100 JAAR

De inspecteur getaxeerd

VERENIGING VAN INSPECTEURS VAN 'S RIJKS BELASTINGEN
1885-1985

De inspecteur getaxeerd

De inspecteur getaxeerd

Bundel, uitgegeven bij het 100-jarig bestaan van de Vereniging van inspecteurs van 's Rijks belastingen.

1985

Omslagontwerp: Pieter J. van der Sman

HET EEUWFEEST

In de wijsheidsliteratuur komt de uitlating van Jezus Sirach voor "het getal jaren van een mens is groot wanneer het honderd bedraagt".
Groot voor een mens, maar voor een vereniging als de onze niet té groot?
Want, als het vieren van een feest een vaardigheid is, het vieren van een lustrum een kunst en het vieren van een vijftig-jarig bestaan een gave, wat mag dan het vieren van een eeuwfeest wel zijn? Een waagstuk naar ik meen, omdat dit woord nog iets in zich bergt van een niet volledig kunnen overzien van hetgeen wij met ons hebben meegedragen gedurende de afgelopen honderd jaar.
Maar wat wilt u: onze vereniging wordt in het jubileumjaar 1985 gekonfronteerd met een terugwerkende kracht van maar liefst honderd jaar. Dat is een termijn waarmee geen enkele beoefenaar van het civiele of fiscale recht vertrouwd is!
Toch, om met de dichter Muus Jacobse te spreken "we moesten het maar wagen, het is het wagen waard". Dat was immers ook de houding van de schuchtere oprichters van onze vereniging in de nadagen van de negentiende eeuw.
Waar zij zich voor gingen inzetten, daar zetten de verenigde inspecteurs van 's Rijks belastingen zich nog steeds voor in. Voorzitter H. Vermeulen verwoordde dat in de jaarvergadering van 1981 nog eens als volgt: "De vereniging zet zich in voor de belangen van de inspecteurs en adjunct-inspecteurs, zet zich in voor een redelijk functioneren van de belastingdienst en komt op voor billijk en rechtvaardig belastingrecht". Dit klinkt allemaal helder, vastberaden en redelijk en dankzij de rustig volgehouden trouw van onze leden zijn zij dan nu in 1985 aanbeland. Een waagstuk bleef het echter al die jaren, het bracht de vereniging op onvermoede plaatsen: hoorzittingen, journaaluitzendingen, actualiteitsrubrieken, dag- en weekbladen.

Een eeuwlang funktioneert de vereniging nu als een forum voor diskussie, een broedplaats voor ideeën en een lanceerbasis voor initiatieven en konstruktieve kritiek. "Her majesty most loyal opposition", dat is het kenmerk van de inspecteursvereniging! Met die geschiedenis voelen wij ons zozeer verbonden, dat wij vanuit ons eeuwfeest met heimwee naar de toekomst blikken, want ook daar wacht ons dit waagstuk.

Ondertussen beleven wij het voorrecht van een eeuwfeest. Dit eist onze aandacht op qua organisatie, maar het is ook een jubel-jaar en dat betekent voor ons: eindelijk eens even los komen van de kritiek, die wij zo vaak op anderen en op onszelf hebben.
Eindelijk eens even tijd voor enige fiscale luiheid teneinde als inspecteurs en ex-inspecteurs, als leden en oud-leden, tezamen met onze vele relaties het leven te vieren!

mr. Th.D.F. Somsen
voorzitter van de Vereniging
van inspecteurs van 's Rijks belastingen

TEN GELEIDE

In 1935 verscheen een Gedenkboek ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de Vereeniging van inspecteurs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen. Het gaf "een beeld van beteekenis van het ambt en de taak van den inspecteur in heden en verleden" en werd samengesteld uit bijdragen van leden en oud-leden.

Nu, 50 jaar later, betekent het verschijnen van deze bundel naar wij hopen en verwachten de tweede uitgave van wat eens een serie van jubileumuitgaven zal worden. Waar belastingen en daarmee inspecteurs in de tijd niet zijn weg te denken zal de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijks belastingen zonder twijfel nog vele jubilea gaan tellen die aanleiding kunnen zijn voor zo'n uitgave.

Ook in deze bundel staat de inspecteur centraal. Hij wordt belicht door personen die dit ambt zelf -in de verschillende dienstvakken- vervullen en door personen die -buiten de belastingdienst werkzaam- op velerlei wijze tot hem in een relatie staan.

Aan deze twee blokken, de inspecteur over zijn ambt en zijn vervulling daarvan en anderen over de inspecteur, gaat een algemeen blok vooraf waarin de auteurs aandacht geven aan de geschiedenis van de jubilerende vereniging, aan de opleiding van de inspecteur in verleden, heden en toekomst en aan de staatsrechtelijke positie van het ambt van inspecteur.

Wij zijn verheugd en dankbaar dat zo vele daartoe aangezochte personen bereid bleken zich te kwijten van de moeilijke taak de inspecteur te taxeren.

De Redactiecommissie,

Bijl
Petiet
Röben
Schillemans
Wasch

INHOUDSOPGAVE

ALGEMEEN

Mr. J.M. Bouma
Hier en daar een greep uit -minstens- honderd jaar "inspecteursvereniging" 11

Prof. Mr. J. Reugebrink
De opleiding van de inspecteur van 's Rijks belastingen 31

Mr. J.W. van der Voort
De inspecteur als ledepop 43

DE INSPECTEUR AAN HET WOORD

R.J. Meijer
Een boosaardig sprookje? 53

A.J.H. Kamps
Te klein voor tafellaken? 57

R. Abma
De aanslagoplegger 67

Mr. G.J. Veltman
Een heer in de orangerie 73

Mr. D. Voorintholt
Een belastinginspecteur is ook maar een mens 81

Mr. D.B. van der Werff
Waarom wordt iemand belastinginspecteur? 89

ANDEREN OVER DE INSPECTEUR

Prof. Mr. H.J. Hofstra
De inspecteur en de belastingwetenschap 95

Mr. P. den Boer
Inspecteur en bedrijfsfiscalist 103

Mr. H.M.J.I. Steenbergen
"Meneer de inspecteur" 109

R.J.T. Smid
De belastinginspecteur gezien door de bril van een belastingadviseur 115

Prof. Mr. E. Aardema
De inspecteur vanuit de optiek van de rechter 119

Mr. J.M.F. Finkensieper
De inspecteurs der vijfde en twintigste penning 123

Dr. L.G.M. Stevens
De rechtswaarde van de belastingwet in het geding 129

Mr. H. Wilbrink
De inspecteur als controleur en rechercheur 139

Drs. S.C. Adolf en Drs. R.P.C. Cornelisse
Belastingwinkel Amsterdam 147

ALGEMEEN

Hier en daar een greep uit -minstens- honderd jaar "inspecteursvereniging"

Mr. J.M. Bouma

1935: Een feest

In 1935 vierde de "Vereeniging van Inspecteurs der Directe Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen" (tot 1894 "Controleursbond" geheten) haar vijftigjarig bestaan. De feestelijkheden gingen gepaard met de uitgave van een kloek "Gedenkboek 1885 - 1935".
Dit werk behelst mede een uitvoerig overzicht van de geschiedenis van de vereniging gedurende de eerste vijf decennia van haar bestaan. Het is een gedegen opstel. Het tijdsverloop sinds 1935 biedt thans wat meer vrijheid om de eerste halve eeuw te bespreken in een enigszins anekdotische, ja babbelzieke trant.

Vroom bedrog ontmaskerd

Dat men er in het begin van de dertiger jaren van uit kon gaan dat het halve -eeuw- feest in 1935 behoorde te worden gevierd, berustte op twee omstandigheden, te weten: (1) in de mondelinge overlevering gold (toen) 1885 als oprichtingsjaar, en (2) de oudste notulenboeken waren zoek.
Toen laatstgenoemde archiefstukken werden teruggevonden, bleek dat een bijeenkomst in 1884 als oprichtingsvergadering moest worden aangemerkt. Maar men schreef 1934; toen was het te laat om de viering van het vijftig-jarig bestaan van de vereniging nog in dat jaar te organiseren.
De notulen van de "kameraadschappelijke bijeenkomst van controleurs op Maandag 17 maart 1884 in ééne der zalen van de Sociëteit "Casino" te 's-Hertogenbosch" laten overigens geen twijfel toe. Zij vermelden het aannemen, met 16 tegen 12 stemmen, van een motie-van Manen, luidende als volgt:
"Er bestaat een controleursbond, die zich ten doel stelt de bevordering van een kameraadschappelijken geest en de behartiging van onderlinge belangen.
Er wordt een voorloopig bestuur gekozen, dat de afwezige collega's zal uitnoodigen, om lid te worden van dien bond".
Nochtans bestempelde men in 1934, door tijdnood gedwongen, de bijeenkomst van 1884 als een "voorloopige" vergadering, wordende de vereeniging geacht te zijn opgericht tijdens de volgende vergadering "op 27 april 1885 gehouden te Utrecht in één der zalen van de Sociëteit Tivoli".
Aldus rechtvaardigde men de keuze van 1935 als jubileumjaar. Laat ons de vroede

vaderen van een halve eeuw geleden niet désavoueren. Vroede vaderen toch zijn per definitie vroed, ook als zij zich schuldig maken aan onschuldige vormen van geschiedvervalsing. Laat ons uit piëteit dit aanvechtbare voorbeeld volgen. Wij laten daarmede het eventuele bestuur van het jaar 2034 toch nog enige ruimte om in dat jaar de viering van het honderdvijftigjarige eventuele bestaan van de vereniging te organiseren en zo de historie alsnog recht te doen wedervaren.

Kalm doch vastberaden; gezellig en toch strijdbaar.

Zoals we zagen, werd het besluit tot onverwijlde oprichting van de vereniging genomen met een meerderheid van slechts vier stemmen. Wat bewoog de twaalf tegenstanders om hun stem aan de motie-van Manen te onthouden?

Bij de meesten hunner leefde de wens om langs lijnen van geleidelijkheid te werk te gaan; een beleid dat, de decennia door, bij herhaling wordt aanbevolen inzake kwesties van de meest uiteenlopende aard. Degenen die er ook in 1884 al zo over dachten gaven er de voorkeur aan om eerst een commissie te belasten met het ontwerpen van een reglement voor een nog op te richten vereniging.

Op basis daarvan wilde men in een volgende vergadering beslissen.

Een tweede motief is hierbij duidelijk te onderkennen. Men wilde namelijk ook antwoord op de vraag: moet de vereniging zich constitueren als een "broederschap" (in de zin van een zuivere gezelligheidsvereniging), als een "vereniging" (met nader te bepalen doelstelling) of als een "bond"? Met name de laatste kwalificatie stuit bij ten minste één der aanwezigen op verzet.

Hij stelt dat een bond is "eene vereeniging tot strijd". Een zodanige opstelling acht hij uit den boze.

Deze kenmerken: voorzichtigheid in het beleid, niet zelden gepaard gaande aan een zekere terughoudendheid bij het opkomen voor eigen belangen, lopen als een rode draad (veeleer: gouden draad, want "rood" wil zeker in den beginne niemand zijn) door de beraadslagingen van de eerste vijftig jaren. Wat de opeenvolgende besturen niet belet, waar nodig en mogelijk op te treden met grote slagvaardigheid en vindingrijkheid. Zo bijvoorbeeld tijdens de grimmige, jarenlange broederkrijg tegen de ambtenaren der Registratie.

Er is dan ook geen reden, de hierboven vermelde bedachtzaamheid toe te schrijven aan vreesachtige beschroomdheid. Veeleer is voor niet weinigen de strijd voor eigen belangen moeilijk of in het geheel niet verenigbaar met de visie die zij op het eigen ambt hebben. In hun hoge taakopvatting gaan zij er van uit, dat het ongerijmd is, in eigen belang stelling te nemen tegen "de regering". Hun verantwoordelijkheidsbesef brengt hen tot onvoorwaardelijke loyaliteit, niet alleen in hun hoedanigheid van ambtenaar-functionaris, maar ook als ambtenaar-werknemer.

Dit standpunt komt bijvoorbeeld tot uiting in 1918. Aan de orde is de vraag of de vereniging zich moet aansluiten bij de Centrale van Hogere Rijksambtenaren.

In de algemene vergadering bepleit het bestuur de aansluiting.

Zulks, aldus de voorzitter, "na rijp beraad en na lange tijd te hebben geaarzeld". Het bestuursvoorstel vindt bijval, maar ook bestrijding. Eén der leden "wijst erop dat onze vereeniging heeft ideëele en materieële belangen. De laatste kunnen naar zijne mening het beste worden behartigd op de tot dusverre gevolgde wijze, namelijk door de Vereeniging

zelve en door haar bestuur. De ideëele belangen zullen door aansluiting bij de Centrale niet worden gebaat. Deze toch wenscht te zijn een macht *tegenover* de Regeering. Tot een dergelijke vereniging mogen de inspecteurs *niet* toetreden; zij moeten staan aan de *zijde der Regeering*".
(Onderstrepingen door de notulist van 1918).
Nu zal er altijd veschil van mening bestaan over de moeilijke vraag hoever men als ambtenaar mag gaan bij de verdediging van eigen belangen.
Tot in onze dagen bestaat hierover verschil van inzicht.
Het standpunt dat ons verenigingsbestuur in het najaar van 1983 innam tegenover de ambtenarenacties is voor sommigen aanleiding geweest, de band met de vereniging te verbreken.
Zij zetten daarmede in zeker opzicht de hierboven omschreven traditie voort, en hun visie verdient alle respect.
Maar de realiteit dwingt de ambtenaar er toe, onderscheid te maken tussen de overheid - als- zodanig en de overheid als werkgever. In de laatste hoedanigheid kan de regering standpunten innemen en "onderhandelings"-methoden toepassen die bestrijding overwaard zijn.
Ook onder de vaderen zagen velen dit in, zij het, dat in 1918 het voorstel tot aansluiting bij de Centrale nog werd verworpen met niet minder dan 59 tegen 17 stemmen.
In 1919 herhaalt het bestuur zijn voorstel. Ditmaal wordt het aangenomen; "met groote meerderheid", aldus de notulen, waarin de stemmen-verhouding niet wordt vermeld.

Vanaf dat moment groeit het besef dat de vereniging zich heeft op te stellen als en "echte" vakvereniging.
In 1927 constateert een bestuurslid dat "als doel van onze vereeniging de behartiging van de ambtelijke belangen der leden op den voorgrond (dient) te worden gesteld, daar de bevordering van de kameraadschappelijke omgang, hoezeer te waarderen, niet meer als voornaamste oogmerk van onzer vereeniging kan gelden".
Men besluit dan ook, een statuten-wijziging voor te bereiden met een nieuwe omschrijving der doelstellingen. Tevens wil men de leden activeren door, per directie, afdelingen te vormen. Belangrijke problemen kunnen dan beter worden bestudeerd, voorafgaande aan de algemene vergaderingen.
In 1928 betitelt de voorzitter in zijn jaarrede onze organisatie onomwonden als "onze jonge vakvereeniging". Het volop als zodanig functioneren moet dan, zo voelt men het aan, nog wel geleerd worden.
"De vereeniging staat als vakvereniging nog in de kinderschoenen", zo klinkt het in 1931.
Men mene overigens niet, dat de belangenbehartiging van 1884 tot 1919 stiefmoederlijk werd bedeeld. Integendeel; zo nodig weert men zich krachtig als vakvereniging avant la lettre.
In de loop van de jaren nemen de activiteiten gestaag toe in omvang en gevariëerdheid. Het bestuur werkt hard. In 1916 vergadert het, "telegraphisch bijeengeroepen", zelfs op de Eerste Kerstdag. De tijd dat het bestuur kon volstaan met twee bestuursvergaderingen in het hele verenigingsjaar (zoals bijvoorbeeld het geval was in de jaren 1905 tot en met 1907) is dan voorgoed voorbij.

Waar nodig en mogeijk lobby't men naar beste vermogen.
Weliswaar is er aanvankelijk wel aarzeling om de Kamers der Staten-Generaal of individuele Kamerleden te benaderen (zo bijvoorbeeld in 1894), maar later zet men alle schroom opzij. In 1929 spreken de bestuursleden in een waar samenzweerdersjargon af, welk lid welke kamerleden "ter bewerking voor zijne rekening zal nemen".
Reeds in 1920 had het bestuur onder de leden van de vereniging "agitatoren aangeworven" voor hetzelfde doel.
Maar nimmer gaat men er tomeloos op los.
"De inspecteurs staan te hoog om te overvragen", waarschuwt de voorzitter in 1917. In 1920 toont het bestuur zich wars van "bombastische agitatie". Kortom men roert zich krachtig, maar met mate en in het nette. Al wordt er in de algemene vergadering wel eens krasse taal gebezigd. Zo bijvoorbeeld in 1890. Zie hierna.

INTERMEZZO voor insiders.
Het zal de oud alumni van de Rijksbelastingacademie verbazen dat de secretaris van het algemeen bestuur van de vereniging in de twintiger jaren leesbaar schreef. Zijn naam was J. van der Poel. Minder opzienbarend voor hen zal het feit zijn dat de voorzitter in een kort huldigingswoord rept van de "blijkbaar onbeperkte werkkracht van de heer Van der Poel" (1927).

Vatten wij de draad weer op. In 1890 heerst er verontwaardiging. Alle andere ambtenaren krijgen vergoeding van bureaukosten, de controleurs niet.
"Waarom? Omdat voorheen de controleurs, om zoo te zeggen, *geen* bureauwerk hadden, hun betrekking was bijna uitsluitend van ambulanten aard.
De toestanden zijn echter veranderd en wel sedert 1869.
Toen hadden wij dadelijk bureaukosten moeten hebben; het is een fout dat de controleurs van dien tijd er niet op gewezen hebben".
Ook wordt de aandacht gevestigd "op de wanverhoudingen tusschen ontvangers- en controleurstractementen".
Deze grieven vormen voor één der leden aanleiding tot de retorische vraag "of de controleurs nà 1869 zoo slecht hebben opgepast, dat ze daarom in het verdomhoekje zijn gekomen?"

Pianissimo-crescendo-fortissimo.

Er is trouwens in de algemene ledenvergaderingen een rijk geschakeerd patroon van uitingsvormen te ontwaren: zwijgen, mompelen, tumult, het is er allemaal.
Voorbeelden te over.
17 maart 1894: "Op de vraag van den voorzitter of er ook leden bezwaar hebben tegen betaling in gangbaren munt, en dus zonder oude centen, van ieders aandeel in de kosten door het voorloopig bestuur te maken, wordt een diep stilzwijgen bewaard". 26 november 1910: Tot tweemaal toe wordt er gezwegen.
De notulen vermelden "een stilte die intreedt en aanhoudt", alsmede een "beklemmende *stilte* die een *sprekend* bewijs" vormt van grote eensgezindheid.
20 mei 1911: Men is voornemens, te verzoeken om de Beslissingen in Belastingzaken gratis aan de inspecteur te verstekken. "De heer Udo vraagt of dit wel gewenscht is; wordt

het werk ambtelijk verstrekt, dan moet men het ook raadplegen! Een verontwaardigd gemompel is hierop het antwoord".
11 mei 1912: Uit de vergadering wordt bij monde van de heer Boot het bestuur lof toegezwaaid. Het bestuur heeft meermalen het Departement bezocht, welke bezoeken "naar verluidt niet altijd even aangenaam zijn geweest".
Er is een salarisverbetering bevochten en -minstens even belangrijk- de inspecteurs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen zijn uidrukkelijk aangemerkt als te zijn gelijkwaardig aan de ambtenaren der registratie. Men laat de heer Boot nauwelijks uitspreken.
"Nog voor de laatste woorden de lippen des heeren Boot hebben verlaten doen handen en voeten der enthousiastisch gestemde leden een donderend applaus opstijgen, waardoor het bestuur in een aureool van stof wordt gehuld".

Levenslang met de neus in de boeken? De Wildernis der Wetten.

Ere wie ere toekomt. Het citaat uit de notulen van 1911 zij voor niemand aanleiding, de heer Udo te verdenken van denkluiheid of andere varianten van gemakzucht. Hij was een onvervaard studiehoofd.
In 1924 is de vraag aan de orde, welk standpunt de vereniging moet innemen inzake een mogelijke fusie van de beide dienstvakken "D.B., I. en A." en "Registratie". Sommigen achten een fusie onaanvaardbaar wegens de daardoor nodige omvangrijke studie en de aanzienlijke taakverzwaringen. "Er zullen Uebermenschen nodig zijn!" roept de heer Jansma uit. Anderen delen zijn mening.
Maar de heer Udo is voor de fusie.
"Hij verwijt de tegenstanders daarvan "gebrek aan geloof". Al hebben de inspecteurs thans reeds veel gewicht op hun schouders, er kan nog wel wat bij, meent hij. Het is een bekend verschijnsel, dat men meer kan naarmate men meer moet".
Wat de heer Udo zelf betreft is deze aansporing tot studie geen holle fraze. Hij bewijst dat door nog kort voor zijn pensionering in zeer korte tijd de meesterstitel te behalen (1935).

De laatstvoorgaande alinea biedt aanknopingspunten voor verdere mijmeringen.
We raken hier aan problemen die de inspecteurs jarenlang hebben bezig gehouden, zoals: het steeds omvangrijker en ingewikkelder worden van de wetgeving en, in samenhang daarmede, de opleiding, vereist om de voortgaande taakverzwaringen het hoofd te kunnen bieden.
"De inspecteur moet zijn opgewassen tegen accountants, notarissen en advocaten", waarschuwt een tegenstander van de fusie. Hij vreest "dat de toekomstige inspecteurs gepensioneerd zullen zijn voordat zij hunne studiën zullen hebben beëindigd".
Het bestendig gekreun over de voortdurende taakverzwaringen van velerlei aard en de roep om vereenvoudiging van de wetgeving behoren tot de schoonste tradities van onze vereniging. De noodkreten worden reeds in het geboortejaar van onze organisatie aangeheven, zij klinken steeds luider, duren voort tot op de huidige dag en zijn met het jaar meer gerechtvaardigd. Degene die in 1922 opmerkte dat er binnen afzienbare tijd geen vereenvoudiging van de wetgeving te verwachten zou zijn, is door de feiten niet in het ongelijk gesteld.

De leiding van de belastingdienst (in thans wat verouderde vaktaal "hoofdbestuur" genoemd) is voor deze moelijkheden niet blind en doof geweest, de "politiek" in toenemende mate wel.
Het ministerie verzet de bakens door in de loop van de tijd specialisaties in te voeren, respectievelijk door nog verdergaande "waterhoofdsituaties" te voorkomen namelijk door niet over te gaan tot het scheppen van één dienst met "inspecties der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen, registratie, successie en domeinen").

In 1933 komt het, verwoede tegenstand van de vereniging ten spijt, tot afsplitsing van de invoerrechten en accijnzen in een afzonderlijk dienstvak. (Sindsdien verbeidt de rechtgeaarde douanier de komst van de Directeur-Generaal der Invoerrechten en Accijnzen. Nog is deze, anders dan in sommige ons omringende landen, niet verschenen . . . Bedoelde douanier verbeidt niet alleen, hij verbijt zich ook. Onder het primaat van het Directe Belastingen denken.)
Verdere specialisaties volgen successievelijk binnen de zo ontstane drie dienstvakken: er komen inspecties der vennootschapsbelasting, inspecties der invoerrechten en accijnzen met en zonder omzetbelasting, inspecties der omzetbelasting en, laatstelijk, de landelijke concentratie van de motorrijtuigenbelasting.
Het verzet van de vereniging tegen de instelling van een afzonderlijk dienstvak der invoerrechten en accijnzen is opmerkelijk. Men verwacht nadelen voor de dienst, voor het bedrijfsleven en voor de positie van de inspecteurs.
Weliswaar wordt in 1924 betwijfeld of in de gelederen der inspecteurs wel veel animo bestaat om zich krachtig op de studie der invoerrechten en accijnzen te werpen. Moet deze vraag ontkennend worden beantwoord, dan is aan de oprichting van een afzonderlijk dienstvak, bemand door specialisten, uiteraard niet te ontkomen. Maar de heer A. Volkmaars voorspelt "dat alleen die *moed* en *durf* hebben zich op die studie zullen toeleggen".
Voorwaar een positief geluid, dat terloops even aangeeft aan welke criteria een inspecteur der invoerrechten en accijnzen onder meer moet voldoen. Insiders kunnen zich door raadpleging van de achtereenvolgende edities van het "jaarboekje" een oordeel vormen of deze criteria in de praktijk hun neerslag hebben gevonden.
Sommige leden verkondigen de mening dat, zo er al een dienstvak der invoerrechten en accijnzen moet komen, er dan niet met een al te beperkt aantal inspecties kan worden volstaan. Een honderdtal lijkt wel voldoende. Het departement denkt meer in de orde van grootte van dertig inspecties. En zo is het ook gekomen, en tot op de huidige dag gebleven.

De ambtenaar een tweederangs staatsburger?

Het heeft lang geduurd vooraleer de rechtspositie van de ambtenaar als werknemer vastomlijnd werd. De achtereenvolgende regeringen hebben zich op dit stuk, naar het schijnt, niet overhaast. Het feit dat de basis voor een duidelijke rechtspositie pas werd gelegd in de Ambtenarenwet 1929, zal wel geen toeval zijn. Het is voor de baas altijd geriefelijk, de vrije hand te hebben.
Maar ook los van de formele rechtspositie van de ambtenaar als werknemer bestond wel eens onzekerheid over de omvang en aard van zijn plichten en rechten als staatsburger. Dat gold trouwens in alle echalons van de hiërarchie. Is de positie van de ambtenaar van

zodanige aard dat een inspecteur op basis van een ministeriële resolutie de Grondwet opzij kan zetten, of is de ambtenaar een burger als ieder ander met alle rechten en plichten van dien?
In 1908 meende de inspecteur N.N. die vraag in eerstbedoelde zin te mogen beantwoorden, maar later bekroop hem enige twijfel.
Uit de notulen van de algemene vergadering te Breda, 25 juli 1908: "Tenslotte (...) wordt besproken een brief van het lid de heer N.N. waarin de wensch wordt uitgesproken, dat de vergadering haar gevoelens uitspreke over de bevoegdheid der Inspecteurs met betrekking tot de Resolutie Verz. 1847 no. 20. De heer N.N., ter vergadering aanwezig, licht zijn verlangen mondeling toe.
Naar aanleiding van eene tegen hem ingestelde vervolging in rechte, wegens het binnendringen in de woning van een kommies, om zich te vergewissen of deze zijn dienst deed, wenscht hij te vernemen het gevoelen der vergadering omtrent de vraag of de Inspecteur daatoe bevoegd is en zoo niet of er andere middelen ten dienste staan om de ambtenaren voldoende te controleeren.
Nadat hieromtrent van gedachten gewisseld was, bleek het dat de vergadering over het algemeen van oordeel was, dat het niet op haren weg lag zich, als zoo danig, omtrent deze quaestie uit te spreken".
De vergadering had gelijk. "Es gab noch Richter in Berlin".

De geest des tijds. Enkele momentopnamen.

De mens is een kind van zijn tijd. Ook de departementale mens. Ook de minister. De hiërarchische verhoudingen ademen in elke periode de geest van het eigen tijdsgewricht. Op alle ambtelijke niveaus.
In 1936 wordt in het bestuur op afkeurende toon gesproken over "meerdere inspecteurs, die van alles en nog wat met hun ondergeschikten bespreken", en dat nog wel "op een wijze die niet in overeenstemming kan worden geacht met de waardigheid van het ambt van inspecteur".
Bij het navorsen van de faits et gestes van het ministerie ("het hoofdbestuur") en deszelfs contacten met het verenigingsbestuur en de leden ontwaart men een correct, hoffelijk optreden, soms niet vrij van autoritaire, regenteske dan wel paternalistische trekjes. Ambtenaren worden nog verplaatst als baaltjes meel.
In 1921 bespreekt men in een bijzondere algemene vergadering, naar aanleiding van de onbevredigende gang van zaken betreffende pensioenkwesties, de rechtspostitie in het algemeen.
Een der leden (naar de naam te oordelen waarschijnlijk dezelfde N.N. die in 1908 de grondwettelijke rechten van een kommies wat onscherp zag) voert het woord over dat onderwerp. Hij ziet het nu haarscherp. Hij is "na de uiteenzetting van den voorzitter nog meer verontrust dan te voren. Hij vestigt nog eens den vollen nadruk op het gemis aan rechtspositie. Hij wil daartoe nog even herinneren aan ongewenschte verplaatsingen van Inspecteurs zonder dat zij er zelf ook maar over waren *gehoord*, terwijl men daarna van het hoofdbestuur te hooren kreeg: "een inspecteur beklaagt zich niet". Dat is het juist; men kan overal heen worden gezonden en moet nog dank je wel zeggen bovendien".
Voorts merkt hij inzake de pensioenkwestie nog op: "door een plausibele opvatting van het tegenwoordige hoofdbestuur is een *toekomstige* niet gebonden".

Onzekerheid alom, dus. Wat niet wegneemt, dat het hoofdbestuur in voorkomend geval best bereid is, ergens een mouw aan te passen. Wel moet die mouw aan alle formele eisen voldoen.
Het gold als ijzeren wet, dat een verplaatsing op eigen verzoek door de betrokkene zelf moest worden bekostigd. Dit werd algemeen als een grove onbillijkheid aangevoeld. Alleen bemiddelde ambtenaren konden zich een dergelijk verzoek veroorloven. Tal van aantrekkelijke standplaatsen waren en bleven onbereikbaar voor minder draagkrachtige collega's.
Nu viel er wel over te praten. Als er maar gepraat werd, niet geschreven (althans -sinds 1932- niet langs de ambtelijke weg; telefoneren mocht na 1932 ook). Wie voor 1932 een oogje had op een vacature in Apeldoorn moest maar eens op het departement langs komen. Voor een praatje. Als hij zich in de loop van dat praatje terloops laat ontvallen dat hij het natuurschoon op de Veluwe zo bewondert, weet de Directeur-Personeel genoeg. Maar wee de betrokkene, zo de plaatsnaam Apeldoorn aan de heining zijner tanden ontvliedt! Hem wacht een verplaatsing op eigen verzoek en dito kosten.
Ook de Groninger met opgroeiende kinderen die redenen heeft om een verplaatsing naar zijn geboortestad te ambiëren zij op zijn hoede. Hij volsta met de mededeling dat de eigen geboortestreek "altsijts" blijft trekken en dat het noord'n des lands faciliteiten biedt voor een universitaire studie van de kinderen.
Later wordt de toestand genormaliseerd, zodat men niet langer zijn toevlucht behoeft te nemen tot zulke komische samenspraakjes voor twee heren.
De gang van zaken bij verplaatsingen gaf wel eens aanleiding tot wenkbrauwfronsen. We kunnen ons zonder moeite verplaatsen in de negatieve gevoelens van de heer Sissingh, die in 1931 zijn verplaatsing uit de radio moet vernemen vooraleer hij zelf daarover is ingelicht. Het departement, terzake geïnterpelleerd, legt uit dat deze procedure haar oorzaak vindt in de staatsrechtelijke regels betreffende de onverwijlde publicatie van eenmaal uitgevaardigde Koninklijke Besluiten. Men zal zien wat er in de toekomst aan te doen is.

In 1924 is er (weer) een salarisactie. Tijdens audiënties bij minister Colijn doet deze het bestuur suggesties aan de hand om salarisverbeteringen mogelijk te maken.
De dienst zou kunnen worden gestroomlijnd. Er zijn met name te veel hogere ambtenaren. Ook moeten teveel eenvoudige werkzaamheden te duur worden betaald. Door reorganisaties zou geld vrijgemaakt kunnen worden voor verhoging van de salarissen, die ook volgens de minister te laag zijn.
Een tweede suggestie: het typewerk zou kunnen worden toevertrouwd aan meisjes van goeden huize, die geen vaste aanstelling zouden krijgen en bij hun huwelijk weer zouden vertrekken.
Zij zouden met een laag salaris tevreden zijn.
Is de minister dus geen tegenstander van salarisverbeteringen, deze moeten zijns inziens wel uit de lengte of uit de breedte komen.
Enkele jaren later (1929) breekt "de" crisis uit. Het zoeken naar mogelijkheden om salarissen te verhogen is dan niet meer aan de orde. Bezuinigingen, onder andere op ("reeds te lage") ambtenarensalarissen, daarentegen wel. Bezuinigingen op werkeloosheidsuitkeringen ook. Daarom in 1934: niet alleen voorbereidingen voor de viering van het tiende lustrum van de vereniging, maar ook het Jordaan-oproer.

De vereniging zet de tering naar de nering. Een zorgvuldig financiëel beheer laat in twee achtereenvolgende verenigingsjaren contributieverlagingen toe; de contributie van f. 15,00 wordt in 1932 verlaagd tot f. 12,00 en in 1933 tot f. 8,00.
"Een verheugende reeks!" roept het "financiëel verslag over het verenigingsjaar 1 juli 1932/1933" uit. Het vervolgt: "Deze f. 8,00 is reeds in hoofdzaak betaald.
Thans zijn er 9 nalatigen, die nog op vriendschappelijke wijze zullen worden overreed om aan hunne verplichtingen te voldoen.
Krassere maatregelen konden tot nu toe gelukkig achterwege blijven". Het verslag besluit met het voorstel, de contributie voor 1934/1935 te handhaven op f. 8,00: "gezien de vaste lasten en mede gelet op het feestelijk gebeuren in 1935".

Tien lustra plus éénvijfde deel van het elfde = 1935.

Met bescheiden middelen viert men te Arnhem op 31 mei en 1 juni 1935 het vijftigjarig bestaan van de vereniging, in aanwezigheid van 30 gasten van buiten de organisatie, onder wie minister Oud.
Het programma omvat na de algemene vergadering op 31 mei een ontvangst ten stadhuize. Daarna volgen een receptie door het bestuur en een diner. De menukaart is versierd "met gekruiste vorken en messen van de spijskaart van voor 50 jaren". De voorzitter houdt zijn feestrede "na de visch". De dag wordt besloten met het optreden van enkele artiesten.
Bij de voorbereiding van de feestelijkheden werd in het bestuur "gewezen op het belang van een goede keuze wat de vulling van den avond betreft na 9.30 uur. Getracht moet worden, vooral met het oog op de mogelijkheid dat verschillende genoodigden nog aanwezig zijn, het geheel op een behoorlijk peil te houden".
Wat dit laatste punt betreft, doen zich echter geen moeilijkheden voor.
Na het "divertissement" legt men zich te ruste in verschillende Arnhemse hotels. Wie in weelde wil baden laat daarbij de keus vallen op een bepaald etablissement, dat voor logies en ontbijt f. 4,00 per persoon per nacht in rekening brengt. Gelukkig kan men ook voor betaalbare prijzen (f. 2,00 of f. 3,50) onder dak komen. (Terzijde: we kunnen over het toenmalige prijsniveau nu grapjes maken. Maar wie de crisistijd heeft meegemaakt -en dan bijvoorbeeld in een lagere rang dan inspecteur, om van werklozen niet te spreken- weet wat een gulden toen betekende . . .)
Op de tweede dag volgt een excursie per bus naar de Landbouwhogeschool te Wageningen, waar prof. ir. A.M. Sprenger een lezing houdt over het fascinerende onderwerp: "De verwerking van fruit tot nieuwe dranken". De dag wordt besloten met een busrit over de Veluwe. De kosten dezes bedragen f. 1,25.
De voldoening over het verloop van de feestelijkheden en over het gunstige onthaal dat het gedenkboek ten deel is gevallen, is algemeen.
Bij de financiële afwikkeling besluit het bestuur merkwaardigerwijze, dat de penningmeester bezwaar zal maken "tegen het betalen van O.B.-belasting (sic), vermakelijkheidsbelasting, politietoezicht. Dit was niet geconditioneerd". Inzicht in het wezen van de nog jonge omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting was, uitgerekend onder inspecteurs, blijkbaar nog geen gemeengoed . . .

Na het festijn van 1935 gaat men weer over tot de orde van de dag. Totdat in 1942 ook de vereniging wordt verboden, zijn er de sinds jaren veel hoofdbrekens kostende problemen: de postitie van de toegevoegde inspecteurs, de ware of vermeende achterstelling bij de ambtenaren der Registratie, de reorganisatie van de dienst, de titulatuur, de salarissen, de hoofdinspecties en nog veel meer waarvan zelfs een globale bespreking het bestek van dit opstel verre te buiten zou gaan.

1940 - 1945.

Oorlog en bezetting drukken hun stempel op het leven in Nederland. Voor het houden van de jaarlijkse algemene vergadering moet vergunning worden gevraagd aan de Procureur-Generaal. De vergunning wordt verleend onder voorwaarde dat "staatkundige onderwerpen" niet aan de orde worden gesteld, direct noch indirect.
In oktober 1940 moet een bestuurslid een vergadering van het bestuur voortijdig verlaten ter bijwoning van de begrafenis van een assistent, omgekomen bij een bombardement van de suikerfabriek van Puttershoek.
Begin 1941 worden onze collega's Koperberg en De Beer ontslagen wegens hun "niet-arische" afkomst.
In het archief berusten doorslagen van twee brieven van de inspecteur X te Y, gedateerd respectievelijk 10 Wintermaand 1940 en 23 Wintermaand 1940 ("December " is aan de datering toegevoegd, ten gerieve van andersdenkenden). Het is ziekmakende lectuur. In brallend N.S.B.-jargon breekt de briefschrijver een lans voor die nationaal-socialistisch gezinde ambtenaren die nog steeds, evenals voor 10 mei 1940, te lijden hebben onder den democratischen terreur, die hun promoties onmogelijk maakt. Onbaatzuchtig en idealistisch als hij is, pleit hij niet voor zichzelf: "ik heb mijn maarschalksstaf in den ransel". Dreigend profeteert hij komende zuiveringen, met name onder hogere ambtenaren, en zweert wraak.
Het bestuur antwoordt eerst behoedzaam, later ferm, maar kan niet reageren op de wijze die briefschrijver verdient; de vijfde van Bloeimaand 1945 is nog ver.
Wat in ons maatschappelijk leven goed en waardevol is, wordt door de bezetter en zijn maar al te talrijke handlangers gesmoord. Zo ook onze vereniging. Uit het archief: "Tot 21 *mei 1942 waren wij nog in het bezit -al zij het toegegeven: niet ten volle- van de vrijheid* van vereeniging en vergadering. Na deze gedenkwaardige datum was onze vereeniging in naam en ook voor een groot deel in feite opgeheven. Dit doodsvonnis konden wij 3 juni 1942 in het gebouw van de Nederlandsche Vereeniging aanhooren.
Een stem van protest werd dadelijk gesmoord.
Op scherp gestelde vragen werd geen antwoord gegeven.
De besturen hadden het gehoord en konden gaan.
Nu volgde een door den vijand, gesteund door de verraders van het Nederlandsche Arbeids Front, gedwongen liquidatie met diefstal onzer bezittingen. Maar wat gehoopt werd -een massale overheveling der leden naar het N.A.F.- vond niet plaats. Persoonlijk zou ik geen namen van collega's kunnen noemen, die zich onder de vanen van Woudenberg en zijn satellieten hebben willen plaatsen. Ons corps, eenige uitzonderingen daargelaten, is van vreemde smetten vrij gebleven".
Inderdaad worden na de bevrijding niet meer dan vier inspecteurs in hun ambt "gestaakt";

vier anderen worden "geschorst". De hierboven ten tonele gevoerde X had de dienst al tijdens de bezetting verlaten.
De Rijksbelastingacademie werd door de bezetter argwanend betiteld als "die orangistische Steuerakademie".

Een onbekend aantal leden van de vereniging neemt deel aan het verzet, in velerlei vorm.
De meesten hunner halen -soms tenauwernood- de bevrijding.
Drie collega's daarentegen verliezen met vele andere verzetsmensen het leven:
T.W. de Tourton Bruyns, omgekomen in het concentratiekamp Buchenwald, 6 april 1943.
J. Evenhuis, gefusilleerd in Vught, 18 augustus 1944.
J.H. Bosch, gefusilleerd op 1 april 1945.
Met hen herdenken wij:
G.A.T. Rakhorst, gesneuveld in de Grebbelinie, mei 1940.

Nieuw begin:

Na de bevrijding gaat het om herstel en herbouw op alle gebieden. Nog in mei 1945 hervat een voorlopig verenigingsbestuur de activiteiten, maar het duurt tot 21 januari 1946 vooraleer de reeks notulen wordt voortgezet, volgend op de laatstvoorgaande notulen, gedateerd "Leeuwarden, april 1942, (get.) Evenhuis".
In de eerste naoorlogse algemene vergadering, Utrecht 25 mei 1946, brengt de voorzitter het statutair voorgeschreven "jaar" verslag uit over de periode 1 juli 1940 tot 30 juni 1945. Met enige tegenzin voldoet het bestuur aan de formele vereisten van en procedure tot "heroprichting" van de vereniging: deze term schijnt een erkenning in te houden van de wettigheid van de opheffing in 1942. Is "heroprichting" inderdaad nodig, dan moet ook opnieuw Koninklijke goedkeuring worden gevraagd. Tenslotte wordt de zaak bevredigend afgesloten door de beschikkingen van de Minister van Justitie en van Sociale Zaken van respectievelijk 5 en 7 december 1946, waarin deze verklaren dat de vereniging is "een voorzetting van de op 10 mei 1940 bestaande erkende Vereeniging van Inspecteurs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen".

Ook het georganiseerd overleg komt weer op gang. Verscheidene leden van de vereniging leveren jarenlang bijdragen van groot belang in het kader van de Centrale, zowel in de sectie belastingdienst als in het bestuur van de Centrale, alsook in de redactie van het Correspondentieblad, thans bekend als "Commentaar".
Binnen de vereniging bestaat in de vroege zestiger jaren niet altijd een duidelijk inzicht in de structuur van het G.O..
Sommige leden overschatten de mogelijkheden van het eigen bestuur en van de dienstleiding (Terzijde: met name salariskwesties zijn al sinds 1936 niet meer in handen van de minister van Financiën, maar liggen op het terrein van Binnenlandse Zaken). Men wenst snelle en rechtstreekse resultaten te zien en beseft niet voldoende dat vele problemen alleen via de Centrale (die meer omvat dan onze vereniging alleen) eventueel kunnen worden opgelost.
Gezien de structuur van het G.O. kan niemand nu nog zeggen wat onze collega van 1918 beweerde toen hij uitriep dat de materiële belangen van onze leden het best door onze

eigen organisatie en haar bestuur kunnen worden behartigd, zodat hij aansluiting bij de Centrale afwees.

Na een aantal jaren van moeizaam en veeleisend, maar weinig spectaculair vakbondswerk treedt de vereniging samen met de Registratievereniging in de openbaarheid met een demonstratieve vergadering in Utrecht op 6 november 1954.
Het is een ongewone stap, die echter alleszins als juist en opportuun moet worden aangemerkt. De inspecteurs binden de kat de bel aan en wijzen op de voortdurende taakverzwaringen op alle gebieden van het vak, naar het onophoudelijk voortgaande proces van nivellering in de ambtelijke salarisschalen, en naar de ten enenmale onaanvaardbaar geworden achterstand in bezoldiging, ten opzichte van vergelijkbare niet-ambtelijke functies.
Tijdens de demonstratieve bijeenkomst voert een reeks sprekers het woord. Zij brengen onweerlegbare argumenten in het geding.
De vergadering krijgt veel aandacht in de pers, die welwillend reageert. Een kwaliteitskrant kan het niet laten, ironisch melding te maken van een wel keurig protest van wel heel nette heren.
Het is de eerste maar niet de laatste keer dat vakbondsstandpunten van belastinginspecteurs de landelijke pers halen.

De demonstratieve buitengewone vergadering der beide verenigingen vormt de inleiding tot een niet minder buitengewone krachtsinspanning in het Georganiseerd overleg. (Intussen wordt binnen de Centrale door "de inspecteurs" ook nog hartstochtelijk geruzied met "de leraren"). Onze vereniging is, in woorden en daden van haar dynamische bestuur, de grote gangmaker. Het wordt een ware titanenstrijd, die met succes wordt bekroond. In 1957 maakt voorzitter Kuilman in zijn jaarrede melding van de goedkeuring door de Tweede Kamer van de begroting van Binnenlandse Zaken, die in fasen leidt tot het complex salarismaatregelen, later bekend als "Toxopéus-ronde". Veel achterstanden in de salarispositie van hogere ambtenaren zijn, voor het moment, (dat wil zeggen + 1960) teniet gedaan.

Een andere zeer positief te waarderen gebeurtenis speelt zich omstreeks dezelfde tijd af. Op 1 oktober 1957 komt een naadloze verbinding tot stand tussen de "Vereniging van Inspecteurs van 's Rijksbelastingen" en de (in 1877 opgerichte) "Vereniging van ambtenaren der Registratie en Domeinen". Zulks door het oprichten van een gezamenlijke nieuwe vereniging met eveneens nieuwe statuten, huishoudelijk reglement en Koninklijke goedkeuring. Het was alles nieuw geworden. Behalve de naam. Die luidde en luidt: "Vereniging van Inspecteurs van 's Rijksbelastingen".
De beide oude verenigingen hieven zichzelf op met ingang van 1 januari 1958. Aldus hebben er drie maanden lang drie verenigingen bestaan. Deze omstandigheid heeft niet kunnen dienen als argument om het aantal inspecteurs te verdrievoudigen.
In 1985 hoopt alzo een vereniging die in 1957 werd opgericht, haar eerste eeuwfeest te vieren. Onwillekeurig gaan de gedachten uit naar Drs. P's schone lied "Café Chantant", waarin "obers, bij de pinken, de rekenkunst verminken".

De beide besturen konden snel tot zaken komen dank zij het grondige voorbereidende werk van de Fusiecommissie, die in niet minder dan 27 punten de voorwaarden voor het samengaan had geformuleerd.
De fusie betekende het definitieve einde van oude veten.
De oudste aanwijzingen dat er iets wrong, vinden we in de notulen van de "Algemene Vergadering, gehouden te Amsterdam op zaterdag 10 april 1897 in een der lokalen van het American Hôtel".
In "eene inleiding" wordt opgemerkt dat de verhouding tussen de beloningen der inspecteurs en de registratieambtenaren onjuist is, en in 't nadeel van de D.B.-inspecteurs, hoewel de werkkring van de Registratie-inspecteurs "ongetwijfeld met het oog op hetgeen thans aan (ons) is opgedragen, niet gewichtiger is".
Aldus gaat het jaar in jaar uit: knersende tanden en zeer schele ogen.
In 1907 betichten de D.B.-ers de vijand van het geven van "scheeve voorstellingen omtrent onze minderwaardigheid".
Omstreeks 1914 is er onverbloemd sprake van "niet bevriende dienstvakken". Een eufemisme! De strijd laait te dien dage hoog op inzake de uitvoering van de Wet op de Inkomstenbelasting die voorziet in een over Directe Belastingen en Registratie gesplitste heffing, al naar gelang de inkomsten voortvloeien uit arbeid dan wel uit vermogen.
Beide partijen willen de gehele verantwoordelijkheid voor de Inkomstenbelasting op zich nemen, met uitsluiting van de ander. Men publiceert over en weer brochures die geen blad voor de mond nemen. Beide groepen "bewerken" kamerleden.
De uitslag van de strijd is bekend. Om ook na zeventig jaren de gevoelens van onze Registratie-collega's nog te ontzien, weiden wij hierover niet uit.
Tussendoor roken de beide stammen nu en dan, zij het soms kuchend en proestend, de vredespijp in zaken van gemeenschappelijk belang. Zo voerde men in 1926 een gezamenlijke salarisactie.

Wat de hierboven bedoelde vermeende minderwaardigheid betreft, verdient een bezoek van het D.B., I. en A. bestuur aan de Directeur-Generaal op 27 mei 1935 enige aandacht.
Het bestuur wil voorkomen dat de inspecteurs D.B. enz. bij een eventuele fusie der dienstvakken ten opzichte van de Registratie-ambtenaren in een nadelige positie worden gedrongen. Wie deel uitmaakt van eerstgenoemde categorie is immers in eigen oog in geen enkel opzicht de mindere van wie dan ook. De D.G. oordeelde: "Bij iemand in de positie van inspecteur kan en mag geen sprake zijn van minderwaardigheidscomplexen. Een inspecteur weet wat hij waard is en hij moet doordrongen zijn van de waardigheid van het ambt. De drager van zulk een ambt behoort boven alle minderwaardigheidsgevoelens verheven te zijn".
Nooit eerder in de geschiedenis heeft een zelfbewuster groepje een overbodiger peptalk moeten aanhoren.

Langzamerhand verflauwt het krijgsgehuil. In de dertiger en veertiger jaren is er nu en dan sprake van fusering der Verenigingen, subsidiair van de mogelijkheid van dubbele lidmaatschappen, maar de tijd is nog niet rijp.

Na de oorlog wordt de samenwerking bepaald intensief, getuige (o.a.) de vergadering in Utrecht in 1954 en het gemeenschappelijke "statusrapport" uit 1957. Tenslotte staat niets een fusie meer in de weg, terwijl juist dan de gemeenschappelijke belangen een samengaan als het ware opdringen.
Een eveneens uit de aard van de zaak voortvloeiende samenwerking heeft vanouds bestaan met de groepering, thans bekend als "Vereniging van adjunct-inspecteurs van 's Rijksbelastingen", voorheen: de "Surnumerairsbond". Deze springlevende organisatie levert belangrijke bijdragen aan de goede zaak van belangenbehartiging in de ruimste zin en is bij gelegenheid niet zuinig met opbouwende kritiek.
Eens waren er symptomen bespeurbaar van de zogenaamde generatiekloof: vanuit V.A.I.-kringen klonk kritiek op ware of vermeende "verknarring" van de inspecteursvereniging. Deze veroudering zou onder meer tot uiting komen in verarming van het verenigingsstreven, dat zich zou beperken tot een ietwat banale behartiging van materiële belangen. Gelukkig kon de toenmalige voorzitter, hoewel zelf al een beginnende knar, de aanval pareren met het opsommen van verscheidene "immateriële" en dus hoogstaande activiteiten.
Sinds 1983 is er overleg gaande om te komen tot een federatie van V.A.I. en V.I.

Wanneer we spreken over samenwerking mag het volgende niet onvermeld blijven. De tijden zijn lang voorbij waarin de vereniging er duidelijk de voorkeur aan gaf om, waar maar enigszins mogelijk, eigen wegen te bewandelen. Er is vanaf de zestiger jaren regelmatig overleg met andere "categoralen": de Vereniging van Commiezen in aanslagregeling en Controle, de Vereniging van Referendarissen en Hoofdcontroleurs, de Belangengroep van Deurwaarders en de Contactgroep van Chefs.
Inmiddels bundelt ook de CHRA de krachten. De "R" valt uit de initialen weg, terwijl een aantal jaren later het woord "middelbare" wordt toegevoegd. De CMHA is geboren.

Zoals elke rijkgeschakeerde samenleving kent ook de vereniging "minderheden". In één geval kunnen we spreken van een zelfgekozen afzonderlijke positie.
Een kleine groep Onstuimige Jongeren der Invoerrechten en Accijnzen richt een eigen vereniging op, vermoedelijk in 1947.
Maar reeds de bestuursnotulen van 28 mei 1948 maken melding van het feit dat een afgevaardigde van de groep "jongere I. en A. inspecteurs" ons bestuur" verblijdt met de mededeling dat zijn groep bij nadere overweging besloten heeft, zich en bloc als lid der inspecteursvereniging aan te melden (applaus)".
Meer gegronde redenen om zich als afzonderlijke groep te weer te stellen bestonden er voor een andere minderheid: een aantal "inspecteurs der directe belastingen". Hun vooropleiding en ambtelijke herkomst (o.a. uit de voormalige Nederlands-Indische belastingdienst) waren van verschillende aard. Het feit dat zij niet aan de Rijksbelastingacademie waren afgestudeerd beperkte hun carrièremogelijkheden. Het is dan ook begrijpelijk dat zij het alleenzaligmakende karakter van de R.B.A. aanvechten en daarin door het verenigingsbestuur worden gesteund. Vooral omdat er een belangentegenstelling binnen de vereniging in het geding is, blijkt het een hardnekkig probleem, waarvoor pas in 1955 een bevredigende oplossing wordt bereikt.

Als derde "minderheidsgroep" is die der Domein-ambtenaren te noemen. Reorganisaties leiden tot afsplitsing van de domeindienst uit de belastingdienst. Sinds 1956 ressorteren de domeinen onder de Secretaris-Generaal van Financiën. Aanvankelijk is hun rechtspositie onvolledig geregeld. Pas in 1960 krijgen zij een eigen stem in het G.O.. Eind 1957 wordt in de vereniging een Domeincommissie ingesteld om het algemeen bestuur te adviseren. Ook komt er een afzonderlijke afdeling Domeinen, die echter na enige jaren weer wordt opgeheven, zodat de domeinambtenaren sindsdien individueel lid zijn.
In de vijftiger jaren neemt het reeds drukke werk in de vereniging nog meer toe in omvang en in gecompliceerdheid.
De behoefte ontstaat aan een periodiek verschijnend mededelingenblad. Aanvankelijk verschijnt het met wisselende frequentie.
Sinds 1982 ontvangen de leden het blad zesmaal per jaar met ijzeren regelmaat.
Mededelingenblad nr. 1, maart 1953, is een curiositiet. De kop van blz. 1 vertoont een produkt van eigentijdse heraldiek: de vereniging blijkt een wapen te voeren.
Een schild wordt aan weerszijden geflankeerd door een links- respectievelijk rechts-gewend, klimmend gedrocht. (van zilver, getongd en genageld van sabel). Heraldische dierfiguren zijn zelden natuurgetrouw. Deze overweging levert het excuus om de beide gedaanten als gekroonde leeuwen aan te merken. Bepaald onthutsend echter is de voorstelling op het schild. Dit vertoont -of all things-een citroenpers . . .
De inspecteursgeneratie van dertig jaar geleden was kennelijk een ernstig gezelschap, althans wars van zure zelfspot: het wapen is het mikpunt van kritiek en wordt stilzwijgend veranderd. Reeds mededelingenblad no. 2, mei 1953, toont een gewijzigd wapen. Wel zijn de zoölogisch onaanvaardbare leeuwen gehandhaafd, maar de citroenpers is vervangen door een monogram van de letters V.I.R.B.
Na de fusie met de Registratievereniging handelt men ook ten aanzien van het mededelingenblad consequent, door de nummering van de nadien verschenen bladen weer met 1 te laten aanvangen.

