

Legitimiteit, recht en governance¹

Prof mr. dr. J.L.M. Gribnau*

1 Inleiding

Ondernemingen met rechtspersoonlijkheid zijn een specifiek soort samenwerkingsverband, namelijk een zelfstandige drager van rechten en plichten. In de loop der tijd evolueren deze juridische rechten en plichten. Maar het handelen van zo'n deelnemer aan het maatschappelijke en economische verkeer wordt niet alleen beoordeeld vanuit juridisch perspectief. De legitimiteit, de maatschappelijke acceptatie van een onderneming, is afhankelijk van meer dan alleen handelen conform het recht. Denk in de sfeer van grote ondernemingen aan de huidige discussies over *corporate governance*, *corporate social responsibility* (CSR) en *global corporate citizenship*.

Dergelijke begrippen zullen elders in deze bundel aan bod komen. Maar *governance* speelt niet alleen bij *corporates* zoals wij die tegenwoordig kennen. *Governance* is ook van belang voor een organisatie die al vroeg als een *corporatio* beschouwd werd: de staat. Ook de staat is een rechtspersoon en dus drager van rechten en plichten. De staat is verzelfstandigde entiteit, namelijk in relatie tot de maatschappij. Ook bij de staat zien we een evoluerend normenkader dat medebepalend is voor de legitimiteit van de staat en het handelen van zijn organen. In deze bijdrage wil ik laten zien hoe de normen voor de aanvaarding van het gezag van statelijk handelen zich in de loop der tijd hebben ontwikkeld. Net als een onderneming heeft de staat stakeholders, denk aan de burgers, wiens waarden, behoeften en belangen hij dient te respecteren wil er sprake zijn van legitimiteit. Een onderneming en de staat met zijn geweldsmonopolie zijn weliswaar zeer verschillende rechtspersonen, maar zijn toch vergelijkbaar vanwege het belang van de relaties met stakeholders.

Ik zal hier laten zien hoe de legitimiteit van de staat steeds gedacht is als binding aan het recht. Dat recht is met name in de vorige eeuw steeds ruimer opgevat; het gaat om binding aan wet en rechtsbeginselen. Nog weer recenter is (*good*) *governance* een wezenlijk aspect van legitimiteit geworden. Ik zal dit laatste met een adstrueren aan de hand van de veranderde werkwijze van de Belastingdienst.

2 De staat als rechtspersoon²

De moderne staat is 'een instelling die voorziet in behoeften van een volksgemeenschap aan gezamenlijk handelen.'³ De staat is een organisatie die gezag uitoefent over een gemeenschap van mensen op een bepaald grondgebied. De staat onderscheidt zich van andere organisaties door de aard van het gezag en de wijze waarop het uitgeoefend wordt. Dit gezag is in beginsel het hoogste, het soevereine gezag op dat grondgebied – dus exclusief en alomvattend. Het streeft het monopolie van geweld na om eigenrichting te voorkomen en de veiligheid te

¹ Dit is een bijdrage aan: P. Essers e.a. (red.), *Met recht. Liber Amicorum Th. Raaijmakers*, Deventer: Kluwer 2009, p. 153-164.

* Hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden en hoofddocent Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Center for Company Law, Universiteit van Tilburg; J.L.M.Gribnau@uvt.nl.

² Uitvoerder hierover J.L.M. Gribnau, *Soevereiniteit en legitimiteit. Grenzen aan (fiscale) regelgeving*, Oratie Leiden, Amersfoort: SDU, 2009, p. 7 e.v.

³ D.J. Elzinga & R. de Lange, m.m.v. H.G. Hoogers, *Van der Pot. Handboek van het Nederlandse Staatsrecht*, Deventer: Kluwer, 2006, p. 167.

handhaven. Tevens is dit gezag gericht op rechtsvorming en –handhaving, hetgeen pas mogelijk is als de staat het monopolie heeft op het legitiem gebruik van geweld.⁴ Soevereiniteit impliceert dus legitieme machtsuitoefening, dat is gezag.

Het begrip ‘soevereiniteit’ drukt de idee uit dat er een hoogste en absoluut gezag in een politieke gemeenschap is.⁵ Het is een kwaliteit die al dan niet aan de feitelijk in een maatschappij aanwezige macht wordt toegekend. De soevereiniteitsleer is dan ook een theorie over politieke macht, een constructie om gezag en macht te ondersteunen én aan banden te leggen. Hoe kan namelijk die politieke macht gezag verwerven, zodat die als legitieme macht door de burgers wordt erkend? Het recht speelt hier een cruciale rol. Machtsuitoefening, zoals het heffen van belasting, dient te geschieden volgens rechtsregels en rechtens genormeerde procedures, zo is de gedachte. Dan kan die macht aanspraak maken op gehoorzaamheid. Het begrip ‘soevereiniteit’ verwoordt zo ook de interdependentie tussen de politieke gemeenschap en de specifieke wijze van besturen of regeren daarvan door de staat die dat weer doet binnen de kanalen van het recht.

