

## Kwaliteit van fiscale wet- en regelgeving... alle ballen op de politiek?

*Verslag van de Ledenvergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap van 10 december 2020, inzake de kwaliteit van wetgeving*

V.L. Meijerman<sup>1</sup>

### 1. Inleiding

Op 10 december 2020 vond in en om de schemerzone tussen het digitale thuispubliek en het fysieke publiek te Den Haag een debatmiddag plaats die in het teken stond van 'kwaliteit van fiscale wet- en regelgeving'. Na een warm welkomstwoord door voorzitter Peter Essers<sup>2</sup> aan zowel thuis- als uitpubliek, volgde een vakinhoudelijke 'teaser' in de vorm van aankondiging van aanstaande rapporten van de commissies 'deeleconomie' en 'Energie & milieubelastingen' en van een debatbijeenkomst in het voorjaar van 2021 over onafhankelijkheid van de fiscale wetenschap<sup>3</sup>. Secretaris en penningmeester Peter Kavelaars<sup>4</sup> loodste daarop geroutineerd en met algehele goedkeuring de nieuwe ledenbenoemingen alsmede een nieuw contributiebeleid door de ledenvergadering, zodat *Essers* na een ongebruikte rondvraag spoedig naar het hoofdprogramma kon.

Laatstgenoemde leidde dat wetenschappelijke gedeelte van de dag in door te schetsen dat rond deze tijd het wetgevingstraject rond het belastingplan 2021 bijkans is afgerond, zodat enige ruimte voor reflectie ontstaat. Hij reflecteerde alvast op de kwaliteit van de wetgeving in het belastingplan, constateerde dat de kritiek daarop helaas weer niet van de lucht was en betrok de stelling dat het sinds jaar en dag met de mond beleden streven naar meer eenvoud wederom het onderspit heeft moeten delven. Ter illustratie leidde hij het publiek langs wetstechnische zorgenkindjes als box 3 ('extra complexiteit door verlangen verhoogde vrijstelling niet door te laten werken naar inkomensafhankelijke regelingen<sup>5</sup>'), de starters- en beleggers-aanpassingen van de overdrachtsbelasting (ovb)<sup>6</sup> ('afbakeningsproblemen tussen starters; 0% ovb en 'huisjesmelkers'; 8% ovb'), de Baangerelateerde InvesteringsKorting (BIK)<sup>7</sup> ('goede bedoelingen, maar complexe uitwerking') en de complexe verliesverrekening in respectievelijk box 1 en box 2 van de Wet IB 2001, de Wet VpB 1969 en nog apart voor de liquidatieverliesregeling in die laatste heffing. Om het gras verder niet al te veel weg te maaien voor de voeten van de debaters, hield *Essers* de rest van zijn kruut droog en

---

<sup>1</sup> Als wetenschappelijk medewerker verbonden aan het parket bij de Hoge Raad der Nederlanden. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

<sup>2</sup> Hoogleraar belastingrecht aan Tilburg University en lid van de Eerste Kamer der Staten-Generaal (CDA).

<sup>3</sup> Zulks naar aanleiding van de discussie die (opnieuw) is opgelaaid naar aanleiding van de op 30 oktober 2020 uitgesproken oratie van J. Vleggeert ter gelegenheid van de aanvaarding van het ambt van hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Leiden, getiteld 'Over onafhankelijkheid, de verschraling van het fiscale debat en wat we daaraan kunnen doen'. Online te raadplegen op <https://www.universiteitleiden.nl/binaries/content/assets/rechtsgeleerdheid/fiscaal-en-economische-vakken/belastingrecht/oratie-vleggeert.pdf>

<sup>4</sup> Hoogleraar Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

<sup>5</sup> *Kamerstukken II 2020/21*, 35 577, nr. 3 (MvT bij Wet aanpassing box 3), p. 2.

<sup>6</sup> *Kamerstukken II 2020/21*, 35 576, nr. 3 (MvT bij Wet differentiatie overdrachtsbelasting).

<sup>7</sup> *Kamerstukken I 2020/21*, 35 572, nr. B (gewijzigd voorstel van Wet).

introduceerde de sprekers in volgorde van hun plaats binnen de wetgevingsgebruikscyclus. Aan het woord zouden achtereenvolgend komen: mr. dr. J.J.M. (*Sjaak*) *Jansen*<sup>8</sup> (afdeling advisering bij de Raad van State; (de) RvS), mr. W.J. (*Willem-Jan*) *Huijssoon*<sup>9</sup> (Belastingdienst), mr. B.R. (*Bartjan*) *Zoetmulder*<sup>10</sup> (Nederlandse Orde van Belastingadviseurs; (de) NOB) en mr. Dr. R.J. (*Robert-Jan*) *Koopman*<sup>11</sup> (Belastingskamer Hoge Raad der Nederlanden; (de) Belastingkamer).

## 2. Mr. dr. J.J.M. Jansen – over fiscale formaties en wispelturige wetgeving

*Jansen* wond er geen doekjes om en zette meteen de toon voor het stevig luiden van de noodklok. Hij stelde dat in zijn ogen de kwaliteit van wetgeving die hij sinds zijn benoeming per 1 maart 2010 tot Staatsraad voorbij heeft zien komen te vaak onder de maat is. De onvrede over fiscale wet- en regelgeving is, zo stelde *Jansen* vast, dan ook groot én terecht. Na de koe aldus bij de horens gevat te hebben, zette *Jansen* uiteen welk kader van ‘kwaliteit’ hij voor ogen had. Hij onderscheidde daarin een technisch, beleids- en burgerperspectief. Beschouwing van het eerste perspectief ontlokte *Jansen* complimenten voor wetgevingsambtenaren. Hij meende dat gebrekkige kwaliteit van wet- en regelgeving zeker niet op hun bordje gelegd mag worden. Je zult, zo hield hij de zaal voor, maar geconfronteerd worden met een aanpassing van de verpakkingenbelasting met een budgettair beslag van € 300 miljoen, die nu eenmaal in het regeerakkoord is overeengekomen en waar graag zo snel mogelijk een doortimmerd wetsvoorstel voor moet komen. Bij hun wetgevende werk zijn wetgevingsambtenaren vaak gebonden aan stringente randvoorwaarden. *Jansen* zou het publiek langs een paar recente – weliswaar willekeurig gekozen, maar in zijn ogen symptomatische – voorbeelden leiden.

De kruik gaat zolang te water tot hij breekt, zo vervolgde hij omineus. Hij lichtte toe dat elk jaar weer fiscale wetgeving het gevolg is van ad hoc politieke compromissen, waarin de aandacht voor een gedegen langetermijnvisie ontbreekt. Heel verwonderlijk is dat laatste niet omdat daarover nu eenmaal geen politieke consensus bestaat. Dat ontbreken van een stip op de horizon werkt, wat *Jansen* noemde, wispelturige wetgeving in de hand. Ook schuwt de wetgever materieel terugwerkende kracht niet. Als voorbeeld hiervan noemde *Jansen* de aanpassing van de 30%-regeling in 2018. Doordat veel wetgevende capaciteit wordt opgeslokt door de waan van de dag en door gebrek aan een lange termijnvisie komt ook de, volgens *Jansen* broodnodige, herziening van de Wet IB 2001 maar niet van de grond.

Wat daarbij niet meehelpt is de grote hoeveelheid *last minute*-beslissingen: compromissen hebben de neiging om vaak op het allerlaatste moment tot stand te komen, waardoor eveneens tussentijdse reflectie op wetgevingskwaliteit erg lastig is. Zo schetste *Jansen* dat het omvangrijke Belastingplanpakket 2021 uiteindelijk pas op 28 augustus 2020, dat wil zeggen: nog geen drie weken voor de derde dinsdag van september, formeel ter advisering werd voorgelegd aan de RvS. Steeds strakkere deadlines worden in de hand gewerkt door een steeds vollere wetgevingsagenda. Zo bevatte het laatste belastingplan acht zware

---

<sup>8</sup> Staatsraad bij de Afdeling Advisering van de Raad van State.

<sup>9</sup> Coördinator uitvoeringstoets bij de Belastingdienst.

<sup>10</sup> Voorzitter van de Nederlandse orde van Belastingadviseurs.

<sup>11</sup> Vice-president in de Belastingkamer van de Hoge Raad der Nederlanden.

wetsvoorstellen, terwijl er tegelijkertijd ook nog twee andere wetsvoorstellen (wetsvoorstel excessief lenen<sup>12</sup>; wetsvoorstel beperking liquidatie- en stakingsverliesverrekening<sup>13</sup>) werden behandeld. De druk op het besluitvormingsproces is daarmee simpelweg te hoog. Dat is ook merkbaar voor de fiscale praktijk en wetenschap, die eigenlijk geen tijd hebben om tussentijds te reflecteren op en te publiceren over voorgestelde wetswijzigingen. Het is volgens *Jansen* gelet daarop een wonder dat er niet meer brokken gemaakt worden.