Een conflict van een hoofd van dienst met de dienstleiding loopt uit op een procedure voor de ambtenarenrechter. Deze stelt eerstgenoemde partij in het gelijk. De zaak trekt in de vereniging sterk de aandacht en vormt in 1955 de aanleiding tot het instellen van een gemengde commissie uit beide verenigingen. Het onder de naam "Statusrapport" bekende werkstuk van deze commissie behandelt de positie van hoofden van dienst en toegevoegde inspecteurs met name op het stuk van de omvang van hun uit de hiërarchie voortvloeiende gehoorzaamheidsplicht en van hun eigen verantwoordelijkheid. Het rapport wordt in de vereniging uitgebreid behandeld, onder andere tijdens een buitengewone algemene vergadering, 25 oktober 1958.
Onderzoekingen die dergelijke -maar ook geheel andere- problemen tot onderwerp hebben worden bij herhaling ingesteld.
Een aantal opmerkelijke rapporten ziet het licht.
Volstaan moge worden met verwijzing naar de opsomming van deze werkstukken in de hierna opgenomen lijst.
Zonder de niet geringe prestaties van vele anderen tekort te willen doen noemen we hier

met name alleen de "eerste" en de "tweede" commissie -Fray, de "commissie uitvoering belastingwetgeving" (alias de "vigilantiecommissie-Verdenius") en de "commissie redelijke en rechtvaardige belastingheffing" (de "commissie-Rademaker").

De golven gaan hoog

Laatstgenoemde -en andere- activiteiten wijzen op het verschijnen van een nieuw element in het leven en streven van de vereniging.
De voortdurende zorg over taakverzwaringen door toenemende omvang en ingewikkeldheid van de belastingwetgeving is zo oud als de vereniging zelf. Na 1945 loopt het echter naar veler oordeel zo zeer alle spuigaten uit, dat men meer dan eens ronduit termen als "onuitvoerbaar" in de mond neemt.
Vandaaruit rijst -en dat is het nieuwe- twijfel aan de vraag of het onder de gegeven omstandigheden nog mogelijk is, in de uitvoering der wetten te komen tot "*redelijke* en *rechtvaardige* belastingheffing".
Zo neen, dan is ook een zinvolle en bevredigende ambtsuitoefening onmogelijk geworden.
Op basis van deze overweging merkt de vereniging nu ook de vaktechnische inhoud van de wetgeving aan als een factor binnen het terrein van de belangenbehartiging van haar leden, om van alle andere belastingambtenaren maar te zwijgen. Meermalen klinkt de waarschuwing dat de grens van de mogelijkheden van de dienst is bereikt. De bezorgdheid wordt gedeeld door de dienstleiding en door bewindslieden. Wat niet wegneemt, dat, bij herhaling, de grenzen van bedoelde mogelijkheden toch nog worden verschoven -en dan steeds in "buitenwaartse" richting . . .
Uit het archief: reeds in 1948 stelt "een Haags advocaat -niet de eerste de beste!- (dat) de tegenwoordige wetten niet worden gemaakt om te worden uitgevoerd. Zij moeten meer dienst doen tot opluistering van de politieke arena". Voorwaar een kras woord . . . "Nou hoor je 't eens van een ander" . . . hoort men in gedachten onze bestuursleden mompelen.
Vijf en twintig jaren later -er is intussen niets veranderd, -althans niet ten goede- levert het lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal drs. M.P.A. van Dam aanzienlijk hechter doortimmerde, maar beslist niet troostrijkere beschouwingen in een referaat: "De versplintering van het politiek proces". Zulks tijdens een symposium onder de naam "Symptomen: fricties tussen doel en uitkomst van de huidige belastingheffing", te Amersfoort georganiseerd door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de verenigingen van adjunct-inspecteurs en inspecteurs van 's Rijksbelastingen.
Bij monde van de heer Van Dam steekt hier de politiek de hand in eigen boezem: verwijten dat de belastingwetgeving (en niet alleen *die* wetgeving) niet deugt en dat de politiek daar de schuld van draagt, wijst hij niet van de hand.
Hij raakt evenwel de kern van de zaak met zijn stelling: "de oorzaak van alle problemen is maatschappelijk-cultureel van aard.
Onze samenleving, onze cultuur en ook onze ideologieën nemen een steeds grotere verscheidenheid aan. Zij versplinteren. En omdat de politiek een getrouwe afspiegeling is van de samenleving versplintert ook het politieke proces".
(De vier lezenswaardige referaten van het symposium werden gepubliceerd in het Weekblad voor fiscaal recht no. 5626, dd. 23 februari 1984).

In 1974 ontvangt minister Duysenberg het bestuur. Hij laat uiteraard niet na, van zijn zorgen te doen blijken. De minister nodigt het bestuur uit, hem in "een lange, harde brief", alles uitgebreid voor te leggen. Aldus geschiedt (29 november 1973).
Ongeveer een jaar nadien (19 november 1974) publiceert het Algemeen Dagblad een intervieuw met de Directeur-Generaal der belastingen, de heer W.J. van Bijsterveld. Zonneklaar blijkt dat de dienstleiding van grote zorg vervuld is: de belastingdienst komt mensen te kort om "recht" te doen; ware de dienst op voldoende sterkte, dan nog kwam, als gevolg van de gecompliceerde wetgeving, de rechtvaardigheid in het gedrang, aldus de D.G..
Deze visie was insiders al lang bekend. Uniek was het feit dat de topman van de belastingdienst zich onverbloemd aldus in het openbaar uitte.

Ontevredenheid is de vader van de vooruitgang. "Onbehagen" is het woord dat duizendmaal weerklinkt in de vereniging. De vereniging van adjunct-inspecteurs en van inspecteurs nemen het initiatief tot het doen instellen, door onderzoekers van de Vrije Universiteit te Amsterdam, van een uitgebreide enquête onder de leden van beide verenigingen. In januari 1978 verschijnt hun rapport "Belastinginspecteurs over hun werk. Een enquête naar aspecten die samenhangen met de arbeidssituatie van Inspecteurs en adjunct-inspecteurs van 's Rijksbelastingen".
Het rapport is buitengewoon belangrijk. Het levert de grondslag voor een systematisch en duidelijk gestructureerd beleid in de toekomst.
Er worden "beleidsplannen" voor de langere termijn geformuleerd, alsook daarop geënte "actieplannen" voor de meer nabije toekomst.
De achtereenvolgende besturen worden niet moe, hun waarschuwende stem ten overstaan van "de politiek" te laten horen, zich daarbij strikt beperkende tot vaktechnische, niet-politieke aspecten van wetsontwerpen. In deze toonaard vinden gedachtenwisselingen plaats met de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer.

In het licht van de voortdurende zorg voor een redelijke en rechtvaardige belastingheffing behoort ook de destijds geruchtmakende "koopsompolisaffaire" te worden gezien.
In september 1977 verschijnt een artikel in "Het Parool".
De schrijver beroept zich op een gezaghebbende bron en bericht dat onder andere een aantal parlementariërs gebruik hebben gemaakt van een financieel aantrekkelijke fiscale manoeuvre.
Zulks zeker niet illegalerwijze, maar -en hierover zouden betrokkenen voorkennis hebben bezeten- vlak voordat deze mogelijkheid door een wetswijziging zou worden afgesneden.
De besturen van de vereniging van inspecteurs en adjunct-inspecteurs wenden zich bij brief van 20 januari 1978 tot de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, wijlen Dr. A. Vondeling, met het verzoek een parlementaire enquête te initiëren.
De bedoeling is allerminst, beschuldigende vingers op wie dan ook te richten. Zelfs gaat het er niet om of het Parool-artikel van A tot Z juist is. Primair is de vraag: als er (een kern van) waarheid in schuilt, waarom zet de belastingdienst zijn strijd tegen de voortdurende

daling van de belastingmoraal dan nog steeds voort? Wanneer ook een of meer wettenmakers het zich veroorloven om in het zicht van een wetswijziging een "constructie" ten eigen bate aan te wenden, vecht de dienst tegen de bierkaai.
Daarnaast is er nog een probleem. Daargelaten of het artikel al dan niet, geheel of ten dele, op onware inlichtingen berust, levert het, zolang er geen enkele reactie op volgt, door het enkele verschijnen al schade op in deze zin dat de belastingbetaler na lezing een demotiverende impuls krijgt: waarom zou *ik* dan nog belasting betalen?
Er ontstaat tumult, niet alleen in het openbaar, maar ook binnen de vereniging. Voor het eerst in de wereldgeschiedenis verschijnt een toonaangevend voorzitter van de vereniging op het beeldscherm. De nieuwsmedia van alle soorten bemoeien zich met de zaak. Gezegd mag worden dat zij het hoofdprobleem glashelder onderkennen en geen van alle op sensatie uit zijn.
Een parlementaire enquête wordt, als zijnde te "zwaar" niet ingesteld. Wel komt er een onderzoek. De uitkomsten daarvan zijn niet zodanig dat zij de stellingen van het bewuste artikel bevestigen.
Het onderzoek moge in zekere mate tot tevredenheid stemmen, het is toch niet zo dat de actie van onze besturen alsnog tot een futiliteit ineenschrompelt. Degene die concludeerde dat het geheel als "een orkaan in een klein borrelglaasje" was aan te merken, had het dan ook aan het verkeerde eind.

Bij de moeilijke beslissing om al dan niet tot actie over te gaan, hebben de besturen één bepaalde factor over het hoofd gezien. Het enkele feit dat "inspecteurs" zich tot de Kamervoorzitter wendden, bracht sommige buitenstaanders tot de gedachte dat het in geding zijnde dagbladartikel wel de waarheid moest spreken. "Die inspecteurs weten er natuurlijk meer van; ze binden niet voor niets de kat de bel aan". Achteraf gezien is het niet onbegrijpelijk dat deze gedachte opkwam. Zij is echter geheel onjuist en behelst welbeschouwd niets meer of minder dan een verdachtmaking. Zij insinueert dat alles wat de inspecteur ambtshalve weet, ook voor de vereniging en haar bestuursleden een open boek is. Niets is minder waar. Het ambtsgeheim is geen dode letter. Het wordt door de inspecteur in acht genomen tegenover iedereeen, ook jegens de eigen belangengroep.

Met dat al rijst voor de vereniging de vraag: waar zijn we mee bezig? Is de strijd voor een redelijke en rechtvaardige belastingheffing een achterhoedegevecht? De barokke chaos van regels die bekend staat onder de eufemistische benaming "belastingsysteem" zal een barokke chaos blijven. Het is een illusie, te verwachten dat de belastingwetten ooit wezenlijk zullen worden vereenvoudigd.
Verwarrend is niet alleen dat de bestaande wetgeving zeer gecompliceerd is, maar ook dat bestaande wetgeving maar zo kort pleegt te bestaan. Morgen zal zij anders zijn. Alleen al met het bevriezen van de gecompliceerde regels van vandaag gedurende vijf jaren zou een vereenvoudiging bereikt zijn.
Grove regels brengen mogelijkerwijs onrecht met zich.
Juist om deze gevaren te bezweren sturen de vele "volkjes" die samen ons volk uitmaken (aldus het kamerlid Van Dam) steeds weer in eigen belang op verfijningen aan. Grove regels stellen ook hoge eisen aan degene die ze met beleid van geval tot geval moet toepassen.

Maar: al te verfijnde regels brengen zeker onrecht. Zij stellen onmogelijke eisen aan de uitvoerdende diensten.
Wat is wijsheid? Is de toekomst aan wat meer-grofbesnaarde middelen zoals accijnzen en omzetbelasting?
De tijden veranderen. De Vaderen hadden zich de ambtenarenacties van 1983 nimmer kunnen voorstellen. Nog minder zouden zij op de gedachte zijn gekomen, als vereniging standpunten in te nemen die ons bestuur bij die gelegenheid aanvaardde, zich aansluitende bij het beleid van de C.M.H.A.

De strijd voor de behartiging van onze ruim opgevatte, gerechtvaardigde eigen belangen wordt voortgezet.
Nemen wij daarbij een voorbeeld aan de goede moed van de edele Sir Gawain uit het Middeleeuwse Engelse epos Sir Gawain and the Green Knight:

Said Gawain, gay of cheer;
Whether fate be foul or fair,
Why falter I or fear?
What should man do but dare?

1985; Alweer een feest

Al het bovenstaande gezegd zijnde, is nog slechts één ding belangrijk: het feest van de -eeuw- en -het- jaar in 1985. Moge het zo verlopen dat onze secretaris het zijn voorganger kan naschrijven zoals deze het boekstaafde na de (pseudo-) oprichtingsvergadering, 27 april 1885:

"Niets meer aan de orde zijnde wordt de vergadering door den voorzitter gesloten en vereenigen zich de leden aan een recht Kameraadschappelijke maaltijd waaraan het niet aan opgewektheid ontbrak en dat den anderen morgen stof gaf tot velerlei discours over de gebeurtenissen van den vorigen dag".

Mr. J.M. Bouma (1926)
studeerde in 1951 af aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam. In 1966 legde hij het doctoraal examen fiscaal recht af aan de Universiteit van Amsterdam. Vanaf 1954 is hij werkzaam bij de rijksbelastingdienst, momenteel als hoofd van de inspectie omzetbelasting te Amsterdam.

In het verenigingsarchief aanwezige verslagen en rapporten.

Titel	*Commissie voorz./secr.*	*Verschenen*
Verslag van de salariscommissie uit de Vereniging van inspecteurs der dir. bel., inv. in acc.	W.H.J. van Hein G.J. Boot	29 januari 1921
Rapport van de commissie tot bestudering van de rechtspositie van de inspecteur van 's Rijksbelastingen ("Statusrapport")	W. van Dijk mr. W.L. Schenk	16 december 1957
Rapporten "Loopbaanstrategie" en "De methode van aanslagregeling"	J.A. Fray mr. E.R. Zweep	november 1959 (mededelingenblad no. 2)
Opleiding en vorming van de inspecteur	id.id.	10 maart 1960
Enige opmerkingen over de regel "de aanslagen worden geregeld door de inspecteur"	id.id.	10 januari 1963
De organisatie van de aanslagregeling ("Pyramidale opbouw")	id.id.	24 oktober 1963
Afdracht op aangifte	mr. M.R. Reuvers C.D.C. Nooteboom	4 november 1964
Rapport betr. nieuwe omzetbelasting	N.G. Timmerman mr. J.F.M. Giele	13 maart 1967
Vereenvoudiging inkomstenbelasting	mr. T. Rademaker mr. G. van der Linde	13 december 1969
Nota inz. rapport-Hofstra "Inflatieneutrale Belastingheffing"	mr. T. Rademaker drs. A.C. Rijken	2 mei 1979

De opleiding van de inspecteur van 's Rijksbelastingen

Prof. Mr. J. Reugebrink

Inleiding

Men behoeft geen onderwijssocioloog te zijn om in te zien dat onderwijs evolueert al naar gelang de maatschappij zich ontwikkelt. En men behoeft geen historicus te zijn om te zien dat beide ontwikkelingen zo goed als nooit parallel lopen. Dat komt mede door het feit dat onderwijs tijd kost. Wie vandaag onderwijs geeft, zal dat idealiter moeten doen voor en naar de situatie van morgen. Het gaat dan evenwel altijd om een ingeschatte situatie, hetgeen onderwijsgevenden er niet zelden toe verleidt het onderwijs af te stemmen op de situatie van vandaag.

Hierdoor ontstaat evenwel een achterstand in plaats van een voorsprong op de maatschappelijke ontwikkeling. In het beroepsonderwijs doet zich daarbij nog een extra complicerende factor voor. Als het goed is dient daar rekening te worden gehouden met twee ontwikkelingen, die de inhoud en de vorm van het onderwijs bepalen. Naast de maatschappij in het algemeen ontwikkelt zich ook de organisatie waarvoor het beroepsonderwijs opleidt. Bij het beroepsonderwijs ten behoeve van hogere functies bij de overheid (bijv. de opleiding voor Inspecteur van 's Rijksbelastingen) is er bovendien nog een derde ontwikkeling: de taak van de overheid en de uitvoering daarvan, zoals die in een bepaald tijdsgewricht politiek en maatschappelijk worden ingevuld. Daarbij dient te worden bedacht dat grotere organisaties, zeker bij de overheid (zoals bijv. de belastingdienst) de neiging hebben enigszins traag te reageren op maatschappelijke veranderingen. Indien men een grote tanker van koers wil doen veranderen, moet er heel wat aan het stuurwiel worden gedraaid voordat die koerswijziging enigszins merkbaar is. Dat is geen kwestie van onwil van de tanker, die traagheid is veeleer door zijn omvang gegeven. Men kan het ook zo stellen: het beroepsonderwijs waar wij thans over spreken zou een neuslengte voorsprong moeten hebben op maatschappelijke ontwikkelingen, maar de organisatie waarvoor het werkt ligt doorgaans een neuslengte achter op diezelfde ontwikkelingen. Dat kan een vervreemdingsproces tussen de organisatie en het onderwijs tot gevolg hebben. Aangezien een dergelijk proces tot grote spanningen kan leiden dient het zoveel als mogelijk is, te worden vermeden.

Concreet betekent dat voor het onderwijs dat men reeds om die reden "morgen" niet al te ver moeten zoeken. Daarnaast dient het wel zoveel flexibiliteit in te bouwen dat het te allen tijde kan inspelen op veranderingen in de wat verdere toekomst, hetzij het betreft veranderingen in de organisatie (die doorgaans weer het gevolg zijn van veranderingen in de samenleving), hetzij het betreft wijzigingen in de persoonlijke carrièrelijn van een hoofdambtenaar.

De hier bedoelde spanning tussen enerzijds de ontwikkelingen in de samenleving, de evolutie binnen de organisatie en aan de andere kant het onderwijs, komt in de

geschiedenis van de opleiding van de Inspecteur van 's Rijksbelastingen duidelijk aan het licht. Bij een korte beschrijving van die geschiedenis leek het mij niet zozeer interessant feiten en data op een rijtje te zetten. Die kan men in verschillende andere publicaties voldoende vinden. Ik heb veeleer getracht de geschiedenis van de bedoelde opleiding te belichten vanuit de ontwikkelingen binnen de samenleving en de organisatie.
In de ontwikkeling van de opleiding van de Inspecteur in de afgelopen honderd jaar kan men een drietal stadia onderscheiden.
In de eerste plaats de periode tot de oprichting van de Rijksbelastingacademie in 1939. In die periode ging het om een typische beroepsopleiding. In de tweede plaats het tijdvak tussen 1939 en 1964, in welk jaar de fiscaal juridische en de fiscaal economische studierichtingen werden geïntroduceerd aan de universiteiten en de hogescholen. In dat tijdvak zien wij een beroepsopleiding die wetenschappelijk werd onderbouwd.
Tenslotte de periode na 1964. Na dat jaar is sprake van een splitsing tussen enerzijds de wetenschappelijke opleiding en vorming en anderzijds de typische beroepsopleiding van de inspecteur.

De situatie tot 1939

Tot 1939 ging het om een kennisgerichte beroepsopleiding. Dat is alles behalve een diskwalificatie. Men dient die opleiding te zien in het licht van de tijd waarin zij functioneerde. Het was de tijd waarin gezag met name werd ontleend aan de functie. De opleiding droeg, evenals de functie, een elitair karakter. Men werd opgeleid door hoofdambtenaren, hetzij privé, hetzij op cursussen die een particulier karakter droegen. Later, in het begin van deze eeuw, kwamen er daarnaast rijkscursussen. Het examen, aangeduid als surnumerairsexamen, droeg een vergelijkend karakter. Men liep dus duidelijk de kans dat een studie van jaren niet tot het gewenste resultaat leidde. Surnumerairs van het dienstvak der registratie en successie liepen een iets minder groot risico, de notariële examens en het surnumerairsexamen vertoonden zoveel overeenkomst dat zij veelal beide werden afgelegd. Dat betekende dus dat men zich twee kansen schiep. Het feit dat de opleiding werd verzorgd door functionerende hoofdambtenaren had wel tot gevolg dat deze als zeer praktisch kon worden gekarakteriseerd. Men werd opgeleid voor een beroep, dat door de opleider zelf werd uitgeoefend. De omstandigheid dat degene die zich liet opleiden het risico liep dat hij een aantal jaren voor niets had gestudeerd, zal wel eens als een nadeel zijn ondervonden, doch daar stond ook een voordeel tegenover. Wie slaagde mocht zich verzekerd weten van een functie, die aanzien gaf, een status die overeenkwam met een academische titel. Het woord van de inspecteur werd door velen in de samenleving als wet aanvaard. Het waren overigens de inspecteurs zelf die aan dat gezag langzamerhand gingen tornen. In dit verband dient de legendarische naam van Loyens te vallen, die zich als consulent vestigde. Loyens wist van binnenuit dat het gezag dat van de inspecteur uitstraalde niet altijd overeenkwam met het gehalte van zijn beslissingen. Toen het gezag van de inspecteur eenmaal op dat niveau werd aangevochten, werd een ontwikkeling in werking gesteld waarin dat gezag zeer geleidelijk afbrokkelde. Dat gold overigens aanvankelijk slechts voor een vrij beperkt deel van de samenleving, de samenleving als geheel was nog niet toe aan een duidelijke verlaging van

de acceptatiegraad van het handelen van bestuursambtenaren. Maar er waren ook binnen het inspecteurscorps profeten die de schaduwen van morgen al zagen. Zij gingen er vanuit dat een verlaging van de acceptatiegraad kon worden voorkomen door de inspecteur ook academisch meer aanzien te geven. Wie de notulen van de vereniging doorleest zal zien dat reeds in de twintiger jaren werd gedacht aan de universitaire opleiding van de inspecteur. Het zal weinigen verbazen dat in die debatten telkens de naam van mr. J. van der Poel opduikt. In de algemene vergadering van 20 mei 1929 werd een commissie ingesteld die de wenselijkheid en de mogelijkheid van een universitaire opleiding moest bestuderen. Deze commissie bestond uit de heren Van der Poel, Prinsen en Offerhaus. De commissie heeft, blijkens de notulen van de bestuursvergadering van 30 juni 1930, samengewerkt met één of meer leden van de Vereniging van Registratieambtenaren. Uit dezelfde notulen blijkt dat de commissie toen ook al een rapport had uitgebracht dat evenwel niet werd gepubliceerd "in verband met de inmiddels aangekondigde reorganisatieplannen van de dienstvakken der registratie en de directe belastingen". Bovendien wachtte men liever eerst het standpunt van de Vereniging van Belastingwetenschap af.
Voor een universitaire opleiding was de tijd nog niet rijp. Niet zozeer omdat de samenleving de inspecteur niet op één lijn zag met een academisch gevormde, doch vooral omdat de cultuur op de universiteiten daar nog niet aan toe was. Die cultuur loopt meestal achter bij de maatschappelijke ontwikkelingen, hoewel de tanker van de universitaire wereld niet eens zo groot is. Binnen die cultuur werd rond de academische titel een heilig waas in stand gehouden en vierde het elitaire denken nog hoogtij. Zelfs in die mate dat J.C. van Oven, de latere Minister van Justitie, die in universitaire kringen een zeer groot gezag had, in 1953 (!) nog kon schrijven: "Het belastingrecht is stom vervelend, een docent is aan de hand van deze tak van recht niet in staat te demonstreren wat een afgewogen juridisch oordeel is". (Nederlands Juristenblad, 1953, blz. 942). Dat vernietigende oordeel werd in de universitaire wereld niet bestreden en zeker voor de oorlog vrijwel algemeen gedeeld. Een ook thans zijn er nog mensen die het volledig met Van Oven sr. eens zijn. Was de opleiding tot inspecteur tot 1939 derhalve sterk kennisgericht, de eisen die aan de kennis werden gesteld waren van een zeer hoog niveau. Van enige training in een beroepshouding was evenwel geen sprake.
Daartoe bestond aanvankelijk ook niet zoveel aanleiding. De verhouding tussen belastingplichtige en inspecteur werd nog gekenmerkt, althans in het algemeen, door een aan de functie ontleend gezag. Wel werd getracht de opleiding meer te stroomlijnen. Dat bracht Minister de Geer ertoe niet verder aan te dringen op een universitaire opleiding, doch een eigen instituut te stichten: de Rijksbelastingacademie.

De situatie tussen 1939 en 1964

"De Rijksbelastingacademie is opgericht tot vorming van studenten die zich tot het ambt van hoofdambtenaar voelen aangetrokken, in het bijzonder tot het ambt van Inspecteur van 's Rijksbelastingen ". Aldus begon de folder van de RBA die ik in 1950 aanvroeg. Het woord "vorming" was typerend. Al was de tijd dan nog niet rijp voor een opleiding op universitair niveau, de tijd was wel aangebroken om naast een

kennisgerichte opleiding ook een bredere vorming te geven. Ook de nadruk op het "ambt" is evenwel kenmerkend. Nog steeds is de inspecteur de man met een duidelijke status. Ik spreek hier van "man" omdat vrouwen eerst aan het eind van de vijfiger jaren op de RBA werden toegelaten.
(Overigens: naar mij bekend is was er reeds aan het eind van de veertiger jaren een vrouwelijke inspecteur der registratie en successie in Apeldoorn, hoe die er in geslaagd is om inspecteur te worden is mij niet bekend. Zou dat dienstvak misschien voorlopen?)
De lof op de RBA is reeds door een groot koor bezongen. De opleiding was een academisch niveau, hetgeen door de hoogleraar-directeur prof. dr. J. van der Poel (die zelf op persoonlijke gronden sinds 1950 de titel van professor mocht voeren) werd benadrukt, o.a. door er zorg voor te dragen dat er altijd wel een paar professoren aan de opleiding waren verbonden. Hij liet niets na om het academisch niveau van de RBA te accentueren, zonder twijfel heeft dat er mede toe geleid dat de belastingwetenschap in de universitaire kringen als zodanig werd herkend en erkend. Tegen de achtergrond van de maatschappelijke ontwikkelingen lag het (zeker na de oorlog) voor de hand om het hoge niveau van de RBA brede bekendheid te geven. Het gezag dat aan de functie werd ontleend brokkelde langzaam maar zeker af, het optreden van de overheid kwam meer en meer onder kritiek te staan. Ook de academische titel boette aan gezag in, niet in het minst vanwege het feit dat er een titelinflatie ontstond omdat zovelen de weg naar de universitaire studie vonden. Dat had tot gevolg dat degenen die die titel niet bezaten hun gezag nog meer zagen afbrokkelen. Van der Poel vond een -typisch tijdgebonden- tussenoplossing: de surnumerair werd gesierd met de "persoonlijke titel" van "adjunct-inspecteur van 's Rijksbelastingen in ambulante dienst".
Merkwaardig genoeg bracht de ontwikkeling dus mee dat een titel voor de inspecteur des te belangrijker werd, omdat het gezag van de titel in het algemeen afnam. Het emancipatieproces van de belastingwetenschap is dus ook duidelijk bevorderd door de toenemende democratisering. Zij het dat het niveau waarop dat proces uiteindelijk eindigde juist daardoor wellicht lager uitkwam dan men in 1939 vermoedde of wenste. Waren de grote verdiensten van de RBA evident wanneer het gaat om het niveau van het onderwijs, met betrekking tot datgene dat in de folder juist werd benadrukt, de vorming van studenten, kunnen twijfels rijzen.
Twijfels, of achteraf gezien wel het niveau is bereikt dat Van der Poel voor de oorlog voor ogen stond. Er bestaat geen twijfel over dat hij er in slaagde een hechte Corpsgeest te scheppen (die is tot op deze dag merkbaar), en zonder twijfel heeft die corpsgeest vormend gewerkt. Maar dat wil niet zeggen dat er een evenwicht bestond tussen het niveau in theoretische kennis en dat op meer praktisch gebied. Daar komt nog bij dat het woord "vorming" erg beperkt werd opgevat. Het ging meer om een savoir-vivre dan om mensenkennis, meer om een bewustwordingsproces van de belangrijkheid van het ambt ("wanneer wij dienaars zijn van 't vaderland") dan om sociale vaardigheden in het contact met ambtenaren op de inspectie of belastingplichtigen. Waar het op aan kwam was ten diepste dat bij zo'n hoog ambt iemand hoorde die door zijn manier van leven het ambt hoog kon houden. Alleen op die wijze had men status en dus gezag. Ook hier zij uitdrukkelijk opgemerkt dat dit geen diskwalificatie inhoudt, ik heb deze vorming zelf aan den lijve ondervonden, mij is toen niet opgevallen wat mij nu treft, het paste in de tijd.

Van der Poel zag deze vorming (geheel in bedoelde lijn) als de belangrijkste taak van het Corps van Studenten aan de RBA. Vandaar (naar huidige maatstaven een hoogst merkwaardige regel) het gedwongen lidmaatschap van dat Corps. Deze dwang verdween eerst aan het eind van de vijftiger jaren. Het feit dat eerst toen de mogelijkheid bestond zich aan dat gedwongen lidmaatschap te onttrekken houdt uitaard verband met de maatschappelijke ontwikkelingen, die een toenemende mondigheid van studenten mogelijk maakten.
Van der Poel kon overigens de vorming ook niet zozeer tot taak van de Academie zelf maken, omdat hij zich anders te ver van het universitaire klimaat zou verwijderen. Bij een "tweefasenstructuur" had dat wellicht anders gelegen.
Ook in inspecteurskringen werd wel betwijfeld of de RBA wel geheel aan de verwachtingen voldeed. Dat blijkt in de eerste plaats uit de notulen van de Algemene ledenvergadering van 20 mei 1950. Het moet voor die tijd een turbulente vergadering zijn geweest. De afdeling Groningen maakte zich zorgen over de vraag of het gezag van de inspecteur niet leed onder het feit dat hij geen academische titel had. Hoewel een ieder zijn uiterste best deed om de RBA niet af te vallen, is er een duidelijke ondertoon van kritiek aanwezig. Men speelde het evenwel via de band, men haalde prof. Pitlo aan die zich nogal denigrerend over de RBA had uitgelaten om vervolgens te breedvoerig te betogen dat deze uitlatingen wellicht door jaloezie werden ingegeven. Een van de hoofdrolspelers uit dat debat, J.A. Fray, stelt kort en bondig; "Het gaat om karakter en persoonlijkheid in plaats van titels". Het debat liep overigens volkomen dood. Of toch niet helemaal? Tien jaar later verschijnt er een rapport van een Commissie onder voorzitterschap van Fray. De titel van dat rapport is kenmerkend: De opleiding en de vorming van de inspecteur. Enerzijds draagt dat rapport de kenmerken van zijn tijd, zo spreekt het bijvoorbeeld van "dat wonderlijke ambt" wanneer het over de inspecteur spreekt. Anderzijds blijkt dat de commissie uit profeten bestond, die duidelijk zicht hadden op de ontwikkeling van de samenleving en de gevolgen daarvan voor het onderwijs, met name voor de opleiding van de inspecteur. Ik geef één passage: "Onze commissie is van mening dat, zowel voor de groei van de student tot inspecteur als voor de ontwikkeling tot hoofd ener inspectie opzettelijke opleiding en vorming gewenst is. Ook in het specialisatietijdvak na de benoeming van de surnumerair tot inspecteur mag een blijvende en voorgezette scholing niet achterwege blijven. Waarom spreekt het vanzelf dat les gegeven wordt in vakkennis maar geldt hetzelfde niet voor mensenkennis?". Het rapport werkt dat vervolgens uit, de volle nadruk leggend op de vorming van een goede beroepshouding, omdat het contact tussen inspecteur en belastingplichtige zich bezig is te democratiseren. Belastingplichtigen beginnen duidelijk tegenspel te leveren, daarbij past een andere beroepshouding dan voorheen. Die beroepshouding krijgt men niet vanzelf, net zo min als men vakkennis "vanzelf" wel in de praktijk leert. Die beroepshouding moet worden gevormd door middel van doelgericht onderwijs. De commissie Fray stelt voor de inspecteur universitair op te leiden, doch in die opleiding ook de vakken gesprekstechniek, psychologie, pedagogie en sociologie op te nemen. En daarmee kan men volgens de commissie niet volstaan. Na de universitaire opleiding en vorming dient men dan nog een dienstopleiding te volgen.
Daarin zullen trainingen moeten worden opgenomen in bijvoorbeeld de gesprekstechniek in specifieke situaties waarmee de inspecteur kan worden geconfronteerd. Tijdens de

dienstopleiding moet ook de "esprit de corps" worden aangekweekt.
Ik kende het rappot van de commissie Fray niet, ik ben het tegengekomen bij het schrijven van deze beschouwing. Ik constateer dat met spijt en tot mijn schande. Met vreugde teken ik aan dat dit rapport niet alleen maar hamert op een academische titel, zoals tot op dat moment gebruikelijk was, doch al veel verder gaat, omdat het naast de universitaire opleiding ook de vorming tot inspecteur volgens een weloverwogen onderwijsplan aan de orde stelt. Hoe blijkt uit dit rapport dat het huidige opleidingsinstituut Financiën is ingebed in een historische ontwikkeling!
Een ander punt waarop het rapport Fray de ontwikkeling goed heeft ingeschat is de vraag naar een mogelijk samengaan van de opleidingen voor inspecteur en belastingconsulent. Naar de mening van het rapport heeft de toekomstige belastingadviseur een groot belang bij het samengaan van de opleiding. Het stelt evenwel de vraag of het belang voor de toekomstige inspecteur even groot is. Daar komt nog bij, aldus het rapport, dat de beste krachten adviseur zullen worden, omdat een hogere beloning, een grotere zelfstandigheid en een andere waardering in het maatschappelijk verkeer aantrekkelijke waarden zijn. "Het ambtenaar worden zal dan veelal nog meer dan een offer betekenen, dat bewust gebracht moet worden".
Legt de commissie zich neer bij een universitaire opleiding van inspecteurs en adviseurs tezamen daarnaast wijst zij er met grote nadruk op, dat aan de speciale eisen die aan de inspecteur als hoger ambtenaar worden gesteld, in de universitaire periode in elk geval niet veel aandacht kan worden geschonken. De speciale *beroepsopleiding* zal om die reden in ieder geval gescheiden moeten plaatsvinden.
Het rapport verscheen toen de commissie Beel, die tot opdracht had voorstellen te doen in de vorm van ontwerpen met toelichting, met betrekking tot de instelling van een universitaire studie in de belastingwetenschap, al ongeveer twee jaar aan het werk was. Wie het rapport van de commissie Fray leest raakt overtuigd van het feit hoezeer het te betreuren is dat in de commissie Beel geen vertegenwoordiger van de inspecteurs was opgenomen. De vereniging heeft daarop diverse malen aangedrongen, doch dat heeft niet mogen baten. Zulks had tot gevolg dat het oordeel van de inspecteurs te weinig in de voorstellen van de commissie Beel is verwerkt. Dat had weer tot resultaat dat de voorstellen van de commissie Beel weliswaar aansloten bij de ontwikkelingen die zich binnen de universitaire wereld inmiddels hadden voorgedaan, doch te weinig bij die welke zich in het inspecteurscorps manifesteerden. De voorstellen van de commissie Beel hielden zich vrijwel uitsluitend bezig met een inbedding van de belastingwetenschap in de cultuur zoals die aan juridische en economische faculteiten bestond. Daar had men overigens de handen meer dan vol aan, omdat de mening van Van Oven sr. bepaald nog niet was gedoofd. De voorstellen van de commissie Beel losten het vraagstuk van de titel op, de wetenschappelijke onderbouw van de opleiding tot inspecteur werd gewaarborgd. Voor de noodzakelijke beroepsopleiding had deze commissie zo goed als geen oog. Indien zich voor in de jaren zestig al een tweefasenstructuur had aangediend, zou dat zonder twijfel anders hebben gelegen. Vergeleken met de Rijksbelastingacademie was er dan ook (althans in theorie) sprake van een achteruitgang, zoals ook het rapport van de commissie Fray constateert. Daar stond evenwel tegenover, aldus het laatst genoemde rapport, dat een verengend element van de aanvang af wordt tegengegaan.

De devaluatie van de academische titel als gevolg van de enorme toename van het aantal academisch gevormden in de samenleving bracht mee dat de titel van drs. of mr. weinig status meer gaf. Dat heeft Van der Poel er toe gebracht te pleiten voor een promotierecht van degenen die de RBA hadden gevolgd. Van de doctorstitel straalde nog enige glans af. De universitaire studie bracht mee dat ook de weg naar deze titel voor de inspecteur open lag. Op de weg naar deze titel lopen thans evenwel slechts weinigen. Velen zijn geroepen, doch slechts weinigen achten zich kennelijk uitverkoren.

De situatie na 1964

Het resultaat van de commissie Beel is in niet geringe mate beïnvloed door een tweetal factoren. In de eerste plaats was er in 1949 een rapport verschenen van de Staatscommissie tot reorganisatie van het Hoger Onderwijs. Deze commissie stelde voor een fiscale studierichting op te nemen in de faculteiten der rechtsgeleerdheid en de economie. Een jaar eerder had de Vereniging voor Belastingwetenschap in een rapport nog neergelegd dat er een post-doctorale opleiding voor belastingkundigen moest komen. De commissie Beel bouwde voort op het fundament gelegd door de Staatscommissie tot reorganisatie van het Hoger Onderwijs. In de tweede plaats had de strijd voor emancipatie van de notariële wetenschap ook vruchten afgeworpen. Notarissen werden aan de universiteit opgeleid; dat versterkte de positie van de Inspecteurs van 's Rijksbelastingen, al was het alleen maar omdat Inspecteurs der registratie en successie wel zitting hebben in de Kamers van Toezicht op de notarissen. Het lag voor de hand rechten aan de aan het toezicht onderworpenen verleend, niet te onthouden aan degenen die het toezicht uitoefenden. Nadat de fiscale studie eenmaal in de universiteit was geïntegreerd, werd te Leiden vanwege het Ministerie van Financiën het Rijks Instituut Belastingen opgericht. Dit instituut zou verantwoordelijk worden voor de beroepsopleiding van de academisch gevormde fiscalisten, uiteraard voorzover zij Inspecteur van 's Rijksbelastingen werden. Het lag voor de hand dat Instituut in Leiden te vestigen, omdat aanvankelijk alle inspecteurs aan de Leidse universiteit werden opgeleid.
Het Rijks Instituut Belastingen had in concreto een tweetal taken. In de eerste plaats diende het Instituut tijdens de universitaire studie door middel van aanvullende colleges enig zicht te geven op de functie van de inspecteur. In de tweede plaats begeleidde het Instituut de afgestudeerde fiscalisten tijdens hun adjunct-inspecteurs periode, en wel in die zin, dat het veelal gedurende enkele conferentieweken, trainingen organiseerde in allerlei praktische vakken. Van de eerste taak is niet bijster veel terecht gekomen. Dat lag niet aan het Instituut, doch veeleer aan het overladen programma waarmee de studenten op de universiteit werden geconfronteerd. Dat programma bood weinig ruimte om daarnaast nog wat anders te doen. Voor het overige werd de adjunct-inspecteur in de dienst zelf gevormd. Van een planmatige vorming, zoals het rapport Fray voor ogen stond, kwam dus niet veel terecht. In de eerste plaats niet, omdat de belastingdienst niet was uitgerust om een dergelijke vorming gestalte te geven. In de tweede plaats niet omdat de werkdruk in de regel zo groot was dat de adjunct-inspecteur zeer spoedig volledig werd ingezet in de produktie.
De voorstellen van de commissie Fray uit 1960, die men idealen zou kunnen noemen,

verdwenen dan ook zo goed als geheel in de mist. Niet zozeer omdat deze idealen geen werkelijkheidsgehalte vertoonden, integendeel. Deze idealen sloten geheel aan bij de maatschappelijke ontwikkelingen. Maar de afstand tussen de neuslengte voorsprong en de neuslengte achterstand van de organisatie bleek te groot.
De tanker wijzigde slechts in zeer geringe mate van koers, de idealen werden daardoor overvaren. Nu geldt niet alleen in de leer der openbare financiën ten aanzien van de overheidsuitgaven een zgn. plateau theorie, die theorie kan men ook hanteren op onderwijsgebied. Soms verlopen ontwikkelingen zeer schoksgewijs. Die schokken worden dan veroorzaakt door zeer ingrijpende veranderingen in de omliggende wereld. Deze ingrijpende veranderingen deden zich in de zeventiger jaren in de samenleving voor en als gevolg daarvan ook in de universitaire wereld. Een sterke democratiseringsgolf overspoelde de maatschappij, deze golf beïnvloedde de universitaire cultuur, die daarop soms zo overtrokken reageerde (met name in studentenkringen) dat deze reactie de golf in de samenleving nog meer opzweepte. Dat leidde ertoe dat allerlei gezagsverhoudingen grondig verschoven. Statussen gebaseerd op een functie werden als kaartenhuizen omver gekegeld. Zonder twijfel had die golf zijn positieve kanten, doch met de negatieve zijden werd de belastingdienst ook geconfronteerd. Overheidsbeslissingen werden niet alleen te pas en te onpas aangevochten, zij werden in toenemende mate genegeerd.
De fraude nam toe, het gevecht tussen inspecteur en belastingplichtige verhardde zich. Binnen de belastingdienst verliet de inspecteur zijn ivoren toren, zijn gezag werd zowel naar binnen als naar buiten niet meer zozeer verbonden aan zijn functie, als wel aan zijn wijze van optreden en zijn argumenten. De inspecteur droeg een titel, maar dat deden er zo velen! Daarnaast dient te worden bedacht dat de belastingdienst de opleiding van de inspecteurs niet meer in eigen hand had; gedurende de wetenschappelijke vorming van de inspecteur was de dienst genoodzaakt ontwikkelingen binnen het universitaire onderwijs vrijwel zonder meer over zich heen te laten komen. De aanvaarding in 1981 van een aantal wijzingen in de Wet op het Wetenschappelijk Onderwijs had tot gevolg dat de universitaire studieduur werd beperkt tot vier jaar.
Hierdoor moest worden gesnoeid in de programma's van de fiscale vakgroepen. Daarnaast werd de mogelijkheid geopend van een "tweede fase" in de studie, waarin o.m. de vorming voor een specifiek beroep kon plaatsvinden. Dat laatste zou algemeen maatschappelijk van zeer grote betekenis zijn geweest, ware het niet dat de doorstroming naar deze tweede fase zo beperkt was en is dat van een werkelijk brede beroepsopleiding (uitzonderingen, zoals die voor artsen daargelaten) geen sprake is. Doch zelfs indien voor Inspecteurs van 's Rijksbelastingen een tweede fase studie mogelijk zou zijn, zou zulks in de praktijk nog van betrekkelijk geringe betekenis zijn.
Universiteiten hebben geen know how in huis om een dergelijke beroepsopleiding die geheel gericht dient te zijn op de praktijk van de werkvloer, te verzorgen. De maximale duur van de tweede fase (2 jaar) is bovendien aan de zeer krappe kant.
Op de ontwikkelingen werd dit maal door de dienstleiding tijdig ingespeeld. In 1980 werd de werkgroep herstructurering Inspecteursopleiding ingesteld. Voor het instellen van deze werkgroep bestonden verschillende redenen.
Allereerst de veranderingen die zich in de wetenschappelijke opleiding voltrokken. Daarnaast de ontwikkelingen in de belastingdienst, die tot gevolg hadden dat de inhoud

van de diverse functies die door inspecteurs worden bekleed, zich wijzigde. Deze wijzigingen stonden op hun beurt weer onder invloed van de maatschappelijke ontwikkelingen. Een bijkomende reden was dat op 1 oktober 1982 een overeenkomst tussen het Ministerie van Financiën en de Rijksuniversiteit te Leiden afliep om een post-doctorale opleiding voor Inspecteur van 's Rijksbelastingen te verzorgen. Deze post-doctorale opleiding was niet ingesteld omdat de universitaire opleiding niet voldeed, doch omdat het aantal kandidaten dat fiscaal recht of fiscale economie had gestudeerd te gering was om daaruit het benodigde aantal inspecteurs te selecteren. In Leiden werden daarom post-doctoraal economen en juristen (andere dan fiscale juristen en fiscale economen) opgeleid tot adjunct-inspecteur. De universiteit verzorgde ook hier niet de beroepsopleiding, doch de wetenschappelijke vorming. De beroepsopleiding werd in handen gelegd van het Rijks Instituut Belastingen. Deze liep parallel met de fiscalisten, zodat ook hier van een echte beroepsopleiding nauwelijks sprake was.
De hiervoor bedoelde wijzigingen in de functie van de inspecteur dienen vooral tegen de achtergrond te worden gezien van het feit dat het voorheen vanzelfsprekende gezag van de overheid steeds minder door de burger wordt aanvaard. Daarnaast trekt de overheid steeds meer terreinen van het maatschappelijke leven tot zich om er regelend op te treden. Een en ander leidde niet zelden tot een gecompliceerde en onoverzichtelijke wetgeving. Als gevolg daarvan blijkt de traditionele werkwijze niet meer te voldoen. De maatschappelijke ontwikkelingen brachten ook mee dat de medewerkers binnen de belastingdienst hun blik op de organisatie en hun verwachtingen ten aanzien van hun werk wijzigden.
Daarnaast hadden de vele veranderingen tot gevolg dat de behoefte aan begeleiding toenam. Niet zelden leidden deze omstandigheden tot een geringere arbeidssatisfactie, hetgeen zich bij de inspecteurs openbaarde in een groter uitstroom. De veranderingen in de samenleving gaan verder. Veelal is daarbij sprake van een golfbeweging, waarbij bepaalde veranderingen, onder toejuiching van sommigen, nieuwe situaties scheppen, om daarna, onder toejuiching van anderen, weer ten dele terug te keren naar de oorspronkelijke uitgangspositie.
Binnen de belastingdienst zal een besef moeten groeien dat die voortdurende golfbeweging een adequate reactie vraagt. Binnen dat kader dienen termen als "nieuwe managementvisie" en "klantgericht optreden" te vallen. Daarbij dient evenwel te worden overwogen dat een te snel inspelen op veranderingen wel eens tot gevolg kan hebben, gezien de beweging van eb en vloed bij die wijzigingen, dat men na zeer korte tijd tot de ontdekking komt dat men te ver is gegaan. Aan de andere kant verdient het overweging er rekening mee te houden dat het maar zelden voorkomt dat na een vloed van wijzigingen, de verandering weer weg ebt tot aan de oorspronkelijke eb-lijn. Doorgaans is sprake van drie passen voorwaarts en vervolgens twee passen achteruit.
De hierboven in het kort weergegeven veranderingen stellen andere en zwaardere eisen aan het management binnen de belastingdienst. Een belangrijk deel van dat management ligt op de schouders van de inspecteur.
Het in september 1981 uitgebrachte rapport van de werkgroep Herstructurering Inspecteursopleiding (HIO-rapport) speelt duidelijk in op de bedoelde verandering. Het rapport komt tot de conclusie dat er een beroepsopleiding tot inspecteur dient te komen,

een opleiding na de academische vorming. Die opleiding dient te voldoen aan een drietal eisen: in de eerste plaats moet zij gericht zijn op de werkelijke inhoud van de functie, in de tweede plaats moet de opleiding aansluiten op de fase van de loopbaan van de inspecteur en in de derde plaats zal de opleiding dienen aan te sluiten bij de ontwikkelingen in de belastingdienst. Het rapport komt bij de analyse van de werkzaamheden van de inspecteur, zoals die thans en in de nabije toekomst zijn, tot de conclusie dat zij het karakter vertonen van het zelfstandig oplossen van problemen op het hoogste niveau. Een dergelijke opleiding kan alleen gestalte krijgen aan een Opleidingsinstituut dat bij de belastingdienst zelf in beheer is. Het instituut zal zich ook moeten richten op vervolgopleidingen, doorgaans als "éducation permanente" aangeduid, en op vervolgopleidingen die functiewisselingen mogelijk maken.
Met name dat laatste schept een speelruimte in de eerste zgn. startopleiding: die opleiding kan zich richten op de functie die onmiddelijk daarna wordt vervuld. In geval in de toekomst sprake is van functiewisseling, of van een verandering van de inhoud van de functie, kan daar door middel van een vervolgopleiding in worden voorzien. Op deze wijze wordt een flexibiliteit in het opleidingsgebeuren ingebouwd die het mogelijk maakt adequaat te reageren op veranderingen die hetzij van buitenaf, hetzij van binnenuit komen.

Het Opleidingsinstituut Financiën

De aanbevelingen van het HIO-rapport zijn door de dienstleiding overgenomen. Als gevolg daarvan is in september 1984 het Opleidingsinstituut Financiën officieel geopend. Hiermee is de splitsing tussen de wetenschappelijke opleiding en de beroepsopleiding een feit. Langs die weg werd niet alleen het oude ideaal van de Rijksbelastingacademie vervuld, ook de aanbevelingen van het rapport Fray zijn werkelijkheid geworden zij het dat die uiteraard naar de huidige situatie zijn vertaald.
Zo staat dit Instituut voorlopig aan het eind van een ontwikkeling die zich in de twintiger jaren van deze eeuw reeds aankondigde. Met dit Instituut is geen volledig nieuwe weg ingeslagen, het is ingebed in een ontwikkeling die onomkeerbaar is. Wel kan men stellen dat de oprichting van het Instituut een schokeffect heeft gehad. Het Instituut had, om het in OB-termen te zeggen, een inhaaleffect. Een reeds bestaande ontwikkeling, die weinig of te weinig doorwerkte in de opleiding van de inspecteur, wordt met een schok ingehaald. Hierdoor kreeg de opleiding de noodzakelijke neuslengte voorsprong, doch hiermee trad ook de spanning aan het licht als gevolg van de neuslengte achterstand van de organisatie. Maar wie thans meent geen tijd te hebben om een boom te planten, zal in de toekomst geen vruchten eten. Of, om het met de woorden van de commissie Fray te zeggen: "Men volstaat bij de aanleg van een tuin niet met goed zaad te gebruiken. Men zal de tuin bemesten en besproeien, men zal opkomende planten op hun tijd snoeien enz. Met betrekking tot de ontwikkeling van de mens is het niet anders".
Het Instituut doet weinig anders dan de drie jaren van het adjunct-inspecteurschap anders invullen dan voorheen. Van enige verlenging van de studie is dan ook geen sprake. Bij de opleiding voor de invoerrechten en de accijnzen c.q. de omzetbelasting is zelfs sprake van een studieverkorting. Voor dat dienstvak worden geen fiscalisten, doch andere juristen en

economen opgeleid. Deze opleiding duurde voorheen 5 jaar: twee jaar post-doctorale vorming en drie jaar adjunct-inspecteurschap. De studieduur bedraagt thans vier jaar. Voor de oprichting van het Instituut is ook wel eens de vraag op tafel gekomen of het mogelijk zou zijn één beroepsopleiding te ontwerpen zowel voor adviseur als inspecteur. Ook in het rapport van de commissie Fray wordt deze vraag al aangestipt. Het is een beroepsopleiding voor inspecteurs geworden. Naar mijn mening terecht. Niet dat het onmogelijk is tijdens een dergelijke opleiding inspecteurs in spé en adviseurs in opleiding reeds met elkaar te confronteren (dat zou zelfs in bepaalde gevallen grote voordelen hebben), maar omdat met name de inhoud van de opleiding voor beide groepen toch aanzienlijke verschillen zal moeten vertonen. Een beroepsopleiding is alleen effectief indien het een functiegerichte opleiding voor de praktijk betreft. De functie van de inspecteur is in de praktijk zozeer verschillend van die van de consulent, dat het weinig zin heeft beiden geheel tegelijk op te leiden. Ook de beroepshouding van beiden is duidelijk anders. De inspecteur treedt op als overheidsambtenaar. Hij dient het algemeen belang. Bij de consulent ligt dat uiteraard anders. Maakt dat voor de praktijk nu zoveel uit? Op zichzelf zijn er natuurlijk ook overeenkomsten. Trainingen in onderhandelingstechnieken, sociale vaardigheden e.d. behoeven bij beide groepen per definitie niet verschillend te zijn. Maar wanneer dergelijke trainingen, zoals op het Instituut gebeurt plaatsvinden door middel van een onderwijspakket dat geïntegreerd wordt presenteerd met de fiscale techniek, en met name gericht is op de functie van de inspecteur als teamleider, is een samen optrekken zo goed als onmogelijk. Bovendien zal de beroepsethiek niet geheel parallel lopen. Dat aspect wordt op het instituut niet zozeer als afzonderlijk vak onderwezen, doch ook in geïntegreerde vorm. Bij de behandeling van allerlei fiscale en managementproblemen wordt ook het ethische aspect duidelijk meegenomen.
Ook dat is niet iets dat thans wordt "bedacht"; het vraagstuk van de beroepsethiek staat niet los van ontwikkelingen die zich met name sinds de vijftiger jaren in de samenleving hebben voltrokken. Men behoeft bepaald geen aanhanger te zijn van de stelling dat wij "een ethisch reveil" nodig hebben, om toch te beseffen, dat de sterke nadruk welke alom wordt gelegd op ethische vraagstukken in het algemeen en op de beroepsethiek in het bijzonder, ook doorwerkt en door *moet* werken in het onderwijs. De geboorte van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur was geen maagdelijke geboorte, deze beginselen zijn verwekt door de geest van de tijd. Dat de inspecteur zich moet houden aan de wet, dat hij de beginselen van behoorlijk bestuur in acht moet nemen, het zijn op zichzelf duidelijke zaken, maar de *wijze* waarop de inspecteur *omgaat* met zijn juridische gebondenheid is vooral een vraag van beroepsethiek. Daarin moeten inspecteurs in opleiding worden getraind. En die training zal andere accenten moeten hebben dan in een opleiding tot belastingconsulent.
De universiteiten en de hogescholen leiden fiscalisten op. Het Opleidingsinsituut gaat er vooralsnog vanuit dat het mensen binnenkrijgt die wetenschappelijk gevormd zijn, en voldoende kennis van de inhoud van het fiscale recht hebben. Mocht blijken dat dat niet zo is, dan heeft het onderwijsprogramma van het instituut voldoende flexibiliteit om die kennis bij te spijkeren. Men moet sterk in de zaak zijn: forfiter in re. Het Instituut beoogt deze mensen vervolgens een planmatige beroepsopleiding te geven, zodat de uitvoering van de fiscale wetgeving zo soepel als in de gegeven situatie mogelijk is kan verlopen:

suaviter in modo. En met het gebruik van dat adagium wil slechts aangetoond zijn dat het Instituut niet naast de historische ontwikkeling van de opleiding van de Inspecteur van 's Rijksbelastingen staat doch daarvan het voorlopige, natuurlijke sluitstuk vormt. Een beroep dat ik niet zozeer meer zou willen aanduiden als een "wonderlijk ambt", maar dat wel een fijn beroep kan zijn. Indien men tenminste goed is opgeleid.