In deze gedachte zijn staat en maatschappij onderscheiden. Maar er is ook een wederkerige afhankelijkheidsrelatie. De staat is er voor de maatschappij, de maatschappij heeft de staat nodig, maar de staat heeft ook de erkenning van zijn gezag nodig. Mensen dienen de statelijke machtsuitoefening legitiem te achten; er dient sprake te zijn van een maatschappelijke aanvaarding van de bindende kracht daarvan – dat gaat verder dan het feitelijk algemeen gehoorzamen.⁶

De staat is zo de politieke organisatievorm van een bepaald samenwerkingsverband van mensen, de maatschappij. De staat is een organisatie die onderscheiden is van de betrokken mensen die deel uit maken van dat samenwerkingsverband én van degenen die dit besturen. De geëigende juridische constructie voor zo’n verzelfstandigde organisatie is de rechtspersoon, een juridische fictie (*persona ficta*). Deze is een species van het genus ‘persoon voor het recht’ (of ‘rechtssubject’), en daarmee een drager van rechten en plichten.⁷ Vanuit het Romeinsrechtelijke begrip ‘corpus’ ontwikkelden juristen in de veertiende eeuw de abstracte constructie van de *corporatio*, een rechtspersoon. In Pitlo/Raaijmakers lezen we dat het begrip ‘corporatie’ afgeleid is van het Latijnse ‘corpus (habere), een ‘lichaam hebben’. Het gaat hier om een samenwerkingsverband dat zodanig verzelfstandigt als ‘Verbandsperson’ ten opzichte van haar ‘leden’ dat hij zelf rechtsbevoegd wordt en een eigen vermogen, rechten en verplichtingen (activa en passiva) heeft.⁸ In de middeleeuwen was men gewend relaties tussen individu en maatschappij in juridische termen te zien.⁹ Geen wonder dat rechtsgeleerden toen ook het politieke geheel van de onderdanen als een rechtspersoon

⁴ Vgl. P. Bobbitt, *The Shield of Achilles. War, Peace and the Course of History*, New York: Alfred A. Knopf, 2002, p. 6.

⁵ F.H. Hinsley, *Sovereignty* [1966], Cambridge: Cambridge University Press, 1986, p. 1-2; vgl. echter A.P. d’Entrèves, *The Notion of the State. An Introduction to Political Theory*, Oxford: Oxford University Press, 1967, p. 95.

⁶ Vgl. A.J. Hoekema en N.F. van Manen, *Typen van legaliteit*, Deventer: Kluwer, 1994, p. 20 e.v.; J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer: Gouda Quint, 1998, p. 83-103 en M. Van Hoecke, ‘De legitimatie van het recht in een democratische samenleving’, in M. Adams & P. Popelier (red.), *Recht en democratie. De democratische verbeelding in het recht*, Antwerpen: Intersentia, 2004, p. 69 e.v.

⁷ Daarnaast zijn er de ‘natuurlijke personen’, zie bijv. A. Pitlo, *Het systeem van het Nederlandse privaatrecht*, Arnhem 1995, p. 73 e.v. Zie voor de afstamming van het begrip ‘persona’ (oorspronkelijk: toneelmasker) Th. Hobbes *Leviathan* [1651] (R. Tuck, ed.), Cambridge: Cambridge University Press, 1991, Hfd. XVI, p. 112.

⁸ Pitlo/Raaijmakers, *Ondernemingsrecht*, Deventer, 2006, p. 87.

⁹ A.J. Gurevich, ‘The Country is Built on Law’, in Idem, *Categories of Medieval Culture* [1972], London etc.: Routledge & Kegan Paul, 1985; M. Oakshott, *On Human Conduct*, Oxford: Oxford University Press, 1975, p. 187 e.v.

concipieerden; zo ontstond het concept van de (moderne) staat.¹⁰ Zij concipieerden de staat als een corporatieve rechtspersoon met een eigen juridische vorm en met eigen mogelijkheden, onderscheiden van de onderdanen – een artefact dus.¹¹ Aan ons moderne staatsbegrip liggen twee verschillende tradities van menselijke samenwerking ten grondslag. Enerzijds is dat de *societas* waar de erkenning van een gezag of bepaalde voorwaarden of regels centraal staat, anderzijds is dat de *universitas*, waarbij de samenwerking ten dienste staat van een gezamenlijk doel.¹² De kerk, die al vanaf de twaalfde eeuw werd begrepen als een corporatie, was overigens een belangrijke inspiratiebron voor het ontstaan van het staatsbegrip.¹³

Zo ontstond de idee van de staat als abstracte entiteit onderscheiden van de machthebbers en de bevolking. Deze moderne staat wordt als een persoon voor het recht beschouwd, dat wil zeggen als een drager van rechten, bevoegdheden en plichten. Zo is de staat bevoegd tot het scheppen en handhaven van rechtsregels en kan hij vanwege zijn ‘internationale rechtspersoonlijkheid’ verdragen met andere staten sluiten. Daaronder zijn belastingverdragen zeker niet de onbelangrijkste.¹⁴ Door recht op te leggen en te handhaven op een bepaald grondgebied verwierf de staat gezag; de resulterende rust en veiligheid maakte bijvoorbeeld handel mogelijk.¹⁵ Maar de staat en zijn organen dienen zich ook te houden aan het recht. Vanaf de tiende eeuw heerste de overtuiging dat ‘law was something which prevailed over both ruler and community.’¹⁶ De staat kan dus als hoogste rechtsmacht recht creëren, maar handelt tegelijkertijd als rechtspersoon altijd in een juridisch kader dat ook plichten bevat.

