



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Over de ideale en realistische beroepsmoraal van de belastinginspecteur

Broekhuijsen, D.M.

Citation

Broekhuijsen, D. M. (2025). Over de ideale en realistische beroepsmoraal van de belastinginspecteur. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 2025(11), 4-11. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4285696>

Version: Publisher's Version
License: [Leiden University Non-exclusive license](#)
Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4285696>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

34. Over de ideale en realistische beroepsmoraal van de belastinginspecteur

MR. DR. D.M. BROEKHUIJSEN

De professionele houding van belastinginspecteurs wordt in Nederland normatief ingevuld door de idee van magistratelijk optreden. In dit artikel komt de auteur, aan de hand van een typologie, tot de conclusie dat de idee van magistratelijk optreden geen werkbaar handelingsperspectief biedt aan de individuele belastinginspecteur in de praktijk. Achter het ideaalbeeld van de 'magistratelijk optredend inspecteur' gaan namelijk verschillende morele dilemma's en tegenstrijdigheden schuil. De inspecteur is soms een magistraat, maar kan in een concreet geval ook hired gun, guru of letterknecht zijn. Het is niet vanzelfsprekend dat eisen van magistratelijk optreden, die aan de inspecteur worden gesteld, ondubbelzinnig zijn en onwrikbaar gelden voor het optreden van individuele belastinginspecteurs in de fiscale praktijk.

1. Inleiding

De professionele houding van belastinginspecteurs wordt in Nederland normatief ingevuld door de idee van magistratelijk optreden en door maatstaven van integriteit.¹ De inspecteur heeft namelijk een bijzondere rol met een daarbij komende verantwoordelijkheid. Het gaat erom, in de woorden van Van Eijdsen, dat 'van de inspecteur verwacht mag worden dat hij zich magistratelijk opstelt'.² Dat houdt onder meer in dat de inspecteur het recht objectief en redelijk en billijk toepast, dat hij geen eigen normen in zijn beslissingen meeweegt en dat hij rekening houdt met het gelijkheidsbeginsel.

De individuele belastinginspecteur zal echter, met name in ingewikkelde of stekelige gevallen, terugvallen op *zijn* morele visie op *zijn* rol in de heffing en inning van belastingen in *die* desbetreffende casus. De juridische oordeelsvorming van belastinginspecteurs zal van persoon tot persoon verschillen.³ De dilemma's van de dagelijkse fiscale praktijk worden, met andere woorden, op uiteenlopende wijze opgelost. Welke correcties brengt de inspecteur op

aangiften aan, welke vragen stelt hij, gaat hij tot beboeting over en met welke administratieve (uitzoek)klussen zadelt hij belastingplichtigen op? De beantwoording van onder andere deze vragen is mede een subjectieve aangelegenheid.⁴ In het maken van dergelijke, subjectieve, beslissingen *kan* de werkelijkheid samenvallen met de idee van de ideale, magistratelijk optredend belastinginspecteur, maar doet dat niet altijd.

In dit essay wil ik dat ideale, normatieve idee van magistratelijk optreden in praktisch perspectief plaatsen. In hoeverre biedt de idee van de magistratelijk handelend belastinginspecteur een werkbaar handelingsperspectief voor de fiscale praktijk van inspecteurs? Om die vraag te beantwoorden, zal ik een onderscheid maken tussen de *realistische* en *ideale* beroepsmoraal; tussen de normen en waarden die de inspecteur *feitelijk* hanteert als richtlijn voor zijn professioneel handelen en de normen en waarden die de inspecteur *behoort* te beschouwen als richtlijn voor het professioneel handelen.⁵ Ik heb daarbij het werkdomein voor ogen van

1 <https://werken.belastingdienst.nl/integriteit-bij-de-belastingdienst> (geraadpleegd op 1 mei 2025).

2 J.A.R. van Eijdsen, 'Grensgangers', in: L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten: opstellen aangeboden aan mr. P.J. van Amersfoort*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 3.

3 Dat juridische oordeelsvorming van persoon tot persoon zal verschillen, geldt niet alleen ten aanzien van inspecteurs maar ook ten aanzien van strafrechters, zo blijkt uit recent onderzoek: S. Wiznitzer & E. Maegherman, *Rechterlijke oordeelsvorming: een strafrechtelijke(r)lijk perspectief*, Utrecht: Xerox 2025.

4 Vgl. D. Voorinolt, 'Een belastinginspecteur is ook maar een mens', in: *De inspecteur getaxeerd: Bundel uitgegeven bij het 100-jarig bestaan van de Vereniging van inspecteurs van 's Rijks belastingen* (1985), p. 84: 'Dan blijkt ineens heel Nederland uit louter soepele inspecteurs te bestaan, behalve deze ene in Dokkum'.

5 Dit onderscheid is ontleend aan M.A. Loth & A.M.P. Gaakeer, *Ethiek en het juridisch beroep*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2007, hst. 1. Zie ook: M.A. Loth, 'De wondere wereld van de jurist', (1999) 28 *Rechtsfilosofie en Rechtstheorie* 139; W. van den Burg, 'Morele beroepsdeformatie: enkele hypothesen over de professionele moraal van juristen', in: L.E. de Groot-van Leeuwen & L.H.A.J.M. Quant (red.), *Ethiek en het juridisch beroep*, Den Haag: VUGA Uitgeverij BV 1995, p. 14.

een belastinginspecteur, dat wil zeggen: een wetenschappelijk opgeleide belastingambtenaar⁶ die vakbekwaam en integer is, corruptie en fraude afwijst en die handelt binnen de grenzen van het recht en de rechtstaat respecteert. Dat werk omvat bijvoorbeeld fiscale vraagstukken met grote beleidsmatige of vaktechnische complexiteit of publiek- of politiekgevoelige casuïstiek.

Ik zal allereerst in paragraaf 2 stilstaan bij de *ideale* beroepsmoraal: wat wordt op grond van de bestaande literatuur gezien als het 'ideaaltipe' belastinginspecteur? Ik laat zien dat de eisen die in het ideaalbeeld aan het ambt (orgaan) 'inspecteur' worden gesteld, gelijk zijn aan de eisen die gesteld worden aan de individuele belastinginspecteur, dat wil zeggen, de belastingambtenaar die inspecteursbevoegdheden uitoefent. Vervolgens verken ik in paragraaf 3 de *realistische* beroepsmoraal van de individuele belastinginspecteur. Ik doe dat door de in de literatuur ontwikkelde visies inzake de beroepsmoraal van belastingadviseurs bij wijze van analogie toe te passen op de belastinginspecteur.⁷ In die literatuur is er oog voor de diversiteit van morele benaderingen onderliggend aan beslissingen van individuele belastingadviseurs. Dat levert ook voor de belastinginspecteur een bruikbaar analytisch kader op. Die analyse biedt vervolgens de kans om op het ideaaltipe te reflecteren, hetgeen ik doe in paragraaf 4. Paragraaf 5 bevat de conclusie.

