

# 3. De overheid als terughoudende procespartij

## Van 'hard doorprocederen' naar proportioneel en oplossingsgericht procederen in fiscale zaken

MR. D.C. MOLENAARS & MR. R. VOS

In dit artikel gaan de auteurs in op de proceshouding van de overheid, specifiek de Belastingdienst, met als kernaspecten maatwerk, evenredigheid en alternatieve geschilbeslechting.

Eerder dit jaar hebben zij aandacht gevraagd voor de houding van de overheid als procespartij.<sup>1</sup> Aanleiding daarvoor was de motie van de Tweede Kamerleden Leijten en Ellian<sup>2</sup>, gevolgd door een Kamerbrief van 4 juli 2025 en bijbehorende beslisnota.<sup>3</sup> De kern van die motie is dat de overheid terughoudend behoort te procederen en actief dient te sturen op maatwerk en alternatieve geschiloplossing.

### Inleiding

De afgelopen jaren is het beeld van de overheid als procespartij een *hot topic*, onder meer zichtbaar in de nasleep van de kinderopvangtoeslagaffaire (Parlementair onderzoek en het verslag 'Ongekend onrecht') en recent nog in het rapport 'Rechtsbescherming in het geding' van de Inspectie belastingen, toeslagen en douane (hierna: de Inspectie en IBTD).<sup>4</sup>

Met het verslag 'Ongekend onrecht' is scherp zichtbaar geworden dat 'hard' doorprocederen kan botsen met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de menselijke maat en het vertrouwen in de rechtsstaat.

Het rapport van de Inspectie laat zien dat gebrekkige informatieverstrekking aan de rechter (art. 8:42 Awb), ongelijke informatieposities en een inhoudelijk-gedreven 'willen-winnen'-proceshouding de rechtsbescherming onder druk zetten en vragen om een transparantere, oplossingsgerichte benadering. De Inspectie signaleert bovendien dat objectieve afwegingskaders voor wel of niet (door) procederen vaak ontbreken en dat alternatieve geschilbeslechting te weinig aandacht krijgt.

Deze ontwikkeling valt ons inziens samen met een herijking van de evenredigheidstoets in het bestuursrecht door de conclusie van advocaten-generaal (A-G's) Widdershoven en Wattel van 7 juli 2021, gevolgd door de uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: de Afdeling) op 2 februari 2022.<sup>5</sup> Zo is de laatste jaren evident een verschuiving zichtbaar waarbij een starre proceshouding bij de overheid plaats dient te maken voor maatwerk, herstelgericht handelen en oplossingsbereidheid.

Waar procederen lange tijd werd gezien als een vanzelfsprekend instrument om normhandhaving, rechtseenheid en precedentvorming te borgen, wordt zowel maatschappelijk als juridisch een meer genuanceerdere houding verwacht. Alternatieve geschilbeslechting en een vroegtijdige dialoog worden daarbij een steeds belangrijker spoor.

Tegen deze achtergrond verkennen wij in dit artikel achtereenvolgens de juridische en maatschappelijke gronden voor een terughoudende proceshouding van de overheid, waarna de mogelijkheden en voordelen van alternatieve geschilbeslechting worden besproken om tot slot tot praktische handvatten te komen om als professional te sturen op alternatieve routes in plaats van procederen.

### Terughoudend procederen

Dit artikel is geen betoog dat er niet meer geprocedeerd moet worden in fiscale geschillen. Sterker nog, voor handhaving en rechtsontwikkeling kan procederen uiterst geschikt zijn. Echter pleiten wij voor een overheid die bij iedere zaak een beleidsmatige en professionele keuze maakt om alleen te procederen waar dat redelijk en noodzakelijk is, met oog voor maatwerk, het burgerperspectief, proportionaliteit en oplossingsrichtingen buiten de rechter.

1 R. Vos, *De overheid moet terughoudend procederen*, blogpost van Hertoghs advocaten van 14 juli 2025.

2 *Kamerstukken II 2022/23*, 29279, nr. 761.

3 *Kamerstukken II 2024/25*, 29279, nr. 980 (Kamerbrief 4 juli 2025, 'De Staat als procespartij').

4 *Kamerstukken II 2020/21*, 35510, nr. 2, p. 21 ('Ongekend onrecht') en Inspectie belastingen, toeslagen en douane, 'Rechtsbescherming in het geding', 2025.

5 ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285 en concl. A-G Widdershoven en A-G Wattel, ECLI:NL:RVS:2021:1468.

### Juridische verankering

De bijzondere rechtspositie van de overheid als procespartij brengt mee dat zij een publiek belang dient en gebonden is aan het recht en aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Deze institutionele rol veronderstelt op zichzelf al terughoudend procederen: het publieke belang vergt dat onnodige juridisering wordt voorkomen, dat in een vroeg stadium openheid wordt betracht en dat geschillen zo veel mogelijk worden opgelost door materiële waarheidsvinding, proportionaliteit en maatwerk. Dit alles vindt een stevige grondslag in de Algemene wet bestuursrecht (Awb), en specifiek voor de fiscale praktijk, in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR), de Invorderingswet 1990 en het daarop gebaseerde beleid.

