

WFR 2021/7

Was het onrecht rond de toeslagen wel zo ongekend?

PROF. DR. LEO STEVENS¹

1 De opdracht tot parlementair onderzoek

1.1 Oplossingsgerichte analyse heeft de voorkeur

De parlementaire ondervraging is afgerond. Op 17 december 2020 is onder de pakkende titel 'Ongekend onrecht' het daarop gebaseerde eindrapport van de Parlementaire Ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag (POK)² gepubliceerd. De toeslagaffaire heeft in brede lagen van de bevolking gevoelens van verbijstering en verontwaardiging opgeroepen. Uiteraard worden de aard en intensiteit van de beleving en de getrokken conclusies bij iedereen in sterke mate bepaald door zijn eigen persoonlijke betrokkenheid bij het uitvoeringsproces van de toeslagtoekenning. Zo kon ik mijzelf niet losmaken van de jarenlang geuite waarschuwingen tegen de afbrokkelende rechtsstatelijkheid en de steeds verdergaande uitholling van de rechtsbescherming. De toeslagaffaire is daarvan de schrijnende illustratie geworden.

Ongetwijfeld speelt het politiek negeren van die eerdere waarschuwingen ook mee bij mijn impressie dat in alle stadia van de waarheidsvinding omtrent de uitvoeringspraktijk de partijpolitieke gevoeligheid nergens geheel afwezig was. Er is, voortvloeiend uit de verleende opdracht, een sterke nadruk gelegd op de gang van zaken binnen de feitelijke uitvoering van de toeslagen, terwijl voor een oplossingsgericht onderzoek vooral een nader inzicht in de werking van de onderliggende politiek/bestuurlijke verhoudingen van groot belang is. Maar alleen al het feitenrelaas is onthutsend. Het laat onverbloemd zien hoe weinig strijdlust aan de dag is gelegd door personen die bestuurlijk en ambtelijk aan de knopen zaten. Gezagsdragers die vanuit hun positie niet alleen de mogelijkheid, maar ook de verantwoordelijkheid hadden om bij te sturen naar een grotere mate van

rechtsstatelijkheid, maar dit hebben nagelaten. Of hebben zij de stroom van waarschuwingen uit het veld niet gehoord of niet begrepen? Maar ook dat zou een trieste conclusie zijn.

In bijlage 1 van het rapport zijn de lessen van getuigen opgenomen. Ik zal u de les van Loes Mulder, secretaris-generaal van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, verwoord in kenmerkend managersjargon, niet onthouden: 'Ik denk echt dat we de periodieke evaluatie van wetten niet meer alleen moeten doen langs doelmatigheid en doeltreffendheid, maar gewoon langs de publieke waarden. We hebben een governancecode van BZK en daar zitten waarden in als hoe om te gaan met burgers. Wat is het zelflerend vermogen van de overheidsorganisatie? Dus: hoe gaan we zorgvuldig met mensen om? Als we op die manier deze wet na vijf jaar hadden geëvalueerd, dan waren ze gewoon naar boven gekomen.' In Het Parool van 19 november 2020 klonk het allemaal wat directer en persoonlijker: 'Ik wou dat Blokpoel mij had gebeld en gezegd: Loes, ik heb buikpijn.'

We moeten ons realiseren dat misstanden zoals die door de POK zijn vastgesteld, zich slechts kunnen ontwikkelen in een werkomgeving waarin een cultuur van rigide doelmatigheidsafwegingen de werkverhoudingen bepaalt en als zodanig de traditionele ambtelijke rechtsstatelijkheid en magistratelijkheid onderdrukt. Dat creëert een voedingsbodem waarop zich een werksfeer kan ontwikkelen die wordt gedomineerd door wat in de toeslagaffaire een 'geinstitutionaliseerde vooringenomenheid' is gaan heten. Daarom zal ik in deze beschouwing vooral deze brede onderstroom in de bestuurlijke ontwikkelingen belichten. Het onderkennen van de ontsporingfactoren is immers de eerste stap op weg naar de wederopbouw van een deugdelijk belastingstelsel.³

¹ Leo Stevens is emeritus hoogleraar fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

² De commissie is op 2 juli 2020 ingesteld (Kamerstuk 35510, nr. 1)

³ In dit achtergrondartikel zijn ook fragmenten van eerdere publicaties verwerkt zonder dat steeds van alle onderdelen expliciet de precieze vindplaats is vermeld.

Bij de door mij gekozen invalshoek ter becommentariëring van het eindrapport moet evenwel niet worden vergeten dat de waarheidsvinding betreffende de feitelijke gang van zaken rond de uitvoering van de toeslagen de primaire taakopdracht van de POK vormde. Deze moest immers nagaan wat bewindspersonen wisten van de harde fraudeaanpak bij de kinderopvangtoeslag, welke sturing zij daaraan hebben gegeven en waarom deze werkwijze zo langdurig kon worden toegepast.

De commissie-Donner heeft in dat verband in haar interim-advies van 14 november 2019 al de pijnlijke conclusie getrokken dat de betrokken ouders zich niet primair gedupeerd voelden door het plotselinge, in strijd met de wettelijke regelgeving, stopzetten van de bevoorschotting van de kinderopvangtoeslag 2014 en het terugvorderen van reeds betaalde voorschotten, maar dat zij als het meest beschadigend hebben ervaren de institutionele vooringenomen wijze waarop hun aanspraken op kinderopvangtoeslag door Belastingdienst/Toeslagen werden onderzocht en beoordeeld. In de latere parlementaire ondervraging is meermalen voor het voetlicht gebracht hoe ouders ten onrechte als opzettelijke fraudeurs werden gebrandmerkt en daarmee op kille en onverschillige wijze, zonder enig beleidsmatig mededogen, in persoonlijke en financiële crises werden gestort. Dat tekent de systematische rigiditeit die had postgevat in de uitvoeringsfeer.

1.2 Herstelprocedure voor slachtoffers van het toeslagdebacle

De POK concludeert dat de gevolgde groepsgewijze aanpak, de 'alles-of-niets'-benadering en de wijze waarop 'opzet/grove schuld' werd gehanteerd, grove inbreuk hebben gemaakt op het rechtsstatelijke principe. Er is geen recht gedaan aan de individuele situaties van mensen. Het is evident dat de slachtoffers als zodanig niet alleen volledig eerherstel moeten krijgen, maar dat zij ook ruimhartig financieel schadeloos moeten worden gesteld.

In mijn bijdrage over deze problematiek betreffende het eindrapport van de commissie-Donner 'Omzien in verwondering' van 12 maart 2020 heb ik aandacht besteed aan de daarin uitgewerkte voorstellen om te komen tot evenwichtige herstelprocedures voor de gedupeerde ouders.⁴ Het eindrapport van de POK 'Ongekend onrecht' van 17 december 2020 (hoofdstuk 5) roept in dat verband de pijnlijke impressie op dat de inmiddels rond de toeken-

ning van de herstelbetalingen opgetuigde uitvoeringsbureaucratie en de te volgen werkprocessen bestuurlijk een veel hogere prioriteit lijken te hebben gekregen dan de noodzaak om de ouders zo snel mogelijk van hun ellende te verlossen. Inmiddels is de politiek geïndiceerde overstap gemaakt van het aanvankelijk beoogde maatwerk, naar een collectieve aanpak. Aan alle gedupeerde ouders is een niet-terugvorderbaar voorschot van € 30.000 toegezegd. Ik ga niet nader op deze beleidswijziging in, omdat ik de gang van zaken rond het verlenen van rechtsherstel aan de gedupeerden bewust als een belangwekkend, maar andersoortig, aandachtsgebied buiten het aandachtsgebied van deze beschouwing heb geplaatst.

1.3 Uitbreiding primaire taakopdracht

Gelukkig heeft de POK ook reden gezien om naast de verleende primaire taakopdracht aandacht te besteden aan de vraag of (1) de beginselen van de rechtsstaat zijn gerespecteerd en (2) de rijksoverheid in voldoende mate betrouwbaar is geweest in haar informatievoorziening aan belanghebbenden. Die aanvullingen geven aan de rapportage een belangrijke toegevoegde waarde, want de meteen opduikende journalistieke vraagstelling die uit de primaire taakopdracht voortvloeit: 'of, en welke, politieke koppen moeten rollen', is voor de wederopbouw van de geschonden rechtsstaat van ondergeschikt belang. Dat neemt niet weg dat in gevallen van persoonlijk laakbaar gedrag persoonsgerichte rechtsgevolgen ook voor het vertrouwensherstel van de rechtsstaat nodig kunnen zijn. Voor de slachtoffers is dat minder essentieel. Zij zijn naar mijn mening meer gediend met een voortvarende afronding van de uit de primaire taakopdracht voortvloeiende, reeds vermelde, ruimhartige schadeloosstelling en rechtsherstel dan met politiek gekissebis over de vraag aan wie politiek gezien het toeslagdebacle moet worden toegerekend en welke politieke consequenties daaraan moeten worden verbonden. Maar zoals gezegd, deze politiek bepaalde problematiek blijft hier verder buiten bespreking.

Bij de rechtsstatelijke vraagstelling gaat het meer over systemen dan over personen, hetgeen niet kan uitsluiten dat personen een ontwrichtende invloed kunnen hebben gehad op de rechtssystemen. Het is nuttig nader te onderzoeken in hoeverre de parlementaire desinteresse voor de zichtbare uitholling van de fiscale rechtsstatelijkheid (uitgezonderd een paar vasthoudende parlementariërs) de afgelopen twee decennia de weg heeft geplaveid naar de huidige rampzalige consequenties. De commissie, samengesteld door het parlement dat dit allemaal heeft laten gebeuren, spreekt nu van 'ongekend' onrecht. Maar de indringende vraag is: hoezo ongekend? Ik begrijp de woordspeling in de titel van het eindrapport, maar de aanduiding 'genegeerd onrecht' zou meer in overeenstemming zijn geweest met de feiten.

⁴ L.G.M. Stevens, 'Coördinatie van werkprocessen in de inkomstenbelasting en bij de toeslagtoekenning blijft dringend gewenst, zéker na het eindrapport van de commissie-Donner', WFR 2020/76.

“De grondbeginselen van de rechtsstaat zijn geschonden”

De POK constateert dat bij de uitvoering van de kinderopvangtoeslag de grondbeginselen van de rechtsstaat zijn geschonden. Ze voegt daar echter meteen aan toe dat dit verwijt niet alleen de uitvoering – specifiek de Belastingdienst/Toeslagen – treft, maar ook de wetgever en de rechtspraak. Zodoende betreft de commissie ook de Tweede Kamer in het collectieve falen. En dat lijkt mij terecht. Maar deze onderdompeling in een collectieve schuldgevoel mag geen afzwakkend effect hebben op de fundamentele tekortkoming dat de Tweede Kamer als medewetgever in hoge mate heeft bijgedragen aan de uitholling van de geloofwaardigheid van onze fiscale wetgeving. Zij heeft daarin voorts langdurig berust, óók toen signalen uit de uitvoeringspraktijk – al dan niet opgeroepen door gewijzigde maatschappelijke omstandigheden – alsmaar duidelijker maakten dat de rechtstoepassing steeds meer op gespannen voet kwam te staan met de fiscale rechtsbeleving van grote groepen belastingbetalers.