Politieke compromisvorming ligt ook ten grondslag aan de parlementaire koppeling van wetgevingsdossiers die inhoudelijk geenszins met elkaar samenhangen. *Jansen* meent dat er in wezen elk jaar een fiscale kabinetsformatie is. Het belastingplan is een mandje waar elke coalitiepartij een ei in wil hebben. Haalt men één ei uit de mand, dan wordt in wezen het hele (inhoudelijk niet samenhangende) pakket politiek onhoudbaar. Dat alles-of-niets-karakter van de belastingplanpakketten betekent een uitholling van de controlerende functie van met name de Eerste Kamer die immers amendementsrecht ontbeert en in wezen gedwongen wordt om óf het hele pakket (inclusief eventuele rammelende voorstellen) te laten passeren, óf het hele pakket (inclusief kwalitatief sterke voorstellen) te laten klappen. *Jansen* stelde dat het eigenlijk een zwaktebod is van het kabinet, omdat koppeling er in wezen vanuit gaat dat sommige wetsvoorstellen zelfstandig niet afdoende verdedigbaar zijn.<sup>14</sup> Aan de hand van voorbeelden uit het autodossier (budgettair uit de hand gelopen stimulans van overschakeling op elektrische auto's) en de BIK legde *Jansen* uit dat budgettair dossiers juist weer door waterdichte schotten gescheiden worden. Die schotten, die ervoor zorgen dat budgettaire derving in het ene dossier niet kan worden gecompenseerd door budgettaire winst op een ander dossier en vice versa, levert suboptimale wetgeving op, omdat een afweging met andere belangrijke fiscale dossiers niet wordt gemaakt.

Een andere complicatie in het wetgevingsproces, doorgeslagen instrumentalisering, is *Jansen* al jaren een doorn in het oog. Hij haalde de titel van zijn afscheidsrede<sup>15</sup> ter gelegenheid van zijn vertrek als hoogleraar aan de Erasmus Universiteit nog maar eens aan: 'Het is uit de hand gelopen'! Het soms op het bizarre af daarvan schetste hij aan de hand van de fiscale subsidiëring van de elektrische auto als CO<sub>2</sub>-reductie-methode. Die wijze van subsidiëring kost per bespaarde ton CO<sub>2</sub> €300, terwijl de marktprijs van een ton CO<sub>2</sub>-rechten slechts €13 is.<sup>16</sup> De suggestie dat de Nederlandse overheid haar geld beter kan steken in het opkopen van CO<sub>2</sub>-rechten en op die manier CO<sub>2</sub>-uitstoot te reduceren heeft *Jansen* tot nu toe nog geen bijval opgeleverd. Een ander voorbeeld betreft de starters en beleggers-tarieven in de ovb, waarvan de effectiviteit op zijn best gezegd twijfelachtig is, waarvan de kosten worden geraamd op €3,3 mld. en waarvan de complicerende effecten denkkelijk groot zijn. Buiten die onbewezen effectiviteit en complicerende effecten, zijn fiscale subsidies ook, eenmaal

---

<sup>12</sup> *Kamerstukken II 2019/20*, 35 496, nr. 2 (Voorstel van Wet excessief lenen bij eigen vennootschap).

<sup>13</sup> *Kamerstukken II 2020/21*, 35 568, nr. 2 (Voorstel van Wet beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling).

<sup>14</sup> Zie over rechtmatigheidsrisico's van fiscale pakketwetgeving: V.L. Meijerman, 'Toetsing aan grondrechten en fundamentele rechtsbescherming: een zaak van uitsluitend politiek?', MBB 2018/4, in het bijzonder paragraaf 6.1.

<sup>15</sup> J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen* (afschiedsrede Rotterdam), Kluwer, Deventer 2012.

<sup>16</sup> Rapport Algemene Rekenkamer 18 juni 2020, 'Autobelastingen als beleidsinstrument 2020 (Effecten van elektrische auto's en bestelauto's voor belastingopbrengsten, luchtkwaliteit en klimaat)', online te raadplegen op <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2020/06/24/autobelastingen-als-beleidsinstrument>.

geïntroduceerd, lastig om af te schaffen. Het is politiek nu eenmaal impopulair om het mes in subsidies te zetten. Anders verwoord, zo vroeg *Jansen* schertsend: wie wil afschaffing van de MRB-vrijstelling op dierenambulances op zijn politieke cv hebben? Omdat hij voorziet dat we voorlopig helaas nog niet af zijn van fiscale subsidiëring, pleit hij in ieder geval voor een ‘onbenulligheidsnorm’: geen fiscale subsidies met een budgettair beslag van minder van € 200 mln.

Ook zag *Jansen* een minder systeembenkervriendelijk speelveld. De fiscaliteit laat in steeds verdergaande mate systeeminbreuken zien. Dat is op zichzelf niet verboden, maar behelst wel behoorlijk fundamentele ingrepen die met afdoende aandacht en uitleg omgeven moeten worden. En helaas schort het daaraan. Een voorbeeld van een recente inbreuk is de tariefdifferentiatie in de ovb. Die differentiatie introduceert subjectgebonden elementen (wordt het onroerend goed gekocht door een starter of een belegger) die vreemd zijn aan het wezen van een objectgerichte heffing.

Daarna besprak *Jansen* zijn dubbele gevoel bij internetconsultaties. Het feit dat die consultaties er zijn is volgens hem hoog te waarderen. Doorgaans leveren ze veel reacties op van hoog niveau. Helaas wordt er doorgaans vrij weinig mee gedaan. De tekstuele commentaren worden nog wel meegenomen, maar de meer fundamentele kritieken zelden. Zo heeft het conceptwetsvoorstel inzake de inperking van het zogenoemde fiscale verschoningsrecht<sup>17</sup> veel kritiek in de internetronde gekregen<sup>18</sup>, maar het is nog maar de vraag of daar wat mee wordt gedaan. Ook kritiek op het vlak van de Europeesrechtelijke houdbaarheid van wetsvoorstellen wordt te vaak niet of pas laat ter harte genomen. *Jansen* zette de autonome positie van lidstaten op het vlak van fiscaliteit uiteen, zij het dat het Europees recht aan die autonomie wel kaders stelt. De fiscale autonomie wordt met name ingekaderd door het staatsteunrecht. Niettemin is de onderbouwing dat en waarom nationale wetsvoorstellen binnen die kaders blijven vaak summier, of ontbreekt die zelfs geheel. Zo maakte de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel inzake de BIK aanvankelijk in het geheel geen woorden vuil aan Europees recht, anders dan dat er geen Europeesrechtelijke aspecten aan zouden zijn verbonden. Pas na aandringen van onder andere de RvS<sup>19</sup> is uiteindelijk de gehele regeling aan de Europese Commissie voorgelegd ter toetsing aan staatsteunregels<sup>20</sup>. Kennelijk meende de wetgever bij nader inzien toch dat de Europeesrechtelijke risico’s groot genoeg waren. *Jansen* benadrukte dat het belangrijk is om in de memorie van toelichting duidelijk te maken dat en hoe er is getoetst aan Europees recht,

---

<sup>17</sup> Te vinden op: <https://www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht> (consultatie gesloten).

<sup>18</sup> Zie bijvoorbeeld de reactie van de NOB op het conceptwetsvoorstel op: [https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/internetconsultatie\\_aanpassing\\_wettelijk\\_fiscaal\\_verschoningsrecht\\_.pdf](https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/internetconsultatie_aanpassing_wettelijk_fiscaal_verschoningsrecht_.pdf). Zie voor meer achtergrond en kritiek N. van den Hoek en M.B. Weijers, ‘Van dergelijke consultatievoorstellen wil men verschoond blijven’, *WFR* 2020/189 en de daar aangehaalde literatuur.

<sup>19</sup> *Kamerstukken II* 2020/21, 35 572, nr. 16 (Advies Afdeling Adviering Raad van State en Nader Rapport bij Belastingplan 2021) p. 7-8.

<sup>20</sup> *Kamerstukken II* 2020/21, 35 659, nr. 3 (MvT bij wijziging van het Belastingplan 2021).

om bijvoorbeeld te voorkomen dat burgers die de nationale wet volgen geconfronteerd worden met terugvordering van later gebleken staatssteun.<sup>21</sup>

Daarop kwam *Jansen* uit bij een beleidsmatige *evergreen*: eenvoud. In woord heeft dat politieke prioriteit, helaas blijkt dat in de praktijk te vaak een holle frase. Hij constateerde dat de rommelzolder van Wiebes nog steeds niet is opgeruimd en dat regels waar juist particulieren mee te maken krijgen, zoals de eigenwoningregeling, voor een gemiddelde burger in het geheel niet te doorgronden zijn. Ook de brede waaier aan inkomensafhankelijke kortingen maakt het schier onmogelijk om in individuele gevallen op voorhand het marginale IB-tarief te berekenen. In het verlengde van dat gebrek aan eenvoud lag het laatste onderwerp van *Jansens* bijdrage: uitvoerbaarheid. Dat laatste onderwerp krijgt gelukkig de laatste tijd steeds meer aandacht, zij het wel in de vorm van een uitvoeringstoets die zich richt op het eenzijdige perspectief van de Belastingdienst als overheidsuitvoerder. *Jansens* kritiek op die toets is vierledig: onduidelijk is hoe die toets precies tot stand komt, doorgaans komt ze pas heel laat in het proces tot stand (wordt de Belastingdienst soms te laat in het proces betrokken?), er bestaat de neiging te snel te concluderen dat een wet uitvoerbaar is en de vraag of het voor de burger wel uitvoerbaar is krijgt geen aandacht. Juist die laatste vraag acht *Jansen*, met name bij wetsvoorstellen die grote groepen burgers aangaan, van niet te onderschatten belang. Hij was dan ook verheugd te constateren dat de Staatssecretaris dit afgelopen week bij de behandeling van het BP 2021 in de Eerste Kamer heeft toegezegd<sup>22</sup>.