3 De heerschappij van de wet

We zagen dat handelen conform het recht de staat legitimiteit verschaft. Dat recht heeft in de loop der tijd veranderingen ondergaan. Met de opkomst van de staat won ook wetgeving langzaam maar zeker aan belang. Al in de late middeleeuwen bleek de zich snel ontwikkelende samenleving behoefte te hebben aan een dynamischer conceptie van recht dan de tot dan toe gebruikelijke idee van gewoonterecht. De grote economische, politieke en sociale veranderingen vroegen om bewust gemaakt recht dat kon reageren op deze dynamiek.¹⁷ Tussen de elfde en de zestiende eeuw evolueerde wetgeving tot een autonome bron van recht ten koste van het gewoonterecht dat gevonden werd en dus niet maakbaar

¹⁰ A. Koschorke u.a., *Der fiktive Staat. Konstruktionen des politischen Körpers in der Geschichte Europas*, Frankfurt am Main: Fischer Taschenbuch Verlag 2007, p. 79 e.v. Met dank aan Theo Raaijmakers die mij op dit boek attenteerde.

¹¹ Vgl. J.P. Canning, ‘Law, sovereignty and corporation theory’, in J.H. Burns (ed.), *The Cambridge History of Medieval Political Thought*, Cambridge: Cambridge University Press, 1988, p. 454 e.v.; P. Leupen, *Keizer in zijn eigen rijk. De geboorte van de nationale staat*, Amsterdam: Wereldbibliotheek, 1998, p. 134-149.

¹² Oakeshott 1975, p. 198 e.v.

¹³ O. Gierke, *Political Theories of the Middle Age*, Tr. by Maitland, [1900], Bristol, 1996, p. 69; H.J. Berman, *Law and Revolution: The Formation of the Western Legal Tradition*, Cambridge (Mass.)/London: Harvard University Press, 1983, p. 206-207. De kerk met haar bestuursstructuur en juridische instituties wordt wel gezien als het eerste voorbeeld van de moderne Westerse staat; Berman, 1983, p. 113.

¹⁴ Vgl. recentelijk D.M. Ring, ‘What’s at Stake in the Sovereignty Debate? International Tax and the Nation-State’, *Virginia Journal of International Law* 49 (2008) 1, p. 155-233.

¹⁵ G. Harriss, *Shaping the Nation. England 1360-1461*, Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 47; D. Howland & L. White, ‘Introduction: Sovereignty and the Study of States’, in Idem, *The State of Sovereignty: Territories, Laws, Populations*, Bloomington: Indiana University Press, p. 6.

¹⁶ Hinsley 1986, p. 67, cf. 103. Vgl. M. Bellomo, *The Common Legal Past of Europe: 1000-1800*, Washington: The Catholic University of America Press, 1995, p. 156 ‘The ruler, like any other legislator, had not only to be a just ruler, but also a *princeps legalis*, a lord who respected his own law.’

¹⁷ Vgl. Hinsley 1986, p. 74 ‘the customary law had been effective enough (...) while the community had consisted of the unconnected subcommunities of a segmentary society.’

was.¹⁸ Recht werd steeds meer gezien als de uitdrukking van een bewust geplande wetgevende handeling die aan nieuwe situaties kon worden aangepast en deze van passende regels kon voorzien.

Deze ontwikkeling culmineerde in de klassieke rechtsstaatgedachte van de negentiende eeuw volgens welke de wetgever het monopolie op rechtsvorming heeft.¹⁹ Dit gaat gepaard met een positivistische conceptie van wetgeving: het recht wordt geponeerd en uitgevaardigd door de wetgever. De wil van de wetgever, de centrale figuur in de rechtsstaat, bepaalt wat als recht geldt.²⁰ Volgens dit wetspositivisme geldt dus de wet als enige rechtsbron (gewoonterecht gold dan enkel op basis van een – als dan niet impliciete – erkenning door de wetgever).²¹ Wetgeving wordt sterk voluntaristisch en positivistisch opgevat. Recht is de wil van de wetgever die in een bevel wordt uitgedrukt. Gegeven het monopolie op rechtsvorming van de wetgever rest bestuursorganen zoals de Belastingdienst een zeer bescheiden plaats. Het bestuur wordt gezien als louter uitvoerende macht, dat de wet slechts hoeft toe te passen.²² Hetzelfde geldt eigenlijk voor de rechter, hij was enkel een verlengstuk van de wetgever. Daarbij geldt dat handelen volgens het recht, om machtsuitoefening legitiem te doen zijn, handelen volgens de wet is. Legaal handelen betekent legitiem handelen. Legaliteit en legitimiteit vallen samen.

