

Tilburg University

Verschuivende fiscale machtsverhoudingen in Nederland

Gribnau, Hans

Published in:

Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit

Publication date:

2022

Document Version

Peer reviewed version

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Gribnau, H. (2022). Verschuivende fiscale machtsverhoudingen in Nederland. In P. P. H. J. Essers, M. F. R. Herreveld, M. D. J. J. M. Jansen, P. D. L. G. M. Stevens, & M. W. J. M. Vennix RB (Eds.), *Verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit: Jubileumbundel ter gelegenheid van 150 jaar Weekblad Fiscaal Recht* (pp. 55-62). Wolters Kluwer.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Verschuivende fiscale machtsverhoudingen in Nederland

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau♦

1 Inleiding

Belastingen zijn betalingen van de burger aan de staat ten behoeve van een goed functionerende maatschappij en het welzijn van de burger. Bij belastingheffing zijn enerzijds (rechts)statelijke instituties betrokken en anderzijds de burger en personen en organisaties die burgers bijstaan, vertegenwoordigen of zich hun belangen aantrekken. Zij oefenen meer of minder macht en invloed uit. Binnen die dynamische constellatie van fiscale actoren doen zich machtsverschuivingen voor; sommige meer tijdelijk, andere meer structureel. De focus ligt hier op nationale instituties.

2 Staat en burger

De staat is er voor de burger.¹ De staat moet zich inspannen voor het welzijn van de burger. Sinds de Tweede Wereldoorlog zien we een steeds actievare maar daarmee ook machtigere overheid en een individu wiens leven steeds meer wordt gereguleerd. De overheid bemoeit zich steeds intensiever met het maatschappelijke, economische en culturele leven. Een machtsverschuiving van de burger naar de overheid, maar wel juist bedoeld om de burger meer macht over zijn persoonlijke ontwikkeling te geven.

Door de overheidsbemoeienis leveren burgers ('negatieve') vrijheid in. Negatieve vrijheid is de mate waarin iemand kan handelen zonder dat een ander hem daarin belemmert, bijvoorbeeld door dwang uit te oefenen. Deze vrijheid wordt bijvoorbeeld aangetast door de verplichting te beschikken over diploma's en vergunningen om bepaalde activiteiten te mogen ondernemen. Anderzijds tracht de overheid juist de (positieve) vrijheid te vergroten: zij creëert mogelijkheden voor het individu om zich te ontwikkelen en zelf te bepalen hoe hij wil leven. Denk bijvoorbeeld aan onderwijs en gezondheidszorg.²

Deze paradoxale ontwikkeling gold voor de verzorgingsstaat, maar geldt ook voor (de nadagen van) het neoliberalisme. Daar waar de markt centraal staat en burgers dus consumenten zijn, moet de overheid die markt bevorderen en faciliteren, maar ook de uitwassen daarvan corrigeren. Nederland wordt dan echter als een bv gezien. Daardoor stelt de overheid economische belangen al te gemakkelijk boven de belangen van de burger. Schiphol en Tata Steel zijn bekende voorbeelden.

De Corona-epidemie heeft weer het belang van een sterke overheid (die niet enkel de markt faciliteert en bevordert) laten zien, maar ook de spanning tussen positieve en negatieve vrijheid. Er is eens te meer behoefte aan een slagvaardige politiek en overheid. Maar de overheid bereikt regelmatig bepaalde doelgroepen niet. Niet iedereen profiteert in gelijke

♦ Hans Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

¹ 'Government of the people, by the people, for the people', beroemd geworden door President Abraham Lincoln's Gettysburg Address, 19 November 1863, New York: Penguin Books 1995, p. 82.