Voorafgaand aan de eerste publieksvragen van de dag besloot *Jansen* met de constatering dat zijn bijdrage helaas geen positieve blik bevatte: fiscale wetgeving is vaak willekeurig en bevat te veel politieke ambities.

In antwoord op een vraag van *Stef Bekker*<sup>23</sup> of *Jansen* meent dat de RvS wel voldoende door de wetgever wordt gehoord, lichtte *Jansen*, voorzichtig naar woorden zoekend, toe dat dat hij zich als adviserend Staatsraad door de wetgever wel eens beter gehoord zou willen voelen, om daar meteen aan toe te voegen dat hij wel enig begrip op kan brengen voor de beperkende werking van politieke compromissen, om daarop weer enigszins berustend te constateren dat je als RvS de verwachtingen ook niet al te hoog moet spannen. Replicerend op *Felicia Dekker*<sup>24</sup>, zij vroeg naar de samenhang tussen systeeminbreuken en instrumentalisering van de fiscaliteit, meende *Jansen* dat met name te snel gegrepen wordt naar het fiscale instrument voor allerlei politieke wensen en dat systeeminbreuken met name afbakeningsproblemen in de hand werken. Op *Ine Meulendijks*<sup>25</sup> vraag naar *Jansens* gevoelens over een vlaktaks<sup>26</sup>, hield hij het bij de korte ietwat omtrekkende constatering dat eenvoud helaas te veel naar de achtergrond is verdwenen.

---

<sup>21</sup> Zie voor een amendement, gedateerd vier dagen na deze debatmiddag (14 december 2020) van die strekking *Kamerstukken I 2020/21*, 35 659, nr. B (motie van het lid Vendrik c.s.).

<sup>22</sup> *Kamerstukken I 2020/21*, 35 572, nr. & (Memorie van Antwoord), p. 3.

<sup>23</sup> Werkzaam bij Ammerlaan Belastingadviseurs.

<sup>24</sup> Werkzaam bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden.

<sup>25</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst.

<sup>26</sup> Zoals in het verleden veelvuldig verdedigd door het CDA: <https://www.cda.nl/wetenschappelijk-instituut/actueel/nieuws/vlaktaks-in-regeerakkoord>.

### 3. Mr. W.J. Huijssoon – betreffende massaliteit, complexiteit en uitvoerbaarheid

Daarna was het de beurt aan *Huijssoon*, die vanuit zijn ervaringen als ‘coördinator uitvoeringstoets bij de Belastingdienst’ (incl. Toeslagen en Douane) zijn licht zou laten schijnen op het onderwerp, maar niet alvorens de verenigingssecretaris *en plein public* toegezegd te hebben graag lid van de vereniging te worden en zelfs bereid te zijn tot incassomachtiging, waarop laatstgenoemde *Huijssoon* hulpvaardig wees op de in de zaal aanwezige incassoformulieren.

*Huijssoon* leidde zijn bijdrage in door zijn toehoorders de hoofdstrategie van de Belastingdienst voor te houden: *mensen komen zoveel mogelijk uit zichzelf hun verplichtingen na, zonder kostbare, dwingende acties van overheidswege*. Met andere woorden: de strategie van de Belastingdienst is gericht op het verhogen van compliance. *Huijssoon* lichtte toe dat de Belastingdienst hiermee al sinds jaar en dag als uitgangspunt neemt dat de meeste burgers erop gericht zijn op juiste wijze aan hun verplichtingen te voldoen. Door daarop in te spelen en die burgers zoveel mogelijk aan de voorkant te faciliteren en door dusdoende de compliance succesvol te verhogen, kan meer capaciteit worden ingezet voor, eufemistisch verwoord, het steviger aansporen van de minder welwillenden.

Dat de capaciteit van de Belastingdienst geprioriteerd moet worden, hangt mede samen met de massaliteit van de processen bij de Belastingdienst. *Huijssoon* duidde die massaliteit aan de hand van de op jaarbasis duizelingwekkende hoeveelheden van onder meer belastingplichtigen in de inkomstenbelasting (12 miljoen), vennootschapsbelasting (0,8 miljoen) en omzetbelasting (2 miljoen), toeslagengerechtigden (6 miljoen), loonbelastinginhoudingsplichtigen (0,7 miljoen), alsmede aangiften bij de Douane (24 miljoen). In al die individuele gevallen moet steeds de wet worden geïnterpreteerd en moet er zo nodig maatwerk worden geboden. De werklust voor de Belastingdienst is dan volgens *Huijssoon* ook te duiden als een vermenigvuldiging (de zogenoemde vermenigvuldigingsfactor) van de te interpreteren wetten met het aantal individuele casus. Dat leidt tot een dagelijkse brievenstroom van 100.000-en per dag, met soms pieken van 1.000.000 schrifturen op één dag. *Huijssoon* schetste dat grafisch in termen van één of meer vrachtwagens vol papierwerk die dagelijks de Apeldoornse vestiging van de Belastingdienst verlaten. Die massaliteit houdt niet alleen fiscalisten bezig, maar ook softwarebouwers die die massale processen digitaal moeten faciliteren, banken en verzekeraars die in dit kader als informatieleveranciers fungeren, het UWV en zeker ook belastingadvieskantoren die belastingplichtigen bijstaan in het vervullen van hun verplichtingen. Gelet op die massaliteit begint en eindigt uitvoerbaarheid van wetten bij de mate waarin die wetten juridisch houdbaar zijn. Recente media-aandacht voor en de beelden van de parlementaire onderzoekscommissieverhoren over het kinderopvangtoeslag-debacle, maken pijnlijk duidelijk wat er gebeurt als een systeem juridisch onhoudbaar blijkt. Maar zelfs als iets juridisch houdbaar is, zo waarschuwde *Huijssoon*, dan is dat ook nog maar het begin van een goede uitvoering. Blijvende waakzaamheid is geboden.

Uitvoerbaarheid van wetten hangt ook samen met de verschillende rollen die de Belastingdienst vervult. De organisatie is uitvoerder van wetten, rechtshandhaver, procespartij en dienstverlener. De Belastingdienst is voorts verwerker van betalingen. De

loonaangifteketen is de aorta van de schatkist met een kasstroom van een miljard euro per werkdag. De dienst beschikt ook over een eigen incassoapparaat. Gelet op al zijn taken is de Belastingdienst echter bovenal verwerker van informatie. De Belastingdienst verzamelt, bewaart, verstrekt, beoordeelt, vergelijkt, controleert en vernietigt informatie. Belangrijk is daarbij dat het niet ophoudt bij het binnenhalen van gegevens. Voordat de Belastingdienst die gegevens doelmatig kan inzetten, moeten ze doorgaans veredeld worden. Door kale gegevens aan elkaar te koppelen worden ze omgezet in bruikbare informatie. Als voorbeeld noemde *Huijssoon* dat een combinatie van naam en adres op zichzelf niets betekent; pas als daaraan een Burgerservicenummer kan worden gekoppeld ontstaat een labeling waarmee de Belastingdienst kan werken. De gehele informatiefunctie van de Belastingdienst wordt op zichzelf weer beheerst door ter zake relevante wet- en regelgeving die kaders stelt aan de wijze van toegang tot en het gebruik van informatie en de beveiliging ervan. Helaas heeft het verleden laten zien dat het soms niet eenvoudig is om de interne systemen van de Belastingdienst tijdig aan te laten sluiten op regelgevende veranderingen op dat vlak. Bij implementatie van de Algemene Verordening Gegevensbescherming (AGV) heeft de Belastingdienst bijvoorbeeld moeten onderkennen<sup>27</sup> dat niet tijdig genoeg kon worden opgeschaald om verschillende systemen aan te passen aan de nieuwe privacy-eisen.