Prof. mr. J. Reugebrink (1930)
studeerde in 1957 af aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam. In 1969 legde hij het doctoraal examen fiscaal recht af aan de Rijksuniversiteit te Leiden.
Hij was van 1960 tot 1970 werkzaam bij de belastingdienst. Thans is hij buitengewoon hoogleraar belastingrecht aan de Rijksuniversiteit van Leiden en directeur van het Opleidingsinstituut Financiën.

De inspecteur als een ledenpop?[1])

Mr. J.W. van der Voort

1. Inleiding

"Ik meen met enige zekerheid te kunnen stellen dat er vertegenwoordigers van gedeconcentreerde ambten zijn, die zich eerder ambtenaar van de minister, dus ondergeschikte, voelen dan vertegenwoordiger van het ambt, ja, zich soms zelfs niet eens realiseren dat er van een gedeconcentreerd ambt sprake is."

Dit op het eerste gezicht weinig vleiende citaat, dat in de titel van dit opstel in begrijpelijker taal is weergegeven, is ontleend aan een studie, die, voor zover mij bekend is, in de fiscale literatuur niet de aandacht heeft gekregen, die deze naar mijn mening verdient. Het citaat doet wel een vaag herkennen vermoeden: de jongere leden van deze vereniging zullen daarvoor moeten teruggaan naar hun universitaire opleiding, bij de oudere leden zal de herinnering nog bestaan aan een rond 1960 binnen de vereniging gevoerde discussie, waarvan de buitenwereld heeft kunnen kennisnemen door de vrijmoedigheid van de oud-inspecteur P. den Boer in zijn noot onder BNB 1977/114. [2]) Aanleiding tot deze discussie zal mede zijn geweest het in 1953 van de hand van Stellinga verschenen artikel "Wettelijke bevoegdheid en hiërarchie" in het Weekblad der Belastingen. [3]) In hetzelfde tijdschrift volgden reactie van Drielsma, Croin en Fray.) Daarna is in elk geval de publieke discussie weer verstomd.

Aan de wens van Van der Poel, meegegeven aan het Gedenkboek bij het vijftigjarig bestaan van deze vereniging, een bijdrage te leveren aan een verdere zorg en ontwikkeling van taak en ambt van de inspecteurs, is -in de jaren tussen toen en nu- voor wat betreft de staatsrechtelijke aspecten van het verschijnsel inspecteur, ondanks de ongetwijfeld voortreffelijke verdiensten van het door Den Boer genoemde rapport, naar mijn mening te weinig aandacht besteed. [5])

Eén van de oorzaken van die geringe aandacht zal zeker zijn gelegen in de voortdurend toenemende ingewikkeldheid en onoverzichtelijkheid van de belastingwetgeving. De hierdoor opgeroepen technocratisering van het belastingrecht, het vervallen in casuïstiek, doet het zicht op het staatsrechtelijk en bestuursrechtelijk kader, waarbinnen de inspecteur zich beweegt, in ernstige mate vertroebelen. Zo wordt het verklaarbaar, dat het in 1978 verschenen belangwekkende proefschrift van Stroink over deconcentratie aan de fiscale goêgemeente -beoefenaren van zowel belastingpraktijk als belastingwetenschappen- vrijwel is voorbijgegaan. [6])

De wens van Van der Poel is toch vervuld, zij het dat de door hem verwachte ontwikkelingen met betrekking tot het verschijnsel deconcentratie zich tot nu toe goeddeels buiten de belastingdienst hebben afgespeeld.

De aanleiding tot het ontstaan van mijn meer dan onder inspecteurs gebruikelijke belangstelling voor de staatsrechtelijke kant van de inspecteur was de confrontatie in juli 1982 van het bestuur van deze vereniging met een brief van de toenmalige minister van

financiën Van der Stee aan de vaste commissie voor financiën der Tweede Kamer. Hij uitte in die brief -met een beroep op de ministeriële verantwoordelijkheid- bezwaren tegen een onderhoud van deze commissie met een vertegenwoordiging van verenigingen van belastingambtenaren. [7])
Tijdens dit onderhoud zou gesproken worden over de uitvoerbaarheid van de heffing en de invordering van de rijksbelastingen.
De commissie zelf had blijkbaar erkend, dat het de verenigingen vrij stond bij de Kamer aandacht te vragen voor het (goede) functioneren van het belastingstelsel. De bezwaren van de minister waren echter onoverkomelijk: breekpunt was het feit, dat de leden van die verenigingen ambtenaren van de rijksbelastingdienst zijn. Quod licet Jovi non licet VI, moet de minister gedacht hebben. Ik wil trachten aan te geven, dat deze gedachte niet past in de huidige staatsrechtelijke opvattingen.
Veel van hetgeen hierna is beschreven, is ontleend aan het proefschrift van Stroink, dat gekenmerkt wordt door de ontwikkeling van een voor het onderwerp noodzakelijk gebleken begrippen-apparaat, mede aan de hand van onderzoek van het verschijnsel deconcentratie in de bestaande wetgeving. [8]) Ik zal verwijzingen naar vindplaatsen achterwege laten -zij zouden anders te groot in aantal zijn- met de opmerking, dat het werk van Stroink beschouwd kan worden als een handboek voor het gedeconcentreerde ambt, dus ook voor de inspecteur, zoals zal blijken.

2. De gehoorzaamheidsplicht van de ambtenaar

De inspecteur is ambtenaar met alle lusten en lasten -een in de laatste jaren voortdurend naar één kant verschuivend evenwicht- van dien. Wanneer gesproken wordt over de ambtenaar kan in het kader van dit opstel volstaan worden met de ambtenaar in de zin van de Ambtenarenwet 1929. Volgens deze wet is ambtenaar, degene die is aangesteld in openbare dienst om hier te lande werkzaam te zijn.
Het ambtenarenschap, berust dus op een louter formeel criterium. Zo is de arbeidscontractant van het ambtenaarschap uitgesloten. [9])
Verder maakt deze wet duidelijk, dat een ambtenaar een persoon van vlees en bloed moet zijn. Dit houdt in, dat in van deze wet afgeleide regelingen, zoals het Algemeen Rijksambtenarenreglement (ARAR), het Ambtenarenreglement Belastingdienst (ARB) en de Organisatiebeschikking rijkbelastingdienst (ORB), bedoelde ambtenaren eveneens natuurlijke personen zijn. Deze regels van interne overheidsorganisatie richten zich tot een ambtenaar, een natuurlijk persoon.
De ORB kan men zien als enerzijds een opdracht aan bepaalde ambtenaren bepaalde werkzaamheden te verrichten en anderzijds een opdracht aan andere ambtenaren zich van het verrichten van diezelfde werkzaamheden te onthouden.
Uit de ORB valt tevens de ambtelijke hiërarchische lijn op te maken:
Directeur-Generaal der Belastingen, directeur der rijksbelastingen, inspecteur (der directe belastingen, der vennootschapsbelasting enz.).
Op aan koloniale tijden herinnerende wijze wordt in de artikelen 1 en 2 van de ORB een ieder ingeprent wie onder wiens gezag staat.
De hiërarchische lijn kan naar boven worden doorgetrokken naar het hoofd van het

departement: de minister van financiën, ook wel genaamd Onze Minister.
Samen met artikel 50 ARAR: De ambtenaar is gehouden, de plichten uit zijn ambt voortvloeiende, nauwgezet en ijverig te vervullen en zich te gedragen zoals een goed ambtenaar betaamt, kan geen ambtenaar, en zeker geen inspecteur, de gehoorzaamheidsplicht nog ontgaan.
Voor de meesten van degenen, die zich inspecteur van 's Rijksbelastingen mogen noemen, behoort echter te gelden, dat zij zich niet altijd om die gehoorzaamheidsplicht behoeven te bekommeren.
De formele wetgever heeft gemeend, dat deze groep zeer wel in staat geacht moet worden bij de uitvoering van belastingwetten een *eigen* verantwoordelijkheid te dragen.

3. De verantwoordelijkheid van het ambt

De aanslag wordt vastgesteld door de inspecteur, aldus luidt artikel 11, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). [10]).
Met welk staatsrechtelijk verschijnsel hebben wij hier nu te maken:
aan de inspecteur wordt door de wetgever in formele zin de bevoegdheid verleend een aanslag vast te stellen?
Een kort overzicht, ontleend aan Koopmans, is voor de verklaring noodzakelijk. [11])
Kenmerk van de "staat" is, dat er gezag wordt uitgeoefend over een bepaalde gemeenschap van mensen op een bepaald grondgebied door een organisatie. De gezagsfunctie uit zich in een aantal bevoegdheden die de staat ten opzichte van zijn burgers heeft. Deze bevoegdheden zijn meestal over verschillende organen en instellingen van de staat, de overheid, verspreid.
Als vormen van spreiding kunnen worden genoemd:
- decentralisatie: de toedeling van bevoegdheden aan lagere publiekrechtelijke lichamen dan de staat (provincie, gemeente, waterschap en dergelijke);
- attributie: de wetgever kent aan een orgaan van een (ander) lichaam een nieuwe eigen *bevoegdheid toe, die het op eigen gezag en daarmee onder eigen verantwoordelijkheid* gaat uitoefenen;
- delegatie: een orgaan van een publiekrechtelijk lichaam draagt de eigen (geatribueerde) bevoegdheid over aan een ander orgaan van hetzelfde lichaam, dat dan deze bevoegdheid -evenals bij attributie- op eigen gezag en onder eigen verantwoordelijkheid gaat uitoefenen;
- deconcentratie: de wet kent bepaalde ambtenaren, behorend tot de centrale overheid een zelfstandige bevoegdheid toe;
  dit is tevens attributie.

De inspecteur, die in de AWR wordt bedoeld, valt dus onder de laatste vorm: deconcentratie.
De Goede omschrijft deconcentratie als een bestuursbevoegdheid, die enerzijds niet door de koning of door dan wel in naam van de minister wordt uitgeoefend, en anderzijds niet wordt gehanteerd door een orgaan, dat tot een provincie, een gemeente, een waterschap of publiekrechtelijke bedrijfsorganisatie behoort. [12])
Stroink hanteert de volgende omschrijving van deconcentratie:

de attributie/delegatie van publiekrechtelijke bevoegdheden aan ambten, waarvan de vertegenwoordigers tevens in een hiërarchische verhouding tot de minister staan. Bij hem onderscheidt decentralisatie zich van deconcentratie door het ontbreken van de hiërarchische verhouding tot de minister.
Stroink geeft, zich grotendeels baserend op Böhtlingk en Logemann, de voorkeur aan de term ambt boven het naar zijn mening te civielrechtelijk geladen begrip orgaan: ambt is de personificatie van een bepaalde kwaliteit die bevoegd is tot handelen volgens publiek recht. De kwaliteit is publiekrechtelijk rechtspersoon, maar deze behoeft niet aan te sluiten bij de civielrechtelijke rechtspersoon.
Het niet samenvallen van publiekrechtelijke en civielrechtelijke rechtspersoonlijkheid roept interessante vragen op. Het verschijnsel gedeconcentreerd ambt lijkt in toenemende mate te leiden tot het dagvaarden van de Staat der Nederlanden en een ambtenaar, die handelt als inspecteur. [13]) Tenzij deze ambtenaar, eenvoudig gezegd, er blijk van heeft gegeven van privé-inspectie en eventueel een privé-ontvangkantoor te willen "runnen", is het dagvaarden van die ambtenaar volstrekt overbodig. Het ambt inspecteur heeft niet naast de Staat der Nederlanden een eigen afgezonderd vermogen: er is sprake van één civielrechtelijk rechtspersoon. Hiermee is ook een civiele procedure tussen twee ambten, behorende tot die centrale overheid, uitgesloten, ook al pleegt het ene ambt - gevoelsmatig- een onrechtmatige overheidsdaad jegens het andere. In een dergelijk geval zou een beroep op de Wet administratieve rechtspraak overheidsbeschikkingen voor het benadeelde ambt mogelijk wel een oplossing kunnen bieden.

Het ambt heeft natuurlijke personen nodig om zijn bevoegdheden te kunnen uitoefenen: de vertegenwoordiger van het ambt. Inspecteur in staatsrechtelijke zin is het ambt. Vertegenwoordiger van het ambt is ieder natuurlijk persoon, die het ambt kan binden: hetzij door rechtshandelingen (zoals een aanslag), hetzij door feitelijke handelingen, waaraan rechtsgevolgen verbonden worden (zoals het geven van inlichtingen op grond waarvan met vrucht een beroep op algemene beginselen van behoorlijk bestuur kan worden gedaan).
Met enige verruwing van de gegeven begripsomschrijving kan de inspectie als het ambt inspecteur worden beschouwd, het hoofd van de inspectie als hoofd van het ambt en iedere ambtenaar en arbeidscontractant -dus niet alleen de ambtenaren in de inspecteursrangen-, die de bevoegdheid kunnen uitoefenen tot het verrichten van handelingen volgens publiek recht als vertegenwoordiger van het ambt. Van een mandaatsverhouding binnen het ambt is geen sprake. Binnen het ambt blijft echter wel de hiërarchische verhouding, de gehoorzaamheidsplicht onaangetast. De grote mate van vrijheid van aanslagregelende ambtenaren bij het nemen van beslissingen is dan ook niet gebaseerd op enige regel van positief recht, maar kan slechts haar grond vinden in de wens tot het handhaven van goede collegiale verhoudingen.
Stroink gaat voor de belastingdienst uit van één ambt, hoewel hij zichzelf tegenspreekt door ook het hoofd van een inspectie als hoofd van het ambt aan te merken. Naar mijn mening is de laatste opvatting juist: de wettelijke bepalingen en de opvattingen in de rechtspraak met betrekking tot de gebondenheid van de ene inspecteur aan het handelen van een andere inspecteur, getoest aan Stroink's omschrijving van het ambt, kunnen geen andere conclusie toelaten dan dat sprake is van verschillende ambten.

Met de constatering dat het ambt inspecteur bestaat, is tevens de verantwoordelijkheid van het ambt inspecteur een gegeven.
Het ambt inspecteur houdt in een eigen publieke verantwoordelijkheid, los van die van de minister en de ambtelijke leiding van het departement. Immers, als gevolg van de toekenning door de formele wetgever van publieke bevoegdheden aan de inspecteur, draagt de inspecteur een eigen verantwoordelijkheid voor de wijze waarop hij van zijn bevoegdheden gebruik maakt, geen gebruik maakt of geen gebruik kan maken. Toetsing van de rechtmatigheid van zijn handelen of niet handelen berust bij de belastingrechter. Dit is de ene kant van de medaille. De andere kant is, dat het ook tot de verantwoordelijkheid van het ambt inspecteur behoort aan te geven of en in welke mate hij tekortkomingen constateert bij de uitoefening van die bevoegdheden.
Dergelijke tekortkomingen zal hij onder de aandacht *moeten* brengen van degene, die daarvoor het meest in aanmerking komt: de formele wetgever.
Uiteraard kunnen de vertegenwoordigers van het ambt als ambtenaar, via de hiërarchische lijn, aandacht vragen voor de geconstateerde tekortkomingen, dus uiteindelijk bij de minister als mede-wetgever.
Evenzeer ligt het voor de hand die aandacht te vragen bij de andere mede-wetgever: het parlement. Met een dergelijke stap zouden met recht op een constitutioneel juiste wijze de verantwoordelijkheid van het ambt *en* de ministeriële verantwoordelijkheid zijn gediend. Het volgen van de laatste weg geeft pas werkelijk inhoud aan de ministeriële verantwoordelijkheid: de controlerende functie van het parlement tegenover de minister. [14])

Het ambt inspecteur houdt ook in, dat een vertegenwoordiger van het ambt, die de aan het ambt gegeven bevoegdheden uitoefent, in strijd kan komen met regels van ambtenarenrecht. Als voorbeeld noem ik de geheimhoudingsverplichtingen van artikel 67 AWR enerzijds en van de artikelen 59 ARAR en 29 ARB anderzijds. Indien nu een vertegenwoordiger van het ambt bij de vervulling van de verplichtingen, die uit het ambt voortvloeien, in strijd zou handelen met de veel stringenter geformuleerde bepalingen van ARAR en ARB, levert dit belangenconflict naar mijn mening tegenover zijn superieuren en de ambtenarenrechter een disculpatiegrond op.
De AWR gaat als bijzondere en formele wet boven het ARAR en het ARB als algemene wetten in materiële zin.

4. De ministeriële verantwoordelijkheid

De politieke ministeriële verantwoordelijkheid komt primair tot uitdrukking in de verhouding minister-parlement: het parlement beoordeelt het door de minister of aan de minister toe te rekenen gevoerde of te voeren beleid. Op het door of tegenover zijn ambtenaren gevoerde beleid kan de minister worden aangesproken. Anders ligt het bij een gedeconcentreerd ambt. Het ambt voert zelfstandig en onder eigen verantwoordelijkheid beleid. Op dat beleid kan de minister niet rechtstreeks worden aangespoken. Indirekt kan hij echter wel daarop worden aangesproken, indien de minister de bevoegdheid heeft het beleid van het ambt te beïnvloeden. En deze bevoegdheid heeft hij als hoofd van het

departement: de vertegenwoordigers van het ambt blijven aan hem ondergeschikte ambtenaren. Hierin ligt ook de beperking voor het gedeconcentreerde ambt: er is sprake van een gebonden vrijheid. Maar deze gebondenheid vloeit niet rechtstreeks voort uit de gehoorzaamheidsplicht van de ambtenaar. Het is een gebondenheid, die uit het belastingrecht zelf en *niet* uit het ambtenarenrecht voortvloeit. Een gepubliceerde aanschrijving van de minister heeft geen directe werking, want een fiscaal-wettelijke grondslag ontbreekt immers. De gebondenheid vloeit voort uit algemene rechtsbeginselen: algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het handelen van een ambtenaar in afwijking van een publiek gemaakte aanschrijving is een handelen in strijd met het vertrouwensbeginsel of het gelijkheidsbeginsel.
Hier kom ik terug op de noot van Den Boer onder BNB 1977/114: de betreffende ambtenaar kan misschien wel zijn gehoorzaamheidsplicht hebben verzaakt, hetgeen uitsluitend ter beoordeling staat van zijn superieuren en dus fiscaalrechtelijk irrelevant is, maar hij heeft geenszins zijn ambtsplicht verzaakt. Integendeel zelfs, zijn ambtsplicht, zijn verantwoordelijkheid als vertegenwoordiger van het ambt, brengt met zich mee, dat hij te allen tijde een aanschrijving, een algemene bekendmaking van het beleid van de minister, dient te toetsen aan het concrete geval:
strikte toepassing van een aanschrijving kan immers in het bijzondere geval tot een onredelijk resultaat leiden, zeker wanneer een aanschrijving "de grenzen der redelijkheid" in het geweer brengt. Bij verschil van mening over die grenzen staat de gebruikelijke weg open: het beroep op de belastingrechter. Van strijd met ons constitutioneel bestel is in de situatie van dat arrest zeker geen sprake.
Men kan op grond van de rechtsgevolgen, die algemene beginselen van behoorlijk bestuur verbinden aan gepubliceerd beleid, stellen dat de minister van financiën een algemene aanwijzingsbevoegdheid heeft.
Anders dan wel wordt gemeend, heeft de minister echter geen bevoegdheid tot het geven van aanwijzingen voor concrete gevallen vanwege de eenvoudige reden, dat een dergelijke bevoegdheid hem niet door de formele belastingwetgever is verleend. [15]) De bepaling in paragraaf 41, lid 1, van de Leidraad AWR, waarbij sprake is van een tot beschikking verheven aanschrijving en waarin aan de directeur de bevoegdheid gegeven wordt de inspecteur op te dragen *in een bepaald geval* ambtshalve een vermindering te verlenen, kan als niet geschreven worden beschouwd. De minister (bij de Leidraad AWR de staatssecretaris) kan niet een bevoegdheid delegeren, die hij zelf niet bezit.
Gepubliceerde aanschrijvingen houden door de minister wenselijk geacht beleid in. Men kan zich echter afvragen of het *altijd* noodzakelijk is, dat aanschrijvingen van de minister afkomstig zijn.
Waarom publiceren bijvoorbeeld de inspecteurs der directe belastingen niet zelf hun beleid? *Zij* zijn toch degenen, die de Wet op de inkomstenbelasting 1964 moeten uitvoeren en daarbij *zelf* het beleid moeten bepalen. Het zou wenselijk zijn, dat de minister zijn aanschrijvingen zou beperken tot die gevallen, waarin of sprake is van een verschil in opvatting tussen minister en inspecteurs of sprake is van een duidelijk politiek getinte opvatting. In geen van deze gevallen behoeven naar mijn mening vertegenwoordigers van het ambt inspecteur weerhouden te worden van het publiekelijk geven van een eigen oordeel over de uitvoeringsmogelijkheden. Ook op die wijze kan de ministeriële verantwoordelijkheid duidelijker tot haar recht komen.

5. Het ambt en de vereniging

De Vereniging van inspecteurs van 's Rijksbelastingen heeft, reeds afgaande op haar statutaire doelomschrijving, een veelzijdig karakter. Zij behartigt de belangen van haar leden als ambtenaar, individueel en collectief, zij bevordert de belastingwetenschap, een goede ambtelijke geest en collegiale verhoudingen. Zij behartigt tevens de belangen van het dienstvak der leden. De bewoordingen van de statuten zijn niet meer geheel van deze tijd: het is daarom belangrijker na te gaan op welke wijze de vereniging en haar bestuur aan de statutaire doelomschrijving inhoud geven.
In het afgelopen decennium is de vereniging zich meer en meer in de openbaarheid gaan begeven. Daarbij kwam ook het aspect van vakvereniging naar voren, maar zelfs wanneer gesproken werd over een betere salariëring van inspecteurs als middel om de "exodus" tegen te gaan, stond de zorg om de kwaliteit van de uitvoering van de belastingwetgeving voorop. De vereniging heeft vele malen op vele plaatsen haar bezorgheid uitgesproken over de vele tekortkomingen in de belastingheffing, zoals die althans door haar leden zo worden ervaren. De vereniging fungeert op deze wijze als openbare spreekbuis voor de vertegenwoordigers van het ambt, die -op een enkele uitzondering na- de hiërarchische druk van de artikelen 59 ARAR en 29 ARB mogelijk te knellend vinden. Ook zonder die al of niet aanwezige druk, is er een goede reden de vereniging te zien als openbare "uitlaatklep".
De vereniging kent als lid een zeer groot deel van degenen, die als vertegenwoordiger van het ambt inspecteur kunnen worden aangemerkt. De vereniging kan juist daarom een belangrijke rol vervullen bij het vormen en kanaliseren van gedachten en meningen, die bij de vertegenwoordigers van het ambt inspecteur leven.
Elkaar in de openbaarheid tegensprekende vertegenwoordigers van het ambt zouden de geloofwaardigheid van ieders uitspraken aantasten.
Meningsvorming, standpuntbepaling en, zo nodig, openbaarmaking van een standpunt door middel van de vereniging is dan ook een naar mijn oordeel noodzakelijke weg.
De eigen verantwoordelijkheid van het ambt wordt daarbij nog eens benadrukt.
Bij deconcentratie komt het voor, dat publiekrechtelijke bevoegdheden zijn toegekend aan civielrechtelijke rechtspersonen, zoals De Nederlandsche Bank N.V. en de Stichting Centraal Bureau voor de afgifte van rijvaardigheidsbewijzen.
Bij de Vereniging van inspecteurs van 's Rijksbelastingen is in zekere zin sprake van het spiegelbeeld: de vereniging vormt ook onderdeel van het ambt inspecteur. De voorzitter van deze vereniging is, wanneer hij spreekt over de (on-)uitvoerbaarheid van de belastingwetgeving, geen woordvoerder van een vereniging van belastingambtenaren, neen, hij is woordvoerder van vertegenwoordigers van het ambt. Indien een commissie uit de Tweede Kamer een oordeel vraagt van de vereniging, doet zij dit niet omdat de vereniging een vakvereniging is, maar vanwege het feit, dat de vereniging met gezag een standpunt kan innemen over de uitvoering van de belastingwetgeving. En dat gezag ontleent de vereniging aan het feit, dat een zeer groot deel van haar leden vertegenwoordigers van het ambt inspecteur zijn.

6. Een nabeschouwing?

Ik heb eerder aan de hand van het WRR-rapport "Planning als onderneming" [16]) mijn twijfels uitgesproken over de richting, waarin belastingheffing en belastingdienst zich bewegen. Mijn kritiek had met name betrekking op de te geringe gerichtheid op de dagelijkse problematiek in het raakvlak van de heffende overheid en de juist, te weinig of niet betalende burger: op de primaire taak van de belastingdienst.
In samenhang hiermee heb ik gewezen op het gebrek aan aandacht voor de juridische grenzen, waarbinnen een overheid *moet* functioneren. Het skelet, waarmee (belastingheffende) overheid zich overeind houdt, bestaat nu eenmaal uit rechtsregels, die -in een rechtsstaat- ook voor haar gelden.
De ambtenaren zijn de spieren, die de bewegingen mogelijk moeten maken. Maar het lompe overheidslichaam, dat uit dat samenstel resulteert, werkt allesbehalve bevredigend. De noodzaak van ingrijpende veranderingen in organisatie en functioneren van de rijksoverheid wordt thans -ook politiek- onderkend. De onderwerpen decentralisatie, heroverweging, deregulering, privatisering, -2%- operatie en reorganisatie van de rijksdienst staan daarbij niet los van elkaar. [17])
De belastingdienst moet in deze jaren blijkbaar de zaken zien te klaren met het rapport Managementvisie en het Slotmemorandum naar aanleiding van de communicatieprocedure en zijn financiële sluitstuk het Personeels- en investeringsplan 1983-1987. Het woord decentralisatie komt in deze stukken -uiteraard niet in de hiervoor gegeven betekenis- vele malen voor. De vraag komt dan echter op waarom de belastingdienst niet ook en allereerst gebruik maakt van een hem al sedert mensenheugenis gegeven juridisch instrument: de deconcentratie, in de omschrijving van Stroink een species van het genus decentralisatie.
Stroink komt onder meer tot de conclusie, dat een ruimere toepassing van de rechtsvorm deconcentratie wenselijk is. Hij ziet als wenselijk recht, vooral om een scherpere onderscheiding te kunnen maken tussen de politieke ministeriële verantwoordelijkheid en de verantwoordelijkheid van het ambt, het losweken van het gedeconcentreerde ambt uit de departementale organisatie, het vervallen van de hiërarchische verhouding tussen de minister en zijn ambtenaren, tevens vertegenwoordigers van het ambt.
Ik zie hiervoor geen directe noodzaak, mits de eigen verantwoordelijkheid van het ambt inspecteur ook feitelijk erkenning vindt.
Erkenning van de eigen publieke verantwoordelijkheid van het ambt inspecteur dient niet alleen gevolg te zijn van het onderkennen van de inspecteur als gedeconcentreerd ambt. Het is een voorwaarde om te komen tot een betere kwaliteit van de belastingheffing, niet alleen als juridisch verschijnsel, maar vooral als algemeen maatschappelijk verschijnsel. Van Peursen en Van de Braak hebben gewezen op de noodzaak van een grotere publieke mondigheid van de rechtstreeks bij de belastingheffing betrokkenen. [18])
Het ambt inspecteur is één van die betrokkenen, maar tegelijkertijd een betrokkene, die de hem door de formele wetgever mogelijkheden tot nu toe onvoldoende heeft benut. De eigen verantwoordelijkheid van het ambt is *ook* een verantwoordelijkheid voor het bestaan van fricties tussen doel en uitkomst van de huidige belastingheffing! De hiërarchische gebondenheid mag voor de vertegenwoordigers van het ambt inspecteur

geen verontschuldiging zijn voor het vrijwel ongemoeid laten voortbestaan van die fricties.

Het is daarom verheugend te constateren, dat in elk geval de Vereniging van inspecteurs van 's Rijksbelastingen in haar beleidsplan 1984-1989 een begin heeft gemaakt met de invulling: Van der Poel's bel voor een nieuwe ronde!

In de komende jaren kan hier, zo men de vraag in de titel ontkennend wil beantwoorden, een belangrijke taak liggen voor de leden van deze vereniging, voor de inspecteurs van 's Rijksbelastingen als ambtenaar en als vertegenwoordiger van het ambt, en voor de jubilaris zelf.

Mr. J.W. van der Voort (1946)
behaalde in 1972 het doctoraal examen fiscaal recht aan de Rijksuniversiteit van Leiden. In 1976 legde hij het kandidaatsexamen bedrijfseconomie af aan de Erasmusuniversiteit in Rotterdam. Hij is werkzaam als inspecteur der vennootschapsbelasting.

NOTEN

[1]De titel is ontleend aan J.H.R. Sinninghe Damsté, De bedrijfseconoom, november 1934, aangehaald door J. van der Poel, Gedenkboek uitgegeven ter gelegenheid van het 50 jarig bestaan van de Vereniging van Inspecteurs der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen, Amsterdam 1935, blz. 74.

[2]Hoge Raad 23 maart 1977 (rolno. 18214), BNB 1977/114 m.n. P. den Boer.

[3]J.R. Stellinga, Wettelijke bevoegdheid en hiërarchie, Weekblad der Belastingen nr. 4151, 27 juni 1953, blz. 249-250.

[4]H.A. Drielsma, Wettelijke bevoegdheid en hiërarchie, Weekblad der Belastingen nr. 4157, 8 augustus 1953, blz. 312-314;
J.P. Croin, idem, nr. 4158, 15 augustus 1953, blz. 322-323;
J.A. Fray, idem, nr. 4160, 5 september 1953, blz. 338-340.

[5]J. van der Poel, a.w., blz. 75.

[6]F.A.M. Stroink, Het leerstuk der deconcentratie, 's-Gravenhage 1978.
Het citaat is te vinden op blz. 193.

[7]NRC Handelsblad 16 september 1982.

[8]Zie ook F.A.M. Stroink, Rapport inventarisatie deconcentratie, Zwolle 1977.

[9]Artikel 1, Ambtenarenwet 1929.

[10]Soortgelijke bepalingen zijn uiteraard ook te vinden in de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen.

[11]T. Koopmans, Compendium van het staatsrecht, 4e druk, Deventer 1983.

[12]B. de Goede, Beeld van het Nederlands bestuursrecht, 3e herziene druk, 's-Gravenhage 1979, blz. 17.

[13]Bijvoorbeeld vonnis Rechtbank Amsterdam 23 juni 1982, rolnrs. 79.3898 en 79.3899.

[14]A. van Braam, Het Vierde-Machtssyndroom, rede jaarvergadering 1973 Vereniging van inspecteurs van 's Rijksbelastingen, opgenomen in Werkboek Staatkunde, Leiden 1979, blz. 409-424.
R.C. Hessing en P.J. Langenberg, Politiek-ambtelijke betrekkingen in een nieuw perspectief?, Beleid en Maatschappij 1983, nr. 11, blz. 306-313.

[15]Zie de opvatting van de staatssecretaris van financiën in Persbericht Financiën, 27 september 1984, nr. Y 307, waaruit blijkt dat een ongenuanceerde benadering van de problematiek leidt tot een onjuiste probleemstelling en conclusie.

[16]P. den Hoed, W.G.M. Salet en H. van der Sluijs, Planning als onderneming, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid, Voorstudies en achtergronden V34, 's-Gravenhage 1983.

[17]Jaarbericht 1984, Regeringscommissaris Reorganisatie Rijksdienst, 's-Gravenhage 1984.

[18]C.A. van Peursen, Belastingheffing binnen ruimer kader;
H.J. van de Braak, De socio-logica van de belastingheffing, Weekblad voor fiscaal recht nr. 5626, 23 februari 1984.

DE INSPECTEUR AAN HET WOORD

Een boosaardig sprookje?

R.J. Meijer

Waarin verschilt de inspecteur van een wijkagent die zo nu en dan een fietser staande houdt terwijl om hem heen niet achterhaalbare automobilisten zich snelheden permitteren van tussen de 60 en 100 km?
Anders gezegd, daar staat of zit hij dan bijna letterlijk tussen twee vuren. Van hem wordt verlangd dat hij zijn mensen motiveert maar tegelijk leest hij: hoe integratie van voorraad- en vermogensaftrek op grote schaal wordt omzeild door splitsing van B.V.'s, hoe een multinationale oliemaatschappij haar boekjaar een paar maanden opschuift waardoor in één jaar de faciliteit van de vermogensaftrek twee maal wordt genoten, en hoe het voor particulieren mogelijk is om via diezelfde vermogensaftrek het 72%-tarief terug te brengen tot 20%.
Of denkt hij:zou het Nederlandse volk zo veel verschillen van het Zwitserse dat in overgrote meerderheid (74%) de nationale en internationele bank- en zakenwereld heeft gerustgesteld door voor vele jaren weer het Zwitserse bankgeheim legaal af te grendelen daarmee de internationale, dus ook de Nederlandse geldmaffia omarmend en koesterend op grond van slechts één en helaas currupt motief, er zelf van beter te kunnen worden.
En dan te bedenken dat het bancaire denken bijzonder internationaal georiënteerd is en dat ook onze Nederlandse banken in Zwitserland hun niet-controleerbare filialen hebben, dezelfde banken die het in eigen land weten klaar te spelen om een dringend gewenst onderzoek naar verzwegen renten op grond van een gespeeld wantrouwen jegens de fiscus, inmiddels met al weer twee jaar te vertragen, een wantrouwen dat in de heersende politiek zoveel begrip ontmoet.
Ik besef, ik ga al aanstonds vrij ver voor een I.B.-inspecteur maar ben nu eenmaal van nature niet in staat om mijn betrekkelijk bescheiden taak los te weken uit het grotere verband waarvan de zin van mijn ambtelijk bestaan afhankelijk is.
Dat ik in mijn bijdrage van start ga met het oneigenlijk gebruik van de voorraadaftrek en een Zwitsers volksreferendum is louter en alleen toe te schrijven aan de maand mei 1984 waarin door publicaties beide fenomenen als nieuws op mij afkwamen. In juni, juli zou het weer een heel ander verhaal geworden zijn op grond van dan weer ander nieuws.
Maar toch, ik herschrijf mijn bijdrage wanneer ik in mijn krant een artikel tegenkom van een gezaghebbende bankier waarin hij uit vrije wil ingaat op het voor de democratie volmaakt ondoorzichtige bankwezen.
Mijn bijdrage zal echter niet worden herschreven want "snel-vergeten" geldt hier als sterkste aller wapenen: even enige storm, daarna verdwijnt het zoveelste zwarte gebeuren onder de vrijwel rimpelloze oppervlakte van een inmiddels al zwaar vervuilde oceaan.

Wie spreekt er nog van koopsompolissen, spaarbewijzen aan toonder, of herinnert zich de president van de Nederlandse Bank, oud-minister van financiën, die pratend over het zwarte circuit niet verder kwam dan "de werkster"?
Binnen niet te veel tijd zal zich ook niemand meer mijn bijdrage herinneren, tenzij ik het giet in de vorm van een sprookje. Sprookjes hebben namelijk een overlevingskans van om en nabij de 10% in tegenstelling tot al het andere geschrevene dat niet verder reikt dan 0.01%. Het kortere sprookje scoort weer hoger dan het langere maar de plaats van publicatie doet er niet toe omdat sprookjes door alle tijden heen via onnaspeurbare golflengten worden uitgezonden, doorverteld.
Het is duidelijk we zijn inmiddels de wereld van het sprookje binnengetreden.

Wie het fiscale slagveld overziet merkt al gauw dat de aanslagregelende inspecteur in een weinig benijdenswaardige positie verkeert: slecht zicht, het terrein onbegaanbaar, de stafkaarten vrijwel onleesbaar en het supplementoire materiaal waarmee hij werkt in ieder geval kwantitatief onvoldoende.
Zijn tegenstanders zijn talrijk, voorzien van de beste wapenen en volledig op de hoogte van de strategie en taktiek van de inspecteur. Het moreel onder eigen mensen is niet best, ontmoediging alom door slechte resultaten, desertie is schering en inslag. Dat allemaal omdat de generaals ver van het front geen notie hebben onder wat voor omstandigheden de strijd wordt gestreden en er ondanks voortdurende nederlagen bijvoorbeeld nooit eens een generaal naar huis wordt gestuurd. Goed bedoelde adviezen worden niet begrepen dan wel dood gezwegen of wat nog erger is, de betrokken inspecteur loopt het risico in de organisatie te worden opgenomen.
Het is voor hem een blijvend vallen en opstaan van tankgracht naar tankgracht, met geen begin van uitzicht op verbetering is hij de uitputting nabij, van vrede in welk ver verschiet dan ook is geen sprake.
Niets lijkt de inspecteur te kunnen redden, hij zal als in het vagevuur door moeten gaan tegen tegenstanders die de laatste klap nimmer zullen uitdelen want hoewel stukken en stukken sterker zijn zij daartoe door een heel ingewikkeld spel van maatschappelijke krachten weer net niet in staat, zouden dat eigenlijk ook niet willen.
De signalen vanuit het hoofdkwartier zijn, zoals uit het voorgaande al volgt, veel minder somber. Men vertrouwt daar op een hechte organisatie waarbij men zich op een geheel nieuwe en merkwaardige wijze doelen is gaan stellen. Men is daar bijvoorbeeld al voor 100% tevreden wanneer wordt bereikt wat haalbaar is. Dus ook wanneer eigen troepen in de pan worden gehakt of bij bosjes overlopen naar de tegenpartij dan klopt dat wanneer het was voorzien en is men er helemaal gelukkig. Maar zelfs wanneer het niet klopt is er niets aan de hand want dat past weer in het loslaten van de 100%-filosofie.
Gevoed door een niet na te voelen naïviteit vertrouwt men er ieder jaar weer op dat het 't volgend jaar beter zal gaan met de alles ontregelende desertie. Zo'n dertig jaar vertrouwen, een bovenmenselijke prestatie maar tegelijk een ambtsverzuim dat zich slechts in miljarden laat uitdrukken. Of wordt dit vertrouwen alleen maar gespeeld?
Overigens, in snel tempo is het beeld aan het veranderen; de functie van en de opdracht aan de inspecteur is hier in het geding: hij mag zijn schoten nog wel lossen maar het kaliber van de kogels en de doelen waarop hij vuurt worden minder en minder door hem zelf bepaald. Er is een situatie aan het groeien, enigszins te vergelijken met de directeur van

een groot ziekenhuis die zijn chirurgen gaat vertellen in welke gevallen zij mogen opereren en hoe. Wat voor zin heeft het, zo vraagt de inspecteur zich min of meer af, om de trekker nog over te halen.
En vandaar uit is het nog maar een kleine stap of hij laat zich over halen naar het andere kamp waar men zich principieel niet bekommert om de ontwrichting welke het vertrekkende leger achter laat.
Zoals gezegd de signalen vanuit het hoofdkwartier klinken veel minder somber, er heerst daar een voor velen onbegrijpelijke vorm van optimisme, een soort papieren optimisme hetwelk zijn oorzaak vindt in een weliswaar modern maar tegelijk typisch bureaucratisch gebrek aan besef voor de werkelijkheid. Tevens triest is dat men daar bovendien niet begrijpt (of wordt ook dit gespeeld?) waarom men aan het front dat optimisme niet deelt of nog erger, pessimisme wordt de inspecteur regelrecht kwalijk genomen in een stijl van, wie niet voor mij is, is tegen mij.
Een doodenkele keer komt er wel eens een generaal met gevolg langs maar meestal wordt hij dan geleid naar oorden waar in geen jaren iets voorviel, of, eenmaal terug op het hoofdkwartier, weet men zich er al snel niet zo veel meer van te herinneren. Zo'n bezoekje meer of minder betekent ook niet zo veel. Het ware veel beter wanneer men zelf bereid zou zijn voor lange tijd terug te keren naar de barricaden. Dat lijkt er echter niet in te zitten. Aan het front vallen er wel slachtoffers maar heel weinig promoties en dan is het elders beslist aanlokkelijker.
Ondertussen gaat het gevecht door, vaak tegen tegenstanders die niet zichtbaar zijn of gemaskerd, al weet de inspecteur in veel gevallen wel wie er achter zo'n masker schuil gaan. Een enkele keer wordt het masker afgezet en, ja, aan het front beleef je soms uitersten, dan wordt er wel eens hard gelachen.
Naar verluidt zijn er een aantal blijven lachen, heel erg dat het zo ver gekomen is want zij zijn definitief nergens meer geschikt voor. Weeh zo'n stakker die wordt opgemerkt, hij wordt zonder pardon uit z'n Leiden verlost.
Zo ongeveer zit dat allemaal in elkaar, een enigszins chaotisch beeld met geen ander perspectief dan keuze tussen blijvende onvrede of te worden opgenomen in de wereld van het papieren geluk.
Ik had het hiervoor over onzichtbare tegenstanders, dat moet men letterlijk nemen. Zij vormen één grote hechte groep, houden zich schuil onder de grond en dat niet in de zin van zich-stilletjes-een-tijdje-verstoppen, neen, zij voelen zich daar soms een leven lang redelijk gelukkig in dat net van gangen en wegen ontoegankelijk voor wie er de weg niet kent. Het is maar een enkeling die daar wel eens tegen een schaarse lamp loopt. Overigens is het niet zo moeilijk er de weg te leren kennen, zegt men.
Voor de echt ingewijden kent het landschap overal heuvels, "banken" genaamd waardoor men kan afdalen en weer naar boven kan komen. Wie dat doen en hoe dat precies in zijn werk gaat, daar heeft de inspecteur geen zicht op, en zo hoort het ook, vinden velen.
Deze banken zijn tot vrij gebied verklaard, dat wil zeggen, daarop en er omheen mag niet worden gevuurd, dan na toestemming vooraf. Dit volmaakt exceptionele heeft alles te maken met des inspecteurs hoogste baas die bijzonder bekoord is door de vele banken in het landschap en als geen ander weet hoe licht ontvlambaar zo'n bank kan zijn.
Helaas voor de inspecteur, en niet alleen voor hem, de banken, de heuvels, zullen het

landschap meer en meer gaan beheersen. In het jaar 2000 is het naar alle waarschijnlijkheid een soort Veluwe met zo hier en daar nog wat bomen om zich schuil te houden en met wat zand voor zandtaartjes.
Te pessimistisch? Ik hoop het maar. Meer dan een reservaat of een landschapspark zit er zeker niet in.

Er hebben zich in de maatschappij autonome krachten ontwikkeld die eenvoudig niet langer zijn weg te denken. De banken, de multinationals, zij zijn staten in de staat geworden, maar evenzeer "de werkster" en de timmerman op zaterdag.
In breed verband dient de vraag te worden gesteld en beantwoord: hoe dient de inspecteur zich hiertegenover op te stellen. Wie mag nog langer van hem verwachten dat hij als een Don Quichotte overdag zijn werk verricht? De wetten welke hij toe moet passen bestrijken nog maar een deel van de werkelijkheid, zij staan op drijfzand. Je kunt het de inspecteur niet kwalijk nemen dat hij twijfelt aan zijn opdracht. Prof. van Gunsteren zei eens: "De staat is de staat niet meer". Afgeleid daarvan kan worden gesteld: de inspecteur is de inspecteur niet meer.
Het is een immens probleem waarover maximaal binnenkamers wordt nagedacht en gesproken maar van enige doorbraak naar buiten is nog geen sprake.
In plaats daarvan worden de inspecteurs en heel de belastingdienst massaal bezig gehouden met de Wet op de Tweeverdieners, een politiek bedenksel waar de samenleving allerminst op zat te wachten. Er lijkt geen tijd meer te zijn voor belangrijker zaken. Een passende strategie tegen, dan wel een aangepaste strategie op de tientallen miljarden die worden ontlopen c.q. ontdoken lijkt verder weg dan ooit. In de troonredes wordt hier met geen woord over gerept. Is dit eigenlijk niet een absoluut belachelijke zaak?
Van daaruit kan ik me indenken dat de staatssecretaris ronduit toegeeft dat de uittocht van inspecteurs hem geen zorgen baart. Hij vertolkt hiermee de gedachte dat zich een nieuw recht aan het ontwikkelen is met als enig bijkomstig probleem dat er politiek nog een mouw moet worden aangepast.
Hier ligt fiscaal de politieke uitdaging voor de komende tien jaar: hoe leren we de samenleving aanvaarden dat er twee soorten burgers (zullen) zijn: degenen die, noem 't, normaal aan al hun wettelijke verplichtingen voldoen en de overigen die aan de hand van eigen normen zelf vaststellen wat er voor de overheid overblijft.

R.J. Meijer (1927)
studeerde in 1952 af aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam. Momenteel is hij hoofd van de inspectie der directe belastingen te Hengelo.

Te klein voor tafellaken?

A.J.H. Kamps

De inspecteur der omzetbelasting, aan wie onderstaande regels zijn gewijd, is zijn bestaan begonnen als ondergeschoven kind. Op 1 januari 1934 start hij. Zijn officiële naam is dan: de inspecteur der accijnzen. Hij heeft kort geleden -zonder enige ophef overigens- "Abraham gezien". Zijn leeftijd is nu al het tienvoudige van wat de wet hem aanvankelijk toedacht: het slotartikel bepaalde in 1934 dat de belasting na precies vijf jaren zou komen te vervallen! De nieuwe inspecteur is echter een ware Goldfinger gebleken, getuige het veelvoud van de latere jaarlijkse opbrengsten in vergelijking met de vier en vijftig miljoen in het eerste jaar. Ook in het fiscale vlak heeft niets zoveel succes als succes.

De ontwikkeling van de functie van de inspecteur der omzetbelasting wordt niet goed duidelijk zonder beschrijving van het zeer belangrijke begin. De start is in zeker één opzicht beslissend geweest voor de typische allure in de volgende vijf en dertig jaren. Ik doel daarmee op het fiscaal- en bedrijfstechnische accent dat de uitvoering van de omzetbelasting is gaan kenmerken. De basis daarvoor is gelegd in de beide wetsontwerpen uit 1933, maar vooral in het tweede dat, zoals bekend, het Staatsblad heeft bereikt.

In dat ontwerp is duidelijk afgezien van een belasting over de omzet als boekhoudkundig begrip, als uitkomst van bedrijfsvoering over een zeker tijdvak of als iets van die aard. De belasting wordt daar gekoppeld aan elke individuele transactie, nader omschreven als de levering van goederen enz., nog weer nader omschreven als de eigendomsoverdracht enz., enz. Het verschil is aanzienlijk. Met *de* individuele prestatie als belastbaar feit wordt vooral de uitvoeringspraktijk tot in lengte van jaren de gelegenheid geboden tot vergaande detaillering. De koppeling aan afzonderlijke transacties maakt -meteen al in de beginfase- grotere precisie mogelijk dan het geval is bij koppeling aan meer globale begrippen bijvoorbeeld van boekhoudkundige aard. En juist aan precisie is in de begintijd de meest betrokkenen veel gelegen. Midden in de crisisjaren aarzelen parlement, regering en bedrijfsleven zichtbaar bij de komst van de nieuwe belasting met de nog onbekende effecten: het laatste waar men op zit te wachten is verstoring van de bestaande (concurrentie) verhoudingen. In dat opzicht komt grote precisie goed van pas en dus ook de riante gelegenheid die het belastbare feit daartoe biedt: hoe meer de heffing is opgehangen aan individuele gevallen, hoe beter de gevolgen overzienbaar en de effecten beheersbaar. Het eerste jaar maakt meteen duidelijk hoezeer de gelegenheid (de individuele transactie als belastbaar feit) èn het motief (de zorg om de neutraliteit van de heffing), elkaar onderling versterkend, tot vergaande gevolgen zullen leiden. In kort tijdsbestek volgt -onder invloed van de eerste nieuwsgierigheid- een golf van beslissingen over specifieke situaties. Alleen de minister publiceert in het jaar 1934 liefst 256 "resoluties". Ik noem -met een willekeurige greep -publikaties over: radiodistributie, postzegels, beslaan van paarden, cognossementen, gebrandschilderde ramen, jeugdherbergen, gemeentedienst, ambachtscholen, branden van koffie, slijpen van brilleglazen,

ijkloon, franco-levering, crisisheffingen, enz., enz. En al spoedig wordt in die reeks van publikaties zichtbaar de combinatie die zo'n grote toekomst tegemoet zal gaan, namelijk die van interpretatie en ministeriële gunstregeling. Heeft de individuele transactie als belastbaar feit de gelegenheid tot de detaillering gevormd en is de zorg om de neutraliteit van de heffing het motief geweest, dan is, in mijn ogen, de combinatie van wetsuitlegging en ministeriële gunstregeling hèt succesmiddel geweest om aan de detaillering vorm te geven.

Aldus wordt in het eerste jaar de basis gelegd voor wat komen gaat. Tot aan de invoering van de B.T.W. zullen nog vijf en dertig jaren verstrijken, maar de allure van de nieuwe belasting in haar uitvoering is gegeven. Er zullen in de jaren die volgen talrijke wijzigingen, waaronder ingrijpende systeemwijzigingen, worden ingevoerd, maar het accent van wetstoepassing op specifieke, zo niet zeer specifieke situaties zal onveranderd blijven.

En daarmee zal het doel van de beheersing volledig worden bereikt. De prijs daarvoor is weliswaar een vergaande verbijzondering, maar die prijs is nooit echt te hoog gevonden. Zelfs de betrokkenheid met tal van (technische) details in de wereld van handel en industrie wordt geaccepteerd. De uitvoering wekt van tijd tot tijd de lachlust op als het onderwerp wel erg petieterig aandoet en ook groeit met de jaren het gemopper van degenen die door de bomen het bos niet meer zien, maar de grote belanghebbenden zijn al lang tevreden met het resultaat: stevig ingeklemd tussen rechter en minister raakt het vreemde monster voorspoedig getemd en krijgt het nauwelijks gelegenheid om de boel op stelten te zetten. In de enkele gevallen dat dat laatste toch dreigt te gebeuren, grijpt de wetgever in, aldus het neutraliteitsmotief versterkend. Tot aan het jaar 1955 wordt de wetgeving op min of meer belangrijke fiscaaltechnische onderdelen vier keer gewijzigd. Het draagt bij aan de verdere geschakeerdheid en detaillering van de heffing in de praktijk.

Een wezenlijk *nieuwe* ontwikkeling in het motief (van de neutrale heffing) doet zich pas voor in 1954, bij de belangrijke wijziging die aan het begin van 1955 in werking zal treden. Als het arbeidsterrein van de inspecteur omzetbelasting inmiddels op een bonte deken is gaan lijken, zorgt de wetgever voor een nieuwe koers op het stuk van de neutraliteit. De aanleiding (de ongelijke heffing over grondstoffen) is minder belangrijk dan het gevolg. Vanaf dat moment geven wetgeving en uitvoering gelijktijdig blijk van zowel de vroegere zorg om verschillen in heffing als van de recente opvatting dat verschillen tot op zekere hoogte kunnen en moeten worden aanvaard. Het laatste vormt een regelrechte breuk met het verleden.