4 De heerschappij van rechtsbeginselen

In de loop van de twintigste eeuw is de wetgever zijn monopolie op rechtsvorming kwijtgeraakt. In de moderne democratische rechtsstaat zijn wetgever, bestuur en rechter, meerdere organen bevoegd tot rechtsvorming. Maar deze organen zijn niet volledig gelijkwaardig. De wetgever heeft de positie van een senior partner naast zijn junior partners.²³ In onze democratische rechtsstaat ligt het primaat uitdrukkelijk bij de democratisch gelegitimeerde wetgever. Dit primaat berust op het abstracte, algemene en onpartijdige karakter van het wetgevend proces dat een zekere rationaliteit van de wet garandeert. Dit rechtvaardigt in de rechtsstaat het regeren *per leges* - door middel van wetten.²⁴ Zoals de wetgever zijn monopoliepositie kwijt raakt, verliest de wet zijn alleenheerschappij. In de twintigste eeuw winnen rechtsbeginselen aanzienlijk in gewicht. De wet verliest dan zijn alleenheerschappij met betrekking tot bestuursbevoegdheid en bestuursoptreden, daaronder de belastingheffing door de Belastingdienst. De *rule of law* is dan niet meer de heerschappij van de wet, maar de heerschappij van het recht. Het - strikte - legaliteitsbeginsel in de zin van wetmatigheidsbeginsel is een onderdeel geworden van het rechtmatigheidsbeginsel. Dit is de eis dat de inrichting en het handelen van het bestuur onderworpen moeten zijn aan het recht. Het legaliteitsbeginsel als fundamentele rechtsnorm voor het bestuursoptreden kan conflicteren met een of

¹⁸ R. Lesaffer, 'De opmars van wetgeving in de continentale juridische traditie (11de-19de eeuw)', in B. van Klink & W. Witteveen (red.), *De overtuigende wetgever*, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink, 2000, p. 33-38; Bellomo 1995, p. 156.

¹⁹ Recht kon overigens alleen het product zijn van soevereine staten; vgl. Howland & White 2009, p. 7.

²⁰ Gribnau 1998, p. 17-18.

²¹ Dat is anders in *common law*-stelsels, vgl. R.C. van Caenegem, 'Geen primaat van de wetgever in het Anglo-Amerikaanse recht', in E.J.M.F.C. Broers & B.C.M. Jacobs, *Interactie tussen wetgever en rechter vóór de Trias Politica*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers, 2003, p. 263 e.v.

²² De praktijk week stevig af van de theorie. Voor 'het praktisch functioneren van het openbaar bestuur was het uiteraard onmogelijk zich te beperken tot uitvoering van wetten al was het alleen maar omdat het openbaar bestuur veel meer omvat dan ooit in wetten is neergelegd en kan worden neergelegd.'; J. van der Hoeven, *Opkomst en ondergang van een heersende leer. De leer van het wetspositivisme*, Amsterdam etc.: KNAW, 1990.

²³ Vgl. A. Barak, *The Judge in a Democracy*, Princeton, Princeton University Press, 2006, p. 17

²⁴ N. Bobbio, 'The rule of men or the rule of law', in Idem, *The Future of Democracy*, Minneapolis: The University of Minnesota Press, 1987, p. 143. Daarnaast geldt de eis van regeren *sub lege*, die evolueert tot onderworpenheid van de macht aan wet en rechtsbeginselen.

meerdere andere rechtsbeginselen en onder omstandigheden minder gewicht hebben. De strikte toepassing van de wet moet in dergelijke bijzondere gevallen wijken voor bijvoorbeeld het vertrouwensbeginsel.²⁵ Maar niet alleen de toepassing van de wet, ook de wet zelf moet nu de toets aan fundamentele rechtsbeginselen kunnen doorstaan. In uitzonderlijke gevallen kan dan een wettelijke regel door de rechter onverbindend worden verklaard wegens strijd met een fundamenteel beginsel dat is opgenomen in een direct werkende, een ieder verbindende verdragsbepaling, bijvoorbeeld art. 26 IVBPR.²⁶ Gevolg is dat de wet en de toepassing van de wet in overeenstemming moeten zijn met algemene rechtsbeginselen respectievelijk beginselen van behoorlijk bestuur.

Boven zagen we dat legitieme statelijke machtsuitoefening, zoals belastingheffing, handelen in overeenstemming met de wet eist. We zien nu dat legitimiteit verwerven betekent handelen in overeenstemming met wet én rechtsbeginselen. Een dergelijk handelen bevordert meer specifiek de ‘outputlegitimiteit’ van de belastingwetgever en de Belastingdienst; zij dragen zo bij aan het functioneren van de rechtsstaat, in termen van output, productie of dienstverlening.²⁷ Legitimiteit gaat dus verder dan legaliteit. Doordat wet en recht, wetmatigheid en rechtmatigheid onderscheiden zijn, gaan legaliteit en legitimiteit uiteenlopen.

Anders dan onder de heerschappij van de wet is dit onderscheid tussen legaliteit en legitimiteit dan ook van belang voor de belastingheffing door de Belastingdienst als bestuursorgaan. Wil de Belastingdienst met zijn handelen legitimiteit verwerven dan is het niet voldoende het vereiste van legaliteit in acht te nemen. Hierbij geldt dat het bestuur een belangrijke taak heeft bij de opbouw van legitimiteit. De kwaliteit van het bestuurshandelen dient zodanig te zijn dat macht als gezag wordt ervaren. In de fase van de uitvoering kan dat dan zelfs ‘legitimiteitstekorten in de fase van de beleidsvorming voor een deel compenseren’.²⁸

