'<sup>120</sup> Deze minder veeleisende bereidheid berust niet zozeer op (onvoorwaardelijke) solidariteit, maar op een 'nuchtere noodzaak tot samenwerking' - een coöperatieve instelling. Nauwkeuriger gezegd, op een waargenomen coöperatieve instelling van - abstracte - anderen. Deze bereidheid tot samenwerken, deze coöperatieve deugd, is wellicht minder idealistisch dan solidariteit, maar evengoed in een anonieme samenleving een belangrijke vorm van morele motivatie.<sup>121</sup> Deze invulling van fiscale wederkerigheid verwoordt een meer *down to earth* benadering omdat bereidheid tot samenwerken is losgekoppeld van achterliggende idealen en motieven. Mogelijk bevordert overigens juist het vermijden van discussie over achterliggende idealen en motieven de samenwerking tussen personen, ook tussen burger en ambtenaar, op concrete punten.<sup>122</sup> Daarnaast is er nog een derde, zeer calculerende visie op fiscale wederkerigheid mogelijk: hier gaat het niet om solidariteit of waargenomen bereidheid tot samenwerking, maar een zeer berekenende invulling van deze beginselen: enkel als deze (fiscaal) voordeel brengen worden zij gerespecteerd. Een dergelijke houding kan men echter nauwelijks nog als wederkerigheid kwalificeren.

---

<sup>116</sup> Vaak zijn de achter of onder de wet liggende rechtsbeginselen echter niet goed zichtbaar vanwege de complexiteit en hoge technische karakter van het belastingrecht. Zie hfd. 2, en J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek. Een verkenning', in Idem (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, Deventer, Kluwer 1999,

<sup>117</sup> Vgl. L.G.M. Stevens, 'Onderhandelbaarheid van het recht', *WFR* 1987/1561: 'Bepalend voor de onderhandelbaarheid van het recht is de onderliggende rechtsopvatting.'

<sup>118</sup> Het zijn wat gestileerde visies. Het gaat mij hier primair om zakelijke weergave, niet zozeer om de vraag wie de verschillende visies of posities verdedigd.

<sup>119</sup> Deze positie wordt bijvoorbeeld verwoord door Stevens en Happé. Zie Stevens 1997, p. 21: 'Pas wanneer het gevoel van saamhorigheid verstoord is, zal men zich beroepen op de wet, zijnde de schriftelijk vastgelegde gedragsregel, waaraan de ander niet kan ontkomen.' R. Happé, 'Jongleren met je fiscale geweten', in Gribnau 1999 en R.H. Happé, 'Over belastingheffing en ethiek: Enige politiek-filosofische verkenningen', in Albregtse/Kavelaars 2006, p. 334 aan de hand van Dworkin. Zijn persoonlijke positie is overigens wat opgeschoven; zie daarvoor zijn preadvies.

<sup>120</sup> G. den Hartogh, 'Belastingbeginselen en belastingmoraal', in J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, Deventer, Kluwer, 1999[a], p. 52.

<sup>121</sup> Den Hartogh 1999a, p. 54. Hij relateert reciprociteit aan *fairness* (redelijkheid en billijkheid). In dezelfde zin: Happé 2006.

<sup>122</sup> Zie over het belang van 'incompletely theorized agreements'; Cass R. Sunstein, *Designing Democracy: What Constitutions Do*, Oxford/New York, Oxford University Press, 2001, p. 49 e.v. Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Equality, consistency and impartiality in tax legislation', in H. Gribnau (ed.), *Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation*, The Hague [etc.], Kluwer law International, 2003, p. 9-10.

Wederkerigheid is een beginsel dat niet alleen voor de belastingplichtige geldt, maar voor alle fiscale actoren: wetgever, Belastingdienst, rechter en ook de belastingadviseur (te denken valt ook aan tal van belangenorganisaties).<sup>123</sup> Samenwerken doe je immers samen. Dat betekent dat ieder de verantwoordelijkheid heeft zijn steentje bij te dragen. Belastingplichtigen zijn daar doorgaans ook van overtuigd. Boven zagen we dat mensen de neiging hebben samen te werken vanuit een ‘motivational basis in strong reciprocity and not simply long-term material self-interest.’<sup>124</sup> Mensen veranderen niet ineens radicaal als het om belastingheffing gaat. De gemiddelde belastingplichtige wil rechtvaardig zijn en wil dat anderen dat ook zijn. Zij verwachten van elkaar dat zij hun fiscale verplichtingen nakomen en dat compliance zondig wordt afgedwongen. De meeste mensen willen in deze zin rechtvaardig zijn.<sup>125</sup> Zelfs bij een lage pakkans doen daarom de meest belastingplichtigen een juiste aangifte – ondanks dat het op zich voordeliger zou zijn omdat niet te doen.<sup>126</sup> Wel zal het zo zijn dat ondernemingen belastingen eerder dan particuliere belastingplichtigen als een kostenpost zien. Maar dan nog is het een miskennis van de realiteit (zoals die ook blijkt uit empirisch onderzoek) dat men moet uitgaan van ‘het gegeven dat de belastingplichtigen belasting vooral als een noodzakelijk kwaad en een kostenpost.’<sup>127</sup> Dit standpunt getuigt eerder van enige beroepsdeformatie.

Belastingplichtigen koesteren wederkerige verwachtingen. Elk lid van de maatschappij verwacht van de andere leden dat zij hun bijdrage leveren, hij of zij weet dat de anderen dat ook van hem of haar verwachten, en weet ‘dan weer dat de anderen weten dat hij het verwacht enz.’<sup>128</sup> [dit <sup>129</sup> Het zich aan zijn verplichting onttrekken ondermijnt dan de samenwerking; met mogelijk negatieve gevolgen voor het gedrag van de andere actoren, die zich dan mogelijk ook meer of minder aan hun verplichtingen gaan onttrekken. Ieder draagt de verantwoordelijkheid voor het welslagen van de gezamenlijke onderneming, maar daarbij is er ook een zekere wisselwerking in de invulling van die verantwoordelijkheid. Als iemand er met de pet naar gooit, zullen anderen hun gedrag mogelijk aanpassen. De gevoelde eigen verantwoordelijkheid kan onaangetaast blijven, maar kan ook wat verwateren. Dit hangt mede af van de wijze waarop de andere actoren op het *free rider* gedrag reageren. Wetgever, Belastingdienst en rechter kunnen door hun handelen deze waargenomen coöperatieve instelling ondersteunen; zodat de bereidheid te voldoen aan fiscale verplichtingen overeind blijft. De belastingwetgever die belastingplichtigen weet te overtuigen dat hij serieus werk maakt van bestrijding van *free rider* gedrag, steekt daarmee de belastingplichtigen een hart onder de riem. Zij zullen zich gesterkt voelen hun verantwoordelijkheid te blijven nemen. Hetzelfde geldt voor de rechtshandhaving door de

---

<sup>123</sup> Lokale heffingen blijven hier verder buiten beschouwing maar dan kan worden gedacht aan de heffingsambtenaar en degenen die hem terzijde staan, zoals taxateurs.

<sup>124</sup> Bowles & Gintis 2008.

<sup>125</sup> J. Andreoni, B. Erard & J. Feinstein, ‘Tax compliance’, *Journal of Economic Literature*, 36 (1998), p. 818-860.

<sup>126</sup> T.R. Tyler, *Why People Obey the Law* [1990] Princeton/Oxford, Princeton University Press, 2006, p. 22.

<sup>127</sup> J.S. Rijkels, ‘De belastingadviseur tussen econoom en jurist’, in *Het juridisch beroep onder de loep*, Deventer 1990, p. 40. Vgl. L.G.M. Stevens, ‘De onderhandelbaarheid van het recht’, *WFR* 1987/5803.

<sup>128</sup> Den Hartogh 1999a, p. 51: ‘Als je er namelijk niet op mag rekenen dat de anderen zullen volgen, dan kan het geen eis van billijkheid zijn toch maar vast voorop te lopen. De verplichting om een faire bijdrage te leveren is een conditionele. Het gebod geldt voor iedereen alleen als redelijkerwijs verwacht mag worden dat (grosso modo) allen het volgen.’ Vgl. E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, p. 64 e.v.; hij wijst ook op de relevantie van de attitude van leden van dezelfde ‘social group.’

<sup>129</sup> Den Hartogh 1999a, p. 54: ‘Een coöperatieve instelling is dus afhankelijk van een conditie van reciprociteit, dus van de waargenomen coöperatieve instelling van anderen. Hieruit volgt dat een feitelijk gebrek aan coöperatief gedrag niet automatisch op een tekortschietende coöperatieve instelling hoeft te wijzen. Iedereen betaalt te weinig. Iedereen denkt van de anderen dat dat komt omdat zij alleen aan zichzelf denken, en van zichzelf dat dat komt omdat aan de conditie van reciprociteit niet is voldaan. De anderen zijn slecht; ik daarentegen ben wel goed, maar niet gek.’

Belastingdienst. Zichtbare controle geeft de burger het vertrouwen dat de overheid de rechtshandhaving serieus neemt zodat ook andere burgers hun verplichtingen nakomen. Compliantie belastingplichtigen stellen het namelijk op prijs dat overtreders gepakt worden en zij voelen zich daarnaast gesterkt als bij controle de eigen aangifte en administratie in orde blijken te zijn.<sup>130</sup> Het is overigens niet zo dat belastingplichtigen hun gedrag volledig laten afhangen van het gedrag van anderen. Belastingplichtigen hebben namelijk ook intrinsieke motivatie om hun belasting te betalen; dit wordt 'tax morale' genoemd.<sup>131</sup> Deze 'tax morale' wordt overigens door een aantal factoren beïnvloed.<sup>132</sup> Een daarvan is de relatie tussen overheid en burger, waarvan een specifiek element de relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige is.<sup>133</sup>

Met deze relatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige komen we op het relationele aspect van wederkerigheid. Dit relationele aspect betreft echter uitdrukkelijk ook de interactie(s) tussen de andere actoren.<sup>134</sup> Zoals samenwerking in de maatschappij bestaat uit allerlei netwerken van relaties waarin wordt samengewerkt om voordeel te behalen, zo geldt dat ook voor de fiscaliteit. Daarbij kan de mate van wederkerigheid worden beoordeeld vanuit de vraag hoeveel men bijdraagt, maar ook vanuit de vraag hoe men zich gedraagt jegens anderen in dat samenwerkingsverband. Hierbij spelen procedures dan een belangrijke rol, maar gaat het ook om wederkerigheid in de concrete interactie tussen personen. Respect is een belangrijk element van deze relationele wederkerigheid. Vanuit dit meer procedurele perspectief gaat het dus om het respect dat men toont voor andere betrokken partijen. Tot die partijen behoren ook de organen van de trias politica. Wetgever, Belastingdienst en rechter zullen daarom ieder in hun onderlinge relaties de wederkerigheid levend moeten houden. Dit geldt ook voor de belastingplichtige en zijn adviseur. Gezamenlijke verantwoordelijkheid betekent dan wederkerigheid door en voor ieder. Daarmee krijgt Fuller's wederkerigheidseis dat wetgever en burger zich beide aan het recht dienen te houden een verdere uitbreiding. Als gezegd geldt deze eis ook voor Belastingdienst en rechter. Nu voegen we daaraan toe dat zij alle actoren ook in procedures en hun (overige) handelen jegens anderen het recht, dus wet en rechtsbeginselen, in acht nemen, maar zonedig ook niet gejuridiseerde / in rechte afdwingbare behoorlijkheidsnormen.

## 8 Afronding

Ik vat het verhaal nu niet samen; in feite biedt de inleiding al een samenvatting van het betoog. Belangrijk is te zien dat de vraag 'waarom moet ik belasting betalen?' geen zinvolle vraag meer is. Het gaat om de vraag 'hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in?' Naast het perspectief van de feitelijke bijdrage die men levert, is er ook het aspect van gedrag jegens anderen. Dit betreft de wetgever, Belastingdienst, rechter en belastingplichtige (en diens adviseur). Zij zullen ieder in hun onderlinge relaties de wederkerigheid levend moeten houden. Ik zal daar in het volgende verder op ingaan.

---

<sup>130</sup> J.L.M.Gribnau, 'Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst', *WFR* 2008/6790, p. 1334-1335.

<sup>131</sup> B. Torgler, *Tax Compliance and Tax Morale*, Cheltenham, Edward Elgar, 2007.

<sup>132</sup> Torgler 2007, p. 64-84 noemt de volgende drie factoren: 1) moral rules and sentiments (for example, norms and guilt; may be strongly influenced by religious motivations); (2) fairness, and (3) the relationship between taxpayer and government (i.e. governance and trust). Men zou daarnaast kunnen wijzen op culturele verschillen; zie C. Coleman and L. Freeman, 'Cultural Foundations of Taxpayer Attitudes to Voluntary Compliance', *Australian Tax Forum* Vol 13 (1997), p. 311-336; G. Richardson, 'Determinants of tax evasion: A cross-country investigation', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 15 (2006) 2, p. 150-169.

<sup>133</sup> Vgl. J. Scholz, 'Trust, Taxes, and Compliance', in: V. Braithwaite, M. Levi (eds.), *Trust and Governance*, New York, Russell Sage Foundation 1998, p. 147 en T.R. Tyler, *Why People Obey the Law*, Princeton, Princeton University Press, 2006.

<sup>134</sup> Zie hierna en Gribnau in Albregtse/Kavelaars 2006.

Eerst maak ik nog een opmerking. Een bewuste keuze uit verschillende alternatieven kan enkel worden gemaakt na reflectie op de eigen bredere morele visie op belastingen. Een dergelijke visie stuurt immers bewust of onbewust morele beslissingen. Daarom dient men zich bewust te zijn welke opvatting men huldigt (reflectief moment). Dit geldt niet alleen voor mensen, maar ook voor organisaties

De verschillende institutionele actoren dienen daarom het bewust omgaan met morele keuzes en dilemma's te stimuleren. Organisaties dienen intern en extern het debat over mogelijke morele dilemma's te voeren. Een bewuste keuze is dan gebaat bij een strijd van meningen; die houden het bewustzijn van morele dilemma's ook levend. Sunstein wijst op onderzoek dat laat zien dat grote bedrijven baat hebben bij een bedrijfscultuur waarin verschil van mening als een plicht wordt beschouwd en geen onderwerp buiten discussie staat. Alleen dan kunnen moeilijke beslissingen weloverwogen worden genomen op basis van een serieus debat waarin voor- en tegenargumenten de strijd met elkaar aangaan.<sup>135</sup> Het gaat zo om *checks and balances* bij het nemen van beslissingen met (mogelijk) morele implicaties. Een dergelijke cultuur van discussie en tegenspraak is niet alleen voor bedrijven van belang. Zij is voor alle actoren die verantwoordelijkheid dragen voor de integriteit van het belastingrecht onmisbaar.

---

<sup>135</sup> Cass. R. Sunstein, *Why Societies Need Dissent*, Cambridge (Mass.)/London, Harvard University Press, 2003, p. 2. Tegenspraak en verschil van mening kunnen een cultuur van conformisme, corruptie en malversaties voorkomen, in dit verband wijst Sunstein op Enron en Worldcom waar zo'n debatcultuur ontbrak. Daaraan kunnen Parmalat en Ahold worden toegevoegd.

## II Belastingwetgever

### 2.1 Inleiding

De bij rechtsvorming en -ontwikkeling betrokken actoren dienen de integriteit van het belastingrecht te respecteren en te bevorderen. Hun handelen en het resultaat daarvan dient in overeenstemming met wet en rechtsbeginselen te zijn. Dat geldt bij uitstek voor de wetgever die immers het rechtsvormende primaat heeft. De wetgeving vormt de basis voor een verdere invulling en uitwerking (rechtsontwikkeling) door rechter en bestuur, de andere organen van de trias politica. Het is dus primair de wetgever die de fiscale bijdrage formuleert van de burgers aan het door de staat ondersteunde maatschappelijke samenwerkingsproject en de rechten en verplichtingen in dat kader.

De kwaliteit van belastingwetgeving is doorgaans zeer behoorlijk, maar vanwege de jaarlijkse vloed aan fiscale wetgeving kan het niet anders dan dat de technische kwaliteit daarvan af en toe te wensen over laat. Hoe meer en hoe preciezer de wetgever wil regelen, hoe meer ruimte natuurlijk ook voor detailkritiek. Maar hier gaat het niet zozeer om de technische kwaliteit van belastingwetgeving, hoe belangrijk die ook is. Het gaat hier met name om de integriteit van de belastingwet. Die komt regelmatig in de knel, met name wanneer de belastingheffing wordt gebruikt om beleidsdoelen van de overheid te realiseren, althans na te streven. Door deze instrumentele functie dient de belastingwet zeker niet enkel meer om geld voor de schatkist in te zamelen (budgettaire functie).

Bij het uitvoeren van zijn omvangrijke takenpakket dient de wetgever op verschillende manieren respect voor de integriteit van de belastingwet en van het belastingrecht te tonen. Zowel de belastingwet als de wetgevingsprocedure dienen in overeenstemming met fundamentele waarden en beginselen te zijn. De wetgever die deze interne moraal van het belastingrecht in ere houdt, dwingt een zeker respect af. Daarnaast dient de belastingwetgever ook in de interactie met andere fiscale actoren fundamentele waarden en beginselen in ere te houden.

### 2.2 Wat beweegt de belastingwetgever?

De fiscale wetgever is een kind van zijn tijd: hij lijdt aan ADHD. Hij stuurt de ene wetgevingsvloedgolf na de andere de samenleving in. Het resultaat is een voortdurend wijzigend en steeds complexer geheel van wettelijke regels.<sup>136</sup> De consistentie en coherentie van het belastingstelsel komen daardoor onder druk te staan.<sup>137</sup> Waarom is de belastingwetgever eigenlijk zo hyperactief?

De wetgever reageert allereerst op allerlei maatschappelijke, economische en technische ontwikkelingen en op wensen uit de samenleving. Zo blijft de belastingwet bij de tijd. Maar het lijkt soms of de burger, en breder, de maatschappij bij elk probleem onmiddellijk actie van de wetgever verwacht. Ook van de belastingwetgever wordt tegenwoordig heel veel verwacht;

---

<sup>136</sup> Vgl. P.A. Pronk, 'Waar ligt de eenvoud?', *WFR* 2008/6792, p. 1405 e.v. die op basis van de constatering dat pogingen tot vereenvoudiging van fiscale regelgeving nogal eens verzanden in nieuwe ingewikkeldheid handvatten (indicatoren) ontwikkeld om grip te krijgen op de begrippen ingewikkeldheid en vereenvoudiging. Vgl. ook N.A. Florijn, 'Complexiteit en vereenvoudiging van de wetgevingsprocedure', in H.R. Schouten (red.), *Complexiteit en vereenvoudiging van de wetgeving*, Nijmegen, Wolf Legal Publishers, 2010.

<sup>137</sup> Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Zorgvuldigheid en kwaliteit van fiscale wetgeving', in Idem, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007, p. 67-88.

hij heeft het dan ook niet gemakkelijk. De vraag is dan of de wetgever niet wat selectiever en terughoudender zou moeten reageren en wat meer autonoom – op basis van zelfgekozen doelen – zijn koers zou moeten bepalen. Dat klemt te meer nu het maken van goede wetten op zich al ‘ongelooflijk lastig is.’<sup>138</sup>

Daarnaast reageert de wetgever regelmatig op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet beoogde manier gebruiken, of op misbruik en fraude. Zo kan worden voorkomen dat bepaalde (groepen) belastingplichtigen niet hun fair share bijdragen. Daarmee zijn het gelijkheidsbeginsel en de integriteit van de belastingwet gediend. Maar ook kunnen enkel budgettaire redenen een rol spelen: denk aan het aanpassen van een fiscale regeling die de schatkist te veel geld kost, doordat de belastingplichtigen er boven verwachting gebruik van maken.<sup>139</sup> Hierbij moet wel worden bedacht dat de fiscale wetgever vaak slechts over beperkte informatie beschikt over de te regelen materie, relevante feiten en de wijze waarop belastingplichtigen op de nieuwe fiscale wetgeving zullen reageren – en eventueel omzeilen (informatie-asymmetrie). Onvermijdelijk is wetgeving daarom imperfect en is haar effectiviteit onzeker.<sup>140</sup>

Daarmee zijn we aanbeland bij de instrumentele functie van de belastingwet, die de klassieke budgettaire dreigt te overschaduwen. Uitgangspunt is hier dat het recht ten dienste van de maatschappij staat. Maar de belastingwetgever gaat veel verder; hij lijkt nog volop in de maakbare samenleving te geloven. De fiscaliteit wordt gezien als een integraal onderdeel van het regeringsbeleid. Onder deze instrumentele functie van de belastingwet valt enerzijds de sociaal-economische sturing en anderzijds tal van andere beleidsdoelen, zoals stimulering van de economie (inclusief de internationale concurrentiepositie), werkgelegenheid en het milieu.<sup>141</sup> Op dit moment is de vergroening van het belastingstelsel een van de belangrijke doelstellingen van het fiscale beleid van de overheid; voorbeelden zijn de vrijstelling in de inkomstenbelasting voor groene beleggingen, de invoering van de verpakkingenbelasting en verscheidene prikkels om milieuvriendelijke auto’s aan te schaffen.<sup>142</sup>

Deze beleidsinstrumentele wetgeving eist slagvaardig en snel reageren. Maar het fiscaal (subsidie)beleid verandert ook met de regelmaat van de klok. Elke regering heeft haar eigen voorkeur en wijzigt de wet dienovereenkomstig, zo erkende de staatssecretaris van Financiën.<sup>143</sup> Juist de sturende overheid toont zich dan geen betrouwbare partner omdat zij mensen en organisaties niet ‘het vertrouwen geeft dat zij hun gedrag kunnen afstemmen op

---

<sup>138</sup> Vgl. M.W.C. Feteris, ‘Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen’, *WFR* 2010/6857, p. 570.

<sup>139</sup> Denk aan het onverwachte enorme succes destijds van de spaarloon- en premiespaarregeling voor werknemers. Een aantal jaren geleden werd om budgettaire redenen de PC-privé regeling ineens afgeschaft (2004).

<sup>140</sup> H. Vording & J.L.M. Gribnau, ‘Assessing Corporate Tax Reform: Incomplete Information and Conflicting Interests’, in J. Verschuuren (ed.), *The Impact of Legislation: A Critical Analysis of Ex Ante Evaluation*, Leiden/Boston, Martinus Nijhoff, 2009, pp. 229-251.

<sup>141</sup> J.L.M. Gribnau, ‘Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt’, *TFO* 1999/44. Vgl. G.W.B. van Westen, ‘Loonsomheffing: niet nodig en niet wenselijk’, *NtFR* 2010/983, p. 4: ‘het draagkrachtbeginsel en alle andere beginselen van de loonbelasting (...) worden steeds meer uit het oog verloren.’

<sup>142</sup> Belastingwetgeving wordt overigens ook gebruikt om ethisch gedrag te stimuleren, denk aan de korting voor sociaal-ethisch beleggen. Het geloof in de fiscaliteit als Haarlemmer olie bleek onlangs weer tijdens de Jaarvergadering van de NJV: ‘Als je maatschappelijk ondernemen van de grond wil krijgen, zal je dat eerst en vooral ook fiscaal moeten stimuleren.’; B. Barentsen, ‘Maatschappelijk verantwoord ondernemen in Amsterdam’, *NJB* 2010/26 nr 1329, p. 1666.