Een en twintig jaren na de start is de nieuwe belasting ook werkelijk ingevoerd. De stof is volledig vertrouwd geworden. De vrezen van het begin zijn terecht of onterecht gebleken. Na zoveel jaren ervaring zijn de eigenaardigheden voldoende bekend om risico's te taxeren en aan te durven. Het is jammer dat niet méér tijd beschikbaar is geweest om het nieuwe evenwicht uit te testen. Binnen tien jaren komt de behoefte aan een gemeenschappelijk Europees stelsel (neutraal genoeg voor bovendien hoge tarieven) in een stroomversnelling en vanaf 1969 geldt een volstrekt andere situatie. De ervaring met de belasting is echter niet meer uit te wissen: jarenlang is een evenwicht tussen neutraliteit en cumulatie beoefend en de verworven ervaring is niet slechts bruikbaar op cumulatieve

stelsels. Zij kan ook van pas komen bij cumulatie in een haperend systeem van heffing over de toegevoegde waarde. De inspecteur der omzetbelasting is nauw betrokken geweest bij de praktijk van het evenwicht. Hij heeft verkeerd in het midden van de ontwikkeling die leidde van vergaande detaillering en beheersing van de effecten naar grotere vrijmoedigheid, gebaseerd op ervaring. Het arbeidsterrein van de inspecteur der omzetbelasting heeft niet alleen invloed ondervonden van de ontwikkeling van de belasting in fiscaaltechnisch opzicht. Er valt in deze jaren nog een vijftig-jarig jubileum te vieren, namelijk dat van het dienstvak der invoerrechten en accijnzen. Met ingang van 1 december 1933 worden de invoerrechten en accijnzen (én de organisatorisch daartoe behorende omzetbelasting) ondergebracht in afzonderlijke inspecties. Gelijktijdig wordt een aantal andere indelingen herzien. Van 1 mei 1935 af onderscheidt voorts het Ambtenarenbesluit Belastingdienst een "Dienst der invoerrechten en accijnzen". Na jarenlange overweging leidt tenslotte de invoering van nieuwe belastingen tot organisatorische scheiding van de directe belastingen en de invoerrechten en accijnzen (waaronder de omzetbelasting). De ontwikkeling van deze laatste belasting zal er zodoende één zijn in een afzonderlijk dienstvak waarin overigens hoofdzakelijk de invoerrechten en accijnzen een plaats vinden. Samenwerking met de directe belastingen - onder welke goede verhoudingen ook- moet van het begin af plaats hebben over de scheiding tussen afzonderlijke eenheden heen. Ligt daarin een gedeelte van de verklaring voor de opvallend magere invloed op de omzetbelasting vanuit de andere discipline? Met de invloed van de invoerrechten en accijnzen is het mijns inziens niet veel anders. Weliswaar zijn de raakvlakken talrijker (bijv. het formele kader van de douanewetgeving, het omschrijven van goederen met behulp van tariefposten of toelichting op die posten, enz.), maar een duidelijk spoor laat dat toch niet na. De eerste vijf en dertig jaar is de ontwikkeling van de omzetbelasting vooral een autonome ontwikkeling, los van veel invloeden van buiten.

Tot aan de invoering van het Europese model en tot aan het optreden van de (belastingkamers van de) hoven hebben het nieuwe dienstvak en de afzonderlijke omzetbelastingrechter voor een groot deel het rijk alleen. Met name de inspecteurs werken in die jaren mee aan de uitbouw van een werkstuk dat in betrekkelijke afzondering zijn eigen aanzien krijgt. Die ontwikkeling moet ook onder de ambtenaren een aanzienlike specialisatie met zich brengen. Zelfs binnen het dienstvak is na verloop van tijd onderling uitwisseling niet meer vanzelfsprekend. Ook daar gaan, althans in een reeks van jaren voor de komst van de B.T.W., de toenemende detaillering en de groeiende casuïstiek een barrière vormen die de niet-gespecialiseerde afschrikt. Tal van inspecteurs zien de beginjaren van hun loopbaan gewijd aan dat specialisme en voor sommigen wordt dat zelfs een bezigheid voor het (ambtelijk) leven. Het is een wereld met al de aantrekkelijke (en onaantrekkelijke) kanten van de geringe dimensie.

Wat de aantrekkelijke kanten betreft: iedereen kent iedereen en door het vele ordenende werk van mr. C.P. Tuk spreken zijn leerlingen en later de leerlingen van die leerlingen een frappant gelijke taal.

Hoe ziet de inspecteur er in de dagelijkse praktijk uit? Bij de start in 1934 wordt de belasting voldaan hetzij via een systeem van zegeling of stempeling, hetzij op aanslag na voorafgaande aangifte over een tijdvak van als regel een kwartaal. De inspecteur der omzetbelasting, gezien als aanslagregelende functionaris, is -het zal nauwelijks nog bekend zijn- zijn bestaan voor een deel ook inderdaad als zodanig begonnen. Vanaf 1941 wordt de belasting echter geheel op aangifte voldaan en daarmee krijgt de functie ten volle de tot op de dag van vandaag bekende inhoud van onofficiële aanslagregelaar. Meer feitelijk: het samenwerkingsverband van administratieve en vooral controlerende en technische ambtenaren. In die opsomming krijgt de informatieve en rapporterende kant van de functie nauwelijks aandacht en daarmee wordt geen recht gedaan aan een juist beeld. Het initiatief tot de vloed van beslissingen over afzonderlijke situaties gaat zeer vaak van de ondernemer zelf uit. In de omzetbelasting toont de belastingplichtige ongewoon grote aandacht voor regelmatige afwikkeling van zijn fiscale verplichtingen. Het contact dat door zijn toedoen met de dienst tot stand komt heeft de vorm van een door de jaren heen aanzienlijk schriftelijk verkeer.
Daarin krijgen bedrijfstechnische aspecten in verhouding grote aandacht: zowel de toepassing van wettelijke begrippen als de gevolgen van die toepassing voor de hoogte van de heffing maken het haast doorlopend noodzakelijk dat de werkwijze in het bedrijf en in de bedrijfstak in de beschouwing worden betrokken. Daarmee krijgt het dienstvak de typische betrokkenheid bij de bedrijfstechnische en commerciële zijde van de maatschappij. Het is te weinig bekend dat generaties van inspecteurs en andere ambtenaren juist door dat aspect van het ambt in hoge mate geboeid zijn geweest.

De bijdrage die de inspecteur levert door te rapporteren over knelpunten in de omzetbelasting is een bijdrage aan reparatie-wetgeving met een eigen karakteristiek. Die bijdrage is in de loop van de jaren aanzienlijk. Door het gemak waarmee belastingplichtigen op dit fiscale terrein contact opnemen met de belastingdienst, ontstaat vanzelf een nimmer eindigende gedachtenwisseling met het bedrijfsleven. De inspecteur vervult daarin een zuiverende functie. In de loop van de jaren sluist hij een vloed van geschoonde gegevens door naar Den Haag. Het resultaat dat mede door zijn toedoen ontstaat is naar omvang indrukwekkend. De reeks departementale aanschrijvingen neemt zo'n vlucht dat het tenslotte aandacht trekt. In die na verloop van tijd duizenden ciculaires ligt mede een groot stuk onofficiële reparatie-wetgeving besloten. Dat het pseudo-wetgeving is heeft later kritiek uitgelokt. Wie echter geneigd is regelgeving in het algemeen in bescherming te nemen, zal ook waardering verlangen voor deze naar de inhoud toch vitale arbeid van de minister. De vorm is niet de beste, de omvang is bedenkelijk, maar de inhoud heeft toch menig onderdeel van de wetgeving aan nieuwe ontwikkelingen aangepast, aldus een bijdrage leverend aan wezenlijke doelen. De omzetbelasting vraagt er om: zolang de belasting wordt geheven, levert de uitvoering uiteraard verrassingen op, maar de materie zit niet zo vol diepzinnigheden dat na verloop van tijd niet behoort te worden gepoogd de kronkels in een aantal onderdelen voorgoed glad te strijken.
De aarzeling elders voor reparatiewetgeving gaat voor de omzetbelasting niet op. De vroegere onofficiële aanpassingen bij aanschrijving kunnen niet in dezelfde mate worden

herhaald. Aan de wetgeving ware daarom de dienst te bewijzen van geregelde inventarisatie van knelpunten en van herhalingsoefeningen voor de formele wetgever. De regelgeving in het algemeen moet het toch al zo ontgelden, dat vooral gebruik moet worden gemaakt van de bestaande mogelijkheden om het gezag van onderdelen te herstellen. Wie zijn regels laat verschimmelen, mag zich over de gevolgen niet beklagen. De inspecteur is onverminderd beschikbaar om in dat proces te adviseren en gegevens aan te dragen.

Wetgeving verdient dat nog méér diensten aan haar worden bewezen. Ook de eisen welke vanuit de complexe maatschappij van deze eeuw aan de omzetbelasting worden gesteld, zijn niet alle te honoreren. In theorie lijkt dit gegeven aanvaard maar de vraag blijft toch of ook in werkelijkheid wel voldoende begrip bestaat voor de onmogelijkheid om alle facetten volledig recht te doen. De burger maakt periodiek gebruik van zijn wettelijke kiesrecht maar daarbuiten wil hij vooral *niet* kiezen (noch delen). Een voorbeeld is in mijn ogen de roep om uitbouw van de rechtsbescherming van de individuele belastingplichtige, met name in de eventuele hoedanigheid van verdachte, èn gelijktijdig de roep om opsporing en vervolging van meer fraude. De daarvan uitgaande suggestie dat die twee elkaar niet gedeeltelijk in het vaarwater zitten maar daarentegen geheel los van elkaar kunnen worden nagestreefd leidt tot een gevaarlijke simplificatie. Er is gedeeltelijk wel degelijk sprake van verstrengeling en dat maakt dat in zoverre een keus moet worden gemaakt. De recente wijziging van artikel 98 van de Algemene wet inzake de douane en de accijnzen geeft daarvan eveneens een goed voorbeeld. Sedert 1 oktober 1982 bepaalt het derde lid van dat artikel dat het (na) vorderen van de belasting achterwege blijft voorzover dat in de gegeven omstandigheden naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zou zijn.

De bepaling is in de wet gekomen doordat een motie door de regering is overgenomen. Vooral tijdens de behandeling in de Eerste Kamer is daarbij een simplificatie gedaan: er zijn echte fraudeurs en er zijn douane-expediteurs te goeder trouw. Herleidt men de werkelijkheid tot deze beperkte schildering, dan is er vervolgens alles voor te zeggen om de laatste categorie te hulp te komen met een bepaling als thans in het derde lid. En om deze laatste categorie ging het de Kamer: douane-expediteurs te goeder trouw waren in hun hoedanigheid van documenthouders het slachtoffer geworden in gevallen waarin transporten de mist in waren gegaan onder omstandigheden die deden denken aan dubbel spel van de opdrachtgevers. De eenzijdige bescherming van douane-expediteurs te goeder trouw -hoe goed bedoeld ook- zal echter geen werkelijke oplossing blijken te zijn.

De bona-fide ondernemer is in dit soort fraude één schakeltje in de keten van ondernemers en de mala-fide ondernemer gebruikt hem!

In de gekozen wettelijke regeling zal voortaan de wederpartij van de douane-expediteur te goeder trouw zorgen voor voldoende alibi voor de laatste (dat is een klein kunstje) en daarna kan de fraude nog eindeloos doorgaan. Wezenlijke voortgang wordt alleen geboekt als de werkelijkheid niet wordt verdeeld over kunstmatige beelden (om die vervolgens perfectionistisch te behandelen) maar -zoals in bovenomschreven situatie met verstrengeling van zwart en wit- een keus wordt gemaakt waarbij altijd één aspect te kort wordt gedaan *én bepaald wordt welk aspect dat zal zijn*. Alleen in dat laatste geval wordt het probleem juist gesteld en is de keus een reële. Wetgeving verdient dat zodanige keus wordt gemaakt.

Een andere zeer belangrijke dienst aan wetgeving wordt bewezen door de zorgvuldig interpreterende inspecteur. Ook belastingheffen is wetsinterpretatie en daarvan is er maar één: de gewetensvolle.
Er is ook uiteraard geen interpretatie naar gelang de functie van rechter, ambtenaar of consulent: de regels van het interpreteren zijn volstrekt algemeen. Natuurlijk zijn er twijfels maar de hoedanigheid van een partij is in dat verband van geen enkel belang. De twijfel behoort te worden opgeheven door rechtvaardiging van de keus en die rechtvaardiging verenigt rechters, wetenschappers, adviseurs en ambtenaren. Het is een uiterst democratisch gebeuren. De minister heeft er niet meer rechten dan de beginnende ambtenaar.
In deze gedachtengang gaat wetsuitlegging hand in hand met rechtvaardiging en gaat rechtvaardiging hand in hand met voorlichting. De zorgvuldig interpreterende ambtenaar betreedt dan ook altijd tevens het terrein van de voorlichting en het spreekt vanzelf dat in deze gedachtengang voorlichting aan het publiek door de belastingdienst geen enkel probleem vormt. De scheiding tussen goede en slechte voorlichting loopt parallel met de scheiding tussen zorgvuldige en minder zorgvuldige interpretatie en die scheiding loopt dwars voor alle groeperingen van belanghebbenden heen. De discussie over de voorlichting door de belastingdienst gaat trouwens ook ten onrechte hoofdzakelijk over de meer massale vormen van voorlichting van de laatste jaren. Daarbij krijgt dan geen aandacht dat de belastingdienst altijd al bij haast alle contacten met belastingplichtigen te maken had en te maken heeft met de informatieve kant. Die voorlichtende taak wordt in de toekomst wellicht nog sterk uitgebreid. Over en weer begrip wekken voor de mogelijkheden en onmogelijkheden van wetgeving en belastingplichtigen is echter specialistische arbeid. Het vergt grote deskundigheid op fiscaal- en ander gebied. De dienst -en dat geldt m.i. voor elke eenheid afzonderlijk- zal echter niet zonder die specialisten kunnen.

In het voorgaande is de vervanging van de cumulatieve stelsels door de B.T.W. nauwelijks ter sprake gekomen. Ook heb ik met opzet de meer persoonlijke uitlatingen over wetgeving in het algemeen laten volgen op vooral aan de vroegere omzetbelasting gewijde regels omdat die uitlatingen beter lijken te passen bij het fiscaal-technische accent van die vroegere belasting. In de ontwikkeling van de omzetbelastingheffing in ons land is de overgang naar de B.T.W. een bijzonder grote verandering geweest, groter dan de voorafgaande wijzigingen. In de eerste jaren na 1968 wordt steeds méér duidelijk dat het werkterrein van de inspecteur omzetbelasting op onderdelen belangrijk zal afwijken van dat in het verleden. In korte tijd komt een aantal voor de omzetbelasting betrekkelijk nieuwe aspecten de uitvoering verrijken. De diversiteit aan constructies, in de jaren voor 1969 bepaald armoedig, ondergaat een duidelijke impuls van onderdelen van de nieuwe wetgeving (de regeling voor onroerende goederen voorop). Ook brengt de geringere maaswijdte van het controle-net een aantal reacties te weeg.
Nadat eerst de inspecteur omzetbelasting een weids uitzicht op de zwarte circuits is geboden, herleeft de belangstelling -ook buiten de eigen kring- voor de stokoude (uit 1941 stammende) administratieve verplichtingen van de ondernemer. Vooral de belangstelling daarvoor in combinatie met de bewijslastomkering van artikel 25 van de Algemene wet

inzake rijksbelastingen is evident. De handboeken vermelden slechts negen (sic) rechterlijke uitspraken daarover uit de periode 1940 - 1960. Daar staan liefst tweeëntwintig geplubliceerde uitspraken uit de periode na 1970 tegenover (waarvan twaalf uit de jaren sedert 1980). Nieuw is ook de belangstelling tot ver buiten eigen kring voor facturen welke wel hadden moeten worden uitgereikt en facturen welke niet hadden mogen worden uitgereikt. De daaraan gekoppelde problematiek heeft uiteraard juridische aspecten maar er komt voor de inspecteur minstens zoveel organisatie van fraudebestrijding en fraudebeleid aan te pas. Verwant aan de genoemde verschijnselen zijn voorts nog de valse negatieve aangiften, de verleggingen, enz. Al deze ontwikkelingen tesamen leiden tot een groot verschil met de praktijk van voor 1969. De verandering is zo groot, dat naar mijn mening alleen in de recente omzetbelastingpraktijk het onderscheid tussen de begrippen "fiscaal-technisch" en " materieel" tot zo'n tegenstelling is kunnen uitgroeien. De begrippen zijn uiteraard niet exclusief voor de omzetbelasting; ik wijt het aan de snelle ontwikkeling in een periode van tien tot vijftien jaren dat zij zozeer als tegengestelde begrippen in de uitvoering van die belasting zijn ingeburgerd.
Zonder de eenzijdige fiscaal-technische traditie in een lange reeks van vroegere jaren zou de ontwikkeling in latere jaren niet aanleiding hebben kunnen zijn tot zoveel nadruk op het verschil tussen "fiscaal-technisch" en "materieel". Het begrippenpaar is dan ook mede een afspiegeling van de tegenstelling tussen de eenzijdige ontwikkeling voor 1969 en de bredere aanpak in de jaren daarna.
Is die wijziging er overigens één van honderd en tachtig graden? Dat is één van de meest boeiende vragen met betrekking tot de ontwikkeling op dit moment en met betrekking tot de richting waarin die ontwikkeling zal gaan. Wordt de fiscaal-technische traditie van vroeger geheel verlaten bijv. omdat de fiscale fraude zo'n overheersend stempel ook op de uitvoering van de omzetbelasting gaat zetten?
Door de aantrekkingskracht van de negatieve aangiften, van de verleggingen, van de facturen met niet verschuldigde omzetbelasting en van de andere mogelijkheden? Of is het evenwicht bereikt? En zo niet, komt er mogelijk zelfs terugkeer naar de vroegere fiscaal-technische traditie? Dat laatste is minder ongerijmd dan het lijkt. In het begin van deze bijdrage is gewezen op de eerste omzetbelastingwet en op het feit dat daarin als belastbare feiten zijn aangewezen individuele transcaties (prestaties, gebeurtenissen). Dat belangrijke feit heeft *de* grote gelegenheid gecreëerd om in de loop van vele jaren een omvangrijk en tevens gedetailleerd fiscaal-technisch bouwwerk op te richten. Op het punt van het belastbare feit (de individuele prestatie, enz.) is echter de huidige omzetbelastingwet van precies dezelfde snit als haar voorgangsters. Het is zelfs frappant dat zoveel basisbegrippen in die wet overeenkomen met begrippen in de vroegere wetgeving. Aan dat uitgangspunt hoeft het derhalve niet te liggen indien andere factoren een aanzet geven tot herhaling van de fiscaal-technische traditie. Een versterkende factor zal daarbij zijn dat in 1969, doordat zoveel basisbegrippen dezelfde zijn gebleven, een zeer groot aantal rechterlijke beslissingen in één keer de nieuwe praktijk is binnengesluisd. Dat allengs wat oude uitspraken (van de Tariefcommissie) onder de rechtsmacht van hoven en Hoge Raad worden omgebogen is daarbij niet van wezenlijke betekenis. Er zijn trouwens méér factoren die herhaling bevorderen. Daarbij kan met name aan de belastingdienst worden gedacht. Zeer veel functionarissen schudden uiteraard niet in korte tijd een

traditie van jaren af. Heel veel aandacht voor de fiscaal-technische kant is dan ook nog steeds aanwezig en kan nog jaren stand houden. De opleidingen spelen daarbij uiteraard een grote rol: zij kunnen de erfenis van het verleden moeilijk weigeren en helpen zodoende mee aan continuering van de traditie. Maar de aller belangrijkste factor zou opnieuw kunnen worden gevormd door de onderliggende drijfveren, ditmaal in het verband van de Europese samenwerking (harmonisatie, neutraliteit van de heffing). Die drijfveren worden inmiddels weerspiegeld in een aantal richtlijnen, waaronder zeer indrukwekkende, en niemand zal willen aannemen dat de laatste in de rij aanstaande is. De produktie op het verwante terrein van de douane is veelzeggend genoeg. De ontwikkeling wordt nog "verdiept" door het feit dat de burgers zich op die richtlijnen kunnen beroepen en zo tekent zich af een "omzetbelastingwetgeving in twee lagen", kortgesloten door de in omvang groeiende jurisprudentie van met name het Hof van Justitie voor de Europese Gemeenschappen. Welke invloed zal verder nog op die ontwikkeling worden uitgeoefend? Zullen de harmonisatiedoelen zo taai blijken, dat de aandacht verschuift naar bijzaken waar nog wel resultaten (maar dan vooral van technische aard) zijn te behalen? en zal op die manier ook de aandacht in de rechtspraak, de literatuur en de dagelijkse praktijk meer en meer belanden bij de fiscaal-technische detaillering die daarvan het gevolg is? Dat zou met recht de herhaalde bloei van een specialistische omzetbelastingpraktijk kunnen inluiden. En daarmee de eiland-positie van die praktijk. De inspecteur der omzetbelasting zal in de toekomst op de ontwikkeling invloed uitoefenen. Door de prioriteiten welke hij hanteert zal hij er aan meewerken dat de ontwikkeling in opnieuw een fiscaal-technische richting wordt versterkt of integendeel wordt verzwakt. Zijn prioriteiten zijn immers beslissend voor de verdeling van de aandacht in eigen gelederen over enerzijds fiscaal-technische en anderzijds materiële aspecten. In een verder verband beslist hij daarmee tevens over de rechtspraak welke niet en welke wel tot stand komt. En over de impulsen van die rechtspraak op de ontwikkeling in de ene of andere richting. De keuze van het onderwerp is echter nog altijd in hoge mate afhankelijk van de belastingschuldige. Doet een rechtsvraag zich in een voor de praktijk interessante vorm voor, dan kan het oordeel van de rechter nog lang op zich laten wachten omdat eerst de bijbehorende ondernemer moet opduiken met voldoende aards belang om naar de rechter te stappen. In elk handboek zijn voorbeelden te over te vinden van belangwekkende rechterlijke uitspraken welke tot stand komen vele jaren na een eerdere rechterlijke aanduiding in dezelfde richting, eenvoudig bij gebreke van een belastingschuldige met voldoende belang bij de zaak om als lont te fungeren. In de omzetbelasting duikt het belangrijke begrip "prestatie in het maatschappelijk verkeer" voor het eerst in de rechtspraak van de Tariefcommissie op in 1946. De eerstvolgende uitspraak valt zeven jaar later.

Ettelijke witte vlekken in de rechtspraak blijven aldus jarenlang een dankbaar onderwerp voor tijdvretende vergaderingen en aanleiding tot aarzelende en verwarrende acties van de belastingdienst. Het instituut van de "initiatiefrechtspraak" (het woord *proef*proces suggereert dat het om een probeersel gaat; in werkelijkheid is aan de orde het opvullen van witte vlekken in de rechtspraak met voor ieder nuttige informatie) is waarschijnlijk stuk gelopen op de financiële hobbeltjes, onneembaar als gevolg van het gebrek aan samenwerking tussen adviseurs en inspecteurs. Zo kon de bijna unieke positie van de

inspecteur -gelijktijdig ruime en gemakkelijke toegang tot de feiten en tot de juridische aspecten- tot dusver stelselmatig onbenut blijven. Vooral de toegang tot het relevante feitenmateriaal is zo bijzonder dat het verbazing wekt dat er niet méér van wordt geprofiteerd. Noch de rechter, noch de adviseur hebben bij benadering de mogelijkheid om in het kader van hun functie naar believen een ruime schakering van relevante situaties op te sporen. Voor alle betrokkenen (ook voor de rechter) moet het echter aantrekkelijk zijn dat door samenwerking onbekend terrein in kaart wordt gebracht via een reeks van geschakeerde gevallen. Ik verwijs naar de recente rechtspraak inzake bewijslast verdeling en motiveringsplicht in procedures over aankopen bij de Makro. Het overleg tussen adviseurs en inspecteur, dat gelukkig juist op gang komt, kan nog uitstekende bijdragen leveren aan meer gerichte rechtspraak, zonder dat daarbij wordt geknabbeld aan ieders goed recht om naar eigen inzicht te procederen. Ook langs die weg zijn goede diensten te bewijzen aan prioriteiten!
Het zou m.i. te betreuren zijn indien de inspecteur, de toekomstige ontwikkeling in meer fiscaal-technische of meer materiële richting met zijn prioriteiten beïnvloedend, daarbij niet bewust te werk zou gaan. Zoals hiervoor reeds is aangegeven, zullen externe factoren die ontwikkeling althans ten dele bepalen. De inspecteur der omzetbelasting heeft vanuit zijn centrale positie echter zozeer overzicht over het geheel, dat zijn belangrijke invloed vooral *geen* ongerichte invloed behoort te zijn. Op het stuk van de neutraliteit bijvoorbeeld heeft hij thans vijftig jaren lang van nabij geoordeeld over de relatieve ernst van de vele en veelsoortige inbreuken op die neutraliteit. Dat facet is nog steeds volop aktueel. De verwoestende invloed van de fraude op die neutraliteit is minstens zo erg als de negatieve invloeden van vroegere en tegenwoordige omzetbelastingstelsel (-wetten). Juist de inspecteur is in de positie om de fiscaal-technische en materiële aspecten te wegen en om evenwichtig te kiezen. Zou die keuze een landelijke keuze zijn (door gemeenschappelijk beraad en/of coördinatie van de dienstleiding; vergelijk het gelukkige Haagse initiatief inzake fakturen met formele gebreken), dan tekent zich in zoverre tevens een stuk fiscale taktiek af.
De uitkomst van de keuze mag naar mijn mening ofwel het één ofwel het ander zijn, maar niet een herhaling van de vroegere eenzijdige ontwikkeling in fiscaal-technische richting. De belastingheffing in dit land zou niet gebaat worden door een zo specialistische eend opnieuw in de bijt, noch zou de omzetbelastingpraktijk echt profiteren van een soort fiscale apartheid. De natuurlijke verbindingen met verwante fiscale gebieden behoren daarentegen vooral te worden opengehouden en versterkt. Het zijn die verbindingen die moeten zorgen voor beïnvloeding in theoretisch opzicht maar ook voor de onmisbare samenwerking. Ik kom daar mee ten slotte op de titel boven deze bijdrage: de omzetbelastingheffing in de komende decennia in opnieuw een geïsoleerde positie zou te weinig draagvlak hebben, zij zou te klein zijn voor tafellaken. En te groot voor servet is geen compensatie.

A.J.H. Kamps (1927)
studeerde aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam. Hij is hoofd van de inspectie invoerrechten en accijnzen te Arnhem.

De aanslagoplegger

R. Abma

De kunst van het regelen van aangiften zit in je of anders leer je het nooit. Gelukkig kent de dienst voor onbegaafden vele mogelijkheden om er aan te ontvluchten. De slechtste aanslagregelaar die ik ooit ontmoet heb, werd destijds het jongste hoofd van dienst. Er zijn ook prachtige banen als organisatie- en personeelsinspecteur te vergeven. Het moeilijkst hebben het vaak de echte theoretici als ze bemerken dat de praktijk zich niet laat inpassen in fraaie theoretische patronen. Teleurgesteld reizen zij af: richting universiteit.
Het regelen van aangiften is een kunst. Toch vreemd dat we altijd over aanslagregelaars spreken en nooit over aanslagopleggers. Regelen is schikken of in orde brengen. We regelen dus de aangifte maar de aanslag wordt niet geregeld; de aanslag is de knal van een geweer dat afgaat.
Een aangifte en een bed hebben veel met elkaar gemeen. Sommige zijn slordig opgemaakt, andere zien er goed verzorgd uit. Juist de laatste categorie vereist de grootste behoedzaamheid. De ongerechtigheid ligt er diep verscholen en het vergt geduld en vindingrijkheid om haar aan het licht te brengen.
Het aanslagopleggen is mijn passie. Hoe is het allemaal begonnen?

In een tijd dat kinderen nog naar hun ouders luisterden, voorzag mijn vader voor het belastingrecht grote toekomstmogelijkheden. Een ander opleidingsinstituut dan de Rijksbelastingacademie in Rotterdam was er niet. Op een dag werd mij een folder over de academie aangereikt. Niet onwillig las ik hem door. Enkele fragmenten zijn de moeite waard om aan de vergetelheid ontrukt te worden.
Over de inspecteur: Hij bekleedt een ambt van maatschappelijk aanzien en zijn invloed op het financiële leven is groot. Met alle rangen en standen van de bevolking moet hij kunnen omgaan.
Over de toelatingseisen: De candidaten zullen zich te voren moeten onderwerpen aan een streng vergelijkend onderzoek. Alleen mannelijke Nederlanders beneden de leeftijd van 21 jaar kunnen aan dit vergelijkend onderzoek deelnemen.
De keuringseisen: Indien een candidaat aan het vergelijkend onderzoek heeft voldaan, wordt hij tot de Rijksbelastingacademie toegelaten indien hij ook lichamelijk geschikt wordt geacht. Een gezond gestel en een flinke lichaamsbouw wordt nl. als eis gesteld.
De financiële perspectieven: De verdere vooruitzichten voor de surnumerairs zijn: benoeming tot inspecteur (salaris f. 420,- tot f. 751,45); tot hoofdinspecteur (salaris f. 666,70 tot f. 836,20); en tot directeur (salaris f. 774,05 tot f. 932,25).
Tot zover de folder. Van de financiële perspectieven als inspecteur was ik als lyceïst met een zakgeld van f. 1,- in de week onder de indruk.
Een studie in het verre Rotterdam was bovendien aanlokkelijk om aan het strenge ouderlijke toezicht te ontsnappen.
De selectie in Utrecht staat me nog helder voor de geest. Het gebeuren werd door één man

beheerst: de kleurrijke prof. dr. J. van der Poel. Hij selecteerde de studenten voor zijn belastingacademie zoals een ornitholoog vogels voor zijn volière verzamelt.
De hamvraag bij het mondelinge onderzoek was of de kandidaat bezwaar had tegen het reizen eerste klasse per spoor. Wie om ideologische redenen tegen het klasseverschil in de trein was, kon de belastingacademie verder wel vergeten.

Rotterdam 1948: een stad met een uitgerukt hart in wederopbouw. Overdag klonk er het opgewekte lied van de arbeid maar met het intreden van de duisternis verstomden de geluiden; was er slechts het getingel van lijn 16 op de Oudedijk te horen of de huilende wind. De schaars verlichte winkeletalages en de flakkerende straatverlichting konden de stad een spookachtig aanzien geven. Oorden van licht en vermaak waren alleen te vinden op Katendrecht en bij de ingang van de Maastunnel waar drie dancings met in de herinnering voortlevende namen als l'Ambassadeur, Cascade en Habanera zondige mogelijkheden tot vertier boden.
De academie was na de verwoesting van haar huisvesting in de meidagen van 1940, tijdelijk ondergebracht in enkele villa's in Kralingen. Ons studiejaar bestond uit een heterogeen gezelschap waarvan één van de docenten eens zei: "Ze honen elkaar als er soms één iets weet". Wonderlijke metamorfose ondergaan sommigen in het leven. J met zijn babyface was in die tijd een verwoed rokkenjager en een kroegloper die meermalen in de goot belandde, hij werd later een achtenswaardig lid van onze rechtsprekende macht. Zijn onafscheidelijke vriend N daarentegen groeide uit tot een belastingconsulent van zeer verdachte zeden. R met zijn melancholieke introversie stapte na een paar jaar vergeefs studeren op om balletdanser te worden. De oudere L had in Indië gevochten en wilde - toen ook Indonesische studenten de opleiding kwamen volgen- een soort standrecht voor gewezen ploppers; hij verkocht zijn ziel aan een kapitalistisch grootwinkelbedrijf. D was ons enfant terrible en is het nog steeds, getuige de opschudding die hij nog onlangs in de dienst wist te veroorzaken.

Na afsluiting van de studie volgde de oproep voor militaire dienst. De diensttijd is een curieuze ervaring voor iemand die uit kringen komt waar de rede voorop staat. Je leert als recruut jezelf tussen het gewone voetvolk te handhaven. Later, als officier, aanschouw je lichtelijk verbijsterd de mores van de militaire kaste. Een hoofdstuk apart mag ik het wel noemen.

Terug in het burgerleven als surnumerair. Eigenlijk een veel meer aansprekende betiteling dan adjunct-inspecteur. "Boventallige"; waarom heeft de dienst het woord laten varen? In drie jaar tijd leerde ik de hoeken van het land kennen. Voor het geestesoog passeren ze weer: Venlo, Hoogezand, Den Helder en Goes. Venlo was mij lief, ik leerde er de bekoorlijke Marie Therèse kennen. Helaas, na mijn overplaatsing naar Hoogezand raakte de verkering uit. De liefde kon de afstand niet overbruggen, ook figuurlijk niet want het was de tijd van het mandement van de bisschoppen. Geen verhaal voor de bouquetreeks dus. Hoogezand was weer heel anders. De inspectie was tegelijk ambtswoning en gehuisvest in een statig herenhuis uit de vorige eeuw aan het onwelriekende Winschoterdiep. Potkachels zorgden voor de verwarming, soms stortten

stukken plafond naar beneden. Een evenement was steeds de tewaterlating van een coaster in het smalle diep, de schepen liepen langszij van stapel en veroorzaakten vloedgolven die over de dijk spoelden. Den Helder, een winderige plaats met dronken matrozen, herinner ik me vooral van mijn aanhouding door de marechaussee. Pas gearriveerd om het Ontvangkantoor waar te nemen, liep ik 's avonds langs de binnenhaven waar enkele marinevaartuigen gemeerd lagen. Ik bevond me op verboden terrein en de wachtmeester vond mijn belangstelling voor de vloot verdacht. De ex-ontvanger moest telefonisch mijn identiteit bevestigen. Goes heeft mij niet kunnen bekoren, het was een saaie plaats en er werkte nog niemand bij de belastingdienst met een lumineus idee voor een eigen adviespraktijk.
Op mijn odyssee door het land viel mij het fiscale klimaatverschil tussen Zuid en Noord op. In het Zuiden speelde de fiscus handjeplak met de consulent, in het Noorden was men intransigent wat het gelijk betrof.
Een zuidelijke belastingconsulent schreef in het beroepschrift: "Ik ben een man des vredes maar als de inspecteur mij tot de strijd uitdaagt, dan gord ik het zwaard aan". Zijn noordelijke tegenvoeter zei mij: "Heeft P zo gezwendeld? U moet de aanslag met 100% verhoging opleggen".

Moeilijke momenten in het leven van een jonge inspecteur zijn die waarop hij een door haar man verlaten vrouw moet uitleggen waarom haar huishoudgeld plotsklaps belast inkomen is geworden, zeker als blijkt dat met dit aspekt bij het echtscheidingsconvenant geen rekening is gehouden.
Deernis met het slachtoffer overvalt je dan. Niet altijd, er was een vrouw die me vertelde dat haar man zijn biezen had gepakt, spoorloos verdween en later in de Kongo weer opdook. "Begrijpt U zo iets? Twintig jaar getrouwd geweest zonder dat er ooit een kwaad woord is gevallen". Zij keek mij doordringend aan met ogen waarin de hysterie smeulde. Ik begreep die man maar al te goed en zou -in zijn plaats- hetzelfde vermoedelijk al eerder gedaan hebben.
Gescheiden vrouwen vergasten je ook vaak op intieme details van hun huwelijksleven. Waarom besteedt nooit iemand aandacht aan de ongewenste intimiteiten die mannen op hun werk ondervinden?
Vrouwen in scheiding zijn ook dankbare inlichtingenbronnen. Ik herinner me de loodsenaffaire die aan het rollen kwam toen een vrouw voor de rechter begon te klikken over de verzwegen inkomsten die haar man genoot uit een illegale loodsenpot. Aan tientallen loodsen moesten toen navorderingsaanslagen opgelegd worden.
Het moeilijkste is het vaststellen van het exacte tijdstip waarop de echtelijke samenleving verbroken wordt. De man heeft er, in verband met de aftrekbaarheid van de alimentatie, belang bij de datum zo vroeg mogelijk in het jaar te laten vallen; de vrouw heeft juist een averechts belang en wil het tijdstip het liefste naar oudejaarsavond verschuiven. Ik loste de problemen altijd op eenvoudige wijze op: bij de man bracht ik niet meer in aftrek dan wat de vrouw als inkomen aangaf en bij de vrouw belastte ik als inkomen wat de man in aftrek bracht. Bij de behandeling van de bezwaarschriften stelde ik als voorwaarde dat beide partijen het over de juiste datum eens moesten worden. "Maar mijnheer, de voormalige echtelieden wisselen geen woord meer met elkaar," zei soms een

belastingconsulent. "Dan zullen ze daar voor één keer een uitzondering op moeten maken", antwoordde ik onvermurwbaar. Het paardemiddel heeft altijd geholpen.

Aan de jaren waarin ik de inkomstenbelasting deed, bewaar ik aangename herinneringen. Het werk met de warme lijven leverde meer anekdotische momenten op dan tegenwoordig met de koude lichamen.
Bij een marktkoopman die strijk-en-zet f. 5.000,- inkomen aangaf, werd een vermogen van twee ton ontdekt. Van één ton kon de man, via de op zijn verzoek door de psychiater verstrekte inlichtingen, aantonen dat hij die al acht jaar bezat. De andere ton werd navorderbaar geacht. Het probleem was -voor de vaststelling van de hoogte van het inkomen- de omvang van de privé uitgaven. De man was vrijgezel en woonde sober. Volgens het rapport kon zijn privé variëren tussen f. 5.000,- en f. 25.000,-. Ik riep de koopman met zijn adviseur op. De belastingplichtige in kwestie bleek een reus van een vent te zijn met een kinderlijke oogopslag. De consulent sprak van een eenzelvig man met geringe behoeften. "Maar heeft Uw cliënt dan geen hobby's?" vroeg ik. "Alleen de hengelsport, hij gaat in zijn vrije uurtjes altijd vissen, dat geeft hem rust", sprak de raadgever. Ik staarde uit het raam, zo kwamen we geen stap verder. Plotseling kreeg ik een ingeving. "Nou mijn hobby zal het nooit worden", zei ik, "dan kijk ik liever naar het voetballen vooral naar de Europacupwedstrijden van Ajax". Het effect van de opmerking was verrassend. De man kwam overeind en boog zijn machtige tors over mijn bureau. "Maar daar houd ik ook van, ik ga alle wedstrijden mee. Geweldig, die wedstrijd van Ajax tegen Benfica in Lissabon en dan die beslissingswedstrijd in Parijs!" Ik keek de adviseur aan; "het privé wordt vastgesteld op f. 22.500,-". Er is nooit bezwaar tegen de aanslagen gemaakt.
Een ander geval: een winkelier met een onaanvaardbaar laag privé. Zijn echtgenote kwam met hem mee. De bekende verhalen werden afgestoken. Een erfenisje van schoonmoeder, geld geleend van een vriend uit België. Toevallig was enkele weken eerder een renseignement binnengekomen waaruit bleek dat de man een tweede huis ter waarde van een ton in Spanje bezat. "Hebt U ooit van Torreblanca gehoord?" vroeg ik. De man keek mij niet begrijpend aan en vroeg zijn vrouw: "Sjaan, zegt die naam jou iets?" Ook Sjaan veinsde onwetendheid. "Vreemd," sprak ik langzaam, "ergens een tweede huis te hebben en dan de weg er naar toe niet eens te kennen".
Bij het weggaan vroeg de man mij plotseling agressief: "Hoe wist U dat van ons tweede huis?" Ik wilde mijn bron niet prijsgeven en antwoordde neutraal: "Ach, er worden soms internationaal gegevens uitgewisseld". Vernietigend sneerde de man: "Mooi is dat, gegevens uitwisselen met een fascistisch regiem".
De vennootschapsbelasting verschilt van sfeer met de inkomstenbelasting. Bij de inkomstenbelasting luidde het parool: eerst schieten, dan praten, bij de vennootschapsbelasting gaat men omgekeerd te werk, zijn de vraagstukken meestal academischer. Ook de vermakelijke voorvallen zijn subtieler. Uit een brief pluk ik de volgende fraaie cryptische volzin:
"Onder voorbehoud van de wettelijke juistheid van de hoogte van de verschuldigde belastingen, staat ondergetekende positief ten aanzien van de regulering van de besloten vennootschap voor wat betreft de Nederlandse belastingwetten".
Afzender van de brief was de eigenaar van een sexclub!

De tijden veranderen. Ambtenaren worden nu vergeleken met kamelen: uitstekend toegerust om te overleven en voort te sjokken in een woestijn.
Zitten we straks allemaal achter beeldschermen, op zoek naar fiscaal-sociale nummers en komen we dan niet meer aan het specifieke handwerk toe? Met de gelatenheid van een frontsoldaat die al zoveel heeft meegemaakt, wacht ik af. Er was een tijd dat de grondige aanslagregeling het panacee tegen alle problemen was, daarna volgde het werken in teamverband en thans doet de manager-inspecteur zijn intrede.
In de nieuwe opleiding wordt drie jaar uitgetrokken voor het verkrijgen van sociale vaardigheids- en managementtechnieken door de aankomende inspecteur. Zal het lukken? Ik heb tenslotte ook nooit een psycholoog ontmoet die over mensenkennis beschikte.

R. Abma (1929)
studeerde in 1954 af aan de Rijksbelastingacademie. Hij is thans hoofdinspecteur vennootschapsbelasting te Amsterdam.

Een heer in de orangerie

Mr. G.J. Veltman

"Welaan", sprak de baron tegen de vroege wandelaar op het landgoed. "Wat doet U hier al zo vroeg ?", waarop de bezoeker antwoordde:"Ik breng een ambtelijk bezoek aan de u kennelijk in eigendom toebehorende zate".
"Pardon", repliceerde de inmiddels geïrriteerde, vermeende eigenaar, waarop de ambtelijke bezoeker verduidelijkte: "een controle van de Natuurschoonwet 1928".

Hiermee zijn we aangeland bij datgene wat tot op de huidige dag een van de meest curieuze zaken of wel prorogatieven van de Inspecteurs van het dienstvak der registratie en successie is gebleven.

Had deze "ambtelijke bezoeker" ooit durven dromen, dat hij van één van zijn jeugdhobby's -Vrienden van het Amsterdamse Bos- nog eens een deel van zijn beroepsuitoefening zou kunnen maken? Om dan ook nog eens ambtelijk te ervaren, hoe interessant de natuur en hoe rijk de historie van landgoederen is en hoe belangrijk die elementen weer zijn om de ware aard en mentaliteit te leren kennen -onmisbare voorwaarde- voor het uitoefenen van de primaire taak van elke aanslagregelende inspecteur, het zorgdragen voor een redelijke en rechtvaardige belastingheffing. Zoals in zijn geval op het toch wel gevoelige terrein van het successie- en schenkingsrecht.

Was het niet heel bijzonder, om als adjunct-inspecteur op bezoek te gaan, alweer op een landgoed, bij een oud-ambassadeur van Hare Majesteit en door een personeelslid letterlijk weggejaagd te worden onder de mededeling: "als u weer komt, gelieve u van Meneer belet te vragen en uw akte van aanstelling mee te brengen".
Zou het daarom bij het volgende bezoek, door hem netjes aangevraagd, zo geregend hebben ??

Het is frappant, dat de interesse voor het burgerlijk recht al op de HBS ontstond en hoewel hij verkoos om na het eindexamen aardrijkskunde te gaan studeren aan de Vrije Universiteit te Amsterdam, zijn "oude heer" anders besliste. Namelijk: "Dat het indien enigszins mogelijk maar belastingacademie te Rotterdam moest worden".
Aangezien hij niet wist wat voor instituut dat was, stemde hij daar slechts aarzelend mee in.

Interessant wordt het dan, om een lijn te ontdekken, die loopt van het boek van Speerstra op de HBS, naar een altijd maar dictee gevende docent Jarolimek aan de belastingacademie. Van de ogenschijnlijk saaie professor Drielsma aan de Rijksuniversiteit te Leiden, naar de hoofdinspecteur Touw ter directie der rijksbelastingen te Amsterdam. Zij allen immers hebben er mede voor gezorgd, dat hij bij de eerste tewerkstelling, zijn keuze liet vallen op de inspectie der Registratie en Successie te Amsterdam.

Veelbetekenend en ontnuchterend was de ontvangst op die eerst inspectie. Hoe hij tegenover zijn mentor stond, die hem als "een oude rot in het vak" verwelkomde met de woorden: "het is onjuist, dat uitsluitend zij die de kwalificatie Mr. voor hun naam dragen juridisch werk kunnen verrichten . . .".

Vooral ook daarom, omdat deze welkomstwoorden richtingbepalend waren voor het vele en kwalitatief hoge werk, dat in alle bescheidenheid, zo kenmerkend voor het dienstvak van de registratie en successie, wordt verricht.

Wankele schreden begon hij te zetten op het glibberige pad dat aanslagregeling heette. Geweldige tijd die eind zestiger jaren met al je studievrienden, collega's en bekenden uit Rotterdam en Leiden. Daarna de jaren 70, het leek niet op te kunnen !!!
Ze leefden zo intens en genoten zo van de ontwenningsverschijnselen van de studententijd, dat ze zich als groep nauwelijks bewust waren van het feit, dat er wel eens aanslagen op de gesloten gelederen zouden kunnen worden gepleegd.
Telkens stierf er weer een stuk van hen zelf af, als ze hoorden dat deze of gene aan de "andere kant van de tafel" was gaan zitten.

De uitdrukking "pecunia non olet" werkte als neonreclame, die in het fiscale duister in meerdere betekenissen telkens weer oplichtte.
Na een paar jaar sloeg de twijfel toe "is dit het nou?"
Moest hij zijn hele verdere ambtelijke bestaan hier slijten, tussen deze drie muren en dat enkele dubbele raam, uitzicht gevend over zijn zo geliefd Mokum?
Hoeveel moeite had hij niet, om het de mensen in z'n directe werkomgeving duidelijk te maken, dat hij bij de klapdeur niet voor wil gaan, maar dat de ander alleen al vanwege z'n leeftijd toch voorgaat. Zo was hij immers thuis in dat calvinistische milieu opgevoed. Noch militaire dienst, noch de studententijd had hem deze van huis uit ingeslepen gewoonte af weten te leren.

Of hij het wilde of niet, ook hij kwam als het ware vanzelf terecht in wat ze spottend "de etalage-kast" noemden. Ook hij werd besprongen met fantastische en uiterst verlokkelijke aanbiedingen.
In zijn hart was hij al begonnen afscheid te nemen van collega's, vrienden en belastingdienst: "wat kon het hem schelen of hij misschien wel twaalf uur per dag zou moeten zwoegen, de beloning zou er ook naar zijn".
Hoe scherp en indringend was dan het advies en hoe groot, vooral later, de dankbaarheid toen die oudere collega hem influisterde als een goede stem in het fiscale paradijs "en hoe dan als je geen tijd meer hebt voor je natuurhobby en je pasgeboren dochter niet of nauwelijks meer zult zien, jij wilde toch zo graag bewust leven?"
Het besluit nee te zeggen tegen al die verlokkingen had konsekwenties voor hem, omdat de drie muren en het raam ondanks het fijne uitzicht ook niet een altoosdurend en bevredigend alternatief leek.

Opwindend en verfrissend was dan ook een uitnodiging om bij de heren Millenaar en Gorren op het deftige Ministerie van Financiën aan de Kneuterdijk zijn opwachting te komen maken en door hen langzaam maar zeker ingelijfd te worden in het korps van de Directie Wetgeving verbruiksbelastingen.

Het van binnenuit bekijken van het politieke en wetgevende bedrijf had hij achteraf gezien zeker niet willen missen. In elk geval na enkele jaren, bij zijn vertrek, had hij de potloodstreperij van Gorren in zijn stukken zelfs leren waarderen, omdat hij steeds na de aangebrachte correcties en verbeteringen moest terugdenken aan de doctoraal-II fase van zijn studie in Leiden, aan Antal, die als aanwijzing boven zijn tentamens placht te zetten: "Onvoldoende stijl en interpunctie leidt reeds tot een onvoldoende".
Had bovendien Drielsma hem het zogenaamde "Komma-arrest" niet onder de neus gewreven?

Toch beviel die sfeer van "hollen en stilstaan" hem niet zo goed.
Misschien was hij ook meer solistisch ingesteld.
Nadat de Wet op belastingen van rechtsverkeer het Staatsblad had bereikt, trok hij de stoute schoenen aan en stond even later tegenover de heer Schraverus, toenmalig Directeur van de Directie Personeel van de Belastingdienst en verklaarde onomwonden: "IK wil weer terug in de dienst".
Toch nam hij iets mee van die periode in Den Haag en hij liet er iets achter. Het geloof in de zuiverheid van de politiek was hij kwijt, gevoel voor en vaardigheid met de ambtelijke taal had hij er geleerd en met een poster van Sam Haskins, als afscheidscadeau van de collega's, verliet hij de Residentie en was weer "vrije vogel".

Enerverend was het om als jong inspecteur de inspectie van de registratie en successie te Haarlem te mogen waarnemen en nog een adjunct-inspecteur toegevoegd te krijgen. Al die onverwachte momenten, die hij te beleven kreeg, zoals die keer, dat voor het piepkleine akten-aangifte-loketje in het statige pand aan de Nieuwe Gracht, zich een heer meldde "in rokkostuum" volgens het telefoontje.
"Grap" dacht hij, "nu nemen ze me echt te grazen". Totdat een voorzichtig, aarzelend klopje op z'n kamerdeur, hem zowat deed barsten van interne pret. Maar nee, heel serieus stond daar een enigszins bedremmeld persoon in jacquet, die zei dat hij beleefd zijn opwachting kwam maken in verband met zijn sollicitatie naar de vacante notariële standplaats te X.
Hoe beschaamd keek de bezoeker, toen hij van de jonge inspecteur moest horen, dat het betrokken lid van de Kamer van Toezicht over de Notarissen en Kandidaat-notarissen, inmiddels hoofdinspecteur in Amsterdam was geworden en hij zich dus op de verkeerde plaats had vervoegd.

Hoe uitdagend vond hij zijn benoeming op 28-jarige leeftijd, tot hoofd van een kleine inspectie van de registratie en successie. Onwennig, tastend en zoekend z'n weg vindend, als een jonge hond in een kennel waar ieder hiërarchisch z'n plaats had.

Terwijl hij nu weer terugdenkt aan die tijd, ziet hij weer voor zich, hoe hij na herhaald aandringen z'n nieuwe baas -"de Dirc" zoals men in Amsterdam placht te zeggen- mocht ontmoeten op de Maliebaan in Utrecht.
Met rood aangelopen wangen, betrad hij de voorname kamer met openstaande deuren naar een tuin, die associaties met een kerkhof bij hem opriep. De kamer was voornaam en stijf gemeubileerd, met heel donker bijna zwart meubilair. De enige kleur, die hem opviel, was het rood van de rijen boekwerken in een glazen kast.

De boeken leken nooit aangeraakt, laat staan gelezen of bestudeerd te worden.
Toen de directeur hem buitengewoon en tegen z'n verwachting in hartelijk begroet had, dacht hij: "nu barst hij los met aanwijzingen en stomme regels, hoe een jong hoofd van dienst zich heeft te gedragen".
Tot zijn stomme verbazing echter, bond de magistraat hem alleen maar op het hart "een jeugdig en modern beleid te voeren", hetgeen niet tegen dovemansoren was gezegd.
Vaak, misschien wel te vaak, kon hij die aanwijzing later gebruiken, misschien wel misbruiken tegen zich het voorhoofd fronsende (hoofd-)commiezen van de directie, die z'n eenheid met een "controlebezoek vereerden".

Hoe vaak moest hij in deze periode op de inspectie denken aan militaire dienst, zoals trouwens de hele sfeer in die dienst hem daar toch wel vaak aan deed denken. Het enige verschil was dat men geen "halt en front" maakte in de gangen. Was deze situatie als jong hoofd van een inspectie niet heel goed vergelijkbaar met de periode toen hij als jong vaandrig der infanterie een onwillig peleton moest aanvoeren?
Het leek er immers veel op, dat de jonge adjunct-commiezen op de personeelszaal zo'n jonge baas niet lusten of op z'n minst hem eens wilden uitproberen.
Wist hij veel, als hij voor een praatje "z'n hok" verliet en zich zaalwaarts begaf?
Hoorde hij het goed?
Riep daar iemand: "Komt - ie"?

In die tijd van de zeventiger jaren floreerde nog het goede kontakt tussen notarissen en inspecteur en medewerkers van de inspectie, hetgeen niet alleen tot uiting kwam in de banketletters met Sinterklaas, of de dozen sigaren en sigaretten met Kerst, maar vooral ook in de (kennismakings-) bezoeken, die de notarissen spontaan aan hem brachten.

Wat een vergissing beging de jonge inspecteur, toen een bezoekende notaris hem vroeg hoe zijn opstelling was tegenover het notariaat. Hij antwoordde namelijk: "ik denk dat ik hen moet zien als een soort goede belastingadviseurs".

De tegenbezoeken, die hij aan de notarissen bracht, waren curieus. Zoals die ene keer toen hij op bezoek was in Rijnland en de notaris hem aan het eind van de ochtend een glas sherry offreerde en telkens zijn aanacht voor iets speciaals vroeg als hij de akten in de kelder wilde bekijken. De kelder was van goede kwaliteit, de akten lagen er alleen op een grote ongesorteerde hoop.
Wist hij niet, dat het tussen Kerst en Oud- en Nieuw hausse-tijd was voor het notariaat, voegde hem de klerk bij het vertrek toe.

Met volle teugen had hij zich als tegenkandidaat gegeven aan het bestuurswerk binnen het bestuur van de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijksbelastingen. De ervaring opgedaan binnen het VAI-bestuur bewees hem hierbij grote diensten. Wat hem achteraf het meest daarvan heeft gefrappeerd was wel de grote mate van betrokkenheid bij het hele fiscale gebeuren, zowel politiek als ambtelijk, zowel structureel als persoonlijk. De maandelijkse bestuurshappenings eerst in Maarsbergen, later in Hoog Brabant en nog later vaak in Wientjes te Zwolle hebben een onuitwisbare indruk bij hem achter gelaten niet in het minst vanwege de goede hartelijke en vriendschappelijke sfeer die er heerste.