2. Het ideaalbeeld: de magistratelijk handelend belastinginspecteur

De normatieve eisen die aan het optreden van de inspecteur worden gesteld, zijn ontleend aan normen van fatsoenlijk overheidsoptreden. Inspecteur is namelijk niet zomaar een hoedanigheid, maar een ambt (orgaan) waaraan de wet ambtelijke bevoegdheden attribueert, zoals de bevoegdheid tot het opleggen van de belastingaanslag.⁸ De uitoefening van dat ambt gaat gepaard met maatschappelijke verantwoordelijkheid. De overheid, en dus ook de inspecteur, is er namelijk voor de burger.⁹ Tussen die burger en de inspec-

teur bestaat bovendien een bijzondere wederkerige relatie, en die is asymmetrisch: de inspecteur is machtig, omdat hij eenzijdig juridische bevoegdheden kan toepassen, de burger is dat niet.¹⁰

Vanuit dat normatieve startpunt van fatsoenlijk overheids-optreden is in de Nederlandse literatuur over de beroepsmoraal van de belastinginspecteur geschreven. In die literatuur is gepoogd de inspecteur te beschrijven als ideaaltipe: magistratelijk, integer en het gelijkheidsbeginsel in acht nemend.¹¹ Deze magistratelijk handelend inspecteur wordt geacht geen eigen persoonlijke normen te kunnen hebben.¹² Hij dient het belastingrecht behoorlijk uit te voeren, waarbij hij objectief, onkreukbaar, verantwoordelijk en zorgvuldig is.¹³ De magistratelijke inspecteur hanteert een houding die 'als het ware naar de belastingplichtige toe buigt in de zin van het nastreven van redelijkheid en billijkheid en rekening houden met zijn of haar specifieke omstandigheden (menselijke maat)'.¹⁴ Niet alleen is vereist dat het handelen van de inspecteur de toets van de rechter kan doorstaan, maar ook dat de inspecteur daarbij het 'belang van rechtsbescherming van de belastingplichtige in zijn eigen handelen dient te verdisconteren'.¹⁵ Dit betekent bijvoorbeeld dat de inspecteur het juiste en niet het maximale bedrag aan belasting dient te heffen en voor de belastingplichtige gunstige (en niet slechts ongunstige) feiten en omstandigheden in zijn oordeel moet meewegen.¹⁶ Die magistratelijke houding is van groot belang in het belastingrecht, waar de overheid in grote mate leunt op het fatsoenlijke fiscale gedrag van belastingplichtigen. Zoals Zwemmer opmerkt: 'een overheid (...) die zich in de uitvoering allesbehalve magistratelijk gedraagt, geeft zelf onvoldoende blijk van ethisch besef en heeft daarmee het morele recht verspeeld een beroep te doen op het ethisch besef van haar belasting-

6 Met 'belastinginspecteur' bedoel ik in dit essay dus niet de belastinginspecteur in formele zin (dat zijn algemeen directeurs, vgl. art. 5 Uitvoeringsregeling Belastingdienst) maar de juridisch medewerker van de Belastingdienst die daadwerkelijk aan de slag is met de behandeling van fiscale casuïstiek. Zie hierover ook par. 2.

7 In de bespreking leun ik op literatuur inzake de beroepsmoraal van de belastingadviseur, maar de beroepsethiek van die professie is geen onderwerp van dit essay. Het is bovendien niet mijn doel de beroepsethiek van de belastingadviseurs en belastinginspecteurs te vergelijken.

8 Vgl. art. 11 lid 1 AWR jo. art. 2 lid 3, onder b AWR jo. art. 5 Uitvoeringsregeling Belastingdienst; E.G. Hoepelman, 'Wie is inspecteur?' *WFR* 2013/953 en conclusie A-G IJzerman bij HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:193 en J.L.W. Broeksteeg, 'De staatsrechtelijke positie van de belastingambtenaar', *WFR* 2020/220, par. 3.1.

9 Zie daarover bijv. R.H. Happé, 'Belastingethiek: een kwestie van fair share', in: *Belastingen en ethiek: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 243, Deventer: Kluwer 2011, par. 1.4 en J.A.R. van Eijdsen, 'Grensgangers', in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten: opstellen aangeboden aan mr. P.J. van Amersfoort*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 2.1.

10 J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in: *Belastingen en ethiek: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 243, Deventer: Kluwer 2011, hst. III.

11 R.H. Happé, 'De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief: enige reflecties in een tijd van tax fighting', *WFR* 2007/1076 par. 2 en J. Reugebrink, 'De grondslag van de beroepshouding van de inspecteur', in: J.F.M. Giele e.a. (red.), *Van wet naar recht: opstellen aangeboden aan prof. Mr. J.P. Scheltens*, Deventer: Kluwer 1984.

12 Bijv. H. Bergman, 'Ethiek? Prima. Maar de overheid moet ook meedoen: WFR's eindejaarsdiscussie. Is ethiek terug van weggeweest?' *WFR* 2018/240, p. 1630.

13 Vgl. Belastingdienst, 'Missie en visie', <https://over-ons.belastingdienst.nl/organisatie/missie-visie/> (geraadpleegd op 13 maart 2025) en J.A.R. van Eijdsen, 'Grensgangers', in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten: opstellen aangeboden aan mr. P.J. van Amersfoort*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 2.3.

14 J.L.M. Gribnau, 'Magistratelijkheid', in: J. Glazenburg e.a. (red.), *Richtige heffing: Liber amicorum ter gelegenheid van het 150-jarig bestaan van de VHMf*, VHMf 2023 par. 3.1 en D. Voorintholt, 'Een belastinginspecteur is ook maar een mens', in: *De inspecteur getaxeerd: Bundel uitgegeven bij het 100-jarig bestaan van de Vereniging van inspecteurs van 's Rijks belastingen* (1985), p. 82.

15 R.H. Happé, 'Belastingethiek: een kwestie van fair share', in: *Belastingen en ethiek: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 243, Deventer: Kluwer 2011, par. 1.4.

