

EINDVERSLAG DER COMMISSIE VAN RAPPORTEURS
voor het ontwerp van een Algemene Wet inzake Rijksbelastingen.

Nadat het voorlopig verslag der commissie aan de Regering was medegedeeld, is van haar ontvangen de navolgende

MEMORIE VAN ANTWOORD

Het verheugt de ondergetekenden, dat zeer vele leden met voldoening hebben kennis genomen van het onderhavige wetsontwerp, waarin een aantal onderwerpen, welke thans in onderscheidene belastingwetten op veelal uiteenlopende wijze worden geregeld, worden samengevat tot een stelsel van algemene geldende voorzieningen. Evenzo hebben zij met erkentelijkheid kennis genomen van de waardering van velen dezer leden voor het feit, dat thans een eerste stap is gezet op de weg naar een algemene herziening van de belastingwetgeving, die mede door de toenemende omvang van de fiscale materie inderdaad dermate ingewikkeld en onoverzichtelijk is geworden, dat een vervanging daarvan door een meer overzichtelijk geheel van bepalingen reeds lange tijd dringend wenselijk is.

De ondergetekenden hebben begrip voor de omvangrijke en moeilijke taak, waarvoor de Kamer zich gesteld ziet bij de behandeling van het complex van wetsvoorstellen, waarin de voorgenomen herziening zal worden neergelegd en waarvan het thans in bespreking zijnde wetsontwerp slechts een betrekkelijk bescheiden onderdeel vormt. Met de hier aan het woord zijnde enige leden zijn zij ervan overtuigd, dat een grondige behandeling van deze omvangrijke en belangrijke materie nog veel tijd en studie zal vergen van allen, die geroepen zijn aan de totstandkoming van die herziening hun aandeel bij te dragen.

Wat het onderhavige wetsontwerp betreft, stemt het de ondergetekenden tot voldoening, dat deze leden en ook vele andere leden zich daarmede, onder verwijzing telkens naar enkele bijzondere facetten, in het algemeen kunnen verenigen. Zij delen in de waardering voor de administratieve rechtspraak in belastingzaken.

Zij hebben er kennis van genomen, dat verscheidenen der zeer vele leden, met wier beschouwingen het voorlopig verslag opent, zich in verband met de uitvoerige behandeling van het wetsontwerp in de Tweede Kamer zouden beperken tot de bespreking van enige, naar hun mening ten onrechte, niet in het wetsontwerp opgenomen onderwerpen.

Het stelt hen teleur, dat sommige leden een minder gunstig oordeel over het ontwerp hebben, omdat naar hun mening daaraan geen visie op de problematiek van de door het wetsontwerp bestreken materie ten grondslag ligt. Zij spreken de hoop uit, dat deze leden, na kennismaking van hetgeen in deze memorie wordt aangevoerd naar aanleiding van hun verder in het verslag weergegeven beschouwingen, tot een meer positieve waardering van het ontwerp zullen kunnen komen.

§ 1. Voor de scepsis, waarvan enige leden, onder verwijzing naar het tempo van de parlementaire behandeling van de

ontwerp Successiewet, blijk geven ten aanzien van de vraag of het mogelijk is de voorgenomen herziening van het meer formele belastingrecht binnen afzienbare tijd tot een goed einde te brengen, acht de eerste ondergetekende geen grond aanwezig. Weliswaar is aan de indiening van het ontwerp voor de onderhavige Algemene wet een lange tijd van voorbereiding voorafgegaan — de ondergetekenden komen hierop nader terug —, doch de tijd, welke tot dusverre gemoeid is geweest met de parlementaire behandeling van dit wetsontwerp, steekt zeer gunstig af bij die, welke destijds nodig was voor de behandeling van het ontwerp van de Successiewet 1956, en kan, gezien ook de vele belangrijke werkzaamheden, waarvoor de Tweede Kamer zich gesteld zag, bepaaldelijk niet abnormaal lang worden genoemd. De ondergetekenden geven hier gaarne uiting aan hun vertrouwen, dat ook de Eerste Kamer, mede in verband met de gedegen behandeling, welke daarvan reeds is ten deel gevallen, in staat zal zijn het wetsontwerp in redelijke tijd af te doen.

Naar aanleiding van de vraag van deze leden, waarom, nadat de commissie tot vereenvoudiging van de belastingwetgeving rapport had uitgebracht, nog een jaar is verstreken voordat het ontwerp van de Algemene wet is ingediend, moge het volgende worden opgemerkt.

Al kan men het onderhavige wetsontwerp ten opzichte van de heffingswetten een secundaire functie toekennen, dit neemt niet weg, dat er, uit een oogpunt van algemene rechtsorde, vele belangrijke onderwerpen in worden geregeld, zoals trouwens wordt geaccentueerd door de vele opmerkingen en amendementen, waartoe het ontwerp in de Tweede Kamer aanleiding heeft gegeven, en uit de uitgebreide beschouwingen, welke daaraan in het onderwerpelijke verslag zijn gewijd. De Regering moest zich hiervoor bij de bestudering van de door de vereenvoudigingscommissie ingediende voorstellen uiteraard een eigen oordeel vormen. Na voorbereiding door het departement van de eerste ondergetekende, hetgeen enkele maanden in beslag nam, werd uitvoerig en op sommige punten diepgaand overleg gepleegd met de toenmalige Minister van Justitie. Dit leidde tot een aantal wijzigingen in het oorspronkelijke voorstel. Met dit overleg was ongeveer een half jaar gemoeid: Ten gevolge van deze noodzakelijke werkzaamheden kon het wetsontwerp eerst tegen het midden van het jaar 1955 in de Ministerraad in behandeling worden genomen. Daarbij bleek het nodig om, vóór de toezending aan de Raad van State, omtrent de bepalingen van interregionaal en internationaal recht in nader overleg te treden met de Ministers van Zaken Overzee en van Buitenlandse Zaken. Hoezeer de uit deze voorbereiding voortvloeiende vertraging te betreuren valt, van een onnodig uitstel kan hier zeker niet gesproken worden.

Naar de mening van de ondergetekenden is er geen grond voor het verwijt, dat de voorbereiding van het wetsontwerp door de vereenvoudigingscommissie onredelijk lange tijd in beslag heeft genomen. De commissie heeft — naar de mening van de ondergetekenden terecht — de haar opgedragen taak als een eenheid gezien en, ten einde deze op zo efficiënt mogelijke wijze en zo snel mogelijk ten uitvoer te brengen, zich niet eerst uitsluitend beziggehouden met de problematiek van de onderwerpen, welke in het onderhavige wetsontwerp hun plaats hebben gevonden, doch van de aanvang af ook de herziening van de heffingswetten in studie genomen. Voor deze werkwijze bestond te meer reden, omdat zowel de commissie als de Regering de hoop hebben gekoesterd, dat het mogelijk zou zijn de resultaten van de herzieningsarbeid in hun geheel en op kortere termijn aan de Staten-Generaal voor te leggen. Pas nadat de commissie zich van haar taak had gekweten, heeft de Regering besloten de indiening van het onderhavige wetsontwerp niet te laten wachten totdat de vele vraagstukken van materieel beleid, waarvoor zij zich bij de voorbereiding van de voorstellen voor de afzonderlijke heffingswetten geplaatst zag, zouden zijn onderzocht en beslist.