<sup>143</sup> Zo zei de staatssecretaris tijdens de mondelinge behandeling van de Wet IB 2001 dat een garantie c.q. toezegging van regeringszijde niet langer duurt dan één kabinetsperiode; Belastingherziening 2001, MvA Eerste Kamer, *Handelingen I*, 1999-2000, 26727-28 nr. 27, p. 1286. Daarover o.m. R.P.C. Cornelisse, ‘Normen en waarden’, *WFR* 2002/6502, p. 1535.

bestendige wetgeving.<sup>144</sup> Belastingplichtigen zien echter duurzame wetgeving als een groot goed, met name bij langlopende verplichtingen en/of grotere financiële uitgaven. Dit belang van rechtszekerheid onderschrijft dezelfde staatssecretaris – mede-wetgever- even goed: ‘Ik acht het van groot belang dat de Nederlandse overheid als zeer betrouwbaar wordt beschouwd.’<sup>145</sup> De belastingwetgever bevindt zich dus in een spagaat.

Waar het beleidsmatige gebruik van de belastingwet ten koste van fundamentele waarden en rechtsbeginselen gaat, onttaart de instrumentele functie in (fiscaal) instrumentalisme - ten koste van de integriteit van het belastingrecht, zoals we zo dadelijk zullen bespreken. Samenvattend kan worden gesteld dat door de hier genoemde factoren de groei van de wettelijke regels een eigen dynamiek heeft gekregen. De al maar verder toenemende complexiteit gaat ten koste van waarden als rechtszekerheid, transparantie en toegankelijkheid van de wetgeving.

### 2.3 Instrumentaliteit en instrumentalisme

Als gezegd ziet de regering het belastingrecht als een volwaardig instrument ter stimulering van beleidsdoelen als economie, werkgelegenheid en milieu. Giele spreekt van een ‘verslaafdheid’ aan deze belastinguitgaven, die zijns inziens beter belastingbevoordelingen kunnen worden genoemd.<sup>146</sup>

Op zich is het gebruik van het belastingrecht voor beleidsdoeleinden niet verwerpelijk. De overheid dient immers het algemeen belang te behartigen, daarbij kan het belastingrecht een hulpmiddel zijn. De maatschappelijke functie is inherent aan het belastingrecht (instrumentaliteit). Zo is de opdracht aan de overheid tot behartiging van bepaalde collectieve belangen expliciet neergelegd in sociale grondrechten.<sup>147</sup> De wetgever heeft in het verlengde van deze opdracht veel taken op zich genomen, dat geldt ook voor de belastingwetgever zoals we zagen.

Het belastingrecht is dus geen zelfgenoegzaam systeem van normen, het is meer dan enkel een instrument om maatschappelijke en economische doelen te bereiken. Voor al het recht geldt immers dat het tevens een systeem is waarin tal van waarden gestalte krijgen, die men niet uitsluitend in het licht van beleidsmatige sturing kan begrijpen. Door eigen waarden en beginselen als rechtszekerheid, onpartijdigheid en rechtsgelijkheid, de *internal morality of law*, biedt het recht bescherming (in ruime zin) aan belastingplichtigen.<sup>148</sup> Daarmee is een fundamentele spanningsverhouding in het belastingrecht tussen twee polen gegeven.<sup>149</sup> De gerichtheid op doelen die aan het recht extern zijn staat tegenover de gerichtheid op interne rechtswaarden en -beginselen. De integriteit van het belastingrecht verlangt dan respect voor

---

<sup>144</sup> E.M.H. Hirsch Ballin, ‘De revitalisering van de wet als primaire rechtsbron’, in P.P.T. Bovend’Eert e.a. (red.), *De staat van wetgeving. Opstellen aangeboden aan prof. mr. C.A.J.M. Kortmann*, Deventer, Kluwer 2009, p. 9.

<sup>145</sup> Brief staatssecretaris van Financiën over Nederlands fiscaal vestigingsklimaat, *NTFR* 2002/1902, p. 465.

<sup>146</sup> J.F.M. Giele, ‘Belastinguitgaven’, in D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen. De Wetenschap* (Stevensbundel), Deventer, Kluwer 2006, p. 279. Politici (en andere beleidsmakers) lijken zijns inziens met betrekking tot deze belastinguitgaven door een dwangneurose getroffen te zijn.

<sup>147</sup> Zo verklaren art. 19, 21 en 22 Gw werkgelegenheid, milieubescherming en volksgezondheid, voldoende woonegelegenheid en maatschappelijke en culturele ontplooiing en vrijetijdsbesteding tot voorwerp van zorg van de overheid.

<sup>148</sup> Voor dit begrip, zie L. Fuller, *The Morality of Law*, New Haven, Conn. and London, Yale University Press [1964] 1977.

<sup>149</sup> J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechts theoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer, Gouda Quint, 1998, p. 249-251.

algemene rechtsbeginselen en voor typische belastingbeginselen. Deze belastingbeginselen zijn een domeinspecifieke uitwerking van fundamentele rechtsbeginselen.<sup>150</sup>

Omdat deze spanning inherent is aan elk recht, dus ook aan het belastingrecht, mag men haar nooit negeren. Het gebruik van het belastingrecht als beleidsinstrument mag daarom niet ten koste gaan van de – beschermende – rechtswaarden. De instrumentele functie van het belastingrecht is onverbreekbaar verbonden met de aan het recht inherente waarden en beginselen.<sup>151</sup> Instrumentaliteit dient in evenwicht te zijn met het rechtskarakter en de integriteit van het belastingrecht.

Instrumentalisme houdt daarentegen in dat het recht louter als een techniek of middel wordt gezien, dat naar believen ingezet wordt voor politieke beleidsdoelinden. Het belastingrecht zou dan een neutraal middel of techniek, zonder eigen waarden dus, ten opzichte van het nagestreefde doel zijn. Daarbij dreigt de rechtsbescherming – in ruime zin – voortdurend ingeperkt te worden, indien zij het beleid voor de voeten loopt. De eigen waarden en beginselen van het recht komen dan zwaar onder druk te staan. Daardoor wordt ook het oude ideaal van de *rule of law*, bescherming door het recht tegen allerlei vormen van machtsuitoefening, bedreigd waarin juist die waarden en beginselen tot uitdrukking komen. De integriteit en legitimiteit van het recht dreigen zo te worden aangetast.<sup>152</sup>

Dit nu is in het belastingrecht het geval.<sup>153</sup> Het gebruik van de belastingwet ter ordening en structurering van de maatschappij heeft geleid tot een *Normenflut* van steeds specifiekere wordende regels. Naarmate de wetgever zich intensiever met ieders gedrag en omstandigheden bemoeit en aan ieder voorkomend geval volledig probeert recht te doen, is het echter moeilijker om een sluitend geheel van regels op te stellen. Lacunes en inconsistenties gaan dan ten koste van de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid – dus ten koste van de integriteit van het belastingrecht.

Ook de idee van vrijheid is hier in het geding.<sup>154</sup> De fiscaliteit weerspiegelt een algemene paradox: de burgers willen niet dat de overheid zich met hen bemoeit, maar tegelijk verwachten zij dat die overheid van alles en nog wat voor hen regelt. Gevolg van al die bemoeienis is dat mensen worden gedwongen bij tal van handelingen rekening te houden met de fiscale consequenties van hun gedrag, omdat belastingen hun bestedingsvrijheid beperken - of via fiscale incentives en tegemoetkomingen verruimen. Daarnaast wordt een zekere afhankelijkheid van (fiscale) subsidies gecreëerd, de eigen verantwoordelijkheid van het zelf de broek op houden wordt dan minder vanzelfsprekend.<sup>155</sup> De vraag is ook: in hoeverre moet de overheid mensen hun eigen keuzes laten maken en in welke mate mag zij daar sturend met fiscale prikkels in interveniëren?<sup>156</sup> Daarbij moet worden bedacht dat de fiscale prikkel een versmalling van de grondslag en dus een hoger tarief voor iedereen betekent en gepaard gaat

---

<sup>150</sup> In die zin moeten belastingbeginselen worden onderscheiden van beginselen van andere onderdelen van overheidsbeleid én van andere (algemene) rechtsbeginselen. Hier speelt de relatieve autonomie van het belastingrecht. Zie J.L.M. Gribnau, 'Belastingrecht en rechtsbeginselen,' in Gribnau 2007.

<sup>151</sup> Vgl. R. Foqué en A.C. 't Hart, *Instrumentaliteit en rechtsbescherming. Grondslagen van een strafrechtelijke waardendiscussie*, Arnhem / Antwerpen, Gouda Quint / Kluwer Rechtswetenschappen, 1990, p. 95-96 en A.M. Hol, 'Instrumentalisme en recht', in *Giele-bundel. Opstellen aangeboden aan prof. mr. J.F.M. Giele*, Deventer, Kluwer, 1990.

<sup>152</sup> B.Z. Tamanaha, *The Perils of Pervasive Legal Instrumentalism*, Tilburg/Nijmegen, Schoordijk Institute / Wolf Legal Publishers, 2006, p. 66.

<sup>153</sup> L. Stevens, *Belasting: weggegooid geld? Fiscaal Beleid 2002*, Deventer, Kluwer, 2002, p. 64 e.v. bespreekt verschillende subfuncties (allocatieve, stabilisatie-, verdelingsfunctie).

<sup>154</sup> Vgl. R.E.C.M. Niessen, *De fiscaal voordeligste weg: keuzevrijheid of staatsdwang*, Arnhem, Gouda Quint, 1994, p. 88

<sup>155</sup> Het republikaanistische vrijheidsbegrip benadrukt de afwezigheid van afhankelijkheid – van andere individuen of (overheids)organisaties; M. Viroli, *Republicanism*, New York, Hill and Wang, 2002, p. 35. Dit vrijheidsbegrip vindt zijn oorsprong in het klassieke republikeinse denken zoals zich dat ontwikkelde in de Italiaanse stadstaten - en zich van daaruit over Europa verspreidde.

<sup>156</sup> Vgl. R.H. Taler & Cass. R. Sunstein, *Nudge. Naar betere beslissingen over gezondheid, geluk en welvaart*, Amsterdam/Antwerpen, Uitgeverij Business Contact, 2008.



met vaak aanzienlijke uitvoeringslasten voor de burgers, dus een stevig beslag op hun tijd en geld. Het toezicht op de uitvoering schept een afhankelijkheid van de - inzichten en eisen van de – Belastingdienst.

Ook de idee van belasting betalen als algemene bijdrage aan de schatkist lijdt onder het instrumentalisme. De wet lijkt in steeds mindere mate de in de samenleving levende rechtsnormen te weerspiegelen, mede omdat het beleidsinstrumentele karakter overheerst. De maatschappelijke norm van een fiscaal *fair share* is vaak moeilijk in belastingwetgeving terug te vinden. In dit opzicht is er sprake van een gebrek aan transparantie.<sup>157</sup>

#### 2.4 Integriteit van wetgevingsprocedure

Het leeuwendeel van de belastingwetgeving is onderdeel van het Belastingpakket dat jaarlijks op Prinsjesdag wordt ingediend. De parlementaire behandeling van deze wetsvoorstellen moet voor het einde van het kalenderjaar zijn afgerond. Een tijdvak van drie maanden is objectief gezien te kort voor een zorgvuldige behandeling van een zodanig omvangrijke hoeveelheid wetgeving.<sup>158</sup> Zo wordt het wetgevingsproces een racebaan met haast onvermijdelijke ongelukken.<sup>159</sup> De behandelingsduur van wetsvoorstellen van de ministerraad tot publicatie is de laatste jaren dan ook aanzienlijk afgenomen. In de fiscaliteit leeft in brede kring de overtuiging dat de wetgever ‘de laatste tijd te gemakkelijk prioriteit geeft aan snelle, in plaats van deugdelijke wetgeving.’<sup>160</sup>

De Tweede Kamer is zich daarvan pijnlijk bewust; zo bleek bijvoorbeeld op 25 november 2009 in een openbare vergadering na een onoverzichtelijke behandeling van het Belastingpakket 2010.<sup>161</sup> Eerder stelde het Kamerlid Remkes al dat de Kamer gereduceerd dreigt te worden tot een stempelmachine.<sup>162</sup> Een enkele keer slaagt het parlement er in (een beetje) op de rem te trappen, zoals bij de herziening van de Successiewet.<sup>163</sup> Ook de Eerste Kamer klaagt over de zorgvuldigheid van het fiscale wetgevingsproces. Zo bijvoorbeeld bij de behandeling van de ‘Wet Fiscaal stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen.’<sup>164</sup> De senatoren betoogden kamerbreed dat de combinatie van het pakket met een al aanhangig ander fiscaal wetsvoorstel hen beperkt in hun mogelijkheden om hun constitutionele rol als medewetgever naar behoren uit te voeren.<sup>165</sup>

De door dit moordend hoge tempo ontstane fouten in de wetgeving kunnen de wetgever langdurig achtervolgen. Laat ingediende en onvoldoende diepgaand behandelde amendementen zijn nogal eens een additionele oorzaak van onevenwichtigheden en

---

<sup>157</sup> G. den Hartogh, ‘Belastingbeginselen en belastingmoraal’, in J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, Deventer, Kluwer, 1999, p. 55: ‘Daarmee neemt de mogelijkheid af om *vast te stellen* of anderen een faire bijdrage leveren.’

<sup>158</sup> Om cumulatie te vermijden dienen de andere fiscale wetsvoorstellen dan zoveel mogelijk in het voorjaar te worden behandeld. De indiening van het voorstel Fiscale Verzamelwet 2010, met vooral technische en redactionele wijzigingen, op 9 juni 2010 is een stap in de goede richting; *Kamerstukken II 2009/10*, 32 401.

<sup>159</sup> Het ontbreekt zo de wetenschap vaak aan tijd om door een gedegen studie van de wetsvoorstellen mogelijke door de wetgever nog te beantwoorden rechtsvragen op te sporen.

<sup>160</sup> L.G.M. Stevens, ‘Fiscale Beleidsnotities 2010’, *WFR 2009/6828*, § 4.1; vgl. de bijdragen van fiscale deskundigen aan *V-N 20010/1.1* en J.J.M. Jansen, ‘Voorwoord’, *WFR 2010/6841*, p. 3 en A.S.G. Kamminga, ‘Nog betere wetgevingskwaliteit gewenst. Ja, maar hoe?’, *WFR 2010/6860*, p. 693 e.v.

<sup>161</sup> Tot op het laatst waren er nota’s van wijziging ingediend, in totaal negen, die nauwelijks konden zijn gelezen, laat staan dat er over was gedebatteerd. Zie A.L.J. Grotenhuis, ‘Parlementair’, *WFR 2009/6838*, p. 1533. Vgl. *Kamerstukken II 2009/10*, 32 129, nr. 8 (NnavhV, OFM 2010): ‘De leden van de fractie van de VVD [menen] dat de veelheid van de voorgestelde maatregelen een zorgvuldige behandeling nauwelijks mogelijk maken.’

<sup>162</sup> Zie A.L.J. Grotenhuis, ‘Parlementair’, *WFR 2009/6835*, p. 1441.

<sup>163</sup> Vgl. S.J.C. Hemels, ‘Fiscale informatievoorziening’, *NTFR 2010/338*, p. 1. De Tweede Kamer week af van de planning van de staatssecretaris (medio september zou de Tweede Kamer het wetsvoorstel moeten aannemen) en organiseerde nog een hoorzitting.

<sup>164</sup> *V-N 2009/32.3*.

<sup>165</sup> Zie *Kamerstukken I 2007/08*, 31 205/31 206, D. Zie al eerder de motie Boorsma, *Kamerstukken I 1992/93*, 22 873, nr. 110d

inconsistenties. Dit draagt niet bij aan de houdbaarheid van de belastingwetgeving.<sup>166</sup> Snelheid leidt tot slechte wetten, met lacunes, slordigheden, vage formuleringen en inconsistenties waardoor de rechtspraak wordt geconfronteerd met rechtsvragen die bij een meer gedegen wetgevend proces hadden kunnen worden vermeden of beantwoord.<sup>167</sup> Een deel van deze rechtsvragen wordt wel weer beantwoord doordat de wetgever zelf met nieuwe (herstel)wetgeving komt – met name als de onduidelijkheid in het nadeel van de fiscus uit blijkt te pakken of als belangengroepen voldoende druk uitoefenen. Maar ook hier is snelheid vaak troef; de haastige spoed blijkt dan weer nieuwe rechtsvragen op te leveren. Natuurlijk doen zich ook regelmatig rechtsvragen voor die door de wetgever redelijkerwijs niet konden worden voorzien, maar het gebrek aan houdbaarheid en duurzaamheid van belastingwetgeving is een evidente bron van rechtsonzekerheid.

Kort en goed, de enorme omvang van de jaarlijkse hoeveelheid belastingwetgeving en de hoge snelheid van het wetgevend proces leiden steeds weer tot nieuwe onbeantwoorde rechtsvragen.

Gevolg daarvan is bijvoorbeeld dat discrepanties tussen tekst en bedoeling van de wet de laatste jaren veel lijken voor te komen en dat de wetgever casuïstischer wetten is gaan maken.<sup>168</sup> Zo is na de recente herziening van het navorderingsregime de bedoeling volgens de memorie van toelichting navordering mogelijk te maken bij fouten ten gevolge van de veranderde – geautomatiseerde – werkwijze van de Belastingdienst, maar in de daarop volgende parlementaire toelichting lijkt het regelmatig te gaan om kenbare fouten *tout court*.<sup>169</sup> Dan zou bij een kenbaar onjuist inzicht van de inspecteur in het recht of de feiten steeds kunnen worden nagevorderd.

De integriteit van de belastingwet is gebaat bij een goede wetgevingsprocedure. Inhoudelijke kwaliteit en procedurele kwaliteit staan niet los van elkaar. Procedurele tekortkomingen monden al gauw uit in inhoudelijk ondermaatse wetgeving. Een behoorlijke wetgevingsprocedure is daarom van groot belang, zij is instrumenteel ten opzichte van de inhoud. Maar zij heeft ook een zelfstandige waarde. De besluitvorming rondom wetgeving biedt idealiter vrije en gelijke burgers de mogelijkheid met elkaar in gesprek te blijven – ondanks hun tegengestelde visies en belangen. Besluitvormingsprocedures steunen dan op respect voor de ander met zijn ideeën en argumenten vanwege diens principiële gelijkwaardigheid.<sup>170</sup> Hierbij moet het wetgevingsproces ruim worden opgevat als ‘een goede voorbereiding, de bepaling, de uitvoering, de evaluatie en de terugkoppeling.’<sup>171</sup> Anders dan nu vaak het geval is zouden daarbij ook de in het algemeen waardevolle adviezen van de Raad van State voldoende ter harte moeten worden genomen.<sup>172</sup>

---

<sup>166</sup> Vgl. J.A.G. van der Geld, ‘De wet als enige werkbare norm in fiscaal-ethische zaken’, in Albregtse & Kavelaars 2006.

<sup>167</sup> J.L.M. Gribnau, ‘Integriteit van het fiscale wetgevingsproces’, *NTFR* 2010/643, p. 1-6.

<sup>168</sup> Vgl. de klacht van A-G Wattel in zijn conclusie van 11 mei 2009, *V-N* 2009/28.7 en K.J. Muylle, ‘Improving the effectiveness of parliamentary legislative procedures’, 24 *Statute Law Review* (2003) 169 e.v., p. 171 ‘the text of the Act should correspond with its policy objectives.’

<sup>169</sup> Vgl. bijv. *Kamerstukken II* 2009/10, 32129, nr. 8 (NnavhV, OFM 2010): ‘de mening van het kabinet dat het mogelijk moet zijn na te vorderen in geval een aanslag overduidelijk fout is.’ Een overduidelijk onjuist inzicht in het recht kan leiden tot zo’n foute aanslag, maar navordering zou niet mogelijk moeten zijn. Daarnaast is de bedoeling van de wet onvoldoende duidelijk omdat de veranderde – geautomatiseerde – werkwijze een (nog) volstrekt amorf criterium is; zie J.L.M. Gribnau, ‘Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk’, *WFR* 2010/6847, p. 214-228.

<sup>170</sup> J.L.M. Gribnau, ‘Integriteit van het fiscale wetgevingsproces’, *NTFR* 2010/643, p. 1-6.

<sup>171</sup> Over wetgeving als proces en als resultaat, zie bijv. Ph. Eijlander en W. Voermans, *Wetgevingsleer*, Boom Juridische Uitgevers, 2000, p. 5-6.

<sup>172</sup> Zie T. Hoekstra. ‘De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving’, *WFR* 2006/6668, p. 474.

Uit het bovenstaande volgt dat het fiscale wetgevingsproces meer aandacht verdient.<sup>173</sup> Er dient heel bewust gewerkt te worden aan de bevordering van de integriteit van de fiscale wetgevingsprocedure. Integriteit eist dan dat de wetgever en andere betrokken actoren respect tonen voor de beginselen van een behoorlijke (fiscale) wetgevingsprocedure.<sup>174</sup>

## 2.4 Verstoringen in interactie

### 2.4.1 Partijdigheid

De integriteit van de belastingwet stelt zowel eisen aan de wet als aan het wetgevingsproces. Daarbij dient de wetgever respect te tonen voor de andere actoren, met name de belastingplichtige, de Belastingdienst en de rechter. Dat vraagt om een evenwichtige belangenafweging. Een aantal aspecten verdienen hierbij aandacht.

Onpartijdigheid van de wetgever is een hier belangrijke waarde en daarmee een integriteitsvereiste. Maar de wetgever is maar al te vaak partijdig: wetten worden afgestemd op de behoeften van fiscus (*duas politica*). Dat is niet vreemd, de staatssecretaris van Financiën, die de fiscale wetgeving in zijn portefeuille heeft, is niet alleen medewetgever, maar ook politiek verantwoordelijke voor de Belastingdienst. De staatssecretaris van Financiën wordt bovendien bijgestaan door een groot aantal zeer deskundigen ambtenaren. De fiscale deskundigheid van het parlement steekt hier schril bij af. Het parlement heeft dan ook grote moeite adequaat tegenspel te bieden aan de staatssecretaris van Financiën. Het wetgevende zwaartepunt ligt dus bij de regering en met name de staatssecretaris van Financiën.<sup>175</sup> De twee petten en het grote gewicht van de staatssecretaris in het wetgevingsproces zorgen dan dat het belang van de Belastingdienst zeer goed wordt gediend; de belastingwetgever is partijdig.<sup>176</sup> Het bestuurscentrisme leidt ertoe dat de staatssecretaris die in hoge mate de inhoud van de belastingwet bepaalt regelmatig te weinig oog heeft voor andere belangen dan die van de Belastingdienst.<sup>177</sup>

De wet kan overigens ook partijdig zijn in die zin dat bepaalde groepen belastingplichtigen bijzonder gunstig worden behandeld. Delen van de belastingwetgeving worden vooral bepaald door meer of minder vakkundig uitgevoerd lobbywerk van talrijke belangengroepen. Het Nederlandse bedrijfsleven, bijvoorbeeld, heeft directe toegang tot de top van het ministerie van Financiën. ‘Insiders kunnen aangeven welke wetsartikelen specifiek voor bepaalde grote ondernemingen zijn geschreven.’<sup>178</sup> Het risico van fiscale privileges is hier evident aanwezig. De belastingwetgeving is als gezegd in sterke mate afgestemd op het belang van een doelmatige uitvoering en toepassing door de Belastingdienst. Uiteraard is een efficiënt werkende Belastingdienst een groot goed. Maar dit mag niet de exclusieve focus van de wetgever zijn. Soms kan de rechtvaardigheid op gespannen voet staan met een doelmatige

---

<sup>173</sup> Vgl. P.H.J. Essers, ‘Tien voorstellen ter verbetering van de kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces’, in H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen en L.A. de Blicq (red.), *Wetgevingskunsten*. Vriendenbundel Jan Kees Bartel, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2010.