16 Id.

plichtigen'.¹⁷ Het is, met andere woorden, de inspecteur die het goede voorbeeld dient te geven.¹⁸

Sommige schrijvers menen bovendien dat de inspecteur geen grensverkenkende standpunten in dient te nemen. Van Dijk schrijft bijvoorbeeld dat de inspecteur niet zo eigenwijs moet zijn dat hij zich verzet tegen hetgeen in de literatuur is uitgekristalliseerd. De inspecteur dient met andere woorden geen standpunten in te nemen die niet zijn terug te vinden in bestaande jurisprudentie of literatuur. Als er geen probleem bestaat, moet de inspecteur geen probleem gaan maken.¹⁹ In vergelijkbare zin schrijft Van Eijdsen dat fiscale grensverkenning door de inspecteur 'niet alleen onwenselijk is maar ook onbehoorlijk'.²⁰ Fiscale grensverkenning wordt door hem gedefinieerd als de situatie waarin 'de fiscus een standpunt inneemt dat in het nadeel is van de belastingplichtige en – gelet op de tot dat moment gepubliceerde wetgeving, literatuur, jurisprudentie, beleidsbesluiten en parlementaire geschiedenis – niet bijster veel kans van slagen heeft, al dan niet gecombineerd met een slechts summier motivering'.²¹ De inspecteur die aan grensverkenning doet, handelt niet in lijn met de eisen van magistratelijkheid die aan zijn ambt worden gesteld.²²

Opvallend is dat in de hiervoor genoemde literatuur veelal geen onderscheid wordt gemaakt tussen 'het ambt de inspecteur' en 'de belastingambtenaar aan wie inspecteursbevoegdheden zijn gemandateerd'. Soms wordt er opgemerkt dat de ene inspecteur de andere niet is,²³ maar het onderscheid tussen het ambt en het individu wordt niet wezenlijk geproblematiseerd.²⁴ Het uitgangspunt in die literatuur is dat individuele belastingambtenaren moeten voldoen aan de ideale normatieve eisen van magistratelijk handelen die aan het 'ambt de inspecteur' worden gesteld. Die eisen worden bovendien door sommige schrijvers zelfs behoorlijk streng ingevuld: inspecteurs die grensverken-

nende standpunten innemen, hanteren een beroepshouding die valt af te keuren.²⁵

3. Niet-ideale moraal van belastinginspecteurs: een typologie

3.1 Inleiding: ideaal en werkelijkheid

In de werkelijkheid zal de individuele belastinginspecteur niet steeds aan het geschetste ideaaltypische beeld beantwoorden. Dat wordt hem dan ook in de literatuur wel verweten. Naast de hiervoor besproken belastinginspecteurs die kwalijk worden genomen grensverkenkende standpunten in te nemen, zijn er belastinginspecteurs met wie 'het steeds lastiger geworden' is om tot goede afspraken te komen;²⁶ belastinginspecteurs die stug of formalistisch zijn of inspecteurs die zich ophouden met beuzelarij.²⁷ In die literatuur, waarin de belastinginspecteur in wezen een fatsoensnorm wordt aangemeten, lijkt er evenwel weinig oog te bestaan voor de dagelijkse praktijk van belastinginspecteurs. Er is weinig begrip voor de dilemma's die het werk van de belastinginspecteur typeren. Te denken valt aan de dilemma's die samenhangen met het borgen van de eenheid van beleid en uitvoering. De vraag is, met andere woorden: in hoeverre biedt die ideale visie van de magistratelijk handelend inspecteur een werkbaar handelingsperspectief in de fiscale praktijk? Met welke morele dilemma's wordt de belastinginspecteur – in concrete gevallen – in dat verband geconfronteerd? Tijd om het ideaalbeeld van de magistratelijk handelend belastinginspecteur eens met een schets te doorbreken.

Voor die schets maak ik gebruik van het werk van Field.²⁸ Field heeft ten behoeve van de discussie inzake de beroepsethiek van belastingadviseurs²⁹ een aantal 'typen' belastingadviseur uitgewerkt.³⁰ Die typen verpakken de denkbare visies op de beroepsmoraal (door Field 'philosophy of lawyering' genoemd) die voor belastingadviseurs relevant zouden kunnen zijn bij het maken fiscaal-juridische beslissingen. Dit kader, dat de morele benaderingen van juridische beslissingen inzichtelijk maakt, is ook voor de inspecteur bruikbaar. Het kader biedt namelijk houvast en inzicht: met een 'philosophy of lawyering' kan de inspecteur de morele voor- en nadelen van zijn beslissingen onder-

17 J.W. Zwemmer, opgetekend in: Stenografisch verslag van de bijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap op dinsdag 14 december 2010 over het onderwerp Belastingen en Ethiek, in: *Belastingen en ethiek: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* no. 243, Deventer: Kluwer 2011.

18 J. Reugebrink, 'De grondslag van de beroepshouding van de inspecteur', in: J.F.M. Giele e.a. (red.), *Van wet naar recht: opstellen aangeboden aan prof. mr. J.P. Scheltens*, Deventer: Kluwer 1984, par. 2.

19 J.E.A.M. van Dijk, 'Proceshouding van de belastingdienst', *FED* 1988/679 en zijn naschrift bij R.H. Happé, 'Ligt de inspecteur op het bed van Procrustes?', *FED* 1989/129.

20 J.A.R. van Eijdsen, 'Grensgangers', in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten: opstellen aangeboden aan mr. P.J. van Amersfoort*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 4.

21 Id. Van Eijdsen geeft in par. 3 ook een aantal voorbeelden.

22 Id. par. 4.

23 Zie bijv. de inleiding van J.A.R. van Eijdsen, id. en R. Happé, 'De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief', *WFR* 2007/1076, par. 2.

24 Daarop bestaan uitzonderingen: zie bijv. J.L.M. Gribnau, 'Integriteit en verantwoordelijkheid in de fiscaliteit', in: D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen: de Wetenschap*, Deventer: Kluwer 2006 par. 7.2 en L.G.M. Stevens, *Vertrouwen in de toekomst, vertrouwen in elkaar: Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden*, VHM 2018.

25 J.A.R. van Eijdsen (2017), id., par. 6.

26 Zo schrijft in 1981: E. Aardema, 'De sfeer rond de belastingheffing', *WFR* 1981/685.

27 G.T.K. Meussen, 'Magistratelijkheid (of rechtsstatelijkheid) van de belastinginspecteur', *FED* 2018/76 en G.T.K. Meussen, 'De fiscale ethiek van de belastinginspecteur' in: S. Dusarduijn e.a. (red.), *Gribnau-bundel: opstellen aangeboden aan prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau*, Deventer: Kluwer 2025.

28 H.M. Field, 'Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer', (2017) 36 *Virginia Tax Review* 261.

29 Field gaat overigens uit van een rechtmatig opererend vakbekwaam belastingadviseur die juridisch te verdedigen belastingplanning niet afwijst.

30 Haar onderzoek is gebaseerd op 'the enormous literature on lawyering and professionalism'. H.M. Field, 'Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer', (2017) 36 *Virginia Tax Review* 261, p. 281 en voetnoten.

kennen.³¹ In de hiernavolgende bespreking zal ik kort de door Field genoemde typen bespreken en deze vervolgens – bij wijze van analogie – ‘vertalen’ naar het werk van de belastinginspecteur. Op de lessen die daaruit te trekken zijn, zal ik vervolgens ingaan in paragraaf 4.