Naar aanleiding van de kritiek van sommige leden, dat het van een gebrek aan voortvarendheid getuigt, dat niet alle op de algemene herziening betrekking hebbende wetsontwerpen

te zamen zijn ingediend, mogen de ondergetekenden, in aansluiting op hetgeen hiervoren reeds is opgemerkt, erop wijzen, dat de vereenvoudigingscommissie zich in het algemeen niet heeft begeven op het terrein van het fiscale beleid, waarbij de materiële inhoud van het belastingrecht in het geding is. Met name op het gebied van de heffingswetten dienden derhalve een groot aantal, veelal gecompliceerde beleidsvraagstukken in studie genomen en beslist te worden. Is daarmede op zich zelf reeds lange tijd gemoeid, het laat zich verstaan, dat het optreden van een nieuwe Minister van Financiën bij de kabinetswisseling van 1956 in dit opzicht vertragend moest werken, een vertraging, welke is toegenomen doordat in de afgelopen jaren belangrijke algemeen financieel-economische vraagstukken van meer actuele aard en daarmede verband houdende wetgevende maatregelen op fiscaal terrein tijdroevende aandacht en zorg vroegen. In het begin van dit jaar werden de wetsontwerpen betreffende de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de vermogensbelasting, zoals door de eerste ondergetekende bij de openbare behandeling van het onderhavige wetsontwerp in de Tweede Kamer werd medegedeeld, aan de Ministerraad gezonden, aldaar behandeld en werd kort geleden door de Raad van State rapport over de voorstellen uitgebracht. Het valt te begrijpen, dat zorgvuldige bestudering van een zo diep in het maatschappelijke leven ingrijpend complex van wetsontwerpen door de Ministerraad en de Raad van State eveneens geruime tijd moest vergen. Inmiddels zijn de wetsontwerpen dezer dagen bij de Staten-Generaal aanhangig gemaakt.

Met voldoening hebben de ondergetekenden er kennis van genomen, dat deze leden de etappegewijze behandeling van de algemene herziening in die zin, dat het ontwerp voor de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen aan de indiening van de ontwerpen voor de heffingswetten voorafgaat, juist achten.

Hoewel de indiening van de heffingsontwerpen het mogelijk maakt van de inhoud daarvan kennis te nemen voordat de Eerste Kamer overgaat tot de mondelinge behandeling van het onderwerpelijke wetsvoorstel, blijven de ondergetekenden van mening, dat deze omstandigheid niet van essentieel belang is voor het geven van een verantwoord oordeel over het onderhavige wetsontwerp. Dit wetsontwerp beoogt immers slechts een gemeenschappelijke regeling te geven van een beperkt aantal onderwerpen van in hoofdzaak formele aard, welke losstaan van de door de regelen van de afzonderlijke heffingswetten beheerste vaststelling van de materiële belastingschuld. Ook van de in artikel 62 van het onderhavige wetsontwerp aan de Minister verleende bevoegdheid tot het geven van uitvoeringsregelen kan naar haar aard geen gebruik worden gemaakt voor het vaststellen van voorschriften, welke de door de heffingswetten afgebakende verschuldigdheid van de belasting uitbreiden.

Uit het vorenstaande blijkt, dat kan worden ingestemd met de opmerking van enige leden, dat het bij de behandeling van het thans aan de orde zijnde wetsontwerp in beginsel niet strikt noodzakelijk is de details van de heffingswetten te kennen, al kan het soms bij een gegeven begripsomschrijving nuttig zijn te weten, waarom die omschrijving in het wetsontwerp is opgenomen. Ook dan is echter die wetenschap van het „waarom” thans niet van wezenlijk belang.

Voor zover immers de normen, waarbij van de hierbedoelde begrippen gebruik wordt gemaakt, niet in het onderhavige ontwerp, maar in de ontwerpen inzake de heffingswetten voorkomen, is de behandeling van die heffingsontwerpen de aangegeven gelegenheid voor een eventuele discussie te dier zake. Mede daarom achten de ondergetekenden voor een uitstel van de verdere behandeling van het in bespreking zijnde wetsontwerp geen voldoende grond aanwezig. Gezien de zeer omvangrijke arbeid, welke de verdere herziening van de belastingwetgeving nog zal vergen, is het van belang, dat deze eerste etappe op de weg naar een nieuwe vormgeving van het belastingrecht is afgelegd voordat de heffingsontwerpen de volledige aandacht komen opeisen. Hieraan doet niet af, dat de Algemene wet na haar totstandkoming nog niet terstond in werking zal treden. Deze tijdelijke sluimering van de Algemene wet kan de

schone slaapster, zoals het lid der Tweede Kamer de heer Van de Wetering haar in dit verband hoffelijk betitelde, te meer worden gegund, omdat zij na haar gedwongen ontwaken in het nuchtere leven van alle dag tot zo grote en blijvende activiteit zal worden geroepen. Voor de vrees, dat na het tot stand komen van de heffingswetten de Algemene wet achteraf voor een belangrijk deel weer zou moeten worden gewijzigd, zou slechts aanleiding kunnen bestaan, indien men zou aannemen, dat die wet niet aan haar opzet, om ook bij toekomstige wijzigingen in de materieel-rechterlijke bepalingen een duurzame regeling te geven, zou beantwoorden. Voor de juistheid van een dergelijke veronderstelling bestaat geen enkele aanwijzing.

§ 2. Het oordeel van sommige leden, dat het ontwerp niet meer is dan een registratie van de feitelijke toestand, zoals die langzamerhand op het terrein van een technisch onderdeel van het formele belastingrecht is gegroeid, miskent, naar het de ondergetekenden voorkomt, de waarde van het onderhavige wetsvoorstel. Niet alleen bestrijkt het ontwerp een groter terrein dan een technisch onderdeel van het formele belastingrecht, doch bovendien gaan de leden, hier aan het woord, geheel voorbij zowel aan de vereenvoudiging, welke de voorgestelde Algemene wet brengt, als aan de materiële wijzigingen op een aantal punten, welke in het ontwerp zijn belichaamd. Op dit ruimere terrein toch wordt, zoals in de memorie van toelichting is uiteengezet, met het wetsvoorstel bereikt, dat een conglomeraat van thans over onderscheidene belastingwetten verspreide en onderling verschillen vertonnende bepalingen tot een meer systematisch, overzichtelijk geheel worden bijeengebracht en dat de nieuw geformuleerde rechtsstof zich door een meer doelmatige, eenvormige terminologie gunstig onderscheidt van de bestaande vormgeving. Bij een dergelijke systematische opzet verzetten alleen reeds de verschillen in heffingswijze tussen de invoerrechten en accijnzen enerzijds en de op aangifte of bij wege van aanslag geheven belastingen anderzijds zich tegen het samenvoegen van het gehele formele belastingrecht in één wet.