1.4 Hoofdconclusies POK

Terecht constateert de POK in haar samenvattende conclusies dat zowel bij het maken, als bij het uitvoeren van wetten, zoveel mogelijk rekening moet worden gehouden met de belangen van mensen. De wet is er voor de mensen en niet omgekeerd. Dat principe vast te houden, is lastiger dan het lijkt, want de beginselen van rechtmatigheid en die van efficiency staan van nature en bij voortdurend met elkaar op gespannen voet. De rechtmatige uitvoering gaat gepaard met het voorkomen en tegengaan van fraude en misbruik. Dat vraagt per definitie om een prudente maatvoering. Wanneer slaat overheidsvertrouwen als procesbepalende attitude om in argwaan?

In de toeslagaffaire is naar de mening van de POK de politieke behoefte om de uitvoering van de toeslagen efficiënt in te richten en de gestelde doelen te bereiken (onder andere om te komen tot de gewenste bezuinigingen), onmiskenbaar doorgeslagen. Zij constateert dat dit heeft geleid tot de totstandkoming van wet- en regelgeving en een uitvoering daarvan, die het niet of nauwelijks toeliet om recht te doen aan de individuele situatie van mensen, bijvoorbeeld als zij zonder kwade opzet een administratieve vergissing begingen. De wetgever (kabinet en parlement) mag het zich aanrekenen

– aldus de commissie – dat zij wetgeving heeft vastgesteld die spijkerhard was en die onvoldoende de mogelijkheid in zich had om recht te doen aan individuele situaties. Zo ontbrak een hardheidsclausule en kregen noodzakelijke beginselen van behoorlijk bestuur, met name het evenredigheidsbeginsel, veel te weinig aandacht van de wetgever. Het Ministerie van Financiën heeft onder het primaat van het efficiencybeginsel de kinderopvangtoeslag uitgevoerd als een massaproces.

De commissie constateert verder dat de wijze waarop de Ministeries van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën hun verantwoordelijkheden voor het beleid hebben ingevuld, ver onder de maat is geweest. Zonder zich te willen uitlaten over individuele rechterlijke uitspraken, constateert de commissie verder dat ook de bestuursrechtspraak jarenlang een wezenlijke bijdrage heeft geleverd aan het in stand houden van de niet dwingend uit de wet voortvloeiende hardvochtige uitvoering van de kinderopvangtoeslag. Daarmee heeft de bestuursrechtspraak zijn belangrijke functie van (rechts)bescherming van individuele burgers veronachtzaamd. Deze aantijgingen komen hierna nog nader ter sprake.

1.5 Geen incidenteel, maar generiek probleem

Opnieuw wil ik benadrukken dat de tanende rechtsstatelijkheid niet alleen betrekking heeft op de toeslagenproblematiek, maar in het hele proces van fiscale rechtstoepassing – en zelfs daarbuiten⁵ – is terug te vinden. De problemen die zich hebben gemanifesteerd bij de kinderopvangtoeslag hebben geen incidenteel karakter, maar zijn de zichtbaar geworden tekenen van de generieke uitholling van de rechtsstatelijkheid van de Belastingdienst die binnen alle grootschalige werkprocessen van die dienst valt waar te nemen. Daarom moet de discussie over het eindadvies van de POK over misstanden in de kinderopvangtoeslag er mede toe bijdragen dat zo snel mogelijk weer de vereiste mentale veerkracht wordt ontwikkeld die nodig is om de slijtageplekken in de rechtsstatelijkheid van ons overheidsapparaat te versterken.⁶ De revitalisering van de rechtsstaat vereist daarom ook een veel bredere herbezinning dan de – overigens terechte en urgente – vraag hoe rechtsherstel kan worden geboden aan de slachtoffers van de rigide uitvoering in de toekenning van toeslagen. Er moet meer systematische aandacht komen voor

⁵ Zie de recente commotie over de invulling van vermogens-
toets in de Participatiewet.

⁶ L.G.M. Stevens, ‘Coördinatie van werkprocessen in de inkomstenbelasting en bij de toeslagtoekenning blijft dringend gewenst, zéker na het eindrapport van de commissie-Donner’, WFR 2020/76.

de rechtsbescherming van de burger en de maatschappelijke wisselwerking met de democratische rechtsstaat.

2 De realiteitswaarde van uitgesproken intenties

2.1 Bureaucratische kwetsbaarheid

Er is geen reden om te twijfelen aan de oprechte verontwaardiging van de POK als zij rapporteert over de wijze waarop de ouders in de uitvoering van de toeslagen machteloos stonden tegenover de machtige instituten van de rechtsstaat. Aan toeslagverzoekers werden door de uitvoeringsorganisatie eigenmachtig geformuleerde beleidsdoelstellingen opgelegd die niet voortvloeiden uit de wet. Tegelijkertijd werd aan hen de hulp onthouden die zij nodig hadden om hun weg te vinden in het bureaucratische labyrint. Hun afhankelijkheidspositie werd nog extra versterkt doordat elke administratieve tekortkoming onevenredig zwaar werd afgestraft. Dat was extra wrang omdat de personen die daardoor gedupeerd werden vooral behoorden tot de kwetsbare groep personen met lage inkomens en niet beschikten over de zelfredzaamheid die nodig was om te kunnen voldoen aan de wettelijke en procedurele vereisten. Zij konden zich dan ook niet adequaat verweren tegen de intimiderende beschuldigingen waarmee zij werden geconfronteerd.

In het rapport 'Ongekend onrecht' wordt evenals in de Memorie van Toelichting betreffende de Wet Uitvoerbaarheid toeslagen van het Belastingpakket 2021 de noodzaak tot versterking van de menselijke maat en verbetering van de praktische rechtsbescherming nadrukkelijk onderstreept. In de toeslagenaffaire zijn tekortkomingen op dat vlak zodanig duidelijk gebleken dat doortastende aanpassingen zeer gewenst zijn. Voorts wordt de intentie uitgesproken veel nadrukkelijker rekening te houden met het zogenoemde 'doenvermogen' van de burgers dat in het verleden steeds is overschat. Dat heeft geleid tot een te hoge mentale belasting.⁷

2.2 Grondwettelijke inlichtingenplicht

Tegelijkertijd is de geuite verontwaardiging door de POK ook een aanwijzing dat Kamerleden toch wel erg ver afstaan van de overheidswerkzaamheden waarop zij worden geacht toezicht uit te oefenen. De klachten over het functioneren van de Belastingdienst en de elkaar opvolgende reorganisaties met de daaruit voortvloeiende systematische ongenoegens en verstoring van werk-

verhoudingen waren immers publiekelijk bekend. Ook tijdens de ondervraging bleef menigmaal het gevoel hangen dat het uitgangspunt 'wat niet weet, dat niet deert' de gebruikelijke, en meest effectieve, methode was om de bewindslieden politiek uit de wind te houden.

De in onderdeel 1.3 vermelde uitbreidende opdracht te onderzoeken of de rijksoverheid in voldoende mate betrouwbaar is in haar informatievoorziening, is naar mijn mening maar zeer beperkt uit de verf gekomen. Hoofdstuk 4 van het rapport beschrijft vooral in de vorm van geciteerde verklaringen hoe moeizaam de toeslagproblemen vanwege de ambtelijke lemlagen bij de politiek verantwoordelijke functionarissen in beeld zijn gekomen. De Tweede Kamer is bij herhaling op het hoogste niveau geconfronteerd met ontijdige, onvolledige en onjuiste informatie. En nog altijd lijkt het beeld niet volledig te zijn. De slechte informatievoorziening heeft het (politiek) functioneren van bewindspersonen ernstig belemmerd. Bij alle ministeries waar de POK onderzoek van enige omvang heeft verricht, bleek de informatiehouding onvoldoende op orde te zijn. Bovendien heeft de POK met verbazing kennisgenomen van de grote verschillen tussen ministeries, daar waar het ging om het (niet) vastleggen en archiveren van opmerkingen en aantekeningen van bewindspersonen. Ook de POK zelf klaagt bij de verantwoording in deel III van haar rapport over het stroperige karakter van de aanlevering van de door haar van de ministeries gevorderde informatie.

Wel kwam in de ondervraging de door Pieter Omtzigt regelmatig aan de orde gestelde Rutte-doctrine ter sprake, waardoor uitvoerende ambtenaren niet rechtstreeks informatie aan Kamerleden mogen verstrekken. Tijdens zijn verhoor op 26 november 2020 lichtte Rutte zelf de achtergrond van deze naar hem genoemde doctrine toe: 'Mijn opvatting is dat, wil je in Nederland tot verstandige besluiten kunnen komen, het van groot belang is dat stukken moeten kunnen worden verspreid tussen ambtenaren onderling en ook tussen ambtenaren en bewindslieden, zonder dat er angst is dat die stukken allemaal naar buiten gaan, totdat het tot besluitvorming leidt of wanneer het zou gaan om bijvoorbeeld verslaglegging van gesprekken.'

Wim Voerman betoogt in de NRC van 22 december 2020 dat deze visie in strijd is met de inlichtingenplicht die art. 68 Gw oplegt aan bewindslieden. Die plicht houdt in dat inlichtingen waar een of meer Kamerleden om vragen, moeten worden verstrekt, tenzij dat strijdt met het belang van de staat. Zijns inziens zou het goed zijn als regering en Kamer de daarover gemaakte afspraken uit 2002 en 2016, gebaseerd op de duidelijke bedoeling van de grondwetgever, zouden herbevestigen. Naar zijn mening is het voor een volwassen democratische rechtsstaat van wezenlijk belang in beginsel onbelemmerde

⁷ MvT Wet Uitvoerbaarheid toeslagen, par. 7.

toegang te hebben tot de informatie waarover de overheid beschikt om aldus – al dan niet via bemiddeling van het parlement – de overheid te kunnen controleren. Overheidsinformatie is de zuurstof voor het democratische leven, en ook eigendom van burgers. Zonder openheid kan een democratie niet zijn wat ze moet zijn, dat wil zeggen: bestuur van, voor en door de burgers.

Ik onderschrijf deze benadering, maar daar staat mijns inziens tegenover dat een gepaste mate van bestuurlijke privacy ook constructieve vertrouwensverhoudingen en bestuurskwaliteit ten goede kan komen. Nog afgezien van de gevallen waarin de wettelijke geheimhoudingsplicht de informatieplicht blokkeert, kan verplichte openbaarmaking immers ook als stoorzender fungeren in plaats van een kwaliteitsverhogende factor te zijn. Het probleem is echter dat het niet mogelijk is om, zonder het privacybelang te schenden, vast te stellen of dit argument in een aanhangig geval terecht is aangevoerd. Als – gegeven de regelmatig opkomende signalen over het disfunctioneren van het uitvoeringsapparaat – Tweede Kamerleden hierover niet rechtstreekse gesprekken mogen voeren met betrokken ambtenaren, is dat bedenkelijk. De POK heeft evenwel geen aanbevelingen gedaan omtrent verbetering van de informatieverstrekking, terwijl dit in de fiscaliteit toch een belangrijk thema is.