6 Legitimiteit en horizontalisering

De Algemene wet bestuursrecht (Awb) betekent een expliciete erkenning van dit belang van rechtsbeginselen. Het ongeschreven recht is namelijk gedeeltelijk gecodificeerd in de Awb in de vorm van een aantal algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Maar de Awb markeert nog in een ander opzicht een paradigmawisseling in de vorm van het concept ‘wederkerige rechtsbetrekking’ tussen bestuur en burger dat ten grondslag ligt aan de Awb. Deze conceptie van bestuursrechtelijke rechtsbetrekking betekent een andere visie op de rechtsbetrekking tussen bestuur en burger en daarmee ook op de fiscale rechtsbetrekking.²⁹ Het bestuur kan niet meer beschouwd worden als de overheid die over de burger beslist zonder met diens zienswijze en belangen rekening te houden. Deze veranderde visie op de rechtsbetrekking tussen bestuur en burger weerspiegelt het toegenomen belang van ongeschreven rechtsnormen, maar zet dit belang tegelijkertijd in een breder perspectief.³⁰

²⁵ Vgl. R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming. Over de weging van legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 1996, p. 109-285.

²⁶ Vgl. Happé 1996, p. 374 e.v.; J.L.M. Gribnau, ‘Equality, consistency, and impartiality in tax legislation’, in Hans L.M. Gribnau (ed.), *Legal Protection against Discriminatory Tax Legislation*, The Hague, London, Boston: Kluwer Law International, 2003.

²⁷ Vgl. WRR, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Amsterdam: Amsterdam University Press, 2002, p. 109. Inputlegitimiteit duidt daartegenover de legitimiteit aan die de instituties ontleen aan hun instelling, positie of samenstelling, dus onafhankelijk van hun prestaties.

²⁸ M. Oosting, *Kwaliteit van de overheid*, Deventer, Kluwer, 1990, p. 20.

²⁹ MvT, Daalder E.J., G.R.J. de Groot, *Parlementaire geschiedenis van de Algemene wet bestuursrecht*, Eerste Tranche (PG Awb-I), Alphen aan den Rijn: Samson H.D. Tjeenk Willink, 1993, p. 39.

³⁰ De Awb bevat een codificatie van onder andere het zorgvuldigheidsbeginsel (art. 3:2 en 3:4, eerste lid Awb), het verbod op détournement de pouvoir (art. 3:3 Awb), het evenredigheidsbeginsel (art. 3:4, tweede lid Awb) en het motiveringsbeginsel (art. 4:16 tot en met 4:20 Awb).

Deze wederkerige rechtsbetrekking is op zich een rechtsbetrekking tussen naar hun aard verschillende partijen. Immers het bestuur vertegenwoordigt het algemeen belang en is daarbij dienstbaar aan de uitvoering van democratisch genomen besluiten, terwijl de wederpartij een individueel belang naar eigen inzicht mag behartigen. Maar het is ‘toch een rechtsbetrekking waarin beide partijen in een wederkerige relatie staan, zodat zij rekening moeten houden met de positie en de belangen van de andere partij.’³¹

Nu kan men kritiek uitoefenen op deze idee van wederkerigheid in een publiekrechtelijke context die teveel gelijkheid van partijen zou suggereren.³² Die is er alleen al niet vanwege de juridische asymmetrie die kenmerkend is voor deze rechtsbetrekking. Zeker de fiscale rechtsbetrekking wordt gekenmerkt door de vaak (zeer) ruime bevoegdheden van de Belastingdienst om eenzijdig de rechtsbetrekking vast te stellen, dus de rechtspositie van de belastingplichtige te bepalen.³³ Deze juridische asymmetrie neemt niet weg dat er tegelijkertijd sprake is van een zekere wederzijdse afhankelijkheid: de burger is afhankelijk van de overheid met al haar bevoegdheden, en omgekeerd, om haar doelen te bereiken is de overheid afhankelijk van de medewerking van de burger, bijvoorbeeld in de vorm van informatieverstrekking. Daarbij zien wij een trend naar ‘horizontalisering’: bestuursorganen gaan tegenwoordig veel meer op voet van gelijkwaardigheid om met burgers via samenwerking en afspraken.³⁴

Het is daarom belangrijk te zien dat de overheid als het ware van zijn troon is gestapt en geen top down relatie met haar onderdanen (meer) wil onderhouden. Niet meer een alwetende en almachtige overheid, maar een overheid die zich realiseert dat zij rekening dient te houden met de belangen van de burgers. Zij weet dat zij haar burgers nodig heeft en kiest daarom voor een andere benadering. Legitimiteit vereist niet alleen handelen in overeenstemming met het recht, maar ook een houding waaruit spreekt dat de burger met zijn behoeften en belangen serieus wordt genomen. Dan gaat het niet alleen om handelen conform het recht maar ook conform verdergaande behoorlijkheidsnormen, zoals we dadelijk zullen zien. Daar komt bij dat de behoeften en belangen van de burger in de bestuursrechtelijke besluitvorming in concrete gevallen van belang zijn, bijvoorbeeld bij beschikkingsverlening, maar ook daarbuiten bij bestuur(srechtelijke) beleidsvorming. In deze bredere context past bijvoorbeeld consultatie en participatie van burgers. Aldus ontstaat een breder perspectief op de legitimiteit van de overheid, namelijk dat van goed bestuur (*good administration*).³⁵

7 Wetmatig, behoorlijk en goed bestuur

Hoe belangrijk de binding van de overheid aan het recht dus ook is, dat is tegenwoordig niet voldoende voor legitiem overheidshandelen. Rechtens handelen is niet per definitie behoorlijk handelen.³⁶ Denk aan de mede door de Nationale ombudsman ontwikkelde behoorlijkheidsnormen, zoals administratieve nauwkeurigheid, actieve en adequate informatieverstrekking en informatieverwerving en adequate organisatorische

³¹ MvT, *PG Awb-I*, p. 39.