Om binnen die veelzijdige massale context richting te kunnen geven aan te maken keuzes, kent de Belastingdienst een concernarchitectuur. Daarin zijn afspraken, uitgangspunten en principes vastgelegd voor de inrichting van het werk van de dienst. *Huijssoon* lichtte daar 10 bedrijfsprincipes uit. Het uitgangspunt ‘digitaal waar het kan’ impliceert ook ‘niet digitaal waar het niet kan’. Een recent voorbeeld van de groeiende behoefte aan digitalisering, betreft een onlangs gelanceerde app waarin de kinderopvangtoeslagen kunnen worden geregeld. Ingeschat was dat de app ongeveer 50.000 keer zou worden gedownload, inmiddels staat de teller op het dubbele. De Belastingdienst huldigt ook, niettegenstaande het feit dat dat niet steeds lukt, het principe dat burgers en bedrijven moeten kunnen begrijpen waar ze aan toe zijn. *Huijssoon* expliciteerde dat ‘In één keer goed’ belangrijk is omdat de ervaring leert dat situaties waarin Belastingdienst en belastingplichtigen in één contact met elkaar tot een vergelijk komen voor beide partijen het prettigst is. Lukt dat niet, dan is het risico ook meteen veel groter dat zaken zich veel langer voortslepen. Eén van de andere principes, de insteek dat burgers en bedrijven één Belastingdienst zien, zal nadere beschouwing behoeven gelet op het feit dat de organisatie zal worden ontvlecht in drie delen (te weten: Belastingen, Toeslagen en Douane)<sup>28</sup>.

Nu *Huijssoon* dusdoende inzicht had gegeven in de ingewikkelde context van de dagelijkse uitvoeringpraktijk waarin wetten belanden, kwam hij toe aan de elementen die volgens hem wel en niet bijdragen aan goed uitvoerbare fiscale wet- en regelgeving. Hij zette uiteen dat de beschikbaarheid van goede informatie en contra-informatie dat zeker wel doet. Beschikbaarheid van de voor uitvoering benodigde gegevens aan de voorkant maakt

---

<sup>27</sup> Brief van 13 oktober 2020 van de Staatssecretaris van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal inzake ‘FSV - Concept plan van aanpak, beantwoording schriftelijke vragen en reactie verzoeken van uw Kamer van 10 september 2020’.

<sup>28</sup> Brief van 11 januari 2020 van de Minister van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal inzake ‘Versterken besturing Belastingdienst’.

voorinvullen van aangiftes beter mogelijk. Daarvoor is vereist dat wetgeving bij voorkeur zo wordt ingericht dat vereiste gegevens aansluiten bij reeds bestaande en voor de Belastingdienst toegankelijke databases. Aansluiting bij bijvoorbeeld gegevens uit de basisregistratie inkomens, verlicht het werk van de Belastingdienst. Ook is van belang dat op voorhand goed geverifieerd is of de informatie kwalitatief en in voldoende mate verwerkbaar is in bestaande geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst. Het gevaar van het gebruik van niet-vaststaande gegevens manifesteerde zich in de recente kinderopvangtoeslagaffaire. Uiteraard, zo licht *Huijssoon* toe, stijgt de mate van uitvoerbaarheid met een vermindering van het aantal variabelen dat van invloed is op de uitkomst van een fiscale regel. Het behoeft waarschijnlijk geen betoog dat uitzonderingen (op uitzonderingen) maken dat een wet verminderd uitvoerbaar is.

*Huijssoon* benadrukte, in navolging van *Jansen* in diens bijdrage, het gevaar van overgangsrecht. Goed overgangsrecht kan overgangsproblemen verhelpen, maar het kan de uitvoering ook lelijk in de wielen rijden. *Huijssoon* schetste onlangs nog te zijn geconfronteerd met een actuele casus waarin overgangsrecht uit 2001 relevant werd. Dat draagt niet echt bij! Kritisch was hij op het gebruik van niet-fiscale criteria in fiscale wetten, zoals in de zorgkosten-, scholings- en monumentenaftrek. Toetsing van recht op die vormen van aftrek vergt van inspecteurs kennis van het zorgsysteem, scholing en opleidingen en inzicht in de afbakening van onderhoudskosten ten opzichte van verbeteringskosten van monumenten. De monumentenaftrek is na een lang traject inmiddels afgeschaft en de scholingsaftrek wordt binnenkort afgeschaft. En de wetgever heeft ervoor gekozen om het kwalificatievraagstuk voor de BIK bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland neer te leggen en de Belastingdienst op dat vlak alleen de kassiersfunctie toe te bedelen. En toen kwam ook *Huijssoon* uit bij onvermijdelijke kritiek op de politiek. Ook hij wees op het gevaar van dichtgetimmerde coalitieakkoorden, woonakkoorden, milieuakkoorden en wat dies meer zijn. Allemaal akkoorden die weinig tot geen manoeuvreerruimte laten, het gesprek over kwaliteit van wetgeving bemoeilijken en daarmee de uitvoerbaarheid van tot stand gekomen wetten bemoeilijken.

Na aan de hand van het voorbeeld van de liquidatieverliesregeling uitgelegd te hebben hoe de Belastingdienst wetten op uitvoerbaarheid toetst (nieuwe stijl)<sup>29</sup>, besloot *Huijssoon* zijn bijdrage met een collegiale aanbeveling van het proefschrift getiteld ‘wendbaar wetgeven’ van Mariette Lokin inzake de vertaling van wettelijke regels, die Uitvoeringsorganisaties van de Rijksoverheid moeten uitvoeren, naar specificaties voor ICT-systemen<sup>30</sup>. Daarna kreeg het publiek de gelegenheid zijn bijdrage van commentaar en/of vragen te voorzien.

*Essers* nam eerst een voorschot op het later in de middag nog volgende debat door in te zoomen op de verhouding tussen de massaliteit van de processen binnen de Belastingdienst en de thans publiek onderwerp van aandacht zijnde ‘menselijke maat’. Hij vroeg zich hardop af of die laatste dan ontbreekt en prikkelde het aanwezige intellect door zich af te vragen hoe juridische houdbaarheid zich met die menselijke maat verhoudt. *Roberto van den Heuvel*<sup>31</sup>

<sup>29</sup> Zie de bijlage ‘Uitvoeringstoets’ bij Kamerstukken II 2020/21, 35 568, nr. 3 (MvT).

<sup>30</sup> M.H.A.F. Lokin, *Wendbaar wetgeven: de wetgever als systeembeheerder*, Den Haag: Boom juridisch 2018.

<sup>31</sup> Als fiscaalrechtelijk docent verbonden aan de Afdeling Belastingrecht van de Rijksuniversiteit Leiden.



vroeg of de Belastingdienst zijn pijlen eigenlijk niet veel meer zou moeten richten op het voorlichten van belastingplichtigen over hun rechten en verplichtingen in plaats van te focussen op compliance. De bevrageerde beantwoordde die, in zijn ogen terechte, vraag door erop te wijzen dat dit een volop actuele discussie is. Het beeld is dat 10 tot 20% zich niet voldoende kan redden met beschikbare mogelijkheden om aan rechten en verplichtingen te voldoen (doenvermogen). In september hebben de staatssecretarissen van Financiën een brief naar de Tweede Kamer gestuurd waarin juist voor een betere ondersteuning van deze groep veel aandacht is. Bijvoorbeeld wordt gekeken naar mogelijkheden om weer extra balieplekken in te richten, waar eerder als gevolg van bezuinigingen juist veel balies zijn gesloten omdat belastingkantoren dicht gingen. Verder blijft de Belastingdienst samen met vakbonden en ouderenbonden bijvoorbeeld doorgaan met de ‘hulp bij aangifte’. Die werd in deze coronatijd telefonisch voortgezet. Maar er blijft veel werk aan de winkel.

#### 4. Mr. B.R. Zoetmulder – van NOB-commentaren en politieke hobby’s

*Zoetmulder* ving aan met de vaststelling dat belastingen zich vandaag de dag onder Tweede Kamerleden in een ongekend hoge populariteit mogen verheugen. Belastingen, daar kun je mee scoren, zoveel is wel duidelijk! Die populariteit is er ook in brede zin. Fiscaliteit is nu eenmaal, zo meende *Zoetmulder*, in belangrijke mate een praktijkwetenschap waarover dan ook Jan en Alleman een mening heeft. Dat praktische karakter komt mede tot uitdrukking in de rol die de NOB speelt bij de totstandkoming van fiscale wet- en regelgeving. Niet zelden wordt de NOB door het Ministerie van Financiën benaderd om mee te denken en uiteraard levert de NOB input op opengestelde internetconsultaties. Zodra er een formeel wetsvoorstel is voorziet de ‘Commissie Wetsvoorstellen’ van de NOB die voorstellen op eigen initiatief van commentaar. Bij dat alles, zo benadrukte *Zoetmulder*, vertolkt de NOB met zijn ruim 5.300 aangesloten leden het belastingplichtigenperspectief in het maatschappelijke belastingdebat.