<sup>174</sup> J.L.M. Gribnau & A.O. Lubbers, ‘Aanbevelingen tot verbetering van het fiscale wetgevingsproces’, *WFR* 2010/6880, p. 1388-1403.

<sup>175</sup> Gribnau 1998, § 8.3 en 9.4. Zie R.H. Happé, ‘Van trias politica naar duas politica. Een verkenning van een nieuw evenwicht’, in *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld*, Den Haag, SDU, 2001, p. 17.

<sup>176</sup> Zie al M. Scheltema, *De partijdige wetgever*, Deventer, Kluwer, 1984.

<sup>177</sup> Vgl. R. van Gestel, *Wetgeven is vooruitzien*, Den Haag, Boom Juridische uitgevers, 2008, p. 28: die bestuurscentrisme definieert als ‘de afnemende betekenis van het parlement als medewetgever’ en ‘het op zichzelf betrokken zijn van het bestuur bij de totstandkoming van regelgeving en het daardoor onvoldoende oog hebben voor de verschillende belangenposities in de sector en de opvattingen van hen die in de praktijk met wetgeving moeten werken.

<sup>178</sup> J.W. van der Voort, ‘Makkelijker kunnen we het niet maken. Opener wel’, in Gribnau 1999, p. 126. De wetgevingadviezen van organisaties van belastingadviseurs zoals de NOB, dragen overigens bij aan de kwaliteit en de integriteit van belastingwetgeving; zie N.M.A. van Kreveld en A.O. Lubbers, *Wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, Leiden, Universiteit Leiden 2009

uitvoering en vragen om een wat meer gedetailleerde maar wat minder eenvoudig uit te voeren regeling. De staatssecretaris als medewetgever slaagt er daarnaast in de Belastingdienst te voorzien van ruime bevoegdheden (zie hfd. 3) – met dito verplichtingen en – bij niet nakoming – sancties voor de belastingplichtigen.<sup>179</sup> Uiteraard dient de fiscus voldoende bevoegdheden te hebben om de wet te kunnen uitvoeren – ook bij weigerachtige belastingplichtigen. De massaliteit van het proces van belastingheffing wordt hier vaak gebruikt als argument. Afgezien van het feit dat er bij de overheid heel vaak sprake is van een massaproces, mag massaliteit op zich geen alibi zijn om te komen tot een verminderde rechtsbescherming van de burger. Belastingheffing is immers een eenzijdige ingreep in de vrijheid van de burger. Daarom is een evenwichtige en proportionele afweging nodig tussen diens rechten en diens plichten en bevoegdheden ten behoeve van een doelmatige belastingheffing.<sup>180</sup>

De invloed van de Belastingdienst op de wetgever leidt ertoe dat rechtsvragen en uitvoeringsproblemen worden geëlimineerd die de Belastingdienst bij de uitvoering en toepassing van de belastingwet tot last zijn. Dit kan vaak ook de belastingplichtigen ten goede komen, maar dat is zeker niet per definitie het geval. Onduidelijkheid – bijvoorbeeld in verband met belastingbesparende constructies – kan in het voordeel van de Belastingdienst zijn. Belastingplichtigen verkeren dan in onzekerheid. Zij weten niet wat rechtens is en zullen dus mogelijk meer belasting betalen dan eigenlijk nodig is. Terzijde merk ik op dat speciaal bij herendiensten rechtszekerheid van belang is. Ondernemers en werkgevers fungeren immers door dergelijke administratieve verplichtingen van het bedrijfsleven op het terrein van de belastingwetgeving als onbezoldigd verlengstuk van de Belastingdienst.<sup>181</sup> Dat noopt tot extra zorgvuldige wetgeving.

Wettelijke anti-misbruikbepalingen verdienen hier bijzondere aandacht. Zij vormen een specifiek soort open normen die bewust zodanig onbepaald zijn geformuleerd dat zij de belastingplichtige nauwelijks concreet houvast bieden. Open normen kunnen op zich gewenst zijn om de nodige flexibiliteit in de uitvoering mogelijk te maken – bijvoorbeeld met het oog op een beperking van de uitvoeringslasten voor de belastingplichtige.<sup>182</sup> Maar dat ligt wat anders bij anti-misbruikbepalingen. Hier verkeert de belastingplichtige in grote onzekerheid of zijn handelen alsnog onder de regeling, waarvan de anti-misbruikbepaling een sluitstuk is, wordt gebracht.<sup>183</sup> Het zwaartepunt binnen de trias politica verschuift zover naar de uitvoerende macht. De Belastingdienst heeft dan veel macht in de onderhandelings sfeer – weinig belastingplichtigen hebben per slot van rekening veel animo om een zaak uit te procederen. Feteris wijst op de voortdurende noodzaak tot kiezen tussen een algemene, vrij globale formulering en een meer getailleerde regeling. Een meer getailleerde regeling is niet per se duidelijker omdat er zich voortdurend grensgevallen zullen voordoen.<sup>184</sup> Maar in dit geval geldt dat de wetgever liefst zelfs geen schaduw van een grens aangeeft. Door de onevenredige openheid kunnen dan ook situaties waar geenszins van misbruik sprake is er

---

<sup>179</sup> Dit speelt niet alleen in het belastingrecht. A.F.M. Brenninkmeijer, 'De instrumentele rechter', *NJB* 2010/7 nr 317, p. 399 wijst op het bestuurscentrisme van de partijdige wetgever. 'Het bestuur mag steeds vaker verwachten dat de burger de wet- en regelgeving strikt volgt, anders volgen er zware sancties. ... Het is niet vreemd dat de burger als referentiekader heeft dat wat in redelijkheid over en weer verwacht mag worden. De burger ziet zich echter vaak voor een onverbiddelijke overheid geplaatst die strikt gebonden aan wet- en regelgeving instrumenteel opereert. De bestuursrechter volgt de uitvoerder hier veelal in.

<sup>180</sup> Gribnau 1998, p. 270 e.v.

<sup>181</sup> J.L.M. Gribnau, 'Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht', *WFR* 2007/6736, p. 1068-1075.

<sup>182</sup> Vgl. Gribnau 2006, p. 46-48 en L.G.M. Stevens, 'Durf te vertrouwen op open normen', *WFR* 2007/6736, p. 1090-1095.

<sup>183</sup> Vgl. G.T.K. Meussen, 'Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving', *WFR* 2002/6479, p. 603-604, die het talmen van de besluitgever en het gebrek aan parlementaire controle hekelt.

<sup>184</sup> Vgl. Feteris 2010, p. 570.

onder vallen. Dat betekent een disproportionele vaagheid en openheid, zelfs in het licht van de legitieme bestrijding van misbruik.<sup>185</sup>

#### 2.4.2 Respect voor de belastingplichtige?

De partijdige wetgever gaat dan ook soms nogal berekenend om met de belangen van belastingplichtigen. Zo betoogde Meeles al in 1979 dat reparatiewetgeving alleen reparatie van gebreken die ten nadele van de fiscus werken betrof. ‘Zelfs een suggestie dat er ook eens gedacht wordt om de gebreken in de wet ten gunste van de fiscus, dus ten nadele van de belastingplichtigen op te heffen ontbreekt. Er komen er alleen maar bij.’<sup>186</sup>

Zo wordt dus een onevenredig gewicht toegekend aan de belangen van de Belastingdienst.<sup>187</sup> Daardoor raakt de wederkerigheid verstoord.

Een ander aspect van partijdigheid is de onevenredige nadruk op het budgettaire belang van de overheid bij fiscale wetgeving – bijvoorbeeld bij reacties op een rechterlijke uitspraak. De omvang van de kostenpost krijgt meer aandacht dan het meer principiële belang, te weten een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk die in het gedrang komt bij constructies. Meer algemeen wordt de belastingwet te vaak gereduceerd tot ad hoc koopkrachtplaatjes en kosten-batenanalyses in plaats van een uitdrukking van bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel en het draagkrachtbeginsel.

Dit alles kan repercussies hebben voor de compliance van de belastingplichtigen. Hier is de wetgever dus niet onpartijdig in de zin dat hij een evenwichtige afweging maakt van de belangen van de belastingplichtigen (zoals rechtszekerheid, denk ook aan administratieve lasten) en (uitvoerings)belangen van de Belastingdienst. Dit vormt een inbreuk op de integriteit van de belastingwet.

Soms wordt een nogal eenzijdig beeld gepresenteerd van de belastingplichtigen als ‘bad guys.’ Een voorbeeld is de argumentatie van de staatssecretaris bij de behandeling van het initiatief wetsontwerp inzake rechtsbescherming controlehandelingen.<sup>188</sup> ‘Er lijkt hier een vijandbeeld van de belastingplichtige te bestaan, alsof volksstammen klaar staan om met ongegronde klachten tegen controlehandelingen zand in de raderen van de Belastingdienst te strooien.’<sup>189</sup> De belastingwetgever straalt niet bepaald respect voor de belastingplichtige uit. Dit vriend-vijand denken kan gaan ten koste van vertrouwen en legitimiteit en kan zijn weerslag vinden in de houding van de belastingplichtigen.

Uit het voorgaande blijkt dat de belastingwetgever wel heel gemakkelijk de belangen van de Belastingdienst laat prevaleren boven die van de belastingplichtigen. Het parlement biedt hier te weinig tegenwicht tegen de staatssecretaris van Financiën. Regelmatig wordt de vraag gesteld of de volksvertegenwoordiging wel voldoende oog heeft voor het belang van de rechtsbescherming van belastingplichtigen.<sup>190</sup> Ook hier is de integriteit van de belastingwet en het belastingrecht in het geding. Rechtsbescherming is daar immers een essentieel onderdeel van.

---

<sup>185</sup> H. Gribnau, ‘Separation of Powers in Taxation: The Quest for Balance in the Netherlands’, en A.P. Dourado, ‘General report’, beide in A.P. Dourado (ed.), *Separation of Powers in Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2010, p. 149-154 resp. p. 37-51.

<sup>186</sup> D.A.M. Meeles, ‘Reparatiewetgeving’, *De naamloze vennootschap* 57/10, 1979, p. 169

<sup>187</sup> R.E.C.M. Niessen, *De fiscaal voordeligste weg: keuzevrijheid of staatsdwang*, Arnhem, Gouda Quint 1994, p. 60

<sup>188</sup> *Kamerstukken II* 2007/2008, 30645, nr. 4-6. Hij schrijft bij monde van het kabinet 77.500 bezwaren te verwachten als de regeling wordt ingevoerd (bijna twintig maal zoveel als de Raad voor de rechtspraak inschat). *Kamerstukken II* 2007-2008, 30 465, nr. 12. Zie ook de pittige kritiek hierop van J.W. Zwemmer, ‘Rechtsbescherming van belastingplichtigen’, *WFR* 2008/6762, p. 474 e.v.

<sup>189</sup> M.W.C. Feteris, *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?*, Amersfoort, Sdu Uitgevers 2008, p. 43.

<sup>190</sup> Bijv. J.W. Zwemmer, ‘Rechtsbescherming van belastingplichtigen’, *WFR* 2008/6762, p. 474 e.v.

### 2.4.3 Respect voor de rechter?

Rechtsontwikkeling is het resultaat van interactie tussen diverse actoren. Concentratie van macht dient te worden tegengegaan want die gaat ten koste van de vrijheid van burgers. Er is daarom niet een exclusief loket voor de rechtsontwikkeling. De belastingwetgever daarentegen, en met name de staatssecretaris van Financiën, wekt soms de indruk de rechter als een lastpost te beschouwen die zich met zaken bemoeit die hem niet aangaan. Dat is alleen al merkwaardig omdat de wetgever onmogelijk alles kan voorzien zodat de rechter onmisbaar is voor de rechtstoepassing en rechtsontwikkeling.<sup>191</sup> Ook heeft de rechter een belangrijke functie bij het signaleren van tekortkomingen in de belastingwet.<sup>192</sup> Uiteraard dient de rechter op te passen dat hij het gezag en de legitimiteit van de wetgever niet aantast.<sup>193</sup> Maar dit respect mag geen eenrichtingsverkeer zijn. Het gaat om samenwerking binnen de trias politica, met een gezonde concurrentie. De wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht hebben een gezamenlijke verantwoordelijkheid voor het recht, en spelen hierbij ieder hun eigen specifieke rol. Dat neemt natuurlijk niet weg dat het primaat ligt bij de democratisch gelegitimeerde wetgever, de belastingwetgever. Het primaat van de wetgever en van de politiek betekent geen monopolie inzake rechtsvorming en rechtsontwikkeling.<sup>194</sup> Maar de belastingwetgever lijkt zich monopolist te wanen.<sup>195</sup> Een voorbeeld zijn de lange tenen van de wetgever bij de toetsing van belastingwetgeving.<sup>196</sup> Bekend is de dreigende uitspraak dat de 'mate waarin de rechter in plaats van de wetgever grenzen zou stellen aan het gebruik van het belastingrecht als beleidsinstrument voor het regeringsbeleid [...] raakt aan de inrichting van het staatsbestel zelf.'<sup>197</sup> Dat leidt tot zeer behoedzaam en (te) terughoudend manoeuvreren van de rechter. En wat te denken van pogingen van de wetgever om de schatkist onwelgevallige jurisprudentie op het gebied van bijvoorbeeld goed koopmansgebruik ongedaan te maken?<sup>198</sup> De belastingwetgever schrikt er dan soms niet voor terug om met terugwerkende kracht een arrest te 'repareren.'<sup>199</sup> Repareren suggereert hier dat een ondergeschikte, de rechter, zijn werk slecht heeft gedaan.<sup>200</sup> Is dit nog een strijd tussen partners, de wetgever als senior partner en de rechter als junior partner, in de

---

<sup>191</sup> Vgl. J.E.M. Portalis, *Inleidingsrede*, Zwolle, Tjeenk Willink, 1994, p. 14: 'De behoeften van de samenleving zijn zo divers, de omgang van de mensen met elkaar is zo intensief, hun belangen zijn zo veelvoudig en hun betrekkingen zo veelomvattend, dat de wetgever onmogelijk alles kan voorzien.'

<sup>192</sup> A.O. Lubbers, 'Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving', *TFB* 2010/1, p. 2-9.

<sup>193</sup> Vgl. R. de Lange, *Concurrerende rechtsvorming*, Nijmegen, Ars Aequi, 1999.

<sup>194</sup> Het begrip 'rechtsvorming' in dit verband lijkt wat besmet te zijn. C.A.J.M. Kortmann, *Staatsrecht en raison d'Etat*, Deventer, Kluwer, 2009, p. 11-12 gispt de Hoge Raad, die zich zijn inziens een rechtsvormende taak heeft toegeëigend. Indien echter 'rechtsvorming' wordt vervangen door 'rechtsontwikkeling' dan is zijn bezwaar niet meer zo groot; zie C. Lindo, 'Tussen ideaal en nuchterheid. Interview met de nieuwe president van de Hoge Raad, mr. G.J.M. Corstens', *NJB* 2009/17, p. 1079.

<sup>195</sup> Zie J.L.M. Gribnau, 'Trias politica in fiscalibus: Een kwestie van geven en nemen', in Gribnau 2007.

<sup>196</sup> Zie R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht*, Deventer 1999.

<sup>197</sup> Zie Belastingen in de 21e eeuw; een verkenning, *Kamerstukken II* 1997/1998, 25 810, nr. 2, p. 35. Vgl. HR 8 juli 2005, *BNB* 2005/310 met noot Happé. Vgl. ook diens, 'Over trias politica en rechtsbescherming in het belastingrecht', in R. Janse e.a. (red.), *Rechtsfilosofische annotaties*, Nijmegen, Ars Aequi, 2007.

<sup>198</sup> Vgl. J.C.K.W. Bartel, 'Reparatie van arresten', in R. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2009.

<sup>199</sup> Vgl. M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2009 en M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal Overgangsbeleid*, Deventer, Kluwer, 2009

<sup>200</sup> Vgl. J.E.A.M. van Dijck, 'Reparatie van arresten', in H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen en L.A. de Blicke (red.), *Wetgevingskunsten. Vriendenbundel Jan Kees Bartel*, Amersfoort, Sdu Uitgevers, 2010. Zie bijv. de reparatie van de ongewenste gevolgen van een drietal arresten van 19 juni 2009 met een snelle gang door de Tweede en Eerste Kamer van acht dagen met terugwerkende kracht tot 29 juni 2009 (datum indiening wetsvoorstel). De regering legde zowel de kritische opmerkingen van de Raad van State als van de leden van het parlement – vanwege de vermeende strijd met het internationale recht – zonder veel woorden naast zich neer. Zie F.P.G. Pötgens en H.M. Kappelle, 'Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!', *WFR* 2010/6843, p. 74 e.v

rechtsvorming?<sup>201</sup> Of gaat het hier om een wetgever die naar believen kan reageren op het handelen van een ondergeschikte? Hierbij moet worden bedacht dat de belastingwetgever, die het persoonlijk leven van burgers vergaand fiscaliseert – dus juridiseert –, en de machtige Belastingdienst innig samenwerken. De Hoge Raad moet in belastingzaken daarom juist tegenwicht bieden tegen deze machtige *duas politica*, waarbij rechtsbescherming zijn primaire taak is.<sup>202</sup>

#### 2.4.4 Meer respect voor rechtsbeginselen nodig

Als gezegd overheerst het budgettaire belang veelal bij reacties van de belastingwetgever. Te vaak gaat het om koopkrachtplaatjes en kosten-batenanalyses in plaats van fundamentele beginselen. Illustratief is de Memorie van Toelichting bij de Wet IB 2001. Een verwijzing naar het gelijkheidsbeginsel ontbreekt; een enkele keer is er aandacht voor ‘gelijke behandeling’.<sup>203</sup> Opvallend is daarbij dat in de voorafgaande Verkenning het gelijkheidsbeginsel wel even prominent figureert, maar dan vooral als struikelblok voor een adequate inzet van de belastingwet als beleidsinstrument. Als de belastingwetgever aan het gelijkheidsbeginsel denkt, ziet hij dus vooral bedreigingen, maar nauwelijks kansen. Ook de fundamentele waarde van de rechtszekerheid is regelmatig in het geding. De overhaasting en veelvuldige wijzigingen in de regelgeving leiden tot een verminderde kwaliteit en gezag van de wet. Met name waar politieke scoringsdrift en ondeskundigheid leiden tot ondeugdelijke regelingen die onuitvoerbaar zijn. Deze slechte symboolwetgeving vermindert het gezag van de belastingwet. Amendementen blijken hier overigens nogal eens de oorzaak van onevenwichtigheden en inconsistenties.<sup>204</sup> ‘Het parlementaire amenderingsgedrag neemt daarbij soms ergerlijke vormen aan en steunt soms meer op macht dan op gezag.’<sup>205</sup> Uitvoeringsaspecten dienen zwaar te wegen, zeker voor die delen van het belastingrecht waar veel burgers mee te maken hebben. De belastingwet biedt anders de belastingplichtige minder houvast; de wetgever wordt minder betrouwbaar en minder duidelijk, minder legitiem. Te snel wordt ook terugwerkende kracht aan wetgeving verleend. Deze inbreuk op de hoofdregel van de onmiddellijke werking behoeft een duidelijke rechtvaardiging. Die ontbreekt als de wetgever slecht, slordig of traag werk levert. ‘Een wetgever die slechte wetgeving maakt of te lang wacht met reparatiewetgeving bij onvoorziene tekortkomingen, lijkt het gebruik van loopholes te legitimeren.’<sup>206</sup> Een inbreuk op de rechtszekerheid is dan niet gerechtvaardigd. De rechtszekerheid die de democratische gelegitimeerde wet zou moeten bieden wordt ook te vaak gecompromitteerd doordat ‘te gemakzuchtig (...) de regelgeving via delegatie van wetgeving feitelijk’ in handen van de belastingdienst wordt gelegd.<sup>207</sup>

Democratische besluitvorming is uiteraard een kwestie van geven en nemen; er moeten knopen doorgehakt worden en politici zijn geen moraalridders. De wetgever moet eerst en vooral zijn wetstechnische werk goed doen. Te veel hameren op het aambeeld van de moraal leidt nergens toe. Maar als de politieke opportuniteit te veel overheerst waardoor rechtsbeginselen (serieus) gecompromitteerd worden, mag de wetgever niet verwijtend kijken naar opportunistisch gebruik van de belastingwet door de burger. De wetgever houdt de

---

<sup>201</sup> Vgl. A. Barak, *The Judge in a Democracy*, Princeton, Princeton University Press, 2006, p. 16 e.v.

<sup>202</sup> Gribnau 1998 en J.W. Zwemmer, ‘De taak van de Hoge Raad in belastingzaken’, *WFR* 2002/6468, p. 211-216. Vgl. J.A.R. van Eijdsden en M.J. Hamer, ‘De Hoge Raad tussen rechtsvorming en rechtsbescherming (deel 1)’, *TFB* 2009/3, p. 5-10.

<sup>203</sup> Vgl. bijv. R.H. Happé, ‘Alles onder controle’, *WFR* 1999/6361, p. 1427-1428.

<sup>204</sup> J.A.G. van der Geld, *Meer zicht op fiscale wetgeving*, (oratie) Tilburg, 1991 en recent ‘Ambtenaren vernietigend over Tweede Kamer’, *Intermediair* 20 juni 2006.

<sup>205</sup> Stevens 1997, p. 45.

<sup>206</sup> R.H. Happé, ‘Belastingethiek vraagt om regels ter voorkoming van “geen belasting”’, *WFR* 2006/ 6654, p.

41.

<sup>207</sup> Stevens 1997, p. 46.

burgers dan de verkeerde spiegel voor. In dit opzicht is de wetgever vergelijkbaar met een onderneming, waarbij de *stakeholders* van de wetgever de burgers zijn. De wetgever dient bepaalde waarden en normen in ere te houden, doet hij dat niet dan schaadt dat zijn maatschappelijke reputatie en legitimiteit. Kiezers blijken grote waarde te hechten aan beginselen en consistentie in de politiek.<sup>208</sup> Ook hier geldt dat wat je aan reputatie verliest, maar heel moeizaam teruggewonnen wordt.

Conclusie: als de wetgever morele aspecten van de wet als waarden, normen en rechtsbeginselen, te vaak negeert of enkel als bedreiging en niet als kans ziet is dit geen goed signaal naar de andere spelers, de belastingplichtige voorop. Dat is overigens nog geen excuus voor deze om zich aan zijn deel van de verantwoordelijkheid te onttrekken. Principieel en alert reageren op belastingontduiking voorkomt verspreiding doordat maatwerk omgebouwd wordt tot confectie.<sup>209</sup> Principiële aandacht voor een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk voorkomt ook (fiscale) demoralisering van de niet grensverkennde belastingplichtigen.