### Algemene wet bestuursrecht

De Awb borgt een actieve, transparante proceshouding van bestuursorganen. De verplichting om de op de zaak betrekking hebbende stukken over te leggen aan de bestuursrechter (art. 8:42 Awb) concretiseert de openheid die van de overheid mag worden gevegd. In samenhang hiermee rust op het bestuursorgaan de plicht tot zorgvuldige voorbereiding en onderzoek (art. 3:2 Awb) en tot deugdelijke motivering van besluiten (art. 3:46 Awb), zodat de rechter en de burger zicht krijgen op de relevante feiten en de gemaakte afwegingen. De rechter vult rechtsgronden aan (art. 8:69 Awb), maar dat ontslaat het bestuursorgaan niet van de eigen verantwoordelijkheid om volledig en eerlijk te procederen, overeenkomstig het fair play-beginsel. Het fair play-beginsel en het verbod van vooringenomenheid (art. 2:4 Awb) vergen dat het bestuursorgaan niet strategisch procedeert om processuele winst te behalen, maar de belastingplichtige een reële en eerlijke kans geeft om zijn of haar standpunten naar voren te brengen en zich te verdedigen. De hoor- en inzageplichten in bezwaar (art. 7:2 en art. 7:4 Awb) zouden dit moeten borgen in een vroeg stadium. Specifiek benoemen wij het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4 lid 2 Awb, dat verplicht tot een kenbare belangenafweging en tot het vermijden van onevenredige nadelige gevolgen voor individuele burgers. De recente herijking van de evenredigheidstoets in de bestuursrechtspraak, waar in dit artikel nog uitvoeriger bij stil wordt gestaan, onderstreept dat bestuursorganen bij de uitoefening van bevoegdheden – en dus ook bij de keuze om te (blijven) procederen – moeten bezien of het beoogde doel niet met een minder belastend alternatief kan worden bereikt, of een besluit passend is in het concrete geval en of strikte beleidsuitvoering niet tot disproportionele uitkomsten leidt. Art. 4:84 Awb biedt in aanvulling daarop een juridisch anker: van beleidsregels moet worden afgeweken als strikte toepassing in het individuele geval tot onevenredige gevolgen leidt. Dit verplicht het bestuursorgaan tot actief maatwerk en tijdig herstel, in plaats van volharding in procesvoering.

### AWR en de Invorderingswet 1990

Ook in de fiscale wetten is, in aanvulling op de hiervoor genoemde wet- en regelgeving, terughoudend procederen juridisch verankerd. Denk daarbij aan wettelijke correctie-

mechanismen die vóór de gang naar de rechter kunnen en moeten worden benut. Zo kent de AWR de mogelijkheid van ambtshalve vermindering van onjuiste aanslagen (art. 65 AWR) en de hardheidsclausule (art. 63 AWR), waarmee onredelijke uitkomsten of disproportionele gevolgen ('onbillijkheden van overwegende aard') kunnen worden voorkomen of gecorrigeerd buiten bezwaar en beroep om.

## Ook in de fiscale wetten is terughoudend procederen juridisch verankerd

Aan de invorderingskant biedt de Invorderingswet 1990 de ontvanger bevoegdheden die in beleid nader zijn ingevuld om disproportionele invordering te vermijden; de Leidraad Invordering 2008 geeft een uitgewerkt kader voor onder meer uitstel van betaling, betalingsregelingen, saneringsakkoorden en kwijtschelding, alsmede voor het proportioneel inzetten van invorderingsmaatregelen. Deze instrumenten zijn ontworpen om de spanning tussen rechtsgelijkheid, uitvoerbaarheid en individualisering in concrete gevallen te balanceren.

Gesteld kan worden dat voornoemde beginselen een terughoudende procesinzet ondersteunen en het actief zoeken naar minnelijke of bestuurlijke oplossingen voordat tot procederen wordt overgegaan, stimuleren. Dat zien we ook terug in de functie van de bezwaarprocedure als volledige heroverweging en de instrumenten die de inspecteur worden geboden met bijvoorbeeld de ambtshalve vermindering.

### Verslag Ongekend onrecht

Het verslag 'Ongekend onrecht' kan worden gezien als een kantelpunt. De parlementaire ondervragingscommissie constateert dat bij de uitvoering van de kinderopvangtoeslag grondbeginselen van de rechtsstaat zijn geschonden. De 'alles-of-niets' benadering, groepsgewijze interventies en een ruimhartig gebruik van het label 'opzet/grove schuld' hebben grove inbreuk gemaakt op het rechtsstatelijke principe dat optimaal recht gedaan moet worden aan individuele situaties van mensen.<sup>6</sup>

Kenmerkend is dat jarenlang de algemene beginselen van behoorlijk bestuur – in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4 lid 2 Awb – in het toeslagendomein praktisch buiten werking raakten door het wegdeneren van algemene beginselen van behoorlijk bestuur.<sup>7</sup> De wet bood in de uitvoeringspraktijk geen correctiemechanisme voor onevenredige gevolgen, mede doordat de Awir geen hardheidsclausule kent en de eerdere jurisprudentielijn een evenredigheidstoets afsneed.<sup>8</sup>

Zoals ook in het verslag naar voren komt, bevestigde de bestuursrechtspraak deze strenge lijn lange tijd, waardoor uitvoering en rechtspraak elkaar wederzijds verhardden.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35510 nr. 2, p. 5.