De Commissie Wetsvoorstellen handelt vanuit een vast toetsingskader, waarin wetgeving getoetst wordt aan fundamentele beginselen als rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en uitvoerbaarheid. De commissie besteedt voorts aandacht aan Europees recht, eventuele terugwerkende kracht, administratieve lasten en het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Soms doet de commissie dat expliciet, zoals in het commentaar op de wet excessief lenen bij de eigen BV<sup>32</sup>. Soms bevat het commentaar kritiek, soms complimenten, maar in voorkomende gevallen, zoals bij de voorgestelde exit-heffing in de dividendbelasting<sup>33</sup>, wil de commissie ook wel eens alternatieven aandragen. *Zoetmulder* haastte zich te benadrukken dat wetgeven een vak apart is. Net als *Jansen* sprak hij zijn waardering uit voor wetgevingsjuristen die dat vak, vaak onder grote druk, uitoefenen. De vragen en opmerkingen die vanuit de commissie worden geplaatst bij wetsvoorstellen zijn dan ook louter opbouwend bedoeld. Zo bezien, gaf *Zoetmulder* aan de rol van de Commissie Wetsvoorstellen te zien als een proactieve denktank, die, in een steeds complexer regelgevingskader, zijn expertise ter

---

<sup>32</sup> Online te raadplegen op: [https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/200821\\_-\\_nob-commentaar\\_-\\_wet\\_excessief\\_lenen\\_.pdf](https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/200821_-_nob-commentaar_-_wet_excessief_lenen_.pdf).

<sup>33</sup> Online te raadplegen op: <https://www.taxlive.nl/media/4280/nob-commentaar-spoedwet-conditionele-eindafrekening-dividendbelasting.pdf>.

beschikking stelt. Die rol sluit aan bij, en vormt wellicht mede, de rol die de belastingadviseur vervult als relevante actor in het maatschappelijke debat. In zekere zin praat de NOB bij monde van de commissie wetsvoorstellen mee in de Tweede Kamer, een voorrecht waar volgens *Zoetmulder* prudent mee moet worden omgesprongen.

Met de introducties achter de rug schoot ook *Zoetmulder* voortvarend uit de startblokken door zijn pijlen te richten op uitvoeringsproblemen in relatie tot de Haagse stolp, bestaande uit politici in een ivoren toren die geen ervaring met voeten in de klei hebben. Hij stond in dat kader stil bij politieke hobby's en ambities, die niet zelden tot instrumentalisering van belastingwetgeving leiden. Anekdotisch lichtte hij toe dat zijn eigen aanschaf van een elektrische auto vlak voor de jaargrens laat zien dat dergelijke instrumenten soms effectief zijn. Hij stipte ook aan dat de hypotheekrenteaftrekgeregeling laat zien tot welke complexe situaties instrumentalisering kan leiden. Binnen de Haagse politiek, zo constateerde *Zoetmulder* in navolging van Tweede Kamervoorzitter Kadija Arib, is het collectieve geheugen verdwenen. Politici blijven steeds korter aan, nemen bij vertrek uit de Kamer hun opgebouwde kennis mee en komen doorgaans niet meer terug. Gebrek aan vakkennis bij fractiewoordvoerders voor Financiën wordt tevens in de hand gewerkt door de, op voorkoming van vereenzelvigingsrisico's gerichte, politieke mores dat fiscale experts op dat gebied geen woordvoeren. Een ander steeds meer voorkomend probleem is, populair verwoord, het 'goldplaten' van EU-regels, waarbij Nederland op eigen houtje besluit om met een zogenaamd 'Nederlands sausje' bij de implementatie van EU-regelgeving verder te gaan dan nodig is. Nederland is echter, zo benadrukte *Zoetmulder* gedicteerd, geen eiland en dergelijke implementatietactieken hinderen het Nederlandse bedrijfsleven.<sup>34</sup> Voorts leidt het stapelen van antimisbruikbepalingen en fictiebepalingen tot overkill en veel en gecompliceerd overgangsrecht. *Zoetmulder* hield het publiek voor dat boven dergelijke stapelwetgeving een *cold start* met een volledig nieuwe regel, zoals in 2001 de vermogensrendementsheffing was, valt te prefereren. Problemen ontstaan niet alleen bij de vraag *hoe* wetgeving moet worden uitgevoerd, maar ook *door wie*. Zo wordt de uitvoering van de nieuwe CO<sub>2</sub>-heffing<sup>35</sup> bij het Ministerie van Economische zaken neergelegd, zodat belastingplichtigen zich naast het Ministerie van Financiën en lokale gemeenten, in voorkomende gevallen tot een derde uitvoerder moeten richten. *Zoetmulder* citeerde in het kader van de staat van de fiscale wet- en regelgeving oud-Staatssecretaris van Financiën Wiebes, die zich, voordat hij sprak van een fiscale rommelzolder, liet ontvallen dat hem het beeld bekwam van een waar regelgeving-infarct. Volgens *Zoetmulder* laat het probleem van (de)complexisering zich nog het best beschrijven als een Gordiaanse knoop. Wellicht tegen de verwachting in meende hij dat dit niet per sé gunstig is voor belastingadviseurs, die weliswaar nooit om werk verlegen hoeven te zitten, maar voor wie het op een gegeven moment ook niet meer is uit te leggen aan klanten, wier ervaren rechtvaardigheid daardoor steeds meer wordt aangetast.

---

<sup>34</sup> Zoetmulder doelde hierbij op het belang van een goed vestigingsklimaat. Zie voor een ander geluid: C. Maas, 'Goed voor het vestigingsklimaat? Wie stelt, bewijst!', Column online geplaatst in de rubriek 'Fiscale Ergernissen' op <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/opinie/fiscale-ergernissen/goed-voor-het-vestigingsklimaat-wie-stelt-bewijst/>.

<sup>35</sup> *Kamerstukken II 2020/21*, 35 575, nr. 3 (MvT bij Wet CO<sub>2</sub>-heffing industrie).

Vanuit het oogpunt van rechtsbescherming en rechtszekerheid acht *Zoetmulder* materieel terugwerkende kracht, dubbele en/of excessieve heffing en onvoorspelbare open normen moeilijk uit te leggen. Rechtszekerheid kan weliswaar worden verkregen door zekerheid vooraf te vragen bij de Belastingdienst en door bestaande trajecten van geschilbeslechting, maar dat geldt alleen voor belastingplichtigen die er in slagen in contact te komen met een fysieke belastingambtenaar. De kwaliteit van geboden service is dan goed, maar de ervaring leert dat de gemiddelde belastingplichtige niet beschikt over dergelijke ingangen. En dat juist terwijl, zo sloot *Zoetmulder* zich in wezen bij de lezing van *Huijssoon* aan, helder contact aan de voorkant problemen aan de achterkant voorkomt. De laatste tijd ontstaat gelukkig meer aandacht voor de positie van de steeds meer in het nauw geraakte belastingbetaler. Aandacht van de Europese Commissie vertaalt zich momenteel in een heus *tax payer charter*<sup>36</sup> met rechten en verplichtingen voor de belastingbetaler. Dat is mooi, maar het zou goed zijn als een dergelijke *charter* ook de rechten en verplichtingen van de Belastingdienst zou expliciteren, zo verwoordde *Zoetmulder* het standpunt van de NOB.

Als het gaat om het toetsen van wetten op uitvoerbaarheid is het volgens *Zoetmulder* simpel: wetten die niet kunnen worden uitgevoerd, moeten niet worden ingevoerd. Te vaak zijn wetten praktisch gewoon onuitvoerbaar. Ze zijn het gevolg van haastige spoed en zijn onvoldoende doordacht. De in hoog tempo tot stand gekomen €400.000-cap op het starterstarief voor de overdrachtsbelasting<sup>37</sup> zal, zo is thans de verwachting, vermoedelijk 10-tallen fte's vergen om na te gaan of huizen van €399.000 niet via een omweg voor een hogere prijs zijn verkregen. *Zoetmulder* acht dat beroep op de Belastingdienst, nadat de afgelopen tijd juist flink in het personeelsbestand is gesneden, onbegrijpelijk. Net als *Jansen* uitte de spreker voorts zijn ongenoegen over het wetsvoorstel voor de BIK. Er moest RvS- en NOB-kritiek<sup>38</sup> aan te pas komen voordat potentiële staatssteun- en verdragsvrijhedenproblemen op het vlak van de fiscale eenheid werden voorgelegd aan de Europese Commissie. Ook hij pleitte dan ook voor het tussentijds inlassen van een beleidspauze, om een pas op de wetgevingsplaats te maken en vervolgde met enkele voorbeelden van gebrekkige en recente wetgeving, zoals het wetsvoorstel excessief lenen, het wetgevende box 3-geschutter en het wetsvoorstel inzake de exit tax (dividendbelasting). Ter zake van laatstgenoemd voorstel kon *Zoetmulder* niet nalaten het publiek mee te nemen in het commentaar van PvdA-Tweede Kamerlid Henk Nijboer van eerder die dag op de voorgestelde BIK. Nijboer bekritiseerde dat voorstel omdat die een twijfelachtige verhouding met EU-recht zou kennen en kwalitatief dramatisch zou zijn. Dat mag zo zijn, maar, zo repliceerde *Zoetmulder*, onbegrijpelijk is dat Nijboer diezelfde kritiek niet had op de

---

<sup>36</sup> Zoals aangekondigd in het door de Europese Commissie aan het Europees Parlement gerichte document getiteld 'An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy', p. 14. Online te raadplegen op:

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2020\\_tax\\_package\\_tax\\_action\\_plan\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf).

<sup>37</sup> *Kamerstukken II* 2020/21, 35 576, nr. 28 ((Gewijzigd) amendement van de leden Nijboer en Smeulers (ter vervanging van dat gedrukt onder nr. 14).