3.2 De inspecteur als ‘hired gun’

Het eerste uitgangspunt dat Field noemt, is de fiscalist als ‘hired gun’. De fiscalist als hired gun doet wat zijn opdrachtgever wenst; hij is neutraal ten opzichte van de voorkeuren van zijn cliënt.³² In de regel, zo betoogt Field, is de hired gun een fiscaal instrumentalist, omdat alleen het recht de uiterste grenzen stelt aan zijn gedrag. Moreel gezien is de hired gun niet aan te spreken of verantwoordelijk voor zijn fiscale beslissingen. Moraliteit moet immers aan de klant worden toegerekend.

Zou het morele uitgangspunt van de hired gun op de belastinginspecteur worden toegepast, dan ligt het voor de hand dat de inspecteur de morele positie gebruikt die de Belastingdienst van hem vereist. Daarmee ontstaan analoge vragen: *wat* wordt van de hired gun verwacht? En: *wiens* morele beslissingen zijn leidend? Beide vragen zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden.

De Belastingdienst is een grote, complexe organisatie, waarbinnen er verschillende routes bestaan ten aanzien van de vraag met *wie* de inspecteur zijn beslissingen kan afstemmen. Om er wat grip op te krijgen, is van belang te weten dat de Belastingdienst is georganiseerd in teams, die worden aangestuurd door een vaktechnische en een managementlijn. Met beide ‘lijnen’ zijn casusoverstijgende belangen structureel in de organisatie geborgd. Het management is verantwoordelijk voor de (capaciteits)inzet van diverse handhavings- en toezichtmiddelen. De vaktechnische lijn heeft tot doel de fiscaal-vaktechnische kwaliteit te bewaken en de eenheid van beleid en uitvoering te borgen. Beide ‘lijnen’ hebben grote invloed op de beslissingen van de belastinginspecteur als hired gun: de hired gun draagt immers zelf geen morele verantwoordelijkheid voor zijn beslissingen, maar volgt de wensen van de organisatie.

Binnen de managementlijn³³ spelen capaciteitsinzet, procescomplexiteit (bijvoorbeeld de werkbaarheid van IT-systemen en massaliteit van het primaire proces) en de mate waarin de casusbehandeling binnen de door de Algemene wet bestuursrecht (Awb) genoemde beslistermijnen verloopt een rol. Bovendien zit in de functie van managers besloten dat zij een breder (niet-fiscaal) beeld van de maatschappelijke en politieke dimensie van ingewikkelde vraagstukken hebben. Ook zal voor managers het behoud van fiscaal-

compliant gedrag een rol spelen en is het denkbaar dat het management op bepaalde publieksgevoelige casuïstiek invloed zal willen uitoefenen. De fiscale vakinhoud staat bij het management niet per definitie centraal. Dat kan betekenen dat een zaak ‘conform de aangifte’ wordt afgedaan omdat capaciteit of opportuniteit ontbreekt, of juist dat een bepaalde (minder sympathieke) zaak wordt opgepakt omdat dit maatschappelijk gewenst wordt geacht. Vanuit de vaktechnische lijn,³⁴ die bestaat uit kennisgroepen en de gelaagde middelgerichte beleidscoördinatie (vaktechnisch adviseurs en coördinatoren), zullen grenzen aan beslissingen van de inspecteur worden gesteld door de belastingwet en -beleid. Bij de invulling daarvan speelt de toepassing van het gelijkheidsbeginsel een grote rol. Het is in ingewikkelde gevallen vaak schipperen tussen een oplossing die enerzijds recht doet aan het individuele geval en anderzijds aan de eenheid van beleid en uitvoering.

Als de inspecteur optreedt als hired gun is het denkbaar dat hij, nu hij zijn casus zal willen afstemmen, (te) weinig ruimte neemt om een rechtvaardige oplossing te bewerkstelligen.³⁵ Anders gezegd: ‘freies Ermessen’³⁶ zal voor de hired gun weinig betekenis hebben omdat de daarvoor vereiste zelfstandigheid samengaat met het dragen van morele verantwoordelijkheid. Die verantwoordelijkheid past echter niet bij de hired gun. Een voordeel van de benadering is evenwel dat voor beslissingen van de ‘hired gun’ in de organisatie draagvlak bestaat. De ‘hired gun’ heeft zijn beslissingen afgestemd met zijn collega’s. Die beslissing is daarom het resultaat van een collectief afwegingsproces, waarin verschillende belangen – het belang dat recht wordt gedaan aan het individuele geval, het belang van de uitvoerbaarheid en van de eenheid van beleid en uitvoering, en dat van vaktechnische kwaliteit van de beslissing – zijn meegewogen.

Het beeld dat de inspecteur als hired gun oproept, is dat van een belastinginspecteur die op zoek gaat naar organisatorisch draagvlak binnen zijn team en het hogere gezag (dat wil zeggen de vaktechnische infrastructuur en het management). Omdat de hired gun geen eigen morele verantwoordelijkheid draagt voor zijn beslissingen, komt die verantwoordelijkheid terecht bij anderen. Ingeval dat zijn meerderen zijn, zijn die mensen echter ook opgesteld om casusoverstijgende belangen te borgen. Het is denkbaar dat daarmee geen optimale beslissing wordt genomen in het licht van het individuele geval. Wel zijn andere relevante door de Belastingdienst te borgen belangen in beslissingen van de hired gun meegewogen. Die beslissing is, met andere

31 Dat geldt evengoed voor de belastingadviseur, zie: H.M. Field, (2017): ‘Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer 32’, *Virginia Tax Review* 261 (2017), p. 268.

32 Id., p. 281.

33 Zie bijv. Belastingdienst, de reorganisatie Belastingdienst 2003, Den Haag 2003, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-30300-IXB-39-b1.pdf>, par. 2.

34 Vgl. *Kamerstukken II* 2020/21, 35510, nr. 46, vraag 183.

35 Vgl. E. Poelmann, ‘Van “freies Ermessen” naar professionele rechtsbedeling’, *TfB* 2009/8. Ook: M. Hoenders e.a., *Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren. Adviezen uit de praktijk van de Belastingdienst, de Douane en de Dienst Toeslagen*, Stichting Beroepseer 2023, p. 74.

36 L.G.M. Stevens, *Vertrouwen in de toekomst, vertrouwen in elkaar. Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden*, VHMf 2018, par. 5.4. Zie ook E. Poelmann, ‘Van “freies Ermessen” naar professionele rechtsbedeling’, *TfB* 2009/8.

woorden, het resultaat van een intern afstemmingsproces. Die uitkomst is gezien de positie van de inspecteur als hired gun moreel te verantwoorden.

