

MEMORIE VAN ANTWOORD

(Ingezonden 8 juni 1956)

No. 5

Algemene beschouwingen

Het verheugt de ondergetekenden, dat in de vaste Commissie voor Financiën voor de indiening van het onderhavige wetsontwerp, de terminologie daarvan en de wijze van formuleren, welke daarin is gebezigd, grote waardering bleek te bestaan. Voorts stemt het de ondergetekenden tot voldoening, dat men zich van alle zijden wenste aan te sluiten bij de erkentelijkheid voor de arbeid van de z.g. Vereenvoudigingscommissie, welke de Regering in de Memorie van Toelichting tot het ontwerp tot uitdrukking heeft gebracht.

De eerste ondergetekende kan niet inzien, dat er reden is voor de opmerking van enige leden, die betreurden, dat zij de waardering voor de arbeid van de Vereenvoudigingscommissie uitsluitend moesten baseren op de mededelingen in de Memorie van Toelichting. Het voorliggende ontwerp toch is, zoals ook in de Memorie van Toelichting tot uitdrukking is gebracht, praktisch geheel het werk van de commissie.

Met betrekking tot de door de Regering gevolgde werkwijze, waartegenover deze leden, ook na lezing van de Memorie van Toelichting, nog vreemd stonden, merkt de eerste ondergetekende het volgende op. Mede doordat in tal van belastingregelen, welke tijdens de bezetting tot stand zijn gekomen, voornamelijk wat het formele recht en de strafbepalingen aangaat, volstaan is met het toepasselijk verklaren van de desbetreffende voorschriften uit vroegere regelingen, stond het bij het voorbereiden van de algemene herziening van de aanvang af vast, dat, ten einde vereenvoudiging van het bestaande conglomeraat van wettelijke bepalingen te bereiken, herziening van structuur en formulering van die wetten moest plaatsvinden. Voorts mocht als vaststaande worden aangenomen, dat het materiële belastingrecht bij die herziening in ieder geval niet zo fundamenteel zou worden gewijzigd, dat geheel nieuwe grondslagen zouden moeten worden gelegd en dat ook bij een algemene herziening, als thans wordt ondernomen, aan het bestaande zou worden voortgebouwd. Ook al zullen de door de Vereenvoudigingscommissie opgestelde concept-ontwerpen van de heffingswetten door de daarin te verwerken Regeringsvoorstellen met betrekking tot het materiële belastingrecht op bepaalde punten nog wijzigingen ondergaan, de arbeid, welke is verricht om de bestaande wetten in technisch-juridisch opzicht te herzien en te verbeteren, zal zijn waarde behouden, aangezien structuur en wijze van formuleren van de opgestelde concepten daarvoor bepalend zijn.

Geenszins betekent de door de aan het woord zijnde leden geciteerde zinsnede, inhoudende, dat de Regering voornemens is een algemene herziening op het door de Vereenvoudigingscommissie behandelde belastingterrein ter hand te nemen, dat de Regering aan de desbetreffende wetsontwerpen nog moet beginnen.

Zoals bij de Memorie van Antwoord aan de Eerste Kamer inzake de begroting voor het Departement van Financiën voor het dienstjaar 1954 (zitting 1953—1954 - 3200, no. 77a) is medegedeeld, heeft de eerste ondergetekende nog vóór de Vereenvoudigingscommissie haar rapport aan de Regering had aangeboden reeds een aanvang gemaakt met de bestudering

van de vraagstukken, welke de herziening van het materiële belastingrecht raken. Sedertdien is intensief aan deze vraagstukken gearbeid, en wel zodanig, dat in de Memorie van Antwoord met betrekking tot hoofdstuk VII B van de Rijksbegroting voor het dienstjaar 1956 (zitting 1955—1956 - 4100, no. 9) de verwachting mocht worden uitgesproken, dat, onvoorziene omstandigheden voorbehouden, een aantal belangrijke wetsvoorstellen nog in dit zittingsjaar zal kunnen worden voltooid.

Bezieet men de algemene herziening uitsluitend uit de gezichtshoek van codificatie van de belastingwetgeving, dan zou de eerste ondergetekende nog wel kunnen instemmen met de kenschetsing van het thans behandelde wetsontwerp als pièce de résistance van de herziening. In dit ontwerp toch zijn samengevat een aantal onderwerpen, welke zich voor codificatie lenen, hetgeen zal bijdragen tot een grotere eenheid en een grotere duurzaamheid in de belastingwetgeving. Naast de herziening en codificatie van die bepalingen, die in hoofdzaak het formele recht betreffen, omvat de algemene herziening echter ook een herziening van het materiële belastingrecht. Meer algemeen bezien zou de eerste ondergetekende de onderhavige wet dan ook eerder aanduiden als het pièce de milieu, waaromheen de essentiële onderdelen van de belastingwetgeving, de heffingswetten, thans niet langer door tal van formele bepalingen bezwaard, een plaats zullen vinden. De mening van de aan het woord zijnde leden, dat de beoordeling van de bepalingen van het formele recht zeer bemoeilijkt wordt, zolang het materiële recht niet definitief is geregeld, deelt de eerste ondergetekende niet. De in het ontwerp gestelde, in hoofdzaak op het formele belastingrecht betrekking hebbende, regelen zijn dermate algemeen, dat, ook al zouden tijdens de behandeling in de Staten-Generaal belangrijke wijzigingen in het materiële belastingrecht komen, naar de stellige overtuiging van de eerste ondergetekende niet behoeft te worden gevreesd, dat de — overigens aan het bestaande recht ontleende — „spelregels” van de Algemene wet dan niet meer zouden kunnen gelden. Zou bij wijziging van het materiële belastingrecht de Algemene wet in belangrijke mate niet meer op de heffingswetten aansluiten, dan zou trouwens deze wet niet aan haar opzet om ook bij wisselingen in de bepalingen van de afzonderlijke heffingswetten een aantal meer duurzame regelen te geven, beantwoorden.

Naar aanleiding van hetgeen in de eerste en de laatste alinea van blz. 2, linkerkolom, van het Voorlopig Verslag is opgemerkt met betrekking tot de indiening van het ontwerp van de onderhavige Algemene wet zonder dat tevoren of tegelijkertijd ook ontwerpen voor de heffingswetten aan de Kamer zijn voorgelegd, moge de eerste ondergetekende vooropstellen, dat de Algemene wet de juridische grondslag zal vormen, waarop de heffingswetten zullen worden opgetrokken. Ligt het voor de hand met het leggen van deze grondslag te beginnen, hetgeen de Regering dan ook heeft gedaan, de omgekeerde wereld zou het bepaaldelijk zijn bij het indienen van ontwerpen voor de heffingswetten een voorontwerp voor een algemene wet over te leggen. Bij een zodanige gang van zaken toch zouden de ontwerpen voor de heffingswetten behalve het materiële ook het formele belastingrecht moeten behelzen, zulks terwijl de op het formele recht betrekking hebbende bepalingen gedoemd zouden zijn bij de samenvatting in een algemene wet weer uit de vernieuwde heffingswetten te verdwijnen. Ten volle stemt de eerste ondergetekende dan ook in met de daarna aan het woord zijnde leden, die als hun overtuiging te kennen gaven, dat de spoedige totstandkoming van een algemene wet de onmisbare basis vormt voor herziening van het materiële belastingrecht. Ook in verband met de eisen van wetstechniek, met name met het oog op de eenheid in opbouw en formulering, acht de Regering het de juiste werkwijze, dat het deel van de algemene herziening, dat in de Algemene wet is belichaamd, voorafgaat aan de herziening van de heffingswetten. Zouden als gevolg van de herziening van het materiële deel van het belastingrecht wijzigingen in de Algemene wet noodzakelijk blijken, dan zal het, naar deze leden reeds veronderstellen, vermoedelijk weinig moeite kosten deze alsnog aan te brengen.

Wat de in het ontwerp geïntroduceerde nova betreft, waarop enige leden de aandacht vestigen en waarvan zij veronderstellen, dat zij in de heffingswetten hun weerslag zullen vinden, moge de eerste ondergetekende opmerken, dat de genoemde begrippen, evenals andere, geen andere zin hebben dan te fungeren als middel om de belastingheffing te verwezenlijken, welke het materiële belastingrecht voorschrijft. Een voorspel tot in de heffingswetten te verwachten wijzigingen vormen zij niet. De omschrijving, die in artikel 2, eerste lid, van het ontwerp wordt gegeven van het begrip lichaam is, nader aangevuld met de begripsbepaling van artikel 2, tweede lid, opgenomen met het oog op bepalingen als artikel 40 inzake de vertegenwoordiging en de artikelen 72, 73 en 77 inzake de strafrechtelijke aansprakelijkheid. Zij duidt dan ook geenszins op enig voornemen van de eerste ondergetekende om maatschappen en vennootschappen onder firma in de vennootschapsbelasting te betrekken of om bij deze lichamen gebruik te maken van de figuur van een separaat bedrijfsvermogen. Het begrip „bestuur van 's Rijks belastingen” is in artikel 2, vierde lid, opgenomen eveneens met het oog op de strafrechtelijke bepalingen, als b.v. de artikelen 74, 78, 80 en 83. De term is ontleend aan de bepalingen inzake strafvordering in Rijksbelastingen, voorkomende in Titel VI van het Vierde Boek van het Wetboek van Strafvordering. Een bepaald statuut heeft het „bestuur van 's Rijks belastingen” niet; evenals in het Wetboek van Strafvordering het geval is met de daar gebruikte uitdrukking „bestuur der belastingen”, wordt in het onderhavige ontwerp de term „bestuur van 's Rijks belastingen” gehanteerd om daarmee voor de toepassing van de evengenoemde artikelen de ambtenaren aan te duiden, die de Minister van Financiën voor de uitvoering van bepaalde taken heeft aangewezen. Met betrekking tot de betekenis van de onderscheiding tussen het begrip belastingaanslagen en het begrip aanslagen, moge de eerste ondergetekende opmerken, dat zij, zoals ook in de Memorie van Toelichting is medegegeeld, slechts is ingevoerd om zuivere terminologische redenen. Verwezen zij naar hetgeen daaromtrent is opgemerkt in de toelichting tot artikel 2, derde lid, letter e, van het ontwerp (Memorie van Toelichting, blz. 14, linkerkolom).

Met voldoening heeft de eerste ondergetekende ervan kennis genomen, dat vorenbedoelde leden blijkens hun opmerkingen over de plaats van de Algemene wet te midden van andere terreinen van de belastingwetgeving, zoals de invordering en de invoerrechten en accijnzen, begrip hebben voor zijn standpunt inzake het buiten de Algemene wet houden van de invordering, ook al geven zij tevens te kennen een algemene wet eerst dan werkelijk algemeen te achten, indien deze tevens de regelen betreffende de invordering zou behelzen. Met betrekking tot de invordering moge de eerste ondergetekende overigens verwijzen naar hetgeen ter zake in het vervolg van deze algemene beschouwingen nog is opgenomen.

Naar aanleiding van de opmerkingen omtrent de samenvoeging van de formele bepalingen inzake de invoerrechten en accijnzen enerzijds en die inzake de overige belastingen anderzijds moge de eerste ondergetekende vooropstellen, dat de zeer grote verschillen tussen de heffing van deze beide soorten van belastingen hun weerslag vinden in de formele bepalingen, zoals de voorschriften betreffende de aangifte, de aanslagregeling, de navordering, enz. In de formele bepalingen betreffende de invoerrechten en accijnzen komt duidelijk naar voren de geheel eigen aard van het stelsel van toezicht, dat voor deze belastingen noodzakelijk is. Dit stelsel, gericht op de controle van de goederenstroom, welke het land in- en uitgaat, heeft slechts weinig aanrakingspunten met dat voor de belastingen, welke binnen de werkingssfeer van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zullen vallen. De in deze beide stelsels gehanteerde begrippen, hun betekenis en hun uitwerking lopen sterk uiteen. Verschillende bevoegdheden en verplichtingen uit de wetgeving inzake de invoerrechten en accijnzen, als de verificatie en herverificatie van goederenaangiften, de verzegeling en bewaking van vervoermiddelen en goederen, de visitatie van vervoermiddelen, goederen en panden, ten einde frauduleus ingevoerde of vervaardigde produkten op te sporen, hebben weinig uitstaande

met de bepalingen betreffende de verplichtingen ten dienste van de belastingheffing van hoofdstuk VIII, afdeling 2, van het voorliggende ontwerp. Maar ook de betekenis b.v. van het in beide stelsels voorkomende begrip aangifte is in de wetgeving voor de invoerrechten en accijnzen een andere dan in die voor de overige hierbedoelde belastingen en vereist bovendien een geheel andere differentiëring en uitwerking.

Bovendien ligt het in het voornemen, evenals in de bestaande Algemene wet inzake de invoerrechten en accijnzen van 1822 (*Stb.* 38) is geschied, in de nieuwe Algemene wet inzake de invoerrechten en accijnzen, welke, rekening houdend met de op dat terrein voortgaande aanpassing, in Beneluxverband wordt ontworpen ter verzekering van de heffing van die belastingen, het stelsel van formaliteiten en toezicht inzake in-, uit- en doorvoer volledig te regelen. In die Algemene wet zal dus in tegenstelling tot de onderhavige niet worden volstaan met het opnemen van een aantal in hoofdzaak formele bepalingen, welke aan de heffingswetten gemeen zijn. Ook indien de in het Voorlopig Verslag gedane suggestie zou worden gevolgd, zou het noodzakelijk zijn om naast de Algemene wet inzake Rijksbelastingen — welke dan enkele bepalingen op het gebied van de invoerrechten en accijnzen zou inhouden — toch nog te komen tot de opstelling van een algemene wet voor de invoerrechten en accijnzen te zamen. Het is vanzelfsprekend, dat de overzichtelijkheid en de duidelijkheid met de dan noodzakelijke verdeling van de op de invoerrechten en accijnzen betrekking hebbende stof over twee algemene wetten niet zouden worden gebaat.

Wat betreft de van verschillende zijden gemaakte opmerkingen over de omvang van de materie, waarvan de Algemene wet een regeling zal bevatten, stemt het de eerste ondergetekende tot voldoening, dat verschillende leden, hoewel zij een meer omvattende Algemene wet op zich zelf wenselijk en ook mogelijk achtten, te kennen gaven, dat de Regering naar hun mening thans terecht met het aangeboden ontwerp heeft volstaan.