De bestuursperiode was tevens een zeer leerzame tijd omdat de vele kontakten hem oog deed krijgen voor "het leren kijken over de heg" en voor het spelelement dat in veel zaken schuilt ook binnen die serieuze en soms wat stijf-ambtelijke belastingdienst.

In dit verband mag ook niet onvermeld blijven de vele commissies waarvan hij deel mocht uitmaken. De terreinen waarop die zich bewogen waren niet alleen die van het dienstvak, maar ook op dat van selectie van controleurs en inspecteurs en op het nog vrijwel onontgonnen gebied van de professionalisering van opleidingen binnen de belastingdienst. Soms zat er aan die aktiviteiten wel eens een buitenlands reisje vast.

De plaatsvervangend Directeur-Generaal der Belastingen van die dagen, J. de Koning voegde hem eens toe: "het heerlijke van onze dienst is, dat vrijwel iedereen wel daar terecht komt waar hij wil, zoveel mogelijkheden hebben we in onze dienst".

En toch moest hij steeds opnieuw leren leven met, wat Sopar in zijn onderzoek naar de beleving in het werk van inspecteurs noemde "het grijze-muizen-effekt" aan de ene kant en de veelzijdigheid van de collega's aan de andere kant, vooral waar het hun niet-ambtelijk bestaan betrof.

Hoeveel rijker geschakeerd ziet dat leven van de collega's eruit, in vergelijking met dat van de oud-collega's overpeinsde hij weleens.

Hoe hecht zijn de banden met de studievrienden van weleer toch gebleven, ook na een kleine twintig jaar dienstervaring. Binnen de gestaag doorgaande machinerie van zo'n grote dienst, valt de diversiteit van de raderen op.

Uiteraard vanwege Nijmegen, heeft hij het parodiërend weleens vergeleken met de intocht van de Vierdaagse-Optocht, bezien door het oog van de tribune-toeschouwer: elk jaar hetzelfde met lichte variaties, zoals tinten in de herfst soms verschillen. Voor wie echter, zoals hij, meer betrokken was bij dat fiscale gebeuren, zijn er echter wel degelijk grote verschillen merkbaar in de "fiscale wandelgroepen", van keurig in het gelid opmarcherende hoofdcommiezen tot haast provocerende adjunct-inspecteurs.

In de tweede helft van de zeventiger jaren kwamen hij en z'n collega's in de stroomversnelling terecht. Het vaandel "vorming en opleiding" werd verwisseld voor nieuwe vaandels, zoals "beleidsgroepen", "management-visie" en "comprocs". Gelukkig dat het dienstvak van de registratie en successie niet behoorde tot de groepering op wie zich primair de aandacht richtte. Tegelijk was er op die eenheden nou ook weer geen stormachtige bedrijvigheid te ontwaren, hetgeen weer tot voordeel had, dat de hierboven vermelde "movements" slechts vanaf een afstand, min of meer als toeschouwer, werden waargenomen. Wellicht, omdat geen direkte betrokkenheid met het echte gebeuren aanwezig was, was de waarneming toch scherper.

Terwijl een blij gevoel zich van hem meester maakte de dans ontsprongen te zijn, vroegen ze hem voor een projekt, om een eventuele reorganisatie van het hem zo dierbare dienstvak mede op touw te zetten.

Langzaam maar zeker werden de contouren waarbinnen zich dat zou afspelen steeds duidelijker. Wat het resultaat van het onderzoeksbureau en de commissie ook zou zijn, vast stond voor hem dat het een afslankingsoperatie zou worden.

Wellicht was het binnen die sfeer van onzekerheid toch goed nog eens elders binnen dat dienstvak je licht op te steken, straks is die vrije keus er niet meer zo gemakkelijk.

De telefoon ging indringender over dan anders. De reeds eerder ten tonele gevoerde collega aan de lijn.

Weer zo'n onverklaarbaar moment !!!

Waarom uitgesproken nu hem weer aan de telefoon te hebben?

"Zal ik m'n VUT-aanvraag maar op de bus doen"? Verbaasd antwoordde hij: "Wat heb ik met jouw VUT te maken"? En al even verrassend en mysterieus was zijn antwoord: "Ach, je weet maar nooit".

Verbaasd antwoordde hij na enig nadenken: "Je bedoelt toch niet of ik misschien zin heb om naar jouw stoel te vragen"?

's Avonds thuisgekomen maakte hij zijn huisgenoten deelgenoot van een aantal belevenissen van die dag, waaronder het telefoongesprek met de vriend-collega. Zijn echtgenote antwoordde heel vlot en direkt: "'k Zou het doen als ik jou was !!"

Aangezien hij wist dat de beste beoordeling over je functioneren in de samenleving thuis opgemaakt werd, stond het besluit bij hem ook snel vast.

Het enige bezwaar was de reisafstand, want verhuizen terug naar de Randstad, was niet eens bespreekbaar, laat staan te verwerkelijken.

Zo zat hij dan na enige tijd weer in Amsterdam.

De dagen van het dienstvak der registratie en successie leken toen echter haast al geteld. Steeds somberder wolken pakten samen. Het zou gaan om een forse ingreep in het aantal en de soort inspecties.

Ondanks die slechte "weersvoorspellingen", was er op die nieuwe eenheid genoeg werk aan de winkel. Zijn nieuwe baas drukte het bij het kennismakingsbezoek, kernachtig uit: "Nu je binnenkort wordt ingelijfd in de republiek Amsterdam, kun je alles uit de provincie wel vergeten, alleen de zeis moet je meenemen, want het gras groeit op die inspectie zo hoog, dat je er met de maaimachine niet meer doorheen kunt !"

Voor de zoveelste keer was het een uitdaging om van een te boek staande inspectie ook een daadwerkelijk samenwerkingsverband te maken.

Ruimte te scheppen voor een zich welbevinden van de medewerkers binnen het kader van de doelstellingen van de organisatie.

Na enige maanden oriëntatie, probeerde hij de juiste partituur te componeren voor dit westers "orkest". In die periode werd hij eens ontnuchterend toegesproken dor één van de weinig overgebleven rasechte Mokumers op de inspectie:

"Niet te democratisch meneer!! Anders hebben ze niks meer om tegen aan te trappen!!!!"

Het laatste werkwoord hierboven, voert hem in gedachten naar de gelijknamige medewerker op die nieuwe inspectie, die hem na een aantal interne en externe sessies van Managementvisie 83-87, P&I-plannen, Comprocs en nog meer van dat moeilijks een gevleugeld woord uit die dagen citeerde, welke veel inhoudelijks verried:

"Als de tent maar loopt!!!"

Aan het einde gekomen van de prachtige wandeling en nog nagenietend van vergezichten, informeerde de baron of de inspecteur een volgende keer eens wat langer kon komen, zodat hij ook het fraaie landhuis en bijgebouwen eens kon bewonderen. Geschrokken antwoordde hij echter, dat zulks vermoedelijk in de toekomst niet meer het geval zal zijn.

"En de Orangerie dan??"

"Ik denk dat het een moestuin zal worden" voegde hij de verbaasde eigenaar toe en daarmee doelde hij niet zozeer op het landgoed, als wel op de toekomstige situatie van wat wel spottend "het herenvak" werd genoemd, te weten het dienstvak van de registratie en successie.

Een zekere stijl, zo eigen aan dit dienstvak, zal wel verdwijnen met de komst van de moestuin en dat geeft bij voorbaat al een weemoedig gevoel.

In een orangerie passen immers geen apparaten, die mechanisch-elektronisch en dus zeer efficiënt de vruchten binnenhalen.

Zorgvuldig handwerk was in de orangerie het devies. Niet de kwantiteit telde maar uitsluitend de kwaliteit.

In een moestuin, noem het kwekerij, gaat alles vlug en meestal ook nog goed en er wordt een redelijk produkt afgeleverd, zij het dat daar op bestelling niet meer wordt gewerkt.

Voor exclusiviteit is geen plaats!

"Het is een kwestie van prioriteiten", één van de gevleugelde woorden van zijn vroegere Directeur Thie, zelfs bij de vraag of het Dienstvak van de Registratie en Successie een orangerie moet blijven of een snelle fiscale kwekerij moet worden.

Tempora Mutantur, nos et mutamur in illis!!

Mr. G.J. Veltman (1943)
legde in 1968 het doctoraal examen fiscaal recht af aan de Rijksuniversiteit van Leiden. Momenteel is hij hoofd van de inspectie R & S te Arnhem.

Een belastinginspecteur is ook maar een mens

Mr. D. Voorintholt

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt de inspecteur als functionaris naar voren gehaald. Zo kent de Algemene wet:

- een beschrijvende inspecteur
- een uitstelverlenende inspecteur
- een aanslagregelende inspecteur
- een navorderende inspecteur
- een verhogende inspecteur
- een herwegende inspecteur
- een verdedigende inspecteur
- een procederende inspecteur
- een opsporende inspecteur
- een eisende inspecteur
- een verminderende inspecteur

Waar de Algemene wet niet over rept is de menselijke inspecteur.
Over die inspecteur zou ik het nu graag willen hebben. Daarbij zal ik vanuit mijn eigen positie, dat is vanuit 15 jaar ervaring als inspecteur der directe belastingen, met enige jaren ervaring zowel in de aanslagregeling inkomstenbelasting als ook als hoofd van dienst, schrijven.
Deze uitgangspositie brengt met zich mee dat ik mij zal beperken tot zaken die de inkomstenbelasting raken, hoezeer de loonbelasting, de premieheffing, de vermogensbelasting, het schoolgeld en de kansspelbelasting ook tot mijn takenpakket behoren.

Een menselijke inspecteur laat zich, evenmin als een mens, volledig beschrijven. Ik zal mij beperken tot een aantal aspecten die in het belastingwerk steeds weer naar voren komen of kunnen komen. Achtereenvolgens wil ik wat kwijt over

- een dienende inspecteur
- een vervelende inspecteur

en

- een verbaasde inspecteur.

1. EEN DIENENDE INSPECTEUR.

Als inspecteur maak je deel uit van de Rijksbelastingdienst. Dit woordje dienst mag geen loze kreet zijn, maar moet mijns inziens het besef aanscherpen dat we in dienst van de totale bevolking werkzaam zijn. Onze bazen zijn in feite ook onze klanten (en andersom) en dat maakt het werk vaak moeilijk.
Dienstbaar aan de samenleving. Werken aan een hoger belang.
Volgens minister Rietkerk van Binnenlandse Zaken is juist bij de hogere ambtenaren sprake van een stuk immateriële bevrediging in het werken voor de gemeenschap en wel zodanig dat dit de motivatie om te werken vormt, welke motivatie niet zou verdwijnen als

de prijscompensatie niet zou worden uitgekeerd. ("Commentaar" van 23 juni 1984.) Ik moet -voor mezelf sprekend- Rietkerk toegeven dat het werken voor het gemeenschappelijk belang mij veel meer aanspreekt dan het werken voor het particuliere belang van enige cliënten, maar dit wil nog niet zeggen dat mijn werkmotivatie op hetzelfde peil blijft als ik constateer dat ik mijn bestedingen drastisch dien te beperken, omdat ik het algemeen belang zo nodig moet dienen.
Genoeg over de verdienende inspecteur, terug naar de dienende.
Waaruit kan die dienstverlening door de inspecteur bestaan? Op welke fronten kan je als inspecteur dienend bezig zijn? Ik zal ze niet alle noemen, maar de volgende springen er toch wel uit:

- de houding ten opzichte van de belastingplichtige
- de directe hulpverlening
- het correctiebeleid
- het uitstelbeleid.

A. Houding ten opzichte van de belastingplichtige.

Een belastingplichtige dient zijn aangiftebiljet duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen (art. 8 AWR). Dit zo zijnde heeft de belastingplichtige er recht op dat de inspecteur er vanuit gaat dat hij inderdaad zijn aangifte correct heeft gedaan, dus dat de inspecteur uitgaat van de goede trouw aan de zijde van de belastingplichtige. Ook als je als inspecteur al honderden malen hebt ondekt dat dit uitgangspunt niet bij iedereen aanwezig is, zul je toch steeds weer de goede trouw moeten vooronderstellen. Dit uitgangspunt brengt met zich mee dat vragen over de gedane aangifte eerst op een redelijke manier met de belastingplichtige behandeld dienen te worden (of met diens adviseur) en dat deze niet zonder meer tot correctie gebombardeerd mogen worden. Dit uitgangspunt brengt ook met zich mee dat keihard lijkende correcties in elk geval schriftelijk worden meegedeeld.
(Heel vaak echter blijken keihard lijkende correcties toch nog onjuist te zijn, bijvoorbeeld door een onjuiste tenaamstelling.) De goede trouw veronderstellend betekent echter vooral dat de houding ten opzichte van belastingplichtige één is van redelijke mensen ten opzicht van elkaar, waarbij het weliswaar niet onmogelijk is, dat er een fout gemaakt is, maar waarbij niet steeds de argwaan de boventoon voert. Dit wil niet zeggen dat de inspecteur niet kritisch zou moeten oordelen over de hem bekend zijnde feiten. Dat moet zeker zo zijn. Alleen, laten we oppassen dat het geen heksenjacht wordt. Het gros van de belastingplichtigen is wel te goeder trouw !

B. Directe hulpverlening.

Dienstbaar zijn en hulpverlening passen goed bij elkaar. Ik ben dan ook een groot voorstander van de uitgebreide hulp bij het invullen van aangiftebiljetten, zoals dit in de laatste jaren is gegroeid. Een actieve instelling op dit terrein siert de belastingdienst. Niet dat het nu zo is dat wij onszelf op de borst kunnen kloppen, omdat we het zo goed doen. Nee, dat wat we doen, daarop heeft onze cliëntéle, daarop hebben onze bazen dus,

gewoon recht.
De belastingplichtigen hebben er recht op
- goed, uitvoerig en vooral tijdig te worden voorgelicht
- een duidelijk antwoord te krijgen op vragen
- een standpunt van de inspecteur te vernemen indien ze de feiten vooraf goed weergeven
- die hulp te krijgen, die ze nodig hebben om het biljet goed in te vullen (dit met beperkingen)
- gewezen te worden op de mogelijkheden om bepaalde aftrekposten op te voeren.

C. Correctiebeleid.

Ik kan mij geen belastinginspecteur voorstellen (in de zin van aanslagregelend ambtenaar) die niet corrigeert. Toch kan het dienende element zeer goed tot uitdrukking komen in het correctiebeleid, al was het alleen al door de wijze waarop de correcties worden besproken of meegedeeld.
Ook anderszins is sprake van een dienend correctiebeleid. Dit speelt vooral bij de correcties die in het voordeel van de belastingplichtige zijn. Deze correcties zullen, als ze van enig belang zijn en hierbij moeten de grenzen zeer nauw getrokken worden, altijd aangebracht moeten worden. Als belastingdienst ben je verplicht de wet uit te voeren en die belasting te heffen die de wet van de burgers vraagt. Je heb dan niet het recht en dat recht mag je jezelf ook niet verlenen om duidelijk niet belaste gebeurtenissen toch te belasten, omdat de belastingplichtige het nu eenmaal aangegeven heeft. "Er steekt geen kwaad in een aangifte te volgen" hoor je dan in dit verband. Ik ben van mening dat er erg veel kwaad in steekt als je onder het mom van belastingheffing iets van mensen weghaalt, waarop je als belastingdienst geen enkel recht kunt doen gelden.

Als je bij positieve correcties afziet van het aanbrengen van kleine correcties, om de belastingplichtige niet nodeloos te irriteren (en om pure doelmatigheidsredenen) ben je dienstbaar bezig.
Dat verschaft je echter nog niet het recht ook af te zien van het aanbrengen van kleine negatieve correcties, want dan beschik je over iets, waarover je rechtens geen enkele zeggenschap hebt. Het moet allemaal natuurlijk niet al te klein worden. Zei de Prediker al niet: "Wees niet te zeer rechtvaardig en gedraag u niet al te wijs; waarom zoudt gij uzelf tot verbijstering brengen ?"

D. Uitstelbeleid.

De inspecteur kan uitstel verlenen voor het indienen van een aangiftebiljet. Hij kan dit ook voor het beantwoorden van vragenbrieven en dergelijke.
Ook bij zo'n beleid kan je als inspecteur dienend bezig zijn, als je de afweging tussen de eigen belangen van de dienst en de belangen van de belastingplichtige en/of belastingconsulent maakt.
Vooral bij het uitstelbeleid voor het indienen van aangiftebiljetten inkomstenbelasting is het belang van de dienst vaak niet erg groot. De werkvoorraad is ruim voldoende en

behoudens incidentele gevallen komt het niet op een dag of een week aan. Aan de andere kant wordt vooral door belastingconsulenten erg hard gewerkt om maar op tijd de aangiften in te kunnen dienen. Voor deze mensen is een dag meer of een week langer van zeer groot belang. Afweging van beider belang kan dan de keus bepalen op een later tijdstip om de aanmaningen te verzenden.
Dit temeer als ook het eigen inspectie-belang er mee gediend is. Als je op een latere datum de aanmaningen verzendt hoef je er duidelijk minder te verzenden.
Het is dan ook betreurenswaardig dat het ministerie van financiën in haar integratiedrang de week heeft voorgeschreven waarin de aanmaningen verzonden moeten worden. Integratie voor wat betreft de eerste datum waarop verzonden mag worden heeft mijn instemming. Voor de laatste datum waarop zou ik graag deze vrijheid weer gedifferentiëerd zien.

2. EEN VERVELENDE INSPECTEUR.

Iemand die meer geld van je wil hebben dan je zelf gedacht had schuldig te zijn of bereid bent te geven wordt al gauw vervelend gevonden.
Het noodlot van een belastingambtenaar is dat deze vaak de rol van meer-vrager krijgt toegespeeld. Hoe juist de correctie volgens de beginselen van de fiscale wetenschap ook moge zijn, je bent als belastingambtenaar toch maar diegene die meer vraagt. En als zodanig word je in de publieke opinie ook beoordeeld.
Dit wordt nog erger als sprake is van het al dan niet aannemelijk achten van bepaalde aftrekposten, waarvoor geen enkel bewijs valt te leveren. Dan blijkt ineens heel Nederland uit louter soepele inspecteurs te bestaan, behalve deze ene in Dokkum.
(Iedere belastingambtenaar die elders werkt kan hier rustig zijn eigen standplaats invullen, want het argument wordt landelijk gebruikt.)
Als belastinginspecteur (aanslagregelaar, maar ook als controlerend belastingambtenaar) word je regelmatig als "vervelend" ervaren. Dat is helemaal geen ramp als je zelf ook vervelend wilde zijn, maar het is vervelend als je dat nu juist niet van plan was en gewoon op een, naar jouw mening, volstrekt redelijke wijze bezig bent.
Het antwoord op de vraag of iets al dan niet aannemelijk is, is sterk afhankelijk van de wijze waarop de vraag wordt toegelicht (het erbij horende verhaal) en van degene die moet beoordelen of het aannemelijk is. Het voordeel van het vak van belastinginspecteur is ondermeer dat je een grote mate van vrijheid hebt in dit beoordelingsgebeuren. Naast de pure fiscale-theoretische problemen zijn juist deze praktische problemen over de aanvaardbaarheid en de aannemelijkheid van bepaalde verhalen het steeds weer verrassende in je werk. Voor de individuele belastingambtenaar mag dit leuk zijn, voor de belastingplichtige echter minder. Deze zal hierdoor steeds het risico lopen dat een eenmaal bij een aanslagregelaar verkregen aftrekpost toch weer op zijn aanvaardbaarheid wordt getoetst door een ander, die wellicht minder goedgelovig is. En dan valt het tegen en wiens schuld is dat? Juist ja, die vervelende inspecteur (voor de buitenwereld is iedereen inspecteur) en dat wordt hem gezegd ook. Want de maatschappij wordt wel steeds "mondiger". Naar het hof gaat men dan niet (wellicht omdat men zelf ook wel beseft dat de nu verkregen gereduceerde aftrekpost eerder te hoog dan te laag is) maar het gal over

de tegenvaller moet wel gespuid worden.
Nog bozer wordt men als de belastingdienst ontdekt dat er al jarenlang geen of te weinig rente is aangegeven.
De feiten zijn duidelijk, fiscaal is er geen enkel probleem, alleen de ambtenaar die de correctie aanbrengt of de navorderingsaanslagen oplegt, die zal het weten ook. "Jullie zoeken het bij de verkeerde mensen; jullie moeten de grote jongens pakken en niet de kleintjes; kunnen jullie je tijd niet beter besteden etc. etc.". De verwijten van de "mondige" belastingplichtige stapelen zich op op het hoofd van de zijns inziens en ook objectief volstrekt redelijke ambtenaar. Kijk, dan is het niet het leukste vak van de wereld.
Het is bepaald geen ramp, als je als vervelend ervaren wordt door diegene voor wie je juist vervelend wilde zijn. Ik doel hiermee op de groep fraudeurs en anti-fiscale constructeurs. Als die je als vervelend ervaren ben je als inspecteur op de goede weg.

3. EEN VERBAASDE INSPECTEUR.

Als inspecteur zie je meer, hoor je meer en praat je meer over de financiële, maar ook over veel andere zaken van belastingplichtigen dan menigeen voor mogelijk houdt. Daar staat tegenover dat je als inspecteur ook veel meer niet hoort, ziet en weet, omdat men dat o zo graag juist voor de inspecteur verzwijgt. Het evenwicht is er in elk geval dus wel.
Wat mij in deze jaren sterk is opgevallen is dat mensen waarvan eenmaal het financiële wel en wee bekend is geworden, ook veel andere, hen persoonlijk rakende zaken bekend maken. Het is net of het grootste taboe, het inkomen en het vermogen, is weggenomen. Nu dat bekend is, kan ook al het andere wel verteld worden, want de inspecteur weet alles toch al.
Zo hoor je problemen aan in huwelijken, bij de opvoeding van kinderen, ziektegeschiedenissen, ruzies in de familie en wat al niet. Als je geïnteresseerd bent in mensen is belastinginspecteur zijn een leuk vak.
Als je je wilt verbazen over kleinzieligheden, is het ook een uitgelezen vak. Als je soms constateert tot welke verzinsels, onwaarheden en leugens mensen zich verlagen om een paar tientjes aan belasting te kunnen besparen dan begin je je respect voor de mensheid haast te verliezen.
Door je geheimhoudingsplicht kan je dit verlies aan respect niet persoonlijk maken, maar het beïnvloedt wel je geloof in dat deel van de Heidelbergse Cathechismus dat vermeldt, dat de mens geneigd is tot alle kwaad.
Ach, verbazing. Je kunt je verbazen over de man die een fiscale almanak had gekocht, zijn verstand op nul en zijn aftrekmechnisme op oneindig had gezet, en die het presteerde om voor elke mogelijke aftrekpost die maar in de fiscale almanak vermeld stond en die voor hem in het geheel niet van toepassing was, een hem passend bedrag te vinden. Zijn aangegeven inkomen was zodoende enkele tonnen negatief.
Je kunt je verbazen over een oude vrijgezel die kind noch kraai op de wereld had, zeer vermogend was en nu voor het eerst van zijn leven geconfronteerd werd met het feit dat zijn boerenbedrijf geen winst had opgeleverd, maar een verlies van ongeveer f. 2.000,--.
Deze man kwam ten einde raad bij de inspecteur. De vraag die hem kwelde en waarvan hij al enkele nachten niet had kunnen slapen was of het nog wel verantwoord was, dat hij

roomboter at.
(En blijf dan maar eens serieus!)

Je kunt je verbazen over iemand die je opbelt en je meedeelt, dat zijn grootste genoegen daarin bestaat mij heel langzaam met een stompe zaag de nek door te zagen.
Wij hadden elkaar nog nooit ontmoet dus ik begreep zo gauw niet waarom mijn nek hem dit grote genoegen zou moeten verschaffen. Ik bleek echter zijn aanslag niet goed geregeld te hebben.
We hebben het later maar eens uitgepraat. Toen viel de man best mee, maar verbazingwekkend vond ik het wel.

Als inspecteur ben je ook ambtenaar. Dat betekent dat verbazing bepaald niet uitgesloten is.
Als inspecteur heb je de uiteindelijke verantwoordelijkheid van het al dan niet belasten van iets. Als je als inspecteur een bate van één miljoen niet belast verkaart, is daarmee die bate voorgoed onbelast geworden. Die verantwoordelijkheid kan je blijkbaar aan.
Maar het uitgeven van echt geld is heel wat anders. Daarvoor is een scala van voorschriften in het leven geroepen, waarbij exact bepaald is welke uitgaven de inspecteur wel en welke uitgaven hij niet zelfstandig mag verrichten. Op dat punt kan je blijkbaar maar heel weinig verantwoordelijkheid aan. En als je je dan bij het uitgavenbeleid niet aan de tekst van deze voorschriften houdt, dan krijg je het vriendelijke doch dringende verzoek (in drievoud) in het vervolg niet weer te zondigen danwel de betreffende uitgaaf uit eigen portemonnaie te bekostigen.

Je verbaast je over de ondoelmatigheid die blijkbaar onlosmakelijk verbonden is aan het rijkspotjessysteem. Een klein voorbeeld ter verduidelijking: Er is geen geld voor een noodzakelijke aanpassing van een gebouw. Voor een absoluut niet gewenste en objectief niet nodige voorziening is echter een potje aanwezig en dat moet leeg. Een voor de hand liggende ruiling is onmogelijk, dus het niet nodige gebeurt wel, terwijl voor het nodige geen geld is.
(En leg dat dan maar eens aan anderen uit!)

Je verbaast je over het bestaan van een rijkshoofdinspecteur voor het verkeer of zo. Iemand die precies moet weten hoeveel kilometers ambtenaren jaarlijks met hun privé-auto rijden en die daarvoor machtigingen verstrekt. Het nut daarvan ontgaat je volkomen en tot nu toe heeft niemand je dat duidelijk kunnen maken.

Je verbaast je over de reacties van het publiek, dat af en toe nog schijnt te denken dat de belastingdienst alles weet.

Je verbaast je tenslotte over je eigen schizofrene houding. Hoe kan je dit werk doen als je weet dat er ontzettend veel "zwart" gebeurt waar je als belastingdienst geen enkele grip op hebt, terwijl je juist hetgene wat je nog kunt controleren extra hard opspoort? Je moet wel een grenzeloze optimist en enigszins naïef zijn om nog te geloven in een rechtvaardige belastingdruk, waarbij ieder naar draagkracht bijdraagt in de collectieve middelen. Je weet uit eigen privé-ervaring dat er zeer veel gebeurt wat bij de fiscus absoluut onbekend is. Toch doe je je werk met plezier en met de illussie dat je bijdraagt aan de opbouw van een rechtvaardige samenleving.
Toch span je je keer op keer weer in om samen met je medewerkers het takenpakket zo

goed mogelijk uit te voeren, tracht je hen te stimuleren en te motiveren. Tracht je ook te relativeren, want een belastinginspecteur is ook maar een mens.

Mr. D. Voorintholt (1947)
legde in 1969 het doctoraal examen fiscaal recht af aan de Rijksuniversiteit van Leiden. Momenteel is hij hoofd van de inspectie der directe belastingen te Dokkum.

Waarom wordt iemand belastinginspecteur?

Mr. D.B. van der Werff

Niet uit roeping. Vaststaat dat bij deze beroepskeuze het toeval voor vrijwel ieder een allesbepalende rol speelt. Zo ook bij mij. Na het gymnasium wilde ik rechten studeren zonder vastomlijnd idee welke functie daarna zou worden gekozen. Rechter worden leek aantrekkelijk, maar het solitaire karakter van deze functie schrikte mij vooralsnog af. Advocaat was op kortere termijn zeker zo acceptabel en anders kon bedrijfsjurist of bestuursambtenaar ook nog altijd. Een folder wees op de mogelijkheid te studeren met een uitkering, fiscaal recht dan wel te verstaan, en de uitkering was in feite een premie voor diegenen die zich verbonden 8 jaar bij het Ministerie van Financiën te dienen -als belastinginspecteur. Een familielid vervulde zo'n functie en leek daarin niet ontevreden. Andere familieleden vonden de zekerheid van een vak met toekomst belangrijk, hoewel werkloosheid op dat moment nog nauwelijks een rol speelde. En ik zou toch rechten studeren. Waarom ook niet met als hoofdvak fiscaal recht? En belastinginspecteur? Dat kon ik nog altijd na de studie bezien, als ik de premie apart legde om mij zo nodig te zijner tijd los te kopen.

Dat laatste is niet nodig geweest. Inmiddels heb ik negen jaar dienst bij Financiën achter de rug, waarvan de eerste 2½ jaar in een andere functie dan in een dergelijke loopbaan gebruikelijk is: ik hield mij bezig met de motorrijtuigenbelasting (voornamelijk het voeren van beroepsprocedures voor het gerechtshof in Arnhem) en was later beleidsmedewerker op het departement bij de Directie Verbruiksbelastingen.
Beide functies had ik niet zelf gekozen. In die tijd werd je ervoor aangewezen, ook als je daar niets voor voelde. Zelfs tegen een "gentlemens agreement" met een directeur in. Achteraf heb ik er overigens geen spijt van gehad dat ik een wat ongewone start heb gemaakt.
Vervolgens ben ik echt belastinginspecteur geworden, de langste periode op een middelgrote inspectie der directe belastingen. Wegens het vrijwel ontbreken van ervaren inspecteurs werd ik daar meteen teamleider. Achteraf bezien wellicht te snel; niet omdat ik er nog niet rijp genoeg voor zou zijn, maar omdat zo de opbouw van een loopbaan bij de belastingdienst onevenwichtig verloopt: het gaat aanvankelijk zeer snel, terwijl daarna jarenlang nauwelijks nieuwe uitdagingen te vinden zijn, althans niet bij de belastingdienst . . .

2. Waarom blijft iemand belastinginspecteur?

Niet omdat het zo goed betaald. Het verschil tussen wat ervaren fiscalisten bij de overheid of elders verdienen (maar ook met m.i. vergelijkbare functionarissen bij de overheid als rechters en officieren van justitie) is naar mijn mening te groot. Het is hier niet de plaats op dit punt verder in te gaan, maar het is belangrijk genoeg het aan te stippen. Ik laat het hier bij de constatering dat de dienstleiding met betrekking tot het tegengaan van het grote verloop van ervaren inspecteurs weinig alert overkomt en

loyaliteit te zeer op de proef stelt. Het is weliswaar een menselijke eigenschap eerst in te grijpen als het te laat is, maar of dat ook voor een efficiënt overheidsoptreden op langere termijn goed is, waag ik te betwijfelen.

Een paar maal heb ik desgevraagd serieus overwogen of een andere loopbaan bij een andere werkgever ook voor mij niet betere perspectieven zo bieden. Bij elke exodusgolf waarbij goede collega's vertrekken naar elders ga je weer aan jezelf twijfelen en ik heb er geen behoefte aan één der laatste der Mohicanen te worden.
Na lang wikken en wegen ben ik tot de conclusie gekomen dat de keuze voor een andere loopbaan bij mij toch te zeer zou worden bepaald door het inkomen, en ik acht dat -tot op heden- geen voldoende motief. Wellicht is de functie van belastingadviseur meer bevredigend omdat je nauwer contact met de cliënten hebt en goede dienstverlening op prijs wordt gesteld. Als belastinginspecteur is dat niet je eerste prioriteit.
Verder is een belastingadviseur in beginsel creatiever, althans actiever bezig met soortgelijk werk, maar hij loopt veelal achter zichzelf aan; de inspecteur loopt daarentegen vaak achter de feiten aan, is verplicht meer afwachtend te zijn en kan zijn creativiteit eerst kwijt in de vraag hoe de echte feiten zijn te achterhalen en welke oplossing daarna de beste kansen biedt in het proces van belastingheffing.
Een middelgrote inspectie, waar aan het hoofd van dienst vier vaste inspecteurs zijn toegevoegd, is overigens niet te vergelijken met grote belastingadviesbureaus waar een niet te verwaarlozen actie om collega's voorbij te streven noodzakelijk is voor de beperkte en dus begeerde vennotenplaatsen. Van enige naijver door het elkaar aftroeven in hogere produktie of fiscale slimmigheden is bij een inspectie geen sprake. Veeleer vult de één de ander aan. Bij de fiscus kun je, tenzij je wilt schitteren, jezelf blijven, zonder opgeklopt bezig te zijn in concurrentieslag met anderen, wellicht achter jezelf aandravend.
Eén van de grootste voordelen van de functie van inspecteur vind ik de (haast nergens in ambtelijke kring bestaande) zelfstandige beslissingsbevoegdheid. Ik kom daar later nog op terug.
Daarnaast zal ik het niet ontkennen: nadeel van de functie is dat zij door ambtenaren wordt vervuld in een grote, hiërarchische, bureaucratische en dus logge dienst, al zit er tegenwoordig beweging in. Maar de ambtenaar reageert van nature vrij passief op nieuwe ontwikkelingen, niet in de laatste plaats door de structuur waarin hij werkt. Ik heb daarom nog geen vast geloof in de spoedige komst van een nieuw tijdperk waarin "zelfbeheer" realiteit wordt, maar verbeteren zal het allicht en dat moet ook! Het is een nastrevenswaardige uitdaging te zorgen dat de belastingdienst een alert en efficiënt optredend apparaat wordt waarvan men met enige trots deel kan uitmaken.

In het navolgende zal ik kort ingaan op enkele facetten van de diverse spanningsvelden, waarin een inspecteur functioneert. Met nadruk merk ik op dat ik mijn notities maak vanuit mijn ervaring als IB-inspecteur die (nog) niet het gevoel heeft voor een verloren zaak te vechten. Ik geef toe: het fiscale klimaat is door een aantal omstandigheden grondig verziekt: een omvangrijk en praktisch onuitroeibaar zwart geld-circuit, sterke progressie en hoge marginale tarieven (en toch is heffing naar draagkracht in de IB doorgaans een volstrekt loze kreet), constructies als confectie-artikelen waardoor het oogmerk van de wetgever steeds wordt gefrustreerd. Dit alles leidt weer tot nieuwe,

gecompliceerde wettelijke bepalingen met vele overkill-effecten, wat het belastingklimaat ook niet bepaald verbetert.
Kortom: er is sprake van een grote spanning tussen de fiscale wetgeving en hetgeen een deel van de bevolking als juist aanvaard.
Het gelijkt op de vicieuze cirkel die niet doorbroken lijkt te kunnen worden.
En toch lijkt het geen onbegonnen klus waar je voor staat. In de praktijk van alledag overheerst het gevoel dat we toch nog enige greep hebben (of weer beginnen te krijgen) op de materie, dat er nog vele goedwillende belastingplichtigen zijn die hun verplichtingen correct nakomen, dat constructies veelal kunnen worden bestreden en toch een -in tijdsbeslag weliswaar niet onbetekenend- randverschijnsel vormen, en dat daarbij dankzij het verleggen van prioriteiten (met name van aanslagregeling naar controle) steeds meer fraude-gevallen wèl naar boven komen en hard kunnen worden bestreden. De pakkans voor frauderende ondernemers groeit (voor frauderende particulieren die niet hun toevlucht nemen tot constructies geldt eerder het tegendeel), en het zijn niet meer alleen de fiscale schlemielen die tegen de lamp lopen.
Anders dan in de Vpb is het naar mijn ervaring bij de IB verder mogelijk je grotendeels bezig te houden met het werk waarvoor je bent opgeleid, zonder te zeer te worden afgeleid door randwerkzaamheden en de onvermijdelijke produktiedwang, die oppervlakkiger werk en daardoor afstomping met zich brengt.

3. De belastinginspecteur privé

Het beroep belastinginspecteur staat niet erg hoog aangeschreven. Daarover is vrijwel iedereen het eens. Voor zover de buitenstaander al enige associatie heeft bij het horen noemen van de functie, wordt het een weliswaar nuttige, doch ondankbare taak geacht. En voor mensen die weinig of niets met de fiscus te maken hebben gehad, is iedere belastingfunctionaris, van controleur hondenbelasting, deurwaarder tot de loket-ambtenaar, een inspecteur. Zelfs bewindslieden maken zich meer dan eens aan dergelijke simplificaties schuldig: in een interview werd enige tijd terug aangekondigd dat er weer enige honderden inspecteurs zouden worden ingezet voor boekenonderzoek bij ondernemers.
Zeker in het begin van mijn loopbaan leek het veiliger vragen naar mijn beroep dan ook maar niet exact te beantwoorden: "rijksambtenaar" of "jurist bij Financiën". Dat slijt enigszins met de jaren. Na een verhuizing van buiten naar binnen "mijn" ambtsgebied duurde het niet lang voordat door nieuwe kennissen de vraag werd gesteld waarmee ik mijn brood verdiende. Op het rechtstreekse antwoord volgde dan meestal een veelzeggend of bedremmeld stilzwijgen. Men vraagt zich af of in voorgaande gesprekken niet te veel is gezegd waar een belastinginspecteur niets mee te maken heeft. Andere reacties zijn eveneens voorspelbaar. Eindelijk eens iemand die verstand heeft van fiscale problemen die al lang hadden moeten worden opgelost. Ook een als onrechtvaardig gevoelde behandeling door de fiscus wordt meermalen ter sprake gebracht, alsof ik dat kan helpen.
In het algemeen probeer ik deze onderwerpen wat af te houden, tenzij men onder de categorie "behoeftige familieleden" valt. Anders is het eind van een onbezoldigde

nevenfunctie als ombudsman en belastingadviseur nog niet in zicht.
Nadat de aanvankelijke reserve voor die "FIOD-man" -dat is vaak een eerste reactie- wat is weggeëbt, ontstaat een redelijk normaal relatiepatroon, als blijkt dat je in elk geval niet een bedreigende fiscale rechercheur blijkt te zijn.
Zonder elitair te willen zijn: er ligt nog ruimschoots terrein braak voor enige imago-verbetering van de inspecteur en zijn werkzaamheden.

4. De beleidsruimte van de inspecteur

De inspecteur heeft de taak zorg te dragen voor een redelijke en rechtvaardige belastingheffing binnen de marges van wet, jurisprudentie en resoluties enerzijds en de beginselen van behoorlijk bestuur anderzijds. Deze vormen als het ware de begrenzing van zijn beleidsruimte. De grote discretionaire bevoegdheden, zowel die bij wet zijn toegekend (zoals kwijtschelding van boeten), als die bij weging en interpretatie van feiten, vormen voor mij de aantrekkelijkste kanten van de functie.
Nadelen zijn er ook aan verbonden. In vergelijkbare gevallen komen verschillende inspecteurs meer dan eens tot verschillende oplossingen, hetgeen theoretisch onjuist is en in strijd met rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Daarmee pleit ik er niet voor dat de soepelste beslissing van de gemakkelijkste inspecteur (nog afgezien van situaties waar om wat voor reden dan ook fiscale heffingsmomenten niet zijn onderkend) maatgevend zou moeten zijn voor andere gevallen, waar de aanslagregelaar meer tijd uittrekt voor een weloverwogen beslissing. Door de sterk toegenomen uitwisseling van gegevens via het Info-centrum bij de FIOD is dit probleem in de praktijk iets kleiner geworden. Opgelost wordt het nooit.

Vroeger is meer dan eens opgemerkt dat de fiscus bij zijn vrijheid van handelen te zeer rekening zou houden met de ongelijkheid van partijen in die zin dat in de uitvoeringspraktijk een te grote mildheid zou ontstaan ten opzicht van hetgeen de wetgever voor ogen heeft gehad. Afgezien van het feit dat de wetgever veel niet heeft (kunnen) voorzien, acht ik het gevaar van een te grote mildheid overdreven. Desondanks is er een spanningsveld tussen de massaliteit van de aanslagregeling en de moeilijke kenbaarheid van de materiële belastingschuld in een concreet geval. Als in elk produktiebedrijf moeten ook bij een inspectie niet te veel zaken de produktie ophouden; bij een repeterende heffing als de IB is het daarom verantwoord zo nodig flexibel op te treden. Twijfelgevallen worden naar mijn ervaring alleen bij grotere belangen en bij principiële kanten tot voor de rechter doorgezet en verder vaak bij compromis afgedaan. Het adagium "in dubio contra fiscum" is overigens zeker niet algemeen aanvaard in de uitvoeringspraktijk.

5. De taakopvatting van een inspecteur

Ik zie het niet uitsluitend als taak van de belastingdienst een zo groot mogelijke opbrengst te verkrijgen, maar meer -het klinkt wat verheven- "recht te doen" in het licht van hetgeen de wetgever heeft beoogd. Dat betekent in beginsel zo onpartijdig mogelijk oordelen over belastinggeschillen. Zo zou het tenminste moeten zijn, maar de praktijk is

inmiddels ietwat anders. Mede door de pogingen van een aantal belastingplichtigen hun belastingdruk te verlagen en daardoor hun toevlucht te nemen tot allerlei constructies, maar ook door simpele vergissingen of probeersels, al dan niet opzettelijk in het nadeel van de fiscus gemaakt, is de kans aanwezig dat je gaandeweg van onpartijdige functionaris tegenpartij wordt.
Dit spaningsveld is het duidelijkst merkbaar bij geschillen die bij de belastingrechter belanden. Komt een zaak daar eenmaal, dan wil de fiscus winnen omdat hij van mening is dat de wet juist is toegepast.
Daar speel je tegen wil en dank het meest de rol van tegenpartij. Hoe verder je van het concrete geschil tussen belastingplichtige en controlerend of aanslagregelend ambtenaar afzit, des te objectiever kun je nog zijn. Dan valt op hoe vaak de aanslagregelaar nog steeds het "knijp-piep-systeem" toepast. Met name ook bij het bewaken van de kwaliteit van uitspraken op bezwaarschriften is dit verder merkbaar. Door een complex van oorzaken is de bezwaarschriftprocedure te zeer tot sluitstuk van het heffingsproces verworden. Grote weerstand tegen de overheid in het algemeen en tegen de hoge belastingdruk in het bijzonder, het toegenomen geldelijk belang van een geschil, steeds meer bezwaarschriften (ook in het kader van "nee heb je, ja kun je krijgen"), die daardoor slordiger worden afgedaan zonder grondig onderzoek naar de relevante feiten omdat slechts een geregelde post telt en niet het aantal afgedane bezwaarschriften, liefst ook zonder contact met de bezwaarde op te nemen omdat dat veel tijd kost en een sanctie toch ontbreekt, al deze oorzaken versterken ook hier de vicieuze cirkel waarin een uitspraak van de fiscus in een geschil niet altijd meer van voldoende gewicht is.
Het is naar mijn mening irrelevant met welke organisatorische maatregel deze vicieuze cirkel wordt doorbroken -via gespecialiseerde bezwaarschriftenteams of door de aanslagregelaar zelf- mits de meer objectieve blik van een teamleider die poogt zorg te dragen voor duidelijke en kwalitatief goede uitspraken die bovendien niet te lang uitblijven, er borg voor staat dat men het gevoel krijgt in elk geval recht te zijn gedaan. Mogelijk kan in dit verband de teamleider als een soort "inspecteur-commissaris", die betrokkenen die hun zin niet krijgen zonodig alsnog oproept, goede diensten bewijzen.
Ik acht het nog steeds juist belastingplichtigen in beginsel positief tegemoet te treden, redelijk, kritisch, zo nodig vasthoudend, maar niet scherpslijpend. Het kost wel meer moeite daar ook de meeste teamleden van te overtuigen. Juist omdat zij doorlopend worden geconfronteerd met gevallen waar correcties op het aangegeven inkomen noodzakelijk zijn, is het gevaar bepaald niet denkbeeldig dat hun mensbeeld in hun werk wordt vertroebeld en dat zij zich harder opstellen dan nodig is.
Belastingambtenaren zijn in het algemeen al wat wantrouwig van aard ("is dat wel zo?, kunt u dat aantonen?, wat zit daar achter?") en dat een belastingplichtige het gelijk aan zijn zijde *kan* kan hebben is niet altijd hun uitgangspunt.
Voor een teamleider is dat ook anders door de aard van zijn werk, hij regelt minder posten en ziet verder af van het immer weer touwtrekken om de juiste gegevens naar boven te krijgen en zal als het goed is elke poging aanwenden de nodige zeeffunctie van de bezwaarprocedure te versterken.
Ik blijf het als mijn taak zien om een correcte houding tegenover de belastingplichtigen te benadrukken, ook al hebben deze nog zo ongelijk of zijn zij nog zo scherpslijperig. Het is stellig niet onze taak mensen meer anti-fiscaal te maken dan zij van nature al zijn.

6. De inspecteur en het departement

Tot slot wil ik nog even ingaan op de relatie tusen een eenvoudige plaatselijke inspecteur en het departement.
Eén van de redenen dat ik na een jaar de dienst heb gekozen boven het departement is dat ik liever als "generalist" dan als specialist op een klein gebied werkzaam was. Daarnaast geven de rechtstreekse contacten met het publiek mij meer bevrediging. Bovendien is duidelijk dat beslissingen op het departement in het algemeen moeizamer worden genomen met alle frustrerende gevolgen van dien voor de eerste redigerend ambtenaar. Door het verschil in aard van het werk zal de dienst, die eerder baat heeft bij praktische oplossingen dan bij hoog-theoretische beschouwingen, wat verontwaardigd wijzen op het dirigistische departement -alle differentiatie ten spijt-, op trage beslissingen en op onduidelijke en ingewikkelde aanschrijvingen, terwijl het departement zich verschuilt achter de precedentwerking die het zo moeilijk maakt snel te beslissen en achter de politiek die voor velen zo'n duistere factor is.

Echte eerbied voor de fiscale wetgever zal vrijwel geen fiscalist die in de praktijk werkzaam is, hebben. Zowel in als buiten de dienst bestaat er niet veel waardering voor de legislatieve produkten waar het uitvoeringsaspect nog steeds weinig aandacht krijgt, en dat is uiteraard geen goede zaak.
Een groot bezwaar is voorts dat van enige evaluatie van de wetgevende produkten achteraf vrijwel niets is te merken.
Politici letten zelden op de gevolgen van wat zij voorstellen; dat zal het departement dus moeten doen. Alle menskracht lijkt daar evenwel nodig om de bestaande wetgeving uitvoerbaar te houden c.q. nieuwe wetgeving voor te bereiden. Een politieke bewindsman is immers pas gelukkig als hij in zijn ambtsperiode die nieuwe wetgeving op zijn naam krijgt.
Het voeren van een wetgevend programma op langere termijn is m.i. langzaam aan meer dan noodzakelijk -waarom ook geen vijf-jaren-plan?- en daarvoor zouden mensen uit ambtelijke en wetenschappelijke kring moeten worden vrijgemaakt. Het lijkt mij de enige manier om prioriteiten overzichtelijk vast te stellen en voortgang van wetgeving te stimuleren.
Het moet niet zo zijn dat een wetgevend fiscaal beleid slechts wordt bepaald door maatschappelijke en economische ontwikkelingen, door wijzigingen in politieke inzichten en verhoudingen en door budgettaire neutraliteit. Gebeurt dat wel, dan worden bestaande regelingen steeds ingewikkelder gemaakt, de lappendeken van de wet IB wordt wel kleuriger maar onuitvoerbaar, terwijl iedereen tegen beter weten in blijft roepen dat de wet juist zou moeten worden vereenvoudigd.
Naar mijn mening is de politiek geen duistere factor. Politiek en een begrijpelijke, rechtvaardige, realiseerbare en sociaal en economisch aanvaardbare heffing hebben alles met elkaar te maken!

Mr. D.B. van der Werff (1951)
legde in 1975 het doctoraal examen fiscaal recht af aan de Rijksuniversiteit van Leiden. Vanaf 1975 is hij werkzaam als inspecteur van 's rijksbelastingen.

ANDEREN OVER DE INSPECTEUR

De inspecteur en de belastingwetenschap

Prof. mr. H.J. Hofstra

1. De belastingheffing is een zo belangrijk element in onze samenleving, dat zij een wetenschappelijke grondslag niet kan missen. Elke concrete maatschappijvorm heeft een daarop afgestemde belastingheffing nodig. De primaire taak van de belastingwetenschap bestaat daarom hierin dat zij, na een zorgvuldige analyse van de desbetreffende maatschappelijke struktuur en haar doeleinden, onderzoekt welk systeem van belastingheffing daarin logischerwijze past. De uitwerking van de aldus gevonden conclusies vindt plaats in het belastingrecht, dat daartoe mede de voor de toepassing noodzakelijke grondbegrippen moet ontwikkelen. De uitvoering is opgedragen aan de belastingdienst, waarin de inspecteur als aanslagregelaar in ruime zin -ik zie voorshands af van de verschillen tussen de heffing van de direkte belastingen enerzijds en die van de invoerrechten en accijnzen anderzijds- een centrale plaats inneemt.

Tussen deze drie aspekten van de belastingproblematiek moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt. De vraag *welke* belastingstruktuur een bepaalde samenlevingsvorm nodig heeft vormt een maatschappelijk probleem, bij de oplossing waarvan de samenwerking met een aantal andere maatschappijwetenschappen onmisbaar is. Met name spelen daarbij een rol rechtsfilosofische en staatkundige overwegingen omtrent karakter en doel van de overheid en van de belastingheffing zelf, de samenhang van de belastingheffing met het algemeen overheidsbeleid, en haar economische, sociale en sociologische gevolgen. *De* juridische vormgeving is een zaak voor de wetgever. Indien de belastingwetenschap tot duidelijke en algemeen aanvaarde conclusies is gekomen zal de wetgever zich daaraan niet volledig kunnen onttrekken. In feite blijkt het belastingbeleid echter vooral afhankelijk te zijn van de financiële behoeften van de overheid, die herhaaldelijk tot weinig principiële noodsprongen dwingen, en van de invloed van machtige pressiegroepen, die hun eigenbelang weten te dienen door ingewikkelde en het stelsel verstorende bijzondere regelingen aanvaard te krijgen.
Zowel hier te lande als elders vertoont het geldende belastingrecht dientengevolge ernstige gebreken. De klachten daarover zijn in de internationale literatuur niet van de lucht. De *uitvoerder* van de wet tenslotte -met name de inspecteur- is, naast uiteraard de belastingbetaler zelf, van deze gebreken het eerste slachtoffer. Hij moet de wet, zoals zij door de wetgever werd vastgesteld, overeenkomstig haar doel en strekking toepassen. Net zo min als de rechter (vgl. artikel 11 AB) mag hij de "innerlijke waarde of billijkheid" van de wet beoordelen. Ook het gebrek aan uitvoerbaarheid van de wet, waarvoor de wetgever nauwelijks belangstelling pleegt te hebben (denk aan de onzalige regeling van de "tweeverdieners"), mag hem van die -duidelijk begrensde- taak niet afhouden. Hij is de

jurist, die gegeven rechtsregels op juridisch verantwoorde wijze moet verwerkelijken. Ondanks het verschil in doel en karakter van deze drie aspekten van de belastingproblematiek vertonen zij echter een nauwe samenhang.
Het wezenlijke probleem ligt in de opbouw van een belastingheffing, die zowel aan de eisen van de rechtvaardigheid als aan die van de doelmatigheid voldoet, en die door de belastingbetaler als zodanig kan worden aanvaard. Het ontbreken van deze aanvaarding versterkt de van oudsher bestaande belastingweerstand in de vorm van belastingfraude en belastingvermijding. Wetteksten die het begripsvermogen van de belastingplichtige te boven gaan en vereiste formulieren die hij niet in staat is in te vullen, ondermijnen zijn bereidheid tot de voor de uitvoering van de belastingwet noodzakelijke medewerking. Te ingewikkelde wetteksten belemmeren trouwens ook de uitvoeringsmogelijkheden aan de kant van de belastingdienst: een onderwerp waarvoor ik naar de beschouwing van *Stevens* verwijs. Dit alles tezamen wijst er op dat aan de doelmatigheid van de belastingheffing grote betekenis toekomt, en dat de kloof tussen hetgeen in een gegeven situatie geacht kan worden in abstracto wenselijk te zijn en hetgeen daarvan in feite voor verwezenlijking vatbaar is, aldaar herhaaldelijk groter is dan elders in het recht.
Een bevredigende belastingheffing is niet mogelijk zonder aan de ervaringen van de uitvoeringsorganen met betrekking tot de wetstoepassing een zwaarwegende plaats in de overwegingen toe te kennen.

2. Het thema van dit Gedenkboek is de positie van de leden van de jubilerende Vereniging als inspecteur: hoe zien zij zich zelf, en hoe worden zij door anderen als zodanig beoordeeld. De aan mij gestelde vraag luidde hoe ik daarover van het gezichtspunt uit van (een beoefenaar van) de belastingwetenschap in ruime zin denk.
De beantwoording van die aldus gestelde vraag is niet zo eenvoudig. "De" inspecteur bestaat nl. niet. Hij kan aanslagregelaar zijn die persoonlijk contact met de belastingplichtige heeft, maar ook zijn werk anoniem aan het Ministerie van Financiën verrichten. Hij kan het, eveneens voor het publiek minder zichtbare, teamhoofd zijn, dan wel de "manager" van een groot dienst onderdeel of de technische inspecteur op het gebied van controle of administratieve verwerking (computercentrum). Zelfs indien de beschouwing tot de inspecteur als aanslagregelaar wordt beperkt, bestaan verschillen in kennis, tact en optreden.