<sup>7</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35510 nr. 2, p. 5-6 en 17.

<sup>8</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35510 nr. 2, p. 24.

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35510 nr. 2, p. 5.

In oktober 2019 kwam de Afdeling bestuursrechtspraak terug op de eerder bestendige lijn.<sup>10</sup> Zij las in het wettelijk stelsel ruimte om kinderopvangtoeslag naar evenredigheid vast te stellen wanneer een deel van de kosten is betaald, en aanvaardde dat de Belastingdienst/Toeslagen bij terugvordering discretionaire ruimte heeft om, met toepassing van art. 3:4 Awb, belangen af te wegen, te matigen of in bijzondere omstandigheden van terugvordering af te zien. Daarmee eindigde de alles-of-nietsjurisprudentie en werd de deur geopend naar maatwerk en een evenwichtigere afweging tussen het voorkomen van misbruik en de gerechtvaardigde belangen van de burger.

Het verslag laat zien hoe structurele tekortkomingen in regelgeving, uitvoering en rechtsbescherming structureel tot onevenredige gevolgen leidden, waarbij een tekort aan menselijke maat een begrip werd. De ommezwaai van de Afdeling bestuursrechtspraak en de uitkomsten in het verslag ‘Ongekend onrecht’ vragen om het vermijden van procedurele hardheid wanneer er ruimte is voor rechtvaardigheid en maatwerk. Het verslag ‘Ongekend onrecht’ laat ons inziens een duidelijke herijking van de rol opvatting van de overheid als procespartij zien.

#### Rapport IBTD ‘Rechtsbescherming in het geding’

Ook het recent verschenen rapport ‘Rechtsbescherming in het geding’ van de Inspectie belastingen, toeslagen en douane bevestigt en benadrukt nogmaals de noodzaak van een andere, transparantere, zorgvuldigere en meer terughoudende proceshouding van de overheid in fiscale zaken. Hoewel de kern en het uitgangspunt van het rapport de gebrekkige en ongelijke toepassing van art. 8:42 Awb is, komt duidelijk naar voren dat een inhoudelijk gedreven ‘willen winnen’-houding en het niet relevant achten van persoonlijke omstandigheden van de betrokken belastingplichtige, de rechtsbescherming van burgers en bedrijven onder druk zet.<sup>11</sup>

### Ook het rapport ‘Rechtsbescherming in het geding’ benadrukt de noodzaak van een transparantere, zorgvuldigere en meer terughoudende proceshouding

De Inspectie identificeert vijf samenhangende grondoorzaken: uiteenlopende interpretaties en selectiebeslissingen rond art. 8:42 Awb, beperkte aandacht voor de mens in de interactie met belanghebbenden, ondermaatse interne samenwerking zonder structurele tegenspraak en meer-ogenprincipe bij beslissingen als doorprocederen, een tekortschietende informatiehuishouding en dossiervorming en onvoldoende reflectie en evaluatie gedurende en na afloop van zaken. Deze factoren versterken elkaar en verschuiven het noodzakelijke herstel van fouten naar de

rechterlijke fase, met langdurige en ingrijpende gevolgen voor betrokkenen.<sup>12</sup>

Er zijn ook parallellen zichtbaar met het verslag ‘Ongekend onrecht’. Immers, zoals in het rapport ‘Rechtsbescherming in het geding’ wordt benoemd, liggen de gevolgen van het gebrek aan vroegtijdig ingrijpen of herstel voornamelijk bij burgers en bedrijven, waardoor zij niet of niet tijdig krijgen waarop zij recht hebben en worden geconfronteerd met een kostbare en onzekere procedure bij de rechter.<sup>13</sup> Waar in het verslag ‘Ongekend onrecht’ het gebrek aan een structureel vier-ogenprincipe werd geconstateerd, zien we ook hier dat het al dan niet raadplegen van deskundigen, het toepassen van tegenspraak en het meer-ogenprincipe, niet structureel verankerd lijken te zijn in de organisatie van de Belastingdienst.<sup>14</sup> De verharding die geschetst wordt in het verslag ‘Ongekend onrecht’, komt ook terug in het rapport van de Inspectie. Zo blijkt dat uit interviews met medewerkers van de Belastingdienst naar voren komt dat zij zich in de bezwaarfase vooral richten op het in stand houden van het primaire besluit en dat belanghebbende en gemachtigden het idee hebben dat de Belastingdienst toewerkt naar een vooraf bepaalde uitkomst.<sup>15</sup> Ook de informatievoorziening en -huishouding blijken een overkoepelend thema.