Meer algemeen bezien, heeft bij het opstellen van het ontwerp niet zo zeer voorgezeten het scheppen van een uit theoretisch oogpunt fraai afgerond geheel, als wel het op praktische gronden samenvatten van onderwerpen, welke regeling zonder codificatie in een algemene wet uiteen zou groeien en, zoals de ervaring heeft geleerd, op den duur zou leiden tot het ontstaan van talrijke niet essentiële verschillen tussen in hoofdzaak gelijke bepalingen. Heeft het bijeenbrengen in de Algemene wet van laatsbedoelde bepalingen bijzondere betekenis, omdat daardoor, zoals reeds in de Memorie van Toelichting, blz. 12, linkerkolom, eerste en tweede alinea, nader is uiteengezet, centrifugale verschijnselen, ook in ruimer verband, worden tegengegaan, voor onderwerpen als de belastingrechtspraak en de invordering doet zich dit speciale aspect niet gelden. Hoewel stellig zal blijken, dat een werkstuk als het onderhavige voor verdere verbetering vatbaar is — de eerste ondergetekende moge herinneren aan de uitlating ter zake in de Memorie van Toelichting (blz. 12, linkerkolom, vijfde alinea) —, voor het ogenblik is, ten einde de winst, welke het samenvatten van tal van bepalingen in een algemene wet brengt, op redelijke termijn veilig te stellen, ook uit dien hoofde beperking geboden.

Zeker geldt dit de door enige leden uitgesproken gedachte één algemene wet te ontwerpen, waarin zowel het formele als het materiële belastingrecht zou worden vastgelegd. De gedachte, één samenvattende wet tot stand te brengen, moge in abstracto aantrekkelijk worden geacht, reeds de in het Voorlopig Verslag door deze leden zelf genoemde bezwaren doen uitkomen, dat daaraan thans niet kan worden gedacht. Overigens moet de mening, dat naar het oordeel van de eerste ondergetekende de modernisering van het materiële belastingrecht een tijdperk van vier à vijf jaar zou moeten beslaan, op een misverstand berusten; de eerste ondergetekende vertrouwt, dat dit deel van de algemene herziening in korter tijdsbestek zijn beslag zal hebben gekregen.

Aangaande de door enige leden met name genoemde onderwerpen, voor welke naar hun mening in de ontworpen Alge-

mene wet een plaats had moeten worden ingeruimd, merkt de eerste ondergetekende voorts nog het volgende op.

Met betrekking tot het compromis doet zich al aanstonds de vraag voor, wat daaronder zou moeten worden verstaan. Talrijk toch zijn de schakeringen in de gevallen, waarin van een compromis kan worden gesproken. In vele van die gevallen zal het tot stand komen van het compromis afhangen van de bereidheid van de administratie om, in verband met de omstandigheden van het geval, af te wijken van de letter van de wet en derhalve beheerst worden door meer algemene beleidsoverwegingen. Waar een zodanige beleidsbeslissing hier zomin als in andere gevallen aan de administratie kan worden onttrokken, is de „enig juiste oplossing”, waarvan de aan het woord zijnde leden gewagen — met name het openen van de mogelijkheid dergelijke gevallen voor te leggen aan een onpartijdige instantie —, niet voor verwezenlijking vatbaar. In verband met een en ander kan een regeling van het compromis naar het oordeel van de eerste ondergetekende beter achterwege blijven.

Ofschoon in beginsel het werkingsgebied van de Algemene wet zich mede zou kunnen uitstrekken tot het procesrecht, met name tot de regeling van de belastingrechtspraak, zijn de ondergetekenden niettemin van mening, dat het geen aanbeveling verdient deze materie thans in het wetsontwerp een onderkomen te geven. Zoals immers hiervoren in deze memorie is uiteengezet, zijn het vooral overwegingen van praktische aard, die ertoe hebben geleid het wetsontwerp beperkt van opzet te houden en niet te streven naar een alomvattend geheel, dat de ganse materie, voor zover zij met betrekking tot andere Rijksbelastingen dan de invoerrechten en accijnzen gemeene regelen bevat, in één afzonderlijke wet tracht te omvatten. Hierin kan voor het heden de regeling van de belastingrechtspraak, zoals deze is tot stand gekomen bij de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, een regeling, die op zich zelf geen vereenvoudiging behoeft en bij het samenstellen waarvan met de inhoud van de voorgestelde Algemene wet rekening is gehouden, zonder schade voor de beoogde eenvoud en overzichtelijkheid worden gemist. Bij de huidige tot Rijksbelastingen beperkte opzet van de Algemene wet past het incorporeren van de belastingrechtspraak ook in zoverre minder goed, dat de belastingrechtspraak zich mede uitstrekt tot geschillen van provinciaal en gemeentelijk belastingrecht. De in dit verband geplaatste opmerking van de leden, hier aan het woord, als zou voor hun standpunt pleiten, dat ook in de Algemene wet zijn opgenomen de enkele bepalingen omtrent de richtige heffing, terwijl deze slechts de directe belastingen regarderen, vermogen de ondergetekenden niet te volgen. Een regeling toch betreffende de richtige heffing van de directe belastingen ligt geheel binnen de bovengeschetste afbakening van het terrein van de Algemene wet. Wat de rechtspraak van de Tariefcommissie betreft, zij ten slotte opgemerkt, dat deze, behalve geschillen omtrent de in beginsel door het wetsontwerp bestreken omzetbelasting, tevens tot object heeft twistgedingen betreffende de invoerrechten en accijnzen, welke belastingen geheel buiten de hiervoren aangegeven werkingsfeer van het wetsvoorstel liggen.

In de vorenstaande uiteenzetting betreffende de noodzakelijk beperkte opzet van de voorgestelde Algemene wet ligt tevens de verklaring, waarom evenmin de regeling van de invordering deel uitmaakt van het wetsontwerp. Daargelaten, dat de invordering buiten de eigenlijke sfeer van de heffing van de belastingen is gelegen, bestaat ook aan het incorporeren van deze materie in de Algemene wet geen behoefte, omdat de invorderingsbepalingen grotendeels uitzonderingsrecht vormen, dat in het fiscale leven van verreweg de meeste belastingplichtigen geen actieve rol pleegt te spelen en nagenoeg geen centrifugale verschijnselen vertoont.

Het stemt de ondergetekenden tot voldoening, dat verschillende andere leden begrip tonen voor de argumenten van praktische aard, die het niet gewenst maken de regeling betreffende de fiscale rechtspraak en de invordering thans in de Algemene wet onder te brengen. Zoals uit de hiervoren gegeven beschouwingen kan blijken, achten de ondergetekenden

het niet ondenkbaar, dat te zijner tijd de Algemene wet, die immers wel een afgerond, doch geenszins een voor altijd afgesloten rechtsgeheel bevat, de beste plaats voor een regeling van de rechtspraak in belastingzaken en van de invordering van belastingsschulden zou blijken te zijn.

Dat het wetsontwerp, zoals dezelfde leden stellen, in het aantal begripsomschrijvingen van algemene betekenis te kort zou schieten, vermag de eerste ondergetekende niet in te zien. Het wetsontwerp voldoet naar zijn mening aan de eis begrippen van algemene aard een wettelijke formulering te geven daar, waar zulks voor een praktische verwerkelijking van de belastingheffing, in het belang ook van de rechtszekerheid, mogelijk is gebleken. De eerste ondergetekende zal het dan ook op prijs stellen te vernemen van welke in het ontwerp niet genoemde begrippen van algemene betekenis naar het oordeel van deze leden vastlegging in het ontwerp voordelen geeft en voor verwezenlijking vatbaar is.

Wat betreft de door andere leden gedane suggestie om in een aantal gevallen de wetsuitlegging volgens de bestaande jurisprudentie wettelijk te sanctioneren, wijst de eerste ondergetekende erop, dat bij de vormgeving van de Algemene wet bewust is gestreefd naar een zoveel mogelijk abstracte formulering van de bepalingen. Deze elasticiteit in de fiscale wetgeving laat, zoals in de Memorie van Toelichting tot het ontwerp (blz. 11, rechterkolom, derde alinea) is uiteengezet, aan rechtspraak en wetenschap de bewegingsvrijheid, welke noodzakelijk is om binnen het kader van de wettelijke regeling op de essentiële punten te komen tot een rechtsontwikkeling, die niet alleen een gelijke behandeling van gelijke gevallen bevordert, doch die ook een aanpassing van de wet aan wijzigingen in rechtsopvatting en sociaal-economische verhoudingen kan realiseren. Tegen de opzet van de Algemene wet in zou deze rechtsontwikkeling in belangrijke mate worden afgesneden, indien men, zoals deze leden kennelijk ter wille van de rechtszekerheid voorstaan, een aantal begrippen zou verstarren door deze naar de actuele inhoud, die de jurisprudentie daaraan heeft gegeven, in wetsvormen te corsetteren. Bovendien valt hier het gevaar te duchten, dat juist ten nadele van de rechtszekerheid de nieuwe wetsformulering nieuwe strijdvragen van interpretatie oproept. Wat de door deze leden bedoelde concrete voorbeelden betreft, moge de eerste ondergetekende ten slotte verwijzen naar zijn antwoord bij de aangehaalde artikelen.

Tegen het denkbeeld van enkele leden om de mogelijkheid te openen de fiscaal-rechtelijke gevolgen van een voorgenomen transactie bij bindende uitspraak van het hoogste rechtscollege te doen vastleggen, hebben de ondergetekenden een aantal bezwaren. Vooreerst achten zij het ongewenst, dat de rechter zou worden betrokken bij de beoordeling van rechtskwesaties, die niet hun grondslag vinden in een gebeuren, dat in concreto heeft plaatsgevonden. Zou de rechter ook kunnen worden geroepen een oordeel te geven over rechtskwesaties, verbonden aan een hypothetisch gebeuren, dan kan dit er licht toe leiden, dat, in strijd met het beginsel van artikel 12 van de Wet Algemene bepalingen, de rechter er in feite toekomt bij wege van algemene dispositie uitspraak te doen. Voorts zijn er bezwaren van praktische aard. De vraag rijst hoe in de gevallen, welke de hier aan het woord zijnde leden op het oog hebben, de verhouding zal zijn tussen de rechtspraak in eerste aanleg en die van de cassatierechter, en welke gevolgen een uitspraak van de Hoge Raad tegenover partijen en tegenover derden zou hebben. Hier rijzen vragen, waarvan de beantwoording verstrekkende gevolgen zou kunnen hebben en waarvan de consequenties niet aanstonds zijn te overzien. Bovendien zou moeten worden voorzien in de wijze, waarop het bestuur van 's Rijks belastingen in dergelijke hypothetische gevallen zijn standpunt kenbaar zou kunnen maken. Ten slotte moge de ondergetekenden wijzen op het gevaar, dat op grote schaal rechtskwesaties, als de hier aan het woord zijnde leden bedoelen, aan de rechter zouden worden voorgelegd, waardoor de normale rechterlijke taak in het gedrang zou kunnen komen.

Wat betreft de door deze leden gedane suggestie om een regeling van het beroep van belastingconsulent in de Alge-

mene wet op te nemen, kan de eerste ondergetekende zich in zoverre verenigen met het oordeel van andere leden, dat een eventueel voorstel voor een dergelijke wettelijke regeling niet kan worden gedaan voordat de Regering kennis heeft genomen van het advies, dat door de daartoe kortelings ingestelde commissie ad hoc zal worden uitgebracht. De eerste ondergetekende kan overigens voorshands niet inzien, dat een eventuele regeling naar haar aard in de Algemene wet thuishoort.

Artikelen

Artikel 2, lid 1. Zoals reeds in de Memorie van Toelichting bij dit artikel te kennen werd gegeven, is de begripsomschrijving van de lichamen onder letter *c* ontleend aan artikel 15, eerste lid, van de Wet op de economische delicten. Ook in die wet is geen nadere omschrijving van het begrip „doelvermogen” opgenomen. Nog afgezien van de moeilijkheid om van dit begrip een bevredigende definitie te geven, moet het wenselijk worden geacht de nadere bepaling van de inhoud van dit begrip aan wetenschap en jurisprudentie over te laten. Daarbij kan de Memorie van Toelichting op het ontwerp van de Wet op de economische delicten (zitting 1947—1948, 603, no. 3) tot richtsnoer worden genomen. De in die toelichting gegeven uiteenzettingen omtrent het begrip doelvermogen geven daartoe een voldoende houvast. Het wordt aldaar omschreven als „het vermogen, bijeengebracht tot een bepaald doel, zonder dat voor het beheer daarvan een statuut of reglement is vastgesteld”. Het kan, zo wordt in bedoelde toelichting vervolgens nog opgemerkt, „een stichting soms zeer nabij komen. Men kan in de eerste plaats denken aan een niet perfecte stichting; voorts aan een vermogen, bijeengebracht door een aantal personen, op economisch gebied werkzaam, welk vermogen feitelijk door één of meer personen wordt beheerd, terwijl het vastleggen van de rechtsvorm achterwege is gebleven”.

In het ontwerp Algemene wet worden de doelvermogens op één lijn gesteld met de andere in letter *c* genoemde lichamen. Deze gelijkstelling geldt blijkens de aanhef van artikel 2, eerste lid, alleen voor de onderhavige Algemene wet. Betekenis voor b.v. de belastingplicht uit hoofde van de heffingswetten kan daaraan dan ook niet worden toegekend. Voor de Algemene wet is gelijkstelling echter nodig om, indien een heffingswet ook een doelvermogen belastingplichtig verklaart, de bepalingen van het onderhavige wetsvoorstel, die speciaal op lichamen betrekking hebben — te denken valt aan de in de algemene beschouwingen van deze memorie reeds genoemde artikelen 40, 72, 73 en 77 —, ook voor zulk een doelvermogen van toepassing te doen zijn.

Artikel 2, lid 2. De aangaande de redactie van deze bepaling door enkele leden gemaakte opmerking, waarvan de eerste ondergetekende de juistheid erkent, hebben hem aanleiding gegeven de door deze leden voorgestelde tekst over te nemen. Verwezen moge worden naar onderdeel I, letter *b*, van de bij deze memorie gevoegde Nota van Wijziging. Van de gelegenheid is tevens gebruik gemaakt, zulks in verband met het bepaalde in artikel 2, derde lid, letter *d*, om het woord „Nederland” in het tweede lid van het onderhavige artikel te vervangen door: het Rijk.

Artikel 2, lid 3. In de bijgaande Nota van Wijziging — onderdeel I, letter *d* — wordt de punt achter het onder letter *d* vermelde vervangen door een puntkomma.

Artikel 2, lid 4. De term „bestuur van 's Rijks belastingen” komt in de huidige fiscale wetgeving niet voor. Voor wat betreft de herkomst en de betekenis van deze uitdrukking, moge de eerste ondergetekende verwijzen naar hetgeen hij ter beantwoording van de ter zake in de eerste alinea van blz. 2 (linkerkolom) van het Voorlopig Verslag gestelde vragen heeft opgemerkt in de algemene beschouwingen van deze memorie.