<sup>38</sup> Zoals online te raadplegen op: [https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob-commentaar\\_-\\_2e\\_nvw\\_bp21\\_bik\\_.pdf](https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/nob-commentaar_-_2e_nvw_bp21_bik_.pdf), met name op p. 4.

voorgestelde exit tax, terwijl die kritieken daar zeker net zo goed op van toepassing zijn.<sup>39</sup> Die schizofrenie legt de puur politieke motivatie van de exit tax bloot, een zeer onpraktische heffing die bovendien slecht afstraalt op Nederland. *Zoetmulder* naderde het einde van zijn bijdrage met een reeds vaker door hem uitgesproken constatering dat ‘belastingen te belangrijk zijn om ze puur politiek te maken’ en met de oproep aan de wetgever om onder meer systeemkritieken van RvS, NOB en uit internetconsultaties serieuzer te gaan nemen. Ontwar de kluwen van belastingwetgeving en richt je, in plaats van op bouwstenen voor een *beter* belastingstelsel, misschien maar beter op bouwstenen voor een *nieuw* belastingstelsel, zo sloot hij af.

Ook nu nam *Essers* alvast een voorschot op een eventueel nog te voeren debat aan het einde van de middag. Hij vroeg zich af of de NOB bij de becommentariëring van wetsvoorstellen niet de handen ineen zou kunnen slaan met het Register Belastingadviseurs, de Belastingdienst en andere relevante actoren in het belastingvakgebied, zoals wetenschappers, om tot eenmondige commentaren te komen. Om potentiële *nay sayers* de wind op voorhand uit de zeilen te nemen, verkondigde *Essers*, niet zonder enige trots, dat de talloze succesvolle inhoudelijke commissies van de Vereniging voor Belastingwetenschap laten zien dat een dergelijke samenwerking tussen verschillende actoren goed werkt.

#### 5. Mr. Dr. R.J. Koopman – een rechtersperspectief op exceptieve toetsing en empirische assumpties

*Essers’* voorschot werd gevolgd door de laatste inleiding van de middag. Anders dan *Jansen* en *Zoetmulder* zou *Koopmans* bijdrage niet bestaan uit het signaleren van tekortkomingen van wetgeving. Noch zou hij zich, zoals *Huijssoon*, primair richten op het voorkomen en uitvoeren van kwalitatief ondermaatse wetgeving. Zijn insteek was met name gericht op het instrumentarium van de rechter bij confrontatie met dergelijke potentieel gebrekkige regelgeving. Voordat hij zijn bijdrage begon putte *Koopman* zich uit in vrijwaringen bestaande uit de mededeling dat hij, als enkel lid van de Belastingkamer van de Hoge Raad, nooit een authentieke uitleg aan diens arresten kan, wil of mag geven. Ook pretendeerde hij niet één rechtersperspectief te representeren: “ik heb geen flauw idee van wat andere rechters en raadsheren vinden, en dat wil ik graag zo houden”, zo beklemtoonde hij. Na die exonerationen permitteerde *Koopman* zich enige inleidende overpeinzingen over het normatieve karakter van de rechtswetenschap en de wenselijke rol van de rechtswetenschap bij het normeren van het begrip ‘slechte kwaliteit’. *Koopmans* opvatting was dat de kwalificatie ‘slecht’ eigenlijk met name buiten de wetenschap zou moeten worden genormeerd.

En wat is dan de rol van de rechter? Als het gaat om toetsing aan doelmatigheid van wet- en regelgeving is er in beginsel geen rol weggelegd voor de rechter, maar dat ligt anders voor rechtmatigheid. *Koopman* zou zich verder richten op het instrumentarium dat de fiscale (bestuurs)rechter ter rechtmatigheidstoetsing ter beschikking staat: de zogenoemde exceptieve toetsing. Hij legde eerst uit dat art. 8:2(a) van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) geen beroep openstelt tegen een besluit (...) inhoudende een algemeen verbindend

---

<sup>39</sup> Zie voor kritische beschouwingen D.M. Weber en L.R.T. Winkelman, ‘Unierechtelijke knelpunten van de Spoedwet conditionele eindafrekening’, WFR 2020/148.

voorschrift of een beleidsregel. Dat maakt dat een rechter een dergelijke algemeen strekkende regel niet als zodanig op rechtmatigheid kan toetsen. Dat kan echter wel via een omweg, door, in het kader van een procedure inzake een wel appellabele aanslag die op een dergelijk voorschrift of regel berust alsnog die rechtmatigheidstoetsing uit te voeren. Die toetsing gaat bij de naam ‘exceptief’. *Koopman* zette uiteen dat dat wel tot de wat vreemd aandoende situatie kan leiden dat een belastinginspecteur die doet wat hij moet doen, namelijk wet- en regelgeving volgen, geconfronteerd wordt met het verwijt dat hij onrechtmatig handelt. Die spanning brengt mee dat de rechter terughoudendheid past bij het exceptief toetsen van regelgeving, welke terughoudendheid ook voortvloeit uit de taakverdeling tussen de uitvoerende macht en de rechterlijke macht. Die taakverdeling brengt mee dat de eerste het primaat heeft bij het uitvoeren van de wet, maar de rechter bij het toetsen aan het recht. De rechtmatigheidstoetsingsruimte van materiële wetgeving en van beleid is voor de rechter dus klein, de ruimte om wetten in formele zin te toetsen aan de Grondwet is door de werking van art. 120 van de Grondwet (“De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten en verdragen”) zelfs nihil. Het speelveld is voor de rechter dus sterk genormeerd en de marges zijn klein, maar waar bestaat die ruimte om, exceptief, te toetsen dan wel uit?

Die ruimte, zo lichte *Koopman* toe, bestaat traditioneel met name uit toetsing van lagere regelgeving aan het verbod op willekeur, zoals door de Hoge Raad verwoord in zijn befaamde Landbouwvliegersarrest<sup>40</sup>. Dat arrest houdt in dat lagere regelgeving onverbindend kan worden beoordeeld door de rechter indien die laatste vaststelt dat de regelgever *in redelijkheid*, gelet op de voor de bestreden regeling ter zake relevante belangen, niet tot die regeling had kunnen komen. *Koopman* benadrukte dat in de Landbouwvliegers-leer voor het slagen van een beroep op het verbod van willekeur een louter motiveringsgebrek in de beleidsregel of materiële wet onvoldoende is. Maar de panelen lijken te schuiven. Zo concludeerde staatsraad-A-G Widdershoven – in zijn doorwrochte conclusie<sup>41</sup> voor de Afdeling bestuursrecht van de Raad van State (hierna: de Afdeling) – dat wat hem betreft een indringendere toetsing aan zowel materiële als formele beginselen gewenst is, dus ook aan het motiveringsbeginsel. Doordat de Afdeling in de concrete zaak waarin de conclusie was genomen eerst een prejudiciële vragenronde bij het HvJ EU afliep, was het uiteindelijk de Centrale Raad van Beroep (CRvB) die als eerste bestuursrechter de handschoen oppakte. In zijn uitspraak van 1 juli 2019<sup>42</sup>, betreffende toetsing van het zogenoemde verdeelmodel participatiewet, sloot de CRvB zich aan bij *Widdershoven* en toetste indringender dan voorheen aan algemene beginselen, zoals het vereiste van een evenredige belangenafweging, zij het dat hij wel expliciteerde toetsing aan het motiveringsbeginsel niet wenselijk te vinden.<sup>43</sup>

---

<sup>40</sup> Ook wel Spuitvliegersarrest: Hoge Raad 16 mei 1986, nr. 12 818, ECLI:NL:HR:1986:AC9354, NJ 1987/251.

<sup>41</sup> Conclusie staatsraad advocaat-generaal Widdershoven 22 december 2017, nrs. 201701963/3/R1 en 201705745/2/A1, ECLI:NL:RVS:2017:3557, JGROND 2018/21 met annotatie van der Loo.

<sup>42</sup> CRvB 1 juli 2019, nr. 16-2532 PW, ECLI:NL:CRVB:2019:2018, AB 2019/463 met annotatie Van Zanten.