Ook de belastingwetenschap vertoont een verbrokkeld beeld. De Anglo-saksische richting ziet haar vooral als een economisch vraagstuk, waardoor andere gezichtspunten niet altijd voldoende aandacht krijgen. De Duitse traditie daarentegen is, evenals de (Nederlandse) belastingpraktijk, sterker juridisch georiënteerd. Weliswaar trachtte *Ad. Wagner* reeds in zijn grote werk van de tachtiger jaren van de vorige eeuw zijn opvattingen mede op rechtsfilosofische, staatkundige, sociologische en verdelingsmotieven te doen steunen. Zijn talrijke tegenstanders plachten ze echter te diskwalificeren door ze als - onwetenschappelijke- "politiek" te beschouwen, en tot dusver bestaat zelfs over de uitgangspunten geen volledige overeenstemming.
Tenslotte is er de subjectieve instelling van de beoordelaar.
Hij is altijd zelf ook belastingplichtige, en soms, al dan niet bijkomstig, tevens

praktijkmens. Het is daarom dikwijls moeilijk deze in uiteenlopende kwaliteiten opgedane ervaringen voldoende uit elkaar te houden.

3. Het lijkt mij nuttig aan mijn beoordeling van de inspecteur van het gezichtspunt van de wetenschap uit enkele historische opmerkingen te doen voorafgaan. Misschien overlappen zij andere beschouwingen in deze bundel, maar ik meen ze voor mijn betoog niet te kunnen missen.

Toen ik, in de eerste helft van de twintiger jaren, mijn belastingstudie begon, was van een Nederlandse belastingwetenschap nauwelijks sprake, en wat er al was bleef voor de in opleiding zijnde surnumerairs in hoofdzaak een gesloten boek. Wel was, in bescheiden oplage, in 1887 het "Leerboek der financiën" van *P.W.A. Cort van der Linden* verschenen. Ook had *N.G. Pierson* de belastingen in zijn voor economen geschreven "Leerboek der Staathuishoudkunde" uitvoering behandeld. Geen van beide boeken was echter studiestof bij de inspecteursopleiding aan de toenmalige "Vakcursus", evenmin als *A.J. Cohen Stuart's* belangrijke proefschrift van 1889 over de progressieve inkomstenbelasting.

Het was de periode waarin het belastingrecht was gewikkeld in een zware strijd om als volwaardig recht te worden erkend, tegenover de algemene rechtswetenschap die zich ver boven het voor haar vreemde belastingrecht en zijn beoefenaren verheven placht te achten. De opleiding was uitsluitend gericht op een juridisch verantwoorde kennis en vakkundige toepassing van het toenmalige geldende positieve belastingrecht, ten behoeve van de ambtsuitoefening in de praktijk.

Een ruimere belangstelling voor de belastingproblematiek in volle omvang werd gewekt door de oprichting van de Vereniging voor Belastingwetenschap in 1925, waartoe vogels van verschillende pluimage toetraden. Met name de belangrijke pre-adviezen van *A. van Gijn* en *N.J. Polak* over de "Algemene beginselen voor de belastingheffing" van 1939 gaven een krachtige steun aan de noodzakelijke blikverruiming. Intussen was reeds een brede literatuurstroom van de zijde van inspecteurs en oud-inspecteurs tot ontwikkeling gekomen. Ik noem met respekt de namen van *J. van der Poel, B. Schendstok* en *M.J.H. Smeets* (algemeen), zomede van *P.J.A. Adriani, M.J. Prinsen* en *H. Schuttevâer* (juridisch); later ook *W.H. van den Berge* (Beginselen 1949).

Bovendien had de buiten het inspecteurscorps staande J.H.R. Sinninghe Damsté enkele belangrijke juridische commentaren doen verschijnen. Ondanks de oprichting in 1939 van de Rijksbelastingacademie, die onder de enthousiaste leiding van *Van der Poel* stond, bleef echter het belastingrecht nog gedurende lange jaren een tamelijk geïsoleerd deel van het rechtsbestel, en de wetenschappelijke waardering van het inspecteursambt gering.

Ik sla deze periode echter verder over. Sinds een twintigtal jaren bestaat nl. een fiscale studierichting binnen de juridische en economische faculteiten van een aantal instellingen van wetenschappelijk onderwijs, waardoor de gehele situatie wezenlijk is veranderd. Zij heeft aan de belastingwetenschap haar plaats in het stelsel van wetenschappen verzekerd, en aan de afgestudeerde fiscaaljurist en fiscaaleconoom de wetenschappelijke erkenning verleend waarop hij aanspraak mag maken. Een nadeel is wel dat de vroegere sterke binding met de belastingdienst aanzienlijk is verzwakt. Een voorafgaand ambtelijk

dienstverband kan aan de belastingadviseur weliswaar een beter inzicht verschaffen in de moeilijkheden waarvoor de inspecteur zich herhaaldelijk ziet gesteld, maar het profiteren van een bezoldigde training met, als uiterste, de vooropgezette bedoeling daarvan zo spoedig mogelijk op andere wijze gebruik te gaan maken, is een weinig fraaie zaak, die noch aan de standing van de inspecteur noch aan die van de belastingadviseur ten goede komt.

4. De inspecteurs die de oudere opleiding hebben gevolgd zijn veelal werkzaam in een "managerial" functie, die zij, voor zover mijn ervaring strekt, op bevredigende wijze vervullen. Zonder aan hen tekort te doen ben ik niettemin van mening, dat het zwaartepunt in de beoordeling van de inspecteur, van het standpunt van de wetenschap uit, moet liggen bij de (jongere) academici. Reeds in een betrekkelijk nabije toekomst zijn zij het immers die het "gezicht" van ambt en dienst in aanzienlijke mate zullen bepalen. Bovendien zijn zij het die door hun vooropleiding geacht kunnen worden over de beste mogelijkheden tot wetenschappelijke arbeid te beschikken. De omvang waarin zij tot dusver van deze mogelijkheden gebruik hebben kunnen maken wordt echter aanzienlijk beperkt door de druk, die onze veel te ingewikkelde belastingwetgeving en de welhaast eindeloze stroom van herhaaldelijk slecht geformuleerde wetswijzigingen op hen leggen.

Deze wetswijzigingen vinden haar motivering meermalen -bijv. de regeling van het zgn. groot onderhoud- in andere dan fiscale overwegingen, maar zij verzwaren de dagelijkse taak weer verder. Ik zwijg dan nog maar over de WIR, die de belastingdienst slechts ten kosten van nuttigere werkzaamheden kan uitvoeren, en die naar mijn mening een geldverspilling op grote schaal is met nauwelijks enig nuttig effect. Een zekere mate van ingewikkeldheid van de belastingwetgeving is in de gecompliceerde maatschappij waarin wij leven uiteraard onvermijdelijk. De noodzaak om aan politieke stokpaardjes tegemoet te komen, en de haastige spoed die de tijd voor verantwoorde strukturen en voor een zuivere begripsvorming klaarblijkelijk niet kan doen vinden, hebben echter de toelaatbare grenzen aanzienlijk doen overschrijden.

Het resultaat is dat wij ons thans kennelijk in een vicieuze cirkel bevinden. De grondige herziening die onze belastingwetgeving -en dan niet alleen de inkomstenbelasting maar ook de loonbelasting, de omzetbelasting en de gehele opbouw van het stelsel- nodig heeft, moet mede steunen op de kennis en ervaring van degenen die met de uitvoering en toepassing van het geldende recht zijn belast: die dagelijks de tekortkomingen daarvan aan den lijve ondervinden en die van hun praktijkervaring uit maatregelen tot verbetering kunnen voorstellen. De inspecteurs echter, die daartoe de eerstgeroepenen zouden zijn, worden door de gebreken van de bestaande wetgeving, zodanig klem gezet, dat de tijd voor voldoende uitgewerkte studies en voorstellen hunnerzijds vrijwel geheel ontbreekt.

De doeltreffendheid en doelmatigheid van welk stuk wetgeving ook moeten beginnen bij de wetgever, die daarvoor aansprakelijk is al vergeet hij dat gemakshalve nog al eens. Bij de doorbreking van de impasse waarin wij ons bevinden moet het voortouw daarom door het wetgevende apparaat en de wetgever worden genomen.

Er schijnt dienaangaande wel het een en ander in voorbereiding te zijn, maar gezien de acute noodtoestand gaat het te langzaam.

Ondanks mijn vroeger geuite bezwaren tegen de "commissieziekte" lijkt de enige

mogelijkheid te liggen in het daartoe vrijmaken van een klein team van erkende deskundigen, waarin de inbreng van wetenschappelijk geschoolde en in de praktijk ervaren inspecteurs niet ontbreekt.

Ook op het academische onderwijs oefenen de ingewikkeldheid en de te snelle veranderingen van het belastingrecht trouwens een funeste invloed uit. De verkorte studieduur laat onvoldoende ruimte over voor diepergaande theoretische beschouwingen. De beschikbare tijd is volledig nodig om althans de hoofdlijnen van het geldende recht duidelijk te maken. Wat als een wetenschappelijke opleiding was bedoeld dreigt aldus tot een soort "vakschool" te degraderen: een gevaar dat overigens ook andere studierichtingen bedreigt. Voor de inspecteursopleiding kan echter de oplossing worden gevonden in een zorgvuldige afstemming op en coördinatie van de studieprogramma's van de universiteit en van het nieuwe rijksinstituut voor die opleiding. Ik stel mij dat aldus voor dat de universiteit, als hoedster van de wetenschap, de wetenschappelijke grondslagen, de essentiële begrippen en de hoofdlijnen voor haar rekening neemt, waarna het instituut de verdere voorbereiding voor de praktijk verzorgt. Ik neem echter aan dat *Reugebrink* in zijn bijdrage tot deze bundel daarover meer kan vertellen.

5. Tracht ik thans, na deze algemene opmerkingen vooraf, een oordeel te geven over de vraag hoe "de wetenschap" de belastinginspecteur ziet, dan laat ik, in overeenstemming met hetgeen reeds eerder werd opgemerkt, de beoordeling in drie delen uiteenvallen. Ik kies daarbij echter de omgekeerde volgorde, en begin dus met de inspecteur als uitvoerder van de wet. Als zodanig zijn -eveneens reeds gezegd- weer drie elementen van belang, te weten zijn kennis, zijn tact en zijn overige optreden en voorkomen.

De laatstbedoelde elementen geven nauwelijks aanleiding tot een afzonderlijke wetenschappelijke beoordeling. Ook mist de wetenschapper in zijn studeerkamer daarop voldoende zicht. Toch wil ik daarover wel wat zeggen. De tijd is gelukkig voorbij dat de jonge ambtenaar verplicht was om zijn officiële opwachting bij zijn onmiddellijke chef, en daarnaast ook bij andere autoriteiten zelfs buiten de standplaats (de directeur), in jacquet te maken. Het andere uiterste om bij belangrijke besprekingen de belanghebbende te ontvangen, dan wel het geschil voor het Gerechtshof te verdedigen, in spijkerbroek en open shirt -zoals bij uitzondering nog wel voorkomt- acht ik eveneens onjuist.
Het kan een gebrek aan respekt voor de ander suggereren, dat de eigen positie verzwakt doordat het de uiterlijke voorwaarden voor een serieuze behandeling verwaarloost. Hetzelfde geldt indien de inspecteur ontactvol optreedt, bv. indien hij zich hooghartig te paard stelt, ernstig bedoelde argumenten van de belastingplichtige achteloos ter zijde schuift, dan wel zich tegenover een kennelijk "goede" belastingplichtige onnodig argwanend betoont. Hij schaadt daarmee niet slechts zijn eigen zaak, maar ook het aanzien van de belastingdienst in het algemeen. Hoe de feitelijke situatie in deze opzichten is kan echter het beste beoordeeld worden door een regelmatig met inspecteurs contact hebbende belastingadviseur en door een lid van een Gerechtshof waarvoor de inspecteurs plegen te verschijnen. Ik doe er dus verder het zwijgen toe.

Van het standpunt van de wetenschap uit is het belangrijkste hoe het met de juridische kennis van de inspecteurs is gesteld. Ik spreek uitdrukkelijk van "juridische" kennis, zij het

in ruime zin. Ook de fiscaal-econoom en econoom die tot de belastingdienst toetreden worden nl. krachtens hun ambt belast met de uitvoering en toepassing van rechtsregels en jurisprudentie, zodat zij in staat moeten zijn zich naar een juridische denkwijze om te schakelen.

Mijn vroegere ervaring met de fiscaal-juridische studie aan de Rijksuniversiteit te Leiden -en een andere ervaring heb ik in onvoldoende mate- geeft mij aanleiding tot de overtuiging dat de aldaar afgestudeerde fiscalisten in wetenschappelijk opzicht bij de afgestudeerden in andere studierichtingen niet ten achter staan, en dat zij, mits zij hun "éducation permanente" niet verwaarlozen, in staat moeten zijn dat niveau te handhaven. Dat behoeft een diepgaande parate kennis van het volledige belastingrecht niet in te houden: die heeft immers niemand meer. Waar het op aankomt is dat aan de inspecteur de sleutel tot het fiscale denken werd toegereikt die hem in staat stelt op uiteenlopende gebieden van het zo uitgebreide belastingterrein tot verantwoorde beslissingen te komen, en die heeft hij. Ook incidentele vergissingen bij de interpretatie van de zo ingewikkelde stof mogen het oordeel niet doen veranderen. Ik wil daarbij niet verzwijgen dat mij berichten over een ondeskundige behandeling door een inspecteur meer dan eens bereikten. De vertoogschriften bij de procedure voor het Hof lijken nog wel eens een zwak punt te zijn. De opbouw is soms slecht, en de taalbeheersing herhaaldelijk onvoldoende; bij de mondelinge behandeling blijkt de noodzakelijke kennis van de relevante jurisprudentie niet altijd paraat voorhanden te zijn. Een en ander verhindert mij echter niet mijn oordeel te handhaven dat de volledig ingewerkte inspecteur over het algemeen in staat is de belastingwetgeving op wetenschappelijk verantwoorde wijze uit te voeren.

6. De invloed van de individuele inspecteur op de wetgeving is zwak. In ons parlementaire stelsel is daarvoor ook nauwelijks plaats. Wat hij kan doen is publiekelijk zijn commentaar geven op ingediende wetsontwerpen, in de hoop dat daarmee in de parlementaire discussies rekening zal worden gehouden. Ontbreken doen deze commentaren dan ook niet, maar het resultaat is meestal, tegenover de vooropgezette staatkundige opvattingen van de op het fiscale terrein weinig deskundige fracties in het parlement, gering.

Een iets betere kans maakt de, op de praktijk gerichte maar ook wetenschappelijk verantwoorde, inbreng van de inspecteurs indien zij gezamenlijk, dat wil zeggen door middel van hun Vereniging, optreden. Dat kan op twee momenten gebeuren, nl. tijdens de voorbereiding van een wetsontwerp en na de indiening daarvan.
Het samenspel in de voorbereidende fase lijkt thans enigermate gestalte te krijgen in een vooralsnog spaarzaam en derhalve te intensiveren overleg tussen het Ministerie van Financiën enerzijds en de Vereniging van inspecteurs en de belangrijkste organisaties van belastingadviseurs anderzijds. Van de feitelijke resultaten daarvan pleegt weinig naar buiten te komen. Bij een voldoende niveau van de inbreng -dat aanwezig mag worden geacht- wordt daarvan bij de insiders echter voldoende bekend om daardoor tot een verhoging van de wetenschappelijke waardering voor de Vereniging en haar leden bij te dragen.

Moeilijker wordt de strijd in de tweede fase. De Vereniging heeft een enkele maal haar standpunten omtrent ingediende wetsontwerpen publiekelijk ter kennis gebracht.

Hoewel de indruk van querulantisme moet worden vermeden acht ik een weloverwogen gebruik van deze methode juist. Wat de Vereniging daarbij beweegt is immers niet in de eerste plaats het gemak van een doeltreffende regeling voor haar leden, doch het algemeen belang dat door een zodanige regeling wordt gediend. Betuigingen van instemming acht ik in het algemeen overbodig. Een verantwoorde zakelijke kritiek kan echter -misschien- tot een betere wetgeving bijdragen. In elk geval kan zij wederom het begrip voor de Vereniging en het inspecteursambt versterken. Op de leden rust dan de taak het bestuur van de Vereniging opmerkzaam te maken op wetsontwerpen die om actie kunnen vragen. En althans van de zijde van degene die dit schrijft mag de Vereniging op zijn zegen rekenen.

7. Tenslotte de inspecteur en de belastingwetenschap in ruimere zin. Hier ligt naar mijn mening het belangrijkste gezichtspunt voor de beoordeling van de inspecteur van de zijde van de wetenschap uit. De belastingheffing is nl. een uitermate veelzijdig verschijnsel. Zij beïnvloedt de maatschappelijke struktuur op velerlei wijzen en ondergaat zelf daarvan weer de invloed.
Er zijn weinig aspekten van de samenleving en van het individuele mensenbestaan waarmede zij althans geen raakpunten heeft: van de economische mogelijkheden en de sociale verhoudingen (het zgn. inkomensplaatje) af tot het ontstaan van revoluties en opstanden en gewetensbezwaren (defensielasten) toe. Zij kan inbreuk maken op essentiële vrijheidsrechten en, tezamen met een slechte overheidsfinanciering, tot de ondergang van staten en beschavingen bijdragen. Reeds voor zichzelf mag daarom de inspecteur die zijn werk zinvol wil verrichten er niet mee volstaan een soort wandelend aanslagbiljet te zijn: de specialist die zodanig opgaat in zijn uitvoeringstaak dat andere beoefenaren van de wetenschap hem niet meer begrijpen en hem links laten liggen. Hij moet niet slechts weten hoe het bestaande recht moet worden toegepast, maar hij behoort tevens belangstelling te hebben voor de vraag of, en zo ja waarom, het positieve belastingrecht aan de daaraan te stellen vereisten voldoet. De inspecteurs vormen nu eenmaal krachtens opleiding en werkzaamheden een belangrijke groep die hierover, in tegenstelling tot vele anderen, een verstandig woord kan zeggen en aldus tot de verdere ontwikkeling van de belastingwetenschap en van bevredigende belastinginstrukturen kan bijdragen.

Sinds vele jaren heb ik betoogd dat de wezenlijke zwakte van de belastingheffing en de belastingwetenschap is gelegen in de onzekerheid omtrent de aan de heffing ten grondslag te leggen beginselen en basisbegrippen, en op dat standpunt sta ik nog. Het is nutteloos het reisplan naar vacantieoord X te onderzoeken zolang niet waarschijnlijk is dat X inderdaad het reisdoel zal zijn. Evenzo moet de allesbeheersende vraag naar de wenselijke belastingstruktuur voorafgaan aan die welke juridische uitwerking daaraan moet worden gegeven. Zelfs de in wezen technische vernieuwing van de inkomstenbelasting die *Grapperhaus* recentelijk in zijn "Blauwdruk" bepleitte, komt naar mijn mening om die principiële vragen niet heen. Zij zijn langzamerhand zo acuut geworden dat ook bij de beantwoording daarvan de stem van de inspecteurs niet mag ontbreken.

Ik bedoel daarmee natuurlijk niet dat nu alle inspecteurs zich hals over kop, eventueel met verwaarlozing van het voor de hand liggende dagelijkse werk, op de studie van deze

problemen moeten storten: dat doen de advocaten, de medici, de ingenieurs gelukkig ook niet. Dit soort problemen blijft altijd het werk van de weinigen, die daarbij echter op de sympathie en steun van hun vakbroeders moeten kunnen rekenen. De verkrijging van het wenselijke totaalbeeld moet worden voorbereid door een aantal weloverwogen studies over speciale gezichtspunten van de belastingheffing, als bouwstenen voor het geheel. Ik noem bv. karakter en doeleinden van de huidige verzorgingsstaat, de consequenties van het feit dat zijn huishouding een produktiehuishouding is, de effectiviteit en efficiency van de zgn. nevendoeleinden in de belastingheffing, de betekenis van het afwentelingsverschijnsel voor de feitelijke verdeling van de belastingdruk, tegen de achtergrond daarvan ook de verhouding tussen de directe en de indirecte belastingen, de inbouw van de volksverzekeringspremies in de belastingheffing, de invloed van de belastingheffing op de bereidheid tot het werken en haar economische gevolgen in het algemeen, de overige psychologische effecten van de belastingheffing, de betekenis van het "zwarte circuit", en zoveel meer.
Ten dele zal de belastingwetenschap daartoe een beroep moeten doen op beoefenaren van andere maatschappijwetenschappen, en ontbreken doen deze studies ook niet geheel. De beste resultaten mogen echter worden verwacht van de samenwerking tussen een zodanige beoefenaar en iemand die de belastingheffing en het belastingrecht grondig kent en die in staat is de feitelijke mogelijkheden en bezwaren in de conclusies tot hun recht te doen komen. Een zodanige stapsgewijze benadering van de fundamentele problematiek kan mede de moed versterken om, ondanks de overbelasting van de inspecteurs, in het belang van de wetenschap en van de eigen werksfeer beide, toch hun bijdrage aan een uitermate urgent geworden karwei niet te onthouden.

8. Uit hetgeen ik heb geschreven blijkt dat de wetenschappelijke "standing" van de inspecteurs in de laatste halve eeuw moeizaam uit een diep dal omhoog geklommen is. De huidige fiscaaljuristen zijn volwaardige juristen geworden die, als inspecteur, hun zware gespecialiseerde uitvoeringstaak in doorsnee op wetenschappelijk verantwoorde wijze verrichten, en die als zodanig moeten worden erkend. Van de fiscaaleconomen in het ambt moet worden verwacht dat zij aan dezelfde juridische eisen zullen gaan voldoen, en dat zij daarnaast van de eigen (bedrijfs)economische discipline uit verdere impulsen aan de belastingwetenschap kunnen geven. Buiten de dagelijkse taak dragen inspecteurs van verschillende herkomst bij aan het wetenschappelijke onderzoek. Er is geen commissie van de Vereniging voor belastingwetenschap waarvan niet tenminste één belastinginspecteur deel uitmaakt, en met name het WFR bevat regelmatig artikelen van hun hand. Alles tezamen genomen luidt mijn oordeel daarom positief, al heeft de algemene belastingtheorie naar mijn mening nog een lange weg te gaan, waarbij de steun van de inspecteurs dringend nodig is.

Prof. mr. H.J. Hofstra (1904)
was onder meer werkzaam als hoofdambtenaar van de belastingdienst, belastingadviseur, directeur van een verzekeringsmaatschappij, lid van de Tweede Kamer der Staten Generaal, Minister van Financiën, vice-president van een scheepswerfconcern en hoogleraar in het belastingrecht.

Inspecteur en bedrijfsfiscalist

Mr. P. den Boer

Mij is gevraagd een bijdrage aan deze gedenkbundel te leveren, waarbij ik dan het "inspecteursschap" in het bijzonder zou dienen te belichten vanuit het gezichtspunt van de "bedrijfsfiscalisten". Ik beschouw dit als een zeer eervolle uitnodiging, maar ik moet er eerst toch wat kanttekeningen bij plaatsen. Afgezien van het feit dat er veel categorieën van inspecteurs, en dus ook van "inspecteursschappen" bestaan, is mijn waarnemingsveld niet -en zelfs niet in de eerste plaats- bepaald door mijn huidige hoofdfunctie van bedrijfsfiscalist. Zelf heb ik zo'n zeventien jaar deel uitgemaakt van het dienstvak; dat is een ervaring die je nooit helemaal vergeet. Verder heeft de bedrijfsfiscalist bij een grote multinationale onderneming -en zeker het hoofd van de desbetreffende afdeling- in wezen slechts direct functioneel contact met een zeer beperkt aantal inspecteurs. Mijn contacten zijn -ik mag haast wel zeggen, gelukkig- in hoofdzaak beperkt gebleven tot de opeenvolgende topfunctionarissen van de Inspectie der vennootschapsbelasting te Rotterdam, een inspectie die al in mijn ambtelijke tijd een bijzondere plaats innam (mijn geheime wens om na mijn surnumerairsexamen daar geplaatst te mogen worden, is nimmer in vervulling gegaan!). Die inspectie heeft deze positie naar mijn bescheiden mening nog steeds weten te handhaven. Daarentegen heb ik veel meer kennis opgedaan van het optreden van inspecteurs in mijn rechterlijke functies, sinds februari 1969 als raadsheer-plaatsvervanger in het Haagse Hof en sinds augustus 1982 als buitengewoon lid van de Tariefcommissie. Het is dus onvermijdelijk dat die ervaring meespreekt in mijn bijdrage, al zal ik pogen de visie van het bedrijfsleven centraal te houden.

Ik weet niet of hieraan in andere bijdragen eveneens aandacht zal worden geschonken, maar voor mij is, ter bepaling van een juiste positie van de inspecteur, nog altijd maatgevend het op 16 december 1957 op verzoek van de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijks belastingen en de Vereniging van Ambtenaren der Registratie en Domeinen uitgebrachte "Rapport van de commissie tot bestudering van de rechtspositie van de Inspecteur van 's Rijks belastingen". Aan dit 77 bladzijden tellende rapport heeft indertijd een aantal uiterst bekwame leden van de Verenigingen meegewerkt en de zelfkennis en zelfbeperking die dit rapport kenmerken, mogen nog heden ten dage gelden als een paradigma van wat de inspecteur behoort te zijn (en aan ondersteuning behoort te ontvangen) om zijn functie op passende wijze te kunnen uitoefenen.
Het lijkt mij nuttig, ook voor het doel van deze bijdrage, enkele punten uit dit rapport te citeren en op die wijze naar voren te halen.

Op blz. 14, waar de vraag aan de orde is in hoeverre de inspecteur in woord of in geschrift zijn zienswijze over de belastingwetgeving mag uiten, komt de volgende zin voor: "Daarmede dient hij de belastingwetenschap in de meest uitgebreide zin en bevordert hij de rechtszekerheid".

Op blz. 26, waar meer in het bijzonder over de positie van de inspecteur der invoerrechten en accijnzen gehandeld wordt, leest men het volgende: "de inspecteur I en A

handelt soms (en moet soms handelen) in strijd met de voorschriften om storingen in de bedrijven te voorkomen; dit wordt op hoger niveau vrijwel steeds goedgekeurd, mits deze handelwijze noodzakelijk was en de belangen van de schatkist niet geschaad werden".

Op blz. 38 wordt gesproken over *gehoorzaamheidsplicht* van de inspecteur: "de minister is bevoegd aan de inspecteur bepaalde opdrachten te geven, ook in die zin, dat hij hem kan opdragen de wet op een bepaalde wijze toe te passen en uit te voeren". Hieraan voegt de commissie toe dat een andere opvatting in een geordende maatschappij ondenkbaar is, omdat de minister verantwoordelijk is voor de uitvoering der wet en (dus) aanwijzingen moet kunnen geven ter oplossing van twijfelgevallen, ter bereiking van de nodige uniformiteit en ter bepaling van het beleid.

Tenslotte verwijs ik nog naar blz. 68 van het rapport, dat Hoofdstuk IX, getiteld "De maatschappelijke positie van de inspecteur", behelst. Ik citeer daarvan de eerste twee alinea's, luidende:

"Het aanzien van de belastingdienst wordt in eerste instantie bepaald door de wijze waarop de ambtenaren van die dienst, van hoog tot laag, hun taak vervullen.

Een correcte houding tegenover het publiek, tegemoetkomendheid en waar nodig begrip voor financiële moeilijkheden, met name tegenover het bedrijfsleven, dient de tegenhanger te zijn van het waken over de belangen van de Staat. Fortiter in re, suaviter in modo!".

Ik heb uit dit rapport wat uitvoerig geciteerd, omdat het naar mijn mening nog steeds een ideaal beeld van de inspecteur presenteert zoals dat ook voor het bedrijfsleven van belang is.

Veel inspecteurs zullen weleens negatieve indrukken hebben opgedaan van het bedrijfsleven en er wordt helaas nogal veel gefraudeerd. Dat neemt niet weg dat er volgens mij toch een zeer grote kern van bonafide ondernemers is en dat hun ondernemingen in sterke mate de kurk vormen waarop de Nederlandse economie en dus ook de Nederlandse maatschappij drijft. Ook voor hen vormen de belastingen, en met name de op het bedrijfsleven drukkende belastingen, kostenposten die zij als goede kooplieden zullen trachten te minimaliseren.

Anderzijds echter dient de verstandige ondernemer te beseffen dat het welzijn van zijn onderneming afhankelijk is van tal van maatschappelijke randvoorwaarden die slechts met behulp van belastinggelden in stand kunnen worden gehouden of verbeterd kunnen worden.

In dit krachtenveld bestaat voor de ondernemer behoefte, in de eerste plaats aan een verstandige en bedrijfseconomisch georiënteerde belastingwetgeving, maar vervolgens ook aan een belastingdienst die deze wetgeving naar behoren en met inzicht weet uit te voeren. Ik denk dat de meeste ondernemers best bereid zullen zijn een redelijk bedrag aan belasting neer te tellen, wanneer deze belasting van te voren voldoende berekenbaar is en niet te sterk a-proportioneel is met de volgens de commerciële jaarrekening bepaalde winst. Daarnaast komt het bedrijfsleven uiteraard met tal van andere belastingen dan winst -en dividendbelastingen in aanraking, ten dele als inhoudings- of afdrachtsplichtige, ten dele ook met betrekking tot zakelijke heffingen zoals de onroerend-goed- en milieuheffingen. In al deze gevallen geldt dat niet alleen de wetgeving, maar ook de uitvoering begrijpelijk behoort te zijn.

In dit opzicht neemt de inspecteur een centrale plaats in. Goede wetgeving kan worden verknoeid door slechte uitvoering en slechte wetgeving kan soms nog weleens worden verzacht door een redelijke houding van de inspecteur. In dit verband verwijs ik nog eens naar de hiervoren geciteerde passage op blz. 26 van het commissierapport, die weliswaar slechts over de inspecteurs der invoerrechten en accijnzen handelt, maar toch wel wat meer algemene gelding zou mogen hebben.

Hoe is het nu met het vorenstaande in Nederland gesteld, mede in vergelijking met andere landen? Ik heb op dit punt wel enige praktijkervaring, vooral wat de Europese landen betreft, doch ook enigszins met betrekking tot de rest van de wereld. In dit opzicht kan men van de Nederlandse wetgeving zeggen dat op het gebied van de winstbelasting en de internationale relaties Nederland een vooraanstaande plaats heeft. Naar mijn indruk weerspiegelt zich dit ook in belangrijke mate in de uitvoering. Hoewel ook de andere Europese landen -met uitzondering wellicht van Italië- een behoorlijk niveau van vennootschapsbelastingcontrole kennen, kan men toch merken dat de aanpak in Nederland vaak meer "cosmopolitisch" is en verder als benijdenswaardig voordeel de mogelijkheid van open gesprekken vooraf en het maken van duidelijke afspraken kent. In veel landen is zoiets in het geheel niet mogelijk en zelfs waar het verkrijgen van "rulings" geïnstitutionaliseerd is (zoals b.v. in de Verenigde Staten, Zweden en in zekere zin ook in de Duitse Bondsrepubliek) werkt dit naar mijn mening veel formalistischer dan in Nederland, waar dat in wezen inspecteursbeleid is. Ook valt het in discussies met buitenlandse belastingadministraties, zelfs in grotere landen als Frankrijk en de Duitse Bondsrepubliek op dat deze vaak iets "provinciaals" over zich hebben dat men in Nederland meestal mist. Dit geldt trouwens ook voor de "State Tax Authorities" in de Verenigde Staten; de discussies over unitary tax met de autoriteiten van Calfifornia -thans in wezen de zevende en straks wellicht de vierde industriële macht van de wereld- vinden plaats op een niveau waar de Nederlandse belastingdienst zich in het algemeen voor zou schamen (al begrijp ik van buitenlandse collega's dat er ook wel Nederlandse inspecteurs zijn die praeter legem pogen de aanslagen van Nederlandse dochtermaatschappijen op basis van een soort unitary tax redenering te regelen; dergelijke inspecteurs schaden uiteraard het aanzien van de Nederlandse belastingdienst).

Het vorenstaande mag gezien worden als een nogal positieve benadering van het "inspecteursschap", voor zover het de winstbelastingen betreft. Ik ontveins mij daarbij niet dat in de praktijk van de kleine vennootschapjes en ondernemers er heel wat kaf onder het koren zal schuilen en dat de taak van inspecteurs en andere aanslagregelaars die daarmee bezig zijn, allerminst eenvoudig genoemd kan worden. Het is ook bijzonder betreurenswaardig dat de toenemende inventiviteit van malafide ondernemers en hun adviseurs een terugslag heeft, hetzij via de uitvoering, hetzij via de wetgeving, op de bonafide ondernemers. Het vereist zonder twijfel enige zelfbeperking dezen daarvan niet de dupe te doen zijn.

Wanneer ik kom tot de wetgeving en uitvoering buiten het vlak van de winstbelastingen, moet het beeld wat genuanceerder zijn. Het is duidelijk dat de wetgever het Nederlandse bedrijfsleven in zijn functie van inhoudingsplichtige heeft opgezadeld

met taken die men in andere landen niet in die mate aantreft.
Zowel de hoogte van de in te houden bedragen, als de gedetailleerdheid van de regelingen, zijn uitzonderlijk. Daarbij komt dat de laatste tijd de wijze van controleren zodanig is geworden, dat dit in sommige gevallen terecht veel irritatie bij het bedrijfsleven heeft opgewekt. Ik wil hiermeer niet zeggen dat duidelijke feilen van inhoudingsplichtigen niet zouden mogen of moeten worden gecorrigeerd. Maar de ervaring heeft geleerd dat veelal wordt doorgeslagen naar de andere kant. In plaats van redelijke discussies met de inhoudingsplichtigen om te zien of voor de toekomst betere afspraken kunnen worden gemaakt, worden er plompverloren grote naheffingsaanslagen met verhoging over verstreken tijdvakken opgelegd, waarbij de praktische behoeften van het bedrijfsleven soms geheel worden genegeerd. Deze klacht betreft niet alleen de vraag of iets loon is of niet; ik herinner mij een geval waarbij er volledige onzekerheid bestond -ook in de boezem van de inspectie!- welke kleur loonbelastingtabel toepasselijk was en dat de aanvankelijke naheffing maar gegrond werd op de voor de fiscus meest gunstige van de drie (wat later onjuist bleek te zijn). Zonder te willen generaliseren, meen ik dat hier een beleid is gevoerd dat in sterke mate door inspecteurs is bepaald en dat niet voldeed aan het devies "fortiter in re, suaviter in modo".

Het klinkt misschien wat onaardig in een gedenkschrift voor een jubilerende Vereniging wat negatieve opmerkingen te doen horen. Mijn laatste opmerkingen behelsden wat kritiek en bovendien wil ik daar nog twee kritische opmerkingen aan toevoegen. Ik hoop echter dat de lezers -en ook de leden van de jubilerende Vereniging- aanvoelen dat deze kritische opmerkingen slechts in opbouwende zin zijn bedoeld. Ik heb steeds -ook in mijn functie in het bedrijfsleven- gepoogd de Nederlandse belastingdienst hoog te houden en het zijn juist de twijfelgevallen die ineens dit beeld bij grote groepen van bedrijfsfunctionarissen kunnen vertroebelen.

Mijn beide kritische aanvullingen betreffen mijn ervaringen in mijn rechterlijke functies, die overigens voor tal van belastingplichtigen van belang zijn.

In de eerste plaats is het mij al kort na de aanvang van mijn -in die periode nogal frequente- optreden als raadsheer-plaatsvervanger opgevallen dat, terwijl de rechters in toga zitten en de belastingplichtigen of hun gemachtigden meestal netjes aangekleed ter zitting verschijnen, een generatie inspecteurs kennelijk heeft gemeend als vertegenwoordigers van de overheid in nogal alternatieve kledij ter zitting te kunnen verschijnen.

Ik kan mij voorstellen dat zij zich daar zelf gelukkig bij hebben gevoeld, maar zij zijn daarbij naar mijn mening wel tekort geschoten in hun "represtatieve functie tegenover het publiek" (blz. 68 van meergenoemd commissierapport) en hebben het staatsbelang daarmee niet gediend. In ieder geval hebben dergelijke inspecteurs veel van hun gezag bij bedrijfsfunctionarissen verloren. Gelukkig heb ik het gevoel dat hierin weer enige kentering begint te komen.

Een tweede kritische opmerking betreft de stand van voorbereiding van zaken die als beroepsprocedure een gerechtshof bereiken. Het is mij opgevallen dat in een verhoudingsgewijs groot aantal zaken onvoldoende overleg tussen de belastingplichtige of zijn of haar gemachtigde enerzijds en de ambtenaar die de aanslag regelde of het

bezwaarschrift behandelde anderzijds heeft plaatsgevonden zodat vaak essentiële feitelijke of juridische aspecten buiten beschouwing zijn gebleven die het ene of het andere standpunt beslissend kunnen beïnvloeden.
Hieruit moet ik afleiden dat er in de dagelijkse gang van zaken nogal wat tekort aan communicatie tussen de belastingplichtige en zijn of haar aanslagregelende ambtenaar bestaat. Nu zal dat vaak iemand beneden de rang van inspecteur zijn, maar het lijkt mij toch op elke inspectie tot de taak van de inspecteurs te behoren erop toe te zien dat deze communicatie zoveel mogelijk tot stand komt. In ieder geval zou het niet moeten voorkomen dat inspecteurs met onrijpe zaken op een hofzitting verschijnen. Ik heb begrepen dat daar momenteel meer aandacht aan wordt geschonken en dit zal er naar mijn mening zeker toe bijdragen dat de positie van de inspecteur in de ogen van de belastingplichtige kan worden verstevigd, nog afgezien van de besparing aan tijd, moeite en maatschappelijke kosten die hiervan het gevolg zou zijn.

Na deze wat meer specifiek gerichte opmerkingen wil ik weer terugkeren tot de positie van de inspecteur in het algemeen. Die positie kan niet worden losgezien van de nog meer algemene positie van de "openbare dienst". In de onlangs verschenen elfde druk van het "Handboek van het Nederlandse Staatsrecht" van Van der Pot heeft Prof. Mr. A.M. Donner in Afdeling II "Organen van de staat", een afzonderlijk hoofdstuk gewijd aan "Ondersteunende mechanismen en organisaties" en deze weer onderverdeeld in "De openbare dienst", "Het politieke partijwezen" en "Maatschappelijke organisaties". Het onderdeel "Openbare dienst" (blz. 401 t/m 406) is ook voor de positie van de inspecteur zeer lezenswaardig. Hij wijst daarin op de toenemende vervreemding binnen de openbare dienst (blz. 403) en de voortschrijdende regeldichtheid waarin zich de overheids- en ambtelijke bemoeienis uit, die steeds ondoelmatiger wordt en waardoor het specifieke overheidsinstrumentarium zijn kracht en gezag verliest. "Dat bemerkt de openbare dienst eerder en beter dan de politiek zelf" (blz.404). Hij besluit dit onderdeel met de volgende woorden: "Doch het euvel steekt dieper. Hierboven is getracht om uiteen te zetten, dat de openbare dienst een op zichzelf zeer heilzaam apparaat is, dat echter door overbelasting dreigt te ontaarden. Wat zojuist is gezegd, doet zien dat de openbare dienst gevaar loopt een belangengroep te worden, die hoogst nodige hervormingen van de dienst doorkruist met eigen eisen" (blz.406).

Het lijkt mij raadzaam dat zowel inspecteurs als belastingadviseurs (en dus ook bedrijfsfiscalisten) zich al deze waarschuwende woorden ter harte nemen. Het is de taak van de adviseurs ervoor te zorgen dat de belastingdienst alle wettelijk voorgeschreven gegevens en inlichtingen krijgt die nodig zijn voor een goede toepassing van de belastingwetgeving. Een overbelaste of zelfs "ontaarde" openbare dienst is in niemands belang en zeker niet dat van het bedrijfsleven. Hoe vlotter en degelijker de aanslagregeling of de voldoening aan inhoudingsverplichtingen kunnen verlopen, des te gemakkelijker is het leven zowel voor de Staat als voor het bedrijfsleven. Dit vereist echter anderzijds niet alleen een acceptabele en doordachte wetgeving, maar ook de bereidheid van de belastingdienst om met de nodige souplesse en het vereiste begrip op te treden. Misschien moeten beide partijen dan enigszins tegen de geest des tijds ingaan; de belastingdienst zou dan weer moeten luisteren naar een man als Sinninghe Damsté, die -zoals door Prof. Van

der Poel aan zijn studenten op de Rijksbelastingacademie voorhield- uitging van het devies "Een goede naam is beter dan goede olie". Anderzijds zouden belastingadviseurs dan boeken als "Belasting betalen is voor de dommen" beter ongelezen kunnen laten. Beide partijen kunnen zich dan weer eens realiseren dat de gulden waarheid meestal in het midden pleegt te liggen.

Nu de naam van Sinninghe Damsté gevallen is, zou ik deze bijdrage willen besluiten met een citaat uit eigen werk, namelijk mijn bijdrage aan de in 1958 verschenen bundel "Om der Schattinge Wille", een bundel die werd opgedragen aan Prof. Van der Poel ter gelegenheid van diens afscheid als hoogleraar-directeur der Rijksbelastingacademie. Bij het nog weer eens doorbladeren van deze bundel valt op hoe vaak de naam van Sinninghe Damsté daarin is genoemd. Ik heb mijn bijdrage aan die bundel, getiteld "Rechter en administratie", besloten met een verwijzing naar een interview met Sinninghe Damsté, verschenen in WFR no. 4322. Ik citeer nu: "In dit interview komt de gulden spreuk voor, dat hoofdambtenaar en rechter eenzelfde doel nastreven, namelijk het dienen van het recht. Dit is de samenbindende factor tussen administratie en rechter. Ongetwijfeld geldt daarbij de spreuk: "duo cum faciunt idem, non est idem" (wanneer twee hetzelfde doen, is het daarom nog niet eender), maar men herkent elkander steeds weer en weet aldus vervreemding te vermijden".

Daaraan kan ik tot besluit van de onderhavige bijdrage slechts toevoegen dat, wanneer de belastingplichtige en zijn adviseur de overtuiging hebben dat de inspecteur handelt als "rechtsdienaar" in de ruimste betekenis van dit woord, zij ongetwijfeld begrip zullen hebben voor de door hem genomen beslissing.

Mr. P. den Boer (1924)
studeerde in 1948 af aan de Rijksbelastingacedemie te Rotterdam. In 1966 legde hij het doctoraal examen fiscaal recht af aan de Universiteit van Amsterdam. Van 1951 tot 1965 was hij werkzaam bij de rijksbelastingdienst. Momenteel is hij hoofd van de belastingafdeling van Unilever N.V.

"Meneer de inspecteur"

Mr. H.M.J.I. Steenbergen

Jaren geleden had ik een geschil met de overheid!
Wat was het geval? Mijn woning grensde aan een polderboezem en daarom was ik verplicht mijn deel van de oever jaarlijks te schonen.
Op een kwade dag vond ik een kaartje in de brievenbus dat ik een boete van f. 2,50 moest betalen. Bij de schouw was gebleken dat ik niet aan mijn verplichtingen had voldaan. Nu had ik wel geschoond en er was geen riet te zien. Praten met poldermensen hielp echter niet, kijken deden ze niet meer. Er moest worden betaald of "anders zou het voorkomen bij de rechter en dan kwam ik er minder genadig af". Ergernis mijnerzijds en dus geen betaling. Na enkele maanden kwam de dagvaarding. Op de zittingsdag was het lang wachten voordat mijn zaak diende. Twee getuigen waren opgeroepen, de dijkgraaf en de secretaris die hadden geschouwd. Ik realiseerde mij te laat dat ik geen enkel bewijs had. De kantonrechter nam alle tijd voor mijn verweer, de getuigen werden nauwkeurig ondervraagd en er volgde vrijspraak. Tevreden keerde ik huiswaarts. De ergenis en verloren tijd telden niet meer, er was recht gedaan, ik had gelijk gekregen! Was daarmede het konflikt opgelost? Ik denk van niet.
De volgende dag las ik tenminste in de streekkrant dat de dijkgraaf, tevens burgemeester ter plaatse, de zitting pure juristerij vond waar een gewoon mens niet mee kon werken. Ook hij had gedacht gelijk te hebben, maar hij had geen gelijk gekregen.
In feite deed de kantonrechter niets anders dan wat de taak is van iedere rechter in elk geschil over feiten: Nagaan welke feiten worden gesteld, wie moet bewijzen, is het bewijs geleverd.

Waarom vertel ik dit voorval hier? Omdat het mij typerend lijkt voor vele gevallen die tot gerechtelijke procedures leiden, ook in belastingzaken: De mening een recht, gelijk te hebben, geringe aandacht voor de argumenten van de ander, gebrek aan overleg of nader onderzoek, ergernis en dus een beroep op de rechter van wie alle heil wordt verwacht. Het belang is vaak gering, de inspanning en kosten zijn vaak onevenredig hoog, maar doorslaggevend is vaak het gekwetste rechtsgevoel.
Kenmerkend voor het belastingrecht is dat het een wettenrecht is.
Bij wettelijke regelingen is vastgelegd wie belastingplichtig is en wat zijn verplichtingen zijn. De bevoegdheden van de inspecteur op het gebied van de belastingheffing liggen ook vast. Zijn bevoegdheden zijn in zoverre verplichtingen; voor een eigen beleid is geen ruimte.
In wezen heeft de inspecteur slechts een controlerende taak.
Hij gaat na of de belastingplichtige aan zijn verplichtingen heeft voldaan: is de aangifte gedaan, zijn de ter zake doende feiten volledig en juist vermeld en soms: is de wet op de juiste wijze toegepast.

Kenmerkend in de verhouding inspecteur - belastingplichtige is, dat de kennis van de feitelijke omstandigheden geheel bij de laatstgenoemde berust, terwijl de inspecteur afhankelijk is van de aangifte en zijn bevoegdheden tot onderzoek.
In de gevallen waarin de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van toepassing is bieden bijvoorbeeld de artikelen 47 e.v. een doeltreffende mogelijkheid om de ontbrekende kennis aan te vullen.
Beleidsvrijheid op het gebied van het onderzoek bestaat er wel, factoren als beschikbare mankracht, een doelmatige werkwijze e.d. zullen bepalend zijn.

Zo eenvoudig als hiervoor neergeschreven is de werkelijkheid echter niet.
Algemeen aanvaard lijkt me, dat de inspecteur onder omstandigheden zijn oordeel geeft over de verschuldigdheid van belasting in een situatie die nog niet is ingetreden. Er worden natuurlijk door de inspecteur wel eens vergissingen en beoordelingsfouten begaan die leiden tot een te lage aanslag. Beginselen van behoorlijk bestuur verhinderen dan een juiste toepassing van de wet.
De werkelijkheid van alle dag is zo veelvuldig en zo verscheiden dat zelfs een heldere wetgeving niet in alle gevallen in een billijke regeling kan voorzien. Het komt mij voor dat dan de inspecteur als uitvoerend orgaan van de overheid een beleidsmarge heeft om onder omstandigheden de geest van de wet te doen prevaleren boven de bewoordingen. Artikel 63 van de AWR geeft daartoe, zo men wil, een aanknopingspunt, maar ook los hiervan lijkt mij die ruimte te moeten worden en te zijn aanvaard.
Aanvaardt men de mogelijkheid van een eigen beleid van de inspecteur dan is er gevaar van rechtsongelijkheid en rechtsonzekerheid. Het oordeel over de billijkheid is zo persoonlijk dat verschillende inzichten onontkoombaar zijn.
Daarom zal slechts van een beperkte vrijheid sprake kunnen zijn.

Zijn de bezwaren die aan het eigen beleid van de inspecteur zijn verbonden reden voor de Staatssecretaris van Financiën om zoveel aanwijzingen aan de belastingdienst te geven?
Ik kan mij voorstellen dat het voor de inspecteur niet zo prettig is als hem op deze wijze een stuk van zijn verantwoordelijkheden wordt ontnomen. Het is voor mij een open vraag of het streven naar zoveel mogelijk centrale regelingen wel steeds de voorkeur geniet. Het gevaar is niet denkbeeldig dat men vanuit de centrale beleidsinstantie een wat vertekend beeld krijgt van de taakvervulling van de inspecteurs in den lande.
Men kan zich ook afvragen in hoeverre de eenheid van beleid door een centrale regeling wordt bevorderd. Als bijvoorbeeld in een aanschrijving over facturen, die voor de heffing van omzetbelasting minder stringent behoeven te worden beoordeeld dan de wet vereist, wordt vermeld dat zulks niet voor alle gevallen geldt en dat uitzonderingen mogelijk zijn, dan lijkt in de praktijk weinig opgelost.
Alleen is de duidelijke regeling van de wet in feite buiten werking gesteld en betreffen de geschillen voortaan de vraag of de niet nader aangeduide uitzonderingen van de aanschrijving wel of niet van toepassing zijn.
Een ander voorbeeld van een aanwijzing die meer problemen schept dan zij oplost, lijkt mij de Leidraad administratieve boeten 1971.

Eerst verzet de minister zich tijdens de parlementaire behandeling ten sterkste tegen een vermindering van de voorgestelde 100% - verhoging van de belasting in gevallen van navordering en naheffing en tegen rechterlijke controle op de toegezegde milde toepassing. Dan komt er een tamelijk omslachtig stelsel van aanslagen en uitspraken met daarnaast afzonderlijke kwijtscheldingsbesluiten, elk met een eigen beroepsprocedure. Vervolgens blijven die besluiten veelal achterwege en dan worden een aantal voorschriften gegeven die wel uitvoerig maar bepaald niet duidelijk zijn.
Bijgevolg spreekt niemand meer over de wettelijke regeling -behalve de onkundige "gewone man"- maar vormt de toepassing van die leidraad een rijke bron voor geschillen. Het laatste dat ik op dit terrein heb ervaren is dat de automatisering nu al zover is gevorderd, dat inzake de omzetbelasting in voorkomende gevallen de uitspraak luidt "Besluit een vermindering te geven van f. x". Over belasting of verhoging wordt niet meer gesproken. Het idee van de wettelijke regeling lijkt geheel en al te zijn vervaagd.

In beroepszaken krijgt men nog wel eens de indruk, dat aan de mogelijkheid van herkansing welke de behandeling van het bezwaarschrift biedt niet in alle gevallen recht wordt gedaan. De klacht dat men ondanks het verzoek daartoe niet is gehoord wordt meermalen geuit. De motivering laat ook nog al eens te wensen over. "Zoals u reeds eerder is medegedeeld" lijkt standaard geworden. Als het schriftelijk is gebeurd lijkt het weinig tijd en moeite te kosten om de motivering in de uitspraak op te nemen.
Als er mondeling of telefonisch over gesproken is, is de kans op misverstanden groot. Natuurlijk spelen omstandigheden als werklast en doelmatigheid hier een rol. Ook is het waar dat maar een klein deel van de uitspraken op bezwaarschrift leidt tot een gerechtelijke procedure.
Dat alles neemt niet weg de indruk dat bij een zorgvuldiger behandeling van het bezwaarschrift er minder beroepen zouden worden ingediend.
Voor de Staatscommissie Herziening rechtelijke organisatie zijn de omstandigheden dat de behandeling van bezwaarschriften niet anders betekent dan een bestuurlijke heroverweging en dat de wijze waarop bezwaarschriften worden behandeld een gevariëerd beeld vertoont, grond voor haar voorstel ook in belastingzaken twee feitelijke instanties in te voeren.
Ik erken wel dat de mogelijkheid van hoger beroep in een aantal zaken van nut zal zijn. Zeker in de huidige situatie waarin de Hoven ook moeten werken onder de druk van grote aantallen zaken.
Het biedt ook de procespartijen die zich pas na de rechterlijke uitspraak realiseren dat zij te kort zijn geschoten, de mogelijkheid tot herstel. Het blijft echter de vraag of dit alles een langere procesgang in alle zaken rechtvaardigt.
Zou het niet doelmatiger zijn en meer in het belang van de rechtzoekenden (om wie het toch gaat) maatregelen te treffen tot verbetering van de behandeling van bezwaarschriften?