Een belangrijke constatering van de Inspectie in het kader van terughoudend procederen is dat alternatieve geschiloplossing weinig aandacht krijgt. Dit terwijl, zo schrijft de Inspectie, medewerkers wel hebben aangegeven dat de menselijke maat meer centraal is komen te staan in hun werk en dat verschillende medewerkers aangeven dat zij vinden dat de Belastingdienst open moet staan voor alternatieve geschilbeslechting, bijvoorbeeld in de vorm van mediation.<sup>16</sup> Uit de interviews met belanghebbenden en gemachtigden blijkt dat voor hen juist de relatie met de Belastingdienst het belangrijkste aspect van het geschil is.<sup>17</sup> De Inspectie beveelt dan ook aan dat het belangrijk is dat medewerkers van de Belastingdienst een zaak vanuit alle mogelijke perspectieven bekijken en daarnaar handelen, niet alleen vanuit inhoudelijke en organisatorische gedrevenheid, maar ook vanuit maatschappelijke gedrevenheid.<sup>18</sup> De inhoud van het rapport en de conclusies van de Inspectie sluiten aan bij de koers naar terughoudend, proportioneel en oplossingsgericht procederen. Art. 8:42 Awb moet niet worden beleefd als een eenzijdige last, maar worden benut als middel om openheid te bieden over keuzes en overwegingen en zo een gelijkwaardige procespositie te creëren.

12 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, h. 3: Bevindingen.

13 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 10.

14 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 18.

15 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 14.

16 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 16.

17 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 13.

18 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 27.

10 ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285.

11 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 14.

Dat vergt éénduidige interpretatie en toepassing van het begrip ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’, structurele verbetering van informatiehuishouding en archivering, en een cultuur waarin leren, reflecteren en alternatieve geschilbeslechting een vanzelfsprekend onderdeel vormen van het instrumentarium van de belastingambtenaar.

Het rapport geeft daarmee de noodzakelijke sluitsteen onder de hier bepleite proceshouding: wie de evenredigheid serieus wil waarmaken, borgt transparantie en materiële waarheidsvinding vóórdat er (verder) wordt geprocedeerd, organiseert tegenspraak en teamwerk en kiest alleen voor de rechter wanneer dat na een volledige heroverweging redelijk en noodzakelijk is.

De beantwoording van de Kamervragen van het lid Van Dijk door de Staatssecretaris, waarin wordt gereageerd op het IBTD-rapport, is in dat licht veelzeggend. De Staatssecretaris plaatst nadrukkelijke kanttekeningen bij de generaliseerbaarheid van de bevindingen en benadrukt onder meer het beperkt aantal onderzochte zaken en het open karakter van art. 8:42 Awb. Tegelijkertijd blijkt uit de beantwoording dat het onderwerp bestuurlijk niet wordt behandeld als een kwestie die met verwijzing naar incidenten kan worden afgedaan: er worden vervolgstappen aangekondigd in de vorm van een onderzoek naar recente casussen en een analyse van verbeteracties, terwijl tevens maatregelen worden genoemd om de informatiehuishouding en de wijze waarop de Belastingdienst procedeert en stukken overlegt te versterken.<sup>19</sup> Dat wringt met een lezing waarin de gesignaleerde problematiek slechts marginaal of uitzonderlijk zou zijn. Integendeel: de discussie bevestigt dat terughoudend procederen en ‘behoorlijk procedeedrag’ een breed rechtsstatelijk aandachtspunt is, dat ook buiten het fiscale domein beleidsmatig en bestuursrechtelijk wordt geadresseerd. Zo loopt er een WODC-traject naar een afwegingskader voor procedeedrag, waarbij via kennistafels is verkend in hoeverre behoefte bestaat aan een instrument om onnodig procederen te voorkomen en behoorlijk procedeedrag te stimuleren.<sup>20</sup> Ook de Kamerbrief van 4 juli 2025 over De Staat als procespartij onderstreept dat dit thema nadrukkelijk op de Haagse agenda staat en dat de normatieve lijn is dat de rijksoverheid geen onnodige procedures voert en in haar proceshouding zorgvuldig en terughoudend is.<sup>21</sup>

De kernvraag is dan niet of de overheid mag procederen, maar welke waarborgen en afwegingsmomenten nodig zijn om te voorkomen dat niet weloverwogen wordt geprocedeerd en dat de burger pas in de rechtszaal krijgt wat in de heroverweging had moeten gebeuren.

## Herijking evenredigheidsbeginsel

Nadat in oktober 2019 de Afdeling bestuursrechtspraak terugkwam op de eerder bestendige lijn omtrent de evenredigheid bij toeslagen, vond in het bestuursrecht in brede zin een herijking van het evenredigheidsbeginsel plaats na de conclusie van A-G Widdershoven en A-G Wattel in 2021 over de evenredigheidstoets door de bestuursrechter, en de uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: Afdeling) in 2022. In de conclusie wordt er ook aan gerefereerd dat de achtergrond van het verzoek om een conclusie is gelegen in de opmerkingen die zijn gemaakt in het verslag ‘Ongekend onrecht’ over de rechtspraak van de Afdeling die het alles-of-niets terugvoerbepalingsbeleid van de Belastingdienst/Toeslagen legitimeerde. De kern van de conclusie en daaropvolgende uitspraak van de Afdeling: bestuursrechters dienen zo veel mogelijk zichtbaar te toetsen aan geschiktheid, noodzakelijkheid en evenwichtigheid met meer nadruk op individuele omstandigheden en concrete gevolgen.<sup>22</sup>

A-G Widdershoven en A-G Wattel concludeerden tot een intensievere en meer systematische rechterlijke toetsing aan het evenredigheidsbeginsel. Daarbij wordt aansluiting gezocht bij de Unierechtelijke evenredigheidstoets, waardoor rekening gehouden moet worden met geschiktheid, noodzakelijkheid en evenwichtigheid, en de intensiteit afhangt van de betrokken belangen.