Alhoewel ook in de toeslagenaffaire bij de beoordeling van de (verwijtbaarheid van de) feiten de invulling van de bestuurlijke informatieplicht een belangrijke rol speelt, zal ik hier niet nader ingaan op de daaraan verbonden boeiende bestuurlijke dilemma's. Ik wil mij daarom beperken tot de vaststelling dat vertrouwen in het algemeen geen lang leven beschoren is zonder **passend respect** voor de daarin besloten liggende **privacybelangen**. De wijze waarop daarmee wordt omgegaan **bepaalt** niet alleen de persoonlijke, maar ook de bestuurlijke omgangsvormen. Daarbij stel ik vast dat de fiscale wereld geen gesloten box is en dat er regelmatig **openbare congressen, seminars en samenkomsten worden gehouden** waarvoor ook Kamerleden – evenals **journalisten** – worden uitgenodigd. Dergelijke informele **contacten** kunnen voor de controlerende taak van de **parlementariër** als waardevolle ophaalpunten voor **informele informatie** fungeren.

Ik heb bij diverse gelegenheden bepleit de contacten tussen de politiek en de wetenschap – met respect voor elkaars specifieke verantwoordelijkheid – te versterken. Er wordt al lang geklaagd over de omstandigheid dat de Kamerleden over onvoldoende fiscale expertise beschikken om een adequate bijdrage te kunnen geven aan wet- en regelgeving en om daadwerkelijke controle te kunnen uitoefenen op de uitvoering. Deze moet structureel worden versterkt. Ook universiteiten dienen in beginsel bereid te zijn de gevraagde expertise te leveren.

3 Toegezegde beleidsvoornemens en hun gebrekkige concretisering

3.1 Sceptis als resultaat van te beperkt vertrouwen

In onderdeel 2.1 werd de stellige belofte vermeld dat lering zou worden getrokken uit de toeslagenaffaire en dat de wetgevende aandacht voor de uitvoerbaarheid, de menselijke maat en verbetering van de praktische rechtsbescherming zou worden versterkt. Het valt echter moeilijk de sceptis te onderdrukken over de mate waarin de Tweede Kamer als medewetgever de in de context van de toeslagenaffaire op hoge toon uitgesproken toezeggingen ook daadwerkelijk concretiseert. Bij de totstandkoming van het met de parlementaire ondervraging samenlopende Belastingpakket 2021 worden immers voorstellen ingediend die volstrekt niet sporen met de toegezegde intenties en die voedsel geven aan de indruk dat de meeste Kamerleden meer energie stoppen in hun (persoonlijke) partijpolitieke profilering dan dat zij bijdragen leveren aan een transparant, uitvoerbaar en zo eenvoudig mogelijk belastingstelsel. Ik zal hieronder met concrete voorbeelden uit het Belastingpakket 2021 de oorzaken van de opgeroepen sceptis toelichten.

3.2 De Baangerelateerde Investeringskorting (BIK)

Ondanks de felle kritiek van de Raad van State is door het Kabinet in het Belastingplan 2021 de zogenoemde 'Baangerelateerde Investeringskorting' opgenomen. Deze nieuwe tijdelijke investeringsfaciliteit is een gekunstelde kruising van een investeringsaftrek en een afdrachtsvermindering loonheffingen ter grootte van € 4 miljard, verdeeld over 2021 en 2022.

In het jaarlijkse Belastingplan behoren volgens ongeschreven parlementaire regels slechts maatregelen te worden opgenomen die bestaan uit noodzakelijke aanpassingen in de reeds geldende regelgeving. De BIK behoort daar niet toe. Dat deze desondanks in het Belastingplan wordt opgenomen heeft een politieke achtergrond. De inbouw in het Belastingplan 2021 heeft tot gevolg dat de parlementaire behandeling onder grote tijdsdruk wordt gezet, aangezien het Belastingplan op 1 januari van het nieuwe jaar in werking moet treden. Ook kan de Eerste Kamer geen wijzigingsvoorstellen aanbrenghen omdat zij het recht van amendement mist.

Op Prinsjesdag was het voorstel nog nauwelijks uitgewerkt. Dat gebeurde pas bij tweede nota van wijziging van het Belastingplan 2021. Ook waren de EU-rechtelijke inpassingsmogelijkheden onvoldoende onderzocht en daarom moest veiligheidshalve per novelle alsnog worden geregeld dat een deel van het voorstel mogelijk pas

in een later stadium, en dan met terugwerkende kracht tot 1 januari 2021, in werking zou treden. Bijkomend punt van wrevel was dat het inhoudelijke zwaarste argument, dat de beoogde effectiviteit zeer discutabel is, nauwelijks serieus werd genomen.

Op het zelfde moment dat in de parlementaire onderzaking steeds duidelijker werd dat de problemen met betrekking tot de toeslagen mede zijn veroorzaakt door communicatieproblemen tussen de twee betrokken uitvoerende ministeries (Financiën en Sociale Zaken en Werkgelegenheid) en als les werd getrokken dat dergelijke gedeelde uitvoeringstaken beter vermeden kunnen worden,⁸ werd in de BIK juist met stoom en kokend water een tijdelijk samenwerkingsverband tussen de Ministeries van Financiën en van Economische Zaken en Klimaat uit de grond gestampt.⁹ De BIK-aanvragen moeten langs elektronische weg – en volgens strikte BIK-verklaringsprocedures – in de loonheffingsfeer plaatsvinden. Ze kunnen echter pas vanaf 1 september 2021 worden ingediend, omdat de uitvoeringsorganisatie niet eerder operationeel is. Ook de loonstaten zijn nog niet op de BIK afgestemd. Voorts is de aanvraagprocedure omgeven door een cordon van nalevings- en sanctiebepalingen, terwijl de nieuwe regeling geen desinvesteringsregeling bevat.¹⁰ Dat zet de deur wagenwijd open voor oneigenlijk gebruik.

Ondanks al deze gesignaleerde tekortkomingen die de uitvoerbaarheid van de regeling sterk zullen belemmeren en voor de ondernemers gepaard gaan met storende onzekerheid, is het wetsvoorstel ongewijzigd aanvaard, met dien verstande dat de partijpolitieke profileringsdrang ervoor heeft gezorgd dat het MKB door aanpassing van de kortingspercentages een iets groter aandeel krijgt in de beschikbare middelen. Opvallende parallel met de introductie van de Awir is dat ook toen de advie-

zen van de Raad van State in de wind zijn geslagen. Dat heeft – zoals hierna nog zal blijken – tot een rampzalige uitvoering geleid.

3.3 De tariefdifferentiatie in de overdrachtsbelasting

Het onderzoeksbureau Dialogic komt in een tweetal beleidsonderzoeken, uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van Financiën, tot de conclusie dat de in het Belastingpakket 2021 opgenomen overstap van een tweetariefensysteem naar een drietariefensysteem in de overdrachtsbelasting niet wenselijk is. De verdergaande differentiatie is beperkt doeltreffend, zeer waarschijnlijk niet doelmatig, niet tot nauwelijks uitvoerbaar en leidt bovendien tot negatieve neveneffecten. Ook A. Rozendal komt in zijn beschouwing 'Alle seinen op rood voor een gedifferentieerd overdrachtsbelastingtarief' (*WFR* 2020/183) tot de overtuigende conclusie dat de voorgestelde tariefdifferentie (0% voor starters, 2% voor doorstromers en 8% voor de rest) beter niet kan worden ingevoerd. Daar komt bij dat de Belastingdienst steevast kreunend kenbaar maakt dat hij het maximum van zijn uitvoeringscapaciteit heeft bereikt. Bovendien blijkt uit de jurisprudentie dat het beduidend minder bewerkelijke, sinds 15 juni 2011 geldende, tweetariefensysteem (2% voor woningen en 6% voor de rest) al tot een beduidende toename van de uitvoeringcomplexiteit heeft geleid.

Ondanks alle contrasignalen heeft het wetsvoorstel, waaraan lopende de parlementaire behandeling ter wille van de tariefindeling nog extra vormvereisten en limieten moesten worden toegevoegd, op 1 januari 2021 kracht van wet gekregen. Alle ingebrachte bezwaren werden zonder steekhoudende argumentatie afgewimpeld. Ook hier blijkt, ondanks de andersluidende toezegging, dat uiteindelijk de politieke profileringsdrang toch zwaarder weegt dan het belang van de uitvoerbaarheid.

3.4 Vermogenstoets en verhoging van het heffingvrije vermogen

3.4.a Opvattingen omtrent de beleidsruimte

De POK wond er zich tijdens de ondervraging regelmatig over op dat de regels betreffende de toeslagtoekenning zo rigide en onbarmhartig werden toegepast. Alhoewel binnen de bewoordingen van de wet, of naar haar doel en strekking ervan, ruimte bestond voor een meer in de rechtvaardigheidsgevoelens passende wetsinterpretatie, werd bewust voor een afschrikwekkende en onrechtmatige hardheid in de wetstoepassing gekozen. Daarom spreekt de POK van een laakbare uitvoering. Zij constateert dat bij de uitvoering van de kinderopvangtoeslag de grondbeginselen van de rechtsstaat zijn geschonden.

8 In het rapport 'Ongekend onrecht' werd daarover met betrekking tot de beleidsverantwoordelijkheid voor de kinderopvangtoeslag opgemerkt: 'Al met al ontstaat een beeld van een cultuur van het afbakenen van deelverantwoordelijkheden, waarin uiteindelijk niemand voldoende leiderschap toont door de morele verantwoordelijkheid te nemen voor het geheel, met als doel de disproportionele aanpak te beëindigen.'

9 Ook voor de Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk werken beide ministeries samen. De aanvragen moeten digitaal worden ingediend bij de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland.

10 De kritiek hierop is ook in de Tweede en Eerste Kamer aan de orde geweest. Uiteindelijk is toegezegd dat in een leidraad wordt vastgelegd wanneer een desinvestering leidt tot terugbetaling van de BIK. De contouren daarvan zijn besproken in de Eerste Kamer. Uiteraard hoort een dergelijke bepaling in de wet thuis.

De vraag is of op dat moment de POK zich wel voldoende realiseerde dat met name door de inbouw van de inkomens- en vermogenstoets in de toeslagen de wetgever zeer bewust bepalingen in de toeslagtoekenning heeft ingebouwd die als apert onrechtvaardig worden ervaren, maar desalniettemin dwingend moeten worden toegepast. Samen met Arjan Lejour heb ik pogingen ondernomen deze schrijnende tekortkomingen onder de aandacht van de wetgever te brengen en af te wenden.¹¹ Zonder enig resultaat.

Het gevolg van de inkomens- en vermogenstoets is dat onvolkomenheden in de fiscale begrippen rechtstreeks doorwerken naar de toeslagen. Met die onvolkomenheden valt in de inkomstenbelasting veelal nog wel te leven. Maar doordat zij uitvergroten kunnen doorwerken in de toeslagen, zijn zij in die context niet acceptabel. In de brief van 15 mei 2018 van de Staatssecretaris van Financiën, gepubliceerd in *V-N* 2018/28.5, is evenwel als beleidslijn uitgedragen dat omwille van de eenvoud zo weinig mogelijk uitzonderingen worden gemaakt op het gehanteerde vermogensbegrip. Ik mag aannemen dat het parlement deze brief heeft gelezen. Bij toepassing van de vermogenstoets volgens de voor de huurtoeslag, zorgtoeslag en het kindgebonden budget geldende 'knock-out-methode' heeft dit tot gevolg dat bij een minimale overschrijding van de vermogensdrempel het volledige recht op de toeslag vervalt.