² J.L.M. Gribnau, 'Paradoxale fiscale vrijheid', *Ars Aequi* 2017/5.

mate van de overheid, mede omdat de overheid te optimistisch is over de zelfredzaamheid en het doenvermogen van groepen kwetsbare burgers. Deze groepen komen op tal van terreinen met de overheid in aanraking, maar zijn slecht op de hoogte van de ingewikkelde regels en zijn daardoor extra afhankelijk van uitvoerende instanties. Hier is de machtsverschuiving naar de overheid groter dan bij zelfredzame, bureaucratisch competente burgers.

3 Uitdijend belastingrecht: macht en machteloosheid

Het voorgaande kan moeiteloos op de fiscaliteit worden toegepast. Nu de fiscaliteit al lang wordt gezien als een integraal onderdeel van het regeringsbeleid, zien we een steeds actievere belastingwetgever die meer en meer terreinen van het leven bestrijkt. Dat gaat gepaard met meer macht van de Belastingdienst. Méér materieel belastingrecht legt macht in handen van de Belastingdienst die deze wetten immers uitvoert. Die macht wordt versterkt door toenemende bevoegdheden ten behoeve van uitvoering en rechtshandhaving; hetgeen vaak ten koste van gaat van de rechtsbescherming. De juridische ongelijkheid (asymmetrie) tussen burger en Belastingdienst wordt zo groter. Asymmetrie leidt tot (een gevoel van) afhankelijkheid van de Belastingdienst, die wat gemitigeerd kan worden door goede dienstverlening – denk aan de vooringevulde aangifte. Meer fiscale regelgeving betekent dat de grenzen van de negatieve vrijheid strakker worden getrokken, de burger is immers aan meer regels gebonden, en dat er meer conflicten met de fiscus zullen zijn – waarbij de burger zich wederom vaak zal moeten verzekeren van bijstand. Adviseurs kunnen het gebrek aan fiscale deskundigheid compenseren. Ondernemers kunnen bijvoorbeeld hun eigen aangifte vaak zelf niet invullen. Zij moeten dan de diensten van een deskundige inhuren. Dit leidt tot afhankelijkheid van bijvoorbeeld belastingadviseurs, (fiscaal-)advocaten en eventueel mediators. Dat impliceert een verschuiving van macht naar fiscaal-deskundigen. Juist de kwetsbaren in de samenleving hebben behoefte aan rechtshulp en praktische rechtsbescherming.³

4 Trias politica

De leer van de trias politica eist ter bescherming van de vrijheid van de burgers een zekere machtenscheiding en evenwicht van machten (Montesquieu). Wetgevende, uitvoerende en rechterlijke macht moeten dus gespreid worden. Checks and balances moeten dat evenwicht garanderen (*Federalist Papers*).⁴ Er is in Nederland overigens geen strikte scheiding van machten, nu de wetgever wordt gevormd door regering en Staten-Generaal. Belangrijk is dat Montesquieu het belang van een (stabiele) institutionele vormgeving benadrukt waardoor de drie rechtsvormende machten gedwongen worden samen te werken. Zij dragen gezamenlijk verantwoordelijkheid voor het recht.⁵ Machtsconcentratie, bijvoorbeeld ten gevolge van machtsverschuiving, is uit den boze. De machten moeten ook onafhankelijk van elkaar zijn en blijven. Er is dan een zekere mate van zelfbeperking in de uitoefening van macht en samenwerking nodig. Maar ook oog voor de staatsrechtelijke positie, mogelijkheden en beperkingen van de andere staatsmachten. Montesquieu's ideaal van evenwicht van machten geldt overigens ook buiten het rechtssysteem, dus voor organisaties en personen met macht in de politiek en maatschappij in den brede.

³ Commissie praktische rechtsbescherming, *Rapport Burgers beter beschermd*, Den Haag 2021.

⁴ A. Hamilton, J. Madison & J. Jay, *The Federalist* (R. Pole, ed.), Indianapolis: Hackett, Publishing Company 2005, nr. 51.

⁵ Montesquieu, *Over de geest der wetten*, Amsterdam: Boom 2006, XI, 6, p. 228.