De ondergetekenden stemmen in zoverre in met de vele leden, die — alhoewel ook zij betwijfelen of de aanduiding „Algemene wet inzake rijksbelastingen” voldoende gemotiveerd is — het aanvaardbaar achten, dat de Algemene wet niet zal gelden voor de invoerrechten en accijnzen, alsmede voor de door de lagere publiekrechtelijke organen geheven en geïnde belastingen. Wat betreft de twijfel van deze leden omtrent de juistheid van de hiervoren bedoelde aanduiding, nu in het ontwerp geen bepalingen zijn opgenomen omtrent de invordering der belastingen en de fiscale rechtspraak, mogen de ondergetekenden herinneren aan hetgeen daaromtrent reeds in de memorie van toelichting en later bij de behandeling van het ontwerp in de Tweede Kamer der Staten-Generaal is betoogd. Zeker nu deze leden het aanvaardbaar achten, dat de voorgestelde Algemene wet niet zal gelden voor de invoerrechten en accijnzen, alsmede voor het provinciale en gemeentelijke belastingrecht, hadden de ondergetekenden verwacht, dat zij oog zouden hebben voor de praktische argumenten, welke zijn aangevoerd om de rechtspraak — welke mede op die onderdelen van het belastingrecht betrekking heeft — buiten het wetsontwerp te laten. De regeling van de rechtspraak immers behoeft geen vereenvoudiging, noch ook vertoont zij de centrifugale verschijnselen, die er bij een aantal andere onderwerpen toe geleid hebben deze in de Algemene wet te codificeren. Voor zover de rechtspraak verbetering behoeft, is daarin nog slechts kort geleden voorzien door de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. Ook wat de invordering betreft, bestaat er geen behoefte deze te incorporeren in de Algemene wet, omdat ook de regeling daarvan, hoewel reeds oud, bevredigend werkt, nagenoeg geen centrifugale verschijnselen vertoont en slechts binnen een zeer beperkte groep van belastingplichtigen en ambtenaren een actieve rol speelt. Nu zelfs te vreezen valt, dat een poging om ook de rechtspraak en de invordering in de Algemene wet op te nemen, het onmogelijk zou maken de door de Vereenvoudigingscommissie op een beperkter terrein behaalde resul-

taten op redelijke termijn te realiseren, menen de ondergetekenden dan ook, dat het de voorkeur verdient de vraag of de Algemene wet met de bedoelde onderwerpen moet worden aangevuld, eerst onder ogen te zien nadat de voorgenomen algemene herziening, waarvan het onderhavige wetsontwerp de voorloper is, zal zijn voltooid.

De ondergetekenden mogen de verscheidene leden, die in de opvattingen te dezen van de leden, vóór hen aan het woord, delen en aandringen op de toezegging, dat binnenkort de Wet op de Invordering van 1845 zal worden herzien en, te zamen met de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, zal worden opgenomen in de Algemene wet, verwijzen naar hetgeen hiervoren is betoogd. Voor de indruk van deze leden, dat de invordering niet bij de herziening is betrokken uit vrees, dat de Staten-Generaal de bevoegdheden van de fiscus op dit terrein zouden wensen te beperken, bestaat geen goeie grond.

Wat betreft de opvatting van enige leden, dat van een algemene herziening van het formele belastingrecht ook daarom niet kan worden gesproken, omdat het wetsontwerp niet het volledige formele recht van de omzetbelasting, de motorrijtuigenbelasting, het zegelrecht, de grondbelasting en de successiebelasting omvat, zij het volgende opgemerkt. Het ligt in het voornemen om na de totstandkoming van de Algemene wet de verschillende heffingswetten, die niet in hun geheel herzien worden, aan een onderzoek te onderwerpen. Dit onderzoek zal erop gericht zijn de heffingsregeling van die belastingen zodanig te herzien, dat een zo groot mogelijke aanpassing aan de Algemene wet wordt verkregen. Voor zover echter de bijzondere aard van een bepaalde belasting ertoe leidt, dat voor de heffing daarvan bovendien één of meer specifieke — naar hun aard niet in een algemene wet thuisbehorende — regels moeten worden gesteld, zullen die een plaats moeten vinden in de heffingswetten zelf. Overigens mogen de ondergetekenden ook deze leden met betrekking tot het opnemen van invordering en procesrecht in de Algemene wet verwijzen naar de uiteenzettingen daaromtrent hoger in deze paragraaf.

§ 3. De ondergetekenden zijn met enige leden, wier opvatting in de aanvang van § 3 van het voorlopig verslag is weergegeven, van oordeel, dat van verscheidene begrippen en vormen in het belastingrecht de inhoud niet als ten volle omljnd en vaststaand kan worden aangemerkt. Een dergelijke wijze van begripsvorming — voor het belastingrecht mede een gevolg van de omstandigheid, dat de belastingwetenschap en in het algemeen ook de financiële en economische wetenschappen nog van jonge datum zijn — treft men overigens in meer of mindere mate op alle gebieden van het recht aan. Het wordt in de rechtspraak en in de litteratuur dan ook algemeen aanvaard, dat de wetstekst moet worden aangevuld door de interpretatie van hen, die de wet moeten toepassen. Uiteraard bemoeilijkt de omstandigheid, dat op bepaalde punten vastomlijnde autonome begrippen ontbreken, de taak van de wetgever, die zich ten doel stelt een tekst te formuleren, die zoveel mogelijk steun verleent aan een interpretatie overeenkomstig de strekking van de wettelijke regeling en tevens behoorlijk leesbaar is. Een bevredigende oplossing wordt hier in de regel bereikt met een zekere abstractheid van formulering, zo nodig ondersteund door de bijbehorende toelichting, een wijze van formuleren, welke in de Algemene wet en de overige herzieningsontwerpen is nagestreefd. De ondergetekenden menen evenwel, dat de gesignaleerde moeilijkheid bepaaldelijk niet moet leiden tot een geheel nieuwe wetstekst in die zin, dat alle of zelfs vele bestaande begrippen en vormen met de daaraan door de praktijk, de jurisprudentie en de wetenschap gegeven inhoud worden vervangen door nieuwe begrippen en vormen, aangezien de inhoud van deze laatste voorschands slechts minder omljnd zou kunnen zijn dan die van de andere en min of meer gemeengoed geworden begrippen en vormen. Het onderhavige wetsontwerp getuigt dan ook van een streven om door een aansluiting aan het historisch gegroeide de winst te behouden en te verzekeren, die vroeger op dit terrein aan duidelijkheid en zekerheid is behaald.

Tot deze verworvenheden behoort uiteraard niet de citeertitel van de voorgestelde wet; deze in de vorige paragraaf reeds behandelde naam, die niet noodzakelijkerwijs als begripsbepaling behoeft te worden opgevat, bezit het gebrek aan historische achtergrond, dat nieuwe termen eigen pleegt te zijn en aanvankelijk een indruk van vaagheid oproept, die evenwel na verloop van tijd weer pleegt te verdwijnen. De vaagheid, welke deze leden, onder aanhaling van een uittaling van het lid der Tweede Kamer de heer Lucas, een uittaling, die naar het inzicht van de ondergetekenden uitsluitend betrekking had op het begrip doelvermogen, verder in het wetsontwerp menen te moeten constateren, zal waarschijnlijk zijn terug te voeren op de abstractheid van formulering, welke in dit ontwerp is nagestreefd. Deze abstractheid draagt, meer dan een concrete benadering, die slechts gericht kan zijn op hetgeen de wetgever bij zijn arbeid voor ogen staat en geen mogelijkheid laat voor een aanpassing van de begripsinhoud bij de maatschappelijke ontwikkeling in de toekomst, bij tot het bereiken van een goede rechtsbedeling. De ondergetekenden verwachten dan ook, dat de voorgestelde wet, al was het slechts door de grotere overzichtelijkheid, welke zij biedt vergeleken bij de huidige verscheidenheid van bepalingen in de afzonderlijke heffingswetten, zowel de burgerij en haar adviseurs als de uitvoerende en rechterlijke ambtenaren baat zal brengen. Dat, zoals deze leden menen, de ambtenaren, belast met de uitvoering van de belastingwetten, dikwerf eenzijdig zouden zijn, moet de eerst ondergetekende op grond van eigen wetenschap en ervaring bepaaldelijk ontkennen.