De Afdeling onderschrijft dat de geschiktheid, de noodzakelijkheid en de evenwichtigheid bij de toetsing van een besluit aan de norm van art. 3:4 lid 2 van de Awb een rol (kunnen) spelen. De Afdeling benadrukt wel dat de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel afhankelijk is van een veelheid aan factoren en daarom van geval tot geval verschilt. De intensiteit van de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel wordt bepaald door onder meer de aard en de mate van de beleidsruimte van het bestuursorgaan, de aard en het gewicht van de met het besluit te dienen doelen en de aard van de betrokken belangen en de mate waarin deze door het besluit worden geraakt.

Zoals de Afdeling in haar uitspraak scherp benoemd is: ‘De ratio van het evenredigheidsbeginsel [is] dus niet het tegengaan van nadelige gevolgen van besluitvorming, maar het voorkomen van onnodig nadelige gevolgen in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.’ Daarin past ook de terughoudendheid van de overheid om te procederen. Zo moeten bestuursorganen kenbaar motiveren waarom het gekozen middel geschikt is, welke minder ingrijpende alternatieven zijn onderzocht, waarom die niet volstaan (noodzakelijkheid) en waarom de uitkomst in het concrete geval evenwichtig is. De Afdeling verlangt hierbij ‘scherp inzicht in alle relevante feiten en omstandigheden’ en een ‘afgewogen en deugdelijk gemotiveerd oordeel over de vraag welke gevolgen voor welke belanghebbenden (nog) wel of juist niet (meer) evenredig zijn’.<sup>23</sup>

19 Aanhangsel *Handelingen II* 2025/26, nr. 187 (Kamervragen Van Dijk).

20 Pro Facto & Rijksuniversiteit Groningen, *Kennistafels behoorlijk procedeedrag. Een afwegingskader voor procedeedrag door overheden in het bestuursrecht?* (WODC-rapport 3509), WODC 2025.

21 *Kamerstukken II* 2024/25, 29279, nr. 980 (Kamerbrief 4 juli 2025, ‘De Staat als procespartij’).

22 ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285 en concl. A-G Widdershoven en A-G Wattel, ECLI:NL:RVS:2021:1468.

23 ARvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, r.o.7.4 en 7.10.

De Afdeling heeft daarnaast op 1 maart 2023<sup>24</sup> benadrukt dat het evenredigheidsbeginsel *contra legem* kan doorwerken: bij evidente strijd met algemene rechtsbeginselen kan de rechter toepassing van een wettelijke bepaling buiten toepassing laten. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (Cbb) heeft dit in zijn uitspraak van 26 maart 2024<sup>25</sup> voor gebonden besluiten nader uitgewerkt en geoordeeld dat ook een gebonden besluit dat berust op een algemeen verbindend voorschrift (zoals een ministeriële regeling) rechtstreeks aan het evenredigheidsbeginsel kan worden getoetst, zij het met een toets die rekening houdt met het gebonden karakter van het besluit.

In deze verruiming van de toepassing van het evenredigheidsbeginsel past ook het conceptwetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb,<sup>26</sup> dat een belangrijke stap zet richting een bestuursrecht met meer oog voor de menselijke maat. Het conceptwetsvoorstel breidt de algemene beginselen uit of is erop gericht bestaande beginselen te verduidelijken, steeds met het oog op het bevorderen van de menselijke maat in het bestuursrecht. Zo bevat het voorstel een nieuw beginsel (art. 2:4a Awb): het dienstbaarheidsbeginsel. Dit beginsel garandeert een burgergerichte behandeling en vereist dat bestuursorganen de burger centraal stellen. Ze moeten hun beleid en uitvoering zo inrichten dat burgerbelangen optimaal tot hun recht komen.

In het algemeen kan ons inziens worden gesteld dat de herijking van het evenredigheidsbeginsel niet alleen hogere eisen aan de motivering en dossiervorming stelt, maar ook aan de proceshouding van bestuursorganen: starre uniformiteit maakt plaats voor maatwerk, herstelgericht handelen en oplossingsbereidheid.

Door de evenredigheidstoets proactief in bezwaar toe te passen, worden geschillen vaak opgelost vóórdat zij de rechter bereiken, en wordt voorkomen dat de rechter – in lijn met het nieuwe kader – alsnog indringend moet bijsturen. Het uitgangspunt dient maatwerk en een burgergerichte behandeling te zijn, zodat procederen het *ultimum remedium* blijft.