“De vermogenstoets kan kenbaar onbarmhartig uitpakken”

De daarbij relevante omstandigheden kunnen zelfs veroorzaakt zijn door het werkproces van de Belastingdienst waarop de belanghebbende zelf geen enkele invloed kan uitoefenen. Zo kan bijvoorbeeld door een kleine vertraging in de aanslagregeling op de peildatum om die reden het op de bankrekening gereserveerde bedrag ter grootte van het vermoedelijk verschuldigde bedrag tot het belastbare vermogen behoren. In de inkomstenbelasting kan dat de vermogensrendementsheffing iets verhogen.¹² Voor de toeslagen kan deze omstandigheid door de over-

schrijding van de vermogensdrempel echter funest zijn. Ondanks de rigide en onbarmhartige toepassingen heeft het parlement gezwegen.

3.4.b De gewraakte 'alles-of-niets'-benadering

Terecht is de POK van mening dat de 'alles-of-niets'-benadering in de toeslagen een grove inbreuk heeft gemaakt op het rechtsstatelijke principe dat optimaal recht moet worden gedaan aan de individuele situaties van mensen. Mét de POK ben ik van mening dat dit soort 'onbarmhartige' rechtsgevolgen mede een voedingsbodeme zijn voor de gerezen maatschappelijke verontwaardiging over het gebrek aan rechtsstatelijkheid in de uitvoering van toeslagen en dus vermeden moeten worden. Tegelijkertijd geldt echter dat de strenge vermogenstoets door de wetgever zeer bewust is 'ingebakken' in de geldende wetgeving en dus nog steeds onverkort wordt toegepast. De opvatting dat de toekenning van toeslagen bewust onderworpen is aan strenge regels kan nog worden versterkt door de stellige afwijzing door het Kabinet van het eerder door de Raad van State bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel-Awir gegeven advies de uitvoerbaarheid te versoepelen. De Raad stelde voor dat de Belastingdienst/Toeslagen in onvoorziene of schrijnende gevallen de mogelijkheid zou krijgen via de hardheidsclausule te kunnen afwijken van de standaardregels. De dienst moest in de ogen van het Kabinet echter vanwege de grote hoeveelheid uit te keren toeslagen als een machine gaan werken. Uitzonderingen zouden zorgen voor zand in de raderen. Het parlement stemde uiteindelijk in met een Awir zonder (algemene) hardheidsclausule. Daarmee is weliswaar niet gezegd dat de wetgever zodoende ook duidelijk voor een rigide toepassing van de in art. 26 Awir geregelde terugvorderingsregeling heeft gekozen, maar het markeert wel het spanningsveld.

Het voorgaande betekent dat de uitvoeringsfunctionaris door de toepassing van de inkomens- en vermogenstoets te negeren ter wille van de daarmee gepaarde hardheid, zou handelen in strijd met de wet. Hij zou daarmee zijn in de uitvoeringssfeer zeer relevant 'freies Ermessen' overschrijden. De handelingsruimte van de inspecteur is immers afgegrensd door de ruimte die de wet hem toekent.¹³ Daardoor kan de (onbevredigende) situatie ontstaan dat de inspecteur, en na beroep ook de belastingrechter, de sacrale woorden moet uitspreken 'lex dura, sed lex'. Daarmee wordt al vele eeuwen tot uitdrukking gebracht dat de wet in individuele gevallen soms hard

11 L.G.M. Stevens en A.M. Lejour, 'Vermogen als zelfstandige factor van draagkracht', *WFR* 2018/157.

12 Dat wordt veroorzaakt doordat belastingschulden (excl. erfbelasting) voor de vermogensrendementsheffing buiten beschouwing blijven, terwijl een voor de betaling daarvan op een bankrekening geplaatst bedrag wel tot het vermogen

behoort. De vertraagde betaling kan zodoende op de peildatum de heffingsgrondslag van de vermogensrendementsheffing verhogen.

13 Zie ook: M.A.C. van Elk, 'Freies Ermessen en andere professionele handelingsruimte voor de inspecteur', *WFR* 2020/194, p. 1324-1325.

kan uitpakken en kan schuren met het rechtsgevoel, maar dat in die gevallen desondanks de wet moet worden gevolgd. Soms kan een ruime interpretatie van de beginselen van behoorlijk bestuur wel de scherpe kantjes van het wetsvoorschrift wegslijpen, maar de marges zijn beperkt. En dat is de kern van het probleem.

Bij de toeslagen bestond ook nog op andere punten (de nog later aan te stippen '80/20'-regel en de 'opzet/grove schuld'-benadering) onzekerheid over de vraag hoever het freies Ermessen van de uitvoerder reikte. Daardoor was niet altijd duidelijk in hoeverre voldoende beleidsruimte beschikbaar was om tot een 'behoorlijke' beslissing te komen. Deze onzekerheid heeft in het rapport 'Ongekend onrecht' een cruciale rol gespeeld, die ook van belang is voor de professionele ruimte die aan de uitvoerende macht in algemene zin kan worden toegekend. Dit leerstuk van het freies Ermessen zal in onderdeel 4.3 nog nader aan de orde komen. De invulling daarvan bepaalt in hoge mate in hoeverre de Belastingdienst rechtsstatelijke kwaliteit kan leveren. De POK heeft in dit verband echter opgemerkt dat de gewraakte 'alles-of-niets'-benadering in het toepassingsgebied van de toeslagen niet rechtstreeks volgt uit de wet.

3.4.c *Opvatting POK over beleidsruimte in de toeslagensfeer*

Gelet op het cruciale belang van deze conclusie voor de kwalificatie van de rechtmatigheid van het uitvoeringsbeleid, neem ik de feitelijke vaststellingen van de POK over: Noch uit de wetsvoorstel, noch uit de parlementaire behandeling daarvan blijkt dat de wetgever bewust voor een "alles-of-niets"-benadering heeft willen kiezen. In 2009 vraagt de Belastingdienst/Toeslagen aan de landsadvocaat of zij de kinderopvangtoeslag op nihil mogen stellen als er geen eigen bijdrage is betaald. De landsadvocaat betoogt dat de kinderopvangtoeslag in die gevallen lager kan worden vastgesteld en dat in ieder afzonderlijk geval een individuele beoordeling moet volgen. Verder ziet hij ruimte voor een vorm van proportionele toekenning. De strikte "alles-of-niets" benadering, waarover de Belastingdienst/Toeslagen advies vroeg, ziet de landsadvocaat als "pleitbaar". De Belastingdienst/Toeslagen kiest vervolgens voor de strikte koers; in de optiek van de Belastingdienst/Toeslagen gaat het om frauderende ouders. De Belastingdienst/Toeslagen legt de koers aan de rechter voor. De Raad van State veroordeelt de gekozen koers niet. Daarin ziet de Belastingdienst/Toeslagen een legitimatie om door te gaan op de ingeslagen weg. Door de uitspraken verdwijnt de ruimte om binnen de bestaande wet en de jurisprudentie alsnog een andere koers te kiezen vrijwel geheel. De Belastingdienst/Toeslagen past de "alles-of-niets"-benadering vervolgens niet alleen toe bij het ontbreken van een eigen bijdrage, maar ook bij administratieve tekortkomingen. Ook dit wordt door de rechter niet veroordeeld. Het resultaat is dat

het evenredigheidsbeginsel door het samenspel van wet, uitvoering en jurisprudentie in de praktijk tot diep in 2019 van zijn betekenis wordt beroofd.' (betreft onderzoeksvraag 2a).

Pas met het verzamelbesluit Toeslagen voert het kabinet op 25 december 2019 de mogelijkheid in om de 'alles-of-niets'-aanpak om te vormen tot een proportionele benadering, waarmee een eind komt aan de 'alles-of-niets'-aanpak. Ook constateert de POK dat de desastreuze gevolgen van de '80/20'-regel (waardoor bewust het risico werd gelopen dat ten onrechte ouders om redenen van efficiency groepsgewijs aan een uiterst strenge controle werden onderworpen) en de 'opzet/grove schuld'-benadering (die inhoudt dat een persoonlijke terugbetalingsregeling werd afgewezen als het volgens de Belastingdienst aannemelijk was dat het ontstaan van de schuld te wijten was aan opzet of grove schuld) niet uit de wet voortvloeiden, maar een invulling van de eigen beleidsruimte vormden (onderzoeksvragen 2b en 2c).

3.4.d *Advies Zijlstra*

De POK is met betrekking tot de vaststelling van de beleidsruimte voor de Belastingdienst/Toeslagen betreffende de 'alles-of-niets'-benadering niet over één nacht ijs gegaan. Ter voorbereiding op de openbare verhooren heeft de commissie prof. mr. S.E. Zijlstra gevraagd een paper te schrijven over de jurisprudentie van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State inzake de zogeheten 'alles-of-niets'-benadering inzake terugvordering van kinderopvangtoeslag vanaf 2010 tot en met 23 oktober 2019, de datum van de uitspraak waarop de 'alles-of-niets'-benadering is verlaten. Dit paper is als bijlage in het rapport opgenomen. Zijlstra geeft in dat verband een treffende beschrijving van het dilemma bij de beoordeling van de gekozen beleidslijn. In zijn woorden: 'Omdat de belangrijkste elementen van de "alles-of-niets"-jurisprudentie in de ogen van de Afdeling dwingendrechtelijk uit de betrokken wetgeving voortvloeiden, kan op basis van de uitspraken niet anders geconcludeerd worden dan dat de juridische mogelijkheden voor de Belastingdienst/Toeslagen tot het voeren van een soepeler beleid, zo zij daartoe al behoefte zou hebben gevoeld, nagenoeg nihil waren. Maar omdat de Belastingdienst/Toeslagen geen belangrijk soepeler beleid ging hanteren, blijft het intussen speculeren hoe de Afdeling daarmee zou zijn omgegaan. Het is in ieder geval mogelijk gebleken dat de Afdeling in 2019 zelf een geheel andere invulling aan de wettelijke voorschriften is gaan geven; niet geheel ondenkbaar (maar in mijn ogen niet waarschijnlijk) is dat de Afdeling dat eerder was gaan doen als de Belastingdienst/Toeslagen het standpunt had ingenomen dat dat de juiste uitleg was. In dit verband is ook relevant dat in de nadagen van de "alles-of-niets"-jurisprudentie enkele - zij het bescheiden - openingen werden geboden.'

3.4.e *Opvatting Scheltema*

Kennelijk heeft een in mei 2019 verschenen artikel van de hand van M. Scheltema bij de nadere meningsvorming duidelijk gewicht in de schaal gelegd.¹⁴ Het artikel is een bewerking van een lezing die hij op 5 april 2019 ten overstaan van een publiek van onder andere verschillende leden van de Afdeling bestuursrechtspraak had gehouden. In die lezing en het daarop volgende artikel besteedde hij ook aandacht aan de jurisprudentie over de kinderopvangtoeslag. Hij merkte daarover op: 'Een beginsel in de Awb dat de burger aanspreekt is art. 3:4 lid 2 Awb. Het bepaalt dat de nadelige gevolgen van een besluit voor een burger niet onevenredig groot mogen zijn in verhouding tot de daarmee te dienen doelen. Er mag dus geen onevenredigheid bestaan tussen de nadelen voor de burger en de voordelen voor de overheid.' Hij licht dat toe met een praktijkvoorbeeld waarin alle bepalingen van de kinderopvangtoeslag zijn nageleefd, maar achteraf blijkt dat van de eigen bijdrage van € 1300 slechts € 1000 kan worden verantwoord. Om die reden wordt de hele toeslagsom van € 10.000 teruggevorderd. Scheltema acht dit resultaat niet meer aan de burger uit te leggen. Zijn oordeel is vernietigend: 'Het is dan een wanverhouding tussen het niet helemaal voldoen aan een voorschrift, en het terugvorderen van een zo hoog bedrag. Bovendien draagt de overheid zo bij tot het ontstaan van probleemschulden: dit grote bedrag terugbetalen betekent voor een weinig draagkrachtige burger de weg naar huisuitzetting en schuldsanering. Het vervelende is dat dit geen geïsoleerd geval is van wanverhouding tussen voor- en nadelen van een besluit. Lees maar eens in de rapporten van de Nationale ombudsman.'