Artikel 4. De bepalingen, vervat in de leden 2 en 3 van artikel 3 van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, gelden slechts voor een beperkt belastinggebied; met name zijn zij

alleen van belang voor de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting. Vandaar dat zij niet in het ontwerp van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn opgenomen. Hetzelfde geldt met betrekking tot het voorschrift, opgenomen in de laatste zin van artikel 2 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942. Ook dit is een uitsluitend op één belasting betrekking hebbende bepaling. Uiteraard wordt bij de heffingswetten overgenomen of deze speciale bepalingen dienen te worden behouden.

Artikel 4, lid 1. De vraag van enige leden, of van de gelegenheid van invoering van deze wet gebruik zou kunnen worden gemaakt om de hoofdlijnen van de bestaande jurisprudentie omtrent het begrip woonplaats in een wettelijke definitie samen te vatten, kan slechts in ontkennde zin worden beantwoord. Juist met betrekking tot de woonplaats zou dit weinig of geen resultaten kunnen opleveren, omdat de daarop betrekking hebbende jurisprudentie in de meeste gevallen slechts een beoordeling inhoudt van de feitelijke omstandigheden, welke in elk concreet geval de woonplaats bepalen. Het zijn verschillen in de waardering van de feiten door de onderscheiden raden van beroep, die de beslissingen inzake de woonplaats inderdaad van raad tot raad nogal eens doen uiteenlopen.

Artikel 4, lid 2. Indien moet worden aangenomen, dat iemand, die sterke bindingen buiten het Rijk heeft, maar tevens innige betrekkingen met Nederland onderhoudt, zowel buiten als binnen het Rijk zijn woonplaats heeft, wordt daardoor slechts een feit geconstateerd, waarmede bij de belastingheffing rekening moet worden gehouden. In de gevallen, waarin een zodanige dubbele woonplaats, waarvan het bestaan internationaal wordt aanvaard, leidt tot belastingheffing zowel hier te lande als in het buitenland, dient daarvoor een oplossing te worden gezocht in het kader van de regelen ter voorkoming van dubbele belasting. Immers, niet valt in te zien waarom één van beide woonplaatsen reeds bij voorbaat als niet bestaande zou moeten worden aangemerkt. Onbevredigend acht de eerste ondergetekende deze toestand geenszins; hij is uitvloeisel van de feitelijke omstandigheden, waarbij de belastingheffing nu eenmaal moet aansluiten.

Het is de eerste ondergetekende niet duidelijk, welk onderdeel de aan het woord zijnde enkele leden gelegen achten in de door hen in dit verband voorgestelde meer algemene formulering van de bepaling inzake schepen en luchtvaartuigen. Mocht hun voorstel beogen de „dubbele woonplaats”, waarvan zij wellicht veronderstellen, dat deze zich speciaal voordoet ten aanzien van de bemanningen van schepen en luchtvaartuigen, uit te sluiten, dan vermoedt de eerste ondergetekende een misverstand. Immers, een regel omtrent het wonen op zich zelf houdt het tweede lid van artikel 4, ook in de door deze leden voorgestelde tekst, niet in. Waar iemand en dus ook waar een lid van de bemanning van een schip of luchtvaartuig woont, moet ingevolge het eerste lid van het onderhavige artikel naar de omstandigheden worden beoordeeld, waarbij het tweede lid slechts een aanvullend karakter heeft met deze betekenis, dat in gevallen, waarin aan de hand van de omstandigheden moet worden aangenomen, dat iemand niet aan de wal, maar aan boord van een schip woont, hij geacht wordt in Nederland te wonen, indien dat schip in Nederland zijn thuishaven heeft. De bepaling, welke de aan het woord zijnde leden voorstellen, zou voor dergelijke gevallen tevens de regel inhouden, dat degene, die aan boord van een schip woont, geacht wordt buiten het Rijk te wonen, indien dat schip in het buitenland zijn thuishaven heeft. In de nationale wetgeving past een dergelijke bepaling naar de mening van de eerste ondergetekende niet.

Het vermelden van luchtvaartuigen in de bepaling heeft zijn goede gronden. Evenals met betrekking tot de ongehuwde scheepeling kan het ten aanzien van een ongehuwd lid van de bemanning van een luchtvaartuig noodzakelijk zijn, in overeenstemming met de te dezen gebruikelijke regel van internationaal belastingrecht, te verzekeren, dat hij geacht kan worden zijn woonplaats te hebben in het land, waar het luchtvaartuig zijn thuishaven heeft. Geenszins loopt deze bepaling op de toekomst vooruit; wellicht ten overvloede moge de eerste ondergetekende erop gewezen, dat zij ook reeds in de bestaande wet-

geving, met name in artikel 3, vierde lid, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, een plaats vond.

Artikel 5. Zoals in de Memorie van Toelichting is uiteengezet, wordt met de in dit artikel vervatte bepaling beoogd de aangeslagene zekerheid te verschaffen omtrent de vraag of de inspecteur de termijn, binnen welke een belastingaanslag kan worden vastgesteld, in acht heeft genomen. Naar aanleiding van de te dier zake gemaakte opmerking wil de eerste ondergetekende gaarne toezeggen, dat aanslagbiljetten geen eerdere dagtekening zullen dragen dan die van het tijdstip van uitreiking.

Wat de plaats van het voorschrift betreft, is de eerste ondergetekende van mening, dat, hoewel het bepaalde in het onderhavige artikel inderdaad in verband staat met de in de hoofdstukken III en IV van het ontwerp gestelde termijnen, binnen welke belastingaanslagen moeten worden vastgesteld, het niettemin de voorkeur verdient de bepaling in hoofdstuk I onder te brengen, aangezien zij met de bepalingen van genoemd hoofdstuk het karakter van interpretatievoorschrift gemeen heeft. Bovendien biedt, zoals reeds in het Voorlopig Verslag wordt erkend, het opnemen van de regeling in hoofdstuk I het voordeel, dat een herhaling wordt vermeden.

Artikel 6, lid 1. Met betrekking tot de term „uitreiken”, welke het ontwerp als de normale heeft aanvaard, merkt de eerste ondergetekende op, dat uitreiken impliceert, dat redelijkerwijze moet kunnen worden aangenomen, dat hetgeen wordt uitgereikt ook in handen zal komen van degene, aan wie de uitreiking plaatsvindt. De vraag, wie de uitreiking verzorgt, is daarbij irrelevant; uitreiking kan plaatshebben door de administratie zelf, maar evenzeer — en dat is zelfs regel — door tussenkomst van de dienst der posten. De aangiftebiljetten b.v. voor de loonbelasting worden derhalve eveneens uitgereikt. In artikel 9, derde lid, is, om chicanes te voorkomen, naast het begrip uitreiken ook het begrip verzenden gebezigd, waardoor de inspecteur in voorkomende gevallen kan volstaan met het bewijs, dat de biljetten zijn verzonden. Aan de rechten van belastingplichtigen wordt hierdoor niet te kort gedaan, aangezien de in deze bepaling geregelde verhoging van de aanslag eerst toepassing vindt nadat belanghebbenden bij aangegane brief zijn aangemaand aan hun verplichting te voldoen en aan deze aanmaning geen gevolg is gegeven.

De bevoegdheid tot het uitreiken van een aangiftebiljet komt ook in de bestaande wetgeving voor. Hoewel de inspecteur daarbij, in tegenstelling tot het ontwerp, aan geen enkele beperking gebonden is, is de eerste ondergetekende van een op een minder wenselijke wijze hanteren van de bevoegdheid niet gebleken. Zou de inspecteur aan iedere willekeurige niet-belastingplichtige of niet-inhoudingsplichtige een aangiftebiljet kunnen uitreiken, waardoor deze in de verplichting zou worden gesteld aangifte te doen, de eerste ondergetekende zou de bezwaren van de verschillende aan het woord zijnde leden kunnen begrijpen. Artikel 6, eerste lid, legt echter door het stellen van de eis, dat er een vermoeden van belastingplicht, of van inhoudingsplicht aanwezig moet zijn vooraleer tot uitreiking van een aangiftebiljet kan worden overgegaan, een beperking aan, welke het op te ruime schaal uitreiken van aangiftebiljetten voorkomt.

Waarom het juist zou zijn te spreken van voldoening of afdracht „bij aangifte” of met „met aangifte” in plaats van: op aangifte, kan de eerste ondergetekende niet inzien. Overigens moge hij ter zake verwijzen naar zijn antwoord op de opmerkingen bij de artikelen 19—22.

De opvatting omtrent de draagwijdte van het begrip belastingplichtige, waarvan enige leden blijk geven, vindt naar het oordeel van de eerste ondergetekende geen steun in het ontwerp. Al moge onder de huidige wetgeving het begrip „belastingplichtige” in hoofdzaak worden gebezigd voor de persoonlijke belastingen, in het ontwerp is in dit opzicht bewust van de bestaande wetgeving en de daarbij aansluitende doctrine afgeweken. Met name ziet het begrip belastingplichtige van het ontwerp mede op belastingen, als de omzetbelasting en de vereveningsheffing, welke in de terminologie van het ontwerp „op

aangifte" moeten worden voldaan; gewezen moge worden op artikel 19, eerste en derde lid, van het ontwerp en de daarop gegeven toelichting. In dit verband dient niet uit het oog te worden verloren, dat de heffingswetten nog aan de Algemene wet zullen moeten worden aangepast. Zo ligt het in het voor-nemen, nadat de Algemene wet tot stand zal zijn gekomen, onder meer de Wet op de Omzetbelasting 1954 met de be-palingen van de onderhavige Algemene wet in overeenstem-ming te brengen; daarbij zal de ondernemer, die goederen levert of diensten verricht, uitdrukkelijk als belastingplichtige worden aangemerkt.

Naar het de eerste ondergetekende voorkomt, is het ruime begrip belastingplichtige, waaraan de aan het woord zijnde enige leden de voorkeur geven, reeds in het ontwerp vervat. Voor het geval deze leden een zo ruim begrip belastingplichtige op het oog mochten hebben, dat het mede het in het ontwerp ge-bezigde begrip inhoudingsplichtige zou omvatten, merkt de eerste ondergetekende op, dat het begrip belastingplichtige daardoor buiten zijn natuurlijke grenzen zou worden uit-gebreid. Aan handhaving van de in het ontwerp gebezigde terminologie geeft de eerste ondergetekende dan ook de voor-keur. De als omslachtig aangeduide aanhef van de onder-havige bepaling kan niet worden gemist. Daarin toch is, zoals in de Memorie van Toelichting (blz. 14, rechterkolom, eerste alinea) is opgemerkt, de beperking gelegen, dat de bepalingen van hoofdstuk II alléén zullen gelden voor de belastingen, welke bij wege van aanslag zullen worden geheven, dan wel op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen, en niet voor de overige belastingen, zoals de registratie- en zegelrechten en de motorrijtuigenbelasting, waarvoor de Algemene wet ook zal gelden.

Naar aanleiding van de door deze leden, kennelijk met be-trekking tot belastingen, welke bij wege van aanslag worden geheven, gestelde vraag naar de draagwijdte van de term „een aangiftebiljet”, moge de eerste ondergetekende opmerken, dat artikel 6, eerste lid, ziet op het aangiftebiljet, waarin gegevens worden gevraagd ten behoeve van de vaststelling van de — definitieve — aanslag. Het in artikel 9, tweede lid, genoemde biljet, dat wordt gebezigd voor een bepaald daarbij omschreven doel, kan niet als aangiftebiljet worden aangemerkt.

De fictie, dat alle of bepaalde voor de heffing van de be-lasting van belang zijnde aangelegenheden geacht worden aan-gelegenheid te zijn van een ander dan degene, ten aanzien van wie zij zich in werkelijkheid voordoen, is in hoofdzaak van belang ten aanzien van de gehuwde vrouw. Om deze reden is de in de tweede volzin van artikel 6, eerste lid, verleende be-voegdheid, welke zeer nauw met bovenbedoelde fictie verband houdt, tot de gehuwde vrouw beperkt. Met de hier aan het woord zijnde leden is de eerste ondergetekende echter van oor-deel, dat de voorkeur dient te worden gegeven aan een ab-stracte formulering van bovenbedoelde bevoegdheid, aangezien zij eerst dan de logische grens van haar werkingssfeer aangeeft. Een voorstel voor een nieuwe redactie van het onderhavige voorschrift is opgenomen in onderdeel II van de bijgaande Nota van Wijziging. Een overeenkomstige wijziging wordt voorgesteld met betrekking tot artikel 45, tweede lid, van het ontwerp (Nota van Wijziging, onderdeel XIV).

De in de Nota van Wijziging voorgestelde nieuwe tekst van artikel 6, eerste lid, tweede volzin, brengt mede, dat de in-specteur, ingeval de belastingwet aangelegenheden van een derde aanmerkt als aangelegenheden van hem, die vermoedelijk belastingplichtig of inhoudingsplichtig is, ook aan die derde een aangiftebiljet kan uitreiken. Hierdoor is tevens de vaagheid weggenomen, waarvoor enige leden bij de aanvankelijk voor-gestelde tekst kennelijk vreesden, aangezien de aangelegen-heden, waarvan aangifte zal moeten worden gedaan, in de heffingswetten zullen worden aangewezen. Trouwens, evenals dit met betrekking tot de inkomstenbelasting thans reeds het geval is ten aanzien van de gehuwde vrouw, zal, indien het aantal gevallen dit rechtvaardigt, gebruik worden gemaakt van bijzondere aangiftebiljetten, tot de vaststelling waarvan artikel 7, tweede lid, de mogelijkheid opent.

Artikel 6, lid 3. Met betrekking tot het standpunt van de leden, die als hun mening te kennen gaven, dat de omschrijving van de omstandigheden, waaronder een belastingplichtige of een inhoudingsplichtige gehouden is een verzoek om uitreiking van een aangiftebiljet in te dienen, aan de wet ware voor te be-houden, merkt de eerste ondergetekende op, dat bij de om-schrijving van die omstandigheden uit de aard der zaak nauw bij de feiten moet worden aangesloten. Opneming van die om-schrijving in de wet zou deze, in strijd met haar opzet, bezwaren met een aantal feitelijke elementen, die, aangezien de te dezen van belang zijnde feiten voor de verschillende in de Memorie van Toelichting op het onderhavige artikel nader aangeduide belastingen sterk uiteenlopen, niet in een algemene formule kunnen worden samengevat. Het omschrijven van de hierbe-doelde omstandigheden acht de eerste ondergetekende dan ook bij uitstek een aangelegenheid, waarvan de regeling, evenals dat in de bestaande wetgeving ten aanzien van de inkomstenbe-lasting reeds het geval is — verwezen zij naar artikel 19 van de Uitvoeringsresolutie Inkomstenbelasting 1953 —, aan een uit-voeringsbeschikking dient te worden overgelaten.

Artikel 8, lid 1. Gezien het verband met artikel 6, moge worden verwezen naar de beschouwingen, welke betrekking hebben op de opmerkingen betreffende het eerste lid van dat artikel.