<sup>43</sup> Noot verslaglegger: inmiddels heeft de Afdeling op 12 februari 2020 (nr. 201802281/3/R2, ECLI:NL:RVS:2020:452, r.o. 6) hetzelfde gedaan onder verwijzing naar een uitspraak van de CRvB van dezelfde strekking van eveneens 1 juli 2019 (nr. 16-3727 PW, ECLI:NL:CRVB:2019:2018). De Belastingkamer verwijst naar die uitspraak van de Afdeling in het kader van toetsing van een Ministeriële beschikking aan onder meer

Soms, zo pakte *Koopman* de draad verder op, kun je als rechter bij een indringender exceptieve toetsing te maken krijgen met veronderstellingen over de werkelijkheid – die bijvoorbeeld een rol speelden in de aan een regel ten grondslag liggende belangenafweging – die de wetgever heeft gemaakt bij de totstandkoming van regelgeving. Die zogenoemde empirische assumpties zouden *Koopman* in het vervolg van zijn bijdrage bezighouden. Hij vertelde dat de school die zich bezig houdt met de toetsing door de rechter van dergelijke assumpties spreekt van ‘*judicial review of evidence based law*’, zoals bijvoorbeeld is beschreven in een artikel van *De Poorter* in het NJB.<sup>44</sup> Wat *Koopman* in die bijdrage mistte zijn fiscale praktijkvoorbeelden van bepalingen die in de kern berusten op empirische assumpties en ter toetsing aan de rechter worden voorgelegd. Bij navraag bleek, zo vertrouwde *Koopman* het publiek toe, betreffende auteur enigszins verbaasd te zijn dat deze problematiek in de fiscaliteit ook speelt. Reden te meer om er tijdens deze Verenigingsbijeenkomst aandacht aan te bestreden. Naast de algemeen bestuursrechtelijke voorbeelden zoals die tot uitdrukking komen in de rechtszaken geëntameerd door de stichting viruswaarheid<sup>45</sup> of over het systeem risico indicatie<sup>46</sup> en het programma aanpak stikstof<sup>47</sup>, zijn voorbeelden in de fiscaliteit te vinden bij rechtszaken die forfaits aanvallen of regelgeving bestrijden met een beroep op Europese verkeersvrijheden. Soms zitten forfaits vervat in lagere regelgeving. *Koopman* sprak in dit verband over zogenoemd – al dan niet therapeutisch – mee-eten en over het eigenwoningforfait in combinatie met de leegwaarderatio<sup>48</sup>. Een onvermijdelijk voorbeeld van wetgeving in formele zin betreft box 3.<sup>49</sup> Voorbeelden van zaken waarin beroep wordt gedaan op EU-regelgeving kunnen worden gevonden in de zogenoemde Sopora-jurisprudentie van het HvJ EU<sup>50</sup>, waarbij de Hoge Raad zich na prejudiciële verwijzing genoodzaakt zag om op macroniveau te beoordelen of de 30%-regeling in de loonbelasting aanleiding gaf tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijk door in aanmerking komende buitenlandse werknemers (binnen 150-kilometergrens) gemaakte extraterritoriale kosten.<sup>51</sup> De rechterlijke thriller Deka eindigde in onder meer de opdracht van het HvJ EU<sup>52</sup> aan de Belastingkamer om uit te zoeken of aspecten van de Nederlandse dividendbelastingregeling voor zogenoemde fiscale beleggingsinstellingen niet de facto buitenlandse beleggingsfondsen benadelen. Wederom een bovenindividuele opdracht dus ter beslechting van een individuele zaak, net als

---

‘enig algemeen rechtsbeginsel’ in zijn recente arrest van 11 december 2020, nr. 19/03405, ECLI:NL:HR:2020:1988, r.o. 2.3.2.

<sup>44</sup> J.C.A. de Poorter, ‘De rol van empirische assumpties in de rechtsvorming door de hoogste (bestuurs)rechters’, NJB 2020/2567.

<sup>45</sup> Rechtbank Den Haag 19 juni 2020, nr. SGR 20/4222, ECLI:NL:RBDHA:2020:5577.

<sup>46</sup> Rechtbank Den Haag 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, ECLI:NL:RBDHA:2020:865, NJ 2020/386 met annotatie Dommering.

<sup>47</sup> ABRvS 29 mei 2019, nrs. 201600614/3/R2, 201600617/3/R2, 201600618/3/R2, 201600620/3/R2, 201600622/4/R2 en 201600630/3/R2, ECLI:NL:RVS:2019:1603, AB 2019/309 met annotatie Backes.

<sup>48</sup> Hoge Raad 3 april 2015, nr. 13/04247, ECLI:NL:HR:2015:812, BNB 2015/174 met annotatie Heithuis, r.o. 2.3.8.

<sup>49</sup> Laatstelijk Hoge Raad 14 juni 2019, nr. 17/05606, ECLI:NL:HR:2019:816, BNB 2019/161 met annotatie Heithuis.

<sup>50</sup> HvJ EU 24 februari 2015, Sopora, C-512/13, ECLI:EU:C:2015:108, BNB 2015/133.

<sup>51</sup> Hoge Raad 4 maart 2016, nr. 14/02538, ECLI:NL:HR:2016:355, BNB 2016/128.

<sup>52</sup> HvJ EU 30 januari 2020, Köln-Aktiefonds Deka, C-156/17, ECLI:EU:C:2020:51, BNB 2020/81.

in de Btw-zaak waarin de Belastingkamer voor de vraag werd gesteld of de ‘modale consument’ speelautomaten vergelijkbaar acht aan kansspelen die aan speeltafels worden beoefend.<sup>53</sup> Al die zaken vergen vaststellingen die het individuele geval te boven gaan, maar zo vroeg *Koopman* zich af, als dergelijke bovenindividuele feiten in een individuele zaak eenmaal zijn vastgesteld, kunnen c.q. moeten die dan eveneens ten grondslag worden gelegd aan de rechterlijke beoordeling van latere individuele zaken (zogenoemde reflexwerking)? En is dat wel redelijk in een geval waarin de procespartij wiens zaak nu eenmaal als eerste de Hoge Raad heeft bereikt weinig aandacht heeft besteed aan de bovenindividuele component van zijn verdediging, waardoor de eventuele later gearriveerde, en wellicht beter bovenindividueel bewapende, belastingplichtige wordt geconfronteerd met een *fait accompli*? *Koopman* schetste dat het weliswaar de rechtszekerheid ten goede komt om in een dergelijk geval het nieuwe bewijsmateriaal in de latere zaak te negeren, maar dat het (procedurele) rechtvaardigheidsgevoel van belastingplichtigen en de rechtsvinding in het algemeen daar denkkelijk niet bij zijn gebaat.

Om dergelijke dilemma’s te voorkomen is mobilisatie van kennis door de rechter geboden. Maar hoe moet dat dan? Moet de wetgever debatpartij worden gemaakt? Moet de rechter meer gebruik maken van zijn bevoegdheid deskundigen te benoemen<sup>54</sup>, zoals CBS-leden of hoogleraren op niet-fiscale vakgebieden? Of is het antwoord gelegen in de sinds korte tijd bestaande mogelijkheid tot raadpleging van zogenaamde *amici curiae*<sup>55</sup>? Bij die laatste mogelijkheid plaatste *Koopman* weer wel de kanttekening dat de ervaring van de afgelopen jaren leert dat het openstellen voor publieksinput op door rechtbanken en hoven aan de Belastingkamer van de Hoge Raad gestelde prejudiciële vragen, vooralsnog slechts mondjesmaat reacties oplevert. Daarnaast nam *Koopman* het publiek mee in zijn rechters-horrorbeeld, dat bijvoorbeeld zou kunnen ontstaan als gemeenteraadsleden uit zowel oppositie als coalitie in een zaak over de (on)verbindendheid van een gemeentelijke verordening zich kunnen opwerpen als 'vriend van het gerecht'. Een zitting zou dan al snel kunnen ontaarden in politieke schermutselingen langs voorspelbare coalitie- versus oppositiescheidlijnen, waarna de rechter zijn oordeel moet geven. In die positie wil je als rechter liever niet komen, aldus *Koopman*.

En met die constatering belandde *Koopman* bij het einde van zijn betoog. Hij vatte samen dat waar het gaat om wet- en regelgeving de machtsverdeling binnen de trias politica steeds leidend blijft, waardoor de rechter in principe niet over doelmatigheid of wenselijkheid gaat, maar waarbinnen de ontwikkelingen van de afgelopen tijd wel een verschuiving laten zien richting meer rechterlijke rechtmatigheidsstoetsingsruimte door middel van exceptieve toetsing. Voorts gaf hij inzicht in de praktische problemen waarmee de rechter bij onder meer dergelijke exceptieve toetsing wordt geconfronteerd als hij zich genoodzaakt ziet

---

<sup>53</sup> Hoge Raad 25 maart 2016, nr. 14/04113, ECLI:NL:HR:2016:476, *BNB* 2016/165.

<sup>54</sup> Afdeling 8.1.6 van de Awb, voor de Hoge Raad in samenhang met art. 29 Awr.

<sup>55</sup> Wet van 14 oktober 2020 tot wijziging van de Algemene wet bestuursrecht, de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet op de rechterlijke organisatie en de Wet rechtspositie rechterlijke ambtenaren in verband met enkele wijzigingen in het belang van de rechtseenheid en de rechtsontwikkeling bij de hoogste rechtscolleges (*amicus curiae* en kruisbenoemingen), *Stb.* 2020, 416. De wet treedt op een bij KB nader te bepalen tijdstip in werking.

bovenindividuele feiten te onderzoeken en vast te stellen. Hij sloot af met een welgemeend advies richting diegenen die zich meer in dit onderwerp zouden willen verdiepen: ga te rade bij het algemene bestuursrecht. Het zou mooi zijn als de praktisch ervaringen in het belastingrecht en de theoretische gedachtevorming in het algemeen bestuursrecht bij elkaar gebracht zouden kunnen worden.