## 2.5 Focus op regels ondermijnt ethische motivatie

### 2.5.1 Wegwerpregels zonder moreel appel?

De belastingwetgever is om verschillende redenen hyperactief, zo bleek boven. Het resultaat is dat de groei van regels een eigen dynamiek heeft. De toenemende complexiteit gaat ten koste van de transparantie en toegankelijkheid van de wetgeving. De kans op inconsistenties en fouten neemt toe. De gedetailleerde regels kunnen bovendien zelf weer een bron van onbedoeld of ongewenst gedrag zijn.<sup>210</sup> Als reactie daarop worden de fiscale regels vaak wederom aangepast, om zo de nieuw geïntroduceerde vormen van ongewenst gedrag te bestrijden. De vele wijzigingen, gecombineerd met een vaak haastig wetgevingstraject, leiden geregeld tot onzorgvuldige en inconsistente wetten.<sup>211</sup> Dat gaat ten koste van belangrijke rechtswaarden als rechtszekerheid en gelijkheid. Belastingrecht lijkt zo te verworden tot een wegwerprecht; hetgeen weinig van doen heeft met integer recht.<sup>212</sup> Dit gebrek aan duidelijkheid en duurzaamheid maakt het lastig voor belastingplichtigen hun leven in te richten met inachtneming van de geldende fiscale regels.<sup>213</sup>

Daarbij komt het vaak zeer technisch karakter van dit enorm complexe en gedetailleerde geheel van regels. De band met achterliggende sociale of morele normen wordt dan dun – en dit niet alleen door het instrumentalisme. De vaak eenzijdige nadruk op het budgettaire belang van fiscale regelgeving versterkt dit effect. Zo is de maatschappelijke norm van een fiscaal *fair share* vaak moeilijk in belastingwetgeving terug te vinden. Voor belastingplichtigen is het belastingrecht in dit opzicht niet erg transparant.

Aan het normbesef van de burger wordt ook weinig geappelleerd. Dat wil overigens niet zeggen dat belastingwetten helemaal niet pogen de in de samenleving levende morele overtuigingen tot uitdrukking te brengen. Zo heeft de wetgever getracht iets te doen aan de

---

<sup>208</sup> J. Fearon, 'Electoral Accountability and the Control of Politicians: Selecting Good Types versus Sanctioning Poor Performance', in A. Przeworski e.a. (red.), *Democracy, Accountability, and Representation*, Cambridge, Cambridge University Press 1999, p. 62.

<sup>209</sup> J. Braithwaite, *Markets in Vice, Markets in Virtue*, Oxford, Oxford University Press, 2005, p. 53 e.v.

<sup>210</sup> S. Briault, 'How tax complexity can be good for you', *International Tax Review*, September 2005, Vol. 16, issue 8, p. 25-27.

<sup>211</sup> Vgl. M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570.

<sup>212</sup> Vgl. A. Rijkers, 'Ability to pay and privileges', *Steuer und Wirtschaft*, November 2005, p. 328.

<sup>213</sup> Over het belang van deze rechtszekerheid, zie J. Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 9 e.v.; J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in A.C. Rijkers & H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer, Kluwer, 2006, p. 37-38 en Pauwels 2009, p. 81 e.v.



‘gebrekkige verwoording van het draagkrachtprincipe’ in de oude inkomstenbelasting.<sup>214</sup> Box III is in vergelijking met het verleden weliswaar een verbetering omdat vermogensmutaties nu in de inkomstenbelasting betrokken worden. Maar deze relatieve winst van de vermogensrendementsheffing weegt niet op tegen haar nadelen met name veroorzaakt door de ‘robuustheid’ van het systeem.<sup>215</sup> Een ander voorbeeld bieden de speerpunten van de herziening van de Successiewet 1956: de verlaging van het zogenoemde derdentarief en de bestrijding van constructies en manipulatiemogelijkheden.<sup>216</sup> Maar hier staan minpunten tegenover, bijvoorbeeld fiscale privileges, denk aan de zeer ruime bedrijfsopvolgingsfaciliteiten. Minpunt is ook de ‘omstandigheid dat er geen fundamentele keuzes’ zijn gemaakt.<sup>217</sup> Dat komt de integriteit en de morele overtuigingskracht van deze wet niet ten goede. Ook gaat hier de herkenbaarheid van de achterliggende ethische norm maar al te gemakkelijk verloren in de techniciteit van de regels. Daardoor staan de integriteit en dus de legitimiteit van de belastingwet onder druk. Empirische gegevens bevestigen dit beeld. Een enquête uit 1997 laat zien dat (destijds al) fiscalisten en Kamerleden menen dat de rechtvaardigheid van de belastingheffing ‘de laatste tien à twintig jaar’ is afgenomen.<sup>218</sup> Het is de vraag of dit beeld nu anders is.

### 2.5.2 Spiraal van calculerend gedrag<sup>219</sup>

Boven werd al op schaduwkanten van het fiscaal instrumentalisme gewezen. De belastingwetgever die belastingplichtigen op vele terreinen wil verleiden tot bepaald gewenst gedrag, stimuleert zo calculerend fiscaal gedrag.<sup>220</sup> Belastingplichtigen worden geprikkeld tot calculerend gedrag, dus tot door de wetgever gewenste en gestimuleerde tax planning. Zij gaan deze prikkel internaliseren waardoor de bijna natuurlijke neiging te zoeken naar de fiscaal voordeligste weg wordt versterkt. Gevaar is dat het nastreven van het financiële eigenbelang het hoogste goed wordt. Belastingplichtigen zullen dat niet enkel calculeren waar de wetgever dat wenselijk acht.<sup>221</sup> Zij zullen dat ook doen bij hen onwelgevallige regels die zij zullen proberen te ontwijken, waardoor de effectiviteit van deze regels vermindert. De wetgeving is een steeds groter wordend geheel van zeer gedetailleerde regels.<sup>222</sup> De belastingplichtige die enige zekerheid zoekt in het woud van regels, moet dan wel puzzelen, cijferen, rekenen, en dus plannen. Belastingwetten creëren op die manier een focus op regels en het financiële eigenbelang. De focus van wetgever en belastingplichtige is gericht op de technische details van regels, en niet of nauwelijks op de achterliggende beginselen en

<sup>214</sup> Stevens 1997, p. 35.

<sup>215</sup> In het perspectief van het draagkrachtbeginsel kan de vermogensrendementsheffing ‘slechts gelden als een verlegenheidsoplossing’; L.G.M. Stevens, ‘Boxoverschrijdende observaties’, in Rijkers & Vording 2006, p. 226. Zie uitvoerig: S.M.H. Dusarduijn, *Vermogensrendementsheffing*, Deventer, Kluwer 2010.

<sup>216</sup> Voor een uitvoerige evaluatie, zie I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *De gewijzigde successiewet, m.i.v. 1 januari 2010*, Tilburg 2010, <http://www.uvt.nl/webwijs/show/?uid=i.j.f.a.vvijfeijken>.

<sup>217</sup> I.J.F.A. van Vijfeijken, ‘Wetsvoorstel 31 930: gebrek aan visie’, *WFR* 2009/6829, p. 1231 en 1234. Zij wijst overigens op de grote maatschappelijke onrust, ontstaan door het gebrek aan achterliggende visie, die in de zomer 2009 voor vertraging van de behandeling zorgde.

<sup>218</sup> Zie L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer, Kluwer, 1997, p. 28-29; hij spreekt van verlies aan ‘ethische bezieling.’

<sup>219</sup> J.L.M. Gribnau & R. Hamers, ‘Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt’, [te verschijnen]

<sup>220</sup> Vgl. J. Freedman, ‘Is tax avoidance “fair”?’ in C. Wales (ed.), *Fair Tax: Towards a Modern Tax System*, London, The Smith Institute, 2008, p. 87: ‘The lawmaker offers tax breaks as incentives to behave in certain ways, and these special provisions and incentives create a culture in which tax planning is encouraged and actions are tax driven.’

<sup>221</sup> S. Strik, ‘Enkele opmerkingen over fiscale ethiek’, in Gribnau 1999, p. 119 benoemt als oorzaken van calculerend handelen, naast het instrumentalisme ‘de vervreemde relatie tussen burgers en overheid, de desintegratie van de maatschappij en de daarmee samenhangende vermindering van gevoelens/overwegingen van solidariteit.’

<sup>222</sup> Open normen lijken hier een uitzondering, maar zij worden in de jurisprudentie en via beleidsregels vaak geconcretiseerd tot regels.

waarden van het rechtssysteem. Lastige kwesties worden benaderd en opgelost vanuit de regel, ook in gevallen waar een principiële benadering meer voor de hand ligt.<sup>223</sup> Belastingplichtigen kunnen het gevoel krijgen overgeleverd te zijn aan de belangen en stimuli van de wetgever, waarbij intrinsieke motivaties om belasting te betalen – zoals ethische overwegingen – naar de achtergrond verdwijnen.<sup>224</sup> Hun ethische motivatie wordt bovendien ondermijnd. Regels belichamen dan voor de calculerende burger geen rechtsnorm. ‘Zij bieden een manipuleerbaar speelveld om het privé-belang te optimaliseren.’<sup>225</sup> Belastingen, verplichtingen ten opzichte van anderen in de samenleving, zijn dan ondergeschikt aan dit enge privé-belang.

## 2.6 Afronding

De belastingwetgever staat voor een zware opgave in een samenleving die veel van hem verlangt. Bij het uitvoeren van zijn omvangrijke takenpakket dient de wetgever op verschillende manieren respect voor de integriteit van de belastingwet en van het belastingrecht te tonen. Zowel de belastingwet als de wetgevingsprocedure dienen in overeenstemming met fundamentele waarden en beginselen te zijn. Het gaat dan om rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, maar ook evenredigheid, onpartijdigheid, neutraliteit, transparantie, draagkracht, etc. De wetgever kan moreel gezag verdienen door hier (meer) expliciet respect voor te tonen, nog onafhankelijk van het (beleids)doel dat met een bepaalde wet is gediend. De wetgever die dit morele bewustzijn toont, dwingt een zeker respect af bij de burger. Daarnaast dient de belastingwetgever ook in de interactie met andere fiscale actoren fundamentele waarden en beginselen in ere te houden. Door zelf minder te calculeren en meer aandacht voor onderliggende beginselen te tonen, kan hij belastingplichtigen stimuleren zich minder calculerend op te stellen.

---

<sup>223</sup> R. E. Berenbeim & J.M. Kaplan, ‘The Convergence of Principle- and Rule-Based Ethics Programs: An Emerging Trend,’ The Conference Board, Executive Actions Series, No. 231, March 2007, p. 2.

<sup>224</sup> B.S. Frey & R. Jegen, ‘Motivation Crowding Theory’, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 15, (2001) No. 5, p. 594-595 en Torgler 2007, p. 70.

<sup>225</sup> Strik 1999, p. 118.

## III Belastingdienst

### 3.1 Inleiding

De Belastingdienst heeft de zorg voor de integriteit van de uitvoering van de belastingwet. Naast rechtstoepassing is daarbij ook vaak sprake van rechtsontwikkeling. Die zorg moet gezien worden in het licht van de zeer veel omvattende, complexe en veranderlijke belastingwetgeving. Daarnaast is er de massaliteit van de belastingheffing, denk alleen al aan de 8.644 miljoen belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting.<sup>226</sup> Dit gegeven legt een grote uitvoeringslast op de schouders van de Belastingdienst. Het jaarlijkse beheersverslag geeft een indruk van de omvang van het takenpakket van de Belastingdienst en zijn ongeveer 30.000 medewerkers.

De belastingwet bevat de verdeling van de fiscale lusten en lasten van de coöperatieve onderneming tot wederkerig voordeel. De materiële belastingschuld, het bij wet bepaalde fair share, is voor de Belastingdienst een gegeven. Maar hij heeft grote invloed op de rechtsvorming en rechtsontwikkeling, met andere woorden op de rechtsregels die gelden voor de plichten en rechten van de belastingplichtigen. De Belastingdienst dient voor een juiste wetstoepassing te zorgen zodat ieder zijn wettelijke fair share bijdraagt. Hij dient daartoe de nalevingsbereidheid, de compliance van de belastingplichtigen te bevorderen.

Maar de Belastingdienst heeft niet alleen de verantwoordelijkheid voor de juiste wetstoepassing. Wederkerigheid kent immers ook een ander aspect, namelijk de relationele wederkerigheid. Daarom moet het handelen van de Belastingdienst jegens de andere fiscale factoren voldoen aan behoorlijkheidsnormen. Naast fair share is fair play van belang. Dit zijn twee aspecten van de wetstoepassing door de Belastingdienst en daarmee twee wijzen waarop hij de integriteit van het belastingrecht kan bevorderen. Waar hij daarin slaagt, bevordert het ook de legitimiteit van de Belastingdienst, de aanvaarding van zijn gezag. Als machtige, misschien wel machtigste actor op het fiscale speelveld, heeft hij in dit opzicht een bijzondere verantwoordelijkheid.

De wettelijke regels worden door de inspecteur uitgelegd en toegepast op individuele belastingplichtigen. Daarmee zijn wij aanbeland bij de fiscale rechtsbetrekking. Deze rechtsbetrekking tussen inspecteur en belastingplichtige is een *rechtsbetrekking*, zodat hier heel concreet de integriteit van het recht aan de orde is.

Die integriteit uit zich in de normen die voor deze rechtsbetrekking gelden en de wijze waarop zij worden toegepast. Die normen zijn in de afgelopen eeuw sterk geëvolueerd met als gevolg dat behoorlijk handelen niet enkel conformiteit verlangt met de wet, maar ook met rechtsbeginselen en andere maatschappelijk aanvaarde behoorlijkheidsnormen (normen van goed bestuur). Fair play is hierbij een prominente norm die attitude -aspecten heeft.

Respect voor dergelijke normen bevordert de legitimiteit van de Belastingdienst en de *compliance* van de belastingplichtigen. Deze dienen overigens gedifferentieerd te worden behandeld. Vervolgens laat ik zien hoe de Belastingdienst aan legitimiteitsopbouw doet, Het fenomeen horizontaal toezicht is hiervan wellicht het meest in het oog springende voorbeeld. Tot slot benadruk ik het belang van de traditionele, verticale, rechtshandhaving voor de legitimiteit van de Belastingdienst. Deze stimuleert direct en indirect de nalevingsbereidheid

---

<sup>226</sup> Verder bedroeg in 2009 bijvoorbeeld het aantal behandelde aangiften 54,7 miljoen, werden er 13,2 miljoen voorlopige aanslagen opgelegd en ruim 7,5 miljoen aanvragen toeslagen behandeld. De cijfers zijn ontleend aan het *Beheersverslag 2009*, < [www.Belastingdienst.nl](http://www.Belastingdienst.nl) >.

van de burgers, omdat zij daardoor over en weer gesteund worden in hun vertrouwen dat hun medeburgers hun fiscale *fair share* aan de maatschappij bijdragen.

### 3.2 Zwaartepunt binnen trias politica

#### 3.2.1 Invloed op wetgeving

De Belastingdienst vormt binnen trias politica de uitvoerende macht. Maar het gaat daarbij zeker niet louter om rechtstoepassing. De Belastingdienst heeft grote invloed op de rechtsvorming en rechtsontwikkeling. Zoals al bleek drukt de Belastingdienst zijn stempel op de belastingwetgeving inzake rijksbelastingen. Via de staatssecretaris van Financiën heeft de Belastingdienst grote invloed op de totstandkoming van wetgeving. De staatssecretaris is niet alleen medewetgever, maar ook politiek verantwoordelijke voor de Belastingdienst – dus voor diens uitvoering en toepassing van de belastingwet. De lijnen tussen de Belastingdienst en de afdeling wetgeving van het ministerie van Financiën zijn bovendien kort.<sup>227</sup> Dat leidt tot een wetgever die zijn oren te veel laat hangen naar de Belastingdienst (partijdige wetgever), waarbij de Belastingdienst vooral gefixeerd is op het eigen belang van een doelmatige uitvoering (bestuurscentrisme). Dit gaat ten koste van de belangen van de belastingplichtigen (zie hfd. 2). De wettelijke regels worden zo geformuleerd in intensieve samenspraak met en vooral vanuit het perspectief van de fiscus. Omdat hun betekenis in concreto veelal ook wordt bepaald door de fiscus, is er sprake van een toenemende invloed van de fiscus op de fiscale rechtsvorming. Het evenwicht binnen de trias politica komt onder druk te staan.

Wetgeving die in de uitvoering tot problemen voor de Belastingdienst leidt, kan dan snel worden aangepast. Onduidelijkheid, bijvoorbeeld inzake nog onbeantwoorde rechtsvragen, kan leiden tot tal van procedures en dat staat haaks op een doelmatige uitvoering van de belastingwet door de Belastingdienst. Het kan dan om problemen gaan waar ook de belastingplichtigen last van hebben, maar dat is zeker niet per definitie het geval. Zo kan onduidelijkheid – bijvoorbeeld in verband met belastingbesparende constructies – in het voordeel van de Belastingdienst zijn. Belastingplichtigen verkeren dan in onzekerheid. Zij weten niet wat rechtens is en zullen dus mogelijk meer belasting betalen dan eigenlijk nodig is. De Belastingdienst (fiscus) is dan instrumenteel bij het scheppen van onduidelijkheid om belastingplichtigen af te schrikken (*chilling effect*).<sup>228</sup>

#### 3.2.2 Fiscaal uitvoeringsbeleid

Daarnaast is er de rechtsontwikkeling via het uitvoeringsbeleid. In de uitvoeringspraktijk formuleert de Belastingdienst namelijk zeer frequent antwoorden op rechtsvragen ten behoeve van de ‘eenheid van beleid en uitvoering.’ Dit is een groot goed gegeven het massale karakter van de aanslagregeling. Maar het betekent wel dat het beleid van de uitvoerende macht in aanzienlijke mate de toepassing van de belastingwet in concreto bepaalt.<sup>229</sup> De vertaalslag van de wet naar concrete norm door de Belastingdienst is zo van grote invloed op de betekenis van de fiscale wet voor de individuele burger.<sup>230</sup> Dat schept een grote verantwoordelijkheid. Dit kan als volgt worden toegelicht.

---

<sup>227</sup> De wetgever is maar al te vaak partijdig: wetten worden al te zeer afgestemd op de behoeften van de fiscus; zie in algemene zin al M. Scheltema, *De partijdige wetgever*, Deventer, Kluwer, 1984.

<sup>228</sup> De wetgever die zijn budgettaire belang zwaar laat wegen is dan al gauw geneigd zeer ruim geformuleerde bepalingen op te nemen, denk aan de zogenaamde anti-misbruikbepalingen – een specifiek soort van open normen.

<sup>229</sup> Vgl. L.G.M. Stevens, ‘Overspannen bestuur?’, *WFR* 1999/6360, p. 1385 e.v. die betoogt dat de fiscale uitvoerende macht zich op vele terreinen met de wetgever heeft ontwikkeld tot regelgevende macht. Zijns inziens moeten beleidsregelgeving en aanslagregeling scherper worden onderscheiden.

<sup>230</sup> Vgl. R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming. Over de weging van legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1996, p. 23-44; J.L.M.

De uitvoering van de fiscale wetgeving is geenszins een kwestie van eenvoudige subsumptie. De toepassing door het bestuur vloeit niet logisch of automatisch voort uit de fiscale regel. Hoewel de fiscus in het algemeen nauwelijks beleidsvrijheid heeft omdat belastingschuld rechtstreeks uit de wet voortvloeit, is er zeer vaak sprake van beoordelingsruimte. Wettelijke regels behoeven nu eenmaal interpretatie, dat geldt zelfs voor de ogenschijnlijk meest scherpe normen, zoals de afstand tussen woning en werk.<sup>231</sup> In de praktijk bevat (nieuwe) wetgeving dan ook leemten, onduidelijkheden, en - soms - overkill-effecten die tot onbillijkheden in de uitvoering kunnen leiden.<sup>232</sup> De Belastingdienst dient deze beoordelingsruimte beleidsmatig in te vullen.<sup>233</sup> Daarnaast bevat de belastingwet steeds meer open normen; vaak gebeurt dit om de Belastingdienst voldoende armslag te bieden in de fiscale uitvoeringspraktijk. Gevaar is dat zij de Belastingdienst te veel macht geven in de onderhandelings sfeer. Daar zal dan uiterst prudent mee moeten worden omgegaan. Open normen maken weliswaar maatwerk mogelijk, maar gevaar van een open norm is dat de inspecteur 'in het krachtenveld van uiteenlopende bedoelingen die aan de wet ten grondslag liggen' komt te staan.<sup>234</sup> Meer armslag, meer vrijheid leidt ook tot meer rechtsonzekerheid voor de belastingplichtigen. De rechter bepaalt dan de concrete inhoud en reikwijdte van de norm. In de praktijk kan de Belastingdienst daar vaak niet op wachten en geeft hij al (voorafgaand) invulling aan open normen. Dat gebeurt via beleidsbesluiten.<sup>235</sup> Integriteit verlangt hier dat omwille van de rechtszekerheid zij tijdig worden gepubliceerd; dit geldt ook voor het beleid inzake ruime antimisbruikbepalingen. Dit gebeurt helaas zeker niet altijd.<sup>236</sup> De rechter oefent daar vervolgens controle op uit. De staatssecretaris dient dus in - tal van - beleidsbesluiten (die beleidsregels bevatten) de inspecteur *casu quo* de ambtenaren van de rijksbelastingdienst te instrueren omtrent de wetstoepassing en uitleg. Deze instructies zijn onmisbaar om het omvangrijke en ingewikkelde proces van belastingheffing te structureren en te stroomlijnen. Zij vormen een belangrijke waarborg voor de rechtseenheid, rechtsgelijkheid en rechtszekerheid en daarmee de integriteit van de toepassing en ontwikkeling van het belastingrecht.<sup>237</sup> Er zijn twee soorten beleidsregels in fiscalibus te onderscheiden. Deze algemene standpuntbepalingen van de staatssecretaris van Financiën, vastgelegd in tot de inspecteurs gerichte instructies, kunnen worden onderscheiden in wetsinterpreterende en goedkeurende beleidsbesluiten. De staatssecretaris schrijft de inspecteurs in wetsinterpreterende beleidsbesluiten voor welke betekenis naar zijn mening aan een wettelijke bepaling moet worden toegekend. Met name bij onduidelijke wettelijke bewoordingen dienen deze wetsinterpreterende besluiten de eenheid in de uitvoering door de inspecteurs – en daarmee de rechtszekerheid en de gelijke behandeling van

---

Gribnau, 'Burgerparticipatie in fiscale beleidsregelgeving', in J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007a [verder 2007a], p. 128-151

<sup>231</sup> Is dit de kortste, maar niet altijd snelste, afstand of de afstand met kortste reistijd, etc.?

<sup>232</sup> De rechter mag overigens de invulling die het bestuursorgaan, al dan niet via beleidsregels, aan zijn beoordelingsruimte geeft volledig toetsen.

<sup>233</sup> Beleid bevordert dan de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid die de wet zelf onvoldoende biedt; vgl. R.H. Happé 1996, p. 57.

<sup>234</sup> L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer, Kluwer, 1997, p. 49.