³² Zie Gribnau 1998, p. 233 e.v.

³³ J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort: SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007, p. 21-22.

³⁴ Vgl. bijv. L. Damen, ‘Bestaat de Awb-mens?’, in J.L. Boxum e.a., *Aantrekkelijke gedachten, Beschouwingen over de Algemene wet bestuursrecht*, Deventer: Kluwer, 1993, p. 111. Zie ook B. de Waard, ‘Onderhandelend besluiten’, in H. Gribnau (red.), *Maatschappelijke rechtsvorming: Vijf Tilburgse essays*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers, 2005.

³⁵ Vgl. ook J. Wakefield, *The Right to Good Administration*, Alphen aan den Rijn: Kluwer law International 2007.

³⁶ Vgl. P. Rijkema en Ph. Langbroek, ‘Behoorlijk onrechtmatig. Over de aard van de behoorlijkheidstoetsing’, *Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht* 2008/8.

voorzieningen.³⁷ Legitieme belastingheffing is dan niet alleen een kwestie van wet (legaliteit) en rechtsbeginselen, maar ook van behoorlijke behandeling. Men zou kunnen zeggen dat de overheid niet alleen in een rechtsbetrekking maar tegelijk ook in een sociale betrekking tot de burgers staat. Hier speelt de bejegening een belangrijke rol.³⁸ Een fatsoenlijke en correcte bejegening kan bijdragen aan de aanvaarding van de Belastingdienst.

Legitimiteitsverwerving speelt als gezegd ook op een algemener niveau. Het gaat dus niet alleen om de kwaliteit van de beschikkingsverlening, zoals het opleggen van aanslagen, maar ook om de bestuurlijke beleidsvorming. Het betrekken van burgers hierbij, bijvoorbeeld via consultatie en participatie, kan de legitimiteit van de overheid bevorderen.³⁹

Legitiem bestuur is daarmee niet alleen wetmatig en behoorlijk bestuur – afgemeten aan de beginselen van behoorlijk bestuur –, maar ook goed bestuur. Men kan dan goed bestuur in een heel ruime zin opvatten als ‘behoorlijk bestuur, transparant bestuur, participatief bestuur, verantwoordend bestuur, effectief bestuur en mensenrechten en bestuur.’⁴⁰ Het legitimiteitsbegrip wordt hier dus weer verder verbreed. Deze verbreding past goed in hedendaagse pleidooien voor een andere overheid (*new governance*). Het loont de moeite om daar wat dieper op in te gaan.

8 New governance: een andere overheid

Het concept ‘new governance’ heeft meerdere facetten en dus meerdere betekenissen.⁴¹ Het wordt niet enkel in nationale context gebruikt, maar ook in de context van internationale en transnationale organisaties.⁴² Governance kan in de context van het openbaar bestuur grofweg worden gedefinieerd als de uitoefening van politieke macht (gezag) en het gebruik van institutionele middelen ten behoeve van maatschappelijke problemen en aangelegenheden van de maatschappij. Tegenwoordig wordt er veelal gesproken van ‘new governance’. Sinds de jaren '90 is het openbaar bestuur in Westerse landen drastisch hervormd; in dit kader wordt vaak ook gesproken van ‘new public management.’ De hervormingen kwamen op vanwege de tekortkomingen van klassieke bureaucratieën die zich in de late jaren '70 en vroege jaren '80 openbaarden. De grote gecentraliseerde bureaucratieën en gestandaardiseerde ‘one-size-fits-all’ diensten, ontstaan en ontwikkeld in een hiërarchische maatschappij met een lager tempo bleken niet opgewassen tegen de uitdagingen van de informatiemaatschappij en de op kennis gebaseerde economie.⁴³ De overheid zou meer gestroomlijnd, flexibel, ontvankelijk en kostenefficiënt moeten worden. De reactie was soms een doorslaan naar markt- en managementdenken waarbij de overheid te zeer als een bedrijf werd gezien onder miskenning van de eigen aard van de publieke taak. Maar ‘new governance’-denken bevat ook een pleidooi voor een verschuiving van een verticale ‘command and control’-stijl van bestuur naar een meer horizontale responsieve regulering. De overheid ‘should be assessed on its capacity

³⁷ Ph. Langbroek & P. Rijkema (red.), *Ombudsprudentie. Over de behoorlijkheidsnorm en zijn toepassing*, Den Haag: Boom Juridische Uitgevers, 2004.

³⁸ Oosting 1990, p. 22-23. Zie voor het vigerende normenkader: *De burger in de ketens, Verslag van de Nationale Ombudsman over 2008*, Den Haag, 2009, p. 154 e.v.

³⁹ Gribnau 2007, p. 111-150.

⁴⁰ G.H. Addink, ‘Goed bestuur: een norm voor het bestuur of een recht van de burger?’, in G.H. Addink e.a. (red.), *Grensverleggend bestuursrecht. Opstellen voor prof. mr. J.B.J.M. ten Berge*, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2008, p. 9. Zie ook *Nederlandse code voor goed openbaar bestuur*, <www.minbzk.nl>, geraadpleegd op 24 juni 2009.