Dat ook de belastingrechter veel zaken te beoordelen krijgt is inmiddels al vele malen verkondigd. Kennelijk is het aantal ontevredenen de laatste jaren sterk gegroeid. Dat het om slechts een betrekkelijk klein percentage van de voor beroep vatbare beschikkingen

gaat, doet aan de aantallen niet af.
Wat over het gehele land opvalt is dat de jaren door steeds zoveel beroepen worden ingetrokken voordat zij aan behandeling toe zijn. De rechter heeft geen inzicht in de redenen voor intrekking van die beroepen. Het vermoeden ligt voor de hand dat in verreweg de meeste gevallen de betrokken autoriteit alsnog aan de bezwaren van de belastingplichtige is tegemoet gekomen.
Waarom zou deze anders de beslissing niet afwachten als hij de moeite van het schrijven van het beroepschrift heeft genomen.
Als dat vermoeden juist zou blijken, rijst de vraag of niet in een eerder stadium aan die bezwaren tegemoet gekomen had kunnen worden.
In Amsterdam lagen de aantallen ingediende en ingetrokken beroepen in 1975 op 1.516 en 700, in 1983 op 5.878 en 2.934.
Het aantal verzonden uitspraken bedroeg in 1975 484; in 1983 werden 977 schriftelijke uitspraken, 1.103 processen-verbaal van mondelinge uitspraken en 1.222 voorzittersbeschikkingen verzonden. Voor het eerst sinds meer dan tien jaar is in 1983 het aantal aanhangige zaken in Amsterdam teruggelopen. In 1984 lijkt een verder inlopen op de achterstand te verwachten. Bij vorenvermelde aantallen verzonden uitspraken en beschikkingen moet wel worden aangetekend dat deze niet allemaal afgedane zaken betreffen, dit in verband met de vervanging van mondelinge uitspraken door schriftelijke en verzetschriften tegen voorzittersbeschikkingen. Van beide mogelijkheden lijkt in 15 à 20 percent van de gevallen gebruik te worden gemaakt.
Al met al lijkt de mogelijkheid van een vereenvoudigde procesgang vruchten af te werpen. In een groot aantal gevallen kan de motivering voor de Hoge Raad achterwege blijven en kan nu worden volstaan met een korte samenvatting van wat aan de belanghebbende, die vaak weinig kennis van de regelingen heeft, ter zitting is uitgelegd.
Opvallend is dat partijen in beroep in zeer veel gevallen weinig aandacht besteden aan de feitelijke situatie ook als zij het daarover met elkaar niet eens zijn.
De meest voor de hand liggende vraag naar de feiten waarop de wet moet worden toegepast komt in relatief veel gevallen niet aan bod.
De rechter heeft in zulke gevallen wel een eigen taak, dunkt mij. Het gaat in deze geschillen immers over rechten en verplichtingen die niet aan partijen ter vrije beschikking staan.
Hoe ver het onderzoek ter terechtzitting zich daarnaar kan of moet uitstrekken wordt bepaald door de rechter die leiding geeft aan het proces. Allerlei omstandigheden, waaronder het persoonlijke inzicht van de betrokken rechter, zullen ongetwijfeld leiden tot verschillen in behandeling door de verschillende rechters.
Interessant is het misschien om partijen aan de hand van uitgebreide documentatie of dozen vol glazen te horen betogen hoeveel soorten bierglazen in de handel zijn en hoeveel bier in elk soort glas pleegt te worden geschonken, om beëdigde deurwaardersverklaringen te krijgen over het aantal uit één vat in zijn tegenwoordigheid getapte glazen bier, als iemand weet te zeggen welk soort glazen er werden gebruikt.

Belastingconsulenten beschouwen het vaak niet als hun taak om al te scheutig te zijn met feiten die de positie van hun cliënt verzwakken. Hoevelen van hen het tot hun taak rekenen eerst zelf navraag te doen naar het feitencomplex alvorens in rechte op te treden,

onttrekt zich aan mijn waarneming. Ook daar is wellicht van een uniform handelen geen sprake. Het excuus van "dat weet ik niet" lijkt mij niet aanvaardbaar voor feiten die bepalend zijn voor de beslissing van het geschil.
Maar ook de inspecteur heeft in de procedure een eigen taak.
Hij is procespartij, weliswaar niet voor het eigen belang, maar hij moet toch duidelijk kunnen maken op grond van welke vaststellingen hij een aanslag heeft vastgesteld. Natuurlijk is hij vaak afhankelijk van de bevindingen van derden.
Maar als hij die overneemt heeft de belastingplichtige toch recht op het vernemen van die gronden. "Uit onderzoek is gebleken" is een veelvuldig voorkomende argumentering. De vraag naar de feiten waaruit iets is gebleken, wordt te vaak pas in de rechtszaal voor het eerst gesteld, naar mijn indruk.
Zoveel verschillen als tussen de individuele rechters zullen zich ook wel voordoen tussen de verschillende inspecteurs.
Wat opvalt is dat de ene inspecteur aanmerkelijk meer in procedures betrokken wordt dan zijn collega. Waarom dit zo is weet ik niet. Wel leert de ervaring dat grote aantallen niet altijd borg staan voor goede kwaliteit.
Het echte werk voor een jurist is het uitleggen van de toepasselijke regeling. Dat zal voor de inspecteur wel niet anders zijn als voor de rechter. Alleen heeft deze laatste hier het laatste woord.
Over het vinden van het recht is al zoveel geschreven dat ik mij ervan weerhoud hier op in te gaan. Duidelijk spelen ook hier persoonlijke inzichten en opvattingen een rol.
Het streven zal wel altijd zijn het vinden van een doelmatige en als billijk ervaren, beslissing binnen het raam van de bewoordingen en de strekking van de regeling. Voldoende vage begrippen derhalve om tot verschillende uitkomsten te kunnen geraken. Hoewel de redelijkheid van de wet hem niet ter beoordeling staat schroomt de rechter zelfs niet een redelijke wetsuitlegging te hanteren.
Wellicht heeft de rechter, die telkens één geval beoordeelt, de neiging om de billijkheid voorop te stellen. Men kan nauwelijks anders van hem verwachten. Het resultaat van al zijn beslissingen door de jaren heen is evenwel dat het fiscale woud niet alleen door de ingewikkelde wetgeving en de onoverzichtelijke aanschrijvingen van de Staatssecretaris, maar ook nog eens door de aanplant van de jurisprudentie erg is uitgedeid en voor de doorsnee belastingplichtigen nauwelijks zonder gids te betreden is.
Laat ieder op zijn terrein trachten toch te komen tot een rechtvaardig resultaat.

Mr. H.M.J.I. Steenbergen (1930)
studeerde te Leiden en Utrecht, respectievelijk fiscaal recht (1957) en Nederlands recht (1959). Van 1957 tot 1966 was hij inspecteur van 's rijks belastingen.
Hij is thans Vice-president in het gerechtshof te Amsterdam en ondervoorzitter van de Tariefcommissie.

De belastinginspecteur gezien door de bril van een belastingadviseur

R.J.T. Smid

100 jaar is voor mij een te lange periode om te overzien. Bovendien is de verhouding inspecteur-adviseur tussen 1917, toen oud-inspecteur Loyens het eerste belastingconsulentenkantoor oprichtte en 1945 niet wezenlijk veranderd. Zowel voor de inspecteur als de adviseur is belangrijk de periode 1945 - 1984, aldus bijna 40 jaar. In 1945 werden de eerste surnumerairs vakexamens aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam afgelegd, terwijl bovendien de speciale belastingheffingen van na de oorlog een groter beroep op de belastingadviseurs met zich meebrachten.
Van de periode 1945-1955 is mij uit overlevering bekend dat in het algemeen zakelijk, correct en redelijk snel de meeste aanslagen in de fase van aanslagregeling en ten dele in de fase van de behandeling van bezwaarschriften konden worden besproken, waarbij in nagenoeg alle geschillen een compromis werd gesloten. De periode 1955-1962 heb ik zelf als (adjunct)-inspecteur meegemaakt.
In deze periode heb ik het gilde van de inspecteurs leren kennen als een hechte, homogene, goed opgeleide groep hoofdambtenaren, die -uitzonderingen daargelaten- een redelijke belastingheffing nastreefden en handelden conform het harmoniemodel.
De inspecteur had veelal een groot overwicht, zeker op de burger, doch ook in veel gevallen op de belastingconsulent. Je kon sturen, excessen voorkomen of bespreken.
Ook in deze periode van zeg 1955-1965 was procederen uitzondering. De zaken werden besproken, onderzocht, nog eens besproken en een compromis was veelal het resultaat. Een middenkoers was zowel voor de inspecteur als de adviseur en diens cliënt acceptabel. Men wist waar men aan toe was.
De periode 1965-1975 liet helaas een verscherping van de verhoudingen zien.
De verscherping deed zich op vele terreinen voor en is niet specifiek voor de verhouding fiscus-burger.
Toch meen ik dat met name in de verhouding fiscus-burger een extra verscherping is opgetreden. Een belangrijke oorzaak ligt in het achterblijven van de fiscale wetgeving. Daardoor werd het mogelijk -en langzamerhand voor steeds meer burgers- de belastingdruk te minimaliseren.
De commercie maakte er een bestseller van. Een reactie van de aanslagregelende inspecteur kon niet uitblijven. Een over-reactie was het gevolg, zowel voor de betreffende contribuabele en/of diens belastingadviseur als in verhouding tot overige burgers. De algemene sfeer werd grimmiger en over en weer werden vaak vechtstellingen ingenomen. Het harmoniemodel maakte ruimte voor het conflictmodel. Het aantal bezwaarschriften en procedures is daarvan een illustratie. Ook de adviseurs werkten aan deze verscherping mee. Deze tendens deed zich echter niet over de gehele linie in dezelfde mate voor. Bij de heffing van de inkomstenbelasting was ze sterker dan bij de heffing van de vennootschapsbelasting. Bovendien was het in het algemeen sterker bij de jonge inspecteurs dan bij de oude.

In mijn prea-advies van 1982 voor de jaarvergadering van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs getiteld: "belastingadviseur en inspecteur; parallelle en tegengestelde belangen tussen burger en fiscus" heb ik t.a.v. de rol van de fiscus als uitvoerder van de belastingwetten gesteld: De fiscus heeft -zij het in een ander vlak- evenals de belastingadviseur een dienstverlenende functie. Zijn rol is niet zoveel mogelijk belasting te innen, doch de wet op verantwoorde wijze uit te voeren. Dit slaat zowel op de materiële kant als op de formele zijde. Een goede rolvervulling van de fiscus wordt bemoeilijkt door de veelheid van gegevens die moeten worden verstrekt door de burger en gecontroleerd door de fiscus. Die controle strekt zich ook uit tot de vraag of geen sprake is van meer of andere fiscaal relevante gegevens.
Tot zover dit citaat.

De periode 1975-1984 kenmerkt zich m.i. door het oplopen van de spanning tussen fiscus-burger in het begin en een verbetering van de verhoudingen in de latere jaren.
De verhoudingen worden mede sterk beïnvloed door de wijze, waarop de aanslagregelende inspecteur optreedt. Als voorbeeld voor een zeer goede verhouding wil ik noemen de inspectie vennootschapsbelasting te Rotterdam.
Het meest tot de verbeelding spreekt de figuur van A.F. Tuk. Een goede dienstverlenende attitude werpt zo zijn vruchten af. Met dit voorbeeld wil ik andere inspecties niet tekort doen. Ook het vlot afwerken van WIR-problemen i.v.m. de liquiditeit is een vorm van dienstbetoon, die aanspreekt. Bij de heffing van de vennootschapsbelasting gaat het om een geobjectiveerd winstbegrip, waar privé elementen geen of vaak een ondergeschikte rol spelen.
Ook het instituut van de zgn. advanced-rulings is een goed voorbeeld van een vorm van samenwerking. Bij een afspraak vooraf is de inspecteur deelgenoot van de opzet, de bedoeling en krijgt hij een volledig beeld van de wijze, waarop een en ander zal worden uitgevoerd. De rechtszekerheid is hiermede zeer gediend.
Bij de aanslagregeling achteraf ontbreekt die betrokkenheid van de inspecteur vaak ten enenmale. Persoonlijk contact komt minder voor. De grote aantallen te regelen aanslagen leggen reeds een zware druk op de inspecteur en overleg blijkt extra tijd te kosten. Door de tijdnood wordt dan bij twijfel omtrent de juistheid of onvolledigheid helaas nogal eens de discussie geopend met een aanslag in afwijking van de aangifte. Bij een aldus te voeren "overleg" is de sfeer al belast.
Vooral in de inkomstenbelastingsfeer is dit probleem groot en wordt dit nog steeds groter doordat enerzijds meer aangiften moeten worden verwerkt en anderzijds in elke aangifte meer feiten moeten worden vermeld en gecontroleerd. Feiten die belastingplichtige moet verstrekken en de adviseur in eerste instantie moet beoordelen. Steeds meer fiscaal relevante feiten liggen in de gevoelige sfeer van de privacy, zodat het opvragen en controleren fricties met zich meebrengt. Dit wordt nog versterkt door de angst dat de geheimhouding van de fiscus niet onder alle omstandigheden is gewaarborgd. Individuele privé omstandigheden komen (via de fiscus) af en toe in de openbaarheid. Dit element kan en mag niet worden onderschat.
Geheimhouding moet de hoeksteen blijven, anders krijgt de fiscus de rekening gepresenteerd in een verhoging van de belastingweerstand. Beter ware het het aantal

relevante feiten, met name in de privésfeer, te verminderen en de privacy er zoveel mogelijk buiten te houden. De wet tweeverdieners gaat echter helaas de verkeerde richting uit. De praktijk zal bewijzen dat zoiets niet te lang kan duren. De rechtvaardigheid op een bepaald onderdeel zou wel eens meer dan teniet kunnen worden gedaan op alle andere onderdelen. Het zal een goede leerschool zijn voor jongeren hoe de belasting kan worden ontweken. De belastingadviseurs zijn zeer teleurgesteld over deze ontwikkeling.
Neemt men dan bovendien in aanmerking de houding dat steeds meer fiscale discussiepunten door de inspecteur (moeten) worden voorgelegd aan het oordeel van de rechter -die toch al overbelast is zodat de rechtszekerheid daardoor wordt verminderd- dan vrees ik een schrikbeeld. Een schrikbeeld van een overwerkte inpecteur die drie dingen tegelijk moet doen in de helft van de tijd. Bij een dergelijk schrikbeeld tast een belastingadviseur met de handen in het haar.
Ik hoop dat het niet zover zal komen. Hoe ingewikkelder de wetgeving, hoe meer administratieve verplichtingen voor de burger, des te soepeler zal de uitvoering van de wet moeten zijn. In dubio contra fiscum zou in deze fase zeker gehandhaafd moeten blijven. Alle burgers zouden in beginsel soepel en wellevend moeten worden tegemoetgetreden, totdat blijkt dat goede trouw ontbreekt. Harde fraude kan niet hard genoeg worden aangepakt, doch zonder stigmatisering van groepen burgers. De heffing is individueel, de behandeling moet dat ook zijn.
De gevoeligheden van de belastingbetaler moeten mede in de overwegingen worden betrokken.
Tevens dient de aanslagregelende inspecteur te beseffen dat er heel wat arbeid en inspanning vooraf gaat aan de indiening van een aangifte. De gegevens verzamelen, controleren of ze volledig zijn en fiscaal relevant, het uitleggen hoe de fiscale regeling naar het oordeel van de adviseur moet of kan worden toegepast, het ontkennen van mogelijkheden die eens vernomen zijn, het administratief verwerken, dit alles wordt een steeds grotere opgave. De WIR wordt wel eens genoemd als de Weerkerende Irritatie Regeling, voor wat de administratieve verwerking betreft. Alle begrippen zullen wellicht nog niet volledig duidelijk zijn bij het vervallen van deze regeling. Het zou voor adviseurs en inspecteurs een goed ding zijn bij toekomstige wetgeving iets meer op de gebruiksvriendelijkheid en de uitvoeringstechniek te letten en samen daaromtrent naar buiten te doen blijken.

Ook is het in beider belang dat het opleidingsniveau aan beide zijden gelijk is en dat ook de normen gelijk zijn. Na de opheffing van de Rijksbelastingacademie is duidelijk geworden dat het om meer gaat dan de fiscaal-technische kennis.
Het Opleidingsinstituut Financiën, geopend op 27 september j.l., zal dat nadien ontstane hiaat zeker opvullen.
Indien bij verschillende belangen op basis van eenzelfde nomenclatuur via fair play een afweging van de belangen kan plaatsvinden door deskundigen op het terrein van de belastingheffing, zal een goede aanslagregeling zijn gewaarborgd en de rechtvaardigheid en doelmatigheid zijn gediend.
Zonder een ideaalbeeld is het moeilijk je functie of beroep uit te oefenen.

Mag ik de inspecteursvereniging feliciteren met haar 100 - jarig bestaan, daaraan de wens verbindend dat ondanks belangentegenstellingen de verhouding met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de overige beroepsorganisaties een goede zal zijn en de inspecteurs als advies meegeven: fortiter in re - suaviter in modo.

R.J.T. Smid (1931)
studeerde in 1955 af aan de Rijksbelastingacademie. Momenteel is hij voorzitter van de maatschap Loyens & Volkmaars, belastingadviseurs.

De inspecteur vanuit de optiek van de rechter

Prof. mr. E. Aardema

Artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bepaalt, dat de aanslag door de inspecteur wordt vastgesteld.
Deze bepaling is van vergaande betekenis voor de positie van de inspecteur.
Overigens binnen de beperkingen van het constitutionele kader wordt aan de inspecteur een grote competentieruimte gegeven voor het uitvoeren van zijn taak.
Symptomatisch is in dit verband dan ook, dat reeds een resolutie van 13 september 1915, nr. 123, stelt, dat de ambtenaren bij de heffing van de inkomstenbelasting hun taak zelfstandig behoren te volvoeren en dat het vragen van inlichtingen over de uitlegging van de wet aan het hoofdbestuur slechts in uitzonderingsgevallen behoort plaats te vinden.
De inspecteur wordt hierdoor echter niet slechts in formeel opzicht verheven tot "de spullenbaas van de inspectie", maar gaat daarmee tevens inhoudelijk in hoge mate gezichtbepalend worden voor het optreden van de belastingdienst in zijn rayon. Zijn stijl van handelen bepaalt de presentatie van de administratie.
Niet ongebruikelijk is het dan ook, dat de rechter in zijn taakuitoefening geconfronteerd pleegt te worden met een belastingdienst in een bonte schakering voor wat betreft stijl van handelen. Van belang daarbij is niet alleen het eigen optreden van de inspecteur, doch mede -indien hij tevens teamleider is- de wijze, waarop hij richting weet te geven aan de taakverrichting van zijn teamleden.
Niet uitzonderlijk is het, dat een inspecteur, die zichzelf pleegt te etaleren met een genuanceerde aanpak, wel eens ten tonele verschijnt met een blindganger van één van zijn onderhorigen, waarbij hij er maar nauwelijks in slaagt een gelaatsuitdrukking van gène te vermijden. Of er schort dan wat aan de communicatie in zijn team waarbij hij toch een genoegzame grip op het eindprodukt behoort te hebben; of hij verkeert in de niet ondenkbare ambivalente positie van het enerzijds zijn teamleden tot grote daadkracht te willen stimuleren, maar hen anderzijds dan ook niet teleur te willen stellen indien hun slagvaardigheid de subtiele grenzen van de bezonnen aanpak passeert.

Belangrijk voor de belastingrechtspraak is de zeeffunktie, die de inspecteur kan verrichten. Indien wij ervan uitgaan dat de afdoening van het bezwaar op de inspectie de laatste kwalitatieve eindcontrole betekent, dan ligt het zwaartepunt van die zeeffunktie in een goede kwaliteitsbewaking van de uitspraken op de bezwaarschriften.
Het is ook die bezwaarfase, die de laatste mogelijkheid biedt om de kansen van het redelijke overleg met de belastingplichtige af te checken.
Ook hier kan een verschil geconstateerd worden tussen inspecteurs -met hun uitstraling op hun team- voor wat betreft contactuele vaardigheid om al dan niet door middel van goede voorlichting, dan wel overtuigingskracht toch nog met de belastingplichtige op over en weer aanvaardbare wijze tot zaken te komen.
Voor de inspecteur is het daarbij van belang, dat hij in staat is tot een goede beoordeling te komen van wat voor hem van een procedure te verwachten valt, gegeven de feiten en de

bewijsmogelijkheden waarover hij beschikt. Een dergelijk beoordelingstalent en daaraan gekoppelde intuïtie is mede van belang voor het beantwoorden van de vraag voor hem, waar in een eventueel compromis het scharnierpunt ligt.
Een dergelijk talent acht ik daarom ook zo van belang voor de goede inspecteur, omdat ik van oordeel ben dat geschillen tussen fiscus en belastingplichtige bij voorkeur door middel van een compromis hun oplossing dienen te vinden. Doorgaans immers zal in alle objectiviteit moeten worden vastgesteld, dat bij een geschilpunt het gelijk niet eenzijdig bij één partij ligt, doch voor de standpunten voor beide partijen goede argumenten zijn aan te dragen. Wat is er dan redelijker en in de praktijk bevredigender, dan dat men het krachtenveld van pro en contra laat uitkristalliseren in een cijfermatig eindprodukt, waarin alle aspecten een redelijke afweging vinden.
Zulks al te meer, nu een rechterlijke uitspraak in vele geschillen niet anders zal kunnen zijn dan een ja- of nee-antwoord, waarbij de rechter de mogelijkheid niet heeft tot de in de praktijk waarschijnlijk als redelijker ervaren tussenpositie.
Als uit te procederen geschillen blijven dan slechts over die situaties, waarin de belastingplichtige evident ongelijk heeft doch zijn karakterstruktuur hem de erkenning daarvan in de weg staat, dan wel hij in het kader van een compromis slechts tot een tegemoetkoming bereid is, waarbij bepaald sprake is van een duidelijke wanverhouding met zijn proceskansen. Ook dan kunnen echter de eerder genoemde goede voorlichting van de zijde van de inspecteur of zijn overtuigingskracht een belangrijke rol spelen om de belastingplichtige en zichzelf de tocht naar enig paleis van justitie te besparen.

Zinnig is ook de vraag naar het klimaat, waarin belastingprocedures hun gewilde voedingsbodem vinden. Geconstateerd moet dan worden, dat de verhouding waarin inspecteur en belastingplichtige tot elkaar staan reeds van nature een spanningsveld kent welke gemakkelijk irritatie, inducties en andere randstoringen oproept.
In de eerste plaats zijn daar nu eenmaal de niet geringe aantallen belastingplichtigen, bij wie het financieel eigenbelang sterker is dan hun loyale betrokkenheid bij de belastingwetgeving. Maar ook dan nog. Ook wanneer wij kijken naar de belastingplichtige, die de grenzen niet wil overtrekken is er sprake van een spanning tussen hem en zijn aanslagregelaar, welke zijn lading ontleent aan de marge van onderste en bovenste grens van wat in een gegeven situatie in redelijkheid verdedigbaar is. Als -om maar eens een voorbeeld te noemen- de koers van een aandelenpakket in het geding is, zal niet één koers vaststaan als enig juiste. De praktijk leert nu eenmaal voor dergelijke geschillen (maar ook voor de meeste andere) dat de redelijkheid een zekere "banddikte" heeft.
Stel onze koers laat zich in redelijkheid verdedigen van maximaal tot 400% tot minimaal 300%. Een redelijk inspecteur zal dan menen de belastingplichtige geen onrecht aan te doen door zich op een standpunt van 350% te stellen. De op zichzelf redelijke belastingplichtige zal echter doorgaans menen een koers van 300% voor zich te mogen bepleiten en zal zelden de emotionele ruimhartigheid opbrengen een vaststelling op 350% niet als een hem aangedaan onrecht te ervaren. Zo kunnen we constateren dat ook reeds in een op zichzelf natuurlijke situatie de halve marge binnen de grenzen van de redelijkheid al voeding geeft aan spanning en irritatie tussen de fiscus en belastingplichtige.

Veel ingrijpender is uiteraard de relatieverstoring geweest, welke ons het tijdvak van de polarisatie heeft opgeleverd. De positie van de inspecteur is daarbij een gevoelsmatig onbevredigende. Enerzijds wordt hij geconfronteerd met een publiek, dat het hard wil spelen en bereid is daarbij alle mogelijke normen te passeren. Anderzijds moet en mag van de inspecteur als representant van de overheid verwacht worden, dat hij in zijn standpuntbepaling alle nuances blijft incalculeren en een aanvaardbare koers blijft varen. Er kan niet ontkend worden, dat vele inspecteurs de druk van die situatie niet hebben kunnen weerstaan en zich van de weeromstuit mee hebben laten polariseren. Deze polarisatie van inspecteurszijde heeft uiteraard op haar beurt weer haar steen bijgedragen aan een reactie van het publiek, daarmee een tragisch vicieuze cirkel effect oproepend. Deze ontwikkeling is niet altijd zonder invloed geweest op de wijze, waarop de rechter de inspecteur ziet. Tegenover de belastingplichtige, die -in bepaalde gevallen- in een procedure duidelijk de indruk wekt stevig "voor zichzelf bezig te zijn", daarbij de bijkleuring van de feiten of zelfs misleiding niet schuwend, kan de goede inspecteur de natuurlijke voorsprong hebben van de representant van de overheid, die geen persoonlijke betrokkenheid heeft bij de zaak, en in alle objectiviteit met behoud van alle nuances zijn standpunt etaleert. Van een dergelijke voorsprong is reeds aanstonds uiteraard al geen sprake meer, indien een inspecteur door de rechter wordt herkend en onderkend als een inspecteur, die zich heeft laten polariseren in de richting van een somtijds zelfs agressief uitgedragen eenzijdige betrokkenheid.

De indruk ontstaat weleens, dat de inspecteur van de rechter teveel verwacht. Toegegeven kan worden, dat de inspecteur in de huidige fiscale constellatie vaak een ongelijke strijd moet leveren. Vervuld van zijn zorg omtrent een redelijke belastingheffing ziet hij dan een bondgenoot in de rechter, bij wie hij immers diezelfde zorg mag veronderstellen. In de praktijk leidt deze gedachte nog wel eens tot een schraal opgezette procesvoering van de zijde van de inspecteur, die er daarbij kennelijk stilzwijgend op rekent, dat hij met zijn standpunt bij de rechter voldoende sympathie mag verwachten om zijn bewijsrechtelijke gat te dempen.
De rechter zal echter weinig voor hem kunnen doen en behoort dat ook niet te doen. De algehele spelverruwing mag er immers niet toe leiden, dat de bewijslast, zoals die nu eenmaal voor de fiscus geldt en op die wijze een gerechtvaardigde rechtsbescherming aan de gemiddelde burger biedt, ten faveure van de fiscus wordt belicht. Ik zie hier slechts geringe grensverleggingen als redelijk en mogelijk. Meer dan thans wellicht het geval, zou in de jurisprudentie aan ongebruikelijke feiten, zoals gesteld door een belastingplichtige, het vermoeden van onjuistheid daarvan ontleend kunnen worden, zodat de bewijslast voor dat geval tenminste zou kunnen worden omgedraaid. Ook zou verder gegaan kunnen worden met de ontwikkeling van de redenering, dat het nu eenmaal de belastingplichtige is die in schimmige situaties alle feiten te zijnen aanzien geacht kan worden te kennen, zodat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt, dat -ook al rust de bewijslast in eerste instantie op de inspecteur- van de belastingplichtige meer opening van zaken mag worden verlangd.
Hoofdoorzaak van de ongetwijfeld regelmatige bevliegingen van een machteloosheid aan de zijde van de inspecteur ligt echter niet besloten in de gebrekkige medewerking in zijn

ogen van de rechter, maar in een wetgeving, waarin aspekten als uitvoerbaarheid en controleerbaarheid ver beneden het aanvaardbare blijven.
In het opheffen van deze legislatieve noodtoestand vinden inspecteur en rechter hun paralelle belang.

Prof. mr. E. Aardema (1938)
studeerde in 1968 af aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam. In 1968 legde hij het doctoraal examen fiscaal recht af aan de Rijksuniversiteit te Leiden. Van 1965 tot 1975 werkte hij bij de rijksbelastingdienst. Momenteel is hij buitengewoon hoogleraar aan de Erasmusuniversiteit te Rotterdam en Vice-president van het gerechtshof te Leeuwarden.

De inspecteurs der vijfde en twintigste penning

Mr. J.M.F. Finkensieper

Alhoewel de omzetbelasting (BTW) goed is voor bijna 30% van de totale belastingopbrengst zijn er relatief maar weinig inspecteurs der omzetbelasting. Er zijn in feite maar een handvol "echte" inspecteurs der omzetbelasting omdat Nederland slechts vijf inspecties der omzetbelasting kent. De BTW valt tevens onder de competentie van zo'n twintig inspecteurs der invoerrechten en accijnzen.
Voor het publiek nog wel eens verwarrend maar historisch verklaarbaar vanwege de binding tussen omzetbelasting enerzijds en invoerrechten en accijnzen anderzijds. Invoer van goederen speelt immers ook in de omzetbelasting een belangrijke rol.
Wanneer hierna gesproken wordt over de inspecteur of de inspecteur der omzetbelasting heb ik tevens het oog op de inspecteurs der invoerrechten en accijnzen, die zich met de heffing van de BTW bezighouden en bekijk ik de inspecteur in zijn fiscaal-technisch functioneren.
Waarom nu zijn er zo weinig inspecteurs der omzetbelasting?
Valt er dan weinig te inspecteren? Integendeel. De omzetbelasting wordt echter onderschat en van oudsher gaat de belangstelling van de fiscalisten zowel bij de overheid als daarbuiten uit naar de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Wellicht wordt de huiver voor de omzetbelasting gevoed door een historisch ingeworteld verzet ontstaan toen Alva in 1569 naar het voorbeeld van de Spaanse Alcabala hier te lande zijn tiende penning wilde invoeren, verschuldigd bij elke koop en verkoop van roerende goederen.
Er is ook een andere oorzaak aan te wijzen. Het BTW-stelsel ingevoerd op 1 januari 1969 is als systeem in de basis betrekkelijk simpel en ten onrechte is gedacht dat de problematiek op dit terrein beperkt en eenvoudig zou zijn zodat men kennelijk meende weinig behoefte te hebben aan specialisten.
De belangstelling voor de BTW was uiteraard navenant. Deze misvatting viel niet alleen bij de overheid maar ook bij de belastingadviseur waar te nemen. De complexiteit van ons goederen- en dienstenverkeer, de hoogte van de heffing en de politiek zorgen er echter voor dat ook een simpel en verdienstelijk belastingsysteem kan verworden tot een doolhof met bedriegertjes en met bronnen van potentieel conflict.
Het gevolg van de onderschatting van de omzetbelasting was dat er na de invoering van de BTW nog maar weinig top-specialisten op dit terrein te vinden waren, zodat de nood aan de man kwam toen bleek dat de uitwerking van het BTW-stelsel allerminst probleemloos was.
Met kunst- en vliegwerk moest het bestand aan BTW-specialisten in de inspecteursrangen worden aangevuld. Mede daardoor ben ik in 1969 als inspecteur in de BTW ingezet hoewel mijn opleiding aan de Rijksuniversiteit te Leiden geen OB/I & A specialisatie kende zoals wel het geval was aan de voormalige Rijksbelastingacademie te Rotterdam.

Dat mijn kennis zich beperkte tot een globaal inzicht in het wetsontwerp OB1968 achtte mijn werkgever kennelijk geen bezwaar. De praktijk werd mijn leermeester en daarbij viel

veel op te steken van de toen aanwezige -in de omzetbelasting zeer ervaren- hoofdcontroleurs van een bijna uitgestorven ras.
Momenteel zijn de stoelen van de inspecteur der omzetbelasting veelal bezet door academici die na een postdoctorale stoomcursus geacht worden de praktijkproblemen aan te kunnen. De gedachte "de praktijk zal het hen leren" doet nog steeds opgeld.
Het is opmerkelijk dat er ook op het Ministerie van Financiën en bij de staatssecretarissen veelal weinig interesse voor de BTW bestaat. Een staatssecretaris etiketteerde de BTW zelfs eens als "alchemie" waar hij kennelijk niets van moest hebben. Daarbij vergat hij dat het zijn "alchemisten" van de BTW werkelijk lukt om goud te maken, namelijk voor ± f. 27 miljard per jaar. In het bedrijfsleven zal het niet snel gebeuren dat het topmanagement zich bij voortduring kan permiteren om relatief zeer weinig aandacht te besteden aan één van de belangrijkste winstpijlers.
Overigens bevestigen ook hier de uitzonderingen de regel waarbij bijvoorbeeld te denken valt aan de pleidooien van de huidige staatssecretaris voor een uniform BTW-tarief. Helaas heeft hij hiermee geen lof geoogst.
De Inspecteur der omzetbelasting bevindt zich door dit alles in een wat uitzonderlijke positie. Zijn vak heeft noch de interesse van zijn werkgever noch die van de fiscalist in het algemeen, behoudens de enkele BTW-fetisjisten waartoe ik mijzelf ook reken.
Wat houdt het vak van inspecteur der omzetbelasting eigenlijk in?
Hij is geen aanslagregelaar met opleveringsnormen zoals we die kennen uit de directe belastingen. De inhoud van zijn functie is in feite bepaald door de heffingsmethodiek van de BTW, te weten de afdracht op aangifte met controle achteraf, waarbij de belastingplichtige, de ondernemer, het initiatief heeft. De inspecteur is in eerste aanleg passief en hij voert in tweede instantie een -repressieve- controle uit op de afdrachten van zijn "cliënten".
Daartoe staat hem een uitgebreid controle-apparaat ten dienst zowel ter inspectie als bij de Rijksaccountantsdienst. Als eerste taak van de inspecteur buiten personeelsbeleid en inspectie-organisatie, zie ik derhalve het toezicht op de controle en het vertalen van controlebevindingen in financiële correcties via naheffingsaanslagen of -ambtshalve-teruggaven. Een tweede belangrijke functie acht ik het optreden als procespartij in de - vaak, maar niet altijd- onvermijdelijke procedures die naar aanleiding van naheffingen ontstaan.
Hier ontmoet de inspecteur zijn tegenvoeter, de op BTW-terrein gespecialiseerde belastingadviseurs.
Een derde maar niet minder belangrijk aspect van de inspecteurstaak is het bepalen van het inspectiebeleid, het innemen van standpunten over wetstoepassingen en het treffen van regelingen met belastingplichtigen of hun adviseurs. Dit kan uit eigen initiatief geschieden maar zal veelal gebeuren naar aanleiding van bij controle gerezen vragen of aan de hand van problemen welke door een belastingplichtige of diens adviseur ter inspectie worden aangebracht. Als vierde component van de taak van de inspecteur valt het geven van "recht toe recht aan" voorlichting aan zijn "cliënten" te noemen.
Afgezien van het toezicht op de controle komen de functies van de inspecteur der omzetbelasting sterk overeen met die van de in de BTW gespecialiseerde belastingadviseur. Immers de gespecialiseerde BTW-adviseurs, waarvan er overigens nog

minder zijn dan inspecteurs, vinden een groot deel van hun werk in het voeren van procedures tegen naheffingen, het adviseren van cliënten over wetstoepassingen en de daarbij te volgen gedragslijn en de pure voorlichting van cliënten in niet conflictueuze situaties.
Typerend voor de omzetbelasting is dat de belangen van fiscus en belastingplichtige in veel gevallen parallel lopen omdat in het BTW-systeem met doorberekening aan afnemers en aftrek van voorbelasting, de ondernemers, die geen eindschakel zijn, veelal zekerheid over wetstoepassing voorop stellen. Juist in de BTW ontstaat er narigheid als pas achteraf -na controle- blijkt dat de ondernemer andere BTW-consequenties aan zijn handelingen heeft verbonden dan door de inspecteur worden voorgestaan, hetgeen kan leiden tot niet meer af te wentelen naheffingen. In veel gevallen is 19% over de omzet meer dan de nettowinst. Het merkwaardige van de BTW is zelfs dat de belastingopbrengst via naheffingen groter kan worden naarmate de belastingplichtige de Wet meer verkeerd toepast. Dan leidt immers controle in de bedrijfskolom tot een extra bate voor de schatkist terwijl door het aftrekmechanisme het saldo anders nihil zou zijn geweest. Ik wil echter niet beweren dat de inspecteur daardoor de neiging zal krijgen onjuiste wetstoepassing toe te juichen maar het stimuleert wel de financiële resultaten van zijn werk.
Bij de belangenparallelliteit is er uiteraard wel een verschil in benadering tussen de inspecteur en adviseur; de laatste denkt en handelt in beginsel vanuit het individuele belang van zijn cliënt terwijl de inspecteur met de consuquenties voor de schatkist en de uitstralende werking op andere belastingplichtigen rekening heeft te houden. Vooral dit laatste punt is van groot belang omdat er met name in de BTW onaanvaardbare concurrentievervalsing zou ontstaan indien gelijke gevallen verschillend worden behandeld. In de praktijk hoeft het verschil in benadering echter niet zo groot te zijn. Enerzijds komt dit omdat ook de inspecter in feite toch het individuele belang van de fiscus als partij behartigt en anderzijds omdat ook de adviseur veelal verder zal kijken dan alleen de onderhanden casus en tevens zijn normen over een verantwoorde wetstoepassing zal moeten hanteren.
In zijn bijdrage aan de bundel "Wat des keizers is" schets Brüll de belastingadviseur als type en concludeert dat deze genoodzaakt is zijn vijand, de inspecteur, te vriend houden. Tevens citeert hij een vertegenwoordiger van de Deutsche Steuerberatungsverband "Mit der Finanzverwaltung leben wir in einer Art Zwangsehe, wir sitzen ja in einem Boot". Ik zou willen stellen dat de "vriendschap" in de BTW berust op een natuurlijke gelijkgerichtheid van belangen.
Uiteraard ontstaan er ook conflictsituaties maar deze dienen zakelijk opgelost te worden. In een huwelijksboot kan men beter geen "herrie trappen".

Het voorgaande blijkt in de praktijk echter geen garantie voor het harmoniemodel hetgeen de levendigheid van de praktijk ten goede komt maar anderzijds ook leidt tot wederzijdse ergernis.
Gezien de grote autonomie van de inspecteur en wellicht ook door zijn vaktechnisch isolement verkeert hij als Zeus op de Olympus; de laatste jaren gedragen een aantal inspecteurs zich ook als zodanig en steken hun hoofd in de wolken. Hun wil wordt een soort buitenwettelijk "recht".

Meningen van wetgevers, rechterlijke colleges en departementale opvattingen worden soms terzijde geschoven zo zij niet stroken met de eigen visie. Eigenwijsheid wordt tot een vorm van wijsheid verheven.
Het zal duidelijk zijn dat een dergelijke houding een potentiële bron van conflicten vormt. Ik wil beslist niet beweren dat deze opstelling regel is maar sommigen kunnen de weelde van de autonomie kennelijk moeilijk dragen. Dat is een gevaarlijke ontwikkeling.
Juist in de omzetbelasting waarbij in grote mate het initiatief tot afdracht bij de belastingplichtige ligt heeft de fiscus zeer veel belang bij een coöperatieve houding van de ondernemers en hun adviseurs. De bereidheid tot een verantwoorde belastingafdracht neemt af naar mate de belastingplichtige geconfronteerd wordt met eigenzinnige of buitennissige inspectiestandpunten waarvoor uiteindelijk de inspecteur verantwoordelijk is. Uiteraard moet de inspecteur de vrijheid hebben om grensverleggende opvattingen te verdedigen en mag hem niet het recht ontzegd worden om proefballonnen op te laten. Hij dient naar mijn mening echter terughoudend te zijn met het hangen van forse prijskaartjes aan zijn proefballonnen in de vorm van aanslagen met eventueel een verhoging. De belastingplichtige wordt dan met zijn rug tegen de muur gezet en gedwongen tot in hoogste instantie terug te vechten zeker wanneer een compromis niet bespreekbaar blijkt.
Problemen ontstaan ook omdat door het beperkte aantal inspecteurs, de taken in hoge mate vervuld worden door anderen ter inspectie zoals door de technische afdeling, een staf-afdeling voor fiscaal-juridische puzzels. Daardoor ontstaat het verschijnsel van collectieve beslissingen waarbij niet valt aan te wijzen waar de beslissing is genomen en wie daarop aanspreekbaar is. Er groeit dan een soort heilig verklaard inspectiestandpunt dat niet meer voor discussie vatbaar is, zelfs niet op inspecteursniveau.
De belastingplichtige of adviseur die zich hierbij niet kan neerleggen rest weinig anders dan zich te wenden tot rechter of Ministerie.
Maar het Ministerie is tegenwoordig zuinig met het geven van directieven tegen het beleid van de inspecteur in. Slechts in bijzondere gevallen tornt men aan de autonomie van de inspecteur.

De lezer van deze bijdrage heeft wellicht de indruk gekregen dat bij mij veel kritiek leeft op het functioneren van de inspecteur der omzetbelasting en vraagt zich wellicht af of niet ook de gedragingen van de belastingplichtigen en hun adviseurs in hoge mate bijdragen aan het ontstaan van conflictsituaties. Wat dit laatste betreft denk ik dat dit zeker het geval is maar de adviseur en zijn cliënt vormen nu eenmaal niet het onderwerp van deze bundel. Wat het eerste betreft zou ik de inspecteur onrecht aandoen door het bij kritiek te laten. Integendeel, mijn ervaring is dat met het de meeste inspecteurs zeer goed overleg te plegen is over de problemen bij de BTW-heffing en dat er begrip leeft voor de verlangens van het bedrijfsleven.
Tevens blijkt het mogelijk snelle beslissingen te verkrijgen daar waar de gang van zaken dit vereist. Met name in de BTW kan een snelle besluitvorming zeer noodzakelijk zijn. Verder heb ik de indruk dat de fiscale milieuverontreiniging van de laatste jaren weer over haar hoogtepunt heen is en het klimaat tussen inspecteur en adviseur aan het opklaren is. Een verheugende ontwikkeling want polarisatie leidt tot niets.

Wanneer inspecteurs en adviseurs zich hoeden voor extreme standpunten welke voor de wederpartij gewoon niet aanvaardbaar kunnen zijn en de bereidheid aanwezig blijft om elkaar daar waar mogelijk tegemoet te komen zal het inroepen van de rechter of het Ministerie beperkt kunnen blijven hetgeen de geloofwaardigheid van de inspecteur als autonoom instituut ten goede zal komen.
Het devies van de Rijksbelastingacademie "Fortiter in re, suaviter in modo" heeft nog niet aan waarde ingeboet.

Mr. J.M.F. Finkensieper (1944)
studeerde aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam en de Rijksuniversiteit van Leiden. In 1968 legde hij het doctoraal examen fiscaal recht af. Hij was van 1968 tot 1973 werkzaam bij de rijksbelastingdienst. Momenteel is hij partner bij Meyburg & Co., belastingadviseurs.

De rechtswaarde van de belastingwet in het geding

Dr. L.G.M. Stevens

De fiscale wetenschapsbeoefenaar heeft de belastingheffing als studieobject en in dat kader onder meer tot taak het proces van belastingheffing kritisch te beschouwen. Hij wordt daarbij geacht het aanslagregelend proces op de voet te volgen, weliswaar vanaf de zijlijn, en daarover in publicaties een kritisch oordeel te geven. Op deze wijze dient ook hij zijn inbreng te leveren in de ontwikkeling van de rechtspraktijk. Hij zal het proces van aanslagregeling echter voornamelijk in zijn positiefrechtelijke context waarnemen en beschrijven, en minder geneigd zijn te letten op de gedragingen van de actoren in het heffingsproces. Hij zal zich daarom wat onwennig voelen als hem wordt gevraagd te beschrijven hoe hij als wetenschapper het functioneren van de aanslagregelend inspecteur ervaart.

Een beoefenaar van de fiscale sociologie zou met een dergelijke opdracht in zijn nopjes zijn. Een fiscaal-econoom heeft niet de pretentie op dat vlak wetenschappelijke uitspraken te kunnen doen. Ik heb derhalve behoefte aan de voorgaande verontschuldigende opmerking dat mijn waarnemingsvermogen in dezen niet wetenschappelijk is ontwikkeld en dat ik niet meer kan doen dan het weergeven van persoonlijke indrukken en ervaringen, die ik bijeen gesprokkeld heb als belastingplichtige, als aanslagregelaar in mijn vroegere dienstbetrekking, als opleider, als annotator, etc. Vanuit deze ervaringen worden, uitgaande van de huidige wijze van aanslagregeling, enkele bespiegelingen gewijd aan het proces van aanslagregeling en de positie van de aanslagregelaar. Mijn ervaringen gaan daarbij niet verder terug dan 1972.

1. Aanslagregeling: toegepaste wetenschap?

De Vereniging van Inspecteurs van 's Rijksbelastingen (VI) noemt als één van haar doelstellingen het dienen van de belastingwetenschap in de ruimste zin van het woord. Daarbij wordt in het bijzonder gewezen op de verantwoordelijkheid die de inspecteur heeft als uitvoerder van de belastingwet (de aanslagregelend inspecteur); dit in overeenstemming met en als logisch vervolg op de doelstelling van de universitaire fiscale studie die eveneens wetenschappelijke pretenties heeft. Deze beoogt immers de theoretische grondslag te verschaffen welke is vereist om als een op het terrein der belastingen gespecialiseerde econoom dan wel jurist zelfstandig werkzaam te zijn op verschillende beroepsvelden.

Maar wat heeft de huidige aanslagregeling (nog) met wetenschap te maken? Er is ons kennelijk veel aan gelegen de gedachte levend te houden dat aanslagregeling in wezen een wetenschappelijke activiteit is; weliswaar een vorm van toegepaste wetenschap, maar dan toch nog altijd een activiteit die wordt omgeven door de ietwat sacrale sfeer die eigen is aan het wetenschappelijke bedrijf. De lange weg naar de erkenning dat de belastingwetenschap als zelfstandige wetenschap dient te worden aangemerkt is hieraan

natuurlijk niet vreemd.

De ambitie een wetenschappelijk component in de fiscale opleiding te willen behouden is ook terug te vinden in de eindtermen van de universitaire fiscale studie, zoals deze bij de invoering van het wetsontwerp twee-fasenstructuur door de vijf studierichtingen gezamenlijk werden geherformuleerd. Als minimale eisen waaraan de afgestudeerde fiscalist dient te voldoen werden vastgesteld:

1. Kennis van en inzicht in de structuur van de belastingwetgeving en het belastingstelsel.
2. Vaardigheid in toepassing en interpretatie van wetgeving en jurisprudentie mede in hun maatschappelijke en in het bijzonder in hun sociaal-economische samenhang.
3. Zelfstandig in staat zijn ontwikkelingen te volgen in jurisprudentie en wetgeving.

Men kan de afgestudeerde fiscalist dus aanspreken op zijn wetenschappelijke vorming.

Na de opheffing van de Rijksbelastingacademie werden de "academiale" aanslagregelaars in de dienst geleidelijk vervangen door "universele" aanslagregelaars. Ten bewijze van hun wetenschappelijke vorming mogen deze zich tooien met de bijbehorende titels, waardoor de wetenschappelijke dimensie van het werk extra reliëf krijgt. Bijkomend voordeel van dit universitaire onderscheidingsteken is dat de jonge garde belastingadviseurs niet meer de aanduiding "oud-inspecteur van 's Rijks belastingen" in hun briefhoofd hoeft te voeren om hun status en declaratie op te kloppen. De afgestudeerde fiscaal-juristen en fiscaal-economen krijgen een universitair keurmerk mee dat moet garanderen dat zij vakbekwaam zijn en -weliswaar na een korte inwerkperiode- de aanslagregeling zelfstandig ter hand kunnen nemen.

2. Aansluiting tussen opleiding en aanslagregeling.

In de jaren zestig en het begin van de jaren zeventig werd het vermogen zelfstandig te kunnen werken meestal àl te letterlijk opgevat. De nieuwbakken adjunct-inspecteur werd -veelal gedwongen door de noodzaak aan de directie een acceptabele "staatstand" te moeten presenteren- opgezadeld met een niet geringe productie-eis. Kwantiteit was van belang; kwaliteit was mooi meegenomen, althans als daarmee aan de kwantiteit geen afbreuk werd gedaan.

De onderwaardering van de kwaliteit kwam voorts tot uitdrukking in de afwezigheid van een systematische kwaliteitsbewaking. Leggerverificatie vond niet of nauwelijks plaats. Begeleiding van de adjunct-inspecteurs was afhankelijk van de persoonlijke interesse van het hoofd van dienst of een meer ervaren collega-inspecteur. Mogelijkheden op het terrein van de permanente educatie waren minimaal. Van een weloverwogen aanslagregelend beleid was -uitzonderingen daargelaten- geen sprake. Zolang elke aanslagregelaar maar zijn vereiste aantal posten "draaide", kon hij als het ware zijn eigen winkel runnen. De "rekkelijken" konden probleemloos aan deze vereisten voldoen; de "preciezen" kropen van probleem naar probleem en werden tenslotte tot overmaat van ramp geconfronteerd met een hoofd van dienst dat aanmerkingen maakte over hun productieve prestaties (in kwantitatieve zin, wel te verstaan).

Voor de dienstleiding waren de problemen waarmee de aanslagregelend (adjunct-) inspecteur in de eerste helft van de jaren zeventig op het terrein van de fraude en

ontgaansconstructies werd geconfronteerd nog niet zo manifest; zij werden -veelal tot ongenoegen van de aanslagregelaar- beleidsmatig gebagatelliseerd. Aangezien voorts onverkort werd vastgehouden aan het uitgangspunt dat de adjunct-inspecteurs van de universiteit voldoende vaardigheid hadden meegekregen het aanslagregelend werk zelfstandig uit te voeren, werd ook de nog onervaren (adjunct)-inspecteur zonder nadere voorbereiding met deze problemen geconfronteerd. Aan vorming van de functiegebonden bekwaamheden die in dit verband zeker wenselijk zou zijn, werd nagenoeg geen aandacht besteed.

Daardoor was (en is?) de overgang van de opleidingsfase naar de beroepsfase voor vele afgestudeerden nogal groot. In de opleiding waren ze geconfronteerd met de belastingheffing in een meer wetenschappelijk kader. Naast het positieve belastingrecht, werd ook aandacht besteed aan het wenselijk recht, waarbij rechtsfilosofische vraagstukken -althans als het goed was- niet onbehandeld bleven. De opleiding was daardoor weliswaar wetenschappelijk verantwoord, maar de aansluiting met de arbeidsmarkt ging verloren. In hun praktisch functioneren werd bij de jonge academici immers slechts geappelleerd aan de ambachtelijke dimensie, en bleef de wetenschappelijke dimensie van hun vak onderbelicht, zo niet onderdrukt.

De meeste afgestudeerden konden het verschil tussen de vereisten die in de opleiding werden gesteld en die de belastingdienst stelde wel zonder kleerscheuren overbruggen. Na enkele weken praktisch werk was men meestal door een geroutineerde hoofdcommies wel ingewijd in de geheimen van de "wel-aanslag of geen-aanslag" problematiek. Ook kon deze nog wel iets vertellen over de premieheffing, mits dit beperkt bleef tot routinegevallen.

Daarbuiten wist eigenlijk niemand hoe het moest, dus was elke oplossing een juiste, zodat men daarover niet wakker hoefde te liggen. De aldus verworven nieuwe kennis werd veelal met zulke gretigheid opgenomen als "concrete" informatie, dat het risico ontstond dat het universitaire abstracte gedoe rond beginselen -en- zo als verspilde energie in de opleiding werd ervaren, waarvoor men beter "praktische informatie" had kunnen verschaffen. De gebrekkige opvang binnen de dienst werd daardoor soms afgewenteld op de opleiding.

In dit opzicht is de wetenschappelijke opleiding mogelijk tekort geschoten. Te laat is bijvoorbeeld ontdekt dat de premieheffing ook tot het terrein van de fiscaaljurist of -econoom behoort en dat de loonbelasting ook tot het werkterrein van de inspecteur gerekend moet worden. Gelukkig komt er de laatste jaren meer wetenschappelijke belangstelling voor de loonbelasting en premieheffing -ook in de opleiding-, zodat in de belastingdienst de inspecteurs hoe langer hoe minder reden vinden deze problematiek hooghartig voorbij te lopen. In dit opzicht hadden de opleidingen in het verleden wellicht in groter mate een praktische handreiking kunnen bieden; juist ook om de waardering van de theorie levend te houden. De van universiteitswege gesteunde belastingwinkels boden, voor hen die de extra belasting aankonden, natuurlijk wel de gelegenheid in die leemte te voorzien, doch die activiteiten waren doorgaans te weinig gestructureerd.

Voor velen bleef de overgang van theorie naar praktijk onnodig groot.

3. Maatschappelijke ontwikkelingen op het terrein van de belastingheffing.

Onder invloed van het Keynesiaanse denken in de economie kreeg het instrumentele denken in de belastingwetenschap in de jaren zeventig vaste voet aan de grond. Niemand zal de instrumentele functie van de belastingheffing willen ontkennen, doch een terughoudende opstelling is hier op zijn plaats. Wie de belastingheffing slechts ziet als een besturingsinstrument loopt het risico te verzanden in gedetailleerde en gecompliceerde wetgeving. Toenemende delegatie en grotere discretionaire bevoegdheden moeten immers in die situatie dan de slagvaardigheid van de beleidsmakers vergroten. De onrust rond de belastingwetgeving neemt daardoor toe. Omdat de doeleinden van de sociaal economische politiek echter bepaald niet onomstreden zijn, maakt zich van de belastingplichtige burger voorts een gevoel van vervreemding meester; hij kan of wil de overheidsdoelstellingen niet als de zijne onderschrijven.

De aanslagregelende belastingambtenaar, die in die periode toch al niet zo bijzonder werd gestimuleerd tot hoogwaardig kwalitatief werk, en die in toenemende mate werd geconfronteerd met een mondige burger die wenste te knokken voor zijn rechten (lees: centen), had al te vaak onvoldoende weerwoord. Zeker toen allerlei belastingbesparende constructies als confectieartikelen aan de man werden gebracht en "belastingbetalen voor de dommen" leek weggelegd, was het voor de aanslagregelaar weinig inspirerend dan nog slechts die dommen te kunnen vangen. Was men niet al onverschillig geworden onder het bestaande systeem van aanslagregeling, dan liep men nu dan toch in ieder geval een fiks risico gefrustreerd te raken. Menige inspecteur gaf er in die periode dan ook de voorkeur aan de droefgeestige aanslagregeling te verwisselen voor de "glitterwereld" van de belastingadviseur. De adviezen betaalden zich immers zelf. Fiscaal alpinistenwerk behoefde nauwelijks geleverd te worden om een dik belegde boterham te verdienen. Er was genoeg voor allen, zodat er geen schroom bestond nieuwkomers hartelijk in het adviseurswereldje op te nemen. Als inspecteur moest je toch wel een echte "kneus" zijn als je niet (kon zeggen dat je) een aantrekkelijk aanbod had gekregen . . .