3.3 De inspecteur als ‘guru’

Het tweede type dat Field noemt, is de ‘guru’. De uitgangspunten van de guru zijn tegenovergesteld aan die van de hired gun. Waar de hired gun voor zijn morele keuzen afhankelijk is van zijn broodheer, beschouwt de guru zichzelf verantwoordelijk voor zijn morele beslissingen. Dat betekent dat de guru zijn keuzen moet kunnen verantwoorden. Het afschuiven van morele verantwoordelijkheid op de broodheer past in dat gezichtspunt niet.

Voor de belastinginspecteur biedt het gezichtspunt van de guru een belangrijke uitkomst. Waar de hired gun weinig ruimte voor freies Ermessen heeft, bestaat die individuele vrijheid bij de belastinginspecteur als guru wel. Het is van belang te benadrukken, dat de inspecteur freies Ermessen toekomt. Het freies Ermessen houdt in dat de inspecteur, ook indien hij wordt geconfronteerd met zeer weinig juridische ruimte, zelf blijft nadenken.³⁷ Of zoals Stevens schrijft: letterknechten zijn slechte dienaren van het recht (...). De regel is de werkvloer van het recht; hij mag rechtsbedeling niet inkapselen. Het gaat er juist om de wet te veredelen tot ‘recht’.³⁸ Die ruimte wordt door het morele perspectief van de ‘guru’ geboden en zal de inspecteur daarom willen benutten.

Keerzijde van het perspectief van de guru is dat hij niet gauw geneigd zal zijn te varen op de opvatting van anderen. De implicatie daarvan zou kunnen zijn dat die inspecteur ‘eigenwijs gaat zitten doen’, bijvoorbeeld door te beslissen zonder draagvlak binnen zijn werkomgeving. De vraag is in dat geval: waar ligt de grens? Er zijn zonder twijfel inspecteur-guru’s te vinden die belasting betalen een sterke morele aangelegenheid vinden. Dat betekent dat de guru alle fiscale middelen geoorloofd vindt om belastingplichtigen tot een bijdrage te brengen. De guru is immers zelf voor zijn morele keuzen verantwoordelijk en zal dus terug kunnen vallen op zijn eigen morele uitgangspunten. Uiteraard stellen wet- en regelgeving kaders, maar daarbinnen is veel mogelijk; inspecteurs wordt bijvoorbeeld verweten dat zij in enkele gevallen hun standpunt kracht bijzetten door hoge boeten op te leggen.³⁹ Binnen de optiek van de fiscalist als guru hebben inspecteurs – moreel gezien – daartoe echter alle ruimte.

3.4 De inspecteur als ideale rechter

Het derde type van Field is de fiscalist als onafhankelijke, goed geïnformeerde rechter.⁴⁰ Volgens Field houdt dit in dat de fiscalist een wetsinterpretatie ‘te goeder trouw’ hanteert waarvan in redelijkheid kan worden gezegd dat die onder het recht zal standhouden.

Zoals we hiervoor hebben gezien, is het ideale uitgangspunt dat de inspecteur een magistratelijke houding aanneemt.⁴¹ Dat betekent echter niet dat de inspecteur ook magistraat is.⁴² Zoals Happé opmerkt, is de inspecteur natuurlijk geen rechter: ‘de eerste behoort tot de uitvoerende macht, de tweede maakt deel uit van de rechterlijke macht’.⁴³ De doelstelling van de inspecteur is daarom verschillend dan die van de rechter: de rechter moet in een concreet geval aan de belastingplichtige effectieve rechtsbescherming bieden tegen de machtige overheid⁴⁴ terwijl de inspecteur rekening moet houden met de toepassing van het gelijkheidsbeginsel in een massaal uitvoeringsproces. De inspecteur is dus in zijn taakuitoefening, meer nog dan de rechter, aan het gelijkheidsbeginsel gebonden omdat zijn beslissing gepaard kan gaan met uitstralingseffecten op duizenden andere gelijk door de Belastingdienst te behandelen gevallen. Met het perspectief van de inspecteur als ‘ideale rechter’, zal de inspecteur de rechtsbescherming van de belastingplichtige willen dienen in het individuele geval, ook als dat ten koste gaat van het bewerkstelligen van de eenheid van beleid en uitvoering.

De hiervoor in paragraaf 2 besproken literatuur, waarin de visie wordt verdedigd dat de inspecteur geen grensverkenkende standpunten in dient te nemen, sluit goed bij deze visie aan. Zoals Van Eijdsen bijvoorbeeld schrijft: ‘de belastingplichtige staat voor zijn eigen belang, de inspecteur (...) staat – evenals een rechter – aan de kant van het recht’.⁴⁵ Vanuit de visie dat de inspecteur zo veel mogelijk effectieve rechtsbescherming dient te bieden in het concrete geval, is het een kleine stap naar de eis dat de inspecteur geen grensverkenkende standpunten mag innemen, voor zover er een kans bestaat dat de rechter het met die standpunten niet eens zou kunnen zijn.⁴⁶ Voor de inspecteur die het perspectief hanteert van de ‘ideale rechter’ zijn dergelijke standpunten moreel onaanvaardbaar.

³⁷ Zie E. Poelmann, id.

³⁸ L.G.M. Stevens: *Vertrouwen in de toekomst, vertrouwen in elkaar: Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden*, VHM 2018, p. 51.

³⁹ P.J. van Amersfoort, ‘De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst’, *WFR* 2017/236, par. 4.

⁴⁰ Zie H.M. Field, ‘Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer’, (2017) 36 *Virginia Tax Review* 261, p. 288.

⁴¹ R. Happé, ‘De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief’, *WFR* 2007/1076.

⁴² De term wordt gebruikt bij de rechterlijke macht en burgemeesters. Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Magistratelijheid’, in: J. Glazenburg e.a. (red.), *Richtige heffing: Liber amicorum ter gelegenheid van het 150-jarig bestaan van de VHM*, VHM 2023.

⁴³ R. Happé, ‘De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief’, *WFR* 2007/1076, par. 3.

⁴⁴ P.J. van Amersfoort, ‘De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst’, *WFR* 2017/236 par. 2.

⁴⁵ J.A.R. van Eijdsen, ‘Grensgangers’, in: L.J.A. Pieterse & R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten: opstellen aangeboden aan mr. P.J. van Amersfoort*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 2.3.1.

⁴⁶ Ook de rechter zal in ‘hard cases’ aan grensverkenning moeten doen. Vgl. R. Dworkin, *Law’s Empire*, Harvard University Press 1986, hfst. 4 en 6.