3.4.f *Beëindiging van de 'alles-of-niets'-benadering*

Met betrekking tot de vraag welke verklaringen kunnen worden gegeven voor het terugkomen op eerdere jurisprudentie door de Raad van State in oktober 2019, geeft Zijlstra als antwoord '...dat beëindiging van de 'alles-of-niets'-jurisprudentie in 2019 blijkens de betrokken uitspraak ingegeven is door de zware, negatieve gevolgen voor de financiële positie van belanghebbenden, waarbij de Afdeling zich mede baseert op rapporten van de Nationale ombudsman en de WRR. Aangenomen mag worden dat kritiek in de literatuur en maatschappelijke en politieke onrust hierbij een rol hebben gespeeld, al kan ik niet inschatten hoe zwaar dat heeft gewogen.'

3.4.g *Beleidsruimte in toeslagensfeer blijft in Belastingpakket 2021 beperkt*

Hoe zeer ook in algemene zin de conclusie gerechtvaardigd is dat de gang van zaken rond de toeslagtoeken-

ning stuitend is, ligt de oorzaak van het aangerichte onrecht ten diepste in het falen van de wetgever. Die heeft onvoldoende ruimte geboden, althans niet duidelijk genoeg aangegeven dat er beleidsruimte bestaat voor een in een rechtsstaat passende behandeling. In dat verband acht ik het tegen de achtergrond van de stellige conclusie van de POK opmerkelijk dat in het tot het Belastingpakket 2021 behorende Wetsvoorstel verbetering uitvoerbaarheid toeslagen voorstellen worden uitgewerkt om in de toeslagdomein meer ruimte te geven aan de menselijke maat en de rechtsbescherming te verbeteren, terwijl daarbij geen melding wordt gemaakt van beleidsvoornemens om de hardheid van de inkomens- en vermogenstoets (althans 'knock-out-methode') in de vermogenstoets onmiddellijk af te zwakken.¹⁵

Met betrekking tot de vermogenstoets dient voorts te worden gewezen op de puur opportunistische beslissing van het kabinet in het Belastingpakket 2021 om de voor 2021 voorgestelde verhoging van het heffingvrije vermogen niet te laten doorwerken in de vermogenstoets. Om deze doorwerking te voorkomen wordt een gecompliceerde ombouw van de vermogenstoets doorgevoerd.¹⁶ Daartoe wordt een omvangrijke stroom van extra beschikkingen voor lief genomen. Het kabinet erkent dat deze ombouw een forse inspanning vraagt van de Belastingdienst, maar geeft een zwaarder gewicht aan de budgettaire consequenties. Eveneens wordt erin berust dat de nieuwe formulierenstroom voor de doorsnee burger echt niet meer te begrijpen is. Als puntje bij paaltje komt blijkt ook hier dat in de politieke afweging de uitvoerbaarheid en de inzichtelijkheid van het stelsel, ondanks de plechtige beloften dat die kenmerken in de toekomstige regelgeving zwaar zullen wegen, al snel het onderspit delven. Ook bij die gelegenheid wordt de 'gekende' hardheid van de vermogenstoets niet afgezwakt.

4 *Geloofwaardig belasting heffen*

4.1 *Recht als grondslag van statelijk gezag*

De POK constateert dat bij de uitvoering van de kinderopvangtoeslag de grondbeginselen van de rechtsstaat zijn geschonden. Deze constatering staat niet op zichzelf, maar spoort naar mijn mening met de meer algemene beleving dat de kwaliteit van de rechtsstaat in de

¹⁴ M. Scheltema, 'De responsieve rechtsstaat: het burgerperspectief', *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht*, 2019/24.

¹⁵ Zie L.G.M. Stevens en A.M. Lejour, 'Vermogen als zelfstandige factor van draagkracht', *WFR* 2018/157, voor de vraag of, en tot welke omvang, het bezit van vermogen bij de toeslagtoekenning een rol moet spelen.

¹⁶ Voor de meer gedetailleerde toelichting verwijs ik naar A.M. Lejour en L.G.M. Stevens, 'Herbezinning op toeslagensystematiek', *WFR* 2020/182.

hedendaagse samenleving afbrokkelt. In een rechtsstaat vormt het recht de grondslag van het statelijk gezag en wordt de uitoefening van dit gezag in al zijn verschijningsvormen onder de heerschappij van het recht geplaatst.¹⁷ Over de ontwikkeling van de rechtsstaat zijn bibliotheken volgeschreven.¹⁸ De karakteristieke kenmerken daarvan zijn dat 1) machtsuitoefening rust op een wettelijke grondslag, dat 2) de macht moet worden gespreid over verschillende instituties en dat 3) het statelijke handelen een voorzienbaar karakter moet hebben. Met andere woorden: de overheid moet stabiel en betrouwbaar zijn. Het statelijke gezag moet derhalve beschikken over voldoende draagvlak in de samenleving.

Toegespitst op de belastingheffing betekent dit dat een gezonde belastingmoraal een belangrijk kenmerk is van een geordende samenleving. De vormgeving van het belastingstelsel en de naleving daarvan zijn zodoende uitdrukking van het vertrouwen dat de burgers hebben in hun overheid. De fiscale naleving kan worden gezien als een belangrijke indicatie van de mate waarin het door de overheid gerepresenteerde gemeenschapsgevoel daadwerkelijk wordt beleefd. Dat vertrouwen geldt als bindmiddel van de samenleving. De vernietigende conclusies in het rapport 'Ongekend onrecht' zijn daarom ook zo pijnlijk. De toeslagaffaire kan zodoende wel een belangrijke signaalfunctie vervullen om duidelijk te maken dat het dringend noodzakelijk is om massief te investeren in het rechtsstatelijk functioneren van de overheid. In het onderdeel 3 is duidelijk gemaakt dat het Belastingpakket 2021 in dat verband een valse start heeft gemaakt. Het is belangrijk schoon schip te maken en nu eindelijk eens de spreekwoordelijk geworden 'rommelzolder van Wiebes' op te ruimen.

.....

“Rapport ‘Ongekend onrecht’ is duidelijk signaal”

.....

Diverse nogal ondoordachte en opportunistische doorgevoerde aanpassingen in ons belastingstelsel hebben de

geloofwaardigheid van ons belastingstelsel ernstige schade berokkend en dienen zo snel mogelijk te worden hersteld. Ik noem in dat verband de ontwikkelingen binnen de vermogensrendementsheffing, de scheefgroei en toenemende complexiteit in het eigenwoningregime, de voortwoekerende verstoringen van de concurrentieverhoudingen op de arbeidsmarkt door de fiscale faciliteiten voor zelfstandigen, de ingewikkelde en niet in het systeem passende inkomensafhankelijke heffingskortingen, de aansluitingsproblemen tussen de op draagkracht steunende inkomstenbelasting en de eveneens op draagkrachtbeginselen steunende toeslagen. Daar komt bij dat de belastingdrukverhouding tussen alleen- en tweeverdieners elk jaar schever wordt. Vooral de afbouw van de zogenoemde 'aanrechtssubsidie' is daarbij de grote boosdoener. Die dendert door totdat in 2023 het nulpunt wordt bereikt. Terwijl gezinnen met inkomsten uit vermogen zich gemakkelijk aan de nadelige consequenties van die maatregel kunnen onttrekken door het vermogensinkomen toe te rekenen aan de partner met het laagste inkomen, is die mogelijkheid doorgaans niet weggelegd voor de gezinnen met lage gezinsinkomens. Dit soort onevenwichtige effecten treften brede lagen van de bevolking en ondergraven de geloofwaardigheid van een stelsel dat heet een belasting naar draagkracht te zijn. Deze reeks van jammerklachten kan trouwens met diverse andere voorbeelden worden aangevuld.¹⁹

Maar niet alleen op het terrein van wetgeving moeten lessen worden getrokken. De toeslagaffaire heeft ons ook pijnlijk geconfronteerd met de tanende rechtsstatelijkheid in de uitvoerings sfeer. Het vertrouwen in uitvoerende overheidsdiensten heeft daardoor ernstige schade opgelopen. Door het afnemend vertrouwen in de overheid komt vervolgens ook de rechtspraak onder steeds grotere druk te staan. De teleurgestelde en steeds bozer wordende burger zoekt – vaak met overtrokken verwachtingen – steun bij de rechterlijke macht. Deze moet – gegeven het principe van de trias politica – vaak met gebonden handen oordelen over klachten die voortvloeien uit de als onrechtvaardig ervaren wetten. De rechter moet in veel gevallen de rechtzoekende burger echter met zijn grieven terugverwijzen naar 'de politiek' die daarvoor verantwoordelijk is. Daardoor dreigt de rechter in de ogen van de doorsnee burger te worden gezien als onderdeel van de inhagige overheidsbureaucratie, terwijl hij juist bij hem daartegen bescherming wilde komen zoeken. Hier ligt een belangrijke bron van de groeiende maatschappelijke frustratie over het overheidsbeleid.

17 M.C. Burkens, *Beginselen van de democratische rechtsstaat* (8e druk), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 41.

18 Ik heb daarover enkele grove lijnen geschetst in mijn opstel 'Versterking rechtsstatelijkheid uitvoering belastingheffing' in het liber amicorum *Formeel en formidabel, aangeboden aan R.E.C.M. Niessen*, (samengesteld onder redactie van G.T. K. Meussen en J.J. van de Broek, Sdu, Den Haag, 2018).

19 Zie uitgebreider: Leo Stevens en Arjan Lejour, *Geloofwaardig belasting heffen*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

4.2 Meer kwaliteit in de wetgeving

4.2.a Synthese tussen eenheid, legitimiteit en kwaliteit

De complexiteit van de samenleving en de dynamiek in de maatschappelijke ontwikkelingen stellen steeds hogere eisen aan de kwaliteit van wetgeving. De wetgever staat daarbij voor een lastige opgave. Hij moet zoeken naar een verantwoorde synthese tussen de eenheid, legitimiteit en kwaliteit van het openbaar bestuur. Hij moet daarbij letten op de uitvoerbaarheid van de wetgeving en tegelijkertijd de daarbij gewenste rechtsbescherming aan de burger bieden. Kern van een adequate rechtsbescherming is de burger het gevoel te geven dat hij desgewenst toegang heeft tot een ambtenaar die het aangedragen probleem serieus neemt en die zich niet gedraagt als een geautomatiseerd verlengstuk van het systeem.

