

Inspectietoezicht op de Belastingdienst in internationaal perspectief*

Pieter Welp & Meike Bokhorst

Het kabinet heeft besloten een rijksinspectie op te richten met als taak toezicht te houden op de kwaliteit en de rechtsstatelijkheid van de publieke dienstverlening van de Belastingdienst. Aanleiding hiervoor zijn de al jaren voortdurende hardnekkige problemen rond de Belastingdienst (organisatie, aansturing, ICT, personeel) en meer recentelijk de crisis rond de kinderopvangtoeslag. Nederland is niet het eerste en straks ook niet het enige land met een speciale toezichthouder op de belastingdienst en die zich richt op rechtsbescherming van belastingplichtigen en de kwaliteit van de dienstverlening. In dit artikel stellen we ons de vraag hoe de instelling van de nieuwe Nederlandse inspectie zich verhoudt tot de situatie in verschillende buitenlandse landen en onderzoeken we welke dilemma's en beleidsvragen deze opwerpen. We constateren dat Nederland met deze nieuwe inspectie aansluit bij de situatie in verschillende buitenlandse landen. Wat betreft de verhouding tot en samenwerkingsrelatie met de Nationale Ombudsman, de borging van de onafhankelijke en onpartijdige uitoefening van het inspectietoezicht en het toenemende belang van een Handvest van de rechten van belastingplichtigen resteren in vergelijkende zin een paar belangrijke beleidsvragen.

1. Inleiding

Het heffen van belastingen en het verstrekken van uitkeringen zijn cruciale activiteiten van centrale overheden wereldwijd. Voor het innen van belastingen en het controleren van uitkeringen hebben de daarbij betrokken overheidsdiensten meestal verregaande bevoegdheden, die diep ingrijpen op de (eigendoms)rechten en vrijheden van burgers. Deze bevoegdheden zijn dan ook met waarborgen omkleed en er is sprake van geïnstitutionaliseerde rechtsbescherming voor belastingplichtigen. Elk belastingstelsel is uiteraard net anders ingericht en georganiseerd en ingebed in een specifieke historische en politiek-bestuurlijke context. Dat geldt ook voor de institutionele arrangementen voor de bescherming van de rechten van belastingplichtigen. Het Nederlandse kabinet heeft in dat kader onlangs besloten een rijksinspectie op te richten, met als taak toezicht te houden op de *publieke dienstverlening en de rechtsstatelijkheid* van de uitvoering in

* Drs. P. Welp is senior wetenschappelijk onderzoeker en strategisch adviseur Wetenschapsagenda Toezicht bij Bureau Inspectieraad. Dr. A.M. Bokhorst is senior onderzoeker bij de Universiteit Utrecht en senior wetenschappelijk medewerker bij de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid. Dit artikel komt voort uit een notitie die medio 2020 is opgesteld voor de drie externe deskundigen die advies uitbrachten over extern toezicht op de Belastingdienst. Zie Van Erp et al., 2020.

de domeinen belastingen, toeslagen en douane (Vijlbrief & Van Huffelen, 2020b). Het kabinet sluit daarmee aan bij het advies *Toezicht als tegenkracht*, dat in opdracht van de staatssecretarissen van Financiën is opgesteld (Van Erp, Bos & Hemels, 2020). Een belangrijke conclusie van dit advies is dat er voldoende *checks and balances* rond de recht- en doelmatigheid van de Belastingdienst zijn, maar het perspectief van burgers en bedrijven beter kan worden geborgd, en dat de Belastingdienst op dit punt een toezichthouder verdient.

Nederland is, zoals gezegd, niet het eerste en straks ook niet het enige land dat een toezichthouder op een belastingdienst heeft. De centrale vraag in dit artikel is hoe de instelling van deze nieuwe Nederlandse inspectie Belastingdienst¹ – vanuit het perspectief van burgers en bedrijven specifiek gericht op de rechtsstatelijkheid en kwaliteit van de dienstverlening – zich verhoudt tot de situatie in verschillende buitenlandse landen. Op basis daarvan laten we zien welke (aanvullende) beleidsvraagstukken zo'n blik over de grens opwerpt voor de Nederlandse constellatie. Bijvoorbeeld ten aanzien van de verhouding van de nieuwe inspectie tot andere institutionele voorzieningen, de specifieke taakopdracht en positionering van het inspectietoezicht en eventuele aanvullende waarborgen voor de rechtsstatelijkheid en kwaliteit van de dienstverlening.

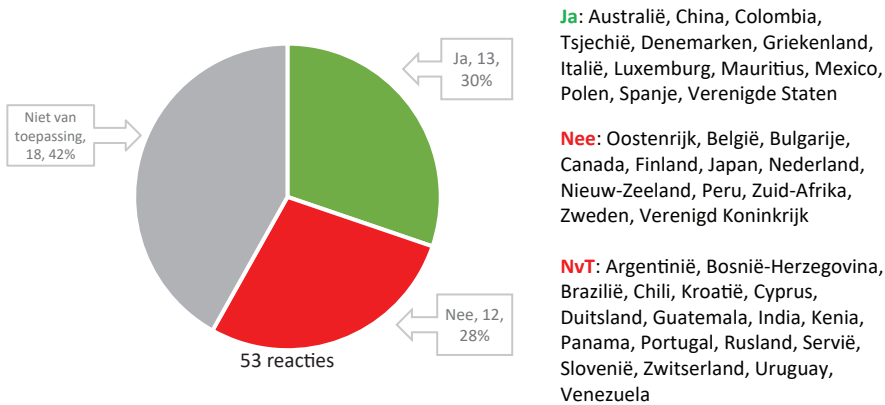
Om de Nederlandse situatie in een globaal internationaal perspectief te plaatsen, beschrijven we in de volgende paragraaf ter illustratie de resultaten van een jaarlijkse internationaal vergelijkende enquête naar de institutionele waarborgen ter bescherming van belastingplichtigen in verschillende landen. Daarna schetsen we ter verdieping daarvan de institutionele waarborgen in drie referentielanden. Vervolgens zetten we de Nederlandse situatie i.o. af tegen deze internationale blik. Op basis daarvan formuleren we tot slot een drietal beleidsvragen die wij relevant achten voor de verdere institutionalisering van de rechtsbescherming van belastingplichtigen en de kwaliteit van de dienstverlening door de Belastingdienst.