3.5 De inspecteur die leunt op de autoriteit van het recht

Een vierde benadering die Field voorstelt, is de fiscalist die rekening houdt met de ‘authority conception of law’. In deze autoriteitsopvatting van het recht (hierna: de autoriteitsopvatting) benadert de fiscalist de toepassing van het recht vanuit de gedachte dat het recht een uitkomst is van een maatschappelijk, democratisch discours. In die discours is met alle morele aspecten rekening gehouden waardoor er voor de fiscalist geen eigen morele beslissingsruimte overblijft.⁴⁷

Deze sterke rechtspositivistische⁴⁸ koppeling tussen recht en moraal heeft twee uitgangspunten.⁴⁹ Het eerste uitgangspunt is dat rechtstoepassing niet afhankelijk mag zijn van de individuele morele filosofie van degene die het recht toepast. Het recht is een verlengstuk van een collectieve maatschappelijke beslissing. Een individuele morele afweging wordt geacht onbetrouwbaarder te zijn dan de morele afwegingen gemaakt door de wetgever.⁵⁰ Een fiscalist die deze benadering hanteert, moet dus alle persoonlijke ethische opvattingen uit zijn professionele afwegingen elimineren zodat zijn afwegingen niet worden beïnvloed door betwistbare morele uitgangspunten. Ten tweede veronderstelt de autoriteitsopvatting dat de fiscalist moreel niet aansprakelijk is voor de toepassing van het recht. Hij zal dus stellen: *lex dura, sed lex*. De autoriteitsopvatting gaat er dus van uit dat er een inhoudsonafhankelijke morele reden bestaat om recht na te leven.⁵¹

Toegepast op belastinginspecteurs legt de autoriteitsopvatting ten eerste de nadruk op het rechtsgelijkheidsbeginsel en de daarmee samenhangende noodzaak om de eenheid van beleid en uitvoering te bewerkstelligen. Omdat eigen morele overwegingen van de inspecteur uit de rechtstoepassing moeten worden geëlimineerd, zou het niet uit moeten maken met welke inspecteur de belastingplichtige vandoen heeft. Ten tweede leidt de autoriteitsopvatting ertoe dat de inspecteur de fiscale rechtstoepassing niet mag verdoezelen met zijn eigen morele overwegingen. Dat betekent enerzijds dat er in duidelijke gevallen (bijvoorbeeld bij het toekennen van rechtsgevolgen aan een verstreken termijn) weinig ruimte bestaat voor een ‘eigen’ beïnvloeding van die uitkomst. Als het fiscale recht binnen de juridische kaders

tot onbillijke uitkomsten leidt, dan is de inspecteur die op de morele autoriteit van het recht leunt, niet voor die uitkomst verantwoordelijk.⁵² Die toepassing kan natuurlijk ook worden omgedraaid: als het recht geen oplossingen geeft, dan is het niet aan de inspecteur om zelf ‘op zoek te gaan’ naar een nieuwe regel. Anders dan het perspectief van de ‘ideale rechter’, biedt de autoriteitsopvatting dus een morele onderbouwing voor de visie dat de inspecteur geen enkel grensverkenkend standpunt in kan nemen: niet in het belang van belastingplichtigen maar ook niet in het belang van de schatkist.

3.6 De inspecteur als ‘counselor/friend’

Een vijfde benadering van Field is de fiscalist als ‘counselor/friend’. De invalshoek verschilt van de eerdergenoemde invalshoeken, omdat de fiscalist in dit perspectief niet gefocust is op het morele kader van zijn klant, van hemzelf, of van het recht, maar op het uitgangspunt dat een moreel acceptabel resultaat tot stand komt in een verdiepende dialoog.⁵³ Het uitgangspunt van de fiscalist als counselor/friend is dat beslissingen gezamenlijk worden gemaakt.

Voor een inspecteursanalogie van de fiscalist als friend/counselor zou de nadruk kunnen worden gelegd op het samenwerkingsproces met de belastingplichtige.⁵⁴ In beginsel heeft de belastinginspecteur geen vriendschapsrelatie met de belastingplichtige, maar met wederzijds begrip en vertrouwen kan een relatie ontstaan waarin wordt samengewerkt om tot fiscaal aanvaardbare uitkomsten te komen. In die visie wordt ten aanzien van het morele kader de nadruk gelegd op het fatsoenlijk proces, onderling vertrouwen en begrip. Binnen die onderlinge afstemming wisselen de belastingplichtige en de belastinginspecteur belangen en standpunten uit, waarin ze met behulp van het fiscale recht – binnen wettelijke kaders dus – het issue van de fiscale bijdrage verwoorden in fiscaaltechnische problemen. Dat betekent ook dat belastinginspecteur en -adviseur oog houden voor elkaars belangen ‘zoals vrienden dat zouden doen’. Die metafoor drukt een juridisch verdergaande wederkerige morele verantwoordelijkheid uit, waarbij de nadruk niet ligt op het individu maar op de relatie. Doordat dit perspectief de nadruk legt op de ‘vriendschap’ met de belastingplichtige, is het denkbaar dat daarmee een andere fiscale uitkomst wordt bereikt dan zou worden bereikt onder een van de andere perspectieven, zoals dat van de ‘guru’ of ‘hired gun’. Dit zou kunnen betekenen, dat een inspecteur omwille van die relatie een fiscaal probleem niet uitvergroot of opbrengt terwijl hij daartoe onder een van de andere genoemde perspectieven wel aanleiding zou kunnen zien.

47 H.M. Field, ‘Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer’, (2017) 36 *Virginia Tax Review* 261, p. 290-291.

48 Field geeft aan de autoriteitsopvatting een bredere werking omdat het ook in de VS gecodificeerde beroepsbeginselen van adviseurs bevat. Het onderscheid tussen ‘recht’ en de van toepassing zijnde gecodificeerde beroepsregels voor belastingadviseurs lijkt me evenwel niet te maken. Vlg. N.M. Crystal, ‘Using the Concept of “Philosophy of Law” in Teaching Professional Responsibility’, (2007) 51 *St Louis University Law Journal* 1235.

49 Field leunt op: W. Bradley Wendel, ‘Civil obedience’, (2004) 104 *Columbia Law Review* 363.

50 Id., p. 380.

51 Dit is een anti-dworkiaans uitgangspunt dat veronderstelt dat de wet duidelijk is. Voor kritiek: vgl. R. Dworkin, *Law’s Empire*, Harvard University Press 1986, hfst. 4 en 6 en R. Dworkin, ‘Is Law a System of Rules?’, in R. Dworkin (red.), *The Philosophy of Law*, Oxford: Oxford University Press 1977.

52 Maar zie H.L.A. Hart, ‘Positivism and the Separation of Law and Morals’, 71 (1958) *Harvard Law Review* 593, par. V.

53 H.M. Field (2017), id., p. 293.

54 Ook kan worden gedacht aan samenwerking binnen de Belastingdienst (met ‘de broodheer’) maar dat perspectief is al besproken in par. 3.2 (‘hired gun’).