Het primaat, en dus het zwaartepunt van de macht van rechtsvorming ligt bij de democratisch gelegitimeerde wetgever (gebonden aan het recht). Van belang daarbij zijn de instituties die met adviserende ‘macht’ zijn bekleed, zoals de Raad van State, de Nationale ombudsman en de Algemene Rekenkamer, die de kwaliteit van de besluitvorming (en uitvoering), dus machttuitoefening, kunnen bevorderen.

De wetgever wordt gevormd door regering en Staten-Generaal, die de democratische legitimatie moeten waarborgen. Binnen de Staten-Generaal zelf is de macht gespreid over de Tweede Kamer, met een voornamelijk (rechts)politieke invalhoek, en de Eerste Kamer (‘chambre de réflexion’), waar de meer rechtsstatelijke beoordeling van wetsvoorstellen overweegt. Er lijkt enerzijds sprake van een machtsverschuiving naar de regering door het verlies aan institutioneel geheugen en kennis door het gemiddeld steeds kortere Kamerlidmaatschap. Daarbij komt de versplintering van de Tweede Kamer. Het grote aantal fracties (20 op het moment van schrijven), maakt het moeilijk om effectief weerwerk te bieden aan de regering.⁶ De laatste jaren is de Eerste Kamer echter gepolitiseerd. Het feit dat de regeringscoalitie momenteel geen meerderheid in Eerste Kamer heeft, doet anderzijds de macht van de oppositiepartijen daar toenemen ten koste van de regering.

5 Fiscale wetgeving

Waar ligt het zwaartepunt van de wetgevende macht, nu belastingwetgeving steeds complexer en technischer is geworden? Het parlement beschikt over te weinig fiscale deskundigheid, en moet daarom vaak afgaan op de staatssecretarissen die over veel deskundige ambtenaren beschikken. De argumenten van de staatssecretarissen zijn zeker niet altijd te controleren. De Kamermeerderheid is vaak gehouden aan het regeerakkoord. Er is sprake van steeds meer tijdsdruk in relatie tot een vaak omvangrijk belastingpakket. Daarbij komt de druk vanuit vakdepartementen die de belastingwet zien als een instrument om hun beleidsdoelen te realiseren.

De eis van budgettaire neutraliteit maakt het lastig voor de Tweede Kamer om wetsvoorstellen in te dienen. Het parlement kan dus weinig macht ontplooiën, behalve bij amendementen (die echter vaak een inbreuk maken op het systeem van de wet). Dat geldt niet alleen voor wetgeving, maar ook voor de controle van de regering en de uitvoering van de belastingwet door de Belastingdienst. Daarbij helpt de incidentenpolitiek niet: Kamerleden reageren regelmatig met het stellen van – vaak grote aantallen - vragen op berichten in de media.⁷ Zij lijken zich zeker niet altijd eerst echt serieus in de materie te verdiepen – of zich zelfs maar het antwoord op eerdere Kamervragen te herinneren. Hierbij past hun roep om nieuwe regels.⁸ Zijn het uitingen van machteloosheid – nog versterkt door het feit dat het antwoord de vragensteller soms met een kluitje in het riet stuurt?

⁶ C.L.J. Caminada en L.G.M. Stevens, ‘Update Blauwdruk voor belastinghervorming 2021’, *WFR* 2021/158.

⁷ Voor enige zelfreflectie, zie Rapport *Versterking functies Tweede Kamer: Meer dan de som der delen*, 16 december 2021, <https://www.tweedekamer.nl/nieuws/persberichten/overhandiging-rapport-versterking-functies-tweede-kamer>

⁸ Denk aan de enorme aandacht voor de Bulgarenfraude in de media, waarna het parlement aandrang op een keiharde aanpak van misbruik en fraude. Het daaropvolgende toeslagendrama is overigens ook mede door de media aan het licht gekomen. Daarbij lijkt overigens minder aandacht voor misbruik van de compensatieregeling te bestaan. Vgl. J. Frederik, *Zo hadden we het niet bedoeld. De tragedie achter de toeslagenaffaire*, De Correspondent 2021.