Institutionele voorzieningen rechtsbescherming belastingplichtigen in internationaal perspectief

Het gezaghebbende International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) publiceert jaarlijks op basis van internationaal vergelijkend landenonderzoek *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights*.² Een van de onderzoeksresultaten is informatie over institutionele voorzieningen voor de bescherming van rechten van belastingplichtigen in een groot aantal landen wereldwijd. De IBFD kijkt daarbij concreet naar twee institutionele voorzieningen: (1) een belasting raads- of ombudsman en (2) een Handvest van de rechten van belastingplichtigen. We vatten de bevindingen

- 1 De Belastingdienst wordt opgesplitst in de dienstonderdelen Belastingen, Toeslagen en Douane. We gebruiken in dit artikel gemakshalve nog de benaming Belastingdienst voor alle drie de dienstonderdelen en inspectie Belastingen, omdat de nieuwe inspectiedienst zich op alle drie de domeinen zal richten.
- 2 De resultaten in dit jaarboek zijn gebaseerd op landenrapportages, opgesteld door expertgroepen uit de verschillende landen, zie www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights.

Figuur 1 Kan de ombudsman interveniëren in een lopend conflict tussen een belastingplichtige en de belastingdienst (voorafgaand aan de juridische rechtsgang)? Bron: IBFD 2020, p. 155, bewerking auteurs.



gen over het verslagjaar 2019 hier kort samen om de Nederlandse internationale positie te duiden.

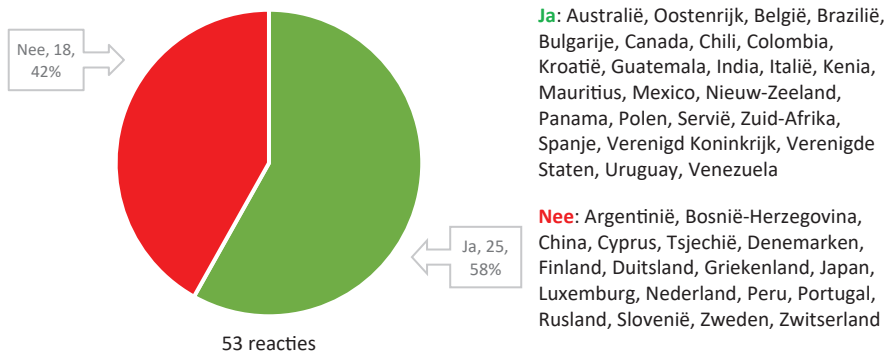
- *Belasting raads- of ombudsman*

Het IBFD inventariseert jaarlijks of er ter bescherming van de rechten van belastingbetalers een ‘taxpayer advocate or ombudsman [is] established to scrutinize the operations of the tax authority, handle specific complaints and intervene in appropriate cases’ (IBFD 2020, p. 153). Op basis van hun onderzoek over 2019 rapporteert het IBFD dat 56% (24) van de 53 in de studie betrokken landen zo’n specifieke belasting raads- of ombudsman heeft. Wat opvalt is dat Nederland ook tot die 24 landen wordt gerekend (IBFD 2020, p. 154). De Nederlandse (algemene) Nationale Ombudsman kan inderdaad klachten over de Belastingdienst behandelen. Tegelijkertijd is de Nederlandse Nationale Ombudsman geen speciale Belasting Ombudsman zoals in diverse andere landen. Dat blijkt ook uit de resultaten op de vraag of die ombudsman ook kan interveniëren in een conflict tussen een belastingdienst en een belastingplichtige. Het antwoord daarop in het IBFD-rapport voor de Nederlandse situatie is ontkennend (IBFD 2020, p. 155). In 13 (30%) van de onderzochte landen kan zo’n fiscale raadsman/ombudsman echter wel degelijk interveniëren in een conflict tussen de belastingdienst en een belastingplichtige – zie figuur 1 voor de landen waar dat het geval is. Voor de Nederlandse situatie roept dat in ieder geval de vraag op of het de bedoeling is of de nieuwe inspectie Belastingen wel kan interveniëren in een lopend conflict.

- *Handvest Belastingplichtigen – Taxpayer Bill of Rights*

Een tweede institutionele voorziening waar de IBFD over rapporteert, is de aanwezigheid van een Handvest waarin de rechten van belastingplichtigen zijn vast-

Figuur 2 Is er een handvest rechten van belastingplichtigen (*taxpayers' bill of rights*)? Bron: IBFD 2020, p. 152, bewerking auteurs.



gelegd. Meestal krijgt dit de vorm van een zogenaamde Taxpayer Bill of Rights. Zo'n Handvest verwoordt op een beknopte en laagdrempelige manier de rechten (en soms ook plichten) van belastingplichtigen en – idealiter en spiegelbeeldig – ook de plichten in dat opzicht voor de belastingdienst. Uit het jaarrapport van het IBFD blijkt dat een behoorlijk aantal landen beschikt over een (vorm van) Handvest waarin de rechten van belastingplichtigen zijn vastgelegd. Verschillende auteurs en (beroeps- en belangen)organisaties wijzen op het maatschappelijk belang van zo'n Handvest (Cadesky Hayes & Russel 2015; EU, 2016; D'Ascenzo, 2018; CFE, 2018). De premisse is dat zo'n handvest duidelijkheid schept voor zowel de medewerkers van de belastingdienst als de belastingplichtigen over hoe zij zich ten opzichte van elkaar dienen te gedragen.