<sup>235</sup> Vgl. J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers (red.), 'Terugkoppeling in het belastingrecht: analyse en conclusies', in J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort, Sdu 2008, p. 191-196.

<sup>236</sup> Vgl. G.T.K. Meussen, 'Wetgever moet afzien van vage en open normen in fiscale wetgeving', *WFR* 2002/603.

<sup>237</sup> Beleidsbesluiten zijn daarmee een belangrijke waarborg tegen het fenomeen van 'street-level bureaucracy', lagere uitvoerende medewerkers met beleidsvrijheid die met hun beslissingen in concrete zaken ongecontroleerd eigen(zinnig) beleid maken; M. Lispky, *Street-Level Bureaucracy: Dilemmas of the Individual in Public Services* [1980], New York, Russell Sage Foundation, 2010. Een geautomatiseerde werkwijze is een andere waarborg tegen de feitelijke beslissingsmacht van uitvoerende ambtenaren; vgl. M. Bovens & S. Zouridis, 'Van street-level bureaucratie naar systeem-level bureaucratie', *NJB* 2002/2, p. 68.

de belastingplichtigen.<sup>238</sup> Daarbij heeft de staatssecretaris de plicht een redelijk objectieve interpretatie te formuleren, hij dient de wettekst niet enkel te interpreteren met het oog op de belangen van de Belastingdienst. Vanzelfsprekend dient dit ook tijdig te gebeuren om de belastingplichtigen niet onnodig in onzekerheid te laten verkeren.<sup>239</sup>

Goedkeurende beleidsbesluiten bevatten een algemene standpuntbepaling van de staatssecretaris waarin hij naar zijn mening ten gunste van de belastingplichtigen afwijkt van de wettelijke regel. Aan de wettelijke bepaling worden – in combinatie met de daaronder geschaarde feiten – rechtsgevolgen verbonden die er met gebruik van de gangbare interpretatiemethoden eigenlijk niet onder vallen. Hier wordt het buitenwettelijk gebied (*intra ius*) betreden; vaak ten behoeve van een doelmatige uitvoering van de belastingwet. Een goedkeurend besluit kan ook dienen om de uitvoeringslasten van de belastingwetgeving voor de burger niet onevenredig groot te laten zijn of om een efficiënte en snelle vaststelling van de belastingschuld te faciliteren.<sup>240</sup> Dit is reeds lang een algemeen aanvaarde praktijk. Deze afwijkingen kunnen tegemoetkomen aan de behoefte en belangen van een groep belastingplichtigen.<sup>241</sup> Met name jegens de leveranciers van herendiensten, ondernemers en werkgevers, heeft de Belastingdienst mijns inziens een bijzondere plicht om rekening te houden met hun administratieve lasten. Zij zijn immers al onbezoldigde pseudo-medewerkers van de Belastingdienst dus verdienen zij een extra zorgvuldige behandeling.<sup>242</sup> Zo dient de Belastingdienst niet te gemakkelijk toezichtstaken, en dus uitvoeringslasten, te ‘outsourcen’ naar werkgevers en ondernemers.<sup>243</sup>

Goedkeurende beleidsbesluiten kunnen ook potentiële geschillen tussen inspecteur en belastingplichtigen voorkomen; bijvoorbeeld in geval van uiteenlopende jurisprudentie van de verschillende lagere rechters. Soms wordt er ook een besluit genomen anticiperend op wetgeving; dit besluit geldt dan tot het moment dat een overeenkomstig wetsvoorstel tot wet wordt verheven en zorgt daarmee alvast voor duidelijkheid in de uitvoeringssfeer.<sup>244</sup> Maar beleidsbesluiten kunnen zeker ook een bron van conflicten zijn, bijvoorbeeld als de besluitgever voorwaarden stelt die bewust strakker zijn geredigeerd dan door de wetgever is bepaald.<sup>245</sup> Het gaat hier soms zelfs om beleidsbesluiten waarin de inspecteurs wordt opgedragen ‘een hard standpunt in te nemen dat vaak agressief wordt uitgedragen’ (‘intimidatieresoluties’).<sup>246</sup> Het is sowieso niet toelaatbaar ‘dat het bestuursorgaan zich bij de

---

<sup>238</sup> R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming. Over de weging van legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel in het belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1996, p. 27. Zie ook zijn preadvies.

<sup>239</sup> Overschrijding van de bevoegdheid tot het vaststellen van beleidsregels door via beleidsregels alsnog de reikwijdte van de wettelijke regeling uit te breiden om onvoorzien en ongewenst gedrag van belastingplichtigen tegen te gaan is uit den boze.

<sup>240</sup> J.C.K.W. Bartel, ‘Beleidsregels’, *NTR* 2002/809, p. 2.

<sup>241</sup> Vgl. al de ‘aanschrijving’ van 25 november 1974, nr. B 74/25 440, *V-N* 1974, pt. 32, p. 1070 waarin de staatssecretaris bepaalt dat op verzoek van landbouwers zo snel mogelijk een vermindering wordt verleend op de voorlopige aanslagen IB en eventueel uitstel van betaling. De tegemoetkoming zit dus met name in de snelle behandeling (eerder geschatte inkomens bleken wegens oogstverliezen door abnormale weersomstandigheden veel te hoog te zijn).

<sup>242</sup> Vgl. J.E.A.M. van Dijk, ‘Onduidelijke wettelijke begrippen’, *WFR* 2006/6688, p. 1129-1130 en J.L.M. Gribnau, ‘Wat maakt u zo bijzonder? Herendiensten en rechterlijk overgangsrecht’, *WFR* 2007/6736 en de andere bijdragen aan deze *WFR*-aflevering.

<sup>243</sup> Zo is de controle door de werkgever op het feitelijk gebruik door een werknemer van een ‘fiets van de zaak’ niet doenlijk. Hetzelfde kan gelden voor een verstrekte onkostenvergoeding aan een groep werknemers die gemiddeld niet bovenmatig is, maar waarbij het ondoenlijk is dat voor iedere werknemer apart te controleren.

<sup>244</sup> Vgl. Besluit van 9 juli 2010, nr. DGB2010/1322M, *Staatscourant* 2010, 11047 dat een goedkeuring bevat voor het onbelast beschikken over spaarloon over de jaren 2006 tot en met 2009 (deblokken spaarloon).

<sup>245</sup> Bijv. al H.P.A.M. van Arendonk, ‘De (lijfrente) rechtspersoon en art. 80c Wet IB 1964’, *WFR* 1986/5755, 1677 e.v. In dezelfde zin L.G.M. Stevens, ‘Wat is eigenlijk oneigenlijk?’, *WFR* 1987/5766, p. 325-326 (‘wetgevende aspiraties van de uitvoerder’).

<sup>246</sup> Ch.P.A. Geppaart, Voordracht, in: K. de Bruin, ‘Verbroken evenwicht’, *WFR* 1991/5963

interpretatie uitsluitend laat leiden door wat hem praktisch (en politiek) het beste uitkomt.<sup>247</sup> Dit duidt op een gebrek aan integriteit van het recht, net als het bewust scheppen van rechtsonzekerheid door een wetsinterpretatie van de Hoge Raad in te perken.<sup>248</sup> Soms bevat een besluit een standpunt dat in feite een arrest van de Hoge Raad negeert<sup>249</sup> Dit duidt op een gebrek aan respect voor de integriteit van het recht en van de rechter als partner bij rechtsontwikkeling.

Consultatie van vertegenwoordigende organisaties van belastingplichtigen e.d. komt veel voor. Dat kan leiden tot een meer objectief antwoord op rechtsvragen, en tot beleidsbesluiten die de uitvoeringslast zoveel mogelijk beperken.<sup>250</sup> Maar beleidsregels bevatten zeker niet altijd objectieve interpretaties van de belastingwet. Net als bij wetgeving geldt dat het perspectief en het belang van de Belastingdienst zeer sterk aanwezig zijn. Belastingplichtige en belastingrechter kunnen dan heel wel een andere interpretatie verdedigen. Uiteraard bieden beleidsbesluiten in beginsel voorlopige antwoorden omdat een belastingplichtige die dat antwoord niet overtuigend vindt, de rechtsvraag aan de rechter kan voorleggen. Maar in de praktijk zal het toch vaak een definitief antwoord zijn. Belastingplichtigen kunnen goede redenen hebben om rechtsvragen niet aan de rechter voor te leggen of door te procederen.<sup>251</sup> Dit gegeven zou de Belastingdienst moeten nopen tot zorgvuldigheid, zelfdiscipline en objectiviteit bij het formuleren van beleidsbesluiten. Daarmee is de integriteit van de rechtsontwikkeling en rechtstoepassing gediend.

### 3.3 Fiscale rechtsbetrekking

De fiscale rechtsbetrekking is een betrekking tussen inspecteur en belastingplichtige met als voorwerp de vaststelling en betaling van de belastingschuld. Juridische asymmetrie is het kenmerk bij uitstrek van de fiscale rechtsbetrekking.<sup>252</sup> Om het doel van de verplichte bijdrage aan de schatkist te kunnen realiseren stelt de inspecteur bij aanslagbelastingen de belastingschuld eenzijdig vast. Hij stelt eenzijdig vast wat in dit geval recht is en dwingt naleving daarvan zonnodig af.

De bevoegdheden en rechten en plichten zijn ongelijk verdeeld. De inspecteur bepaalt eenzijdig de rechtspositie van de belastingplichtige en beschikt daartoe over vergaande eenzijdige juridische bevoegdheden.<sup>253</sup> De reden van deze juridische asymmetrie is dat belastingheffing een gedwongen bijdrage aan de schatkist is die niet afhankelijk kan zijn van

---

<sup>247</sup> Happé 1996, p. 28. Tegen beleidsregels kan bovendien niet rechtstreeks worden opgekomen, maar enkel via een beschikking waarin die beleidsregel is toegepast. Vgl. R.H. Happé, P.M.F van Loon, J.P.F. Slijpen, M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Kluwer, Deventer, 2010, p. 48-49.

<sup>248</sup> Vgl. al J.W. Zwemmer in zijn noot bij de Ministeriële resolutie van 6 november 1986, nr. 286-15172, *FED* 1986/1339.

<sup>249</sup> Bijv. Besluit 11 augustus 2003, nr. CPP2003/1951M, *V-N* 2003/39.20 n.a.v. HR 14 maart 2003, nr. 38 253, *BNB* 2003/197; alsnog herzien bij Besluit 3 augustus 2004, nr.CPP2004/1709M, *V-N* 2004/47.13 n.a.v. HR 9 juli 2004, nr. 38 026, *BNB* 2004/363.

<sup>250</sup> Gribnau 2007a.

<sup>251</sup> Denk aan gebrek aan deskundigheid, de forse kosten van professionele bijstand, de emotionele belasting van een (langdurig) conflict met de fiscus en de lange duur van de procedure waarbij een beslissing als mosterd na de maaltijd komt

<sup>252</sup> J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer, Gouda Quint, 1998, pp. 245-293.

<sup>253</sup> De juridische asymmetrie is aanzienlijk minder indien inspecteur en belastingplichtige een zogenaamde fiscale vaststellingsovereenkomst sluiten - ter beëindiging van onzekerheid of een geschil. Kenmerk van deze civielrechtelijke figuur is immers juridische symmetrie. Maar deze overeenkomst is ingebed in de fiscale rechtsbetrekking waarvan de juridische asymmetrie een wezenskenmerk is. Zie Gribnau 1998, pp. 383-413; R.H. Happé, 'Fiscaal compromis. Op de grens van het publiek- en privaatrecht', in C. Stolker & T. Hartlief (ed.), *Contractvrijheid*, Deventer, Kluwer, 1999 en E. Van de Velde, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009.

vrijwillige actie en eigen initiatief van de belastingplichtige.<sup>254</sup> Juridische asymmetrie bestaat uiteraard ook elders in het bestuursrecht. Maar het eigen initiatief van de burger is dan vaak wel het vertrekpunt; denk aan een aanvraag tot een beschikking - bijvoorbeeld een vergunning - van een verzoekende burger. Bij aangiftebelastingen gaan de eenzijdige verplichtingen van de burger zelfs zo ver dat deze zelf de belastingschuld moet berekenen, daarvan aangifte doen en - zonder tussenkomst van een inspecteur - de verschuldigde belasting eigener beweging moet betalen. Hier toont zich een belangrijk verschil met het overige bestuursrecht waar veelal een aanvraag van de burger het uitgangspunt is (en er ook vaak derden-belanghebbenden zijn).

De juridische asymmetrie komt in de fiscale rechtsbetrekking bijvoorbeeld tot uitdrukking in de aangifteplicht en de zeer ruime informatievergaringsbevoegdheden van de inspecteur en de bijbehorende sancties als de 'omkering' van de bewijslast en boetes.<sup>255</sup> Belastingheffing op basis van vrijwillige informatieverstrekking door de burger zou slechts een optie in utopia zijn. Ook de ruime termijnen waarover de Belastingdienst veelal beschikt steken nogal schril af tegen de veel striktere termijnen die de belastingplichtige in acht moet nemen op straffe van niet-ontvankelijkheid en/of een boete.

Sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw zijn de eenzijdige bevoegdheden van de Belastingdienst (inspecteur) in Nederland aanzienlijk toegenomen.<sup>256</sup> Die ruime bevoegdheden leiden al gauw tot een gevoel van afhankelijkheid bij de burger. En dat geldt niet alleen voor de ondeskundige, weinig weerbare burger. Ook deskundige professionals kunnen daar last van hebben. De fiscale rechtsbetrekking wordt bovendien gekenmerkt door langdurige contacten: jaar in jaar uit heeft de belastingplichtige te maken met de fiscus (dezelfde belastingeenheid vaak); daaruit vloeit ook het belang van een redelijke verstandhouding voort. Maar de belastingplichtige kan zich daardoor ook (extra) afhankelijk gaan voelen.

Naast deze juridische asymmetrie is er vaak ook nog sprake van feitelijke asymmetrie. De Belastingdienst is bij uitstek een complexe bureaucratische organisatie, die over een monopoliepositie beschikt. De Belastingdienst beschikt doorgaans over meer deskundigheid en grotere financiële, technische en administratieve middelen dan de particuliere belastingplichtige.<sup>257</sup> De emotionele distantie van deze burger is bovendien veel minder – het gaat om zijn portemonnee – dan die van een inspecteur. Dit geldt in mindere mate voor de vermogende particulieren en bedrijven die zich laten bijstaan door vaak zeer deskundige belastingadviseurs.

### 3.4 Evoluerende fiscale rechtsbetrekking

Sinds de doorbraak van de beginselen van behoorlijk bestuur in jaren '70 is de bevoegdheidsuitoefening door de Belastingdienst gebonden aan wet en rechtsbeginselen. Handelen enkel conform het legaliteitsbeginsel voldoet dus niet meer. Die beginselen zijn gedeeltelijk gecodificeerd in de Awb, deels zijn ze ongeschreven beginselen gebleven. Daarnaast zijn met name in het belastingrecht het vertrouwensbeginsel en het

---

<sup>254</sup> Tegenover dit aspect van rechtshandhaving staat rechtsbescherming: de belastingplichtige kan bijvoorbeeld in bezwaar en beroep gaan.

<sup>255</sup> Daarbij moet wel bedacht worden dat de Belastingdienst voor de feitenvaststelling afhankelijk is van de informatie van de belastingplichtige (informatie-asymmetrie). Deze beschikt immers over de gegevens die van belang zijn voor de bepaling van zijn belastingschuld.

<sup>256</sup> Zie voor vroege kritiek - ook op het handelen van de Belastingdienst - de publicaties van Brüll. Bijv. D. Brüll, *Fiscale mythologie* [Belastingconsulentendag 1974], Deventer, Kluwer, 1974, p. 34: 'Bij alles wat zich binnen het oirbare afspeelt, zijn de machtsmiddelen eenzijdig tegen de belastingplichtigen gericht.' D. Brüll, 'De asymmetrische rechtvaardigheid van Kombrink', *FED Algemeen*: 235, 1982 geeft voorbeelden van de 'asymmetrische rechtvaardigheid' tussen de 'wederzijdse rechten en verplichtingen' van burger en fiscus

<sup>257</sup> Dit geldt in mindere mate voor de vermogende particulieren en bedrijven die zich laten bijstaan door deskundige belastingadviseurs.



gelijkheidsbeginsel ver ontwikkeld. Deze beginselen zijn behoorlijkheidsnormen met betrekking tot de uitvoering en toepassing van de wet door de inspecteur in de fiscale rechtsbetrekking. Het gaat daarmee om de integriteit van de uitvoering en toepassing van het belastingwet, met een element van wederkerigheid. Het gaat dan niet enkel om het vaststellen van aanslagen en beschikkingen maar ook andere (informele) handelingen zoals een toezegging over de fiscale rechtsgevolgen van voorgenomen of al gerealiseerde handelingen. Ook kan het gaan om een ambtshalve herziening van een aanslag of beschikking. Hierbij zijn niet enkel relevant de handelingen van de inspecteur, of de Belastingdienst als organisatie (denk aan beleidsregels), maar ook van de belastingplichtige. Vaak is hier sprake van wisselwerking in gedrag en wederkerige verwachtingen.

Deze ontwikkeling weerspiegelt de horizontalisering van de maatschappelijke verhoudingen en de verhouding tussen overheid en burger. Bestuursorganen gaan tegenwoordig veel meer op voet van gelijkwaardigheid om met burgers via samenwerking en afspraken. Door deze horizontalisering krijgen behoorlijkheidsnormen zoals die tussen burgers gelden relevantie voor het handelen van de overheid jegens de burger. Burgers koesteren niet enkel meer wederkerige verwachtingen omtrent elkaars gedrag, maar ook omtrent het bestuurshandelen. De beginselen van behoorlijk bestuur zijn te zien als een partiële vertaling van de gedragsnormen zoals die tussen burgers onderling gelden.

Maar de horizontalisering zet nog verder door. Nog weer recenter zien we de opmars van niet-juridische behoorlijkheidsnormen zoals ontwikkeld door de Nationale ombudsman. Daarnaast zien we ook een tendens tot dejurisering en deformalisering in de fiscale rechtsbetrekking. Dit zal nu verder worden toegelicht.

### 3.5 Legitimiteit en horizontalisering

De deels in de Awb gecodificeerde algemene beginselen van behoorlijk bestuur vormen als gezegd een vertaling van wederkerige behoorlijkheidsnormen die tussen burgers onderling gelden. Deze codificatie past goed bij het concept 'wederkerige rechtsbetrekking' tussen bestuur en burger dat ten grondslag ligt aan de Awb. Hiermee wordt een bepaalde visie op de rechtsbetrekking tussen bestuur en burger en daarmee ook op de fiscale rechtsbetrekking verwoord. Het bestuur kan niet meer beschouwd worden als de overheid die over de burger beslist zonder met diens zienswijze en belangen rekening te houden. De rechtsbetrekking wordt horizontaler gedacht en dat betekent meer rechtsbescherming tegenover een op zich steeds machtiger overheid.

Partijen in deze wederkerige rechtsbetrekking zijn naar hun aard verschillende partijen. Immers het bestuur vertegenwoordigt het algemeen belang en is daarbij dienstbaar aan de uitvoering van democratisch genomen besluiten, terwijl de wederpartij een individueel belang naar eigen inzicht mag behartigen. Maar het is 'toch een rechtsbetrekking waarin beide partijen in een wederkerige relatie staan, zodat zij rekening moeten houden met de positie en de belangen van de andere partij.'<sup>258</sup> Wederkerigheid mag hier zeker niet opgevat worden als verplichtingen over en weer tussen gelijke partijen. Er is immers sprake van juridische asymmetrie. Naar mijn mening kan een bestuursorgaan wel door rekening te houden met de positie en de belangen van de burger diens gevoel van afhankelijkheid verminderen.

Wederkerigheid in een publiekrechtelijke context duidt zeker niet gelijkheid van partijen aan. Deze is er alleen al niet vanwege de juridische asymmetrie die kenmerkend is voor deze rechtsbetrekking. Zoals we boven zagen wordt de fiscale rechtsbetrekking gekenmerkt door vaak (zeer) ruime bevoegdheden van de Belastingdienst om eenzijdig de rechtsbetrekking vast te stellen, dus de rechtspositie van de belastingplichtige te bepalen. De grote juridische asymmetrie in de fiscale rechtsbetrekking biedt daarom in beginsel weinig ruimte voor

---

<sup>258</sup> MvT, E.J. Daalder & G.R.J. de Groot, *Parlementaire geschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht: Eerste Tranche*, Alphen aan den Rijn, Samson H.D. Tjeenk Willink, 1993, p. 39.

ongeschreven wederkerige plichten aan de kant van de belastingplichtige. Deze asymmetrie neemt echter niet weg dat er tegelijkertijd sprake is van een zekere wederzijdse afhankelijkheid: de burger is afhankelijk van de overheid met al haar bevoegdheden, en omgekeerd, om haar doelen te bereiken is de overheid afhankelijk van de medewerking van de burger, bijvoorbeeld in de vorm van informatieverstrekking.

Hier gaat het om een overheid die geen top down relatie met haar burgers (meer) wil onderhouden.<sup>259</sup> Zij realiseert zich dat zij rekening dient te houden met de belangen van de burgers. Wederkerigheid vereist dan niet alleen handelen in overeenstemming met het recht, maar ook een houding waaruit spreekt dat de burger met zijn behoeften en belangen serieus wordt genomen. Rechtvaardige en onpartijdige procedures zijn en blijven van belang voor legitimiteit in deze asymmetrische rechtsbetrekking.<sup>260</sup> Legitimiteit wil zeggen dat belastingplichtigen zich niet zozeer gedwongen als wel verplicht voelen de beslissingen van de Belastingdienst te aanvaarden (zie ook beneden).

Maar er is meer. Het gaat niet alleen om handelen conform het recht maar ook conform verdergaande behoorlijkheidsnormen, zoals we dadelijk zullen zien. Daar komt bij dat de behoeften en belangen van de burger in de bestuursrechtelijke besluitvorming in concrete gevallen van belang zijn, bijvoorbeeld bij beschikkingsverlening, maar ook daarbuiten bij bestuur(srechte)lijke beleidsvorming. In deze bredere context past bijvoorbeeld consultatie en participatie van burgers. Aldus ontstaat een breder perspectief op de legitimiteit van de overheid, namelijk dat van goed bestuur (*good administration*).<sup>261</sup>

### 3.6 Wetmatig, behoorlijk en goed bestuur

#### 3.6.1 Fair play

Hoe belangrijk de binding van de overheid aan het recht dus ook is, dat is tegenwoordig niet voldoende voor legitiem overheidshandelen. Rechtens handelen is niet per definitie behoorlijk handelen. Legitiem overheidshandelen vraagt meer dan alleen wetmatig handelen. Hier is met name het begrip ‘outputlegitimiteit’ van belang.<sup>262</sup> Outputlegitimiteit betreft het resultaat van het overheidshandelen zoals dit vooral tot uitdrukking komt in een beslissing, met name een aanslag of beschikking. Deze beslissing moet in overeenstemming met het recht zijn. De formele belastingschuld moet dus conform de wet zijn – eventueel ter wille van de integriteit van het recht gecorrigeerd door de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving. Maar naast deze inhoudelijke invalshoek speelt hier ook een procedurele invalshoek. Procedurele legitimiteit als onderdeel van de outputlegitimiteit ziet niet op het besluit zelf, maar op het besluitvormingsproces, inclusief de behandeling van klachten. Het gaat hier bij uitstek om de relationele wederkerigheid. Procedurele legitimiteit kan verder nog worden onderscheiden in de (ervaren) rechtvaardigheid van de gevolgde procedures, het besluitvormingsproces dus, en de zeker zo belangrijke interactionele rechtvaardigheid.<sup>263</sup> Bij deze laatste gaat het om

---

<sup>259</sup> Dat past goed in de verschuiving van een denken in termen van ‘government’ naar een denken in termen van ‘governance.’