Artikel 9, leden 1 en 3. De opmerking van de hier aan het woord zijnde leden, dat de termijn van een maand, welke overigens een minimumtermijn is, te kort is, kan de eerste ondergetekende niet onderschrijven. Voor veruit de meeste gevallen is deze termijn ruim voldoende. Voor de gevallen, waarvoor de termijn inderdaad te krap moet worden geacht, biedt het tweede lid van het artikel de mogelijkheid van ver-lenging. Door een soepele toepassing van de bevoegdheid tot het verlenen van uitstel kan, zoals de ervaring met de bestaan-de wetgeving, waarin gelijksoortige bepalingen voorkomen, heeft geleerd, aan gerechtvaardigde verlangens om verlenging van de termijn voor het doen van aangifte steeds worden te-gemoet gekomen, waarbij de praktijk aanmerkelijk verder gaat dan een wettelijke regeling ooit zou kunnen waarborgen. Daarenboven valt te bedenken, dat bij het verlenen van uitstel in elk afzonderlijk geval de belangen van de belastingplichtigen en hun adviseurs en die van de belastingadministratie tegen elkaar dienen te worden afgewogen. Om die reden ook moet de vraag, of aan de belastingplichtige een recht op verlenging dient te worden verleend, indien hij daarom in een met redenen omkleed verzoek vraagt, ontkennend worden beantwoord. Im-mers, een vlot verloop van de aanslagregeling, waaraan blij-kens de in het verslag bij artikel 11, derde lid, gemaakte op-merkingen algemeen grote waarde wordt gehecht, zou in het gedrang komen, indien het streven om de definitieve aanslagen binnen drie jaren te regelen, zou worden doorkruist door een te groot aantal uitstellen.

Aannemende, dat de leden de inspecteur het recht een ver-zoek om uitstel af te wijzen niet willen ontzeggen, zou het toekennen van een recht op uitstel voorts medebrengen, dat voor de belastingplichtigen de mogelijkheid wordt geopend tegen een dergelijke afwijzing bezwaren in te brengen bij de rechter, een regeling, waaraan reeds om praktische redenen niet kan worden gedacht.

Overigens moge ook de eerste ondergetekende verwijzen naar de beschouwingen nopens het eerste lid van artikel 6.

Artikel 9, lid 3. Naar aanleiding van de opmerkingen van verschillende leden erkent de eerste ondergetekende, dat de boete van 5 percent wegens het te laat indienen van het aan-giftebiljet, welke nu mede tot de N.V.'s wordt uitgebreid, tot inderdaad hoge bedragen kan oplopen. Een krachtdadige be-strijding van het euvel van het te laat indienen van aangiften nochtans eist een doeltreffende sanctie, zulks te meer, nu over-eenkomstig het voorgestelde derde lid van artikel 11, dat blij-kens de daarbij gemaakte opmerkingen algemeen instemming mocht ondervinden, voor alle belastingen, die bij wege van aanslag worden geheven, de bevoegdheid tot het vaststellen

van de aanslag na drie jaren zal vervallen. Doeltreffend kan deze sanctie slechts worden geacht, indien daarvan door de hoogte van de boete een krachtige preventieve werking uitgaat en zij op eenvoudige wijze kan worden toegepast. Een differentiatie van de verhoging zou aan de preventie, maar meer nog aan de vereiste eenvoud afbreuk doen. Het openen van de mogelijkheid van beroep op de rechter zou in strijd zijn met het karakter van de onderhavige verhoging, welke, naar uit het bovenstaande en ook uit de wetshistorie blijkt, uitsluitend zijn grond vindt in redenen van administratieve aard. Staat de eerste ondergetekende dan ook afwijzend tegenover de beide evengenoemde denkbeelden, hij meent aan de in het Voorlopig Verslag naar voren gekomen wens tot matiging van de in artikel 9, derde lid, bedreigde boete op bevredigende wijze te kunnen tegemoet komen door de boete, welke thans — afgezien van het minimum van vijf gulden — uitsluitend gebonden is aan de hoogte van het verschuldigde belastingbedrag, tevens te begrenzen door een vast maximum van duizend gulden. In onderdeel III voor meergenoemde Nota van Wijziging is aan het bovenstaande uitvoering gegeven.

De eerste ondergetekende is van oordeel, dat het vóór het verzenden van de aanmaning doen uitgaan van een waarschuwing, zoals in de praktijk gebruikelijk is, uitsluitend moet worden gezien als voort te vloeien uit het beleid van de administratie. Al ligt het in het voornemen van de eerste ondergetekende dit gebruik ook met betrekking tot het onderhavige voorschrift te bestendigen, het gaat naar zijn oordeel te ver de administratie met betrekking tot de nakoming van een zo voor de hand liggende verplichting als het doen van aangifte tot een tweemaalige actie te verplichten.

Naar aanleiding van hetgeen enkele leden in het midden brengen omtrent het binden van het tijdstip van verzending van de aanmaning aan dat van de uitreiking van het aangiftebiljet, merkt de eerste ondergetekende op, dat het, theoretisch gezien, wellicht de voorkeur zou verdienen het tijdstip van verzending van de aanmaning te binden aan de termijn voor het doen van aangifte. Enig praktisch voordeel zou daardoor naar zijn oordeel echter niet worden bereikt. De termijn voor het doen van aangifte toch houdt ingevolge artikel 9, eerste lid, weer verband met het tijdstip, waarop de uitreiking van het aangiftebiljet plaatsvond. In feite zou het tijdstip, waarop tot verzending van de aanmaning wordt overgegaan, ook bij de door vorengenoemde leden voorgestelde tekst, afhankelijk zijn — zij het dan indirect — van het tijdstip, waarop het aangiftebiljet is uitgereikt. Aan de tekst van het ontwerp, waarin het tijdstip van verzending van de aanmaning rechtstreeks wordt gebonden aan het tijdstip van uitreiking of verzending van het aangiftebiljet, blijft de eerste ondergetekende dan ook de voorkeur geven.

Artikel 9, lid 5. Het voorschrift, dat de belastingplichtige moet verzoeken om vaststelling van het bedrag van de verhoging, welke ingevolge het vierde lid vervalt, is opgenomen om de inspecteur in de gelegenheid te stellen aan het bepaalde in gemeld vierde lid uitvoering te geven. Zonder zodanig verzoek immers zou de inspecteur van het feit, dat de belastingplichtige op grond van artikel 67 onherroepelijk is veroordeeld, onkundig kunnen blijven, aangezien hij, zodra enig vergrijp in de justitiële sfeer is gekomen, bij de behandeling geen partij meer is. Zou echter een inspecteur, ook zonder dat hem een verzoek van de belastingplichtige heeft bereikt, van een onherroepelijke veroordeling op grond van artikel 67 op de hoogte zijn, dan zal hij het bedrag van de verhoging, welke dientengevolge vervalt, ambtshalve vaststellen. Het zou echter naar de mening van de eerste ondergetekende te ver voeren het nemen van initiatief tot de vaststelling van deze bedragen op de schouders van de administratie te leggen.

Artikel 10, lid 3. Het aan de inspecteur toekennen van de bevoegdheid tot het verlenen van vrijstelling van het doen van aangifte acht de eerste ondergetekende overbodig. Is een aangiftebiljet uitgereikt in een geval, waarin vrijstelling van de aangifteplicht zou kunnen worden verleend, dan zal het nakomen van die verplichting weinig moeite kosten en als regel

op korte termijn leiden tot vrijstelling. In dergelijke gevallen toch zal de inspecteur in de binnengekomen aangiften vrijwel steeds aanleiding vinden voor het vervolg uitreiking van aangiftebiljetten achterwege te laten.

Artikel 11, lid 2. Onder de bestaande wetgeving is de inspecteur ambtelijk voorgeschreven om, indien hij een aanslag vaststelt in afwijking van de aangifte, aan de belastingplichtige, die een behoorlijk verzorgde aangifte heeft gedaan, mededeling te doen van de toegepaste correcties. Dit voorschrift heeft ten doel het aantal verzoeken om inlichtingen aangaande de afwijking van de aangifte en het aantal bezwaarschriften te beperken. Naar het oordeel van de eerste ondergetekende dient een voorschrift, dat zozeer is afgestemd op de in de praktijk te volgen werkwijze, eerder in een instructie aan de inspecteurs dan in een rechtsvoorschrift een plaats te vinden.

Artikel 11, lid 3. Het verheugt de eerste ondergetekende te kunnen vaststellen, dat de voorgestelde regeling met algemene instemming is begroet. Al biedt deze regeling het voordeel, dat zij de belastingplichtigen binnen redelijke termijn zekerheid verschafft omtrent de grootte van hun uiteindelijke belastingverplichtingen, de eerste ondergetekende ontveinst zich niet, dat er aan het stellen van een termijn in dezen ook bezwaren zijn verbonden. Het kan voorkomen, dat ondanks te verwachten wijzigingen in de wettelijke bepalingen het vaststellen van aanslagen in verband met het naderen van het einde van de 3-jaarstermijn niet langer kan worden opgeschort. In het algemeen zal het vaststellen van die aanslagen dan geschieden naar de bestaande bepalingen. Totdat de verwachte wijzigingen van kracht zijn geworden, zal in daartoe aanleiding gevende gevallen uitsel van betaling worden verleend. Bijzondere omstandigheden kunnen het wenselijk maken van de hier geschetste algemene gedragslijn af te wijken. Zo heeft de eerste ondergetekende met betrekking tot de door verschillende leden ter sprake gebrachte aanslagen, waarvoor het belastingverdrag met Indonesië van belang zal zijn, aanleiding gevonden voor te schrijven, dat de aanslagen in de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting over de jaren 1951 tot en met 1954, hoewel het verdrag met Indonesië nog niet in werking is getreden, thans met inachtneming van het verdrag moeten worden geregeld, indien dat tot een voor belanghebbenden gunstiger uitkomst leidt. Verdere opschorting van de aanslagregeling lost in gevallen als deze de gerezen moeilijkheden niet op. Tot het opnemen van een uitzondering op de in artikel 11, derde lid, gestelde termijn ziet de eerste ondergetekende dan ook geen grond.

De vraag van de hier aan het woord zijnde leden of het uitsel voor het doen van aangifte ook ongevraagd of zelfs tegen de zin van een belastingplichtige kan worden verleend, kan ontkennend worden beantwoord.

Artikel 12. Inderdaad zal ook een gehuwde vrouw, aan wie ingevolge artikel 6, eerste lid, tweede zin, een aangiftebiljet is uitgereikt, een kennisgeving ontvangen, dat zij niet wordt aangeslagen. Hoewel zij niet voor een aanslag in aanmerking komt en theoretisch gezien het zenden van deze kennisgeving overbodig is, geeft de eerste ondergetekende niettemin aan het behoud van de bepaling in haar huidige vorm de voorkeur, aangezien zij ertoe kan bijdragen, de gang van zaken voor belanghebbenden te verduidelijken.

Artikel 13, lid 1. De woorden „volgens door Onze Minister te stellen regelen” zijn in zoverre overbodig, dat de Minister op grond van artikel 60 reeds bevoegd zou zijn, aangaande het opleggen van voorlopige aanslagen regelen te stellen. De eerste ondergetekende heeft evenwel gemeend, de aangehaalde woorden in het eerste lid van artikel 13 te moeten opnemen, ten einde tot uitdrukking te brengen, dat de Minister met betrekking tot de in deze bepaling bedoelde belastingen niet slechts bevoegd, maar ook gehouden is, regelen te stellen inzake het opleggen van voorlopige aanslagen.

Artikel 14, lid 3. De vraag, of de mogelijkheid, twee voorlopige aanslagen op te leggen, niet voldoende is, wordt ontkennend beantwoord. De bevoegdheid, meer dan één aan-

vullende voorlopige aanslag op te leggen, kan in het bijzonder met betrekking tot grote ondernemingen, welke de juiste grootte van hun fiscale winst eerst geleidelijk kunnen benaderen, niet worden ontbeerd. Ook met betrekking tot belastingplichtigen, die het met de vervulling van hun fiscale verplichtingen niet zo nauw nemen, bewijst de bevoegdheid goede diensten.

Artikel 16. Enkele leden geven uitdrukking aan de wens, de belastingplichtige een rechtsmiddel toe te kennen, waardoor de mogelijkheid wordt geopend een bezwaarschrift in te dienen tegen reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen in de gevallen, waarin zich een „nieuw feit” voordoet, waaruit blijkt, dat minder belasting is verschuldigd dan is geheven.

Uit het feit, dat deze „omgekeerde navordering” bij artikel 16 ter sprake wordt gebracht, leidt de eerste ondergetekende af, dat deze leden — terecht — ervan uitgaan, dat bij een zodanige regeling aan het begrip „enig feit” een zelfde inhoud zou moeten worden toegekend als bij de navordering. Dit betekent, dat de regeling niet zou gelden in geval van een met ambtelijk verzuim parallel lopend gemis van voldoende nauwgezetheid bij de belastingplichtige of van een wijziging van inzicht inzake de toepassing van de wet. Voor feiten, die de belastingplichtige wel kent, maar waarin nog onzekere elementen schuilen, bestaat geen behoefte aan een zodanige regeling, aangezien met dergelijke onzekerheden bij het bepalen van inkomen of vermogen door middel van een schatting rekening kan worden gehouden. Voor toepassing van de voorgestelde bepaling zouden dus in aanmerking komen feiten, waarvan de belastingplichtige het bestaan redelijkerwijze niet bekend behoefde te zijn. Dat er echter inderdaad feiten zouden zijn, waarvan zelfs het bestaan zich totaal zou kunnen onttrekken aan de waarneming van de belastingplichtige, die toch in de eerste plaats verondersteld mag worden, de feiten te kennen, die hem aangaan, is praktisch uitgesloten.

Acht de eerste ondergetekende op grond van het vorenstaande een dergelijke regeling overbodig, aangezien zij zelden of nooit van toepassing zal kunnen zijn, bovendien kleven aan het voorstel nog ernstige praktische bezwaren. Zo zouden de werkzaamheden, die een dergelijke regeling met zich brengt, zich niet beperken tot het zeer zeldzame geval, waarin werkelijk van een nieuw feit sprake is, maar zouden zij zich moeten uitstrekken tot alle gevallen, waarin het feit, waarop de bezwaren gegrond worden, als een „nieuw feit” wordt voorgesteld. Voor elk dezer gevallen zal immers een onderzoek dienen te worden ingesteld. De belemmering, die deze werkzaamheden zullen vormen voor een goede voortgang van de aanslagregeling, staat, naar het oordeel van de eerste ondergetekende, in geen redelijke verhouding tot het aantal gevallen, waarvoor de regeling in het leven zou moeten worden geroepen.