De wetgever moet daarom ook de kaders stellen voor de inrichting van de procesgestuurde organisatiestructuur. Hij moet kritisch letten op een evenwichtige verdeling van de uitvoeringslasten tussen de overheid en de belastingplichtige burger.²⁰ Zijn taak is het, in samenwerking met de uitvoerende macht, een bijdrage te leveren aan het behoud en de versterking van de democratische rechtsstaat.²¹ Het rechtsgevoel van de burger mag niet door de gestroomlijnde grootschaligheid worden platgewalst of worden geschaad door niet adequate uitvoeringsprocedures, zoals in de toeslagaffaire zo jammerlijk is gebleken. Daarom is het bewaken van een adequate rechtsbescherming niet alleen een aangelegenheid van de rechterlijke macht, maar in eerste instantie een belangrijk aandachtspunt voor de wetgevende en vervolgens voor de uitvoerende macht.²² Ook dat is een les die getrokken kan worden uit het rapport 'Ongekend onrecht'. Werkprocessen moeten de toets van de rechtsstatelijke kritiek kunnen doorstaan.

De overheersende opvatting is dat de overheid onvoldoende aan die hoge kwaliteitseisen kan voldoen. Allerwege wordt geklaagd over gebrekkige wetgeving. Voor de uitvoerende macht is dit kwaliteitsverlies een taakverzwarende omstandigheid. Het beschadigt het zelfoplossende vermogen in de uitvoerings sfeer en compliceert de geschilbeslechting. Kwaliteitsverlies in wet-

geving is ook een belangrijke oorzaak van de oplopende werkdruk in de uitvoering- en handhavingssfeer.

4.2.b Tekortkomingen in het wetgevingsproces

Scheltema wees al decennia geleden expliciet op de matige kwaliteit van wetgeving die het beroep op de rechter versterkte.²³ Ook Van der Geld heeft in zijn oratie 'Zicht op fiscale wetgeving' reeds in rondborstige bewoordingen erover geklaagd, dat de fiscale wetgeving onvoldoende voldoet aan elementaire fiscaal-wetenschappelijke basisprincipes en de geldende normen voor deugdelijke wetgeving.²⁴ Gecomplieerdheid, (te) ver doorgevoerde detaillering en de slechte praktische toepasbaarheid zijn ingrediënten die leiden tot kwalitatief matige wetgeving. De matige kwaliteit vermindert de legitimatie van de wet en bemoeilijkt de wetsuitleg door uitvoerders en toezichhouders. Het leidt ertoe dat het reguliere proces van uitvoering stroever verloopt. Toezicht en handhaving versterken de behoefte aan rechterlijke interventie.

De klachten over de kwaliteit van wetgeving zijn echter in de loop van de tijd bepaald niet verminderd. Integendeel, wetgeving is onontkoombaar het resultaat van partijpolitieke compromissen, maar door de toenemende partijpolitieke versplintering is het steeds lastiger overeenstemming te bereiken over doel en strekking van de wet en dat vast te leggen in een eenduidige wettekst. Er zijn steeds meer partijen nodig om steun te krijgen voor een wetsvoorstel, waarbij tot behoud van de vaak wispelturige achterban bij de partijen de behoefte toeneemt een eigen(gereid) geluid te laten horen.

Een steeds terugkerende klacht is dat systeemaanpassingen structureel in veel te krap bemeten tijdschema's worden geperst. Pragmatische instrumentele wensenpakketten worden in de wet ingebouwd zonder dat zorgvuldig wordt getoetst of die passen binnen de structuur van de wet. Bovendien ontbreekt meestal de tijd voor een bredere nut-en-noodzaakdiscussie. De uitvoeringscomplicaties zijn door onvoldoende consultatie van de professionals binnen het werkveld vaak niet voorzien. Door de daardoor noodzakelijke reparatiemaatregelen krijgt de wetgeving steeds meer het karakter van 'wegwerp wetgeving'. Dat komt het gezag van (en respect voor) de wet bepaald niet ten goede, maakt de uitvoering gecompliceerder en stelt zwaardere eisen aan het toezicht daarop. Kortom, ondermaatse wetgeving veroorzaakt maatschappelijke schade.

20 De Belastingdienst moet er volgens de ombudsman voor zorgen dat de burger geen last heeft van de automatiseringsproblemen. Rapport Nationale ombudsman 11 augustus 2008, V-N 2008/41.3.

21 R.J. Hoekstra, 'Wetgeving en bestuur als onderdeel van de democratische rechtsstaat', in: *Wetgevingskunsten* (red. H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen en L.G.M. Stevens), Den Haag: Sdu Uitgevers 2010.

22 L.G.M. Stevens, 'Overspannen bestuur?', *WFR* 1999/6360.

23 M. Scheltema, *De verwachtingen voor de toekomst, in: De plaats van de Hoge Raad in het huidige staatsbestel*, Zwolle: Tjeenk Willink BV 1988, p. 346-347.

24 J.A.G. van der Geld, *Zicht op fiscale wetgeving*, Tilburg: Tilburg University Press 1991.

Ook op de recente ledenvergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap van 10 december 2020 over de kwaliteit van fiscale wet- en regelgeving passeerden al deze oorzaken van kwaliteitsverlies de revue.²⁵ J.J.M. Jansen stelt dat een langetermijnvisie ontbreekt en veel wetgevende capaciteit wordt opgeslokt door ad-hoc politieke compromissen die worden aangejaagd door de waan van de dag. Hij constateert dat de gestelde prioriteit voor vereenvoudiging een holle frase is. De uitvoeringstoets is zijns inziens te eenzijdig gericht op het perspectief van de Belastingdienst. W.J. Huijssoon wijst op het probleem dat de Belastingdienst er door capaciteitsproblemen steeds minder in slaagt de interne systemen van de Belastingdienst tijdig te laten aansluiten op regelgevende veranderingen. Anticiperend wetgeven raakt in de verdrukking. B.R. Zoetmulder ergert zich aan de Haagse stolp, bestaande uit politici in een ivoren toren die nooit met de voeten in de klei hebben gestaan en stelt in navolging van Kadija Arib, voorzitter van de Tweede Kamer, dat de Tweede Kamer haar collectieve geheugen verloren heeft doordat Kamerleden steeds korter deze functie vervullen, waardoor de inmiddels moeizaam opgebouwde ervaring steeds sneller verloren gaat. Hij signaleert bij de fractiewoordvoerders voorts een gebrek aan vak kennis. Gemeenschappelijke observatie is dat het dringend gewenst is meer te investeren in de fiscale expertise van het parlement. Voor verbetering van de kwaliteit van fiscale wetgeving zou het tienpuntenplan van Essers als leidraad kunnen dienen.²⁶

4.3 Meer kwaliteit in de uitvoering

4.3.a Verbetering werkcultuur uitvoerende ambtenaren

De duidelijke les van het toeslagendrama is dat bij de wetgever, naast de bovenvermelde tekortkomingen, vooral sprake is van een gebrek aan aandacht voor de uitvoerbaarheid. De kunst van het wetgeven is maatwerk te leveren waar dit voor de uitvoerbaarheid nodig is en te volstaan met open normen waar dit voor de uitvoeringsflexibiliteit gewenst is. Tegelijkertijd moet een massale procesmatige afwikkeling mogelijk worden gemaakt waar de doelmatige ordening van de samenleving

dat vereist. Er is al op gewezen dat de grootschaligheid en de aard van de belastingheffing van de Belastingdienst vragen dat hij een geautomatiseerde en gedigitaliseerde werkomgeving creëert. De daarmee gepaard gaande standaardisatie van werkprocessen impliceert evenwel het risico van een onpersoonlijk en vervreemdend systeem van uitvoering. De dienstleiding dient zich daarbij steeds bewust te zijn van haar zorgplicht. De efficiency van werkprocessen mag niet ten koste gaan van passende rechtsbescherming.

De leiding moet daarom tegelijkertijd een werkcultuur stimuleren waarin de uitvoerende ambtenaren zich niet gedragen als een geautomatiseerd verlengstuk van het systeem. Zij mogen zich niet slaafs of gemakzuchtig verschuilen achter de letter van de wet of – nog erger – achter ‘de’ computer. Voor behoud van de rechtsstatelijke kracht in de uitvoering is het nodig dat de uitvoerende ambtenaren vertrouwd zijn met het benutten van hun professionele ruimte en in staat zijn de wet naar haar strekking zinvol en oplossingsgericht uit te voeren. Door de sterke vergrijzing van de Belastingdienst, de ondoordachte vertrekregeling en de te laat op stoom gekomen werving van jong personeel is veel rechtsstatelijke expertise verloren gegaan.

De commissie-Donner constateert in haar rapport ‘Omzien in verwondering’ dat bij de uitvoering van de toeslagen het aantal goed ingevoerde juristen beperkt is. Zij kunnen, alleen al vanwege de werklust, slechts marginale invloed hebben binnen een werkomgeving van overwegend andersgeschoolde medewerkers. De bulk van het werk moet daarom worden verricht door medewerkers op een laag schaalniveau en door uitzendkrachten op basis van gedetailleerd vastgelegde werkinstructies, handleidingen en afvinklijsten zonder te beschikken over kennis omtrent de jurisprudentie.²⁷ De dienstleiding van de Belastingdienst mist volgens de commissie-Donner het institutionele vermogen om de tekortkomingen in de bestuurlijke processen te signaleren en te repareren. In het op 27 oktober 2020 door de VHMf georganiseerde webinar ‘Werken aan vertrouwen’ is ook de frustratie van behandelfunctionarissen in de aanslagregeling onderwerp van discussie geweest. Zij moeten hun handhavingstaak beperken tot gevallen die door de computer worden ‘uitgeworpen’, terwijl hun ‘timmermansoog’ ziet dat er veel meer probleempunten in de aangifte zitten. Bovendien is de tijd die zij aan ‘de uitvoering’ mogen besteden, genormeerd en beperkt.²⁸

²⁵ V.L. Meijerman, ‘Kwaliteit van wet- en regelgeving...alle ballen op de politiek? Verslag van de ledenvergadering’, WFR 2021/9

²⁶ Zie P. Essers, ‘Tien voorstellen ter verbetering van de kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces’, in: *Wetgevingskunsten (Bartel-bundel)*, Den Haag: Sdu 2010. Dit stappenplan heeft zijn actualiteitswaarde behouden en is integraal opgenomen in het rapport ‘Betrouwbaar belasten. Herstel van vertrouwen in het belasting- en toeslagenbeleid, van Arjen Siegmans, verbonden het Wetenschappelijk Instituut voor het CDA (november 2020).

²⁷ Omzien in verwondering, p. 64-66.

²⁸ Informatief, VHMf-webinar: Vragen en Opmerkingen beantwoord, december 2020.