Tegenover de vele leden, die, eveneens onder erkenning van de moeilijkheden, welke bij de opstelling van het ontwerp moesten worden overwonnen, zich afvroegen of niet een meer systematische en leerstellige opzet had kunnen worden nagestreefd, zouden de ondergetekenden willen opmerken, dat de systematiek van een wet, anders dan misschien die van een wetenschappelijk werk, meer dient te worden beheerst door praktische dan door leerstellige overwegingen, hoezeer deze laatste voor de inhoud van de wet ook van betekenis zijn. Met deze leden erkennen zij gaarne, dat bij de opbouw van het recht aan een zekere wisselwerking tussen wetgeving en rechtspraak behoefte bestaat, in die zin, dat in nieuwe wetten sommige door de rechtspraak aan het licht gebrachte of duidelijker geformuleerde beginselen alsnog of beter dan vroeger dienen te worden geformuleerd, zonder dat overigens de wetgever ernaar moet streven de taak van de rechter op het gebied van de rechtsverfijning overbodig te maken door het verbeteren van de formulering, welke perfectie immers, zoals ook de ervaring leert, slechts schijn kan zijn. De vraag dezer leden of thans niet te veel wordt overgelaten aan de jurisprudentie, kan, onder verwijzing naar hetgeen hierboven werd opgemerkt over de mogelijkheden van de wetgever, slechts ontkennend worden beantwoord. Niet te ontkennen valt toch, dat iemand, die de onderhavige materie geheel wil beheersen, behalve de wet, ook de jurisprudentie zal moeten kennen. Het is met de rechtstoepassing niet anders dan met vrijwel elk ander ontwikkeld maatschappelijk verschijnsel: men kan de betekenis niet aan de hand van één enkel gegeven beheersen. Wat betreft het nieuwe Burgerlijk Wetboek wordt herinnerd aan de woorden, die prof. Meijers bij de behandeling van het algemene karakter van zijn ontwerp gebruikte (blz. 8):

„Evenmin als enig wetboek geeft ook het ontwerp een volledige regeling van alle in het burgerlijk recht zich voordoeende vragen. Dit is niet alleen een gevolg van de omstandigheid, dat men niet van tevoren alles voorzien kan, maar ook van de opzet niet naar volledigheid te streven.

Een te veel in bijzonderheden tredende regeling schaadt de overzichtelijkheid van het geheel en scheidt meestal meer kwesties dan zij oplost.”

„Om deze reden is, wanneer een artikel uit het thans geldende wetboek werd overgenomen, niet eens altijd de gevestigde jurisprudentie, die zich om dat artikel heeft gevormd, in wettelijke regels vastgelegd. Loste deze rechtspraak een twijfelachtig principieel punt op, dan is inderdaad de redactie van het artikel zodanig gewijzigd, dat de wet zelf duidelijker

dit beginsel doet uitkomen. Datgene echter uit de rechtspraak, wat als toepassing van een in de wet neergelegd beginsel is te beschouwen, is niet in het ontwerp nog eens neergeschreven.”

De hier het woord voerende leden hebben terecht verondersteld, dat naar het oordeel van de eerste ondergetekende in de omstandigheid, dat het in concreto bepalen van de inhoud van een compromis een beleidskwestie is, geen beletsel behoeft te worden gezien voor een erkenning van het compromis in de wet. Wel is deze omstandigheid een beletsel voor het regelen van het compromis in de zin, welke in het voorlopig verslag van de Tweede Kamer werd bepleit. Dit neemt evenwel niet weg, dat hij, zoals hij reeds bij de mondelinge behandeling in die Kamer (op de door deze leden aangegeven plaats) heeft doen uitkomen, geen aanleiding aanwezig acht voor een regeling van het in de jurisprudentie slechts voor een zeer beperkt fiscaal terrein erkende compromis in een belastingwet. Zijns inziens zou een dergelijke regeling geen rechtskracht mogen verlenen aan met de openbare orde strijdige overeenkomsten; de inhoud van de regeling zou derhalve slechts kunnen bestaan in een herhaling van de bestaande wettelijke regels en de in de jurisprudentie geformuleerde beperkingen, met daaraan toegevoegd enkele vormvereisten voor dit thans ook reeds erkende compromis. Het behoeft geen betoog, dat aan zulk een regeling geen behoefte bestaat.

Voor de steun, welke de waarschuwende woorden van verscheidene leden aan het slot van § 3 van het voorlopig verslag verlenen aan een groot deel van zijn vorenstaand antwoord, zijn de ondergetekenden erkentelijk.

§ 4. De ondergetekenden betreuren, dat de vele leden, eerder aan het woord, de onjuiste indruk hebben gekregen, dat in het ontwerp de belangen van de belastingplichtigen betrekkelijk vluchtig zijn behandeld.

Vooropstellende, dat het op het terrein van het fiscale recht in de eerste plaats gaat om de vastlegging van de materiële belastingsschuld in de wet en de wettelijke waarborg, dat tegen de interpretatie van de heffingsnormen door de administratie beroep bij de onafhankelijke rechter mogelijk is, is het onvermijdelijk, dat in een wetsontwerp als het onderhavige, dat ertoe strekt regelen ter uitvoering van de heffingswetten vast te stellen, een ruime plaats wordt ingenomen door bepalingen omtrent de medewerking der burgerij en de bevoegdheden der overheidsorganen. De ondergetekenden menen evenwel, dat uit de bepalingen van deze aard, evenals uit die betreffende het bezwaar en beroep, het herstel van vormverzuimen en overschrijdingen van termijnen, het tegemoet komen aan onbillijkheden van overwegende aard, het verminderen van onjuiste aanslagen e.d., de kwijtschelding van verhozingen en de geheimhouding, alsmede uit de strafrechtelijke bepalingen duidelijk blijkt, dat aan de rechten en belangen van de belastingplichtigen in ruime mate aandacht is geschonken. Het is de ondergetekenden uit het betoog dezer leden niet duidelijk geworden welke rechten zij de justitiabelen tegenover de administratie nog in de wet wensten te zien toegekend, noch welke bedenkingen zij meer in het bijzonder tegen de regeling met betrekking tot de navordering en de rechtspraak koesteren.