Machtige belangengroeperingen slagen er regelmatig in om forse invloed (dus macht) uit te oefenen op wetgeving. Op zich kunnen zij de wetgever voorzien van belangrijke informatie die nodig is voor kwalitatief goede wetgeving. Werkgeversorganisaties VNO-NCW en MKB Nederland en de agro-industrie zijn voorbeelden van machtige lobby's die tot publieke perceptie kunnen leiden dat de bv Nederland ('Nederland vestigingsland') belangrijker is dan het belang van de burger.⁹ Een effectieve lobby kan dan leiden tot een fiscaal privilege op kosten van de overige belastingbetalers. Hoe machtig pressiegroepen kunnen zijn, bleek bijvoorbeeld toen de kersverse staatssecretaris Wiebes een proefballonnetje opliet om de faciliteiten voor bedrijfsoverdracht bij vererving (BOR) ter discussie te stellen. De belangenorganisatie van familiebedrijven FBned kwam onmiddellijk in actie, zodat Wiebes direct terugkrabbelde.¹⁰ De macht van FBned en werkgeversorganisaties lijkt onverminderd groot. Ook in de recente Voorjaarsnota 2022 wordt niet voorgesteld om de BOR te versoberen.¹¹ Maar misschien gooit het net daarna verschenen CPB-rapport nog roet in het eten.¹²

6 Onbalans tussen staatssecretarissen en parlement

De staatssecretarissen van Financiën hebben twee petten op; zij zijn medewetgever (binnen de regering verantwoordelijk voor fiscale wetgeving) en hoofd van de Belastingdienst (politiek verantwoordelijke voor de Belastingdienst). Zij hebben bovendien het overwicht bij belastingwetgeving want het merendeel van de fiscale wetsontwerpen wordt ingediend door hen –initiatiefwetsontwerpen komen vrij weinig voor in de fiscaliteit) en dus worden die wetsontwerpen voorbereid op het ministerie van Financiën waar een grote hoeveelheid fiscale specialisten de staatssecretarissen bijstaat.

In een aantal opzichten is de Belastingdienst natuurlijk de belastingwetgeverfluisteraar. De Belastingdienst koppelt vrij direct problemen in de uitvoering naar de medewetgever terug. Wetgeving wordt dan gevoed vanuit de wensen en ervaringen die bij de ambtenaren (de vierde macht) in de uitvoering opkomen. De lijntjes zijn kort op het ministerie; op zich heeft dat zeker voordelen: (een deel van) de wetgever is daardoor beter over de uitvoeringspraktijk geïnformeerd. Mogelijke voordelen zijn duidelijkheid (dus rechtszekerheid), minder complexiteit, beter uitvoerbare bepalingen en lagere perceptiekosten. Maar er zijn ook nadelen. Zo trekt de wetgever regelmatig partij voor de Belastingdienst – recentelijk omdat zijn ICT-systemen geen wetswijzigingen aan kunnen. Misschien in dit geval terecht, maar het feitelijk samenvloeien van deze partijdige wetgever en de uitvoerende macht leidt tot een concentratie van macht. Een *duas politica* resulteert dan. Het belang van de Belastingdienst is

⁹ Zie: Initiatiefnota Dassen en Omtzigt over wettelijke maatregelen om de integriteit bij bewindspersonen en de ambtelijke top te bevorderen, *Kamerstukken II 2021/22 33 101*, nr. 2.

¹⁰ Zie de aantekening van de redactie *NTFR 2016/958*: 'Wel zal hij geleerd hebben van zijn vorige poging om de BOR aan te passen (zie *NTFR 2014/1225* en *NTFR 2014/1764*) en kunnen wij ervan uitgaan dat de regeling verder ongewijzigd zal blijven. Ter verfrissing van het geheugen: de staatssecretaris merkte terloops op het voornemen te hebben om de BOR te beperken en dat riep een storm aan protest op uit met name het MKB-segment. Het voornemen ging dan ook snel de vrieskist in.'