Uit het jaarrapport van het IBFD blijkt dat in 2019 ruim de helft van de onderzochte landen (25 van de 43) over een dergelijk Handvest beschikte (zie figuur 2). Nederland heeft – naast de algemene fiscale wet- en regelgeving – geen apart Handvest dat de rechten en plichten van de belastingplichtigen bevat.

2. Institutionele voorzieningen rechtsbescherming belastingplichtigen in drie referentielanden

Ter illustratie van de keuzes in de vormgeving van institutionele voorzieningen voor het borgen en beschermen van de rechten van belastingplichtigen schetsen we in deze paragraaf de situatie in drie buitenlandse landen. De keuze voor deze drie landen – Spanje, Australië en de VS – is allereerst ingegeven doordat zij 'goed' scoren op dit punt in het jaarlijkse onderzoek van de IBFD. In de keuze voor deze drie landen speelde vervolgens een rol dat de institutionele voorzieningen in deze landen wel degelijk van elkaar verschillen op punten als organisatorische positionering en de reikwijdte van hun bevoegdheden. Tegelijkertijd gaat het om drie goed met Nederland vergelijkbare gevestigde parlementaire democratieën. Daar-

mee kunnen we ze naar ons idee goed gebruiken als een eerste spiegel voor de Nederlandse situatie.

- *De Spaanse Consejo para la Defensa del Contribuyente*

Spanje kent sinds 1996 de Raad voor de bescherming van rechten van belastingbetalers (hierna: de Raad). Aanleiding was de groei en verscheidenheid aan belasting-gerelateerde issues die door belastingplichtigen aan de reeds bestaande (algemene) Ombudsman werden voorgelegd. Het specialistische karakter van deze fiscale zaken en het belang van een snelle en deskundige afhandeling vormden de rechtvaardiging voor de instelling van de Raad (Serrano, 2007). De Raad is organisatorisch onderdeel van het Spaanse Ministerie van Financiën en valt onder de verantwoordelijkheid van de staatsecretaris van Financiën (Spanish State, 2009, article 2). De autonomie en onafhankelijkheid van de Raad worden in de instellingsregelgeving echter sterk benadrukt; de Raad heeft ‘the highest degree of autonomy and independence to examine and resolve the matters that are assigned’ (Serrano, 2007, p. 333).

De Raad heeft – mede door de genoemde ontstaansgeschiedenis – het karakter van een Belasting Ombudsman. De functie van de Raad wordt omschreven als ‘het kanaliseren van alle klachten over en voorstellen van burgers of de staatsecretaris van Financiën betreffende de verbetering van de bescherming en verdediging inzake het contact tussen burgers en de belastingdienst’ (Spanish State, 1996). De bevoegdheden/instrumenten van de Raad zijn in lijn daarmee beperkt tot het publiekelijk maken van (eigen analyses van) de klachten en suggesties die hem bereiken (Spanish State, 2003, article 34.2). De Raad heeft geen wettelijke instrumenten om zijn aanbevelingen af te dwingen. De uitspraken van de Raad kunnen wel als aanvullend bewijsmateriaal dienen in rechtszaken van burgers tegen de overheid. De kracht/macht van de Raad lijkt echter primair gelegen in zijn morele gezag en publiekelijk maken van zijn bevindingen en aanbevelingen.

Een belangrijk referentiekader voor de Raad zijn de rechten van belastingplichtigen die in de Spaanse belastingwetgeving specifiek zijn benoemd. Het gaat dan onder meer om het recht op informatie, compensatie, efficiëntie, privacy, rechtvaardige en eerlijke behandeling, et cetera. Deze rechten functioneren als het ware als een Bill of Rights voor de belastingbetaler.

- *De Australische Inspector-General of Taxation (IGT) and Taxation Ombudsman (IGTO)*

Australië kent een dubbelfunctie in het toezicht op de Belastingdienst: een inspecteur-generaal die tevens fiscaal ombudsman is. Het eerste onderdeel van deze dubbelfunctie – Inspector-General of Taxation (IGT) – werd wettelijk ingesteld in 2003, met als opdracht om de uitvoering van de belastingwetgeving te verbeteren.³ Deze IGT onderzoekt allereerst de uitvoeringssystemen en -praktijk van de Australische belastingdienst (ATO), alsook de beroepsorganisatie van

3 Zie www.igt.gov.au.

belastingadviseurs. Deze beroepsorganisatie heeft in Australië een regulerende functie voor die beroepsgroep.⁴ Verder houdt de IGT toezicht op (de implementatie van) nieuwe belastingwet- en regelgeving.

Sinds 2015 is de IGT ook de Taxation Ombudsman (IGTO) en behandelt zij ook individuele klachten over de belastingdienst en beroepsvereniging van belastingadviseurs. De IGTO wordt benoemd voor een periode van vijf jaar en is een onafhankelijk van de regering en het parlement geïncorporeerd overheidsorgaan. Het budget voor de organisatie was in 2019 \$ 6 miljoen en het personeelsbestand bestond uit ongeveer 30 fte.

De taken die de IGTO uitvoert, zijn:

- (gratis) ondersteuning van belastingbetalers bij hun belastingvragen;
- onderzoeken van klachten van belastingbetalers over de belastingdienst en beroepsvereniging van belastingadviseurs;
- onderzoek naar functioneren van de belastingdienst en fiscale wet- en regelgeving en het doen van openbare aanbevelingen aan de minister van Financiën, de regering en het parlement (IGTO, 2019).