<sup>260</sup> M. Levy, ‘Death and Taxes: Extractive Equality and the Development of Democratic Institutions’, in I. Shapiro & C. Hacker-Cordón (eds.), *Democracy's Value*, Cambridge, Cambridge University Press, 1999, p. 120.

<sup>261</sup> Vgl. ook J. Wakefield, *The Right to Good Administration*, Alphen aan den Rijn, Kluwer law International 2007.

<sup>262</sup> Vgl. WRR, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag, Sdu, 2002, p. 109. Inputlegitimiteit duidt daartegenover de legitimiteit aan die de instituties ontleen aan hun instelling, positie of samenstelling, dus onafhankelijk van hun prestaties.

<sup>263</sup> Vgl. K. van den Bos, ‘Procedurele rechtvaardigheid: beleving en implicaties’, en E.C. Drexhage, ‘Het bereik van de Nationale ombudsman’, in *Werken aan behoorlijkheid: De Nationale ombudsman in zijn context*, Den Haag, Boom Juridische uitgeverij, 2007, p. 188 respectievelijk p. 335, over het belang van de bejegening met respect, en niet ‘als een nummer of een geval in plaats van een persoon.’ Ik hanteer hier outputlegitimiteit als verzamelterm voor deze beide vormen van rechtvaardigheid.

interpersoonlijke interactie tussen personen, dus tussen een burger en een medewerker van de Belastingdienst waar bijvoorbeeld respect en vriendelijkheid een rol spelen.<sup>264</sup> Respect is hier een belangrijke waarde die erkenning van de ander als persoon met zijn eigen behoeften impliceert. De erkenning van de ander veronderstelt wederkerigheid.<sup>265</sup> Respect dient wederzijds aanwezig te zijn. De inspecteur dient dus de belastingplichtige te respecteren met zijn eigen behoeften en belangen. Dat respect is des te belangrijker gegeven de asymmetrie in deze rechtsbetrekking.

Respect vereist fair play. Het fair play beginsel in ruime zin is hier een belangrijke gedragsnorm voor de inspecteur.<sup>266</sup> Men kan het fair play beginsel bijvoorbeeld definiëren als de eis dat bestuursorganen en ambtenaren burgers de mogelijkheid moeten geven hun procedurele kansen te kunnen benutten. Belangrijker is echter de geest van dit beginsel die kan worden formuleren als ‘de behandeling door een bestuursorgaan dient te getuigen van openheid, eerlijkheid en loyaliteit.’<sup>267</sup> De term ‘behandeling’ geeft aan dat het om meer gaat dan een procedurele benadering, de genoemde waarden brengen laat zien hoe ruim fair play is. Fair play is een beginsel en is niet te reduceren tot een ‘hard and fast rule.’<sup>268</sup> In de kern gaat erom dat wij anderen behandelen zoals wijzelf ook behandeld zouden willen worden; er zit dus een heel basaal element van (relationele) wederkerigheid in.<sup>269</sup> Uiteraard spelen ook aspecten van publieke dienstverlening een rol. Daarbij kan worden gedacht aan zaken als snelheid van de besluitvorming, toegankelijkheid van de dienstverlening en transparantie, bijvoorbeeld in de zin van volledige en laagdrempelige informatievoorziening e.d.<sup>270</sup> Denk aan de mede door de Nationale ombudsman ontwikkelde behoorlijkeheidsnormen, zoals administratieve nauwkeurigheid, actieve en adequate informatieverstrekking en informatieverwerving, coullance, voortvarendheid, maar ook adequate organisatorische voorzieningen.<sup>271</sup>

Legitieme belastingheffing is dan niet alleen een kwestie van wet (legaliteit) en rechtsbeginselen, maar ook van behoorlijke behandeling. Achter de fiscale rechtsbetrekking ligt immers een sociale betrekking tussen inspecteur en belastingplichtige. Hier speelt de bejegening een belangrijke rol.<sup>272</sup> Een fatsoenlijke en correcte bejegening kan bijdragen aan de aanvaarding van het handelen van de Belastingdienst. Het vermindert ook het gevoel van afhankelijkheid van de burger.

---

<sup>264</sup> Vgl. T.R. Tyler, *Why People Obey the Law* [1990]. Princeton/Oxford, Princeton University Press, 2006, p. 276 over ‘(noninstrumental) relational criteria ... which include assessments of the quality of interpersonal treatment, and evaluations of the trustworthiness of authorities, as well as judgments about the neutrality of decision making and the degree to which opportunities to participate are provided.’

<sup>265</sup> R. Sennett, *Respect in een tijd van sociale ongelijkheid*, Amsterdam, Uitgeverij Byblos, 2003, p. 62.

<sup>266</sup> Ph.M. Langbroek & P. Rijkema, *Ombudsprudentie*, Den Haag, Boom Juridische uitgevers, 2004, p. 338, verwijzend naar Wiarda.

<sup>267</sup> ‘Fair play’ is hier dus niet beperkt tot het fair-playbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur (HR 23 september 2005, *NTFR* 2005/132). Vgl. J.A.R. van Eijnsden, ‘Fair play als exponent van fiscaal fatsoen’, *WFR* 2007/1133, die vier verschillende betekenissen van het fair-playbeginsel onderscheidt, en de daar genoemde literatuur.

<sup>268</sup> Vgl. Plato die stelt dat regels ‘can never issue perfect instructions which precisely encompass everyone's best interests and guarantee fair play for everyone at once’; Plato, *Statesman*, Cambridge: Cambridge University Press 1995, pp. 58-59.

<sup>269</sup> R.E. Goodin, *Motivating Political Morality*, Oxford, Blackwell, 1992, p. 21 e.v.

<sup>270</sup> Vgl. R.G.J. Lauwerier, *Wetgeving en publieke dienstverlening*, Nijmegen, Wolf Legal Publishers, 2008, pp. 6 e.v.

<sup>271</sup> Ph. Langbroek & P. Rijkema, ‘Demands of proper administrative conduct A research project into the ombudsprudence of the Dutch National Ombudsman’, *Utrecht Law Review* Volume 2, Issue 2 (December) 2006 < <http://www.utrechtlawreview.org/>>.

<sup>272</sup> Oosting 1990, pp. 22-23. Dit blijkt ook uit de door de Nationale ombudsman gehanteerde behoorlijkeheidsnormen, zie: *Voorbij het conflict: Verslag van de Nationale Ombudsman over 2009*, Den Haag, 2010, p. 164 e.v.

### 3.6.2 Professionaliteit en *good governance*

Professionele waarden verdienen in dit licht bijzonder aandacht.<sup>273</sup> Daarbij kan worden gedacht aan toewijding, vaardigheid, expertise en ervaring. Respect voor deze waarden kan worden aangeleerd, daarbij gaat het om de ontwikkeling van de juiste houding en het juiste karakter.<sup>274</sup> Deze waarden kunnen niet zonder deugden. Aldus gaat het in de bestuurlijke praktijk niet enkel om een plichtsethiek, maar ook om een deugdeethiek. Zeker, elke medewerker van de Belastingdienst moet zijn bevoegdheden plichtsgetrouw uitoefenen. Maar de nadruk dient niet enkel op deze plichten te liggen, de attitude en de motivatie bij het uitoefenen moet meer uitrusten dan plichtsgetrouw handelen. Niet alleen (braaf) iets doen omdat het nu eenmaal moet, maar positief iets nastreven dus. Rechtvaardigheid, een doortastende houding, het goed in schatten van situaties, bijvoorbeeld van concrete omstandigheden van de belastingplichtige, en een zeker lef om desnoods tegen de stroom in te gaan als het echt moet, zijn deugden die hier relevant zijn.<sup>275</sup> Als het handelen van de Belastingdienst zo als gezaghebbend wordt ervaren, verwerft het draagvlak, legitimiteit, en dat bevordert de vrijwillige *compliance* van de belastingplichtigen.<sup>276</sup>

Legitimiteitsverwerving speelt ook op een algemener niveau, dus niet alleen bij het handelen jegens individuele burgers. Het gaat daarom niet alleen om de kwaliteit van de beschikkingsverlening, zoals het opleggen van aanslagen, maar ook om de bestuurlijke beleidsvorming. Het betrekken van burgers hierbij, bijvoorbeeld via consultatie en participatie, kan de legitimiteit van de overheid bevorderen.<sup>277</sup>

Legitiem bestuur is daarmee niet alleen wetmatig en behoorlijk bestuur – afgemeten aan de beginselen van behoorlijk bestuur –, maar ook goed bestuur. Dit past geheel binnen het tegenwoordige over ‘good governance.’<sup>278</sup> Niet juridisch afdwingbare behoorlijke normen vullen dus wet en rechtsbeginselen aan als maatstaf voor de kwaliteit en legitimiteit van het bestuurshandelen. Daarbij kunnen ook de werkwijze van de organisatie van het bestuursorgaan, als kader voor dat handelen, in het geding zijn.<sup>279</sup>

Belangrijk is dan dat *good governance* (soms ook wel *new governance* genoemd) is dan niet te reduceren tot efficiency in bedrijfsprocessen (zoals door het *new public management* denken is benadrukt); prestaties worden naar meer maatstaven gemeten dan kwantiteit, bijvoorbeeld aantallen beschikkingen.<sup>280</sup> Daarbij past ook een andere mentaliteit: het klantgerichte denken. Governance moet namelijk zijn: ‘customer-driven government: meeting the needs of the customer, not the bureaucracy.’<sup>281</sup> Niet de interne procesorganisatie naar de

<sup>273</sup> Vgl. J.H. van Lunteren, ‘Comment’, in H.J. Aaron & J. Slemrod, *The Crisis in Tax Administration*, Washington, Brookings Institution Press, 2004, p. 388.

<sup>274</sup> Vgl. W. de Been, ‘Regels, marktprikkels en professionele deugden in tegenspraak: over zelfregulering en professionals’, in T. Jansen e.a. (red.), *Beroepstroost. Een ongekende kracht*, Amsterdam, Boom, 2010.

<sup>275</sup> M. Becker, *Bestuurlijke ethiek. Een inleiding*, Assen, Van Gorcum, 2007, p. 86-92

<sup>276</sup> E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, p. xiv.

<sup>277</sup> Gribnau 2007a, p. 111-150.

<sup>278</sup> ‘Principles of good governance’ kunnen worden onderverdeeld in ‘principles of proper administration, principles of democratic administration (including public participation), principles of transparent administration, principles of human rights administration, principles of accountable administration, and principles of effective administration’; H. Addink, ‘Principles of Good Governance’, in D. Curtin & R.-A. Wessel, *Good Governance and the European Union: Reflections on Concepts, Institutions and Substance*, Antwerp, Intersentia, 2005, p. 21-48.

<sup>279</sup> Zie J.L.M. Gribnau, ‘Legitimiteit, recht en governance’, in P. Essers e.a. (red.), *Met recht. Liber Amicorum Th. Raaijmakers*, Deventer, Kluwer, 2009, p. 153-164 incl. literatuurverwijzingen.

<sup>280</sup> Dat valt niet altijd mee, vgl. F.R. Herreveld, ‘Fundamentele bezinning op formeelrechtelijke regels’, in *Herziening belastingstelsel: een sprong in het duister of een grote sprong voorwaarts?*, Amsterdam, NOB 2010, p. 10: ‘kost de belastingdienst moeite de rechtsbescherming voor goedwillende belastingplichtigen te aanvaarden ten koste van de eigen efficiency.’

<sup>281</sup> D. Osborne & T. Gaebler, *Reinventing Government. How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, New York, Plume/Penguin, 1992, p. 166. Cf. R. Baldwin, ‘Legislation and Rule-Making’, in P.

wensen en behoeften van de klanten moeten centraal staan. Assertieve, zelfbewuste burgers willen mede als gevolg van de groeiende individualisering dat er met hun specifieke wensen en kenmerken rekening wordt gehouden. ‘One size fits all’ volstaat niet meer.<sup>282</sup>

Hierbij past het mensbeeld van de geëmancipeerde burger dat veronderstelt dat de burger ‘zijn eigen verlicht belang’ kan inschatten. Dit is geen calculerende burger die enkel zijn korte termijn belang nastreeft. De geëmancipeerde burger handelt ‘vanuit een verantwoordelijkheid die naast zijn belang ook dat van de samenleving op de lange termijn omvat.’<sup>283</sup> *Good governance* staat dus voor een andere visie op legitiem bestuur: minder verticaal en meer horizontaal.<sup>284</sup>

Horizontalisering in de fiscale rechtsbetrekking kan ook de vorm aannemen van dejuridisering. Dit kan door maatschappelijke normen als vertrouwen en oplossingsgerichtheid een meer prominente plaats te geven in de relatie met belastingplichtige. Het tegenwoordig door de Belastingdienst gehanteerde concept ‘horizontaal toezicht’ is daar een goed voorbeeld van.<sup>285</sup> De Belastingdienst heeft daarmee gekozen voor een vorm van toezicht waar vertrouwen en oplossingsgerichtheid een grotere rol spelen.<sup>286</sup> Samenwerking komt hier in de plaats van eenzijdig handelen gepaard aan een gevoel van afhankelijkheid van de belastingplichtige.

Horizontaal toezicht is een specifieke vorm van samenwerking met belastingplichtigen. Onder horizontaal toezicht vallen met name het afsluiten van handavingsconvenanten met grote ondernemingen, met brancheorganisaties en hun leden, en met intermediairs (zoals belastingadviseurs). Het gaat hier om ondernemers en hun brancheorganisaties bij wie een hoge mate van professionaliteit en deskundigheid aanwezig is. Horizontaal toezicht moet worden gezien als een aanvulling op het traditionele, verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de regelgeving correct wordt nageleefd. De Belastingdienst bevordert zo de met een responsieve aanpak, afhankelijk van de attitude van de – groep van – belastingplichtigen. Coöperatief gedrag wordt ‘beloond’, op gebrek aan coöperatie wordt gepast met sancties gereageerd.<sup>287</sup>

---

Cane & M. Tushnet (red.), *The Oxford Handbook of Legal Studies*, Oxford, Oxford University Press, 2003, pp. 735-740.

<sup>282</sup> Vgl. de operationele doelstelling voor dienstverlening van de Belastingdienst: ‘Belastingplichtigen, premieplichtigen en toeslaggerechtigden dienstverlening aanbieden op de manier die hen past’; *Beheersverslag 2009*, p. 9.

<sup>283</sup> M. Hoogwout, *De rationaliteit van de klantgerichte overheid*, Diss Tilburg, Nieuwegein Uitgeverij Réunion, 2010, p. 91.

<sup>284</sup> Vgl. D. Bentley, *Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007, p. 269 e.v. die ‘principles of good governance’ and ‘principles of good practice’ onderscheidt.

<sup>285</sup> Zie ook OESO Forum on Tax Administration, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Cape Town, January 2008, waarin uitvoerig aandacht wordt besteed aan horizontaal toezicht; zie ‘Annex 8.1 Netherlands – Horizontal Monitoring.’

<sup>286</sup> Zie R.H. Happé, ‘Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share’, 35 *Intertax* (2007) 10, p. 537 e.v. en H. Gribnau, ‘Soft Law and Taxation: The Case of The Netherlands’, 1 *Legisprudence* (2007) 3 [verder 2007b], pp. 291-326 at pp. 312-325.

<sup>287</sup> Vgl. R.H. Happé, ‘Between Persuasion and Deterrence: Some Legal Aspects of Compliance in Taxation’, in H. Elffers e.o. (eds.), *Managing and Maintaining Compliance*, The Hague, Boom Legal Publishers, 2006, pp. 129-146.

### 3.7 Legitimiteit van Belastingdienst<sup>288</sup>

#### 3.7.1 Soorten burgers en compliance

Als alle overheidsorganisaties bevindt de Belastingdienst zich in het spanningveld tussen efficiënte, doelmatige uitvoering en een rechtmatige, behoorlijke behandeling die recht doet aan de belangen en de positie van de individuele belastingplichtige.

Deze spanning weerklinkt in de permanente opdracht van de Belastingdienst:

‘De Belastingdienst voert de wet- en regelgeving die hem is opgedragen zo doeltreffend en doelmatig mogelijk uit. In zijn handelen streeft hij naar handhaving van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Dienstverlening aan en respect voor burgers en bedrijven zijn onlosmakelijk aan zijn handelen verbonden.’<sup>289</sup>

Hier wordt het, boven besproken, belang van het rechtszekerheid en rechtsgelijkheid expliciet erkend. Maar de erkenning van fundamentele waarden en beginselen gaat verder. Onder het kopje ‘Houding en gedrag’ wordt uitgesproken dat de medewerkers van de Belastingdienst, als ‘ambassadeur van het publiek belang’, bepaalde basiswaarden (naast respect) bij het uitvoeren van hun taken strikt in acht nemen. ‘Deze basiswaarden zijn: geloofwaardigheid, verantwoordelijkheid en zorgvuldigheid.’<sup>290</sup> In het volgende zal ik laten zien dat het handelen conform fundamentele waarden en beginselen zowel door de organisatie als de medewerkers cruciaal is om de integriteit van – de toepassing van – het belastingrecht te waarborgen. Het gaat daarbij ook om legitimiteit.

De legitimiteit van de Belastingdienst is een cruciale factor bij de naleving van belastingwetten. Legitimiteit is een kwaliteit die de belastingplichtigen aan de Belastingdienst toedichten waardoor ze zich niet zozeer gedwongen als wel verplicht voelen zijn beslissingen te aanvaarden. Dit aanvaarden betekent dat macht tot gezag wordt. De Belastingdienst verwerft dus gezag als zijn optreden als legitiem wordt ervaren.

De wijze waarop hij de burgers behandelt is daarbij van groot belang. Net als andere onderdelen van de overheid beoordelen burgers de Belastingdienst op kwaliteit, doeltreffendheid en doelmatigheid van de dienstverlening.<sup>291</sup> Als gevolg van het toegenomen belang van deze ‘output legitimatie’ moet de Belastingdienst zijn uiterste best doen om goed te presteren, zodat voldoende draagvlak voor zijn optreden ontstaat (vgl. § 3.6).<sup>292</sup> Draagvlak betekent legitimiteit, en dat bevordert de compliance van de belastingplichtigen. Compliance is de bereidheid van burgers en bedrijven om hun wettelijke verplichtingen aan de Belastingdienst na te komen.<sup>293</sup> Dat kunnen zowel formeelrechtelijke als materieelrechtelijke wettelijke verplichtingen zijn. Hoewel compliance gedefinieerd wordt in termen wettelijke verplichtingen, zullen we zo dadelijk bij de bespreking van fair play zien dat de

---

<sup>288</sup> J.L.M. Gribnau, ‘Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst’, *WFR* 2008/6790, p. 1325-1336 bevat een uitgebreidere versie van deze en de volgende paragrafen inclusief een beschouwing over legitimiteit en het gebruik van ICT door de Belastingdienst.

<sup>289</sup> *Bedrijfsplan Belastingdienst 2006-2010*, p. 9.

<sup>290</sup> *Bedrijfsplan Belastingdienst 2006-2010*, p. 10. Daarbij wordt benadrukt dat het optreden van de individuele medewerker bijdraagt aan het naleven van verplichtingen door belastingplichtigen of daar afbreuk aan kan doen

<sup>291</sup> Het algemeen functioneren van de Belastingdienst krijgt in 2009 gemiddeld een 6,7 als rapportcijfer burgers en bedrijven; ter vergelijking: gemeenten scoren gemiddeld een 6,2 en de politie een 6,4; *Beheersverslag 2009*, p. 8.

<sup>292</sup> WRR 2002, p. 109. De WRR waarschuwt overigens tegen een doorschieten naar een al te actieve dienstverlening aan burgers. Het gevaar dreigt dan van een activistische staat die inbreuk maakt op de staatsvrije sfeer van burgers (die juist vanuit klassieke rechtsstaatgedachte gewaarborgd moet worden). Mijns inziens zou de instrumentalistische belastingwetgever zich daarom ook wel wat vaker achter de oren mogen krabben.

<sup>293</sup> Vgl. *Beheersverslag 2009*, p. 7: De algemene beleidsdoelstelling van de Belastingdienst het bevoeren van is de bereidheid om de wettelijke verplichtingen na te komen (‘compliance’). ‘De Belastingdienst bevordert de compliance onder meer door vanuit een dienstverlenende houding te zorgen voor goede communicatie met burgers en bedrijven. Naast dienstverlening houdt de Belastingdienst adequaat toezicht op de naleving van wettelijke verplichtingen en dwingt die naleving desnoods af.’

nalevingsbereidheid ook verder kan gaan dan ook wettelijke verplichtingen. Dat sluit aan bij de beginselmatige idee van wederkerigheid (zie hfd. 1)

Wat betreft de compliance is het van belang te onderkennen dat er belastingplichtigen zijn in soorten en maten, met een sterk verschillend gedrag jegens de Belastingdienst. Hier kan worden aangesloten bij het begrip burgerschap, ‘empirisch opgevat als de concrete invullingen die burgers op basis van hun rechten en plichten geven aan hun interacties met de overheid bij de vormgeving van publieke belangen.’<sup>294</sup> De WRR beschrijft en interpreteert de diversificatie van burgerschap vanuit de context van het individualiseringsproces in de voorgaande vier decennia. Daarbij onderscheidt de WRR vier verschillende burgerschapsstijlen; zij variëren van actief, afwachtend, afhankelijk tot afzijdig. Interessant is dat de WRR daarbij betoogt dat de versterking van de kwaliteit en professionaliteit van de dienstverlening door de overheid met name van belang is in relatie tot ‘burgers met afwachtende en afhankelijke burgerschapsstijlen.’

Een eerste categorie, de actieve burgerschapsstijl, wordt die gekenmerkt door vertrouwen in de overheid en ‘coproductie van beleid.’ Deze burger heeft een kritische doch welwillende houding jegens de overheid, waarbij interactie en reflectie centraal staan.<sup>295</sup> Afwachtende burgers hebben behoefte aan informatie en de neiging tot activisme als persoonlijke belangen in het geding zijn. Zij zijn kritisch en veeleisend, maar ook calculerend en opportunistisch (met het etiket van ‘consumentensoevereiniteit’). Afhankelijke burgers voelen een afstand tot de overheid en zijn eerder onderdaan dan mondig burger. Zij stellen zich op als klant met behoefte aan persoonlijk contact en toegankelijke informatie.<sup>296</sup> Bij de afzijdige burgerschapsstijl, de laatste categorie, is er sprake van een grote afstand tot de overheid (en de politiek). Eigenbelang gaat voor algemeen belang. Een wantrouwige en intolerante houding jegens gezag uit zich dan in zeer defensieve consumentistische klant van de overheid.