### Alternatieve geschilbeslechting als volwaardig spoor

Meer aandacht voor de menselijke maat en een evenredige uitkomst, is dus de zichtbare tendens de laatste jaren. Procederen dient – zeker door de overheid – dan ook een weloverwogen keuze te zijn. Zoals ook volgt uit het rapport van de Inspectie, bestaat er binnen de Belastingdienst weinig aandacht voor alternatieve geschilbeslechting in dossiers. De reden die hiervoor in de onderzochte casussen werd gegeven, is dat het om een ‘zuiver inhoudelijk-juridisch geschil’ ging, waarin het aan de rechter is om een knoop door te hakken.<sup>27</sup> Indien oog bestaat voor de

belangen van de belastingplichtigen en een zaak vanuit een breder perspectief wordt bekeken, zal blijken dat maar weinig zaken zuiver juridisch zijn.

Wij pleiten dan ook voor alternatieve geschilbeslechting als volwaardig spoor. Hoewel de reflex van partijen in een conflict doorgaans een gang naar de rechter is, zou een behandelend ambtenaar in ieder dossier alternatieve geschilbeslechting in overweging moeten nemen. Alternatieve geschilbeslechting is bij uitstek geschikt voor zaken waarin de feiten, de waardering of het bewijs centraal staan en waar de onderlinge relatie op scherp staat. Minder geëigend is het wanneer zuiver principiële rechtsvragen het geschil vormen. Onze ervaring is dat er vaak ‘meer aan de hand is’.

### Alternatieve geschilbeslechting is bij uitstek geschikt voor zaken waarin de feiten, de waardering of het bewijs centraal staan

Binnen de kaders van het fiscale procesrecht zijn er verschillende instrumenten van alternatieve geschilbeslechting inzetbaar. De vaststellingsovereenkomst is het klassieke vehikel voor minnelijke afdoening in fiscale zaken. Een vaststellingsovereenkomst biedt ruimte om een onzekerheid of geschil te beslechten met bindende afspraken over feitenvaststelling, waardering, kwalificatie of de praktische toepassing van het recht op het concrete geval. Een vaststellingsovereenkomst kan in elke fase van het geschil – voornemen tot een bezwarend besluit, bezwaar, beroep, hoger beroep, cassatie – gesloten worden.

De vraag is dan op welke wijze de afspraken in de vaststellingsovereenkomst tot stand komen. In de praktijk zijn dat doorgaans compromisgesprekken. Een overleg tussen de betrokken inspecteurs enerzijds en de belastingplichtige anderzijds, waarbij de nadruk ligt op het oplossen van het fiscaal juridische geschil.

Minder voorkomend, maar zeker niet minder geschikt, is mediation. Hoewel mediation in fiscale zaken geen wettelijke basis heeft, wordt sinds 2007 door alle rechtbanken en gerechtshoven de mogelijkheid geboden om fiscale conflicten op te lossen via mediation. Een neutrale mediator faciliteert vertrouwelijk overleg en helpt partijen tot een resultaat te komen dat vervolgens juridisch wordt verankerd, veelal in een vaststellingsovereenkomst. Ook in een eerdere fase, bijvoorbeeld gedurende de bezwaarbehandeling kan mediation worden ingezet. De bestaande praktijk is dat bij fiscale mediation een interne mediator van de Belastingdienst beschikbaar is om als mediator op te treden. Het voordeel dat daarin wordt gezien, is dat de interne mediator ter zake kundig is en de dienstverlening voor de belastingplichtige kosteloos.<sup>28</sup> Een grote meerwaarde betreft de vertrouwelijkheid van mediation. De kern van mediation betreft daarnaast dat breder wordt gekeken dan

24 RvS 1 maart 2023, ECLI:NL:RVS:2023:772.

25 Cbb 26 maart 2024, ECLI:NL:CBB:2024:190.

26 Conceptwetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb, *Kamerstuk* 29279, nr. 763.

27 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 16.

28 *Kamerstukken II* 2013/14, 33723, nr. 4, p. 25.

enkel het juridisch-inhoudelijke conflict. Het is bij uitstek geschikt voor het voorkomen of verhelpen van escalatie en heeft tot doel alle belangen van beide partijen boven tafel te krijgen, zodat een gedragen en duurzame oplossing kan worden bereikt.

#### Voordelen alternatieve geschilbeslechting

Waar het formele bezwaar- en beroepssysteem een onmisbaar anker blijft voor rechtsbescherming en rechtsontwikkeling, biedt alternatieve geschilafdoening juist snelheid, maatwerk en aandacht voor de onderling relatie. Factoren die in fiscale zaken vaak doorslaggevend zijn voor een duurzame oplossing en *compliance* naar de toekomst.

Een gang naar de rechter brengt tal van processtukken, formele rondes en informatie-uitwisseling met zich mee. Zowel voor de belastingplichtige als de Belastingdienst een last, maar eveneens voor de rechterlijke macht. De druk op de rechterlijke macht is hoog en capaciteitsschaarste vraagt juist om dejuridisering en vroegtijdige oplossing. Het voorkomt langdurige ketenlasten, zodat kortere doorlooptijden ontstaan en er ruimte is voor een snelle behandeling van principiële zaken.