De IGTO voert dus systemisch onderzoek en individuele klachtbehandeling uit en doet op basis daarvan aanbevelingen en geeft adviezen aan de regering en het parlement. Zij heeft geen bevoegdheden om besluiten te nemen of formele aanwijzingen te geven.

Als algemeen toetsingskader gebruikt de IGTO de principes van goede belastingheffing, zoals eenvoud, transparantie en efficiëntie.

• *De U.S. National Taxpayers Advocate Service*

De Taxpayers Advocate Service (TAS) werd in 1979 opgericht onder de naam *The Office of the Taxpayer Ombudsman*.⁵ In 1998 is dat omgedoopt naar TAS, om aan te geven dat hij opkomt voor (*advocate*) de belastingbetalers. De TAS helpt dus individuele belastingplichtigen met belastingproblemen (individueel niveau) en doet daarnaast ook aanbevelingen over het functioneren van de Amerikaanse belastingdienst (IRS) en fiscale wet- en regelgeving (systeemniveau).⁶

De TAS omschrijft zichzelf als een onafhankelijke organisatie binnen de Amerikaanse belastingdienst. Er is wel discussie geweest over de organisatorische ophanging van de TAS binnen of buiten de belastingdienst, met het oog op de beoogde onafhankelijkheid en onpartijdigheid, maar uiteindelijk is bewust gekozen voor inbedding binnen de IRS (Van Hout, 2018, p. 2). De argumenten daarvoor waren de toegang tot informatie van de belastingdienst, de kennis van de belastingdienst als organisatie en de interne regels en procedures. De individuele ondersteuning door de TAS bij een individueel geschil met de belastingdienst gebeurt door de Advocates van de TAS. Dit is te beschouwen als een vorm van rechtsbijstand. De voorwaarden om in aanmerking te komen voor deze bijstand

4 Tot op zekere hoogte vergelijkbaar met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), de beroepsvereniging voor academisch opgeleide fiscalisten, zie www.nob.net.

5 Zie voor een korte geschiedenis van de TAS: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about/our-history>.

6 Zie <https://taxpayeradvocate.irs.gov>.

zijn laag en tevens laagdrempelig; de TAS heeft in alle Amerikaanse staten regionale kantoren, er worden meerdere talen gesproken, er is een gratis telefoonlijn en de hulp van de Advocates is kosteloos (Van Hout, 2018, p. 13).

Onder de noemer van systemische hulp (*systemic help*) kijkt de TAS ook naar patronen in de individuele gevallen die hij behandelt om te bezien of processen of procedures structureel tot problemen leiden voor belastingplichtigen. Op basis van deze analyses doet de TAS aanbevelingen voor verbeteringen. Twee keer per jaar rapporteert de TAS – zonder tussenkomst van de belastingdienst of de regering – aan het Amerikaanse Congres: via het Jaarverslag en het Werkprogramma. Het Jaarverslag bevat in ieder geval een analyse van de tien belangrijkste problemen die belastingplichtigen tegenkomen en daarnaast aanbevelingen voor wet- en regelgeving en de uitvoering (vgl. TAS, 2019).

De TAS kan in uiterste gevallen aanwijzingen geven aan de belastingdienst. Dat kan met een Taxpayer Advocate Directive. Daarmee draagt de TAS de belastingdienst op om een speciaal besluit te nemen/regelgeving op te stellen die belastingplichtigen beschermt, onwettige belastinginning voorkomt of zorgt voor gelijke behandeling. Of met een Taxpayer Assistance Order, waarbij de TAS de belastingdienst opdraagt om een bepaalde belastingheffing of andere activiteit te staken, omdat deze in strijd is met de rechten van een of meerdere belastingbetalers.

De TAS hanteert de Amerikaanse Taxpayer Bill of Rights als referentiekader voor zijn handelen (IRS, 2018). Dit handvest bevat de tien fundamentele rechten van belastingplichtigen wanneer zij te maken krijgen met de belastingdienst. Het Amerikaanse Congres heeft deze rechten toegevoegd aan de belastingwetgeving en de ambtelijke leiding van de belastingdienst daarmee de opdracht gegeven om ervoor te zorgen dat zijn medewerkers deze rechten kennen en daarnaar handelen.

Uit de voorgaande internationale blik blijkt dat in een aanzienlijk aantal landen speciale institutionele voorzieningen getroffen zijn, gericht op de bescherming van de rechten van belastingplichtigen in relatie tot de overheid. Het gaat dan om aanvullingen op algemene toezichthoudende instituties, zoals de interne controle- en auditdiensten, Algemene Rekenkamers, Nationale Ombudsmannen, en de reguliere rechtspraak. Dat is ook het geval in de referentielanden die we specifiek hebben bekeken; Spanje, Australië en de Verenigde Staten. Als we onze internationale blik leggen naast de door het Nederlandse kabinet geschetste contouren voor de institutionele vormgeving van het nieuwe inspectietoezicht op de Belastingdienst, dan vallen een paar dingen op. In de volgende paragraaf gaan we daarop in.

3. Rijksinspectie belastingdienst, toeslagen en douane i.o. in internationaal perspectief

- *Burgerperspectief op kwaliteit dienstverlening en rechtsstatelijkheid*

Medio 2020 gaf het kabinet aan aanvullend en extern toezicht op de Belastingdienst passend te vinden, gegeven de grote impact van het handelen van de Belastingdienst op belastingplichtigen en toeslaggerechtigden (Vijlbrief & Van Huffelen, 2020a). Het kabinet verwees daarbij in eerste instantie vooral naar de hardnekkige interne problemen bij de Belastingdienst, zoals de ICT-achterstanden, interne aansturing- en cultuurproblemen, personeelstekorten en te dure vertrekregelingen. Maar het kabinet constateerde ook dat door deze interne problemen de publieke dienstverlening onder druk kwam te staan en in het verlengde daarvan het vertrouwen in de Belastingdienst. Het kabinetsbesluit tot oprichting van een inspectiedienst was daarmee geen verrassing.