4.3.b Ministeriële verantwoordelijkheid en freies Ermessen

Het belang van het freies Ermessen is in het voorgaande al diverse malen aangestipt. Het gaat daarbij om het rechtsstatelijke uitvoeringsideaal waarin evenwicht kan worden bereikt tussen een passende rechtsbedeling door de inspecteur op persoonsniveau en de handhaving van de eenheid van beleid op stelselniveau door de ambtelijke en politieke leiding van de Belastingdienst met de daaraan verbonden verantwoordelijkheid voor de werkprocessen die aan de belastingheffing ten grondslag liggen. Beide taken en belangen ondersteunen elkaar, maar stellen tegelijkertijd ook aan elkaar de uiterste grenzen. In het in juni 2020 door de Raad van State ongevraagd uitgebracht advies over de ministeriële verantwoordelijkheid wordt de zorg uitgesproken dat klassieke ambtelijke waarden als objectiviteit, onpartijdigheid en inhoudelijke deskundigheid steeds meer in het gedrang komen. Er is te weinig politieke ruimte voor ambtenaren om problemen goed te analyseren, opties en alternatieven te overwegen, en vervolgens tot een goed beargumenteerde beslissing te komen. Kritische reflectie, intern debat en tegenspraak worden te weinig gestimuleerd en soms zelfs ontmoedigd. Leidinggevende ambtenaren zijn vaak 'informatiemakelaars' die vooral inlichtingen verzamelen en doorgeven. Zij komen steeds minder tot een zelfstandige, op deskundigheid gebaseerde beoordeling.²⁹

De gelaagde verantwoordelijkheden kunnen in bijzondere gevallen tot schurende verhoudingen leiden. Dat was het geval in 1985 toen Henk Koning als Staatssecretaris van Financiën in een politieke rel verzeild raakte rond de televisiejournalist Wibo van der Linde die hij had geholpen met het verlagen van zijn aanslag. Dat werd als staatsrechtelijk overschrijdend gedrag gezien. In het later door Vermeend als Staatssecretaris van Financiën uitgevaardigde besluit van 21 juli 1995 (V-N 1995, blz. 2641) werd de bestuurlijke ruimte voor de uitvoerende ambtenaar ingedamd door de inspecteur als 'gemandateerde functionaris' in het hiërarchische gelid te zetten. Zijn freies Ermessen kwam opnieuw ter discussie in de Vinkenslag- en de rullingaffaire. En tot op de dag van vandaag is de afbakening tussen de bestuurlijke ruimte van de uitvoerende ambtenaar en de centrale sturing van de uitvoeringsprocessen nog steeds een herkenbaar spanningsveld.

Cynici onder ons betogen dat de afgescheiden verantwoordelijkheden al lang hiërarchisch zijn uitgehold en gecentraliseerd. Maar ik wil toch graag nog blijven vasthouden aan het rechtsstatelijke ideaal waarin de verstandige inspecteur zijn freies Ermessen zal koesteren,

maar dit wel zorgvuldig zal toetsen aan de inzichten die leven binnen zijn relevante professionele werkomgeving. Zijn werkwijze moet steunen op goed gemotiveerde overwegingen die de genomen beslissing rechtvaardigen en die de gewenste eenheid van beleid niet ondoordacht en onvoldoende onderbouwd doorkruisen. De concretisering van het freies Ermessen vraagt een hoge graad van professionaliteit die naar mijn mening ook door daarop afgestemde arbeidsverhoudingen moet worden ondersteund. De inspecteur – als rechtsbedeler in eerste lijn – behoort het recht toe te passen en te vormen zoals hij denkt dat een rechter dat in een beroepsprocedure ook zou doen. Hij dient zich bewust te zijn van zijn magistratelijke verantwoordelijkheid. Dat impliceert dat de Belastingdienst moet blijven investeren in de professionele kennis en vorming van zijn medewerkers en daar niet kortzichtig op moet bezuinigen.

4.3.c Samenhang met horizontaal toezicht

De overstap naar Horizontaal Toezicht in 2005 markeerde een belangrijke cultuuromslag.³⁰ Daarin wordt het naleven van fiscale regels bevorderd door de belastingplichtige meer vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid te geven. Het bouwen van een wederkerige vertrouwensrelatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige moet leiden tot verbetering van de dringend gewenste tax compliance. Deze aanpassing van het systeemtoezicht gaat uit van een andere attitude dan het traditioneel afvinken van alle posten in een aangifte en het regulier uitvoeren van arbeidsintensieve boekenonderzoeken. In die benadering past het niet alleen meer ruimte te geven aan de menselijke maat, maar ook te kiezen voor een servicegerichte attitude, simpelweg door te opereren binnen een empathische ambtsvervulling. Ook is in dat perspectief de behoefte versterkt om meer ruimte te kunnen bieden aan het vertrouwde freies Ermessen, wat tegenwoordig 'professionele ruimte' is gaan heten. Tot deze professionele ruimte behoort ook de mogelijkheid van de ambtenaar zich te bekommeren om tekortkomingen in de werkprocessen die schade berokkenen aan de rechtsstatelijke kwaliteit. In die gevallen dient de dienstleiding de gesignaleerde tekortkomingen serieus te nemen en deze niet louter op grond van efficiencyoverwegingen weg te wuiven. Als dat vermogen in de dienst levend was gehouden, had de toeslagaffaire niet zulke dramatische omvang aangenomen.

In de bestaande ambtelijke cultuur wordt een oplossingsgerichte instelling door de professionele ruimte te benutten veelal als riskanter ervaren dan gewoonweg vast te stellen dat 'keurig' binnen de instructies is gehandeld. Ook de dienstleiding pleegt vooral oog te hebben voor de

²⁹ Raad van State, 15 juni 2020, Bijlage Kamerstukken II 2019/20, 35300, nr. 78.

³⁰ R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', TFO 2009-101, paragraaf 4.

eigen procesmatige uitgevoerde taakopdracht. Standaardisatie daarvan bevordert de efficiency, maar is ook vaak de oorzaak van problemen. De geautomatiseerde afwikkeling van werkprocessen dwingt mensen immers in standaardmodellen die voorbijgaan aan hun eigen bijzondere situatie. Bureaucratische regels gaan hun eigen weg en kunnen daardoor zodanig verstikkend werken dat het echte recht in de verdrukking komt. Ontsporingen kunnen dan beter door een helpende, dan een terechtwijzende hand worden opgelost. De Belastingdienst zou er goed aan doen interventieteams in het leven te roepen die op basis van interne of externe signalen worden ingezet om volstrekt vastgelopen gevallen, die in allerlei uitvoerende overheidsdiensten een opeenstapeling van problemen en kosten veroorzaken, weer vlot te trekken. In dat verband kan lering worden getrokken uit de ervaringen van de relatief onbekende 'stella-teams' die proberen dergelijke zaken op te lossen.³¹

4.3.d Professionele ruimte

In het webinar 'Bouwen aan vertrouwen'³² is diverse malen de wens op tafel gekomen dat de uitvoerende ambtenaar meer professionele ruimte krijgt. Natuurlijk kan niet iedere ambtenaar zijn eigen beleidsregels ontwikkelen en moet op stelselniveau eenheid van beleid worden gerealiseerd. Daarmee blijft onverkort het uitgangspunt overeind dat de wet de beleidsruimte bepaalt. Maar dit neemt niet weg dat in individuele gevallen de situatie kan ontstaan dat in het concrete geval aangepaste rechtstoepassing gewenst kan zijn. De professionaliteit van de ambtenaar brengt dan mee dat hij de verantwoording neemt in dit individuele geval naar de bedoelingen van de wetgever te handelen. De algemene beginselen van behoorlijk bestuur geven daarvoor de ruimte. In dat kader is met name ook gewezen op het belang van het proportionaliteitsbeginsel. Bij die gelegenheid is gebleken dat ook de dienstleiding het belang van voldoende professionele ruimte onderschrijft en ondersteunt. Dat opent perspectief op herstel van rechtsstatelijk functioneren.

4.3.e Gebrek aan affiniteit met de werkvloer

In de zoektocht naar de oorzaak van de ontsporing van de rechtsstatelijkheid in de uitvoering heb ik er geen misverstand over laten bestaan dat de problemen binnen de Belastingdienst in belangrijke mate (mede) te wijten zijn aan de omstandigheid dat de leidinggevendenden te weinig affiniteit hebben met het kennis- en inlevingsvermogen dat uitvoeringsfunctionarissen dagelijks aan de dag moeten leggen. Dat geldt des te sterker naarmate de wetsinterpretatie minder eenduidig is.

Topambtenaren voor de uitvoeringsorganisaties worden doorgaans door de Algemene Bestuurdienst (ABD) geselecteerd op basis van hun algemene leidinggevende capaciteit en veelal niet op de specifieke inhoudskundigheid van de ambtenaren in het dienstvak waaraan zij leiding gaan geven. Multifunctionele inzetbaarheid is blijkens de ABD-visie een belangrijk selectie criterium. Langdurige aanstellingen passen vanwege de grote roulatiegraad daardoor minder in het gevoerde benoemingsbeleid.

Er kunnen diverse ondersteunende argumenten voor dat benoemingsbeleid worden aangedragen, maar naar mijn mening is het voor uitvoerende diensten, waarin de deskundigheid van de ambtenaren in hoge mate de kwaliteit van de uitvoeringsprocessen bepaalt, wenselijk bij de selectie van de leidinggevendenden nadrukkelijker rekening te houden met het karakter van de dienstverlening. Onvoldoende vakgerichte expertise en gebrek aan affiniteit met de werkvloer doen afbreuk aan het gewenste bezielend en gezaghebbend leiderschap. Leidinggevendenden moeten vertrouwd zijn met de dilemma's die in de wetstoepassing besloten liggen. Zij hoeven uiteraard niet te beschikken over een gedetailleerde kennis van de fiscale wetgeving, maar moeten wel – naast een behoorlijk overzicht over de effectiviteit en efficiency van de werkprocessen – in staat zijn zich een gefundeerd oordeel te vormen over de inhoudelijke kwaliteit ervan. Bovendien is ongewenst dat de door de ABD gehanteerde selectiecriteria de doorstromingsmogelijkheden binnen de eigen dienst belemmeren. Er ontstaat een optimale situatie als managers en inhoudskundigen geen gesegmenteerde groeperingen zijn, maar zich ervan bewust zijn dat ze een gezamenlijke verantwoordelijkheid dragen voor het deugdelijk functioneren van de Belastingdienst. En daaraan heeft het de afgelopen periode ontbroken.

4.4 Meer kwaliteit in de rechterlijke macht

4.4.a Rechtsbescherming in de trias politica

In de toeslagaffaire wijst de POK ook op de rol van de Afdeling rechtspraak van de Raad van State. Zij heeft met de gewenste prudente terughoudendheid haar verbazing erover uitgesproken dat deze bestuursrechter zo lang de spijkerharde wetsuitleg van Belastingdienst/Toeslagen heeft bevestigd, maar in de periode waarin de media steeds meer vragen opriepen over de toepassingspraktijk de Afdeling plotseling is 'omgegaan' naar een meer proportionele wetsuitleg.

In haar uitspraken van 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3535-6, heeft zij de jurisprudentiële bakens verzet. Soms is zo'n aanpassing door de gewijzigde omstandigheden onontkoombaar en voert de hoogste rechter zo mogelijk geleidelijke bijstellingen door. In dit geval kwam de wijziging van de vaste juris-

³¹ Informatief, *VHMF-webinar: Vragen en Opmerkingen beantwoord*, p. 26, december 2020.