¹¹ Brief Minister van Financiën van 20 mei 2022, 2022-0000151834. De nota bevat o.a. voorstellen voor wijzigingen van Rijksbegroting om de financiële gaten te dichten die zijn ontstaan door bijvoorbeeld de extra defensie-uitgaven, de koppeling van de AOW aan het wettelijk minimumloon, het Kerstarrest van de Hoge Raad over box 3 (vgl. *V-N 2022/24.3*).

¹² CPB, *Rapport Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*, CPB 25 mei 2022.

zeker niet altijd doorslaggevend, andere politieke factoren kunnen dat verhinderen.¹³ De vakdepartementen hebben bovendien zo hun eigen beleidsmatige stokpaardjes – en die sporen doorgaans niet met een doelmatige uitvoering van de belastingwet. Soms oefent de Belastingdienst juist te weinig macht uit. Bijvoorbeeld bij de uitvoeringstoetsen die hij bij nieuwe regelgeving uitvoert zou vaker – goed onderbouwd – negatief mogen worden gerapporteerd over de te verwachten nieuwe complexiteit.¹⁴

Het parlement moet daarom steeds kritisch de voortvloeiende wetsvoorstellen en -wijzigingen beoordelen en dat is (mede door gebrek aan deskundigheid) zeker niet altijd het geval. Ook de Raad van State zou hier kritischer kunnen zijn. Voorbeelden waarbij de belangen van de burger in de verdrukking dreigen te komen zijn het toenemende gebruik van open normen, ficties (denk aan box 3), afschaffen van belastingwetgeving die lastig uitvoerbaar zou zijn (denk aan de arbeidskostenaf trek) en (te) ruime antimisbruikbepalingen. Overkill leidt tot een teveel aan machtsuitoefening. De gerichtheid op het budgettaire belang van de overheid kan ertoe bijdragen dat doelmatige uitvoering en rechtshandhaving prevaleert boven rechtsbescherming.¹⁵ Het parlement kan incidenteel een zeer krachtige vuist maken zoals bij de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag bleek.¹⁶ De vraag is wel of er een meer structurele machtsverschuiving volgt.

Al met al zou een machtsverschuiving naar het parlement wenselijk zijn. Spreiding van fiscale wetsvoorstellen gedurende het jaar zou hier kunnen helpen,¹⁷ maar vooral meer fiscale deskundigheid, mede in de vorm van ambtelijke ondersteuning. Daarnaast zouden de adviezen en rapporten van instituties zoals de Raad van State, de Algemene Rekenkamer, de Nationale ombudsman effectiever kunnen worden gebruikt om kwalitatief goede wetgeving in het belang van de burger tot stand te brengen.

7 Wetgever en rechter

De verhouding tussen wetgever en rechter, als senior en junior partner ‘in law making’,¹⁸ is niet altijd even harmonieus. De rechter interpreteert wetgeving en fungeert bij open normen als plaatsvervangend wetgever. De wetgever dient daar de rechter de nodige ruimte te laten, zeker bij de ontwikkeling van open normen. De wetgever ‘repareert’ echter soms wetgeving te snel als de rechter een (budgettaire) ‘onwelgevallige’ beslissing neemt.¹⁹ De wetgever trekt daarmee macht naar zich toe waar dat niet zou moeten.

Het kan ook zijn dat de wetgever juist te lang wacht om het rechtsvormende stokje van de rechter over te nemen. Het kan voorkomen dat bij de rechtsvorming door de rechter de door hem geformuleerde regel vraagt om een rechtspolitieke keuze, om democratische legitimatie

¹³ Zie de bespreking van diverse regelingen in *Vereenvoudiging belastingstelsel. Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, 2020; <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/18/vereenvoudiging-belastingstelsel>.