Wat tegen de achtergrond van de interne problemen wél opvalt in het uiteindelijke besluit, is het inhoudelijke vertrekpunt voor het beoogde inspectietoezicht. De verantwoordelijke bewindspersonen voor de – inmiddels in de diensten Belastingen, Toeslagen en Douane opgesplitste – Belastingdienst benadrukken dat het inspectietoezicht zich zal richten op *de kwaliteit van de dienstverlening* van de dienstonderdelen Belastingen, Toeslagen en Douane en dat het vertrekpunt daarbij het *perspectief van burgers en bedrijven* zal zijn, alsmede de *rechtsstatelijkheid in de dienstverlening door de diensten* (Vijlbrief & Van Huffelen, 2020b, pp. 1-2). Daarmee ligt de focus van de nieuwe inspectie dus niet primair op de genoemde problemen in de interne organisatie en de bedrijfsvoering.

Het uiteindelijk gekozen toezichtsperspectief sluit overigens naadloos aan bij het advies *Toezicht als tegenkracht*, dat in opdracht van de staatssecretarissen is opgesteld door drie externe deskundigen. Dit advies stelt dat in het huidige stelsel van *checks and balances* voldoende toezichthouders voorhanden zijn die zich richten op de recht- en doelmatigheid van de Belastingdienst, terwijl '[h]et perspectief van de belastingplichtige burgers en bedrijven echter beter [kan] worden geborgd' (Van Erp et al., 2020, p. 20). De nadruk op het burgerperspectief en de kwaliteit van de dienstverlening en rechtsstatelijkheid houdt ongetwijfeld ook verband met de Kinderopvangtoeslagaffaire. De verhoren en het verslag van de Parlementaire Ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag (POK) laten zien dat er – juist in termen van publieke dienstverlening en rechtsstatelijkheid – in de fraudebestrijding bij de kinderopvangtoeslag de afgelopen jaren iets ernstig fout is gegaan (POK, 2020). In haar eindverslag, getiteld *Ongekend onrecht*, constateert de POK onomwonden dat de grondbeginselen van de rechtsstaat en de rechten van de betrokken ouders zijn geschonden. De Adviescommissie Uitvoering Toeslagen trok daarover eerder de conclusie dat sprake was van *institutionele vooringenomenheid* bij de controle op de kinderopvangtoeslag door de Belastingdienst (AUT, 2019). De Raad van State constateerde al in 2017 dat deze werkwijze van Belastingdienst/Toeslagen niet in lijn was met de Algemene wet inkomens-

afhankelijke regelingen.⁷ En in datzelfde jaar concludeerde de Nationale Ombudsman dat sprake was van een onevenredig harde aanpak van betrokken ouders (Nationale Ombudsman, 2017).

- *Gescheiden individuele klachtbehandeling of fiscale ombudsfunctie*

De aanvullende specifieke institutionele voorzieningen voor de bescherming van belastingplichtigen in Spanje, Australië en de Verenigde Staten kwamen voort uit het grote en toenemende aantal fiscale klachten, het specialistische karakter van fiscale klachtbehandeling en het fundamentele rechtsstatelijke karakter van belastingheffing. In eerste instantie werd daarvoor een specifieke Belasting Ombudsmanfunctie in het leven geroepen als aanvulling op de algemene Ombudsman. Later is deze ombudsfunctie aangevuld met aanvullende toezichtsfuncties, zoals thematisch onderzoek en advisering over (nieuwe) fiscale wet- en regelgeving.

Het Nederlandse kabinet lijkt in toenemende mate overtuigd van nut en noodzaak van een aparte financiële Ombudsman, vergelijkbaar met de speciale Ombudsman voor kinderen en voor veteranen. Het grote aantal klachten over de Belastingdienst dat de Nationale Ombudsman jaarlijks ontvangt (3625 in 2019), speelt daarbij een belangrijke rol, evenals het feit dat de Nationale Ombudsman op dit moment geen ongevraagd advies kan geven over fiscale wetgeving (vgl. Vijlbrief & Van Huffelen, 2020b, p. 3; Tweede Kamer, 2020b). Het kabinet is echter niet voornemens om – in aanvulling op de toezichtsfunctie – zo’n aparte fiscale ombudsfunctie bij de inspectie Belastingen te beleggen (Vijlbrief & Van Huffelen, 2020b, p. 3). In de drie referentielanden is, zoals gezegd, juist wel sprake van een combinatie van de ombuds- en toezichtsfunctie in één organisatie. Dat heeft als voordeel dat klachtbehandeling vanuit de ombudsfunctie waardevolle informatie genereert voor het (thematische) toezicht op de kwaliteit van de dienstverlening en vice versa. In het geval van een aparte fiscale Ombudsman en een aparte inspectie voor de Belastingdienst komt die kruisbestuiving niet automatisch tot stand. En wordt een vruchtbare uitwisseling van informatie waarschijnlijk ook nog gecompliceerd door privacy-/data-uitwisselingsrestricties. Het feit dat de Nationale Ombudsman een Hoog College van Staat is en de inspectie Belastingen een dienstonderdeel van het Ministerie van Financiën zal worden, kan in dat verband ook nog een complicerende factor zijn. Immers, de Nationale Ombudsman zal ook klachten kunnen ontvangen over de inspectie Belastingen en (mede of op basis daarvan) onderzoek kunnen stellen naar de inspectie.