Naar aanleiding van de desbetreffende vraag van sommige leden verklaren de ondergetekenden zich ervan bewust te zijn, dat de sterke uitbreiding van het belastingrecht, die tot een onoverzichtelijke wetgeving en daardoor tot de noodzaak van een algemene belastingherziening heeft geleid, ook kan worden aangeduid als de sterke uitbreiding van de belastingheffing en dat daarbij de verhouding individu—gemeenschap ten nauwste is betrokken. Zij zien evenwel niet in, dat het onderhavige wetsontwerp om die reden had moeten voorzien in een grotere rechtsbescherming van de burger tegenover de Overheid dan het biedt, te minder nu het ontwerp op dit punt vergeleken bij de huidige toestand duidelijk verbeteringen bevat en met name geen versterking van de positie van de Overheid behelst. Zij merken hier nog bij op, dat de wijze, waarop de aan de Overheid toegekende, op de aard der belastingen en op de houding van de burgerij afgestemde bevoegdheden ter uitvoering van de belastingwetten worden ge-

hanteerd, huns inziens bepaaldelijk niet noopt tot een uitbreiding van de rechtsbescherming van de burgers. Het is de ondergetekenden in het bijzonder niet duidelijk geworden hoe, in de gedachtingang dezer leden, een wettelijke omschrijving van een algemeen begrip, waarop in rechte de bescherming van de burger zou kunnen worden gebaseerd, zou kunnen leiden tot verbetering van die rechtsbescherming.

De ondergetekenden hebben met instemming kennis genomen van de verklaring der vele andere leden, aan het slot van § 4 aan het woord.

§ 5. De ondergetekenden erkennen, dat, zoals verscheidene leden naar voren brachten, afwijkingen tussen de jurisprudentie van de kamer voor burgerlijke zaken van de Hoge Raad en die van de kamer voor belastingzaken van dat college tot de mogelijkheden behoren. Zij mogen evenwel opmerken, dat de hier aan het woord zijnde leden hier een juridische kwestie van algemene aard aanroeren. Immers, niet alleen is in geding de verhouding van het belastingrecht tot het burgerlijke recht, maar evenzeer kan de jurisprudentie met betrekking tot het strafrecht van invloed zijn op het fiscale of civiele recht. Het valt buiten het kader van dit wetsontwerp om voor dit algemene rechtspolitieke vraagstuk een oplossing te zoeken. Met name de tweede ondergetekende moge hieraan toevoegen, dat hij voorshands nog niet de indruk heeft, dat een bepaalde wettelijke voorziening te dezen noodzakelijk is. Weliswaar kent men in sommige landen, zoals in Frankrijk, de mogelijkheid, dat het hoogste rechtscollege in pleno beslist, doch daargelaten de moeilijkheid om een goed criterium te vinden voor de zaken, welke plenair beslist moeten worden, is het ook overigens de vraag of het in de Nederlandse verhoudingen wenselijk zou zijn een dergelijke oplossing na te streven. Het door deze leden in hun beschouwingen betrokken artikel 66 van de Reichsabgabenordnung, betreffende het overleg tussen de zogenaamde Senate van het Bundesfinanzhof ter coördinatie van de jurisprudentie inzake verschillende belastingwetten, draagt naar het oordeel van de ondergetekenden een geheel ander karakter dan het door deze leden aanbevolen verplichte overleg; zij menen daarom op de gesignaleerde analogie en de exemplarische waarde van uit buiten ons land geldende voorschrift in dit verband niet te moeten ingaan.

Deze leden vestigden er vervolgens de aandacht op, dat belastingplichtigen, die hun verwachtingen omtrent de door hen verschuldigde belasting hebben gebouwd op de doctrine en de jurisprudentie, voor bijzonder onaangename verrassingen kunnen komen te staan, wanneer de Hoge Raad daarvan afwijkt, en bepleitten daarom een uitgestelde werking van de nieuwe jurisprudentie in die zin, dat zij alleen gevolgen zal hebben voor feiten en omstandigheden, posterieur aan de publikatie van het desbetreffende arrest. De ondergetekenden vragen zich evenwel af, of deze leden wel beseffen, dat bij een consequente toepassing van een dergelijk stelsel het arrest, waarin de nieuwe jurisprudentie wordt gevestigd, geen rechtsgevolgen zou hebben ten aanzien van het daarin berichte geval.

Het is duidelijk, dat daarmee de rechtspraak zou worden beroofd van een kenmerkende eigenschap, namelijk, dat de uitspraak voor de partijen verbindend is. De door deze leden bepleite regel zou voorts ook nog in ander opzicht een wijziging teweegbrengen in de positie van de rechterlijke macht in het Nederlandse rechtsbestel, en wel in die zin, dat de beslissingen van ons hoogste rechtscollege wel bindende kracht zouden verkrijgen ten aanzien van derden, die geen partij waren in het geschil, en ten opzichte waarvan de feiten en omstandigheden, welke tot de desbetreffende rechterlijke uitspraak leidden, zich na die uitspraak voordoen. Het behoeft geen betoog, dat hiermede niet een typisch fiscaal, maar een algemeen vraagstuk wordt aangesneden — mede ook omdat verrassingen, als waarop de vorenbedoelde leden doelen, evenzeer buiten het fiscale recht voorkomen —, dat ver uitgaat boven hetgeen in het onderhavige wetsontwerp aan de orde komt. Wat overigens het fiscale aspect betreft, merkt de eerste onder-

getekende nog op, dat voor de belastingplichtige, die zich door een bekwaam deskundige heeft doen voorlichten, een wijziging in de jurisprudentie zelden, zo al ooit, een volkomen verrassing zal zijn. Hij is zich ervan bewust, dat het resultaat van de wijziging voor de belastingplichtige niettemin onaangenaam kan zijn, in het bijzonder wanneer de gedesavoueerde praktijk steunde op aanwijzingen van de zijde van de Minister van Financiën. In het verleden is in dergelijke gevallen een tegemoetkomend standpunt ingenomen; zo is na het zogenaamde stamrechtarrest (arrest van 17 oktober 1956, B.N.B. 1956/313) in de aanschrijving van 14 november 1956, nr. 193, een gunstige overgangsregeling voorgeschreven voor de overdracht van een bedrijf of een beroepsuitoefening vóór 1 januari 1957; na het arrest van 23 februari 1955 (B.N.B. 1955/158) zijn in de aanschrijving van 16 augustus 1955, nr. 6, ten aanzien van het voordien door de belastingdienst toegelaten vaste-waarde-stelsel voor de waardering van gebruiksvee instructies gegeven, welke mede het belang van de belastingplichtigen dienden, o.a. door een gunstige afkoopregeling; voorts is na het arrest van 28 december 1951 (B. nr. 9132) een voordien gegeven gunstiger regeling voor de aftrek van begrafeniskosten en kosten van laatste ziekte als buitengewone lasten gehandhaafd. De eerste ondergetekende is voornemens in de toekomst voor dergelijke uitzonderlijke gevallen een overeenkomstige gedragslijn te volgen.