Onvrede over de maatschappelijke ontwikkeling bij de belastingplichtige, die zich in fraude en oneigenlijk gebruik manifesteert, werd -zoals werd opgemerkt- in de roes van de telkenjare toenemende koopkracht in de eerste helft van de jaren zeventig nog niet echt als storend ervaren. Maar toen "minder meer" ging omslaan in "minder" kwam de maatschappelijke spanning hoe langer hoe meer aan de oppervlakte. De architecten van de welvaartsstaat konden niet werkloos toezien. Deze ontwikkeling moest een halt worden toegeroepen. Zowel op het terrein van de wetgeving als op het gebied van de uitvoering brak een nieuwe periode aan. De reparatiewetgeving deed haar intrede met de terugwerkende kracht en overkill-bepalingen als nieuwe ingrediënten. Tegen de reparatiewetgeving waren uit rechtswetenschappelijk oogpunt weliswaar vele bezwaren aan te voeren, doch als positief element kon worden geregistreerd dat de fiscale autoriteiten niet meer lijdzaam toekeken. Er kwam actie . . , de inspecteur hoefde niet langer met lede ogen toe te zien hoe rechtsbeginselen werden uitgehold. De wetgever gaf gehoor aan de in de dienst levende klacht en kreeg oog voor de onhoudbare positie van de inspecteur. De werkvloer werd gehoord, zij het dat de koopsomaffaire aan het image van

de Inspecteursvereniging als spreekbuis van de fiscale uitvoerders aanzienlijk schade toebracht, zodat deze organisatie nadien erg terughoudend bleef ook toen haar oordeel over de uitvoerbaarheid van de fiscale wetgeving zeker gewicht in de schaal zou hebben gelegd.

Ook op het terrein van de uitvoering werd de handschoen in het strijdperk geworpen. Een groot aantal machtigingen tot toepassing van de richtige-heffingsbepalingen werd afgegeven. Het effect daarvan werd door gezaghebbende commentatoren hoofdzakelijk op psychologisch terrein verwacht; zij verwachtten niet dat de Hoge Raad bereid zou zijn het werk dat de wetgever had laten liggen op te pakken. Tot schrik van de belastingadvieswereld bleek de Hoge Raad echter wél bereid de richtige-heffingsbepalingen toe te passen. En hiermee werd een nieuw fiscaal tijdperk ingeluid. Nadat menig adviseur van de schrik bekomen was kreeg de erkenning dat de Hoge Raad terecht een halt had toegeroepen aan een verloederende ontwikkeling de overhand. Men hoopte hiermee een keerpunt te hebben bereikt in een heilloos proces van polarisatie. Het besef breekt door dat beide partijen die als elkaars tegenspelers bij de uitvoering van de wetgeving betrokken zijn meer garen kunnen spinnen bij samenwerking.

4. Consequenties voor de opleiding.

Intussen waren de studenten fiscale economie en fiscaal recht het kind van de rekening. Terwijl de Vakstudie Inkomstenbelasting in ruim tien jaar tijd uitgroeide van drie tot negen delen, hetgeen symptomatisch is voor de snelle expansie van de studiestof, moest de studieduur van ruim zes tot vier jaren worden verkort. Uiteraard was de noodzakelijke herbezinning op de studiestructuur als zodanig een nuttige exercitie, maar het gegeven dat hoe dan ook een aanzienlijke studieduurverkorting moest worden gerealiseerd leverde aanzienlijke spanningen op tussen de fiscale en niet-fiscale vakken in het curriculum. Maakt men de voorlopige balans op dan kan men concluderen dat de fiscale afstudeerrichtingen erin zijn geslaagd de fiscale component redelijk goed te consolideren. De juridische respectievelijk economische basis werd echter versmald, hetgeen te betreuren is, maar als minst bezwaarlijk alternatief moest worden aanvaard. De fiscale studierichting was immers door haar beroepsgebonden karakter wel gedwongen het fiscale vakkenpakket onaangetast te laten op straffe van het algehele verlies van aansluiting op de afzetmarkt.

De enorme verbreding van het positief-rechtelijke kennisobject had het wetenschappelijk karakter van de opleiding toch al geërodeerd. De mogelijkheden de belastingheffing wetenschappelijk te kunnen benaderen werden hoe langer hoe meer verdrongen door de noodzaak de vereiste positiefrechtelijke kennis over te dragen. De instrumentele functie van de belastingheffing, versterkt door de reparatiewetgeving, had versnelde vervanging en uitbreiding van fiscale wetgeving tot gevolg. Voor een wetenschappelijke benadering van het heffingssysteem bleef daardoor steeds minder ruimte. De wetenschappelijke staven van de fiscale vakgroepen werden met sterk toenemende studentenaantallen geconfronteerd -mede gezien de verwachte relatief gunstige arbeidsmarktpositie- terwijl de personeelsformaties werden beperkt.

Wel werd als suppletie op de versmalling van de universitaire opleiding het post-academische onderwijs tot ontwikkeling gebracht. Het post-academisch onderwijs belastingwetenschap (PAOB), een samenwerkingsverband van de vijf fiscale studierichtingen in Nederland, blijkt in een behoefte te voorzien. Het PAOB is een van de weinige PAO-organisaties die een uitgebreid programma aanbieden dat niet wegens gebrek aan belangstelling voor het grootste deel weer moet worden geannuleerd. Voorts fungeert het PAOB door de gemengde participatie ook als een belangrijk ontmoetingspunt voor de bij de uitvoering betrokken inspecteurs en adviseurs. Overziet men het PAO-programma van de afgelopen periode, dan blijkt evenwel dat ook hier nauwelijks plaats is ingeruimd voor wetenschappelijke onderwerpen. Wetenschap verkoopt slecht. Positiefrechtelijke beschouwingen liggen beter in de markt.

Toch is de participatie-mogelijkheid van de inspecteur in PAO-verband een belangrijke ontwikkeling. Hij komt daardoor meer uit zijn isolement en vindt erkenning voor het belang dat wordt gehecht aan goed vakmanschap. Dit belang wordt ook door de directiegewijs georganiseerde éducation-permanente (E.P.) programma's onderstreept. Wel is mij gebleken dat deze programma's doorgaans op ad hoc basis worden georganiseerd en sterk afhankelijk zijn van de aanwezigheid van een (adjunct)-inspecteur die zich de organisatie van deze samenkomsten persoonlijk aantrekt. Structureel is de EP daardoor niet sterk verankerd. Mogelijk is hiervoor in de toekomst een taak weggelegd voor het Instituut voor Opleiding van Inspecteurs, hoewel inbreng van personen die buiten de organisatie van de belastingdienst staan mijns inziens node kan worden gemist.

5. De aanslagregelaar: een ambachtsman?

Overziet men de ontwikkeling dan blijkt dat de inspecteur-aanslagregelaar in feite puur ambachtelijk bezig is. Hij onderzoekt de feiten en past daarop de wettelijke bepalingen toe. Hij is blij als hij in staat is de snelle wetswijzigingen bij te benen en de daaruit voortvloeiende uitvoeringsproblemen de baas te blijven. Zijn rol bij de beleidsbepaling van de wetgever lijkt uitgespeeld. Hij loopt te zeer achter de feitelijke ontwikkelingen aan *om daar nog wezenlijke invloed op te kunnen uitoefenen.*
En als dan al één van hen de moed opbrengt de uitvoerbaarheid van de fiscale wetgeving openlijk ter discussie te stellen, dan wordt deze dialoog niet in dank aanvaard, maar wordt de desbetreffende persoon om formalistische redenen terecht gewezen met de opmerking dat hij zich niet met de politiek behoort te bemoeien. Denken: dat doet Den Haag wel; het land behoort uit te voeren . . . zo lijkt het soms.

Als dit zo is heeft de aanslagregelaar geen greintje wetenschappelijks meer in zich, en reikt zijn activiteit niet verder dan die van blinde uitvoering. Natuurlijk roept de eigen verantwoordelijkheid van de aanslagregelaar altijd spanning op omdat hij overigens functioneert in een hiërarchisch opgebouwde organisatie, maar daarom dient de aanslagregelaar nog niet te degraderen tot een willoze pion. Deze spanning tussen de eigen verantwoordelijkheid en hiërarchische verhouding lees ik trouwens ook in het Beleidsplan van de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijks belastingen. De VI heeft -zoals vermeld- als statutair doel o.a. het dienen van de belastingwetenschap in de ruimste zin van het woord. In dat kader wordt ook opgemerkt dat de VI naast en los van de

wetgevende macht en van de politieke en ambtelijke leiding van de uitvoerende macht een eigen taak heeft met de daarbij behorende eigen verantwoordelijkheid. De VI kan als vereniging van ambtsbekleders een rol spelen bij het vormgeven van de ambtsverantwoordelijkheid betreffende de uitvoering van de bevoegdheden die door de wetgever aan het inspecteursambt verbonden zijn. Tevens wordt door de VI echter statutair erkend dat de verantwoordelijkheid voor de belastingwetgeving, zowel haar kwaliteit als de beoordeling van de uitvoeringsmogelijkheden, uiteindelijk berust bij de regering en het parlement.

Daarmee wordt in feite erkend dat de ambtsverantwoordelijkheid een subsidiair, doch niet onbelangrijk karakter heeft.
Als men deze beroepsverantwoordelijkheid serieus neemt dan zal men ook op een meer structurele wijze aan het dragen van die verantwoordelijkheid vorm moeten geven. Men zou dan ook vaker dan thans het geval is een standpuntbepaling van de VI mogen verwachten.
De tijd is er rijp voor . . .

Ontwikkeling van activiteiten in dezen is uiteraard een precair probleem, maar de lijdzaamheid waarmee de inspecteurs de ene gecompliceerde wet na de andere over zich heen laten komen is verbazingwekkend. Zij berusten erin dat de belastingwetgeving wordt misbruikt als pakezel voor elke politieke gril, waardoor de kenbaarheid van de wet en de uitvoerbaarheid met reuze stappen achteruit boert. Hoe zal de inspecteur zich moeten gedragen als achteraf blijkt dat een inkomensafhankelijke partner f. 100,00 beroepskosten heeft gefingeerd om te voorkomen dat de alleenverdiener zijn alleenverdiener-toeslag verspeelt omdat dit anders leidt tot een f. 700,00 hogere belastingaanslag? Kan van de inspecteur worden gevraagd daar waar in niemands rechtsbewustzijn dergelijke consequenties aanvaardbaar worden geacht toch de wettelijke rechtsgevolgen te doen intreden? Mijns inziens is men daarmee aangeland bij de grenzen van de uitvoerbaarheid, omdat de inspecteur, die in zijn praktische werkzaamheid toch zal trachten de rechtvaardigheid te dienen, dergelijke consequenties niet meer voor zijn verantwoording kan nemen.

De positie van de inspecteur is in dit opzicht niet eenvoudig.
Ook hij dient de wet te respecteren. Voor hem geldt op overeenkomstige wijze de gebondenheid aan de wet evenals de rechter daaraan gebonden is. Evenmin als het de rechter vrijstaat de wet innerlijk te toetsen, is het de inspecteur toegestaan dit te doen. Illustratief is hetgeen het Hof 's-Gravenhage in zijn uitspraak van 5 november 1979, BNB 1981/76, in het kader van een beroep op erkenning van gewetensbezwaren tegen de zogenoemde defensiebelasting, hieromtrent heeft opgemerkt: "dat in de Nederlandse wetgeving een algemeen voorschrift, dat burgers niet gehouden zijn wettelijke bepalingen op te volgen, indien zij hiertegen ernstige gemoeds-of gewetensbezwaren hebben, niet voorkomt; dat weliswaar verscheidene bijzondere wetten regelingen inhouden, welke het mogelijk maken met zulke bezwaren rekening te houden, doch het gerechtshof de mening van de belanghebbende, dat hieruit moet worden afgeleid, dat -zij het als ongeschreven recht- de algemene regel bestaat dat dit moet geschieden, niet deelt; dat toch het op zo ruime schaal rekening houden met gemoeds- en gewetensbezwaren de bestuurbaarheid

van het land in ernstige mate zou kunnen verstoren, zeker als dit zich ook zou uitstrekken tot bezwaren tegen de bestemming van gelden, die tot het bijdragen in de overheidsuitgaven van de burgers worden geheven; dat bijgevolg de wetgever voor elk geval afzonderlijk zal moeten overwegen of ten opzichte van een wettelijke regeling al dan niet met gemoeds- en gewetensbezwaren rekening behoort te worden gehouden en zo ja, op welke wijze; dat, voorzover de belanghebbende van oordeel is, dat de wetgever in dit opzicht tekort is geschoten ten aanzien van bezwaren van voormelde aard als bij hem aanwezig, hij er slechts bij de wetgevende organen op zal kunnen aandringen hierin te voorzien; dat dit echter niet kan geschieden langs de weg van een geding voor de rechter in belastingzaken; dat het ingestelde beroep om die reden moet worden afgewezen."

In feite ligt de zaak voor de inspecteur niet anders. Hij mag zich niet schuldig maken aan bestuurlijke ongehoorzaamheid door de wet onbehoorlijk uit te voeren. Het is bijvoorbeeld onjuist als hij uit balorigheid beleidsmatig nalaat de facturen voor verricht groot onderhoud op te vragen en opzichtig obstinaat het uitgangspunt volgt "die vraagt zal verkrijgen". Ook hij heeft de taak bij de wetgever gehoor te vinden voor zijn bezwaren. Maar in dit opzicht stelt de doorsnee inspecteur echter teleur.
Vraagt men een aanslagregelend inspecteur naar zijn visie op de uitvoerbaarheid van een bepaald wetsontwerp, dan hoort men al te vaak de opmerking "dat speelt bij ons nog niet".
De aanslagregelend inspecteur leeft te zeer in het verleden. Het fiscaal regime van de jaren die hij aan het regelen is zijn voor hem actueler dan het komende regime. Daar waar de inspecteur individueel zijn wetenschappelijke verantwoordelijkheid mede zorg te dragen voor een behoorlijke wetgeving en adekwate uitvoering kennelijk niet meer kan waarmaken is een taak voor de Vereniging van Inspecteurs weggelegd.

6. Aanslagregelaar of manager?

De zorg dat het aanslagregelend werk geschiedt op het niveau dat voor toegepaste wetenschapsbeoefening wenselijk is heeft de vereniging dan ook met recht hoog in het vaandel geschreven. Het is -afgezien misschien van de belangenbehartiging op het terrein van de arbeidsvoorwaarden- haar primaire taak. Het zij met enige nadruk gezegd, omdat de vanaf de zijlijn toekijkende wetenschapper wel eens het gevoel bekruipt dat in de belastingdienst het aanslagregelend werk te zeer als ondergeschikte activiteit wordt beschouwd en dat de managementaspecten de hoofdpunten van het bestuurlijke aandachtsveld vormen. Zeker, elke organisatie heeft een goed management nodig, maar daarbij mag de aandacht voor management niet de aandacht voor de feitelijke taak van de belastingdienst afleiden. De kwaliteit van de aanslagregeling wordt niet zozeer opgevoerd door een goed management, maar door vakbekwaamheid. Management is voorwaardenscheppend, doch geen doel op zichzelf.

Met betrekking tot de kwaliteit van de aanslagregeling zal de belastingdienst in toenemende mate in de problemen komen. Nu de wetgever bij de Wet Tweeverdieners zelfs heeft nagelaten wezenlijke begrippen in duidelijke bewoordingen te definiëren en de

invulling daarvan aan de praktijk en rechtspraak overlaat, terwijl het begrippen betreft die de indeling in tariefgroepen betreft en als zodanig zeer grote groepen belastingplichtigen aangaat, is de grens van de uitvoeringsmogelijkheden zo niet reeds overschreden, dan toch wel zeer dicht genaderd. Met datgene wat de wetgever -om welke reden dan ook- in een belastingwet niet eenduidig kan verwoorden, mag men -in beginsel- geen uitvoerende instantie opzadelen. Hoe kan men het in de uitvoering wél eens worden over zaken waarover het parlement niét tot overeenstemming kan komen? Men verlegt dan de politieke discussie naar de schrijftafel van de inspecteur, en vervolgens naar de rechterlijke macht, hetgeen het risico in zich bergt dat de uitvoering verpolitiseert. De burger zal daardoor de inspecteur en de rechter eerder als partij zien dan als functionaris die verantwoordelijk is voor een "onpartijdige" wetsuitvoering. De weerstand tegen het optreden van de fiscus zal daardoor onnodig worden gestimuleerd, hetgeen het functioneren van de inspecteur bepaald niet vergemakkelijkt.

Voorts is het evident dat de frequentie waarmee fiscale wetten plegen te worden gewijzigd de belastingplichtige absoluut vervreemdt van het heffingsgebeuren. De systemen zijn op zichzelf al zo gecompliceerd dat het voor de belastingplichtige niet of nauwelijks mogelijk is zichzelf te kunnen redden. Maar zelfs de zelfredzamen worden gekweld door de veelheid van wetswijzigingen die de opbouw van fiscale know-how ernstig bemoeilijkt. Dit legt op de uitvoerende instantie een grotere last, zowel wegens de noodzaak tot het verschaffen van individu-gerichte voorlichting, als wegens geschilpunten die voortvloeien uit gebrek aan inzicht bij de belastingplichtige.

Maar niet alleen binnen de kring van belastingplichtigen ontstaat een tekort aan kennis; ook de belastingdienst zelf zit met het probleem van kennisoverdracht. De aanslagregelaars-teamleiders zijn de eerst aangewezenen om hun teamleden de vereiste vakkennis bij te brengen. Dat vereist een bereidheid om de wetgever op de voet te volgen, welke bereidheid lang niet altijd wordt opgebracht. De aanslagregelende controleurs en commiezen, die doorgaans in een eerder stadium met de problemen in de aanslagregeling worden geconfronteerd, komen dan in een kennisvacuüm terecht. Dit maakt de aanslagregelaar bijzonder kwetsbaar, omdat niets frustrerender is dan een wet te moeten uitvoeren waarvan men in zijn hart weet dat men alle "ins" en "outs" ervan niet meer kan overzien. De aanslagregelaar zal dan de neiging hebben zich te laten gelden op terreinen die voor hem wél overzienbaar zijn, zoals de aftrekbare-kosten- en buitengewone-lastenproblematiek, en daarop met een grotere vasthoudendheid opereren, hetgeen de irritatie bij de belastingplichtige natuurlijk vergroot.

De kwaliteit van de aanslagregeling dient bij de leiding van de belastingdienst een voortdurende zorg te zijn; wellicht in grotere mate dan thans het geval is. Leggerverificatie als middel tot kwaliteitsbewaking is van groot belang. Instelling van min of meer van de gewone aanslagregeling onafhankelijke instanties voor de afwikkeling van bezwaarprocedures, toezicht op de kwaliteit van vertoogschriften en herbezinning op de techniek van aanslagregeling zijn suggesties die niet nieuw zijn en bij mijn weten ook in de belastingdienst regelmatig punt van bespreking zijn, maar zij worden hier nog weer eens naar voren geschoven omdat zij kwaliteitsverbeterend kunnen werken. Ook in de aanslagregeling geldt het spreekwoord: schoenmaker blijf bij je leest.

Gebrekkige aanslagregeling lost men niet alleen op door de aanslagregelaar een managementvisie aan te praten.

Dr. L.G.M. Stevens (1944)
legde in 1971 het doctoraal examen fiscale economie af aan de Katholieke Hogeschool te Tilburg. Van 1972 tot 1976 was hij werkzaam bij de rijksbelastingdienst. Momenteel is hij wetenschappelijk hoofdmedewerker aan de Erasmusuniversiteit van Rotterdam.

De inspecteur als controleur en rechercheur

Mr. H. Wilbrink

Gevraagd is een persoonlijke visie te geven op het functioneren van de inspecteur in zijn dagelijkse werk als aanslagregelende ambtenaar. Mijn bijdrage zal een subjectieve weergave zijn van mijn ervaring als belastingadviseur met de inspecteur.
Een belangrijke beperking die hierbij aangebracht wordt, is dat in hoofdzaak aandacht zal worden besteed aan het functioneren van de inspecteur als verantwoordelijke ambtenaar voor zijn controlerende ambtenaren.
Het zoeklicht zal zich richten op de controlefase, met name op het boekenonderzoek, verricht door onder de verantwoording van de inspecteur staande controleurs van de controle-afdeling van de inspectie. De niet onder zijn supervisie staande rijksaccountants worden daaronder mede begrepen.
De schijnwerper zal zich daarbij richten op de controleur die onderzoek doet naar het fiscale wel en wee van de ondernemers in het midden- en kleinbedrijf.
Met name in die groep wordt naar mijn gevoel het optreden van een fiscale controleur het meest aan den lijve gevoeld.
Het is juist bij die groep waar fricties ontstaan in de communicatie tussen ondernemer en fiscus. Opgeroepen door wederzijds onbegrip. De ondernemer die vaak onvoldoende op de hoogte is van zijn rechten en plichten en de controleur die in het algemeen gebrek heeft aan ervaring in het bedrijfsleven en daardoor het ondernemings-(mers-) klimaat niet of althans onvoldoende kent.
De ondernemer die de aanwezigheid van de controleur ervaart als "pottenkijker" binnen zijn bedrijf en daardoor niet al te vlot met het actief verlenen van medewerking zal zijn en een controleur die daardoor juist in zijn controle-activiteiten zal worden geprikkeld, roept in de praktijk maar al te dikwijls het beeld op van strijdende en elkaar bestrijdende partijen. Een situatie die overigens niet los mag worden gezien van een zich verhardende maatschappij.

Ik zal trachten een korte beschouwing te geven van het "controleproces".
Naar volledigheid wordt niet gestreefd. Praktijkgevallen noem ik niet. Het gevaar van overbelichting is dan niet denkbeeldig.

Sinds de perspublicatie van het Ministerie van Financiën van medio 1982 zijn de flits-, deel-, bedrijfskoloms- en brancheonderzoeken alom bekend geworden. Flitsende controles zijn niet van de lucht. En dat alles om -terecht- onderzoek te doen naar o.a. de volledigheid van omzet, ontvangsten en uitgaven, met als geliefd onderwerp de privé-opnamen. Iets waarmee overigens de controleurs nog al eens in aanvaring komen is de strekking van artikel 47 Algemene wet rijksbelastingen (AWR) door de vrouw van de belastingplichtige te vragen naar privé-bestedingen.
Vragen als "Gebruikt U roomboter of margarine?", "Rookt Uw man veel?", "Bent U laatst niet bij de juwelier geweest?" zijn wellicht niet al te serieus bedoeld, maar worden door de kleine ondernemer wel als zodanig ervaren.
Begrijpelijk dat daarop braaf antwoord wordt gegeven, echter het roept wel

onlustgevoelens op bij de ondernemer.
Daarom zal nader ingegaan worden op de vraag naar het hoe en waarom van de communicatiestoornissen tussen controleur en ondernemer. Daarom zullen voor enkele onderdelen van het controleproces suggesties worden gedaan om te komen tot een verbetering in de verhouding tussen controleur en de aan het boekenonderzoek onderworpen ondernemer.

In dit verband lijkt het mij van belang het verslag van het dertiende congres van de International Fiscal Association (I.F.A.), gehouden in september/oktober 1959 te Madrid, aan de vergetelheid te ontrukken.
Het onderwerp was de controle door de fiscus. In het Weekblad [1]) heeft S.C.H.Nederburgh daarvan een rake karakteristiek gegeven. Een citaat: "Het onderwerp is delicaat, omdat controle van de zijde van de fiscus voor velen werkt als een rode lap op een stier en andere geneigd zijn om iedere discussie (en zeker iedere kritiek) bij voorbaat te bestempelen als gebrek aan burgerzin."
Hoe is thans de kijk op het "controleproces"? Het blijkt dat de standpunten zich alleen maar hebben verscherpt en verhard. In 1966 werd het onderwerp met scherpte door D. Brüll aan de orde gesteld met gevolg een verhitte discussie in Fed's Weekblad [2]). Onderwerp van bespreking was de uitspraak van het Hof Leeuwarden, bekend als het "Leeuwarder Geval" [3]). Een vijftiental jaren nadien komt de problematiek van de fiscale controle, zij het in breder verband, met alle scherpte weer in de publiciteit naar aanleiding van een artikel in Fed's Weekblad, wederom van de hand van D. Brüll [4]).
Kortom, het beeld van de rode lap en de stier is en blijft realiteit. Wij zullen er mee moeten leven, hetgeen niet wil zeggen dat wij het bijltje er maar bij neer moeten gooien met de opmerking "er is toch niets aan te doen".
Integendeel, juist de huidige tijd, met z'n grote budgettaire en maatschappelijke problemen, en om bij "de leest" te blijven, torenhoge belastingtarieven, dolgedraaide fiscale regelgeving en zich verhardende verhoudingen tussen fiscus en contribuabele, roept niet alleen om maatregelen die in het algemeen de verhouding tussen burger en overheid kunnen verbeteren, maar in het bijzonder ook om adequate regels ten behoeve van het goede verloop van het fiscale "controleproces".

Het "controleproces" vertoont de volgende aspecten:
- juridische (rechten en verplichtingen van fiscus en belastingplichtige);
- psychologische (verhouding controlerend ambtenaar en belastingplichtige);
- economische (kosten opgeroepen door controle bij belastingplichtige).

De laatste tijd is daarover een stortvloed van literatuur verschenen. Voor de analyse en interpretaties van met name de artikelen 47 tot en met 56 jo 41, lid 2 en 52 AWR zij daarnaar verwezen [5]). Hoe functioneren nu deze regels in de praktijk? Verre van optimaal. De controleur vindt generaliter dat zijn bevoegdheden niet ver genoeg gaan. Hij ervaart daarnaast de controlebevoegdheden als te summier, onduidelijk en onsystematisch in de wetgeving verankerd en de sancties op niet-naleving van de wettelijke verplichtingen verre van effectief.
Een en ander, zoals P.G. Dekker [6]) het noemt, in verband met de kruistocht) tegen het zwarte circuit. Een keuze van terminologie die niet toevallig is.
Het geeft de sfeer weer van de controle-ambtenaar.

Hoewel P.G. Dekker doelt op de fraudegevallen, moet toch gezegd worden dat een dergelijke stellingname zijn negatieve weerslag zal hebben -en reeds heeft- op de gehele controlepraktijk. Immers, is in het rapport van Van Bijsterveld niet vastgesteld dat twee van de drie ondernemers frauderen?).
Als daarbij nog in aanmerking wordt genomen, dat in onze rechtstaat moet worden verondersteld dat de ondernemer te goeder trouw aangifte van zijn inkomen en vermogen heeft gedaan en derhalve, zolang niet het tegendeel is bewezen, niet als frauderend mag worden aangemerkt, dan is het beeld dat de ondernemer heeft van het "controleproces" compleet en de sfeer getekend.
Daarom kunnen er bij die derde ondernemer -de 33% van alle ondernemers- snel onlustgevoelens ontstaan, vooral bij de kleine ondernemer, veelal veroorzaakt door een gebrek aan kennis omtrent de rechten en bevoegdheden van de controleur.
Het bovenstaande betekent uiteraard niet, dat de gehele werkelijkheid van het controlegebeuren is weergegeven. Gelukkig verloopt het "controleproces" in veel gevallen (nagenoeg) geruisloos en zonder al te forse confrontatie.
Maar daarin is, zoals D. Brüll in een van zijn geschriften terecht opmerkt, de belastingjurist niet geïnteresseerd. De missers verdienen de aandacht.
Sinds de frauderapporten in het begin van de tachtiger jaren lijkt bezinning des te meer op z'n plaats. Gezocht zal moeten worden naar oorzaken en (deel)-oplossingen zullen moeten worden aangedragen.
Het is toch merkwaardig te moeten constateren, dat al bij een eerste aankondiging van een controle-onderzoek de ondernemer korzelig wordt, ook al heeft de betrokken ondernemer niets te verbergen.
Hoe komt dat nu? Naar mijn mening niet omdat het kosten met zich meebrengt [9]). Dat aspect weegt nauwelijks. De negatieve beeldvorming in de (vak)pers van de laatste jaren omtrent het fiscale gedrag van de ondernemer lijkt meer daaraan bijgedragen te hebben. Het controle-apparaat zelf heeft daartoe mede aanleiding gegeven door niet (altijd) de juiste mensen op pad te sturen. Het lijkt er soms op dat hoe lager de controleur in rang, hoe groter de confrontatiefrequentie en de communicatiestoornis.
En onverteerbaar voor de ondernemer wordt het, indien de controleur meent "verstand" te hebben van de branche of op pad is gestuurd voor een branche-onderzoek. De controleur zal, zoals bij boekenonderzoek in de horeca vaak gebeurt, overgaan tot bijv. het opzetten van een theoretische omzetbenadering.

En wee de ondernemer, indien blijkt dat deze theoretische omzetbenadering scherp afwijkt van de winst- en verliesrekening van de betreffende ondernemer.
De controleur is van zijn rekenmodel, ook indien via andere methoden tot een betere omzetbenadering kan worden gekomen, nauwelijks af te brengen. De wil van de controlerend ambtenaar blijkt maar al te vaak (zijn) wet te zijn. Het lijkt er op dat het repressieve karakter van het boekenonderzoek steeds meer wordt verabsoluteerd [10]). Mijns inziens kan dit mede worden verklaard uit een onjuiste visie op de controlestrategie, namelijk, het domweg inzetten van meer mankracht.
Of, zoals M.R. Reuvers [11]) het noemt, "met veel honden is de kans om een vos te vangen nu eenmaal aanzienlijk groter".

Hij noemt het in 1976 nog een voordeel van deze werkmethode, dat, mits onder goede leiding werkend, de personeelsbezetting van het controle-apparaat van kwalitief lagere rang c.q. gehalte kan zijn. Dit lijkt mij een achterhaalde zaak. Controlekwaliteit, niet alleen in technische zin, dient voorop te staan. Psychologische factoren, sterk tellend in het midden- en vooral klein-bedrijf dienen zwaar te worden gewogen. De controleur lijkt met name getest te moeten worden op zijn communicatieve eigenschappen. Recrutering van vak-personeel uit het bedrijfsleven en belastingadviespraktijk zou ook aan te bevelen zijn. Alles moet er aan gedaan worden om de controleur alsook de inspecteur werkelijk inzicht te geven in het functioneren van de ondernemer.
Uitsluitend of nagenoeg alle kennis daarvan opdoen uit de leggers is ten enen male onvoldoende.

Het is opmerkelijk dat naar aanleiding van D. Brülls artikel "Rapporten op tafel" bijna 18 jaar nadien, nog niet of nauwelijks wat is gedaan aan het "controleproces". Het (deels) openbaar maken van controlerapporten is daarvan slechts een onderdeel. In zijn commentaar in dezelfde aflevering van Weekblad [12]) deed Ch.P.A. Geppaart reeds de suggestie het controlerapport op te splitsen in een drietal onderdelen, te weten: gegevens afkomstig van de belastingplichtige zelf (ex artikel 47 AWR.); gegevens afkomstig van derden en het interambtelijk advies. Hij pleitte er toen reeds voor het eerste onderdeel aan belastingplichtige te verstrekken. In 1982 kwam C.M.P. Busio [13]) tot een zelfde conclusie. Tot op heden is er nog niets van terecht gekomen. Zelfs de Wet Openbaarheid Bestuur lijkt geen of althans te weinig soelaas te bieden [14]).
Thans zal er eindelijk eens wat moeten gebeuren. Bij onze oosterburen kan Financiën in de leer. Reeds vanaf 1966 kent men aldaar het Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung (B.St.Bl. 1966 II S 46).
H.J.Hellema [15]) besprak reeds in 1967 dit Verwaltungsvorschrift en merkte toen al op "Nu in Duitsland deze regeling is tot stand gekomen als een Verwaltungsvorschrift, moet het toch ook hier te lande mogelijk zijn bij Ministeriële Resolutie een bevredigende regeling tot stand te brengen. Laat ons hopen dat één der fiscale deskundigen in de Tweede Kamer zich geroepen voelt de Minister van Financiën er eens op te wijzen, dat de huidige opvattingen toch niet meer van deze tijd zijn". Helaas zijn hoop is ijdel gebleken.

Desalniettemin zou ik er voor willen pleiten het Allgemeine Verwaltungsvorschrift, laatstelijk gewijzigd per 27 april 1978 (B.St.Bl Tiel I S 196) bij wijze van voorbeeld te laten dienen voor een Ministeriële Resolutie.
Enkele belangrijke onderdelen daarvan dienen ten minste te worden geregeld.
Enkele onderdelen licht ik eruit.

Zoals reeds opgemerkt, heeft de ondernemer onvoldoende kennis van en inzicht in zijn rechten en verplichtingen. In de Prüfungsanordnung is een en ander reeds lange tijd geregeld. In par. 5 lid 2 is opgenomen "In der Prüfungsanordnung sind die wesentlichen Rechte und Pflichten der Steuerpfichtigen bei der Aussenprüfung darzustellen".
Vooral par. 6 van de voormelde Anordnung is belangwekkend vanwege het door de Duitse overheid gekozen uitgangspunt, te weten:
"Die Betriebsprüfung ist auf das Wesentliche abzustellen, ihre Dauer auf das notwendige Mass zu beschränken. Die Betriebsprüfung hat sich in erster Linie auf solche Sachverhalte zu erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen oder Steuererstattungen

oder -vergütungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können."

Vervolgens wil ik nog de aandacht vestigen op de regeling indien ten tijde van het onderzoek een vermoeden bestaat van een strafbaar feit. De integrale tekst luidt als volgt: "Ergibt sich während einer Betriebsprüfung der Verdacht einer Straftat, für deren Ermittlung die Finanzbehörde zuständig ist, so ist die für die Bearbeitung dieser Straftat zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten.
Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen, soweit der Verdacht reicht, die Ermittlungen bei ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist.
Der Steuerpflichtige ist dabei, soweit die Feststellungen auch für Zwecke des Strafverfahrens verwendet werden können, darüber zu belehren dass seine Mitwirkung im Besteuerungsverfahren nicht mehr erzwungen werden kann.
Die Belehrung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen".

Het bovenstaande behoeft nauwelijks commentaar. Een resolutie dient in ieder geval regels te bevatten voor het geval tijdens het onderzoek een vermoeden van een strafbaar feit ontstaat. Voorts lijkt het gewenst dat de resolutie voor aanvang van het boekenonderzoek de ondernemer wordt toegezonden danwel overhandigd. Aldus kan een bijdrage worden geleverd aan de verduidelijking van de rechtspositie van de ondernemer.
Openheid betrachten door aan de ondernemer mededeling te doen van niet alleen zijn plichten, maar ook zijn rechten moet toch mogelijk zijn. Een en ander is vooral van belang indien er zich een vermoeden van een strafbaar feit voordoet. Hoe belangrijk het is het "controleproces" te reglementeren, zou ik willen illustreren met een enkel citaat uit de bijdrage van H. Mennis in de Accountant van juni jongstleden [16]). "Pas wanneer tijdens dit nader onderzoek -gedoeld wordt op nader onderzoek als gevolg van het boekenonderzoek op het bureau van de R.A.D., op grond waarvan bijv. een te laag brutowinstpercentage wordt berekend door de rijksaccountant- meerdere feiten aan het licht komen, zoals bijv. een laag of negatief bedrag voor het huishoudelijke privé als uitkomst van de vermogensvergelijking, een niet geboekte omzet die uit renseignementen blijkt, niet geboekte inkopen, negatieve kassaldi, etc., die bij de rijksaccountant het objectieve vermoeden doen rijzen dat inderdaad ontvangsten niet zijn geboekt, dan pas wordt belastingplichtige voor hem verdachte. Dit moment wordt mede bepaald door de werkwijze van de rijksaccountant. Zo vormt de vermogensvergelijking vaak het sluitstuk van de controle en juist de uitkomst daarvan (negatief privé) is vaak een belangrijk bewijs dat niet alle ontvangsten zijn verantwoord. Pas op dat moment wordt belastingplichtige voor de rijksaccountant een verdachte."

Vervolgens stelt H. Mennis verderop in zijn artikel: "Het is m.i. verantwoord om de controle van de renseignementen tot het einde van het onderzoek uit te stellen. Het voordeel is dan dat de gecontroleerde steeds zijn medewerking moet blijven verlenen op grond van de artikelen 47 en 48 AWR, terwijl de sfeer tijdens het boekenonderzoek niet verslechtert".
Hoewel ik er begrip voor heb, dat uit oogpunt van controletactiek en -strategie niet bij aanvang van het onderzoek alle kaarten op tafel worden gelegd, meen ik toch te moeten opmerken, dat dergelijke uitgangspunten bestreden dienen te worden.

Als er een vermoeden van een strafbaar feit bestaat, dan dient onverwijld de ondernemer daarvan op de hoogte gesteld te worden. "Net doen alsof" is uit den boze en staat op gespannen voet met het fair play-beginsel.
Het "objectieve vermoeden" van de controleur dient uitdrukkelijk kenbaar gemaakt te worden. Immers, de controle eindigt en de opsporing van strafbare feiten begint. Deze sfeerovergang zou controleerbaar moeten zijn, om achteraf vast te kunnen stellen in hoeverre er sprake is van onrechtmatig verkregen bewijs. In dit verband zou het wellicht aanbeveling verdienen dat de controleur verplicht wordt zijn vragen schriftelijk aan de ondernemer te stellen.
De controleerbaarheid van het feitelijk handelen van de controleur tijdens het boekenonderzoek lijkt daarmee gediend.
Indien er niets aan reglementering van het "controleproces" wordt gedaan, is een negatieve spiraalwerking een feit. Daaraan moet hoognodig wat worden gedaan. Zowel in het belang van de fiscus als de contribuabele. Het invoeren van voorschriften is een eerste stap op weg naar een meer controleerbare fiscale controle.
Hiermede kom ik tenslotte op de vraag, hoe de inspecteur reageert op het geesteskind van de controleur. Vaststaat dat zowel de rijksaccountant als de inspectie-controleur zich niet louter bepalen tot het vaststellen van de fiscaal relevante feiten. Beiden hebben de neiging tot wetstoepassing en tot het maken van "afdwingbare" afspraken met de belastingplichtige. Niet zelden onder het motto van "als U met deze correctie niet accoord gaat, zal ik ervoor zorgdragen dat grotere correcties zullen plaatsvinden".

Beiden geven blijk van dirigistisch gedrag. Het komt er op neer, dat bij wijze van spreken de belastingplichtige dan alleen nog maar heeft te slikken, waarmee uiteraard niet gezegd is dat de inspecteur aan de leiband van de controleur zou lopen. Immers, de inspecteur heeft een geheel eigen verantwoordelijkheid. Echter deze kan tengevolge van het gesignaleerde gedrag in een lastig parket komen, want indien de belastingplichtige toch gelijk heeft, zal, soms fors, de controle-ambtenaar moeten worden gecorrigeerd. En dat is een moeizame zaak als de belastingplichtige of zijn adviseur op de hoogte is van de correcties.

Juiste wetstoepassing en het in ere houden van de controle-ambtenaar vormen een niet te onderschatten dilemma voor de inspecteur. Sterke inspecteurs die zich daaruit goed weten te redden. De stellingen worden ingenomen, de aanslag conform de correcties opgelegd en een langdurige bezwaarschriftprocedure is een feit. Uiteindelijk kan de zaak dan nog aan de belastingrechter worden voorgelegd. Het voorlopig resultaat is wel jarenlange rechtsonzekerheid.

Dit soort situaties dient te worden voorkomen. Mijns inziens kan daaraan worden gewerkt door de controleurs beter toe te rusten voor hun werkelijke taak. Veel geharrewar tijdens de controlefase kan daarmee worden voorkomen.

Voorts valt het op, dat ingeval van een verschil van mening over een correctiepost, er de laatste jaren sprake is van een quasi afschuifsysteem. Indien namelijk de fiscus een bepaald standpunt gaat innemen en het overleg plaatsvindt met een aanslagregelend ambtenaar, "verwijst" deze naar zoiets als het standpunt van "de inspectie" of de "teamvergadering". Het lijkt er dan op dat het laatste woord is gesproken. Of anders gezegd: "Roma locuta, causa finita".
Punt uit.

Hetzelfde geldt ook voor de inspecteur. Deze "verwijst ook", vooral als het moeilijk wordt, maar dan naar de "regiovergadering", de "rulingcommissie" en nog vaker naar het Ministerie. Al met al lijkt het op een streven naar anonimiteit.

Men vraagt zich af hoe het komt dat controles steeds stroever verlopen en fiscale ambtenaren met name in het overleg met de gemachtigde van de belastingplichtige de anonimiteit, wellicht onbewust, zoeken. Eén verklaring kan daarvoor in het kader van deze bijdrage wel worden gegeven, namelijk omdat er weinig of niets is geregeld.

Daarom zou ik met H.J. Hellema's [17]) opmerking willen eindigen: "Het wil er bij mij niet in dat wat mogelijk is in Duitsland hier te lande niet mogelijk zou zijn".

Mr. H. Wilbrink (1948)
studeerde aan de Rijksuniversiteit te Utrecht en de Universiteit van Amsterdam. In 1974 legde hij het doctoraal examen fiscaal-recht af. Hij is thans belastingadviseur.

NOTEN:

[1]*W.F.R. 15 oktober 1960 nr. 4524.*
[2]*Fed's Weekblad: algemeen nr. 61* "Rapporten op tafel", D. Brüll.
[3]Fed's Weekblad: I.B. art. 6 (1): 259.
[4]Fed's Weekblad: beschouwingen nr. 1 "Nieuwe vormen van misbruik", D. Brüll.
[5]M.B.B. Themanummer: "Van contribuabele tot verdachte" en aldaar vermelde litt.; no. 1 januari 1984.
[6]P.G. Dekker/R.N.J. Kamerling, "De fiscus contra het zwarte circuit".
P.G. Dekker, "Inlichtingenplicht en boekenonderzoek" PAO cursus "Formeel Belastingrecht".
[7]De Grote Van Dale, 10e druk: "kruistocht": georganiseerd heftig of vurig optreden van een groep personen tegen iets dat zij verkeerd, ofwel voor iets dat zij goed achten.
[8]W.G. van Bijsterveld, Belastingfraude. april 1980.
[9]M.A. Snijder: "De invloed van de fiscus op het midden- en kleinbedrijf" voor nadere gegevens.
[10]Ter onderscheiding van het drieërlei karakter van het boekenonderzoek, te weten het vaststellend-, preventief- en repressief karakter daarvan.
[11]W.F.R. 22 april 1976 nr. 5268 M.R. Reuvers.
[12]Zie nt. 2.
[13]De Accountant nr. 4/december 1981, C.M.P. Busio.
[14]Fed's Weekblad: beschouwingen nr. 88.
[15]Fed's Weekblad: algemeen nr. 71.
[16]De Accountant nr. 10/juni 1984, H. Mennis.
[17]Zie nt. 14.

Belastingwinkel Amsterdam

Drs. S.C. Adolf en
Drs. R.P.C. Cornelisse

Het lijkt ons verstandig ons eerst voor te stellen. De Belastingwinkel Amsterdam is een rechtswinkel op belastinggebied waar studenten fiscaal recht en fiscale economie aan de Universiteit van Amsterdam op vrijwillige basis minder-draagkrachtigen assisteren en adviseren bij hun fiscale verplichtingen.
De Belastingwinkel Amsterdam is op initiatief van enige studenten in maart 1981 ontstaan. Er zijn nu 40 medewerkers, die verdeeld over 4 spreekuren fiscale rechtshulp verlenen. Voor deze dienstverlening wordt geen enkele subsidie ontvangen. De hulp wordt in beginsel gratis verstrekt, doch ter bestrijding van onze onkosten worden de klanten in de gelegenheid gesteld een gift te doen.
De rechtshulp bestrijkt alle belastingen, waarbij de inkomstenbelasting op de voorgrond treedt en de vennootschapsbelasting en vermogensbelasting slechts sporadisch voorkomen. Wij verzorgen aangiften, bezwaar- en beroepschriften, verstrekken informatie (tweeverdieners) en verlenen hulp bij invorderingskwesties (betalingsregeling, kwijtschelding).

Daar de minder-draagkrachtigen onze doelgroep vormen, zijn onze directe contacten met de inspecteur beperkt tot die gevallen waarbij de beroepsfase is ingetreden en de inspecteur in de gelegenheid wordt gesteld een vertoogschrift in te dienen. De ervaring leert ons dat het conflict dan tot oplossing komt door het ambtshalve alsnog tegemoetkomen aan de grieven of door een alleszins aanvaardbaar compromis.
Minder te spreken zijn wij over het functioneren van de inspecteur als teamleider. Wij kunnen ons niet aan de indruk onttrekken dat het toezicht houden op en begeleiden van de leden van het team een lage prioriteit heeft bij de inspecteur. Onze indruk ontlenen wij aan de volgende (veelvuldig voorkomende) gevallen:

- Het regelmatig ambtshalve bijtellen, zonder een redelijk vermoeden of onderzoek naar een zeer plausibele verklaring; voorbeelden:
  Belastingplichtige met een minimumloon raakt werkloos en geniet enige tijd voorschotten WWV van de Gemeentelijke Sociale Dienst, als gevolg van de administratieve verwerking van deze voorschotten in het volgende jaar ontbreekt er gedurende een bepaald tijdvak een loonbelastingkaart. Ondanks het feit dat het algemeen bekend mag worden verondersteld dat de Sociale Dienst zelden direct overgaat tot toekenning van de uitkering, wordt er een bedrag voor de ontbrekende periode bijgeteld, ook als uit de loonbelastingkaart van de vrouw van de belastingplichtige blijkt dat zij gedurende die periode in het levensonderhoud heeft (kunnen) voorzien. Als klap op de vuurpijl wordt dan ook nog eens een fiks bedrag aan rente bijgeteld, zonder toepassing van de rentevrijstelling.
- Studenten met een gedeeltelijke studie-toelage of geringe inkomsten uit arbeid zien hun belastbaar inkomen verhoogd met een bedrag "inzake levensonderhoud".

Navraag bij de student zou uiteraard het antwoord "ondersteuning door ouders (die kinderbijslag genieten)" opleveren. Navraag blijft echter achterwege, met als resultaat een onnodig fiscaal conflict erbij.
Bij deze ambtshalve bijtellingen gaat het om aanzienlijke bedragen die variëren van enkele duizenden tot wel 70.000 gulden (dit betrof een student die vakantiewerk zou hebben gedaan in Griekenland gedurende drie maanden).

- Een ander regelmatig terugkerend probleem is het ten onrechte afwijzen door commiezen van bezwaarschriften. Vervolgens tekenen wij beroep aan tegen deze uitspraken, waarna de inspecteur na lezing van het beroepschrift ambtshalve overgaat tot honorering van de grieven. Al met al een volstrekt overbodige en tijdrovende procedure.

In aanvulling op het vorige punt merken wij op dat vaak blijkt dat het kennisnivo van het lagere kader ontoereikend is. Het is een misvatting om te veronderstellen dat de belastingwetgeving waarmee de lagere inkomensklassen doorgaans te maken hebben zo eenvoudig zou zijn dat een regelmatige bijscholing niet nodig is. Een voorbeeld hiervan is de regeling inzake het al of niet opleggen van een verplichte aanslag. Een jarenlange veldervaring heeft ons geleerd dat ondanks het regelmatig aandacht vestigen op dit verschijnsel artikel 64 Wet I.B. geen vaste plaats in het gedachtengoed van de gemiddelde commies heeft gekregen.
Bij de hiervoor genoemde regeling is nog sprake van een min of meer doorzichtige wetgeving, bij de Wet tweeverdieners is echter sprake van een vage en ondoorzichtige materie. Wij spreken onze vrees uit dat menig commies dit drijfzand van regelgeving niet de baas zal kunnen blijven. Wij pleiten voor een intensievere begeleiding van de leden van het team en het verbinden van duidelijke sancties aan regelmatig slecht functioneren. Onze hoop hierop is echter gering aangezien het teamhoofd geïrriteerd pleegt te reageren indien de aandacht wordt gevestigd op een regelmatig falend lid van zijn team.
Een belangrijk deel van deze problematiek lijkt ons voort te vloeien uit te grote organisatie-eenheden. Een te grote omvang van het team maakt een adequaat functioneren bijzonder moeilijk. Het klantgericht denken dat thans door het Ministerie van Financiën wordt gepropageerd is om dezelfde redenen een utopie.

De inspecteur is een onderdeel binnen een organisatie. Wij hebben de indruk dat de contacten tussen hem en de diverse andere dienstonderdelen niet optimaal zijn. Menig deurwaarder en hulpverlenende instantie kan veel werk besparen indien aanslagregelende ambtenaren een flexibele houding innemen bij de behandeling van ambtshalve aanslagen. De "kwade-posten"-aanschrijving is een stap in de goede richting. (Deze aanschrijving heeft tot doel die belastingplichtigen niet langer te beschrijven waarvan de aanslagen kwijtgescholden zijn dan wel oninbaar zijn geleden).

Ook het functioneren van de inspecteur buiten de dienst zou op een aantal punten verbeterd kunnen worden. Zo is het enigszins teleurstellend dat de vereniging van inspecteurs zich zo passief heeft opgesteld gedurende de behandeling van de Wet tweeverdieners. Het moet duidelijk zijn dat inspecteurs in hun kwaliteit van wetsuitvoerders zich niet mogen bezighouden met de inhoudelijke kant van de

belastingwetgeving, doch wel waar het gaat om de uitvoering. Over het feit dat de Wet tweeverdieners qua uitvoering een afzichtelijk monstrum geworden is bestaat een grote mate van overeenstemming. Het zou waardevol geweest zijn als de vereniging op dit laatste aspect gewezen had. In dit opzicht verdient de vereniging van referendarissen en hoofdcontroleurs alle lof.
Meer in het algemeen is het aanbevelswaardig indien de uitvoerders een meer actieve rol op zich nemen bij het wijzen op potentiële onvolkomenheden in de uitvoeringssfeer bij ontwerpen van Wet. Bedacht moet worden dat een goede wet die echter niet goed kan worden uitgevoerd geen stimulans is voor de fiscale moraal.

Veel externe contacten van de inspecteur vloeien voort uit de behoefte van het publiek aan informatie en voorlichting. In de maand maart neemt dit grote vormen aan. Allerlei mensen stellen vragen over het in te vullen aangiftebiljet.
Veelal bestaat de mogelijkheid het aangiftebiljet in te laten vullen door belastingambtenaren, die daarvoor tijdelijk vrijgemaakt worden van hun normale werkzaamheden. Het is de vraag of de inspectie naast een voorlichtende taak ook een hulpverlenende taak op zich moet nemen. Naar onze mening is het onjuist dat de dienst praktische hulp verleent bij het invullen van aangiften, omdat de belastingdienst en de belastingplichtige dan niet meer onafhankelijk tegenover elkaar staan, hetgeen tot grote onjuistheden kan leiden. Hulp bij verdergaande procedures, de zogenaamde tweedelijnrechtshulp, is om dezelfde reden uit den bozen. Dat hulp bij het doen van aangifte momenteel toch geboden wordt, is een praktische noodzaak welke onmogelijk gemist zou kunnen worden. Het blijft echter verre van ideaal. Over het algemeen vindt de voorvermelde principiële stellingname weinig weerklank binnen de dienst. Dat heeft ons altijd nogal verbaasd.
Het moet immers duidelijk zijn dat kwalitatief goede onafhankelijke hulp wel mogelijk is voor degenen met een grotere draagkracht. Het feit dat er belastingconsulenten zijn, wordt allerwege wel logisch en nuttig gevonden. Het ontbreken van een goed onafhankelijk stelsel van fiscale rechtshulp voor mensen met een kleine beurs wordt vrijwel nooit benadrukt. Alsof het vanzelfsprekend is, springt de dienst in dit gat. Uit overwegingen van doelmatigheid is dit verklaarbaar, het dient evenwel een tijdelijke aangelegenheid te zijn bij gebrek aan beter.
Ook dan zijn er nog wel enige suggesties te geven betreffende de uitvoering van deze praktische hulpverlening. De verschillende hoofden van dienst vullen deze uitvoering anders in. Volstrekt onjuist is het de aangifte panklaar te maken voor de regeling van de aanslag (met de legger op tafel), het niet maken van afschriften van de aangifte voor de "klant" alsmede het niet uitrekenen van de grootte van de verwachte aanslagen. De regeling die in Lelystad getroffen is, spreekt ons veel beter aan. Daar is een complete scheiding aangebracht tussen de aangiftehulp en de aanslagregeling.

Met dit voorstel omtrent het uitvoeren van de aangiftehulp besluiten wij onze bijdrage aan deze jubileumbundel. Wij hopen dat de Lelystad-methode spoedig in meerdere inspecties kan worden ingevoerd.

Drs. S.C. Adolf (1959)
behaalde in 1984 het doctoraal examen economie aan de Universiteit van Amsterdam. Momenteel is hij wetenschappelijk assistent bij de vakgroep bedrijfseconomie van de faculteit der economische wetenschappen aan de Universiteit van Amsterdam. Hij is voorzitter van de Stichting Belastingwinkel te Amsterdam.

Drs. R.P.C. Cornelisse (1958)
legde in 1983 het doctoraal examen fiscale economie af aan de Universiteit van Amsterdam. Momenteel is hij wetenschappelijk medewerker aan de Universiteit van Amsterdam. Hij is secretaris van de Stichting Belastingwinkel Amsterdam.