- *Onafhankelijk en onpartijdig signaleren, onderzoeken en agenderen*

De beoogde toezichtstaken en werkwijze van de inspectie Belastingen lijken – los van een ombudsfunctie – grotendeels aan te sluiten bij de situatie in onze drie referentielanden. Volgens het kabinet kan de inspectie namelijk ‘(...) structurele en incidentele problemen in de kwaliteit van de dienstverlening (...) signaleren, onderzoeken en agenderen’ (Vijlbrief & Van Huffelen, 2020b, p. 1). De verre-

7 Raad van State 8 maart 2017, ECLI:NL:RVS:2017:589.

gaande bevoegdheden van de Amerikaanse Taxpayers' Advocate – bindende besluiten nemen die de belastingdienst moet opvolgen over aanpassing van regelgeving of opschorten van belastinginning – vinden we niet terug in de Nederlandse voorstellen.

De precieze vormgeving en reikwijdte van de taken en bevoegdheden van de inspectie Belastingen worden nog nader uitgewerkt onder leiding van een kwartiermaker. Het kabinet kiest met het oprichten van een inspectiedienst – en onderbrenging bij het Ministerie van Financiën – al wel voor een specifieke positionering binnen het staatsbestel.

In de drie referentielanden zien we wat dat betreft drie verschillende smaken, respectievelijk een positionering als bijzonder organisatieonderdeel van het Ministerie van Financiën (Spanje), als onafhankelijke staatsinstelling (Australië) en als onafhankelijk onderdeel van de Belastingdienst (VS). Daarbij wordt telkens het belang van een onafhankelijke taakuitoefening ten opzichte van de regering en belastingdienst sterk benadrukt.

Het kabinet verwijst voor de positionering en de (onafhankelijke) taakuitvoering van de inspectie Belastingen naar de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties. Deze Aanwijzingen regelen onder meer de positie van een inspectie binnen de hiërarchie van een ministerie (rechtstreeks onder de secretaris-generaal) en de onderlinge werkrelatie met het departement en de bewindspersonen.⁸ De Aanwijzingen zijn ook een belangrijk instrument voor het borgen van de onpartijdige en onafhankelijke taakuitvoering van een rijksinspectie binnen de integrale ministeriële verantwoordelijkheid. Ze bepalen bijvoorbeeld dat een minister geen bijzondere aanwijzing kan geven aan een inspectie om af te zien van een onderzoek, en dat geen aanwijzing kan worden gegeven gericht op het aanpassen van bevindingen, oordelen of adviezen van een inspectie (Minister-President, 2015). Het kabinet geeft aan te streven naar een 'volledig onafhankelijke taakuitoefening door de inspectie' (Vijlbrief & Van Huffelen, 2020b, p. 2).

We constateren in dat verband dat de positie van rijksinspecties onder volledige ministeriële verantwoordelijkheid en binnen de departementale hiërarchie (en daarmee huisvesting en bureaucratie) regelmatig leidt tot vragen en debat over de onafhankelijkheid van het werk van rijksinspecties (bijvoorbeeld Stokman, 2020; Tweede Kamer, 2020a). Op basis van de casuïstiek ontstaat op die manier – terecht of onterecht – het beeld of de schijn van beïnvloeding van inspecties door beleidsmakers en bestuurders. Het afgelopen jaar was dit aanleiding voor de gezamenlijke rijksinspecties om te pleiten voor een wettelijke verankering van de waarborgen voor een onafhankelijke taakuitoefening van inspecties (Inspectieraad 2020a, 2020b). Het kabinet zal daar – mede op basis van een reeds uitgevoerde evaluatie van de Aanwijzingen – nog een standpunt over in moeten nemen (AEF, 2020).

8 Dit is wezenlijk anders voor bijvoorbeeld zelfstandige bestuursorganen, die hiërarchisch niet ondergeschikt zijn aan een minister en geen onderdeel uitmaken van een ministerie.

- *Handvest ter bescherming van de rechten van belastingplichtigen*

Een belangrijke vraag is wat het normenkader voor de nieuwe inspectie zal zijn. Het jaarrapport van het IBFD laat zien dat een groot aantal landen de rechten van belastingplichtigen expliciet heeft vastgelegd in specifieke wetgeving, meestal in de vorm van een Handvest. Dat is ook het geval in de drie referentielanden, waar deze een belangrijk referentiekader vormen voor de toezichthouders. Zo'n Handvest kan een gedeeld en helder beeld scheppen van de bevoegdheden van een belastingdienst enerzijds en de rechten en plichten van belastingbetalers anderzijds.

De afgelopen jaren zijn door verschillende partijen handreikingen/modellen voor Handvesten voor rechten en plichten van belastingbetalers ontwikkeld. Zo publiceerden drie grote internationale organisaties van belastingadviseurs in 2015 een gedetailleerd *Model Taxpayer Charter* (Cadesky et al., 2015). De Europese Unie publiceerde in 2016 *Richtsnoren voor een model voor een Europese code voor de belastingplichtige*, gericht op 'een evenwicht tussen de rechten en de verplichtingen van zowel de belastingplichtigen als de belastingdiensten' (EU, 2016, p. 4). De Europese Commissie heeft aangekondigd in 2020/2021 te willen komen met een model 'Charter on taxpayer's rights' en een Aanbeveling aan lidstaten om de rechten van belastingplichtigen vast te leggen (EC, 2020, p. 14).