Tevens leidt alternatieve geschilbeslechting doorgaans tot een sneller proces. Immers kan de (verdere) papierwinkel achterwege blijven en kunnen gesprekken op korte termijn plaatsvinden. Snelheid is voor veel belastingplichtigen een belangrijk aspect, gelet op de onzekerheid die een procedure met zich brengt. Daarnaast wordt voorkomen dat bij langdurige dossiers wisselingen van betrokken belastingambtenaren plaatsvinden, met alle gevolgen van dien.<sup>29</sup>

Een ander groot voordeel van alternatieve geschilbeslechting is dat oplossingen kunnen worden toegesneden op het dossier, bijvoorbeeld door deelvragen te schikken of overgangsafspraken te maken. Alles-of-nietsuitkomsten kunnen worden voorkomen. In tegenstelling tot bij de rechter kunnen afspraken worden gemaakt over het herstellen van het verleden én tegelijk over het voorkomen – en de wijze waarop – van dergelijk gedrag in de toekomst. Er kan daadwerkelijk tot maatwerk worden gekomen, waarbij rekening wordt gehouden met de belangen over en weer. Dat zal doorgaans leiden tot oplossingen die worden gedragen door beide partijen, met als groot voordeel dat naleving van de afspraken veelal gewaarborgd is en het geschil daadwerkelijk tot een einde komt. Beide partijen leggen zich er immers bij neer.

Tot slot misschien wel het grootste voordeel en verschil met procederen: de onderlinge relatie en het vertrouwen. Hard tegen hard procederen leidt ertoe dat partijen recht tegenover elkaar staan en er doorgaans wantrouwen bestaat. ‘Hoor en wederhoor’ en ‘stellen en betwisten’ werken over het algemeen escalierend, en dat is ook verklaarbaar vanuit die procesdynamiek.<sup>30</sup> Vroegtijdig en gestructureerd in gesprek gaan kan de-escaleren, dan wel escalatie voorko-

men. Daarnaast geldt dat een duurzame werkrelatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige in fiscale zaken van groot belang is voor *compliance* en leidt tot een lagere kans op vervolgcyclen. Het gezamenlijke oplossen van een geschil vergroot wederzijds begrip.

### Een duurzame werkrelatie tussen Belastingdienst en belastingplichtige is van groot belang voor *compliance* en leidt tot een lagere kans op vervolgcyclen

Zoals Peter Ingelse, in het artikel ‘Onveranderde toegang tot de rechter; daarnaast mediation’<sup>31</sup> terecht concludeert, kan ‘noch op macroniveau noch op micro/individueel niveau worden vastgesteld dat mediation “beter” is dan rechtspraak’. Maar ze zijn anders. En beide vormen van conflictoplossing zijn voor bepaalde zaken meer geschikt. En precies die afweging dient te overheid – in fiscale zaken de Belastingdienst – keer op keer te maken, voordat zij overgaat tot een procedure of die voortzet. Een juridische verankering kan daarin mogelijk helpen.

#### Juridische verankering gewenst

In het artikel ‘Synthese en gezamenlijke aanbevelingen’ in het *Nederlands Juristenblad*<sup>32</sup> is gepleit voor het opnemen van een bepaling in de Awb met als kern dat bij conflicten met de overheid verplicht moet worden onderzocht of een minnelijke oplossing bereikt kan worden. Voorgesteld is een bepaling – afgestemd op het bestuursrecht – van de volgende strekking:

‘Behoudens spoedvoorzieningen wordt geen rechtsvordering ingesteld zonder dat de eiser in redelijkheid heeft onderzocht of het geschil door partijen in der minne kan worden opgelost. Hij doet dit onderzoek zo mogelijk tezamen met de wederpartij.’

Een voorstel dat wij ten zeerste toejuichen. Het past ook goed bij het voorgestelde dienstbaarheidsbeginsel dat onderdeel is van het conceptwetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb dat vereist dat bestuursorganen de burger centraal stellen.

### Praktische handvatten; rol voor de professional in het fiscale spelveld

Wij begonnen dit artikel met het betoog dat wij pleiten voor een overheid die bij iedere zaak een beleidsmatige en professionele keuze maakt om alleen te procederen waar dat redelijk en noodzakelijk is, met oog voor maatwerk, het burgerperspectief, proportionaliteit en oplossingsrich-

29 Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 18.

30 J. de Waart, ‘Er ligt een aanvullende de-escalerende rol voor de rechter’, *NJB* 2018/26, p. 1876-1877.

31 P. Ingelse, ‘Onveranderde toegang tot de rechter; daarnaast mediation’, *NJB* 2018/26, p. 1873-1874.

32 M. Barendrecht, P. Ingelse, F. Schonewille, J. de Waart & F. van Zomerem, ‘Synthese en gezamenlijke aanbevelingen’, *NJB* 2018/26, p. 1879-1880.

tingen buiten de rechter. Diezelfde boodschap geldt wat ons betreft net zo goed voor de fiscale professional.

Zolang de wet in geschillen met de overheid partijen nog niet verplicht alternatieve geschilbeslechting te beproeven, ligt daarin een belangrijke rol voor professionals in het fiscale speelveld weggelegd. Voor advocaten ligt dat eveneens besloten in gedragsregel 5 die bepaalt dat *'de advocaat dient voor ogen te houden dat een regeling in der minne veelal de voorkeur verdient boven een proces'*.