Met betrekking tot het vraagstuk van de rechtskracht van ministeriële resoluties, dat door vele leden aan de orde is gesteld, wijzen de ondergetekenden erop, dat de Tariefcommissie in de door deze leden genoemde uitspraak heeft gesteld, dat een voorschrift, als in de resolutie (van 25 februari 1941, nr. 241) gegeven, geen bindende rechtsregel is in deze zin, dat de rechter dat voorschrift op de hem voorgelegde of door hem vastgestelde feiten zou hebben toe te passen, ook als geen der partijen dat zou wensen. Het mag thans derhalve duidelijk heten, dat ook de Tariefcommissie een dergelijke resolutie in de vorm van een voorschrift voor de ambtenaren van de belastingdienst, hetwelk niet als een algemeen geldende aanvullings- of uitvoeringsbepaling in de *Nederlandse Staatscourant* is gepubliceerd, niet aanmerkt als rechtsbron met kracht van wet. De ondergetekenden menen dan ook, dat het door deze leden aangehaald betoog van de eerste ondergetekende, dat het toekennen van rechtskracht aan ministeriële resoluties onjuist zou zijn, met deze uitspraak geheel in overeenstemming is en dat op dit punt van een controverse tussen de opvattingen van de Hoge Raad en die van de Tariefcommissie niet kan worden gesproken. Wel heeft zich door deze uitspraak van de Tariefcommissie, waarin zij oordeelt, dat de belastingplichtige in het berechte geval vanwege de zich daar voordoende omstandigheden niettemin mocht verlangen, dat zij dit voorschrift aan haar uitspraak ten grondslag legde, in zoverre een nieuwe ontwikkeling voorgedaan, dat althans de Tariefcommissie meent, dat het tot de taak van de rechter in belastingzaken behoort zijn uitspraak mede te baseren op een zekere gebondenheid van de belastingadministratie aan haar interne voorschriften, welke hebben geleid tot een vaste praktijk, waarnaar de belastingplichtigen zich plegen te richten. Zien de ondergetekenden goed, dan zijn de hier het woord voerende leden van mening, dat het aanbeveling zou verdienen deze taakopvatting in het wetsontwerp vast te leggen. Nog daargelaten, dat een dergelijke wettelijke regeling niet ligt op het terrein van dit wetsontwerp, staan de ondergetekenden tegenover dit denkbeeld afwijzend. Niet mag worden voorbijgezien, dat de toepassing van aanschrijvingen door de rechter een probleem van zeer ver strekkende betekenis is en dat de Hoge Raad blijkens zijn vaste jurisprudentie het standpunt inneemt, dat die toepassing niet met vrucht van de rechter in belastingzaken kan worden gevorderd, een standpunt, dat naar het oordeel van de ondergetekenden verre de voorkeur verdient. Naar aanleiding van deze eerste gemotiveerde uitspraak op dit punt van een bepaalde administratieve rechter — in casu de Tariefcommissie —, welke uitspraak nog onvoldoende inzicht verschafft in de draagwijdte van de daarin geformuleerde opvatting, zou dan ook op zijn

hoogst kunnen worden gesproken van een mogelijk begin van een nieuwe evolutie, doch bepaaldelijk niet van een ontwikkeling, welke haar afsluiting bereids heeft gevonden. Reeds in verband daarmee kan deze uitspraak van de Tariefcommissie — wat ook zij van de opvattingen, welke ten aanzien van het onderhavige vraagstuk kunnen worden gehuldigd — in dit stadium geen grondslag vormen voor enigerlei opreden van de wetgever. Overeenkomstig het algemeen aanvaarde oordeel van gezaghebbende rechtsgeleerden toch komt slechts het resultaat van een als voltooid te beschouwen ontwikkeling in de rechtspraak in beginsel in aanmerking om de hechtere sanctie van een regeling in de wet te verkrijgen.

§ 6. De ondergetekenden hebben met belangstelling kennis genomen van de door verscheidene leden aangevoerde nadere argumenten, welke wellicht zouden kunnen pleiten voor het scheppen van een algemene mogelijkheid de hoogste rechter in belastingzaken te adjiëren nog eer er een geschil betreffende een bepaalde aanslag is gerezen.

Geeft men, zoals deze leden voorstellen, aan de hier verlangde rechterlijke uitspraken generlei bindende kracht, ook dan zou het nut wel zeer problematisch zijn. Hierbij eveneens zal het bezwaar sterk gevoeld worden, dat de feiten van een concreet geval nagenoeg steeds anders liggen dan die van een fictief. Ook al zouden de belanghebbenden te goeder trouw menen alle van belang zijnde gegevens te hebben verschaft, steeds zal weer blijken, dat of de administratie of ook de rechter, dan wel beiden, aanvankelijk als irrelevant beschouwde feiten van essentiële waarde achten voor het later geheel zelfstandig beoordelen van het concrete geval. Dit bezwaar mag niet onderschat worden, te meer niet daar bij geschil over een concreet gebeuren de administratie maatregelen kan treffen om de feiten, die van belang zouden kunnen zijn, te verzamelen, terwijl bij een geschil in abstracto slechts gewerkt kan worden met veronderstellingen. Evenals dit het geval is in andere situaties, zal ook hier telkens weer blijken, dat de maatschappelijke werkelijkheid de veronderstellingen, waarvan men uitgaat, keer op keer beschaamt. Hierbij valt te bedenken, dat het wel steeds om grensgevallen zal gaan, waarvan het ware karakter slechts aan de dag treedt uit allerlei schijnbaar bijkomstige omstandigheden. De kans, dat de rechter bij de beoordeling van de latere aanslag de belanghebbende in het ongelijk zal stellen, blijft dan ook ongetwijfeld bestaan.

In de situatie in de Westduitse Bondsrepubliek — waar overigens de positie van de rechterlijke macht op principiële punten afwijkt van die hier te lande — kunnen de ondergetekenden tot hun leedwezen geen aanleiding vinden het door de aan het woord zijnde leden ten toon gespreide optimisme — voor wat betreft de werking van een dergelijke door hen bepleite regeling — in de praktijk te delen. De reeds ten tijde van de voorbereiding van het onderhavige ontwerp van wet ingewonnen informaties wijzen in geheel andere richting. Het ontbreken van een concreet en volledig geval zou belemmerend werken en in het algemeen verhinderen, dat de uitgelokte uitspraken een belangrijke praktische waarde hebben. Voor zover de ondergetekenden bekend is, blijkt bij de Duitse regeling zelden van een toepassing, laat staan van een tot bevredigende resultaten leidende toepassing. De mededeling, dat van gegeven adviezen nagenoeg niet zou worden afgeweken, verliest in dit verband dan ook wel aan waarde.

Mede in aanmerking nemende, dat de bestaande toestand niet onbevredigend is, menen de ondergetekenden te moeten blijven bij hun afwijzend standpunt.

Artikelen

Artikel 9, lid 2. De door sommige leden opgeworpen vraag, of het geen aanbeveling zou hebben verdiend om in bepaalde omstandigheden de mogelijkheid te openen de redelijkheid van het verzoek om verlenging van de termijn van aangifte aan het oordeel van de rechter te onderwerpen, wordt reeds om praktische redenen ontkennend beantwoord.

Afgezien van de omstandigheid, dat de belastingadministratie een soepel gebruik pleegt te maken van haar bevoegdheid tot

het verlenen van uitstel, betreft het hier een materie, waarbij overwegingen van organisatorische aard een zo grote rol spelen, dat zij zich bezwaarlijk leent voor rechterlijke toetsing. In dit verband dient onder meer te worden bedacht, dat voor het verlenen van uitstel voor de indiening van de aangiften voor de inkomsten- en de vermogensbelasting door personen en lichamen, die er hun beroep van maken aangiftebiljetten voor anderen in te vullen, een algemene regeling is getroffen, volgens welke de inlevering van de aangiftebiljetten aan de hand van jaarlijks wisselende schema's over een lange periode kan worden gespreid. De mogelijkheid om tussenkomst van de rechter in te roepen, zou een vlot verloop van de gang van zaken op de inspecties der belastingen stellig in gevaar brengen.