¹⁴ J.L.M. Gribnau & S.M.H. Dusarduijn ‘Fiscale vereenvoudiging: meer geluk dan wijsheid? (I) en (II, slot)’, *WPNR* 2021/7316 en 7318, p. 215 resp. p. 262

¹⁵ Vgl. L.G.M. Stevens, ‘Behoeftte aan fiscale rechtsbescherming zal alleen maar groter worden’, *WFR* 2018/236.

¹⁶ ‘Ongekend onrecht. Verslag van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag’, *Kamerstukken II* 2020/21 35 510, nr. 2.

¹⁷ Zie brief staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst, 16 april 2021, nr. 2021-0000031975.

¹⁸ A. Barak, *The Judge in a Democracy*, Princeton: Princeton University Press 2006, p. 16 e.v.

¹⁹ Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Trias politica in fiscalibus: Een kwestie van geven en nemen’, *NFR* 2004/14 (over aankoopkosten deelneming).

en/of deskundigheid om deze algemene regel te codificeren om verdere onduidelijkheid en onzekerheid te voorkomen. Denk aan het leerstuk van de onzakelijke lening.²⁰

De rechter zou ook een effectievere tegenmacht moeten zijn wanneer de andere machten te weinig zelfbeheersing bij hun machtsuitoefening tonen. De toeslagenaffaire heeft dat pijnlijk duidelijk gemaakt.²¹ Dat geldt ook voor de toetsing van wetgeving in formele zin aan internationale verdragen en het bieden van rechtsherstel. De (zeer) ruime beoordelingsmarge die de Hoge Raad de wetgever lange tijd bij de vormgeving van box 3 gunde, leidde tot wetgevende zelfgenoegzaamheid.²² De regimewijziging in 2017 waarbij de mantra van budgettaire neutraliteit verhulde dat er toch echt grondrechten in het geding waren, verergerde het probleem. Teveel respect voor de andere staatsmacht, te weinig machtsuitoefening, leidt tot teveel macht en zelfgenoegzaamheid bij de ander, houdt die niet scherp. De broodnodige herziening van dit deel van onze inkomstenbelasting werd mede daardoor te lang uitgesteld, met alle desastreuze gevolgen van dien voor die andere macht, de Belastingdienst. Deze had belang bij een eenvoudige uitvoerbare box 3, en zal dit de staatsecretaris vaak ingefluisterd hebben, maar nu is hij wel echt het haasje. Als de wetgever, de senior partner geen zelfbeheersing toont door bijvoorbeeld hoger recht te negeren, dan slaat zijn macht om in verlies aan controle: de wetgever moet in allerijl beslissen over het rechtsherstel na de verloren massaal bezwaarprocedure (het Kerstarrest) en moet onder hoge druk op zoek naar een alternatief voor de vermogensrendementsheffing.²³

Het (eindelijk) invoeren van constitutionele toetsing zou een formele erkenning betekenen van de behoefte aan een rechterlijke macht die de wetgever meer tegenwicht biedt - en dus een machtsverschuiving inhouden.²⁴ Interessant is de sleutelrol die hier de Bond voor Belastingbetalers bij de massaalbezwaarprocedures heeft gespeeld. Misschien zien we hier een kleine verschuiving van macht van lobbygroepen die een beperkte groep belastingplichtigen vertegenwoordigen naar een lobby die in principe alle belastingplichtigen vertegenwoordigt.

8 Belastingdienst en tegenmacht

De Belastingdienst kan veel macht uitoefenen over de burgers. Dat vraagt om adequate checks op die macht. Vanouds wordt controle uitgeoefend door het parlement en de rechter. De ontwikkeling van de beginselen van behoorlijk bestuur door de rechter en de Awb-wetgever heeft grote betekenis voor de rechtsbescherming. Hier vraag ik aandacht voor de Nationale ombudsman. Die kan een belangrijke rol spelen. Denk aan zijn vroegtijdige, maar in de wind geslagen alarmerende rapportage over toeslagen, maar ook bijvoorbeeld aan zijn

²⁰ S.M.H. Dusarduijn, 'Vorming van rechtsficties door de rechter', *MBB* 2018/28.