De counselor/friends-visie heeft een sterk verband met het horizontaal toezicht, waarvan wederzijds begrip, geïnformeerd vertrouwen en wederzijdse transparantie de basis zijn.⁵⁵ Belastingplichtigen zijn in beginsel bereid regels na te leven en transparant te zijn over fiscaal relevante feiten, terwijl de Belastingdienst fiscale problemen adequaat en in de actualiteit benadert, waardoor belastingplichtigen weten waar zij aan toe zijn.⁵⁶ Voor de inspecteur moet het gaan om *gerechtvaardigd* vertrouwen. Omdat (de intentie tot) samenwerking daarbij centraal staat,⁵⁷ vereist deze visie een servicegerichte benadering van de inspecteur. Evenwel dient te worden opgemerkt dat onder het horizontaal toezicht de uiteindelijke belastingaanslag met of zonder convenant op hetzelfde fiscale resultaat uit dient te komen.⁵⁸ Het morele perspectief van de ‘friend/counselor’ lijkt echter verstrekkendere implicaties te hebben: met dat perspectief lijkt ook te kunnen worden verantwoord dat de vriendschapsrelatie in de praktijk tot een begunstigende belastingheffing leidt. Mogelijk valt die uitkomst moreel onder dit perspectief te verantwoorden, ook al leidt dat tot mogelijke spanning met het gelijkheidsbeginsel.⁵⁹

3.7 De inspecteur met de focus op het eigenbelang

De laatste benadering die Field beschrijft, is de fiscalist die enkel zijn eigenbelang nastreeft.⁶⁰

Ten aanzien van de belastinginspecteur is het bespreken van deze visie wellicht cynisch te noemen. Maar de visie mag niet ontbreken, al is het maar om *alle* types van Field van een analoge bespreking te voorzien. Bovendien bestaat er sociaal-wetenschappelijke en psychologische literatuur waaruit blijkt dat eigenbelang wel degelijk een rol speelt bij beslissingen van ambtenaren. Zo volgt uit die literatuur dat ambtenaren meer bezig zijn met het voorkomen van potentiële organisatieschade dan het benutten van potentiële kansen voor de organisatie (de zogenoemde ‘prevention focus’).⁶¹ Niets menselijks is de ambtenaar vreemd: het verkrijgen of behoud van inkomen, macht, prestige en comfort is ook voor hen een relevante overweging die ze

afwegen met sociale en altruïstische doeleinden. Zo identificeert Downs in zijn veelgeciteerde studie over ambtelijke besluitvorming: ambtelijke *climbers*, voor wie het verkrijgen van macht, inkomen en prestige een doel op zich is; *conservers*, voor wie comfort en het behoud van de verkregen positie doorslaggevend is; en *zealots*, die loyaal zijn aan en invloed willen verkrijgen op een bepaald (hun dierbaar) beleidsdoel.⁶²

In die zin is het denkbaar dat de inspecteur een bepaald probleem niet nader uitvergroot omdat hij anders niet voldoende productie op de mat weet te leggen (hetgeen van invloed is op zijn reputatie bij het management) of omdat hij op tijd naar huis wil. Het kan ook zijn dat de inspecteur juist een zaak wenst op te pakken omdat hij er vaktechnisch in is geïnteresseerd of hij zich er mee kan profileren binnen de organisatie of het behandelteam. Ook valt niet uit te sluiten dat er *zealots* bij de fiscus rondlopen.

Het behoeft geen nadere toelichting dat onder dit perspectief, waarin het eigenbelang centraal staat, een variatie aan gedrag te scharen valt, dat onder de andere genoemde perspectieven niet uitlegbaar te noemen is. Niet de publieke motivatie speelt een rol bij de afwegingen van de inspecteur, maar zijn eigenbelang staat er nadrukkelijk in voorop. Het perspectief staat daarom op de grootste afstand van het in paragraaf 2 beschreven ideaaltipe.

4. Beschouwing

Wat valt er te leren als het ideale (paragraaf 2) en realistische (paragraaf 3) perspectief tegen elkaar worden afgezet?

Eenzijds blijkt dat het ideaal van de ‘magistraatelijk handelend belastinginspecteur’ in de praktijk geen werkbaar handelingsperspectief biedt. Exemplarisch is de eis dat de magistraatelijk optredend inspecteur geen eigen opvattingen mag hebben, maar slechts objectief de wet moet dienen. Dat leidt echter tot verstarring: in lastige gevallen kent de wet niet altijd billijke uitkomsten. De eis dat de magistraatelijk inspecteur geen eigen opvattingen mag hebben, brengt dus een gevolg met zich mee dat *niet* magistraatelijk lijkt te zijn. Zonder terug te kunnen vallen op eigen waarden, kan de inspecteur niet tot een oordeel komen over wat het recht in zijn meest acceptabele vorm is (vergelijk paragraaf 3.3 en 3.5).

Bijzonder problematisch is bovendien het handelingsperspectief van de in de literatuur verwoorde eis dat de inspecteur geen grensverkennende opvattingen mag hanteren. De morele basis voor deze eis wordt geboden door het perspectief van de ideale rechter (paragraaf 3.4) en dat van

55 Belastingdienst, *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen, Versie september 2023*, p. 10 en J.H.A.M. Rijsbergen & M.A. Siglé, ‘Het doorontwikkelde horizontaal toezicht van de Belastingdienst’, *WFR* 2021/89, p. 622.

56 Th.W.M. Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO* 2009/16 en E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: Een fiscaal-juridische en empirische analyse*, Rotterdam: Erasmus University Rotterdam 2015, par. 5.6.1.2.2.

57 J.L.M. Gribnau, ‘Duurzame fiscale governance: horizontaal toezicht als knooppunt’, *NTRF* 2023/717, par. 3.2.

58 Zie E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht: Een fiscaal-juridische en empirische analyse*, Rotterdam: Erasmus University Rotterdam 2015, par. 5.6.1.2.2, verwijzend naar *Kamerstukken II* 2004/05, 29643, nr. 4, Verslag van algemeen overleg.

59 Zie E.A.M. Huiskers-Stoop, id., par. 5.7.2., die voor dergelijke zorgen geen aanleiding ziet. Voor wat ‘realistische’ zorgen met betrekking tot de uitwerking van het horizontaal toezicht, zie J.W. Bellingwout, ‘horizontaal ideaal’, *WFR* 2008/1309, par. 4.

60 H.M. Field, ‘Aggressive Tax Planning & the Ethical Tax Lawyer’, (2017) 36 *Virginia Tax Review* 261, p. 295.

61 Vgl. J. Tukiainen e.a. ‘What Are the Priorities of Bureaucrats? Evidence From Conjoint Experiments with Procurement Officials’, 227 (2024) *Journal of Economic Behavior & Organization* 106716.