Artikel 9, lid 3. Het stemt tot voldoening, dat deze leden instemmen met de regeling, neergelegd in artikel 9, derde lid, voor wat de belastingen betreft, welke bij wege van aanslag worden geheven, en in artikel 22, voor zoveel de belastingen aangaat, welke op aangifte moeten worden betaald, volgens welke in de aldaar bedoelde gevallen van verzuim van tijdige nakoming van verplichtingen de verschuldigde belasting met een bepaald bedrag wordt verhoogd. Deze verhoging kan echter niet worden beschouwd als een compensatie voor gederfde rente, doch draagt, zoals deze leden bij de bespreking van artikel 9, lid 4, en 18, lid 3, zelf ook te kennen geven, het karakter van een straf. Aan deze bepalingen kan daarom geen argument worden ontleend voor het verlenen van een compensatie bij restitutie van te veel betaalde belasting. Een dergelijke rentevergoeding zou trouwens ook niet passen in een heffingsstelsel, waarbij aan de Staat — afgezien van de vordering van rente wegens verleend uitstel van betaling — geen compensatie wordt gegeven ter zake van de rentederving, welke haar oorzaak hierin vindt, dat de uit de wet voortvloeiende materiële belastingschuld pas behoeft te worden betaald nadat die schuld door het opleggen van een aanslag formeel wordt geconstateerd.

Artikelen 9, vierde lid, en 18, derde lid. Het verheugt de ondergetekenden, dat vele leden met instemming kennis hebben genomen van de naar aanleiding van het amendement-Van Rijckevorsel gewijzigde tekst van deze artikelen, aangezien zij daarmee blijk geven van de aanvaarding van de aan deze bepalingen ten grondslag liggende gedachte, dat de fiscus behoort terug te treden zodra de strafrechter bij gewijsde heeft beslist over de feiten, ter zake waarvan de administratieve boete is belopen. Deze grondgedachte is stellig door de bovenbedoelde aanvulling van het oorspronkelijke wetsvoorstel beter tot haar recht gekomen. Het ontgaat de ondergetekenden echter, dat de onderhavige wijziging betekenis zou hebben voor het voorkomen van cumulatie van administratieve en justitiële straffen, en voor de vrijheid van de rechter in de besluitvorming. Juist in de gevallen, waarop de wijziging betrekking heeft — ontslag van rechtsvervolgning en vrijspraak —, is er immers geen sprake van een dubbele sanctie. Een cumulatie zou zich slechts kunnen voordoen in het geval, waarin de oorspronkelijke redactie van artikel 18, lid 3, voorzag: dat van veroordeling.

De door deze leden geuite mening, dat de regeling ten gevolge heeft, dat geen administratieve boete kan worden belopen, welke haar grond vindt in een feit, ter zake waarvan reeds een strafrechtelijke uitspraak is geweest, kunnen de ondergetekenden bevestigen. Een andere opvatting toch zou wel lijnrecht ingaan tegen de daaraan ten grondslag liggende gedachte, dat er voor een administratieve boete geen plaats is zodra ter zake van de onderliggende feiten door de strafrechter bij gewijsde een beslissing is gegeven.

Het door de hier aan het woord zijnde leden ingenomen standpunt, dat een redelijke toepassing van het stelsel met zich brengt, dat bij delicten, welke zich over meer jaren uitstrekken, de strafvervolgning niet dient te worden beperkt tot één jaar met het doel om over de andere jaren de verhoging te kunnen handhaven, kunnen de ondergetekenden onderschrijven. In dit verband is dan ook reeds voor de bestaande wetgeving aan de inspecteurs voorgeschreven alle strafbare feiten, welke naar hun oordeel voor vervolging in aanmerking komen, aan de officier van justitie voor te leggen.

De vervolgens aan het woord zijnde leden spreken er hun leedwezen over uit, dat het door de heer Van Leeuwen bij de amendementen I t/m IV van stuk nr. 26 voorgestelde systeem niet in het ontwerp is opgenomen. Het behoeft geen verwondering te wekken, dat de ondergetekenden niet in deze gevoelens kunnen delen. Zij mogen volstaan voor hun opvatting te dezen te verwijzen naar de door hen zowel bij de mondelinge behandeling in de Tweede Kamer, alsook in de nota inzake enige amendementen (stuk nr. 29, § 2) ontwikkelde bezwaren tegen dit stelsel, dat de inspecteur reeds bij het opleggen van een belastingaanslag zou nopen tot een beslissende keuze tussen een verhoging van de aanslag en een strafvervolgning.

Met belangstelling hebben de ondergetekenden kennis genomen van de verklaring van enige leden, die de discussie in de Tweede Kamer met betrekking tot de cumulatie van een straf ter zake van een belastingdelict en een administratieve boete, alsook de beraadslagingen, welke betrekking hadden op de rechtsbescherming van de belastingplichtigen, zeer leerzaam achten voor allen, wie de rechtsstaat na aan het hart ligt. Het is hun evenwel niet duidelijk, in welk opzicht daarbij zou zijn gebleken, dat ter zake van de belastingwetgeving een grotere mate van volksinvloed geboden zou zijn dan op enig ander wetgevend terrein.

Artikel 11. Inderdaad bevat het ontwerp, zoals vele leden opmerken, geen regeling betreffende de wijze, waarop de belastingaanslag ter kennis van de belastingplichtige wordt gebracht. De hierbedoelde regeling komt nl. voor in artikel 2 van de Wet op de invordering van 22 mei 1845 (*Stb.* 22), zulks naar het oordeel van de ondergetekenden terecht, omdat het uitreiken van het aanslagbiljet de eerste fase vormt van de inning van de belasting. Dit neemt niet weg, dat deze bepaling ook van belang kan zijn voor de toepassing van de Algemene wet. Met name kan hier worden gedacht aan de artikelen 11, derde lid, en 16, derde lid, in verband met het bepaalde in artikel 5, waaruit blijkt, dat de dagtekening van het aanslagbiljet beslist over de vraag of de belastingaanslag binnen de wettelijke termijn is vastgesteld. Daarnaast is de dagtekening van het aanslagbiljet van belang voor de vaststelling van de aanvang van de bezwaar- of beroepstermijn. Ten aanzien van de vraag, of de belastingaanslag is vastgesteld binnen de in de artikelen 11, derde lid, of 16, derde lid, gestelde termijnen, kan de belastingplichtige zich zekerheid verschaffen door het vragen van een duplicaataanslagbiljet. Zou het aanslagbiljet door een fout van de belastingadministratie en dus buiten de schuld van de belastingplichtige aan een verkeerd adres zijn gezonden en dientengevolge de belastingplichtige niet in staat zijn geweest tijdig een bezwaar- of beroepschrift in te dienen, dan zal hem een nieuw aanslagbiljet worden uitgereikt, dat niet eerder zal worden gedagtekend dan de dag van uitreiking van het nieuwe biljet. Overigens zal de belastingplichtige in dergelijke gevallen ook op de voet van artikel 60 aan de rechter verlenging van de termijn kunnen vragen.