³² *Wilma van Hoeflaken, 'Verslag van het VHMF-webinar Bouwen aan vertrouwen'*, *WFR* 2020/206.

prudentiële lijn als een donderslag bij heldere hemel. De voor deze omwenteling geleverde onderbouwing en de keuze van het omslagmoment heb ik al bij de bespreking van het eindrapport van de commissie-Donner 'weinig overtuigend' genoemd.³³

De trias politica moet in gezamenlijk verband het maatschappelijke vertrouwen in, en de geloofwaardigheid van, de overheid in stand houden en zo nodig versterken. Daarvoor is nodig dat de wetgever meer rekening houdt met de uitvoerbaarheid van zijn regelgeving, een betere balans zoekt tussen rechtsbeginselen en beleidsdoelstellingen om processen van maatschappelijke scheefgroei terug te dringen en dat hij de evidente geloofwaardigheidstekorten in de wetgeving zo snel mogelijk herstelt. De uitvoerder heeft op zijn beurt tot taak deze regels op een ordentelijke wijze (rechtsstatelijk) uit te voeren. De efficiency van werkprocessen mag niet ten koste gaan van passende rechtsbescherming. In onderdeel 4.3 is betoogd dat de Belastingdienst ter versterking van de rechtsstatelijkheid een werkcultuur moet stimuleren waarin de uitvoerende ambtenaren de ruimte krijgen voor een professioneel empathische uitvoering van de wet. De onafhankelijke rechterlijke macht heeft daarbij de ultieme taak de samenleving te behoeden voor een overtrokken machtsstaat. Kees Schuyt zegt daarover: 'De structurele instituties van de democratie en de culturele condities versterken de weerbaarheid van de rechtsstaat waarin de politieke machthebbers gebonden zijn aan het recht.'³⁴

4.4.b Gecontroleerde zwaarmacht

Soms is nodig dat de Belastingdienst, die deel uitmaakt van de zwaarmacht van de overheid, voor een adequate vervulling van zijn handhavingsfunctie beschikt over een afgeschermd beleidsruimte. In dat kader kan het ter wille van de noodzakelijke bescherming van de rechtsstaat nodig zijn te werken met blockchaingestuurde risicoanalyses en geavanceerde controle- en opsporingsstrategieën. Door de toenemende druk om vooral te letten op de efficiency van de 'bedrijfsprocessen' neemt de verleiding toe een werkwijze te ontwikkelen die, zoals ook de toeslagenaffaire leert, uitgaat van een niet onafhankelijk getoetste vooringenomen verdenking van frauduleus gedrag. Dit kan rampzalige gevolgen hebben. Daarom is het uitermate belangrijk dat daarbij de geest van de rechtsstaat wordt gerespecteerd. Ook moet worden voorkomen dat door een eenzijdige bescherming van het overheidsbelang individuele belastingplichtigen verstrikt raken in een zich steeds verder digitaliserende

overheidsbureaucratie. Een onbegrepen mysterieus vinkje op onjuiste wijze aangeklikt, kan hen in een doolhof van vragen zuigen waarmee ze geen raad meer weten. Of erger, het onjuiste klikje kan – volstrekt onbedoeld – disproportionele uitvoeringstechnische, maatschappelijke en zelfs strafrechtelijke effecten oproepen.

Het bepalen van de beleidsmatig en uitvoeringstechnisch noodzakelijk geachte afgeschermd ruimte is echter een precare aangelegenheid. Zo verkeert de belastingplichtige die zich wil beroepen op het gelijkheidsbeginsel in de nagenoeg onmogelijke situatie aannemelijk te moeten maken dat hem een begunstigende behandeling wordt onthouden die een meerderheid van personen in een met hem vergelijkbare groep wel krijgt. Wie als zwartspaarder wordt aangemerkt op basis van kennisbronnen die de Belastingdienst niet wil prijsgeven, bijvoorbeeld omdat het verkregen of gekochte buitenlandse bankgegevens betreft, kan er belang bij hebben precies te weten van wie de informatie afkomstig is en hoe de verdenking tot stand is gekomen.

“Onafhankelijk toezicht op rechtsstatelijk functioneren Belastingdienst gewenst”

De Hoge Raad heeft op 17 augustus 2018 in een reeks arresten beslist dat de belastingheffer in zijn algemeenheid inzicht moet geven in alle stukken die van belang zijn voor de beslechting van een geschil.³⁵ Magistraal gedrag is daarbij de basis van een vitale rechtsstaat. De rechtsstatelijkheid komt immers in gevaar wanneer de belastingbetaler de juistheid van een aanslag zou moeten bestrijden tegenover een belastingheffer die zich beroept op informatie die hij niet wil prijsgeven. De gemakzuchtige stelling dat de juistheid van de beslissing steunt op de correcte toepassing van de onderliggende digitale besluitvormingsmodule en 'dus' correct is, doet onvoldoende recht aan de eisen van rechtsstatelijkheid. Er moet evenwicht bestaan tussen de ernst van het vermoeden van fraude of oneigenlijk gebruik en de bescherming van het belang van de bona fide belastingplichtigen dat iedereen zijn gerechtvaardigd deel betaalt. Juist in de symmetrie van de belangenafweging moet de rechtsstatelijkheid tot haar recht komen en is

³³ WFR 2020/76, p. 503.

³⁴ Kees Schuyt, *De bindingskracht van de democratische rechtsstaat, opgenomen in Rechtsorde en Bestuur, liber amicorum aangeboden aan Piet Hein Donner, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 19.*

³⁵ In dit kader verdient in het bijzonder vermelding HR 17 augustus 2018, V-N 2018/42.18, over de bij de WOZ-waardering toegepaste grondstaffels.

het gewenst de vereiste zorgvuldigheid in de rechtsbedeling te borgen. Het organiseren van onafhankelijk toezicht op het rechtsstatelijk functioneren van de Belastingdienst als tegenwicht tegen de machtsconcentratie bij de ambtelijke top van vitale diensten binnen de overheid, zie ik als een waardevolle rechtsstatelijke versterking. Dat geldt vooral op terreinen waarop een beoordeling van gemaakte beleidskeuzen moeilijk publiekelijk is te controleren.

4.4.c Ongewenste verkokering

De kwaliteit van de rechtspraak is gediend met een goed gestroomlijnde organisatiestructuur en efficiënte werkprocessen.³⁶ In zijn afscheidsrede als president van de Hoge Raad benadrukt Maarten Feteris het belang van de rechtseenheid en rechtsvorming als gezamenlijke verantwoordelijkheid van de hoogste rechters.³⁷ Om verkokering in de rechtspraak tegen te gaan is het gewenst dat de Hoge Raad met algemeen geformuleerde rechtsvormende beslissingen de beoordelingskaders geeft die rechters in acht moeten nemen. Daartoe is het onderhouden van de contacten met rechtbanken en gerechtshoven geïntensiveerd om een goed en actueel zicht te hebben op de grote en kleine juridische kwesties waarvoor een duidelijke uitspraak van de Hoge Raad voor de praktijk behulpzaam is. Dat bevordert ook de wenselijkheid van een breed gedragen rechtseenheid.

Op het terrein van het bestuursrecht kenden we tot voor kort op nationaal niveau echter niet één, maar zes 'hoogste' bestuursrechters.³⁸ Dat verhoogt het risico van verkokering. Van Ettehoven heeft de kat de bel aangebonden door te bepleiten over te stappen op het 'one-peak'-model.³⁹ Feteris heeft in diplomatieke bewoordingen aangegeven dat het geïntroduceerde rechtseenheidsoverleg weliswaar een adequaat instrument is om verkokering tegen te gaan, maar onderschrijft dat uiteindelijk de beste oplossing is één hooggerechtshof aan te wijzen voor het gehele bestuursrecht.⁴⁰ Mijn voorkeur heeft het dat de wetgever die theoretisch be-

tere optie zo snel mogelijk tot stand brengt en de rechtsgangen in het bestuursrecht uniformiert. Mogelijk zou de Afdeling onder invloed van de op de rechtseenheid gerichte 'vreemde ogen' al eerder op zijn strenge koers zijn teruggekomen. Dit neemt echter niet weg dat, zoals de jurisprudentie over de vermogensrendementsheffing leert, ongeloofwaardige, maar bewust bedoelde wetgeving de rechterlijke macht maatschappelijk toch in verlegenheid kan brengen, waardoor deze niet de bescherming tegen rechtstekorten kan bieden die de rechtsstaat beoogt. Maar dat moet de wetgever zich aantrekken.

5 Conclusie

Het rapport 'Ongekend onrecht' markeert een dieptepunt in de rechtsstatelijke naoorlogse periode. De gesignaleerde tekortkomingen betreffen niet alleen de toeslagen, maar raken ook de andere uitvoeringsprocessen van de Belastingdienst (alsmede die van andere overheidsdiensten). De bevindingen hebben een schokgolf van verontwaardiging veroorzaakt in brede lagen van de bevolking. Wetgeving, uitvoering en rechtspraak staan nog te trillen op hun fundamenten.

In deze beschouwing is gezocht naar institutionele en bestuurlijke aanpassingen die mogelijkerwijs een eerste stap kunnen vormen op weg naar de wederopbouw van een deugdelijk belastingstelsel. Dat houdt in dat de bij de wetgeving betrokken actoren afstand moeten nemen van (partij)politieke profileringsbelangen, maar zich gaan inzetten om een geloofwaardig belastingstelsel te creëren, waarin vooral wordt gelet op eerlijke, efficiënte, effectieve en eenvoudige wetgeving. Daarbij heeft de toeslagaffaire geleerd dat de uitvoerbaarheid van de regels en de menselijke maat nimmer uit het oog mogen worden verloren. De rechtsstatelijkheid moet ook in alle opzichten in de uitvoering de bepalende factor zijn. Belangrijk is dat de Belastingdienst de ruimte wordt gegund om zijn heffingstaken op stelselniveau rechtmatig en doelmatig te kunnen verrichten. Zijn medewerkers moeten de professionele ruimte krijgen om op persoonsniveau de wet te transformeren in recht. Ten slotte is van belang dat de rechterlijke macht in het gezamenlijk verband van de trias politica de rechtsbescherming van de burger blijft bewaken door de machtsuitoefening van de staat consequent te toetsen aan de beginselen van de rechtsstaat.

³⁶ Ik heb dit eerder uitgewerkt in mijn artikel 'Behoeft aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden', WFR 2018/236.

³⁷ M.W.C. Feteris, 'Rechtseenheid en rechtsvorming van hoogste rechters', *Nederlands Juristenblad* 13 november 2020, afl. 39.

³⁸ De bedoelde Hoogste rechters zijn: Hoge Raad (belastingkamer), de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, de Centrale Raad van Beroep, het College van Beroep voor het bedrijfsleven, het College van Beroep voor het Hoger Onderwijs en het Hof Arnhem-Leeuwarden als hoogste rechter voor bestuurlijke verkeersboeten.

³⁹ Bart Jan van Ettehoven, 'One peak or twin peaks?', *NJB* 2013/10, p. 596-603.

⁴⁰ Zie Bart van Lierop, 'Het komen en gaan van het wetsvoorstel Organisatie hoogste bestuursrechtspraak', *NJB* 10 januari

2017. Ook: M.W.C. Feteris en J. Silvis, 'Rechtseenheid en rechtsvorming als gezamenlijke verantwoordelijkheid van hoogste rechters', in: *Rechtsorde en bestuur (Piet Hein Donner-bundel onder redactie van B.J. van Ettehoven e.a.)*, Boom Juridische uitgevers 2018.