#### 6. Debat – over schurende machten, oplossingen, cassatietechniek en de heilzame werking van EU-recht

En met die samenvatting beëindigde *Koopman* de laatste wetenschappelijke inleiding van de middag, waarna het woord aan de leden was. *Zoetmulder* trapte af door *Koopman* te vragen naar zijn gevoelens ingeval de Belastingkamer van de Hoge Raad in een arrest tot een bepaalde interpretatie van wet- en regelgeving is gekomen, waarna de wetgever meteen ingrijpt door hem onwielvoeglijke interpretatie te neutraliseren met reparatiemaatregelen. *Koopman* gaf aan dat hij daar zelf vrij neutraal tegenover staat, het staat de wetgever immers vrij de wet anders in te willen richten. Wellicht, zo voegde *Koopman* enigszins fijntjes toe, is het wel een teken dat de wetgever zijn bedoelingen in eerste instantie onvoldoende duidelijk had weten te maken.

*Alexander van der Voort Maarschalk*<sup>56</sup> sneed daarop een ander onderwerp aan. Hij zette uiteen dat hij gemist had wat moet gebeuren indien eenmaal wordt vastgesteld dat wetgeving kwalitatief ondermaats is en zocht over dat onderwerp de mening van alle vier de inleiders. *Jansen* meende dat dergelijke wetgeving het best voorkomen kan worden door het gehele wetgevingsproces aan te passen: spreid wetsvoorstellen over het jaar, in plaats van ze allemaal tegelijk voor te stellen, zodat er meer tijd en ruimte is voor reflectie. Op de vraag van *Essers* of het een goed idee is om elk amendement, in plaats van alleen de amendementen die als fundamenteel gelden, voor te leggen aan de RvS, reageerde *Jansen* positief. *Huijssoon* gaf aan dat een effectieve uitvoeringstoets gebaat zou zijn bij nog meer inzicht in het samenstel van verschillende tegelijk voorgestelde wetswijzigingen, in plaats van alleen in de losse voorstellen. In de praktijk kunnen afzonderlijke voorstellen uitvoerbaar zijn en zit het probleem in het feit dat niet alles tegelijk kan worden geïmplementeerd. Op de daarop door *Essers*, die daarbij teruggreep op zijn eerdere suggestie tot meer samenwerking, gestelde vraag of samenwerking bij de uitvoeringstoets met bijvoorbeeld de NOB voor de Belastingdienst een optie is, reageerde *Huijssoon* niet afwijzend, hoewel een direct antwoord uitbleef. *Zoetmulder* was op dat punt uitgesprokener positief en vulde daarnaast het maximum-aantal-wetsvoorstellen-voorstel van *Jansen* nader in door te suggereren dat een maximaal aantal wetsvoorstellen van één per kwartaal aan te bevelen zou zijn. Het wetgevingsapparaat heeft in dit bijzondere crisisjaar overuren gedraaid om coronamaatregelen in het leven te roepen, moeten daar nu echt per sé nog voor het einde van het jaar acht wetsvoorstellen bovenop, zo verzuchtte *Zoetmulder*.

In een voorzichtige poging het onderwerp af te ronden vroeg *Essers* aan *Koopman* of de Belastingkamer, die in *Essers*' ervaring doorgaans vrij terughoudend is bij rechtmatigheidstoetsing, wel toe is aan exceptieve(re) toetsing. *Koopman* gaf toe dat er

---

<sup>56</sup> Advocaat bij Houthoff Amsterdam.



inderdaad terughoudendheid is, de Hoge Raad respecteert bovenal de trias. Maar hij benadrukte ook dat de Belastingkamer zich soms nu eenmaal voor het blok geplaatst weet en dan niet kan zeggen “ik weet het niet” of “ik beei me hier liever niet mee”. Daardoor is enige schuring met het werkerrein van de wetgever soms onvermijdelijk. Terugkomend op het toch nog niet helemaal afgesloten onderwerp van omgaan met kwalitatief ondermaatse wetgeving wees *Koopman* op de sinds enkele jaren bij de Belastingkamer van de Hoge Raad bestaande praktijk om de wetgever in het HR-jaarverslag te wijzen op ervaren tekortkomingen in fiscale wetgeving. Ook daarin is terughoudendheid, zo constateerde *Koopman*, maar wellicht heeft dat ook te maken met de aard van de rechter, die niet geneigd is om ongevraagd advies uit te brengen en daarmee zich te mengen in politieke aangelegenheden. Hij suggereerde daarom dat de dialoog met Rechtbanken en Gerechtshoven misschien vanaf de andere kant kan worden opgestart, om naar aanleiding van meetbare ontwikkelingen zo hun input te kunnen vernemen, bijvoorbeeld over de achtergrond van de grote hoeveelheid BPM-procedures over geïmporteerde tweedehands auto's.

*Frits Algie*<sup>57</sup> bevroeg (digitaal) vervolgens *Koopman* over bovenindividuele feiten. Hij vroeg of de Hoge Raad als cassatierechter wel de aangewezen partij is om bovenindividuele feiten vast te stellen, of dat feitenrechtters daartoe beter aangewezen zijn. *Koopman* meende dat daarover tweërlei kan worden gedacht. Voorzover de opvatting is dat het bovenindividuele feitendebat is gesloten nadat de Hoge Raad eenmaal uitspraak in een zaak heeft gedaan, dan is het logischerwijs wel aan de Hoge Raad om die feiten vast te stellen. Gaat men echter uit van de opvatting dat de vast te stellen bovenindividuele feiten alleen gelden in het concrete voorgelegde geschil, dan lijkt het meer een zaak van de feitenrechter te zijn. *Koopman* besloot met de suggestie dat een antwoord misschien al in het Landbouwwliegersarrest zelf kan worden gevonden. Daarin staat immers dat over de hantering van de toetsingsmaatstaf (toetsing aan ongeschreven rechtsbeginselen) steeds in cassatie kan worden geklaagd, *ook voor zover die is verweven met waarderingen van feitelijke aard*.

Het debat werd afgesloten met een laatste vraag van *Ruben Dirks*<sup>58</sup> aan *Jansen*, of meer EU-regelgeving niet zou kunnen leiden tot ondervanging van problemen als doorgesloten instrumentalisme en korte termijn ad hoc-wetgeving. Enigszins weifelend beantwoordde *Jansen* die lastige vraag ontkennend, met name vanwege het door *Zoetmulder* besproken probleem van *goldplating* en het gebrek aan (directe) democratische legitimatie van Europese regelgeving.

## 7. Afsluiting – de politiek aan zet?

En zo kwam een einde aan een middag waarin de kwaliteit van fiscale wetgeving vanuit verschillende perspectieven werd belicht. De boventoon van een onderhoudend debat werd naar de ervaring van de verslaglegger gevoerd door stevige kritiek op de rol van de politiek bij totstandkoming van kwalitatief ondermaatse wetgeving. Politici (met name Tweede Kamerleden kregen het zwaar te verduren) worden gedreven door fiscale scoringsdrift, zetten elkaar klem met dichtgetimmerde regeerakkoorden en jaarlijkse fiscale compromissen, en

---

<sup>57</sup> Zelfstandig gevestigd belastingadviseur, Algoet Belastingadvies.

<sup>58</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst.

belemmeren daarmee het gesprek over kwaliteit en ze negeren opbouwende fundamentele kritiek van RvS en NOB. Bovendien zetten ze wetgevingsambtenaren onder tijdsdruk door *last-minute*-compromissen, ontberen een gemeenschappelijke lange termijnvisie en ze hebben niet de moed om het mes te zetten in ondoelmatige fiscale subsidies. Tot slot ontbreekt het financiële woordvoerders aan de broodnodige fiscale expertise. Die kritiek kon, zo mag bij gebrek aan weerwoord worden verondersteld, ook op goedkeuring van toehoorders rekenen. Al met al geen fraai politiek rapport. De schrijver dezes kan echter, zijn plaats als neutrale verslaglegger even vergetend, de volgende vraag niet onderdrukken: waar was die politiek dan in dit debat? Was het, de beginselen van hoor- en wederhoor indachtig, niet inzichtelijk geweest om één van de zo verguisde politici in het hol van de fiscale leeuw te horen met een pleidooi vóór de politiek? Met daarin wellicht staatsrechtelijk gelardeerde uitspraken over democratische legitimatie en het daarmee samenhangende primaat van de politiek en wellicht met klachten over karige budgetten voor ambtelijke ondersteuning? Misschien dat een dergelijke opzet in de toekomst, wellicht in het aangekondigde debat over dubbele petten in belastingland, tot de mogelijkheden behoort, al is het maar om fiscale navelstaarderij en potentieel onterecht wantrouwen richting politiek te voorkomen.

Wat daar ook van zij. Na een middag van hoog fiscaal niveau werd de dag afgesloten door *Essers* die de hoop uitsprak dat er ergens in 2021 wellicht weer voltallig fysieke bijeenkomsten plaats kunnen vinden, waarna hij de middag eindigde met welgemeende kerst- en nieuwjaarswensen.