²¹ Bijv. M. Scheltema, 'Mag de rechtsstaat voor de burger worden gesloten? Bouwstenen voor een meer burgervriendelijk bestuursrecht', *Ars Aequi* 2021/10.

²² R. van der Hulle en R. van der Hulle, 'Een revolutionair arrest van de Hoge Raad: over de vermogensrendementsheffing, rechterlijk ingrijpen en een trage wetgever', *NFR* 2022/657.

²³ HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:1963, *BNB* 2022/27 (Kerstarrest), zie J.P. Boer, 'Box 3: over het Kerstavond-arrest, rechtsherstel en de nabije toekomst', *WFR* 2022/80 en S.M.H. Dusarduijn, 'Het Kerstarrest: de vlijmscherpe rafels van een doorgehakte knoop', *MBB* 2022/25.

²⁴ Zie de brief van 22 april 2022 van de voorzitter van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State en brief van 14 april 2022 (kenmerk UIT-ADNLR/2020/140) van de president en de procureur-generaal bij Hoge Raad, beide aan de minister voor Rechtsbescherming. Beide colleges zijn vóór afschaffing van het toetsingsverbod aan de Grondwet, maar pleiten niet voor een apart constitutioneel hof. Vgl. G.T.K. Meussen, 'Een hernieuwd pleidooi voor constitutionele toetsing in het belastingrecht', *NIFiscaal* 2021/49.

kritiek op de te snelle digitalisering van de blauwe envelop door de Belastingdienst.²⁵ Daarnaast is er zijn behandeling van concrete klachten over de Belastingdienst. Belangrijk is ook de dialoog die de Nationale ombudsman met de Belastingdienst voert.²⁶ Meer soft power dan formele, harde macht misschien, maar wel belangrijk. Maar het blijven adviezen. Hier zou het parlement kunnen bijdragen aan een wenselijke machtsverschuiving door de Belastingdienst sterker te controleren op de opvolging van deze adviezen en rapporten (die dus ook serieuzer moeten worden genomen door het parlement zelf).

De Inspectie Belastingen, Toeslagen en Douane vormt een nieuwe controlerende macht. Een sterke toezichthouder kan hier zorgen voor een meer evenwichtige machtsuitoefening door de Belastingdienst en daarmee de burger wat meer macht bezorgen en autonomie teruggeven. Die ontwikkeling kan worden versterkt door de in het Regeerakkoord aangekondigde introductie van een ‘laagdrempelige, onafhankelijke fiscale rechtshulp naar voorbeeld van de Amerikaanse “Taxpayers Advocate Service”’.²⁷ Ook hier kan mogelijk wat tegenmacht ontstaan voor de burger.

9 Afronding

Belastingrecht berust op een dynamisch samenspel van tal van actoren. Die dynamiek gaat gepaard met machtsverschuivingen. Dat bleek in het voorgaande. Maar de dynamiek wordt nog veel complexer als ook de macht van andere actoren zoals de wetenschap, de diverse Europese en internationale instellingen (G20, OECD, EU, VN, etc.), non-gouvernementele organisaties zoals Tax Justice Network en organisaties van belastingadviseurs zou worden onderzocht. Daarvoor ontbrak hier de ruimte.

²⁵ Nauw verwant is het gevaar dat computersystemen en algoritmen een zorgvuldige individuele rechtstoepassing en rechtsbescherming kunnen bedreigen; M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag: SDU 2019.

²⁶ A.F.M. Brenninkmeijer, ‘Belastingdienst in evenwicht met de burger’, *WFR* 2013/578.

²⁷ *Omzien naar elkaar, vooruitkijken naar de toekomst*. Coalitieakkoord 2021 – 2025, VVD, D66, CDA en ChristenUnie, 15 december 2021, p. 1.