Artikel 16, lid 1. Met de Vereenvoudigingscommissie is de eerste ondergetekende van oordeel, dat het thans voor de navordering geldende criterium ook voor de nieuwe wetgeving bruikbaar moet worden geacht. Hoewel de hier aan het woord zijnde leden dit standpunt geenszins afwijzen, maken zij bezwaar tegen het gebrek aan duidelijkheid van de gebezigde terminologie. Wil men echter het bovenbedoelde criterium, zoals dit door een omvangrijke rechtspraak is afgebakend, handhaven, dan biedt slechts het behoud van de ook in de huidige wetgeving gebezigde term „enig feit” een volledige garantie. Gezien de vele facetten, die het in deze term gelegen criterium vertoont, zou een andere redactie vrijwel onvermijdelijk tot onvolledigheid leiden en wederom aanleiding geven tot vele rechtsvragen. Moet het om deze redenen al niet wenselijk worden geacht de term „enig feit” te vervangen door een meer concrete omschrijving, bovendien moge de eerste ondergetekende erop wijzen, dat het reeds in de algemene beschouwingen van deze memorie nader uiteengezette bezwaar van verstarring hem in het algemeen gesproken ervan weerhoudt bepaalde begrippen naar de actuele inhoud, die de jurisprudentie daaraan heeft gegeven, in de wet vast te leggen.

Naar het oordeel van de eerste ondergetekende omvat de term „de te weinig geheven belasting” ook de niet geheven

belasting. De tekst van de bepaling laat hieromtrent geen twijfel; gewezen moge worden op de in de aanhef van de bepaling voorkomende woorden: „het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten”. De eerste ondergetekende ziet dan ook geen reden de suggestie van de hier aan het woord zijnde leden te volgen, een suggestie, welke, zo zij zou worden gevolgd, er daarenboven toe zou leiden, dat niet slechts van de niet geheven belasting, maar ook van de te veel teruggegeven belasting melding zou moeten worden gemaakt.

Artikel 16, lid 3. De veronderstelling, dat de in de laatste zin opgenomen bepaling zowel voor de belastingplichtige als voor de inspecteur op zeer vele administratieve bezwaren zou stuiten, omdat in de gevallen, waarin een navorderingsaanslag moet worden vastgesteld omstreeks het tijdstip, waarop de normale termijn voor navordering verstrijkt, moet worden nagegaan welk uitstel voor het doen van de aangifte is verleend, kan de eerste ondergetekende niet als juist erkennen. Reeds thans is het gebruik, dat de inspecteur aan de belastingplichtige een kennisgeving toezendt van het op verzoek van deze laatste verleend uitstel en tevens in de eigen administratie aantekening houdt van de verleende uitstellen. Aan de hand van deze administratie kan de inspecteur op eenvoudige wijze nagaan of de navorderingsaanslag nog rechtsgeldig kan worden vastgesteld, terwijl ook de belastingplichtige van zijn kant aan de hand van de hem verstrekte kennisgeving kan vaststellen of de gestelde termijn is in acht genomen. Is echter gebruik gemaakt van het z.g. „automatische uitstel” — het uitstel, dat wordt verleend in de gevallen, waarin op de voet van artikel 9, tweede lid, gegevens worden verstrekt ten behoeve van het opleggen van een voorlopige aanslag —, dan zal de belastingplichtige weliswaar niet in het bezit zijn van een kennisgeving als hierboven is bedoeld, doch zal de inspecteur een verleend uitstel kunnen bewijzen aan de hand van het speciale in artikel 9, tweede lid, bedoelde biljet. Voorts moet worden bedacht, dat het aantal gevallen, waarin een navorderingsaanslag niet binnen de normale termijn van vijf jaren zou kunnen worden vastgesteld, niet groot is; de laatste zin van artikel 16, derde lid, zal alleen van praktische betekenis zijn, indien voor het doen van de aangifte een door bijzondere omstandigheden gewettigd vrij langdurig uitstel is verleend. Uit het vorenstaande kan tevens blijken, dat, aangezien beslissend is de termijn, gedurende welke het uitstel is verleend, zich evenmin administratieve bezwaren zullen voordoen indien de belastingplichtige vóór het verstrijken van de uitsteltermijn aangifte heeft gedaan.

Artikel 17, lid 1. Bij de beoordeling van de inhoud van dit artikel dient voor ogen te worden gehouden, dat de hier geregelde materie een grensgeval uitmaakt bij het beantwoorden van de vraag, of zij in de wet, dan wel bij instructie moet worden geregeld. Deze ook thans reeds bestaande bepaling kent namelijk niet zozeer een recht aan de belastingplichtige toe, doch legt veeleer een verplichting op aan de inspecteur, met het oogmerk te voorkomen, dat tot navordering wordt overgegaan in gevallen, waarin dat achteraf op niets zal blijken uit te lopen. In de eerste plaats is dit een administratief belang, voor de regeling waarvan een instructie uiteraard de plaats is. Daar echter evenzeer belangen van de belastingplichtige betrokken zijn bij het voorkomen van een nodeloze beroepsprocedure, is de bepaling in de wet opgenomen. In gevallen, waarin reeds tevoren vaststaat, dat terecht tot navordering wordt overgegaan — bij voorbeeld indien het „novum” tijdens een onderhoud met de belastingplichtige is besproken, zodat nadere opheldering onnodig is —, kan een louter uit formele overwegingen voldoen aan evenbedoelde verplichting achterwege blijven, omdat materieel de belastingplichtige „daarbij geen redelijk belang heeft”.

Dat in ieder geval een bepaling zou moeten worden opgenomen, welke de betrokkene recht geeft afschriften van vroegere aangiften te verkrijgen, kan de eerste ondergetekende niet onderschrijven. Nog daargelaten, dat iedere belastingplichtige zelf afschrift van zijn aangifte kan houden, is naar het oordeel van de eerste ondergetekende het verstrekken van af-

schriften van ingediende aangiften typisch een aangelegenheid, welke in een instructie een plaats dient te vinden.

Artikel 17, lid 2. Het zal de verschillende aan het woord zijnde leden op grond van hetgeen met betrekking tot het eerste lid van artikel 17 is opgemerkt, duidelijk zijn, waarom, in overeenstemming trouwens met hetgeen onder de bestaande wetgeving geldt, het niet naleven van de in het eerste lid genoemde formaliteiten geen nietigheid van de navorderingsaanslag kan opleveren. In de beroepsprocedure krijgt de belastingplichtige overigens de volle gelegenheid om de materiële rechtmatigheid van de navorderingsaanslag aan te tasten.

Artikel 18, lid 1. Naar aanleiding van de opmerking van verschillende leden, dat het beter ware de verhoging met honderd percent niet imperatief voor te schrijven, merkt de eerste ondergetekende op, dat zulks niet in overeenstemming zou zijn met het karakter van de administratieve boete, zoals die in het Nederlandse en ook wel in het vreemde belastingrecht van oudsher voorkomt. Dat karakter toch brengt mede, dat de verhoging, zoals dit in het in 1936 verschenen verslag van de Commissie tot herziening van het fiscaal strafrecht en strafprocesrecht (Commissie-Van den Dries) wordt uitgedrukt, verschuldigd wordt „rechtstreeks krachtens de wet”. De taak, welke daarbij aan de belastingadministratie is toebedeeld, is — evenals bij het vaststellen van aanslagen — beperkt tot het constateren van de verschuldigdheid van de boete en het in verband met bijzondere omstandigheden van het geval matigen of buiten toepassing laten daarvan door gebruikmaking van haar bevoegdheid tot het verlenen van kwijtschelding. Van deze bevoegdheid wordt krachtens een door de eerste ondergetekende in 1954 aan de belastingdienst gegeven voorschrift een ruim gebruik gemaakt, zelfs in die voege, dat in vele gevallen reeds aanstonds bij het vaststellen van navorderingsaanslagen wordt volstaan met een geringere verhoging dan honderd percent.

Artikel 18, lid 3. Bij de beantwoording van gelijke vragen, gesteld bij artikel 9, vijfde lid, is uiteengezet om welke redenen de inspecteur het bedrag van de verhoging niet amtsshalve, doch op verzoek vaststelt. De eerste ondergetekende moge hier met een verwijzing naar die beantwoording volstaan.

Artikelen 19—22. Naar aanleiding van de opmerkingen van sommige leden, die het, ter verkrijging van een kortere en meer leesbare tekst, wenselijk achten de termen „voldoening” en „afdracht” te vervangen door een beide figuren omvattend nieuw begrip „afdracht”, waarbij dan de woorden „op aangifte” zouden kunnen vervallen, merkt de eerste ondergetekende op, dat zeker bij een materie als de onderhavige verschillende concepties mogelijk zijn. In het ontwerp is de naar zijn oordeel alleszins verantwoorde — reeds in artikel 6, eerste lid, tot uiting gekomen — conceptie van de Vereenvoudigingscommissie overgenomen. Reden deze thans te verlaten, ziet hij niet. Trouwens, nog afgezien daarvan, acht hij de nadelen, verbonden aan een redactiewijziging als de aan het woord zijnde leden suggereren, groter dan de voordelen. Een aanduiding omtrent de categorie van belastingen, waarvoor de bepalingen gelden, zou de tekst dan niet meer inhouden; het door deze leden voorgestelde begrip „afdracht” immers is niet karakteristiek voor bepaalde belastingen, maar kan met betrekking tot iedere belasting worden gebezigd.

Aldus beschouwd, wordt met de in het ontwerp gebruikte terminologie bereikt, dat een afbakening wordt verkregen enerzijds tegenover de belastingen, welke bij wege van aanslag worden geheven, zulks aangezien de woorden „voldoening of afdracht op aangifte” duidelijk aangeven, dat tussen de aangifte en de betaling de fase van de aanslag ontbreekt, anderzijds tegenover belastingen als de registratie- en zegelrechten, welke in hun huidige opzet noch onder de heffing bij wege van aanslag, noch onder die bij wege van voldoening of afdracht op aangifte vallen.

Daarenboven kan de eerste ondergetekende de bezwaren, welke deze leden inbrengen tegen de woorden „op aangifte”

geenszins onderschrijven. Bij de belastingen, waarvoor de onderhavige bepalingen gelden, heeft de aangifte niet alleen de betekenis, die aan de aangifte voor de belastingen, welke bij wege van aanslag worden geheven, moet worden toegekend, maar vervult bovendien een rol, welke analoog is aan die van de aanslag: evenals de aanslag is de aangifte het stuk, dat het bedrag, dat aan belasting moet worden voldaan of afgedragen, „constateert”. Wel degelijk is de betekenis van de aangifte hier dus méér essentieel dan bij de belastingheffing bij wege van aanslag, hetgeen naar voren komt, indien men zich realiseert, dat bij geschillen slechts met betrekking tot in een aangifte opgenomen bedragen de belastingrechter en met betrekking tot hetgeen daarboven is voldaan of afgedragen de burgerlijke rechter tot oordelen is geroepen. In het vorenstaande ligt tevens het antwoord besloten op hetgeen de andere, vervolgens aan het woord zijnde, leden naar aanleiding van de formule „heffing van belasting bij wege van voldoening of afdracht op aangifte” hebben opgemerkt. Ook de door hen ter sprake gebrachte term „spontane betaling” mist de vereiste exactheid; immers, elke belasting, die niet bij wege van aanslag wordt geheven, kan onder deze term worden gebracht. Daarenboven staat deze term naar het oordeel van de eerste ondergetekende te ver van de werkelijkheid af om aanvaardbaar te zijn. Voor wat betreft het begrip „belastingplichtige” moge de eerste ondergetekende volstaan met te verwijzen naar hetgeen hij dienaangaande heeft opgemerkt bij artikel 6, eerste lid.

Artikel 19, lid 1. De eerste ondergetekende meent geen gevolg te moeten geven aan het vragenderwijs gedane voorstel van verschillende leden om de term „ingehouden belasting” te vervangen door „in te houden belasting”. Indien te weinig belasting is ingehouden, kunnen zich twee gevallen voordoen; òf de belasting wordt binnen de hier voorgeschreven termijn van tien dagen alsnog ingehouden, òf die inhouding — en de afdracht — blijft achterwege. Met het oog daarop is het juist in artikel 19, eerste lid, te spreken van „ingehouden” dan van „in te houden” belasting; in het tweede geval toch geldt niet artikel 19, eerste lid, doch treden de bepalingen inzake de naheffing (artikelen 20 tot en met 22) in werking.

Niet onderschreven kan worden de mening van enkele leden, dat de termijn van tien dagen te kort zou zijn. Ingehouden belasting is in kas, althans behoort dat te zijn; voor een storting van aanwezige gelden wordt een termijn van tien dagen ruimschoots voldoende geoordeeld. Met betrekking tot de omzetbelasting (waarbij niet vaststaat, dat de belasting reeds is ontvangen op het tijdstip, waarop zij verschuldigd is) geeft de eerste ondergetekende deze en de ten slotte aan het woord zijnde andere leden toe, dat er alleszins reden is, van de termijn van tien dagen af te wijken. Hij meent echter, dat het, nu voor de overige belastingen een gelijke regel kan gelden, beter is, die afwijking in de Wet op de Omzetbelasting 1954 op te nemen. Nadat de onderhavige Algemene wet tot stand zal zijn gekomen, zal trouwens, naar reeds uit het antwoord op de bij artikel 6, eerste lid, gemaakte opmerkingen over het begrip belastingplichtige blijkt, de Wet op de Omzetbelasting 1954 ook op andere punten aan de Algemene wet moeten worden aangepast.

Artikel 20, lid 1. Het is inderdaad de bedoeling, dat in gevallen, waarin amtsshalve een te hoge vrijstelling of vermindering van inhouding dan wel teruggaaf is verleend, het oplossen van een naheffingsaanslag achterwege blijft.

De term „de te weinig geheven belasting” omvat, evenals in artikel 16, eerste lid, ook „de niet geheven belasting”. Voor vervanging van de term „de te weinig geheven belasting” in het slot van de eerste zin door: „de niet of te weinig geheven belasting”, ziet de eerste ondergetekende dan ook geen aanleiding. Ter toelichting van zijn standpunt moge de eerste ondergetekende overigens verwijzen naar de beantwoording van de overeenkomstige opmerking betreffende artikel 16, eerste lid.

Artikel 20, lid 3. Met betrekking tot de bevoegdheid tot naheffing nadat een teruggaaf is verleend, kan geen aansluiting

worden gezocht bij artikel 11, derde lid. De teruggaven, waarop de bepaling het oog heeft, zijn de in artikel 20, eerste lid, bedoelde teruggaven naar aanleiding van een ingevolge de belastingwet gedane verzoek, zoals bij voorbeeld de teruggaaf van omzetbelasting bij uitvoer of de teruggaaf van dividendbelasting, welke is betaald voor rekening van een binnenlandse rechtspersoon, die niet aan de Vennootschapsbelasting is onderworpen. Met de in artikel 11, derde lid, gestelde regel hebben deze teruggaven niets gemeen. De woorden „of de teruggaaf is verleend”, waarop de hier aan het woord zijnde leden de aandacht vestigen, hebben overigens slechts ten doel de termijn van naheffing ook voor de evengenoemde gevallen van teruggaaf op de gebruikelijke wijze te beperken.