### 3.7.2 Klantgerichtheid

Deze schets van de houding van burgers tegenover de overheid zet aan tot denken. Burgerschapsstijlen zijn ook van belang voor de fiscaliteit. Ook belastingplichtigen vertonen immers verschillend gedrag in relatie tot de Belastingdienst. Reuvers onderscheidt bijvoorbeeld - *avant la lettre* - ook op verschillende drie soorten fiscale ‘burgerschapsstijlen’: ‘A. de goede klanten, personen of lichamen die zelden of nooit tot moeilijkheden aanleiding geven, die altijd zonder morren hun aangifte op tijd indienen en hun betalingsverplichtingen op tijd nakomen (...); B. de modale klanten, personen of lichamen die zo af en toe wel eens een scheve schaats rijden, maar die er niet op uit zijn om de fiscus beentje te lichten (...); en C. de slechte klanten, personen of lichamen die vaak koste wat het kost, maar steeds met het oogmerk er beter van te worden trachten door de mazen van het wettelijk net heen te glijpen, zowel via harde fraude, dus via het regelrecht ontduiken of via de ethisch net zo verwerpelijke weg van het ontgaan, of via verregaande slordigheid.’<sup>297</sup>

De Belastingdienst is van deze verschillen terdege van bewust. Men is het eigen handelen daarom meer op het gedrag van de belastingplichtige afstemmen. Dat bleek al eind jaren ’80 van de vorige eeuw toen het klantgerichte werken werd ingevoerd. Dit is typisch een organisatievorm en werkwijze van de overheid naar de klant toe, die goed past in het *new*

---

<sup>294</sup> WRR 2002, p. 89. Burgers kunnen overigens al deze rollen vervullen, maar zal de mate waarin ze dat als individu doen en de invulling die ze daaraan geven kan sterk variëren.

<sup>295</sup> Dergelijke burgers zullen ook eerder actief zijn bij (fiscale) consultatie en participatie. Vgl. H Dijkstra e.a., *Het gezicht van de publieke zaak* (WRR-Verkenningen 23), Amsterdam, Amsterdam University Press, 2010, passim.

<sup>296</sup> WRR 2002, p. 107-108. Ik gebruik hier slechts drie van de vier door de WRR behandelde burgerschapsstijlen.

<sup>297</sup> M.R. Reuvers, ‘Klantgericht fiscaal optreden’, *WFR* 1983/145. Verder zijn er in ‘het rayon van een ontvangkantoor soms aanmerkelijke verschillen in de gedragspatronen van de klanten. Bepaalde groepen kunnen veel meer gewicht toekennen aan een dwangbevel dan andere. Deze laatste soort zal het meer laten aankomen op een werkelijke executie.’

*governance* denken. Het contact en de behandeling wordt meer gericht naar de kenmerken en behoeften van de belastingplichtigen. Dit kan als een invulling van de relationele wederkerigheid (en de integriteit van de rechtstoepassing) worden gezien, omdat de Belastingdienst er niet meer vanuit gaat dat de belastingplichtige (de klant) zich maar naar de Belastingdienst moet richten. De Belastingdienst komt de belastingplichtige juist tegemoet. Dit klantgerichte werken zag met name op twee aspecten. Enerzijds werd de organisatie van de Belastingdienst met betrekking tot alle belastingsoorten gericht op de aard of soort van de belastingplichtigen. Anderzijds ging de fiscus elke categorie klanten naar ‘de verschillen in betrouwbaarheid, opvoedbaarheid en inbaarheid’ benaderen.<sup>298</sup> In het verlengde hiervan stapte de Belastingdienst over op risk management en verlegde de koers naar beheersing van fiscale en financiële risico’s van de belastingheffing. Er wordt alleen opgetreden als er zich daadwerkelijk een risico voordoet.<sup>299</sup> Vervolgens werd de *compliance* strategie ingevoerd: het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun wettelijke verplichtingen na te komen.<sup>300</sup> Daartoe worden verschillende categorieën belastingplichtigen, elk met hun speciale risicoprofiel, onderscheiden. Een belangrijk element is dat de intensiteit van het toezicht vooral bepaald wordt door de mate van waargenomen compliance dan wel non-compliance van de belastingplichtigen. Belastingplichtigen die hun verplichtingen vrijwillig nakomen behoeven weinig aandacht; zij die ontwijkings- of ontduikingsgedrag vertonen daarentegen des te meer.<sup>301</sup> Het al genoemde horizontaal toezicht trekt deze lijn bij ondernemers verder door: horizontaal toezicht waar mogelijk, verticaal repressief toezicht indien nodig.

Dit onderscheid in burgerschapstijlen maakt duidelijk dat groepen belastingplichtigen verschillende karakteristieken en gedragspatronen vertonen. Hun verschillende hoedanigheden kunnen tot uiteenlopend gedrag en reacties op het handelen van de Belastingdienst leiden. Relationele wederkerigheid moet dienovereenkomstig variëren, moet gericht zijn op de soort klant.<sup>302</sup> Men kan dan ook niet steeds dezelfde eisen aan alle belastingplichtigen stellen; zij kunnen bijvoorbeeld ook niet allen in dezelfde mate verantwoordelijkheid dragen.<sup>303</sup> Omgekeerd hebben belastingplichtigen uiteenlopende verwachtingen ten aanzien van de Belastingdienst. Een strategie om vertrouwen en legitimiteit te creëren, en daarmee compliance te bereiken, moet daarom rekening houden met de aard en de kenmerken van de verschillende groepen belastingplichtigen

Belastingplichtigen, met name ondernemingen en vermogende particulieren, maken veelvuldig gebruik van professionele adviseurs. Een gedifferentieerde klantbehandeling zal ook diens rol als vertegenwoordiger en als vertrouwensman van de belastingplichtige verdisconteren. In die interactie is fair play een basisnorm die wederkerigheid uitdrukt. In het volgende ga ik daar nader op in.

### 3.7.3 Belastingplichtigen en hun adviseurs

#### 3.7.3.1 *Interactie tussen professionals*

Belastingplichtigen, met name ondernemers, worden vaak bijgestaan door professionele adviseurs. Dat kunnen belastingadviseurs zijn, maar ook bedrijfsfiscalisten. Deze adviseurs

---

<sup>298</sup> Reuvers 1983.

<sup>299</sup> *Jaarverslag Belastingdienst 1998*, Den Haag, p. 8.

<sup>300</sup> Zie *Beheersverslag Belastingdienst 2000*, Den Haag, p. 2 en het *Jaarverslag Belastingdienst 2002*, Den Haag, p. 26.

<sup>301</sup> *Bedrijfsplan Belastingdienst 2006-2010*, p. 5 en 19.

<sup>302</sup> Hoogwout 2010, wijst op de spanning van klantgericht werken met andere waarden zoals het gelijk behandelen van burgers en het efficiënt omgaan met collectieve middelen. Anderzijds lukt het vaak om de dienstverlening te verbeteren omdat ook andere waarden worden gediend: bijvoorbeeld als dienstverleningsverbetering via een internetloket ook leidt tot duidelijke efficiencyverbetering

<sup>303</sup> Zie daarover verder beneden in het kader van horizontaal toezicht.



hebben een zeker professioneel vertrouwen in inspecteurs als vakgenoten. Inspecteurs en hun medewerkers trachten immers evenzeer als adviseurs een professionaliteit te realiseren, hetgeen een zakelijke omgang op basis van gedeelde materiedeskundigheid bevordert.<sup>304</sup> Zij delen professionele waarden als toewijding, vaardigheid, expertise en ervaring.

Belastingadviseurs en inspecteurs bouwen in de loop der tijd vaak ook een bepaalde verstandhouding op die een basis is voor wederzijds begrip. De gedeelde deskundigheid en de opgebouwde verstandhouding maken het gemakkelijker om fiscale problemen te bespreken en samen op te lossen. Dat is een meer gelijkwaardige vorm van samenwerking dan in het geval van een ondeskundige burger met weinig fiscale en bureaucratische competentie. Bij deze kunnen emoties, zoals frustratie en irritatie, een rationele benadering van fiscale problemen in relatie tot de Belastingdienst eerder dwarsbomen.

Belastingadviseurs zijn gewend op professionele wijze te reageren op een gebrekkige werkwijze of onzorgvuldig gedrag van (medewerkers van) de Belastingdienst. Dat neemt natuurlijk niet weg dat de Belastingdienst bij belastingadviseurs levende irritaties serieus moet nemen. Het gevaar is dat anders de relatie tussen deze beroepsgroepen verslechtert, hetgeen ook de uitvoering en toepassing van de belastingwet zal schaden. Deskundige belastingadviseurs die de aangiften van talloze burgers verzorgen besparen de Belastingdienst veel onderzoek en dus tijd en geld. Zonder belastingadviseurs zouden veel burgers – en met name ondernemers – nauwelijks aan hun fiscale verplichtingen kunnen voldoen, hetgeen een aanzienlijke taakverzwaring voor de Belastingdienst zou betekenen. Wederzijds vertrouwen is hier niet mogelijk zonder ‘fair play’ in relatie tot de taakverdeling tussen beide partijen.<sup>305</sup> Dat geldt voor adviseurs en inspecteurs.

Maar adviseurs en inspecteurs hebben toch ieder hun eigen rol en verantwoordelijkheid. De een vertegenwoordigt de belastingplichtige, de ander de overheid (de Belastingdienst). De adviseur is een professionele belangenbehartiger tot het taak heeft ‘op basis van wetsinterpretatie de speelruimte die de wet biedt precies in kaart te brengen en deze ten gunste van zijn client te benutten.’<sup>306</sup> In die zin zijn adviseurs en inspecteurs natuurlijke tegenspelers. Maar ook voor tegenspeler geldt een bepaalde mate van wederkerigheid, in dit geval fair play.

### 3.7.3.2 *Fair play*

Het spel moet eerlijk worden gespeeld, de feiten moeten op tafel komen liggen en ingenomen stellingen moet bepleitbaar zijn (waarbij bepleitbaarheid onvermijdelijk een subjectief standpunt inhoudt). ‘Fair play’ van de belastingadviseur betreft diens handelen jegens de inspecteur; het gaat daarbij dus in eerst instantie om de feiten.<sup>307</sup> Dit geldt uiteraard ook voor de belastingplichtige die niet bijgestaan wordt door een belastingadviseur. Over de waardering van de feiten, zeker van gecompliceerde feitencomplexen, kan verschil van inzicht bestaan.<sup>308</sup> Men kan ‘fair play’ ook breder definiëren vanuit de behoefte aan behoorlijke omgangsvormen. Daar onder vallen openheid en transparantie naar de fiscus toe. Beroepsregels die zich richten op fair play, in de vorm van regels omtrent behoorlijke

---

<sup>304</sup> Vgl. A.K.J.M. van Steenbergen, ‘Professionalisering van fiscale rechtshandhavers. Een visie van binnenuit’, *WFR* 2006/685.

<sup>305</sup> De ‘fair play’ norm vat ik hier niet strikt juridisch op; het is een (ruimere) ongeschreven morele gedragsnorm (zie § 3.6).

<sup>306</sup> L.G.M. Stevens, ‘Onderhandelbaarheid van het recht’, *WFR* 1987/1561 verdedigt de stelling dat niet zozeer inspecteurs en adviseurs natuurlijke tegenspelers, als wel de inspecteur en de belastingplichtige burger. Hij ziet overigens het rollenspel ‘bij de rechtsbedeling als een dialoog tussen een partijdige adviseur en een partijdige inspecteur.’

<sup>307</sup> Vaak wordt fair play als een politiekfilosofisch beginsel gezien en gaat het niet zozeer om bejegening van (concrete) personen, zoals hier. Vgl. J. Rawls, ‘Justice as reciprocity’, in John Rawls, *Collected Papers*, 1999, p. 210-211: het is in strijd met ‘the prima facie duty fair play [to take] advantage of loopholes or ambiguities in rules.’

<sup>308</sup> J. Hoogendoorn, in N. Nobel, *De belastingadviseur in de samenleving* [Lustrumbundel NOB 1954-1989], Deventer, Kluwer, 1989, p. 13-14.

advisering zijn relationele normen. Een dergelijke beroepscode betreft dus enkel de behoorlijkheid van het feitelijke optreden van adviseur.<sup>309</sup> Het gaat niet om de vraag of de beoogde wetstoepassing een ethisch verantwoorde uitkomst geeft.<sup>310</sup> Dat neemt niet weg dat het ook hier om een vorm van behoorlijkheid en respect gaat, niet ten opzichte de belastingwet, maar jegens de wederpartij, dus de inspecteur. Dat is een vorm van beroepsethiek; zeker als men zich realiseert dat men fair play ruimer kan opvatten dan het zich houden aan regels.<sup>311</sup> Ook hier geldt dat men het spel kan spelen volgen de regels, maar ook volgens de regels in het licht van de daarachter liggende beginselen. Dan is bijvoorbeeld meer idealistisch moreel gedrag mogelijk, (mede) gemotiveerd vanuit bijvoorbeeld solidariteit. Dan worden de gebruikelijke behoorlijkheidsregels jegens de inspecteur overstegen. Denk aan de adviseur als vertrouwensman die zijn cliënt adviseert de inspecteur te wijzen op een fout, die deze (welhaast zeker) niet zal ontdekken, waardoor de belastingschuld te laag is vastgesteld en te vragen om navordering. Het kan bijvoorbeeld gaan om een al ontdekte organisatorische (werkwijze)fout waarvan de adviseur meent dat de inspecteur daar eigenlijk ook niets aan kan doen, of zelfs een fout die de inspecteur (welhaast zeker) niet zal ontdekken. Ook de belastingplichtige zonder belastingadviseur kan natuurlijk deze meer beginselmatige vorm van fair play hanteren.

Naast fair play - de relationele wederkerigheid – is er als gezegd ook het door de wetgever bepaalde fair share. De belastingplichtige die een deskundige adviseur inschakelt laat vaak de beoordeling van de beoogde wetstoepassing aan zijn adviseur over. Dat geldt zowel voor de overeenstemming met de wet als het bredere morele gehalte van de oplossing. De adviseur zal rekening moeten houden met de morele overtuiging van zijn cliënt, waar hij als vertrouwensman overigens meestal ook wel enige invloed op heeft. Maar hij is niet enkel een amoreel verlengstuk van zijn cliënt zonder eigen geweten; hij zal zich dus bewust moeten zijn van zijn eigen morele ‘weerstandspunt.’ De morele keuze bevindt zich tussen de al eerder genoemde polen van zo weinig mogelijk betalen als mogelijk en altruïstisch het collectieve belang laten prevaleren. In de praktijk zal dat enerzijds gaan om belastingplichtigen die alles op alles zetten om op een legale manier belasting te ontwijken en belastingplichtigen die vooral zekerheid zoeken.<sup>312</sup> Een adviseur zou hier zo mogelijk zijn cliënt de morele keuzes kunnen expliciteren in termen van de beginselen die bij mogelijke handelingsalternatieven (wetstoepassingen) in het geding zijn. Beginselen concretiseren als gezegd de algemene wederkerigheid in fiscalibus. De morele keuze weerspiegelt dus hoe men zich (fiscaal) wil verbinden met de samenleving. Daarbij is de adviseur niet belangeloos. Optimaliseren van de fiscale positie van de cliënt kan een ‘kick’ geven, en high tech agressieve tax planning kan als een complexe puzzel worden beleefd die een groot beroep doet op creativiteit en technische

---

<sup>309</sup> De Been 2010 betoogt met recht dat professionele idealen en deugden zich niet laten ‘reduceren tot een beroepscode, hoe nuttig die ook is. Professionaliteit is niet in de laatste plaats een zaak van karakter, van levenshouding.’

<sup>310</sup> Vgl. L. W. Sillevius, ‘Tax planning en ethiek. De belastingadviseur in Nederland en in de Verenigde Staten’, *Leids Fiscaal Jaarboek 1986*, Arnhem, Gouda Quint BV, 1986 die pleit voor een gedragscode voor belastingadviseurs. In dezelfde zin J. Roes, ‘Ethiek van de belastingadviseur’ in D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen. De Wetenschap* (Stevensbundel), Deventer, Kluwer, 2006, p. 508: ‘De regels hebben tot doel de eer, stand en waardigheid van het beroep te beschermen, maar zijn geen effectief wapen tegen onethische constructies’.

<sup>311</sup> Zie ook Stevens 1997, p. 54 e.v. die fair play overigens ten onrechte niet als een ethische norm beschouwt omdat ‘het niet de vraag betreft of de beoogde wetstoepassing een ethisch verantwoorde uitkomst geeft’. In dezelfde zin Stevens 1987 vanwege het ontbreken van deze ‘verheven ethische normstelling’ gaat het niet om beroepsethiek. Het is mijns inziens te beperkt om morele normen als fair play en legitimiteit enkel te relateren aan de uitkomst – het product van menselijk handelen – en niet ook aan het voorafgaande handelen zelf – het proces inclusief de interactie; zie ook § 3.6.

<sup>312</sup> Vergelijk Van Dijck in zijn annotatie onder HR 27 januari 1993, BNB 1993/111, inzake een geldleningsconstructie. Hij spreekt van fiscale uitvreters respectievelijk fiscale klaplopers en neemt aan dat het voor een belastingconsulent die dit soort constructies verzint geen eenvoudige opgave is een fatsoenlijk antwoord te vinden op de vraag van zijn zoon: ‘Pappie, wat doe jij eigenlijk de hele dag?’

deskundigheid.<sup>313</sup> En het is activiteit die buitengewoon royaal wordt betaald.<sup>314</sup> Dat neemt niet weg dat de keuze voor een bepaalde oplossing een morele keuze is. Deze keuze dient weloverwogen te worden gemaakt op basis van een bepaalde visie op recht en maatschappij.<sup>315</sup>

### 3.7.4 Belastingplichtigen zonder professionele bijstand

Veel belastingplichtigen die niet worden bijgestaan door een professionele adviseur ervaren de Belastingdienst al gauw als een complexe ondoordringbare bureaucratische organisatie. De Belastingdienst beschikt daarbij over veel meer deskundigheid en veel grotere financiële, technische en administratieve middelen dan deze burgers. De emotionele distantie van de burger is bovendien veel kleiner – het gaat om zijn portemonnee – dan van een inspecteur. Hier is bij uitstek sprake van feitelijke asymmetrie. Deze ongelijkheid komt bovenop de juridische asymmetrie die kenmerkend is voor de fiscale rechtsbetrekking; deze wordt veroorzaakt door de vaak (zeer) ruime bevoegdheden van de Belastingdienst om eenzijdig de rechtsbetrekking vast te stellen, dus de rechtspositie van de belastingplichtige te bepalen. Gevolg van het gebrek aan bureaucratische competentie en kennis van het belastingrecht is dat de belastingplichtige zonder rechtsbijstand zich al gauw afhankelijk voelt van de Belastingdienst – dus meer onderdaan dan burger.<sup>316</sup> Hij zal bijvoorbeeld geen idee hebben van de reikwijdte van en beperkingen aan de zeer ruime informatievergaringsbevoegdheden van de inspecteur en de bijbehorende sancties als de ‘omkering’ van de bewijslast en boetes. De kennis omtrent zijn rechten en plichten is vaak afhankelijk van de informatie verstrekt door de Belastingdienst, waarover de burger moeilijk zelfstandig een oordeel kan vellen.<sup>317</sup> De legitimiteit van de Belastingdienst en dus de *compliance* is hier minder vanzelfsprekend. Hier is allereerst de persoonlijke ervaring van de burgers met de Belastingdienst van belang. In hun oordeel daarover leggen ze in het algemeen meer nadruk op de kwaliteit van de besluitvormingsprocedures en de manier waarop zij persoonlijk door medewerkers van overheidsinstanties worden behandeld, dan op een gunstige uitkomst. De ervaren procedurele rechtvaardigheid – onderdeel van de outputlegitimiteit – geeft de doorslag.<sup>318</sup> Enerzijds beperkt procedurele rechtvaardigheid zich dus niet tot de kwaliteit van procedures. Anderzijds is de wijze waarop een overheidsinstantie, zoals de Belastingdienst, heeft gehandeld in de ogen van de betrokken burger(s) tijdens het toepassen van een procedure ‘vaak belangrijker dan de manier waarop formele procedures zijn geregeld.’<sup>319</sup> Juist in een situatie van afhankelijkheid is daarom bijvoorbeeld een zorgvuldige bejegening extra belangrijk. De Belastingdienst dient zich daarom in te spannen om te voorkomen dat de burger zich tot onderdaan gedegradeerd voelt, met name door de belastingplichtige als mens serieus te nemen.<sup>320</sup> Persoonlijk contact kan hier erg belangrijk zijn. De keuze voor de wijze van contact

---

<sup>313</sup> Van Mourik betitelt (complexe vormen) van estate planning vrij nuchter als ‘knutselwerk’ waarbij een grote variëteit aan juridische materialen (‘tools’) wordt gecombineerd voor de bouw van een constructie.

<sup>314</sup> Zo bijv. Roes 2006, p. 507-508; vgl. het preadvies van Happé.

<sup>315</sup> Roes 2006, p. 509-510 verkent de mogelijke rol van de deugdenethiek hierbij.

<sup>316</sup> Ook juridische professionals zoals notarissen kunnen zich afhankelijk voelen. Zie J. de Gruiter, ‘Koffievlekken, foute aanslagen en verdwenen akten’, *Notariaat Magazine* 2007, <<http://www.notaris.nl/>>.

<sup>317</sup> Vanwege de juridische asymmetrie en feitelijke asymmetrie in de fiscale rechtsbetrekking is een gedeelde verantwoordelijkheid van inspecteur en belastingplichtige zeker niet vanzelfsprekend. Het delen van verantwoordelijkheid vooronderstelt immers dat beide partijen de mogelijkheid, invloed, macht, bevoegdheid e.d., hebben om de uitkomst van de samenwerking te bepalen.

<sup>318</sup> Vgl. Tyler 2006; zijn rechtspsychologisch onderzoek toont het belang aan van faire procedures en een correcte uitoefening van bevoegdheden. Zie ook T.R. Tyler & Y.J. Huo, *Trust in the Law*, New York, Russell Sage Foundation 2002: compliance wordt bevorderd door fair play in procedures en handelen zelfs als men het niet steeds eens is met uitkomsten daarvan.

<sup>319</sup> Van den Bos 2007, p. 188.

<sup>320</sup> Ook in de fiscale beschikkingsfabriek waar ICT niet weg te denken is, dient de menselijke maat gewaarborgd blijven; J.L.M. Gribnau, ‘Belastingdienst: neem individuele belastingplichtige serieus!’, *NTFR* 2005/416, p. 1-4.

van belastingplichtigen met medewerkers van de Belastingdienst, via call centers of de ‘eigen’ aanslagregelaar, dient dan ook gebaseerd te zijn op een zorgvuldige afweging van de belangen van de belastingplichtigen en het uitvoeringsbelang (doelmatigheid en efficiency) van de Belastingdienst.<sup>321</sup>

Een onbehoorlijke behandeling door de Belastingdienst, bijvoorbeeld tijdens een controle of overleg of in de vorm van een standpuntbepaling, kan tot vervreemding leiden bij de betrokken belastingplichtige. Dit schenden van de wederkerigheid gaat dan ten koste van de compliance. Het kan er zelfs toe leiden dat de belastingplichtige voortaan fair play en fair share aan zijn laars lapt. Wanneer het handelen van de Belastingdienst mensen in financiële problemen brengt is dat evident een negatieve persoonlijke ervaring. Het gaat hier niet zozeer om de manier waarom men bejegend wordt, maar het feit dat men financieel in het nauw wordt gebracht.<sup>322</sup> Dit leidt tot verlies aan legitimiteit en bereidheid tot naleving.<sup>323</sup>

### 3.8 Vertrouwen en legitimiteit

Legitimiteit is er dus in soorten en maten. De Belastingdienst realiseert zich dat terdege. De Belastingdienst probeert daarom tegenwoordig heel bewust een grondslag van vertrouwen te leggen onder de betrekkingen met de belastingplichtigen. Vertrouwen is een essentiële voorwaarde voor samenwerking en *compliance*. Het is daarom toe te juichen dat de Belastingdienst kiest voor meer horizontaal toezicht op basis van wederzijds vertrouwen (zie beneden § 2.9). Horizontaal toezicht is exemplarisch voor de recente koersverandering van de Belastingdienst. Deze zal hier eerst worden besproken.