⁴¹ T. Holland, *Persian Fire: The First World Empire and the Battle for the West*, New York etc.: Doubleday, 2005 p. 65 ziet ‘the ideal of good governance, eunomia’ al bij de oude Grieken.

⁴² Het is een kleine stap van ‘new governance’ naar ‘corporate governance’ en in het verlengde daarvan CSR.

⁴³ D. Osborne & T. Gaebler, *Reinventing Government. How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, New York: Plume/Penguin, 1992, p. 15.

to achieve substantial public outcomes.⁴⁴ Governance moet daarom zijn: ‘customer-driven government: meeting the needs of the customer, not the bureaucracy.’⁴⁵ In plaats van centralistische controle te benadrukken zouden bureaucratische procedures flexibeler moeten worden; waarbij verantwoording wordt afgelegd in termen van resultaten in plaats van regels. Ontwikkelingen in de informatietechnologie hebben overigens een belangrijke rol gespeeld bij de introductie van nieuw, ‘post-bureaucratische’ bestuursvormen. *New governance*, ook wel *good governance* genoemd, staat dus voor een andere visie op legitiem bestuur: minder verticaal en meer horizontaal.⁴⁶ Dat kan ook minder juridisering betekenen door maatschappelijke normen als vertrouwen en oplossingsgerichtheid een meer prominente plaats te geven in de relaties met burgers. Het tegenwoordig door de Belastingdienst gehanteerde concept ‘horizontaal toezicht’ is daar een goed voorbeeld van.

9 Horizontaal toezicht als legitimeitsbevordering

Governance krijgt ook in de fiscaliteit de nodige aandacht, zowel nationaal als internationaal. Zo heeft de Europese Commissie onlangs in een mededeling acties aangekondigd die de EG-lidstaten zouden moeten nemen om *good governance* op het terrein van belastingen te bevorderen. *Good governance* staat op dit interstatelijk niveau voor meer transparantie, uitwisseling van informatie en eerlijke belastingconcurrentie.⁴⁷

Maar *good governance* kan ook dienen als inspiratie om de relatie tussen (nationale) fiscus en belastingplichtigen te verbeteren. De recente introductie van het fenomeen van horizontaal toezicht past daar goed in.⁴⁸ De Belastingdienst heeft daarmee gekozen voor een vorm van toezicht waar vertrouwen en oplossingsgerichtheid een grote rol spelen. Onder horizontaal toezicht vallen met name het afsluiten van handhavingsconvenanten met grote ondernemingen, met brancheorganisaties en hun leden, en met intermediairs en inmiddels met een aantal gemeenten. Horizontaal toezicht wordt gepresenteerd als ‘een effectieve aanvulling op het traditionele, verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de regelgeving correct wordt nageleefd.’⁴⁹ Mocht de beoogde naleving niet resulteren dan zal van horizontaal toezicht overgeschakeld worden naar de meer traditionele handhaving, verticaal toezicht.

Horizontaal toezicht sluit aan bij de gedachte van de ‘andere overheid’ die terughoudender is. De modernisering van de overheid betekent tegelijkertijd dat aan burgers en bedrijven hogere eisen worden gesteld.⁵⁰ De overheid vraagt hen meer verantwoordelijkheid te nemen. Hieruit kan een onderscheid in behandeling van verschillende groepen burgers volgen. Dit past in het pleidooi van de WRR voor ‘een meer gedifferentieerde behandeling al naar gelang de burger zelf verantwoordelijkheid heeft genomen.’⁵¹

⁴⁴ R.B. Denhardt & J.W. Grubbs, *Public Administration: An Action Orientation*, Belmont: Wadsworth/Thomson Learning, 2003, p. 333. Vgl. over responsief recht: Ph. Nonet & Ph. Selznick, *Law and Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York etc.: Harper & Row, 1978.

⁴⁵ Osborne & Gaebler 1992 166. Cf. R. Baldwin, ‘Legislation and Rule-Making’, in P. Cane & M. Tushnet (red.), *The Oxford Handbook of Legal Studies*, Oxford: Oxford University Press, 2003, p. 735-740.

⁴⁶ Vgl. D. Bentley, *Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007, p. 269 e.v. die ‘principles of good governance’ and ‘principles of good practice’ onderscheidt.

⁴⁷ COM(2009) 201 DEF, 28 april 2009.

⁴⁸ Zie ook OESO Forum on Tax Administration, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Cape Town, January 2008, waarin uitvoerig aandacht wordt besteed aan horizontaal toezicht; zie ‘Annex 8.1 Netherlands – Horizontal Monitoring.’

⁴⁹ *Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012*, < www.Belastingdienst.nl >, p. 34.

⁵⁰ ‘Modernisering van de overheid’, ook wel ‘kabinetsvisie “Andere overheid”’ genoemd, *Kamerstukken II* 2003/2004, 29 362, nr. 1.

⁵¹ WRR 2002, p. 111.