In Nederland wijst onder andere de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) op het nut en de noodzaak van een Taxpayer Charter in Nederland (Boef, Van Eijnden, De Ruiter, Visser & Zoetmulder, 2020). In het advies *Toezicht als tegenkracht* wordt ook gewezen op de eventuele meerwaarde van een Handvest van rechten van belastingplichtigen, ook als basis voor het toezichtkader van een inspectie op de Belastingen, Toeslagen en Douane (Van Erp et al., 2020, p. 15). Op dit punt worden in het advies echter geen concrete aanbevelingen gedaan en de bewindspersonen gaan er in hun reactie op het advies dan ook niet op in. Eerder gaf de staatssecretaris van Financiën in antwoord op schriftelijke vragen van de Tweede Kamer aan dat hij weliswaar het belang onderschrijft dat belastingplichtigen begrijpen wat hun rechten en plichten zijn, maar dat een handvest daarvoor in zijn ogen niet de aangewezen weg is (Tweede Kamer, 2018a). In zijn optiek zijn de rechten en plichten van belastingplichtigen al voldoende verankerd in wet- en regelgeving en hecht hij meer belang aan heldere wetteksten gecombineerd met voorlichting en nadere uitleg op de website van de Belastingdienst (Tweede Kamer, 2018b, p. 4).

De recente Toeslagenaffaire laat echter zien dat wettelijke verankering nog geen garantie biedt voor rechtsbescherming in de praktijk. Een handvest met heldere uitgangspunten en het hanteren daarvan door de toezichthouder kunnen bijdragen aan het herstel van vertrouwen van burgers in het rechtsstatelijk handelen van de overheid (Bokhorst, 2020, p. 67). De inspectie kan deze rechten voor Nederland bijvoorbeeld uitwerken in een door haar nog te ontwikkelen toezichtskader (Van Erp et al., 2020, p. 15).

4. Slotbeschouwing

Met het oprichten van inspectietoezicht dat zich vanuit het perspectief van belastingplichtigen primair richt op de kwaliteit van de dienstverlening en de rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst, sluit Nederland aan bij de institutionele situatie in veel buitenland. Mede op basis van onze internationale blik zien we een drietal beleidsvragen naar voren komen die in ieder geval nadere aandacht verdienen bij de verdere vormgeving van de inspectie Belastingen i.o.

Ten eerste de vraag hoe de inspectie Belastingen zich gaat verhouden tot de reeds bestaande 'toezichthouders' en *checks and balances* rondom de Belastingdienst, zoals het interne departementale toezicht, de Auditdienst Rijk, de Algemene Rekenkamer en dergelijke. Dat is geen unieke vraag voor de inspectie Belastingen i.o., want deze vraag speelt ook bij andere rijksinspecties die toezicht houden op dienstonderdelen van een ministerie (zoals de Inspectie Justitie & Veiligheid en de Inspectie Veiligheid Defensie). In dit geval vraagt echter in het bijzonder de relatie met de (eventuele nieuwe fiscale) Nationale Ombudsman om nadere uitwerking, aangezien die zich ook primair richt op publieke dienstverlening en rechtsstatelijkheid. De vraag is dan bijvoorbeeld hoe de informatie uit de individuele klachtbehandeling en het onderzoek daarnaar van de Nationale Ombudsman terugkomt in de onderzoekswerkzaamheden van de inspectie en vice versa. Welke formele en informele barrières staan een voor de belastingplichtigen vruchtbare samenwerking tussen inspectie en Ombudsman in de weg? En hoe wordt voorkomen dat twee verschillende instituties die zich richten op het functioneren van de Belastingdienst, dubbel werk doen of in elkaars vaarwater terechtkomen? Het is interessant om te zien dat in drie buitenlandse casussen die we hier hebben behandeld, de toezichthoudende functie op de belastingdienst ook organisatorisch juist expliciet is gekoppeld aan de ombudsfunctie.

Ten tweede ligt de vraag voor op welke wijze de gewenste en beoogde onafhankelijke taakuitvoering van de inspectie Belastingen het beste kan worden geborgd. Is het mogelijk om (de schijn van) beïnvloeding en belangenverstrengeling tussen inspectiedienst en moederdepartement/Belastingdienst te voorkomen met de huidige waarborgen in de Aanwijzingen inzake rijksinspecties? In het licht van de Kinderopvangtoeslagaffaire zullen de onafhankelijkheid en onpartijdigheid in het opereren van de inspectie Belastingen ongetwijfeld onder het maatschappelijke en politieke vergrootglas worden gelegd. De recente evaluatie van de Aanwijzingen is een goede aanleiding om de bestaande waarborgen voor de onafhankelijkheid en onpartijdigheid – als kernwaarden voor goed toezicht (WRR, 2013) – nog eens ten principale tegen het licht te houden. Niet alleen voor de inspectie Belastingen i.o., maar ook voor de rijksinspecties in den brede.

Tot slot constateren we dat er internationaal en in Europees verband steeds meer aandacht is voor het op een eenduidige, begrijpelijke en laagdrempelige manier vastleggen van de rechten (en plichten) van belastingplichtigen. De vraag is of de tot nu toe gebruikte legalistische argumenten tegen een dergelijk Handvest –

namelijk overbodig, want staat verspreid in de vigerende belastingwetgeving en heeft geen juridische status – opwegen tegen vooral ook de sterke symbolische en praktische waarde van zo'n Handvest. Die symbolische waarde kan worden gebruikt om het vertrouwen terug te winnen in het belasting- en toeslagenstelsel en in de betrokken diensten Belastingen en Toeslagen. Bijvoorbeeld door ze een prominente plek te geven in de cultuurveranderingstrajecten binnen deze diensten en de uitvoering van de maatregelen die het kabinet heeft aangekondigd in zijn reactie op het rapport van de Parlementaire Onderzoekingscommissie Kinderopvangtoeslag (Minister-President, 2021).