De keuze voor samenwerking op basis van wederzijds vertrouwen betekent dat afscheid wordt genomen van een top down benadering van de belastingplichtige. Deze verticale vorm van ‘interactie’ was gebaseerd op de idee dat belastingplichtigen boeven zijn die gevangen moeten worden. Dit uitgangspunt is niet meer van deze tijd. Belastingplichtigen worden tegenwoordig veel opener tegemoet getreden, het vijandbeeld heeft afgedaan. Een steeds meer landen zien we dan ook dat de Belastingdiensten overstappen van een *deterrence*-strategie naar een *compliance*-strategie. Die afschrikkingsgedachte vertrouwd op dwang en gehoorzaamheid. Men heeft echter de idee verlaten dat belastingplichtigen enkel winstmaximaliserende individuen zijn die met intensieve controle en harde sancties in geval van normovertreding aangepakt moeten worden.<sup>324</sup> Deze *command and control*-vorm van regulering is kostbaar en het effect is twijfelachtig. De beperkte controlecapaciteit van de Belastingdienst maakte de afschrikkingstrategie illusoir in het licht van ontwikkelingen als de steeds verder uitdijende en ingewikkelder regelgeving en de voorjagende globalisering met als gevolg de handhavingsproblemen op de *global marketplace*.<sup>325</sup>

De tegenwoordig door de Belastingdienst gehanteerde *compliance*-strategie past ook beter bij een situatie van wederzijdse afhankelijkheid. Enerzijds beschikt de Belastingdienst dus over zeer ruime bevoegdheden en kan hij eenzijdig allerlei beslissingen nemen die grote gevolgen (kunnen) hebben voor belastingplichtigen en die daarmee in een afhankelijke positie verkeert. Anderzijds kan de overheid geen belasting heffen zonder medewerking van haar burgers.

---

<sup>321</sup> Over de massale contacten via de BelastingTelefoon: J.W. Zwemmer, ‘Bellen met de fiscus’, *NtFR* 2006/727. Zie ook *Burgerschap verzilverd, Verslag van de Nationale ombudsman over 2007*, Den Haag 2008, p. 49. Vgl. rapport Nationale ombudsman, d.d. 11 augustus 2008, nr. 2008/142, V-N 2008/41.4.

<sup>322</sup> Een voorbeeld hiervan zijn de substantiële uitvoeringsproblemen bij de zogenaamde rekening-courantverhouding van burgers met de Belastingdienst: *Burgerschap verzilverd, Verslag van de Nationale ombudsman over 2007*, Den Haag 2008, p. 48. De Belastingdienst bleek veelvuldig niet in staat wijzigingen die moesten leiden tot een verlaging of stopzetting van de voorschotbetalingen (en voorlopige teruggaven) te verwerken. Terugvordering kunnen dan tot financiële moeilijkheden leiden.

<sup>323</sup> Voor andere concrete voorbeelden van legitimiteitsverlies, zie J.L.M.Gribnau, ‘Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst’, *WFR* 2008/6790, p. 1325-1336.

<sup>324</sup> Gribnau 2007b, p. 312-316.

<sup>325</sup> Vgl. ook R.H. Happé, ‘Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share’, in *Per saldo*, Den Haag 2007.

Deze medewerking bestaat in soorten en maten, variërend van het doen van de eigen aangifte tot herendiensten. Als belasting- en inhoudingsplichtigen massaal medewerking zouden weigeren, bijvoorbeeld door geen of zeer onjuiste aangiften in te dienen, zou de Belastingdienst het extra werk dat daardoor ontstaat niet aankunnen. De Belastingdienst is zo afhankelijk van de belastingplichtigen (en hun adviseurs).

Deze onderlinge afhankelijkheid noopt tot een samenwerking waarin men op elkaar is aangewezen. Men dient in zekere mate rekening te houden met elkaars belangen en gezichtpunten, waarbij de Belastingdienst uiteraard het algemeen belang heeft te dienen en de belastingplichtige zijn eigen particuliere belang mag laten prevaleren – binnen de grenzen van het recht.<sup>326</sup> De complexiteit van het huidige belastingrecht leidt tot een toenemende wederzijdse afhankelijkheid van burger en fiscus. Deze onderlinge afhankelijkheid, samenwerking en wederkerigheid in de fiscale rechtsbetrekking dient van beide kanten gerespecteerd en onderhouden te worden. Er dient ook – ondanks de juridische en eventueel feitelijke asymmetrie (zie § 3.3) – een bepaalde gelijkwaardigheid te zijn. Samenwerking is niet goed mogelijk tussen partijen wier bevoegdheden en plichten volstrekt uit balans zijn.<sup>327</sup> Uiteraard zijn de vorm en inhoud van samenwerking afhankelijk van de soort belastingplichtige.

Die samenwerking kan gebaseerd zijn op een grote mate van gelijkwaardigheid. Dit op voet van gelijkwaardigheid omgaan van bestuursorganen met burgers via samenwerking en afspraken wordt wel aangeduid als horizontalisering.<sup>328</sup> Wat mogen we in dit verband van de Belastingdienst verwachten? Nu ook veel belastingplichtigen assertiever en ‘zelfredzamer’ worden is de verhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtige meer horizontaal geworden. Mensen willen met de overheid in gesprek op basis van gelijkwaardigheid, zo lezen we in het Bedrijfsplan van de Belastingdienst.<sup>329</sup> Deze gelijkwaardigheid kleurt uiteraard de wederkerige verwachtingen omtrent elkaars gedrag. Het zal duidelijk zijn dat het hier vooral gaat om belastingplichtigen met een actieve burgerschapsstijl. Meer specifiek geldt dit voor organisaties die professionele fiscale deskundigheid in huis hebben of die inkopen. Dan kan men de bovengenoemde ‘kritische doch welwillende houding jegens de overheid, waarbij interactie en reflectie centraal staan’ verwachten (vgl. § 3.7.1).

Samenwerking en zeker horizontale samenwerking kan enkel gedijen in een context die vertrouwen en transparantie mogelijk maakt en liefst stimuleert. Dat zal van twee kanten moeten komen, maar van de Belastingdienst als behartiger van het algemeen belang mag een extra inspanning verwacht worden. Van de Belastingdienst mag meer redelijkheid verwacht worden dan van de belastingplichtige die enkel zijn particulier belang mag behartigen. De Belastingdienst legt in het kader van horizontaal toezicht sterk de nadruk op vertrouwen, openheid en transparantie e.d. Deze waarden zijn van cruciaal belang voor de legitimiteit van de Belastingdienst, maar zeker niet alleen in het kader van horizontaal toezicht. Ik zie de nadruk op vertrouwen en openheid in de relatie met belastingplichtigen dan ook als een bredere trend die past in noodzakelijke samenwerking tussen Belastingdienst en belastingplichtige gegeven hun onderlinge afhankelijkheid. Het gaat hier om relationele wederkerigheid

---

<sup>326</sup> Legitimiteitsverwerving kan ook geschieden door belastingplichtigen te betrekken bij de fiscale beleidsvorming. Zie Gribnau 2007a, p. 111 e.v.

<sup>327</sup> J.L.M. Gribnau, ‘Overkill in rechtshandhaving is dodelijk voor samenwerking’, *NTFR* 2008/428, p. 1-5. Vgl. J.A.R. van Eijdsen, ‘Formeelrechtelijke wijzigingen gedurende het afgelopen jaar: de twee gezichten van de fiscus’, *WFR* 2010/6872, p. 1090 e.v. die wijst op het steeds prominentere tweesporenbeleid. Enerzijds is er toenadering van de fiscus tot burgers en bedrijven. De fiscus is open, transparant en benaderbaar. Anderzijds treedt diezelfde fiscus steeds ‘harder’ op. Onwettelijk en onwenselijk gedrag wordt intensiever bestreden. De wet biedt daartoe steeds meer mogelijkheden. Hij signaleert het gevaar van een spagaat.

<sup>328</sup> Vgl. bijv. L. Damen, ‘Bestaat de Awb-mens?’, in J.L. Boxum e.a., *Aantrekkelijke gedachten, Beschouwingen over de Algemene wet bestuursrecht*, Deventer, Kluwer, 1993, p. 111.

<sup>329</sup> *Bedrijfsplan Belastingdienst 2006-2010*, p. 12.

Zonder vertrouwen en dus legitimiteit kan de Belastingdienst zijn taken niet uitvoeren. Investeren in vertrouwen betaalt zich zelf terug door een hogere graad van *compliance*.<sup>330</sup> Dat neemt natuurlijk niet weg dat er altijd een groep niet-coöperatieve belastingplichtigen zal zijn die dat vertrouwen zullen beschamen. Daar zal de Belastingdienst met gepaste sancties om dienen te reageren ('niet horizontaal, maar verticaal'). Maar ook hier gaat het om maatvoering: intensieve controle en zware sancties kunnen de fiscale moraal van de groep belastingplichtigen verder onder druk zetten en zelfs een nog grotere *non-compliance* bewerkstelligen.<sup>331</sup>

### 3.9 Horizontaal toezicht

De nieuwe koers die de Belastingdienst vaart, blijkt heel pregnant uit de introductie van het fenomeen van horizontaal toezicht. De Belastingdienst heeft daarmee gekozen voor een vorm van toezicht waar vertrouwen en oplossingsgerichtheid een grotere rol spelen. Horizontaal toezicht is een specifieke vorm van samenwerking met belastingplichtigen. Onder horizontaal toezicht vallen met name het afsluiten van handhavingsconvenanten met grote ondernemingen, met brancheorganisaties en hun leden, en met intermediairs. Het gaat hier om ondernemers en hun brancheorganisaties bij wie een hoge mate van professionaliteit en deskundigheid aanwezig is. Horizontaal toezicht wordt gepresenteerd als 'een effectieve aanvulling op het traditionele, verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de regelgeving correct wordt nageleefd.'<sup>332</sup>

Dit horizontaal toezicht betekent een vorm van samenwerking tussen fiscus en burger die ver af staat van de traditionele hiërarchische aanpak – dergelijk verticaal toezicht (handhaving) is overigens wel op de achterhand aanwezig. Hier ligt een belangrijke efficiency-winst voor de rechtshandhaver.<sup>333</sup> De besparing op mensen en middelen die horizontaal toezicht oplevert kan de Belastingdienst aanwenden voor het opsporen en aanpakken van malafide burgers en bedrijven, het waarborgen van veiligheid en het verlenen van service. Efficiency-winst is er echter niet alleen voor de Belastingdienst, maar ook voor de betrokken ondernemingen. Indien hun eigen interne controle op orde is en de Belastingdienst daarom afspreekt minder te controleren, levert hen dat een besparing op in de vorm van lagere *compliance* kosten. Er is echter ook een mogelijke schaduwzijde. Het gevaar dreigt dat deelnemende ondernemingen privileges verwerven ten koste van andere belastingplichtigen, als namelijk de verminderde controle hen in staat stelt hun bijdrage aan de schatkist te verminderen. Naast de lagere *compliance*-kosten, is er dan ook de winst van een belastingvoordeel, doordat men zijn wettelijk vastgelegde *fair share* niet betaalt.<sup>334</sup> Het gelijkheidsbeginsel en de distributieve rechtvaardigheid zijn hier dus in het geding. De Belastingdienst zal daarom moeten waarborgen dat de deelnemende ondernemingen ook daadwerkelijk – in de termen van de WRR – hun 'verantwoordelijkheid nemen. Zo niet, dan dreigt ook het beeld van horizontaal toezicht als schamlap voor een gebrek aan noodzakelijke controlecapaciteit bij de Belastingdienst en als gevolg daarvan legitimiteitsverlies. De Belastingdienst zal dus transparantie en openbaarheid moet betrachten om het publiek duidelijk te maken dat er geen privileges worden genoten.

---

<sup>330</sup> Vgl. Kirchler 2007, p. 168: 'this approach is likely to elicit perceptions of empathy and fair treatment, which is likely to be reciprocated by fair behaviour and compliance.'

<sup>331</sup> Kirchler 2007, p. 171.

<sup>332</sup> *Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012*, p. 34.

<sup>333</sup> Dit is ook voor de internationale belastingconcurrentie van belang. Lagere *compliance costs* maken Nederland als vestigingsland aantrekkelijker.

<sup>334</sup> Het succes van horizontaal toezicht kan dus niet enkel aan de tevredenheid van de deelnemende ondernemingen worden afgemeten. Oorzaak kan immers zijn het belastingvoordeel (wegens gebrek aan controle). Deze externalisering van kosten betekent echter wel een privilege, ongelijkheid dus.

Wederzijds vertrouwen en een open relatie tussen belastingplichtige en Belastingdienst staan centraal in horizontaal toezicht.<sup>335</sup> Vertrouwen en transparantie zijn hier de kernbegrippen.<sup>336</sup> Belangrijk is te zien dat deze vormen van horizontale samenwerking gebaseerd zijn op onderlinge afhankelijkheid, wederkerigheid en eigen verantwoordelijkheid van betrokkenen. Communicatie in deze fiscale rechtsbetrekking moet dan steeds twee-richtingsverkeer zijn. Alleen dan kan de (horizontale) belastingheffing werkelijk gebaseerd zijn op vertrouwen en transparantie. Van belang is daarbij dat horizontaal toezicht ook een middel tot dejuridisering is. Dat betekent uitdrukkelijk dat er minder met juridische bevoegdheden en plichten wordt geschermd –

uiteraard binnen het kader van de wet.<sup>337</sup> Deze minder juridische invalshoek creëert ruimte voor een informeler vorm van samenwerking, met name met betrekking van tot de wijziging van toezicht en controle – zonder dat het mes direct op tafel ligt. Het gaat dan vooral over de wijze waarop daarbij op de eigen (interne) controle door de belastingplichtige of zijn adviseur kan worden vertrouwd. Deze meer informele werkwijze creëert voor degenen die strikt juridisch redeneren misschien onzekerheid, maar kan zeer effectief zijn voor beide partijen. Niet vergeten mag immers worden dat de fiscale rechtsbetrekking ingebed is in een sociale betrekking met een relationeel element. Toch is een waarschuwing op haar plaats: de Belastingdienst mag horizontaal toezicht niet gebruiken om obstakels in de uitoefening van haar bevoegdheden op listige wijze te omzeilen. Dat zou in strijd met het fair play beginsel zijn.

### 3.10 Zichtbare handhaving en *fair share*

In het voorgaande zagen we dat vertrouwen en legitimiteit tegenwoordig een belangrijke rol spelen in de fiscale rechtsbetrekking. Dat leidt tot een gewijzigd, ‘gehorizontaliseerd’, perspectief op fiscale rechtshandhaving. Horizontaal toezicht, als een specifieke vorm van samenwerking tussen Belastingdienst en groepen belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers, past goed in dit perspectief.

Boven bleek dat de pakkans niet direct van grote invloed is op de legitimiteit van de fiscus en dus de *compliance*. Toch is er wel een indirect effect: zichtbare controle geeft de burger het vertrouwen dat de overheid de rechtshandhaving serieus neemt zodat ook *andere* burgers hun *fair share* bijdragen. Controle is dus een last, maar ook een noodzaak.<sup>338</sup> Gecontroleerd worden leidt af van andere werkzaamheden en kost dus geld, maar wordt ook als noodzaak ervaren. Een adequate en zichtbare controle betekent een serieuze pakkans en schrikt daardoor in zekere mate af. Maar het effect daarvan gaat waarschijnlijk verder. ‘Compliantie’ belastingplichtigen stellen het namelijk op prijs dat overtreders gepakt worden en zij voelen zich daarnaast gesterkt als bij controle de eigen aangifte en administratie in orde blijken te zijn. Hier zou controle dus ook wel eens effect op het fiscale gedrag kunnen sorteren.<sup>339</sup>

Wat we hier zien is dat de bereidheid tot naleving van normen, zoals het betalen van belasting op een soort voorwaardelijke coöperatieve instelling berust. Het gaat om reciprociteit in de vorm van een waargenomen coöperatieve instelling van anderen. Die andere belastingbetalers kent men niet persoonlijk, het zijn ‘abstracte’ anderen, ‘relatieve’ vreemden. Maar men moet het vertrouwen hebben dat zij aan hun fiscale verplichtingen voldoen, dat zij dus hun deel

<sup>335</sup> Zie *Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012*, < [www.Belastingdienst.nl](http://www.Belastingdienst.nl) >, passim.

<sup>336</sup> Zie R.H. Happé, ‘Multinationals, handavingsconvenanten en fair share’, in *Per saldo*, Den Haag 2007, P.H.J. Essers, ‘Horizontaal toezicht: een stille revolutie’, *WFR* 2008/3 en P.H.M. Simonis, ‘Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht’, *WFR* 2008/5.

<sup>337</sup> Vgl. G.J.M.E de Bont, ‘Ik wil een relatie met de Belastingdienst’, *NFR* 2010/1365.

<sup>338</sup> Volgens T.P.M. Schmit, ‘Corporate governance in de fiscaliteit’, Essers 2009 ‘heeft de onderneming *recht op controle* en daarmee de bevestiging dat zij het goed doet.’

<sup>339</sup> Jaarlijks meet de Belastingdienst door middel van de Fiscale monitor wat de door belastingplichtigen en toeslaggerechtigden ervaren kans is dat de Belastingdienst ontdekt dat iemand in een aangifte of een aanvraag voor toeslag onjuiste informatie opgeeft. In 2009 was dat 83%; *Beheersverslag 2009*, p. 18.

bijdragen.<sup>340</sup> Hier zien we het belang van voldoende controle door de Belastingdienst, ook al leidt dat tot extra werkzaamheden en kosten bij de belastingplichtige. Adequate controle draagt bij aan het vertrouwen dat ieder zijn *fair share* bijdraagt. Controle draagt zo bij aan de transparantie van *compliance*, aan vertrouwen in de coöperatieve instelling van andere belastingplichtigen. Dit element van wederkerigheid laat overigens twee kanten zien van horizontaal toezicht. Enerzijds kunnen er meer middelen vrij gemaakt worden voor degenen die het verticale toezicht, echt ‘verdienen’, degenen dus die het niet zo nauw nemen met hun fiscale verplichtingen. Belastingplichtigen zien dan dat de *compliance* van de potentiële *free riders* ook wordt afgedwongen; hetgeen hun *compliance* als gezegd zal versterken. Anderzijds kan de indruk ontstaan dat deelnemers aan horizontaal toezicht minder gecontroleerd worden en dus minder aan de schatkist betalen (zie boven). Degenen bij wie deze laatste indruk overheerst zullen de Belastingdienst minder legitiem gaan vinden en mogelijk daaruit negatieve conclusies voor hun eigen *compliance* trekken. Deze belastingplichtigen menen dan mogelijk dat de *compliance* van andere belastingplichtigen onvoldoende wordt afgedwongen; hetgeen hun bereidheid tot naleving zal verminderen. Vertrouwen in de coöperatieve instelling van anderen bevordert dus de eigen bereid tot het bijdragen van zijn fiscale *fair share* aan bij te dragen.

*Free riders* vergoelijken misschien hun gedrag door te wijzen naar fouten van de Belastingdienst. Maar dat kan geen reden zijn reden om belasting te ontduiken – als een soort kopersstaking. We betalen immers niet primair belasting om de Belastingdienst en de overheid te financieren; zij zijn ‘slechts’ intermediair ten behoeve van de samenleving. De sociale winst van belastingen bestaat uit door de overheid georganiseerde activiteiten ten behoeve van de maatschappij (zie boven hfd. 1). Belasting ontduiken of het minimaliseren van de eigen fiscale bijdrage leidt er toe dat voor de overheid en haar takenpakket er minder geld beschikbaar zijn. Dan zullen ook publieke goederen en sociale voorzieningen getroffen; daar zal met name minder geld voor beschikbaar zijn.<sup>341</sup> Ook de markt wordt een onveiliger plaats. En voor zover er al op de Belastingdienst bezuinigd zal worden, leidt belastingontduiking tot een ongewenst resultaat. Minder budget zet de kwaliteit van belastingheffing verder onder druk. Belastingontduiking leidt dus zeker niet tot een beter presterende Belastingdienst. Meer belastingontduiking leidt bovendien tot meer (kostbare) fraudebestrijding. Dat gaat ten koste van een betere Belastingdienst. Belasting ontduiken is dus geen optie.

### 3.11 Besluit

De Belastingdienst heeft grote invloed op de rechtsvorming en rechtsontwikkeling, dus op de rechtsregels die gelden voor de plichten en rechten van de belastingplichtigen. Hierbij dient het belang van de belastingplichtigen, zoals rechtsbescherming en administratieve (uitvoerings)lasten, voldoende gewicht te krijgen. Daarnaast bepaalt de Belastingdienst de toepassing van de belastingwet in het concrete geval. De inspecteur concretiseert zo het door de wetgever beoogde *fair share*. Deze rechtsbetrekking tussen inspecteur en belastingplichtige is een *rechtsbetrekking*, zodat hier heel concreet de integriteit van het recht aan de orde is. Die integriteit uit zich in de normen die voor deze rechtsbetrekking gelden en de wijze waarop zij worden toegepast. Die normen zijn in de afgelopen eeuw sterk geëvolueerd met als gevolg dat

---

<sup>340</sup> G. den Hartogh, ‘Belastingbeginselen en belastingmoraal’, in: J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, Deventer 1999, p. 54. Vgl. R.H. Happé, ‘Over belastingheffing en ethiek: Enige politiek-filosofische verkenningen’, in D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen, de Wetenschap (Stevensbundel)*, Deventer 2006.

<sup>341</sup> M. Sandel, *Justice: What's the Right Thing to Do?*, New York, Farrar Straus and Giroux, 2009, p. 266 wijst op het aspect van de ondermijning van solidariteit tussen ‘rijk en arm’ (die door democratisch burgerschap) wordt geëist. Een neerwaartse spiraal dreigt dan: ‘public services deteriorate, as those who no longer use those services become less willing to support them with their taxes’ (p. 267).



behoorlijk handelen niet enkel conformiteit verlangt met de wet, maar ook met rechtsbeginselen en andere maatschappelijke aanvaarde behoorlijkheidsnormen. In deze interactie dient zo de relationele wederkerigheid te worden gerespecteerd, waarbij fair play een belangrijk beginsel is. Tot slot heb ik horizontaal toezicht – met de kernwaarden vertrouwen, transparantie en begrip – behandeld, en het belang van het traditionele verticale toezicht benadrukt voor de compliance - van kwaadwillende en goedwillende belastingplichtigen.