Immers, 'It takes two to tango'. Voor een gemeenschappelijk gedragen oplossing door partijen zelf, is de (proces) houding van belastingplichtige en diens adviseur of advocaat ook heel belangrijk. Dat begint bij het informeren van de belastingplichtige over de mogelijkheden van alternatieve geschilbeslechting en het kunnen inschatten van de voordelen in bepaalde kwesties. Daarbij is het van belang dat de fiscale professional de weg weet te bewandelen die nodig is om tot een buitengerechtelijke oplossing te komen. Alternatieve geschilbeslechting is eveneens een belangrijk instrument dat beheerst moet worden, naast de formele instrumenten om de rechten van een belastingplichtige veilig te stellen.

Daarnaast geldt dat de fiscale professional een belangrijke rol vervult in de-escalatie. Emoties kunnen bij een belastingplichtige hoog oplopen. Een fiscaal professional kan waarborgen dat het een respectvolle strijd blijft, waar met elkaar in gesprek gaan en blijven een belangrijk onderdeel van vormt.

In het rapport van de Inspectie lezen wij – weliswaar tussen de regels door – ook positieve geluiden. Zo is in interviews naar voren gekomen dat verschillende medewerkers aangeven dat naar de rechter gaan, in hun beleving, niet altijd de beste oplossing is; het is een laatste redmiddel of een manier om een principiële rechtsvraag beantwoord te krijgen. Ook vinden zij dat de Belastingdienst open moet staan voor alternatieve geschilbeslechting, bijvoorbeeld in de vorm van mediation.<sup>33</sup> Ook wij zijn ermee bekend dat mediation steeds meer aandacht krijgt bij de Belastingdienst.

De Belastingdienst roept op de website ook om op vooral te bellen. *'Als u denkt dat in uw situatie mediation kan helpen, bel dan de BelastingTelefoon. Onze medewerker noteert dan uw gegevens en u wordt binnen 48 uur teruggebeld door een mediationcoördinator.'*<sup>34</sup>

Wij adviseren dan ook iedere professional in het fiscale recht die telefoon te pakken en de Belastingdienst steeds in positieve zin uit te dagen om alternatieve geschilbeslechting te overwegen, zodat – mocht er toch geprocedeerd worden – dat een weloverwogen keuze is. Dat kan met een verzoek om mediation of een (compromis)gesprek.

Het verzoek kan uiteraard ook direct worden gedaan via de betrokken inspecteur. De Belastingdienst heeft mediationcoördinatoren die partijen vervolgens op weg kunnen helpen. Mocht het toch tot een procedure komen? Wellicht wordt dan in ieder geval bereikt dat voor de keuze om te procederen meer begrip bestaat. Kortom, zoek de verbinding en verzoek om maatwerk.

### Tot slot: terughoudend procederen als norm, maatwerk als resultaat

In dit artikel hebben wij gepleit voor een terughoudende proceshouding van de overheid, in het bijzonder de Belastingdienst, door het zichtbaar toepassen van evenredigheid en de volwaardige inzet van alternatieve geschilbeslechting. Procederen blijft onmisbaar voor normstelling en rechtsontwikkeling, maar behoort enkel het sluitstuk te zijn na een volledige, transparante heroverweging waarin maatwerk en herstelgericht handelen serieus zijn verkend. Wie het publieke belang dient, voorkomt onnodige juridisering, organiseert tegenspraak en maakt oog en ruimte voor de mens achter het dossier. De lessen uit het verslag 'Ongekend onrecht', het rapport van de IBTD en de herijking van het evenredigheidsbeginsel maken bovendien zichtbaar dat deze koers niet optioneel is, maar noodzakelijk om recht te doen in het individuele geval en het stelsel te versterken. Zo ontstaat niet alleen een rechtvaardigere uitkomst in het concrete geval, maar ontstaan ook duurzame oplossingen, betere *compliance* en meer vertrouwen over en weer.

Daarin is ook een taak neergelegd voor de fiscale professionals. Het is zaak om alternatieve geschilbeslechting te normaliseren: bied mediation of een (compromis)gesprek actief en vroegtijdig aan en benut vaststellingsovereenkomsten om (deel)kwesties in compromis op te lossen en escalatie te voorkomen. Pak daarin een belangrijke rol: informeer cliënten over alternatieve routes, stuur aan op de-escalatie en vraag de Belastingdienst actief om maatwerk, zodat een eventuele gang naar de rechter een weloverwogen en *ultimum remedium* is.

Dit artikel is afgesloten op 5 januari 2026.

#### Over de auteurs

**Mr. D.C. (Diede) Molenaars**

Advocaat bij Hertoghs advocaten.

**Mr. R (Roelof) Vos**

Advocaat bij Hertoghs advocaten.

<sup>33</sup> Inspectie belastingen, toeslagen en douane, *Rechtsbescherming in het geding*, 2025, p. 16.

<sup>34</sup> Belastingdienst, *Mediation als oplossing bij een meningsverschil*, 'https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/bezwaar-en-beroep/content/mediation'.