Artikel 21, leden 1 en 3. De eerste ondergetekende moge verwijzen naar de beantwoording van de opmerkingen nopens artikel 18, eerste en derde lid.

Artikel 22. De eerste ondergetekende kan zich niet onttrekken aan de indruk, dat de bezwaren, welke door de hier aan het woord zijnde leden worden geopperd, hierop berusten, dat zij door de vrij summier toelichting geen volledig inzicht hebben gekregen in de strekking van de bepaling. De onderhavige verhoging toch is bedoeld als wapen tegen de belastingplichtigen, die erop speculeren, dat de inspecteur administratief niet in staat is direct na het vervallen van de in artikel 19 bedoelde termijn van tien dagen naheffingsaanslagen vast te stellen. Is op het tijdstip, waarop een te late betaling plaatsheeft, de in artikel 20 bedoelde naheffingsaanslag nog niet vastgesteld, dan is niet de verhoging, welke in artikel 21, eerste lid, is voorzien, doch slechts de verhoging van tien procent wegens de te late betaling verschuldigd. Enige onbillijkheid is daarin naar het oordeel van de eerste ondergetekende niet gelegen.

Artikelen 23—28. Aangaande de door verschillende leden opgeworpen vraag of niet ook de procedure met betrekking tot de verzoeken om ontheffing in de Algemene wet behoort te worden opgenomen, merkt de eerste ondergetekende op, dat bij de voorbereiding van de ontwerpen voor de verschillende heffingswetten het systeem van de ontheffingen nader wordt bezien. Voor zover het instituut van de ontheffingen mocht worden behouden, ligt het in het voornemen een zodanige regeling te treffen, dat op een verzoek om ontheffing door de inspecteur uitspraak wordt gedaan, waartegen dan ingevolge artikel 26, eerste lid, van de Algemene wet beroep op de rechter openstaat.

De eerste ondergetekende kan de suggestie van enkele leden om aan het indienen van een bezwaarschrift opschorting van de betalingsplicht te verbinden niet overnemen. Reeds het door andere leden aangevoerde en door hen terecht als overwegend gekwalificeerde bezwaar, dat een dergelijke regeling zou leiden tot tal van ongemotiveerde bezwaarschriften, alléén ter wille van het daarmede te bereiken uitstel, noopt de eerste ondergetekende ertoe dit denkbeeld af te wijzen. Daarenboven ziet hij voor een zodanige regeling geen goede grond, nu het gebruik is desgevraagd uitstel van betaling te verlenen, voor zover het tegen de aanslag ingebrachte bezwaar bij een eerste onderzoek gegrond wordt bevonden.

Artikel 23. Het behoeft wel geen betoog, dat de heffingswetten aan de ontworpen Algemene wet moeten worden aangepast, voordat de Algemene wet voor die wetten van toepassing kan worden verklaard (vgl. artikel 93 van het ontwerp). Ook de wet op de grondbelasting zal te zijner tijd een dergelijke aanpassing moeten ondergaan, waarbij tevens verschillen in terminologie tussen die wet en het aanhangige ontwerp zullen worden weggenomen.

Wat betreft de door de hier aan het woord zijnde leden vervolgens gesuggereerde aanvulling van het wetsontwerp op een viertal punten, meent de eerste ondergetekende allereerst te moeten verwijzen naar zijn meer algemene opmerkingen inzake het in de wet vastleggen van de bestaande jurisprudentie in het slot van de algemene beschouwingen van deze memorie. Daaruit moge volgen, dat aan de jurisprudentie een aanvullende taak moet worden gelaten om op punten van ondergeschikt belang een redelijke oplossing te geven.

De eerste ondergetekende acht het om redenen van praktische aard niet wenselijk in de wet vast te leggen, dat het bezwaarschrift in de Nederlandse taal moet worden gesteld en moet worden ondertekend. Evenmin ziet hij aanleiding voor het opnemen van de bepaling, dat een termijn met één dag wordt verlengd, indien de laatste dag ervan op een zondag valt, noch ook voor het in de wet vastleggen van de bestendige jurisprudentie, dat voor het tijdig ingediend zijn van een geschrift niet het tijdstip van verzending, doch dat van de ontvangst beslissend is; het opnemen in de Algemene wet van deze details zou een onnodige overlading van de tekst veroorzaken, onnodig, omdat de praktijk hier ook zonder wettelijk voorschrift de juiste weg heeft weten te vinden.

Met betrekking tot de laatste vraag betreffende dit artikel deelt de eerste ondergetekende mede het niet juist te oordelen een regeling in het leven te roepen, waardoor het mogelijk zou worden gemaakt een bezwaarschrift in te dienen tegen een voorlopige aanslag, zulks aangezien dit met het karakter van een voorlopige aanslag — die immers in het merendeel der gevallen op een schatting berust — in strijd zou zijn. In de praktijk wordt reeds nu een voorlopige aanslag verlaagd, indien daartoe reden blijkt te bestaan. Aan gemotiveerde bezwaren tegen voorlopige aanslagen kan langs deze weg op alleszins bevredigende wijze worden tegemoet gekomen. Aanleiding om te bepalen, dat de inspecteur verplicht is een gemotiveerd verzoek om verlaging van een voorlopige aanslag in behandeling te nemen ziet de eerste ondergetekende niet. Ook zonder uitdrukkelijke bepaling zal de inspecteur daartoe gehouden zijn.

Artikel 24. De eerste ondergetekende heeft met voldoening kennis genomen van de instemming, die sommige leden met de opzet van dit artikel betuigen. Zoals deze leden reeds menen, komt ingevolge de voorgestelde tekst een recht van bezwaar niet toe aan de inhoudingsplichtige, die belasting van een ander heeft ingehouden en vervolgens heeft afgedragen. Een dergelijk recht zou naar het oordeel van de eerste ondergetekende ook niet op zijn plaats zijn. Acht men het een voordeel, dat zodanig recht bij grote ondernemingen de werkgever in staat zou stellen een procedure te voeren, die wellicht voor een aantal van zijn werknemers betekenis heeft, dan ziet men voorbij, dat een voor de praktijk van de belastingheffing gelijk resultaat kan worden bereikt, indien een der belanghebbende werknemers op instigatie van de werkgever procedeert.

Het door andere leden in dit verband ter sprake gebrachte geval, dat een werkgever het juiste bedrag aan loonbelasting heeft ingehouden, doch te veel heeft afgedragen, rechtvaardigt het toekennen van het recht van bezwaar aan de inhoudingsplichtige naar het oordeel van de eerste ondergetekende al evenmin. Dergelijke gevallen toch zullen slechts sporadisch voorkomen en als zij zich voordoen, zal er wel steeds sprake zijn van een administratieve vergissing, welke, nadat zij aan het licht is gekomen, aanstonds in het reine zal worden gebracht. Zou dat echter onverhoopt niet het geval zijn, dan staat belanghebbenden altijd nog het beroep op de burgerlijke rechter ten dienste.

Naar aanleiding van de vraag, bij welke inspecteur het bezwaarschrift moet worden ingediend, moge de eerste ondergetekende verwijzen naar artikel 3 van het ontwerp. Dat artikel gaat ervan uit, dat de competente inspecteur bij de heffingswet zelf of anders bij ministeriële beschikking zal worden aangewezen. Ten einde belanghebbende daaromtrent in te lichten, wordt op de in de praktijk gebezigde formulieren vermeld tot welke inspecteur men zich moet wenden.

Artikel 25, lid 1. De eerste ondergetekende vermag niet in te zien, hoe hij zou kunnen voldoen aan het verlangen van verschillende leden, die aandringen op het stellen van een wettelijke termijn, binnen welke op een bezwaarschrift uitspraak zou moeten worden gedaan. Het stellen van een uniforme termijn, waarbinnen de inspecteur redelijkerwijs geacht moet worden het bezwaarschrift te kunnen afdoen, is immers niet wel mogelijk, omdat de gevallen, waarop de bezwaarschriften betrekking hebben, variëren van eenvoudig tot zeer gecompliceerd, bij welke laatste veelal een accountantsonderzoek noodzakelijk is

en het tijdsverloop, dat met de afdoening van het bezwaarschrift is gemoeid, niet zelden mede afhankelijk is van de mate, waarin de belastingplichtige medewerking verleent.

Artikel 25, lid 2. Hoewel zich in de praktijk met betrekking tot de aan de bestaande wetgeving ontleende oproepingstermijn van ten minste vijf dagen geen moeilijkheden hebben voorgedaan, heeft de eerste ondergetekende geen bezwaar aan het verlangen deze termijn op ten minste zeven dagen te stellen te voldoen. Verwezen zij naar onderdeel VIII, letter a, van de meergenoemde Nota van Wijziging.

Artikel 25, lid 3. Met voldoening heeft de eerste ondergetekende ervan kennis genomen, dat het onderscheid tussen de begrippen „aannemelijk maken” en „blijken”, alsmede het stellen van de zwaardere eis: „blijken”, in het slot van het derde lid, werd toegejuicht.

Artikel 25, lid 6. De eerste ondergetekende onderschrijft de mening, dat het onderhavige voorschrift ook met betrekking tot de in artikel 28 bedoelde uitspraak van de rechter behoort te gelden. Ten einde te voorkomen, dat de desbetreffende bepalingen over twee artikelen zouden moeten worden verdeeld, zijn zij samengevat in het nieuw voorgestelde artikel 28a. De eerste ondergetekende moge ter zake verwijzen naar onderdeel VIII, letter b, en onderdeel IX van de Nota van Wijziging, welke gelijktijdig met deze memorie is ingediend.

Artikel 26, lid 4. Naar aanleiding van de behandeling, die enkele leden opwerpen tegen de uitsluiting van de mogelijkheid van beroep met betrekking tot de gemeente van aanslag, merkt de eerste ondergetekende het volgende op. Inderdaad kan voor de personele belasting de belastingplichtige bij de plaats van aanslag een geldelijk belang hebben. Bezwaren op dit punt zullen echter wel niet anders dan gegrond kunnen zijn op een door de administratie bij de aanslagregeling begane vergissing. Naar het oordeel van de eerste ondergetekende kan voor deze gevallen gevoelig met de mogelijkheid tot het indienen van een bezwaarschrift worden volstaan; daardoor toch wordt belanghebbenden reeds een wettelijk recht gegeven om de inspecteur op een eventuele vergissing te attenderen. Aangezien het moeilijk denkbaar is, dat een vergissing zelfs na het indienen van een bezwaarschrift niet zou worden hersteld, meent de eerste ondergetekende, dat het te dezen toekennen van het recht van beroep voor de praktijk zonder betekenis is.

Artikel 27, lid 2. Deze bepaling hield oorspronkelijk inderdaad verband met de verhoging wegens lichtvaardig procederen. Toch bestaat er, ook nu deze verhoging is afgeschaft, naar het oordeel van de eerste ondergetekende aanleiding het voorschrift als zodanig te handhaven. De bepaling immers, welke in samenhang met het eerste lid de essentiële voorwaarden aangeeft, waaraan een beroepschrift moet voldoen, beoogt te verzekeren, dat het beroepschrift een voldoende concrete omschrijving van het geschilpunt inhoudt om als deugdelijke basis van het te voeren geding te kunnen dienen. In zoverre is bepaling vergelijkbaar met de voor de civiele procedure geldende regelen met betrekking tot de omschrijving van de eis. Ook in de overigens zeer informele belastingprocedure moet naar de mening van de eerste ondergetekende aan de hierbesproken minimumeis worden vastgehouden. In verband daarmee zij erop gewezen, dat het niet voldoen aan het voorschrift niet-ontvankelijkheid van het beroep met zich brengt.

Artikelen 29—34. Met voldoening heeft de eerste ondergetekende kennis genomen van de door verschillende leden uitgesproken mening, dat er behoefte kan bestaan aan een wettelijke regeling, welke aan rechtshandelingen, die uitsluitend worden verricht met het doel belasting te ontgaan, het beoogde anti-fiscale effect onthoudt. Wat betreft de omstandigheid, dat de wet op het stuk van de z.g. richtige heffing tot dusver betrekkelijk weinig is toegepast, verliezen deze leden echter, naar het de eerste ondergetekende voorkomt, uit het oog, dat de waarde van deze bepalingen niet zozeer ligt in hun feitelijke toepassing als wel in de preventieve werking, die daarvan uit-

gaat. Bedenkt men hierbij, dat het aantal gevallen, waarin deze wet toepassing heeft gevonden, vooral ook beperkt is gebleven doordat de ministeriële machtiging, die de inspecteur van node heeft om te dezen een procedure in te leiden, slechts in sprekende gevallen wordt verleend, dan is de verwachting gewettigd, dat van een belangrijke toeneming van het aantal rechtsge schillen inzake de richtige heffing geen sprake zal zijn, wanneer deze procedure voor de gewone belastingrechter in stede van voor het gerechtshof te 's-Gravenhage zal worden gevoerd.

In de bezwaren, die deze leden opperen tegen de zinsnede in het voorgestelde artikel 29: „op grond van andere bepaalde feiten en omstandigheden”, kan de eerste ondergetekende niet delen. Wil toch de preventieve werking van bepalingen als de onderhavige effect sorteren, dan moet er bij de formulering rekening mede worden gehouden, dat de ingewikkelde maatschappelijke verhoudingen een niet te overzien aantal variaties van anti-fiscale constructies, als hier zijn bedoeld, mogelijk maken. Dit is geschied door de hiervóór aangehaalde zinsnede. Evenals de later aan het woord zijnde andere leden wenst de eerste ondergetekende die zinsnede dan ook te behouden. Niet zonder bevreemding heeft de eerste ondergetekende kennis genomen van het beroep op de rechtszekerheid, dat de aan het woord zijnde leden in dezen doen. Zoals uit het gehele ontwerp moge blijken, is de eerste ondergetekende de overtuiging toegedaan, dat er voor de contribuabelen, niet alleen met betrekking tot datgene, waartoe de wet hen verplicht, maar evenzeer met betrekking tot hetgeen de wet hun toestaat, een grote mate van rechtszekerheid dient te bestaan. Maar dezelfde mate van rechtszekerheid kan niet worden verwezenlijkt voor hen, die zich wensen te bewegen op een terrein, waar het nog toelaatbare en het niet meer geoorloofde in elkander overgaan. Onvermijdelijk lopen zij, die zich op een zodanig terrein bewegen, zekere risico's en het beroep op de rechtszekerheid, dat de aan het woord zijnde leden doen, spreekt de eerste ondergetekende in dezen dan ook weinig aan. Wat betreft de in het kader van de rechtszekerheid tevens ter sprake gebrachte afschaffing van de mogelijkheid om van tevoren zekerheid te verkrijgen omtrent het al dan niet toepassen van de bepalingen inzake de richtige heffing, merkt de eerste ondergetekende op, dat, zoals in de Memorie van Toelichting reeds is uiteengezet, de bestaande regeling slechts een zeer betrekkelijke waarde heeft, aangezien zij tot zodanige voorbehouden noopt, dat zij zonder praktische betekenis blijft.