5. Literatuur

- AUT – Adviescommissie uitvoering toeslagen. (2019). *Omzien in verwondering: Interim-advies*. Den Haag.
- AUT – Adviescommissie uitvoering toeslagen. (2020). *Omzien in verwondering 2: Eindadvies*. Den Haag.
- AEF – Andersson Elffers Felix. (2020, 30 november). *Evaluatie van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties*. Utrecht: AEF.
- Boef, N., Eijdsen, A. van, Ruiten, M. de, Visser, E., & Zoetmulder, B. (2020). *Tax governance vanuit het perspectief van de NOB*. NOB-bijdrage aan essaybundel over tax governance. Geraadpleegd via https://www.nob.net/file/114498/download?token=_zo93uWG.
- Bokhorst, A.M. (2020). Toezien op de menselijke maat in de publieke dienstverlening. *Socialisme & Democratie*, 77/6. www.wbs.nl/publicaties/toezien-op-de-menselijke-maat-de-publieke-dienstverlening
- Cadesky, M., Hayes, I.E., & Russell, D. (2015). *A model taxpayer charter: Towards greater fairness in taxation*. AOTCA, CFE & STEP. Geraadpleegd via <http://www.taxpayercharter.com>
- CFE Tax Advisers Europe (2018) On the Importance of Taxpayer Rights, Codes and Charters on Tax Good Governance. Opinion Statement CFE 1/2018.
- D'Ascenzo, M. (2018). CFE Tax Advisers Europe (2018). On the importance of taxpayer rights, codes and charters on tax good governance. Opinion Statement CFE 1/2018. *Intertax*, 46(3), 240-251.
- Erp, J. van, Bos, J. van den, & Hemels, S. (2020, 1 oktober). *Toezicht als tegenkracht: Naar een inspectie op de domeinen belastingen, toeslagen en douane*. Bijlage bij Vijlbrief, J.A. & EC – Europese Commissie. (2020). *An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy*. Brussel: EC.
- EU – Europese Unie. (2016). *Richtsnoren voor een model voor een Europese code voor de belastingplichtige*. Brussel: EU.
- Hout, M.B.A. van. (2018). Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen. *Weekblad Fiscaal Recht*, 212.
- IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation. (2020). *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019*. Geraadpleegd via <https://www.ibfd.org/>
- IGTO – Inspector-General of Taxation and Taxation Ombudsman. (2019). *Annual Report 2018-2019*. Sidney: Commonwealth of Australia. Geraadpleegd via www.igt.gov.au/sites/default/files/2019-11/IGTO%20Annual%20Report%202018-19_Final.pdf
- Inspectieraad. (2020a, 11 mei). *Brief aan de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties betreffende evaluatie Aanwijzingen inzake rijksinspecties*. Bijlage bij Tweede Kamerstukken 2019/20, 31490, nr. 292.

- Inspectieraad. (2020b, 10 december). *Brief aan de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties betreffende evaluatie Aanwijzingen inzake rijksinspecties*. Geraadpleegd via <https://www.rijksinspecties.nl/publicaties/brieven/2020/12/16/tweede-brief-evaluatie-aanwijzingen-inzake-rijksinspecties>
- IRS – Internal Revenue Service. (2018). *IRS Outlines Taxpayer Bill of Rights*. Geraadpleegd via www.irs.gov/newsroom/irs-outlines-taxpayer-bill-of-rights-2018
- Minister-President, Minister van Algemene Zaken. (2015, 30 september). Regeling van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken van 30 september 2015, nr. 3151041, houdende de vaststelling van de Aanwijzingen inzake de rijksinspecties. *Staatscourant*, nr. 33574.
- Minister-President. (2021, 15 januari). *Brief van de Minister-President, Minister van Algemene Zaken inzake het rapport van de Parlementaire ondervragingscommissie kinderopvangtoeslag*. Kamerstukken II 2020/21, 35 510, nr. 4.
- Nationale Ombudsman. (2017). *Geen powerplay maar fair play: Onevenredig harde aanpak van 232 gezinnen met kinderopvangtoeslag*. Rapportnummer 2017/095. Den Haag: Nationale Ombudsman.
- Parlementaire Ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag (POK). (2020, 17 december). Ongekend onrecht. Kamerstukken II 2020/21 35 510, nr. 2.
- Serrano, F. (2007). The taxpayer's rights and the role of the tax ombudsman: An analysis from a Spanish and comparative law perspective. *Intertax*, 35(5), 331-340.
- Spanish State. (1996). *Royal Decree 2458/1996, Preliminary Recitals*.
- Spanish State. (2003). *General Act 58/2003 of 17 December, on Taxation*. Geraadpleegd via <https://www.hacienda.gob.es/>
- Spanish State. (2009). *Royal Decree 1676/2009 of 13 November*.
- Stokman, D. (2020, 14 & 15 februari). Inspecties: in naam onafhankelijk. *NRC Handelsblad*.
- TAS – Taxpayers' Advocate Service. (2019). *2018 Annual Report to Congress*. Washington: TAS. Geraadpleegd via www.TaxpayerAdvocate.irs.gov/2018AnnualReport
- Tweede Kamer. (2018a). Vergaderjaar 2018-2019, Aanhangsel van de Handelingen II 244.
- Tweede Kamer. (2018b). Vergaderjaar 2017-2018, Aanhangsel van de Handelingen II 2682.
- Tweede Kamer. (2020a, 4 maart). Plenair debat over 'Aanpassen van Inspectierapporten'. Handelingen II 2019/20, nr. 59, item 8.
- Tweede Kamer. (2020b, 2 december). Verslag van een Algemeen Overleg over Belastingdienst en Belastingen. Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 767.
- Vijlbrief, J.A., & Huffelen, A.C. van. (2020a, 10 juli). Belastingdienst [Kamerbrief]. Kamerstukken II 2019/20, 31066, nr. 688.
- Vijlbrief, J.A., & Huffelen, A.C. van. (2020b, 6 november). Belastingdienst [Kamerbrief]. Kamerstukken II 2020/21, 31066, nr. 731.
- WRR – Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid. (2013). *Toeziens op publieke belangen: Naar een verruimd perspectief op rijkstoezicht*. Amsterdam University Press.