62 A. Downs, *Inside Bureaucracy*, Boston: Little Brown and Co. 1967, hfst.

7. Zie ook: M. Lipsky, *Street-Level Bureaucracy, 30th Anniversary Edition: Dilemmas of the Individual in Public Service*, New York: Russel Sage 2010, p. 17 en A. Chang, ‘A Formal Model of Street-level Bureaucracy’, 34 (2022) *Rationality and Society* 6, p. 9-10.

de inspecteur die leunt op de autoriteit van het recht (paragraaf 3.5). Ook die eis staat op gespannen voet met het morele perspectief (vergelijk paragraaf 3.3) op grond waarvan de inspecteur kan terugvallen op zijn eigen waarden, bijvoorbeeld om te kunnen reageren op maatschappelijke ontwikkelingen of 'ingenieuze consulentencreativiteit'.⁶³ Zo schrijft Happé dat het recht geen gestold eindproduct is, maar moet meebewegen met maatschappelijke veranderingen. 'Wat is de positie van een wetsuitvoerder die bij de interpretatie van een vage wettelijke bepaling creativiteit aan anderen moet overlaten?'⁶⁴ Het recht ligt niet voor eens en altijd vast; de inspecteur moet zo nu en dan bestaande uitgangspunten in het licht van een nieuwe maatschappelijke ontwikkeling ter discussie kunnen stellen.⁶⁵ In dat beroepsmoreel perspectief – maar zie hierna – komt het er met zoveel woorden op neer dat de inspecteur op zoek mag gaan naar de grenzen van de wet.

Ook kan het voorkomen dat de inspecteur kiest voor een benadering waarin niet enkel de concrete omstandigheden van het geval leidend zijn in zijn beslissing, maar waarbij hij in grote mate wordt beïnvloed door een intern afstemmingsproces waardoor ook andere door de Belastingdienst mee te wegen uitgangspunten op zijn beslissing van invloed zijn, zoals die ten aanzien van de eenheid van beleid en uitvoering. Voor de 'buitenwereld' zal het afstemmingsproces van de inspecteur met de landelijke coördinatie en de kennisgroepen als een tijdrovende 'black box' worden ervaren waarbij individuele omstandigheden van de casus op de achtergrond lijken te raken. Maar die afstemming is in het werk van individuele inspecteurs van groot belang in gevallen waarbij er bijvoorbeeld in het behandelteam discussie bestaat over de juiste toepassing van wet of beleid, er centrale regie binnen de Belastingdienst is vereist, bijvoorbeeld indien sprake is van de gelijke behandeling van 'bulkzaken' met feitelijke gelijkenissen, of er aan de maatschappelijke betamelijkheid van een casus wordt getwijfeld. Het is dan met andere woorden te verantwoorden dat de inspecteur kiest voor een benadering als 'hired gun' (paragraaf 3.2) of dat hij leunt op de autoriteitsopvatting van het recht (paragraaf 3.4).

Anderzijds is het niet mogelijk dat het ideaalbeeld met een van de in paragraaf 3 beschreven typen wordt gesubstitueerd. Een dergelijke substitutie zou geen recht doen aan de professionele eisen die aan het 'ambt de inspecteur' worden gesteld. Een beslissing van de inspecteur moet in het licht van het ideaalbeeld kunnen worden verantwoord. Had de

inspecteur, in het licht van dat ideaalbeeld, tot zijn keuze *kunnen* komen?⁶⁶ Ingeval de inspecteur een grensverkenkend standpunt hanteert, zal hij zich van die vraag bijzonder bewust moeten zijn. Bovendien: de belastinginspecteur die enkel zijn eigenbelang nastreeft, staat op grote afstand van de eisen die aan zijn ambt worden gesteld. Zonder het ideaalbeeld bestaat het risico dat het optreden van de inspecteur verwordt tot een hachelijke voorstelling met hoofdrollen voor het eigenbelang, persoonlijke beleidsambitie en daadloosheid (paragraaf 3.7).

5. Conclusie

De normatieve, 'ideale' eis van magistratelijk inspecteursoptreden, die aan het 'ambt de inspecteur' wordt gesteld, blijkt in de praktijk van het 'individu de inspecteur' een richtinggevende, maar niet een absolute eis. Deze ideaaltypische eis biedt de individuele inspecteur in de praktijk geen werkbaar handelingsperspectief. Achter het ideaaltypische beeld van de 'magistratelijk optredend inspecteur' schuilen namelijk tegenstrijdigheden en verschillende morele dilemma's. Die fiscale praktijk dwingt inspecteurs tot morele afwegingen, tot nadenken en tot beschouwing in het licht van het voorliggende geval. De rechtstoepassing door belastinginspecteurs is in de dagelijkse fiscale praktijk immers een menselijke intellectuele activiteit; het is een activiteit waarbinnen belastinginspecteurs zich, zo goed en kwaad als het gaat, verhouden tot de belastingplichtige en de concrete fiscaal relevante omstandigheden. Dit doen zij door terug te vallen op het eigen geweten, op elkaars inzichten en op het juridische bronnenmateriaal. Voor de morele afwegingen in dat verband zouden belastinginspecteurs steun kunnen ontleenen aan de in paragraaf 3 gegeven typologie.

Zodra de beroepshouding van de inspecteur normatief wordt besproken met behulp van het beeld van 'de magistratelijk optredend inspecteur', moet worden bedacht dat dit een stijlfiguur betreft, een rolmodel, waarin de eisen van het ambt tot uiting komen. De individuele belastinginspecteur kan aan de hand van dit ideaalbeeld op zijn handelen reflecteren: had hij in het licht van het ideaalbeeld tot zijn beslissing *kunnen* komen? Het is echter niet vanzelfsprekend dat de eisen die aan dat rolmodel worden gesteld, ondubbelzinnig zijn en onwrikbaar gelden voor het optreden van de individuele belastinginspecteur in de fiscale praktijk.

Over de auteur

Mr. dr. D.M. (Dirk) Broekhuijsen

Werkzaam als universitair hoofddocent bij de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden. Het manuscript is gefinaliseerd op 1 juli 2025.

63 R.H. Happé, 'Ligt de inspecteur op het bed van Procrustes?' *FED* 1989/129, p. 376.

64 R.H. Happé, id., p. 377.

65 R.H. Happé, id. Tussen het idee dat de inspecteur geen gebruik mag maken van grensverkenkende argumenten en het idee dat dergelijke argumenten bij voorbaat kansloos zijn (conform het adagium '*in dubio contra fiscum*'), zit weinig licht. Vgl. D.M. Broekhuijsen, '*In dubio contra fiscum*: een bespreking van argumenten voor en tegen', in: S. Dusarduijn e.a. (red.) *Gribnau-bundel: opstellen aangeboden aan prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau*, Deventer: Kluwer 2025.

66 Dat het gaat om een *streven* naar magistratelijkheid: zie R.H. Happé, 'De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief: enige reflecties in een tijd van tax fighting', *WFR* 2007/1076.