Met betrekking tot de door deze leden geuite overtuiging, dat iedere burger het recht heeft zijn aangelegenheid zo te ordenen, dat dit voor hem fiscaal het voordeligst uitkomt, merkt de eerste ondergetekende op, dat het belastingrecht te dezen geen uitzonderingspositie inneemt; van bijzondere normen, die elders niet gelden, en een vrijheid, die elders niet bestaat, is met betrekking tot het fiscale recht geen sprake.

Zoals uit het voorafgaande moge blijken, kan de eerste ondergetekende de stelling van enkelen van deze leden, dat na de afschaffing van de dividend- en tantiëmebelasting de wet op de richtige heffing geen wezenlijk belang meer heeft, niet onderschrijven. Met de andere leden, daarna aan het woord, die er terecht op wijzen, dat de wet ook op andere gevallen dan de oprichting van naamloze vennootschappen ziet, is de eerste ondergetekende van oordeel, dat de preventieve werking van de regeling ook onder de huidige omstandigheden niet aan betekenis heeft ingeboet.

Naar aanleiding van de vraag van de laatstgenoemde leden, waarom het onderhavige ontwerp de toepasselijkheid van de bepalingen inzake de richtige heffing tot de directe belastingen beperkt, merkt de eerste ondergetekende op, dat zulks zijn oorzaak daarin vindt, dat indirecte belastingen als de registratierechten en het successierecht geheel op civielrechtelijke basis stoen, zodat daar vrijwel steeds de vorm, waarin handelingen zijn gegoten, ondergeschikt is aan de aard en het wezen daarvan. Bovendien zijn in de wetten betreffende deze belastingen talrijke fictiebepalingen opgenomen, die aan bepaalde rechtsfeiten een speciale wetsduiding geven. Het is

dan ook niet te verwonderen, dat aan een regeling als de onderhavige voor deze belastingen minder behoefte is gevoeld. In de aangehaalde uitspraak inzake de omzetbelasting (B 8218) vond de Tariefcommissie ook zonder enige bepaling betreffende de richtige heffing de juiste weg. Bij de aanpassing aan de Algemene wet van in het bijzonder de Successiewet en de Wet op de Omzetbelasting 1954 zal nader worden overwogen, of de bepalingen inzake de richtige heffing ook van toepassing dienen te worden verklaard ten aanzien van de heffing van andere dan de directe belastingen.

Artikel 30. De conclusie van de hier aan het woord zijnde leden, als zou het behoud van het stelsel, dat een machtiging van de Minister en een besluit van de inspecteur slechts betrekking hebben op een bepaalde aanslag, tot gevolg kunnen hebben, dat een oorspronkelijk van antifiscale smetten vrije rechtsfiguur later, bij voorbeeld bij wetswijziging, zal kunnen worden aangetast, komt de eerste ondergetekende wel enigszins gezocht voor. Het is toch moeilijk in te denken, hoe van een rechtshandeling, als hier onderfeld, achteraf zou kunnen worden aangenomen, dat zij achterwege zou zijn gebleven, indien daarmede niet de belasting zou zijn gefrustreerd, welke onderstelling immers de onontkoombare voorwaarde is voor toepassing van de in het geding zijnde bepalingen.

De positieve waarde van het stelsel daarentegen is duidelijk uitgekomen, toen, na het vervallen van de dividend- en tantieëmbelasting, het in vele gevallen niet meer nodig was, een tevoren fiscaal niet als naamloze vennootschap aangemerkte figuur ook voor het vervolg als zodanig te negeren. Indien toen de administratie gebonden zou zijn geweest aan in vorige jaren genomen besluiten, zou thans nog volkomen zinloos een divergentie tussen de formeel-juridische structuur en de fiscaal als werkelijk aanvaarde toestand zijn blijven voortbestaan.

Artikel 32, lid 1. Nu ingevolge onderdeel XI van de bij deze memorie gevoegde Nota van Wijziging onder meer artikel 32, eerste lid, zal vervallen en dientengevolge ook met betrekking tot geschillen inzake de bepalingen ter bevordering van de richtige heffing de in fiscale zaken gebruikelijke rechtsgang van toepassing zal zijn, behoeven de opmerkingen met betrekking tot de aanvankelijk gebezigde term „eenvoudig rekest” geen bespreking meer.

Artikel 32, lid 5. Met betrekking tot hetgeen bij dit lid is te berde gebracht, merken de ondergetekenden op, dat het ontwerp was afgestemd op de bepalingen van de wet van 29 april 1925 (*Stb.* 171) tot bevordering van de richtige heffing van 's Rijks directe belastingen, zoals deze luiden vóór het tot stand komen van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. In overeenstemming daarmede was de beslissing van de geschillen over de toepassing van de voorschriften inzake de richtige heffing opgedragen aan het gerechtshof te 's-Gravenhage (artikel 2, eerste lid, letter *b*) en was de mogelijkheid tot het instellen van beroep in cassatie tegen dergelijke beslissingen door het onderwerpelijke vijfde lid van artikel 32 uitgesloten.

Nu het ontwerp van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken tot wet is verheven, stellen de ondergetekenden voor het onderhavige ontwerp op de beide evengenoemde punten in overeenstemming te brengen met de in artikel 36 van evengenoemde wet getroffen regeling. Dienovereenkomstig zal de beslissing ook over de hierbedoelde geschillen behoren tot de competentie van het gerechtshof, binnen welks rechtsgebied de gemeente van aanslag is gelegen, terwijl door het vervallen van het oorspronkelijk voorgestelde vijfde lid van artikel 32 tegen de uitspraak van het gerechtshof in de toekomst beroep in cassatie mogelijk zal zijn. Ter zake zij verwezen naar de onderdelen X en XI van de bij deze memorie gevoegde Nota van Wijziging.

Artikel 35. Inderdaad luiden de bewoordingen van dit artikel zo algemeen, dat ook de omzetbelasting binnen de werkingssfeer van de bepaling valt. Ook met betrekking tot de omzetbelasting zal de Kroon dus, ten einde dubbele belasting te vermijden, voorschriften kunnen uitvaardigen, mits deze

aansluiten aan voorschriften van gelijke strekking in de wetgeving van een ander Rijksdeel of van een andere Mogendheid, dan wel in de besluiten van een volkenrechtelijke organisatie. Hierbij kan worden gedacht aan gevallen, waarin zowel de wetgeving van Nederland als die van een andere Mogendheid een bepaalde prestatie belastbaar verklaren, doch de andere Mogendheid op voorwaarde van wederkerigheid vrijstelling van omzetbelasting verleent. Wil die vrijstelling in het economisch verkeer van Nederland met die Mogendheid effect sorteren, dan zal het voor de gevallen, waarin de Nederlandse wetgeving een zodanige vrijstelling niet kent, nodig zijn deze in het leven te roepen. De bevoegdheid daartoe heeft de Kroon zich in artikel 35 voorbehouden. Het ontworpen artikel 35 ziet inderdaad slechts op algemeen bindende voorschriften. De eerste ondergetekende heeft er geen bezwaar tegen in de tekst van dit artikel buiten twijfel te stellen, dat de voorschriften geen betrekking zullen kunnen hebben op incidentele gevallen. In verband met de elders in het ontwerp gebezigde terminologie zou hij hiervoor bij voorkeur willen gebruiken de uitdrukking „regelen”, welke de betekenis heeft van algemene voorschriften in de zin als door de leden, hier aan het woord, is bedoeld. Een daartoe strekkend voorstel is in onderdeel XII van de meergenoemde Nota van Wijziging opgenomen.

Met de volkenrechtelijke organisatie, genoemd in de artikelen 35 en 36 van het ontwerp, zijn bedoeld de organisaties, waarop artikel 67 van de Grondwet het oog heeft. Naar de mening van de eerste ondergetekende behoort de Kolen- en Staalgemeenschap tot deze organisaties.

Artikel 36. De in dit artikel opgenomen delegatiebepaling heeft ten doel de mogelijkheid te openen de daarin genoemde belastingobjecten — inkomen, winst en vermogen —, ook zonder dat ter zake een verdrag is gesloten, van Nederlandse belasting vrij te stellen, indien die objecten geen band met Nederland hebben. Een beperking van de mogelijkheid vrijstelling te verlenen tot de gevallen, waarin de belastingobjecten niet een band, welke fiscaal van belang is, met Nederland hebben, is noodzakelijk, omdat de bepaling zonder die beperking, gelet op hetgeen te dezen internationaal gebruikelijk is, te ver zou gaan en daardoor de positie van Nederland bij het voeren van onderhandelingen over overeenkomsten ter vermindering van dubbele belasting zou kunnen verzwakken. Een ruimere formulering van de delegatiebepaling, als de aan het woord zijnde leden op het oog hebben, is naar het oordeel van de eerste ondergetekende dan ook niet wenselijk.

De banden, welke ten gevolge hebben, dat een bepaald belastingobject in de belastingheffing van een land wordt betrokken, zijn, gezien het sterk uiteenlopende karakter van de onderscheidene belastingobjecten, niet steeds van gelijke aard. Om niet te vervallen in dienovereenkomstig uitvoerige onderscheidingen, bezigt het ontwerp ter aanduiding van die banden — hoewel theoretisch niet geheel adequaat — de te dezen gebruikelijke formule: inkomen of winst, die buiten het Rijk is verkregen, en vermogen, dat zich buiten het Rijk bevindt. Ook al zullen daardoor moeilijkheden met betrekking tot de in het Voorlopig Verslag reeds genoemde roerende rechten niet kunnen worden vermeden, het gebruik van deze formule biedt het voordeel, dat de wet niet behoeft te worden bezwaard met onderscheidingen, welke anders noodzakelijk zijn.

Met betrekking tot de laatste opmerking bij dit artikel zij verwezen naar het antwoord op de laatste bij artikel 35 gestelde vraag.

Artikel 39. Met voldoening heeft de eerste ondergetekende ervan kennis genomen, dat de aan het woord zijnde verschillende leden met de algemene beschouwingen omtrent het begrip „vertegenwoordiging” konden instemmen. Hun twijfel over de vraag, of de positie van de gemachtigde in belastingzaken bij de voorgestelde tekst wel voldoende duidelijk is, deelt hij niet. Dat bij vertegenwoordiging krachtens volmacht de kwaliteit van reclamant niet op de gemachtigde overgaat, sluit geenszins in, dat, zoals deze leden van mening blijken te zijn, de stukken niet aan de gemachtigde kunnen worden toegezonden. Integendeel, het geven van de volmacht brengt

naar het oordeel van de eerste ondergetekende mede, dat de gemachtigde niet slechts voor het indienen van stukken, maar ook voor het in ontvangst nemen daarvan, voor het door hen vertegenwoordigde belastingsubject in de plaats treedt. De uitspraak op een door een gemachtigde ingediend bezwaarschrift moet dan ook, in overeenstemming met de jurisprudentie van de Hoge Raad, waarop de aan het woord zijnde leden wijzen, aan de gemachtigde worden toegezonden. Reden om dit nog eens uitdrukkelijk in de wet vast te leggen, ziet de eerste ondergetekende niet.

Artikel 39, lid 3. Voor een juiste beoordeling van het onderhavige lid acht de eerste ondergetekende het wenselijk, erop te wijzen, dat het daarin bepaalde het karakter draagt van uitzonderingsrecht, dat slechts kan worden gehanteerd, indien blijkt, dat een vertegenwoordiger zich schuldig maakt aan kwade praktijken. Een en ander is in het ontwerp tot uitdrukking gebracht door het opnemen van de woorden „om geldige redenen”, welke de inspecteur nopen tot een zich nauwgezet rekenschap geven van het gewicht van de gronden, welke hem ertoe leiden, een bepaalde persoon als vertegenwoordiger te weigeren. Mocht een inspecteur niettemin zonder voldoende grond gebruik maken van de hierbedoelde bevoegdheid, dan is hij te dier zake ambtelijk verantwoording verschuldigd. Overigens moge de eerste ondergetekende de verwachting uitspreken, dat bij een eventuele regeling van het belastingconsulentenberoep een zodanig tuchtrecht in het leven zal worden geroepen, dat de onderhavige bepaling, welke thans niet kan worden gemist, overbodig zal worden. Met betrekking tot de ten slotte door de aan het woord zijnde sommige leden gestelde vraag, of de inspecteur kan weigeren, een geschrift als bezwaarschrift te aanvaarden, omdat het is ondertekend door iemand, die hij als vertegenwoordiger weigert, merkt de eerste ondergetekende het volgende op. Ingevolge de rechtspraak van de Hoge Raad kan voor de rechtsgeldigheid van een bezwaarschrift slechts de eis worden gesteld, dat vaststaat, dat het van het belastingsubject afkomstig is; niet, dat het is ondertekend. In verband daarmee zal een van het belastingsubject afkomstig bezwaarschrift steeds als zodanig worden aanvaard, hetgeen overigens niet uitsluit, dat vertegenwoordiging door de ondertekenaar kan worden geweigerd.

Artikel 40. Het komt de eerste ondergetekende voor, dat de woorden „door iedere bestuurder” geen nadere omschrijving behoeven. Het is toch, zoals in de Memorie van Toelichting, blz. 21, rechterkolom, eerste en tweede alinea, ook is aangegeven, juist de bedoeling, dat elke bestuurder het lichaam, waarvan hij bestuurder is, kan vertegenwoordigen. De opmerking, dat twee of meer bestuurders niet tegelijkertijd als zelfstandige vertegenwoordigers kunnen optreden, kan de eerste ondergetekende dan ook niet onderschrijven. Wel degelijk zal, ook al treedt één der bestuurders tegenover de inspecteur als vertegenwoordiger op, tevens een andere bestuurder als zodanig kunnen fungeren. Een lichaam, dat meerdere bestuurders heeft, zal met deze consequentie rekening moeten houden. Slechts op deze wijze wordt, overeenkomstig de opzet van het artikel, vermeden, dat de fiscus partij zou moeten kiezen in interne conflicten.

Artikel 42, lid 1. Met „laatstgenoemden” in de tweede zin van dit artikel zijn bedoeld de rechtverkrijgenden onder algemene titel, de executeur-testamentair en de bewindvoerder over de nalatenschap.