Dit horizontaal toezicht biedt belangrijke efficiency-winst. De besparing op mensen en middelen die horizontaal toezicht oplevert, kan de Belastingdienst aanwenden voor het opsporen en aanpakken van malafide burgers en bedrijven, het waarborgen van veiligheid en het verlenen van service. Efficiency-winst is er echter ook voor de betrokken belastingplichtigen. Dat komt de legitimiteit van belastingheffing ten goede. Indien hun eigen interne controle op orde is en de Belastingdienst daarom afsprekt minder te controleren, levert hen dat een besparing op in de vorm van lagere *compliance*-kosten. Dit kan ook de legitimiteit van belastingheffing bevorderen.

De Belastingdienst zal hier moeten waarborgen dat de deelnemende ondernemingen ook daadwerkelijk – in de termen van de WRR – hun ‘verantwoordelijkheid nemen en niet privileges verwerven ten koste van andere belastingplichtigen, als namelijk de verminderde controle hen in staat stelt hun bijdrage aan de schatkist te verminderen. Naast de lagere *compliance*-kosten, is er dan ook de winst van een belastingvoordeel, doordat men zijn wettelijk vastgelegde *fair share* niet betaalt. Het gelijkheidsbeginsel en de distributieve rechtvaardigheid zijn hier in het geding. Als de Belastingdienst deze gelijkheid voor de wet niet kan waarborgen, dreigt legitimiteitsverlies.⁵²

Wederzijds vertrouwen en een open relatie tussen belastingplichtige en Belastingdienst staan centraal in het door de Belastingdienst gepropageerde horizontaal toezicht.⁵³ Begrip, transparantie en vertrouwen zijn hier de kernwaarden.⁵⁴ Deze vorm van horizontale samenwerking is gebaseerd op onderlinge afhankelijkheid, wederkerigheid en eigen verantwoordelijkheid van betrokkenen. Daarmee past horizontaal toezicht in het concept van de wederkerige rechtsbetrekking. Een groter accent op de wederkerigheid kan immers inhouden dat de burger van de overheid verlangt dat hij – wanneer hij zich van zijn kant behoorlijk gedraagt – gevrijwaard wordt van allerlei vormen van toezicht en controle die in het licht van zijn gedrag niet te rechtvaardigen zijn.⁵⁵ Zo kunnen toezicht en controle worden afgestemd op wat in een concrete rechtsbetrekking daadwerkelijk nodig en passend is. Het traditionele verticale toezicht kan dan worden beperkt en specifiek worden toegesneden op degenen die zich juist inspinnen om hun verantwoordelijkheid te ontlopen. De vraag is uiteraard wel wat behoorlijk gedrag, het nemen van hun verantwoordelijkheid in de fiscale rechtsbetrekking inhoudt. Is voor horizontaal toezicht enkel *fair play* ten opzichte van de Belastingdienst een vereiste, of moet het ook gaan om het betalen van een *fair share* aan belastingen door de onderneming? Met andere woorden, mag een belastingplichtige naar believen aan fiscale grensverkenning doen door met gekunstelde constructies de belastingdruk te minimaliseren?⁵⁶ De Belastingdienst doet dat in principe niet, tenzij ‘de ondernemingsleiding uitstraalt dat het ultieme doel is nihil belasting te betalen met behulp van alle mogelijke middelen, zoals bijvoorbeeld structuren via belastingparadijzen.’⁵⁷

⁵² J.L.M. Gribnau, ‘Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst’, *WFR* 2008/6790.

⁵³ Zie *Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012*, < www.Belastingdienst.nl >, passim.

⁵⁴ Th. Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO* 2009/101, p. 18.

Transparantie is cruciaal voor *fair play*; vgl. W. Bennis, D. Goleman & J. O’Toole, *Transparency. How leaders Create a Culture of Candor*, San Francisco: Jossey-Bass, 2008, p. viii: ‘An inclusive and appealing word, transparency encompasses candor, integrity, honesty, ethics, clarity, full disclosure, legal compliance and a host of other things that allow us to deal fairly with each other.’

⁵⁵ M. Scheltema, ‘De wederkerige rechtsbetrekking: een essentieel leerstuk voor het bestuursrecht’, in Addink 2008, p. 217.

⁵⁶ R.H. Happé, ‘Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing’, *TFO* 2009/101, p. 5 e.v. 5 ff.

⁵⁷ Poolen 2009, p. 19.

10 Besluit

De staat werd al lang geleden beschouwd als een *corporatio* die relaties onderhoudt met verschillende stakeholders zoals burgers, particulieren, bedrijven, NGO's, ambtenaren en andere staten. Respect voor het recht en good governance bevorderen dan de legitimiteit van deze rechtspersoon. Good governance is dan niet te reduceren tot efficiency; prestaties worden naar meer maatstaven gemeten dan enkel rendement op de eigen prestaties van de stakeholders. Dat kan een inspiratiebron vormen voor het denken over corporate governance. Legitieme belastingheffing vereist in dit perspectief niet enkel overeenstemming met wet en rechtsbeginselen. Legitimiteit wordt ook bevorderd door de kwaliteit van de gevolgde procedures en van de interactie tussen medewerkers van de Belastingdienst en belastingplichtigen. Daarbij dient de minst belastende interactie te worden gekozen, met bijvoorbeeld zo weinig mogelijk *compliance*-kosten en administratieve lasten voor de burger. Kernwaarden zijn verder transparantie, participatie en responsiviteit. Horizontaal toezicht biedt in dit licht interessante perspectieven.