De twijfel, die uit het stellen van een vraag daaromtrent blijkt, geeft de eerste ondergetekende aanleiding deze bedoeling duidelijker in de wetstekst tot uitdrukking te brengen. In onderdeel XIII van de bij deze memorie gevoegde Nota van Wijziging wordt daartoe voorgesteld de woorden „van laatstgenoemden” te vervangen door: der in dit lid genoemde personen.

Met betrekking tot de vertegenwoordiging van erfgenamen door een hunner, ook zonder volmacht, is de eerste ondergetekende in het verleden nimmer van moeilijkheden gebleken.

Artikel 42, lid 2. Met het woord „kunnen” in het onderhavige lid wordt de bevoegdheid van de inspecteur vastgelegd om naar vrije keuze, in plaats van aan alle, aan één der in het vorige lid genoemde personen stukken te richten zonder dat deze onbevoegdheid te dier zake kan tegenwerpen. Naar het oordeel van de eerste ondergetekende dient het woord „kunnen” te worden behouden.

Artikel 43. Ook in deze bepaling zijn de woorden „om geldige redenen” opgenomen, om zeker te stellen, dat de inspecteur van de hier gegeven bevoegdheid, vertegenwoordiging in de nakoming van een verplichting uit te sluiten, slechts gebruik kan maken, indien daarvoor voldoende gronden aanwezig zijn. Anders dan bij artikel 39, derde lid, kunnen deze gronden niet gelegen zijn in kwade praktijken van een bepaalde vertegenwoordiger, doch, zoals in de Memorie van Toelichting tot het artikel reeds is opgemerkt, slechts in omstandigheden, welke de conclusie rechtvaardigen, dat een juiste belastingheffing met een persoonlijk optreden van het belastingsubject wordt gediend.

Artikelen 45, 46 en 47. Met de mening van de verschillende leden, die van oordeel zijn, dat in de onderhavige artikelen dient te worden vastgelegd, dat de boeken — alléén — ter plaatse, waar ze worden gehouden, mogen worden ingezien, kan de eerste ondergetekende niet instemmen. Een tegemoet komen aan dit verlangen zou het noodzakelijk maken te onderscheiden tussen boeken en andere bescheiden — met betrekking tot de laatst genoemde „andere bescheiden” kan de bevoegdheid inzage te nemen elders dan waar zij zich bevinden in geen geval worden ontbeerd —, terwijl het voor de praktijk niet wel mogelijk is, tussen boeken en andere bescheiden een duidelijke grens te trekken. Maar ook met betrekking tot een boekenonderzoek zal, hoewel het regel is, dat het wordt verricht ter plaatse, waar de boeken worden gehouden, in enkele gevallen — ongeschikte omgeving waar het onderzoek moet worden verricht, noodzaak van gebruik van ter plaatse niet aanwezige technische rekenhulpmiddelen e.d. — de mogelijkheid open moeten blijven de boeken elders aan een onderzoek te onderwerpen. De voorgestelde redactie, die daarin voorziet en tevens toelaat, dat de boeken worden onderzocht daar waar zij in feite worden bijgehouden, met name ten kantore van de accountant of gemachtigde, die de boekhouding verzorgt, dient daarom te worden behouden.

Artikel 45, lid 2. Zoals reeds bij de beantwoording van de naar aanleiding van artikel 6, eerste lid, gemaakte opmerkingen is medegedeeld, wordt in artikel onderdeel XIV van de bij deze memorie gevoegde Nota van Wijziging ook voor de onderhavige bepaling een nieuwe redactie voorgesteld. De eerste ondergetekende vertrouwt, dat de vaagheid, welke enkele leden in de aanvankelijk voorgestelde tekst aanwezig achten, door deze wijziging zal zijn weggenomen.

Artikel 47, lid 1. Tussen de categorieën van personen, die zich met betrekking tot de voldoening aan de in de onderhavige bepaling omschreven verplichting op hun geheimhoudingsplicht kunnen beroepen en die, te wier aanzien dit het geval is met betrekking tot de in artikel 3 van de Wet vervanging fiscaal noodrecht — wet van 23 april 1952 (*Stb.* 191) — neergelegde verplichting, bestaat geen verschil. De positie van de accountant is daarmee ongewijzigd gebleven. Evenmin als de Wet vervanging fiscaal noodrecht bevat het ontwerp een verschoningsrecht voor de banken. Wel is in navolging van evengenoemde wet de formulering van de bepaling zo gekozen, dat slechts inzage kan worden genomen van boeken en bescheiden, die een inzicht kunnen verschaffen in de feiten, welke van invloed kunnen zijn op de heffing van belasting van derden.

Hoewel de eerste ondergetekende met de hier aan het woord zijnde leden van oordeel is, dat bij voorbeeld van interne mededelingen en rapporten van banken omtrent de kredietwaardigheid van debiteuren geen inzage dient te worden gevraagd en hij de belastingdienst reeds enige jaren geleden in die zin heeft

geïnstreueerd, kan zulks naar zijn mening niet in de wet worden vastgelegd. Met name is het niet mogelijk de beperkingen, welke de aan het woord zijnde leden op het oog hebben, in een wetsredactie neer te leggen. Niet alleen kan de grens tussen de boeken en andere bescheiden, die wel en die niet ter inzage zouden moeten worden verstrekt, niet voldoende exact worden omschreven, maar bovendien ligt deze grens niet voor alle bedrijven en beroepen gelijk. De eerste ondergetekende is van mening, dat het slechts een vraag van beleid met betrekking tot de uitvoering van de wet kan zijn, in hoeverre van de bevoegdheid, welke in de onderhavige bepaling is neergelegd, gebruik dient te worden gemaakt.

In de positie van de artsen, welke door de leden ten slotte nog wordt aangevoerd, brengt het ontwerp geen wijziging. Het voor hen ook thans geldende verschoningsrecht blijft ingevolge artikel 51, tweede lid, van het ontwerp gehandhaafd.

Artikel 48, lid 1. Een aanvulling van de bepaling in dier voege, dat de door de inspecteur te stellen termijn ten minste een bepaald aantal dagen moet omvatten, zou bezwaren opleveren voor de gevallen, waarin de omstandigheden een onmiddellijk antwoord gebieden. Ook in de bestaande wetgeving — verwezen zij naar artikel 5 van de wet van 23 april 1952 (*Stb.* 191), houdende bepalingen inzake vervanging van het fiscale noodrecht — komt een dergelijke minimumtermijn niet voor. De eerste ondergetekende moet de gesuggereerde aanvulling dan ook ontraden.

Artikel 49, lid 2. In onderdeel XV van de bij deze memorie gevoegde Nota van Wijziging is de in het Voorlopig Verslag voorgestelde tekst overgenomen. Ook naar het oordeel van de eerste ondergetekende is deze te verkiezen boven de minder gelukkig uitgevallen redactie van het ontwerp.

Artikel 51, lid 1. De mening van de verschillende leden, die van oordeel zijn, dat de in deze bepaling neergelegde verplichting tot het geven van inlichtingen, ook al zou men diens tengevolge in strijd komen met een elders opgelegde wettelijke geheimhoudingsplicht, te ver gaat, kan de eerste ondergetekende niet delen. Voor wat betreft het verstrekken van inlichtingen omtrent de „eigen aangelegenheden” — en daarover toch handelt artikel 51, eerste lid —, kan de fiscus voor een beroep op een elders opgelegde verplichting tot geheimhouding niet terugtreden. Ook de bestaande wetgeving gaat van dit standpunt uit; voor zoveel nodig moge de eerste ondergetekende verwijzen naar artikel 6, eerste lid, van de hogergenoemde wet van 23 april 1952 (*Stb.* 191).

Artikel 51, lid 2. De opvatting van verschillende leden als zou het verschoningsrecht in deze bepaling niet voldoende ruim zijn omschreven, kan de eerste ondergetekende niet onderschrijven. Onverschillig of het nu betreft een ziekenhuis, dat winst beoogt, of enige andere aan het maatschappelijk verkeer deelnemende organisatie van kapitaal en arbeid, ingevolge artikel 47 zullen zij slechts die boeken en andere bescheiden ter inzage behoeven te verstrekken, die feiten aan het licht kunnen brengen, welke van invloed kunnen zijn op de heffing van belasting van derden. De belanghebbenden hebben het hiermede zelf in de hand medische gegevens buiten de verplichting tot inzage te houden, door deze afzonderlijk te administreren.

Artikel 52. De termijn van tien jaren, in dit artikel genoemd, sluit aan bij de bewaringstermijnen voor boeken en bescheiden, gesteld in artikel 6, derde lid, van het Wetboek van Koophandel en artikel 7 van de meergenoemde wet van 23 april 1952 (*Stb.* 191). Verkorting van deze termijn tot drie of vijf jaren moet worden ontraden, omdat voor het vaststellen van aanslagen menigmaal feiten uit een verder verleden van belang zijn.

Artikel 57, lid 2. De eerste ondergetekende ziet geen aanleiding ook het aangiftebiljet in de onderhavige bepaling te vermelden. Dat aangiften bij een onbevoegde instantie worden ingediend, zal in de praktijk tot de hoge uitzonderingen behoren, daar de autoriteit, bij wie de indiening moet geschieden,

bij de uitreiking van een aangiftebiljet steeds op de bijgevoegde omslag voor terugzending wordt vermeld.

Artikel 58, lid 1. De mening van verschillende leden, dat het aanbeveling zou verdienen, ook voor het indienen van een aangiftebiljet een nieuwe termijn mogelijk te maken, kan de eerste ondergetekende niet delen. Nog daargelaten dat, gezien het massale verschijnsel van het te laat indienen van aangiften, reeds om praktische redenen niet aan het openen van een rechtsgang voor deze gevallen kan worden gedacht, ontmoet dit bij de eerste ondergetekende bezwaar, omdat zou moeten worden verwacht, dat een dergelijke rechtsgang in tal van gevallen zou worden aangegrepen als een beroepsmogelijkheid tegen een afwijzing door de inspecteur van een hem gedaan verzoek om uitstel van aangifte. Bij beantwoording van de bij artikel 9, leden 1 en 3, gemaakte opmerkingen heeft de eerste ondergetekende de redenen aangegeven, op grond waarvan hij van oordeel is, dat de vraag of een uitstel voor het indienen van een aangifte al dan niet moet worden verleend aan de administratie moet blijven voorbehouden. Overigens kan de eerste ondergetekende niet inzien, dat voor de gevallen, waarin inderdaad bijzondere omstandigheden een tijdige aangifte hebben verhinderd, aan de gesuggereerde aanvulling van de onderhavige bepaling behoefte zou bestaan. De in artikel 64 voorgestelde kwijtscheldingsbevoegdheid toch biedt alle mogelijkheid de in artikel 9, derde lid, neergelegde sanctie in daartoe aanleiding gevende gevallen te corrigeren.

Aan de van andere zijde gedane suggestie om in de formulering van de bepaling het criterium van het indienen van de desbetreffende geschriften te verleggen naar het ontvangen daarvan heeft de eerste ondergetekende gevolg gegeven, aangezien zulks in de systematiek van het ontwerp beter past. Verwezen zij naar onderdeel XVI van de meergenoemde Nota van Wijziging.

Artikel 60. Vervanging van het woord „regelen” door „algemene regelen” acht de eerste ondergetekende onnodig. De term „regelen” is namelijk in het ontwerp juist gebezigd om tot uitdrukking te brengen, dat de desbetreffende voorschriften algemene gelding zullen hebben. Verwezen moge worden naar de bepalingen van artikel 13, eerste lid, artikel 19, tweede lid, en artikel 37 van het ontwerp.

Zoals in de Memorie van Toelichting bij het onderhavige artikel reeds is uiteengezet, heeft de Hoge Raad in het aldaar aangehaalde arrest aan het begrip „voorschriften tot uitvoering” een uit een oogpunt van wetstechniek nodeloos enge begrenzing gegeven. Met de voorgestelde, overigens ook meer bij de thans gebruikelijke terminologie aansluitende, uitdrukking „regelen ter uitvoering” wordt beoogd aan deze nodeloos beperkende interpretatie een einde te maken, het overigens aan de jurisprudentie overlatende aan het nieuwe begrip nader inhoud te geven.

Het verheugt de eerste ondergetekende, dat het van andere zijde wordt toegejuicht, dat dit artikel de delegatiebevoegdheid tot de uitvoering van de belastingwet beperkt. Naar de mening van de eerste ondergetekende hebben behoudens de gevallen, waarin de wettelijke bepalingen, waarop zij steunen, tot een andere conclusie leiden, de regelen ter uitvoering van de belastingwet geen terugwerkende kracht.

Artikel 61. De woorden „van overwegende aard”, welke overigens aan de bestaande wetgeving zijn ontleend, hebben ten doel een beperking aan te leggen aan de gevallen, waarin de onderhavige bepaling toepassing zal vinden. Zou immers de belastingadministratie aan elke onbillijkheid, die zich voordoet, hoe gering ook, tegemoet dienen te komen, de uitvoering van de wet zou een onmogelijkheid worden. Dat de aangehaalde woorden, zoals enkele leden opmerkten, gelegenheid zouden geven tot een zeer subjectieve beoordeling, moet de eerste ondergetekende ontkennen. Eerder zou het doen vervallen van de gewraakte woorden een meer subjectieve beoordeling ten gevolge hebben.

Artikelen 66—86. Van de instemming van de commissie met de nieuwe opzet van de strafrechtelijke bepalingen hebben de ondergetekenden met bijzondere voldoening kennis genomen.

Artikel 93, lid 2. Het oordeel van enige leden, dat het niet moeilijk moet zijn, de in dit lid bedoelde bepalingen uitdrukkelijk te noemen, kan de eerste ondergetekende niet onderschrijven. Bedacht moet worden, dat de Algemene wet niet voor alle belastingen, voor welke zij uiteindelijk zal gelden, tegelijk in werking zal treden, doch eerst geleidelijk, naarmate de heffingswetten op de Algemene wet zullen worden afgestemd. Zodra dit nu ten aanzien van een bepaalde belasting het geval is, blijven ingevolge het onderhavige voorschrift de bestaande bepalingen betreffende bij voorbeeld het inter-regionaal en internationaal recht, de richtige heffing en het

verstrekken van gegevens en inlichtingen met betrekking tot die belasting buiten toepassing, terwijl zij voor andere belastingen hun gelding blijven behouden. Het ligt voor de hand, dat het onder deze omstandigheden niet mogelijk is reeds thans een opsomming te geven van de bepalingen, welke ingevolge het onderhavige lid tijdelijk — met name tot het ogenblik, waarop zij voor geen enkele heffingswet meer betekenis zullen hebben — buiten toepassing zullen blijven.

De Staatssecretaris van Financiën,
VAN DEN BERGE.

De Minister van Justitie,
J. C. VAN OVEN.