Artikelen 11, derde lid, en 16, derde lid. Met enige teleurstelling hebben de ondergetekenden er kennis van genomen, dat vele leden, ook na kennismaking van hetgeen bij de behandeling in de Tweede Kamer te dezen was aangevoerd, nog terughoudend stonden tegenover het voorstel de termijnen voor het vaststellen van een aanslag of een navorderingsaanslag te verlenen met de duur van het aan de belastingplichtige verleende uitstel voor indiening van de aangifte. Zoals de eerste ondergetekende bij de behandeling van deze regeling in de Tweede Kamer heeft betoogd, steunt deze regeling op de wenselijkheid om praktische moeilijkheden voor de belastingplichtige en de belastingadministratie te voorkomen, welke zouden voortvloeien uit het vasthouden aan de aanslagtermijn bij een uitstel voor de indiening van de aangifte. De betekenis daarvan springt in het bijzonder in het oog, indien men denkt aan gevallen, waarin het noodzakelijk zou zijn voor het doen van aangifte uitstel te verlenen van meer dan drie of zelfs meer dan vijf jaar, doch ook bij minder langlopende uitstellen bestaat er geen reden de feitelijke termijn tussen het tijdstip van indiening van de aangifte en het vervallen van de mogelijkheid tot het opleggen van

een belastingaanslag korter te doen zijn dan de algemeen geldende vervaltermijnen. Bovendien is de door deze leden gesuggereerde regeling niet redelijk ten opzichte van belastingplichtigen, die wel tijdig aan hun aangifteplicht kunnen voldoen.

In de door sommige leden gemaakte opmerking, dat zij de voorgestelde regeling bezwaarlijk achten, daar het uitstel over het algemeen massaal wordt verleend, menen de ondergetekenden de vrees te kunnen bespeuren, dat de regeling in die gevallen onzekerheid zou doen ontstaan omtrent het einde van de termijn, waarbinnen de aanslag of navorderingsaanslag dient te worden vastgesteld. Deze vrees berust op de onjuiste veronderstelling, dat bij een „massaal” verlenen van uitstel geen registratie zou plaatsvinden. De inspecteur houdt immers in zijn administratie aantekening van elk verleend uitstel. Dit geldt niet alleen voor de incidentele uitstellen, maar ook voor ieder geval, waarin wordt gebruik gemaakt van het z.g. „automatische uitstel” — dat wordt verleend, indien op de voet van artikel 9, tweede lid, gegevens worden verstrekt voor het opleggen van een voorlopige aanslag — of waarin de uitstelregeling ten behoeve van de belastingconsulenten toepassing vindt.

Artikel 17, tweede lid. Het gevoelen van vele leden, dat de bepaling, volgens welke de navorderingsaanslag niet nietig is, indien de inspecteur heeft nagelaten mededeling te doen van de omstandigheden, welke naar zijn oordeel de navordering rechtvaardigen, weinig gelukkig is te achten, kunnen de ondergetekenden niet delen. Bij de beoordeling van deze bepaling dient in de eerste plaats bedacht te worden, dat het hier niet zo zeer gaat om de materiële rechtspositie van de belastingplichtige — deze wordt voldoende beschermd door de hem gegeven rechtsmiddelen tegen de aanslag — als wel om een aan de inspecteur in het belang van een ordelijke toepassing van het navorderingsinstituut opgelegde verplichting. De belastingplichtige zal overigens, ook indien hij louter uit onwetendheid een te lage aangifte heeft gedaan, veelal wel op de hoogte zijn van de omstandigheden, die tot navordering aanleiding geven, omdat de inspecteur meestentijds nadere inlichtingen nodig zal hebben om het na te vorderen bedrag te kunnen vaststellen. Ook in zijn bewijspositie ten opzichte van de afwezigheid van opzet of grove schuld wordt hij door het niet naleven van het onderwerpelijke voorschrift niet geschaad, omdat hij, bij geschil daaromtrent, de tussenkomst van de rechter kan invoeren. Daartegenover zou een regeling, waarbij de rechtsgeldigheid van de navorderingsaanslag afhankelijk zou worden gesteld van de naleving van het bepaalde in artikel 17, eerste lid, een goede rechtsorde op belastinggebied in gevaar brengen. Immers dient te worden bedacht, dat, in aanmerking genomen, dat de navorderingsaanslagen veelal eerst tegen het einde van de verjaringsstermijn kunnen worden opgelegd, een latere nietigverklaring door de rechter op grond van een vormgebrek in de meeste van die gevallen zou verhinderen, dat de te weinig geheven belasting kan worden bijgevoerd, ook al is de navorderingsaanslag op zich zelf materieel gerechtvaardigd. Voorts dient te worden bedacht, dat bij de door deze leden gesuggereerde regeling de positie van de belastingadministratie bijzonder moeilijk zou worden. Op de inspecteur zou dan immers de taak worden gelegd om voor ieder geval, waarin hij een navorderingsaanslag oplegt, zo nodig in rechte te bewijzen, dat hij de belastingplichtige heeft ingelicht omtrent alle van belang zijnde omstandigheden, dan wel dat de belastingplichtige heeft verklaard, daarop geen prijs te stellen. Dit zou ertoe nopen om elke ingevolge artikel 17, eerste lid, te verstrekken opgave bij aangetekende brief te verzenden, ook indien de belastingplichtige mondeling heeft verklaard, dat die mededeling achterwege kan blijven. De ondergetekenden mogen er voorts op wijzen, dat ook een met afwijking van de aangifte vastgestelde primitieve aanslag niet met nietigheid wordt bedreigd, indien van de reden van de afwijking geen mededeling aan de belastingplichtige zou zijn gedaan. Het komt de ondergetekenden dan ook voor, dat het lid der Tweede Kamer de heer Van Leeuwen op goede grond zijn aanvankelijk ingediend amendement tot het doen vervallen van de onderwerpelijke bepaling heeft ingetrokken.

De door de hier aan het woord zijnde leden in herinnering

gebrachte uitspraak van de eerste ondergetekende bij het mondeling overleg met de vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer, dat bij nalatigheid van de inspecteur, als hierbedoeld, toch altijd de mogelijkheid van een actie wegens onrechtmatige daad openstaat, had slechts de strekking erop te wijzen, dat aan de onderwerpelijke verplichtingen niet elke sanctie ontbreekt.

De ondergetekenden zijn er zich echter van bewust, dat aan een dergelijke actie niet geringe bezwaren zijn verbonden. Zo zal de belastingplichtige inderdaad in staat moeten zijn te bewijzen, dat hij ten gevolge van het nalaten van de inspecteur schade heeft geleden. Wel moge erop worden gewezen, dat een dergelijke actie veelal zal worden achterhaald door de gewone fiscale procedure voor de belastingrechter, welke ter zake van de grieven tegen de navorderingsaanslag aanhangig zal worden gemaakt. Wat de door deze leden opgeworpen vraag betreft, of de contribuabele ook zal kunnen vorderen, b.v. in kort geding, dat de inspecteur zijn fout zal herstellen en alsnog mededeling zal doen van de van belang zijnde omstandigheden, moge worden opgemerkt, dat het de ondergetekenden niet waarschijnlijk voorkomt, dat een dergelijke vordering zal slagen. Immers, er is een behoorlijke rechtsgang gewaarborgd voor een administratieve rechter en het is dan ook — nog afgezien van de vraag, of een vordering in kort geding ook overigens ontvankelijk zou worden geoordeeld — niet wel te verwachten, dat de rechter zal aanvaarden, dat met spoed een beslissing moet worden genomen. Overigens zou het voor de contribuabelen eenvoudiger en zeker niet minder doeltreffend zijn om bij vermoede verwaarlozing van de ambtsplicht van de inspecteur de tussenkomst van de Minister van Financiën in te roepen.

Artikel 18. De ondergetekenden betreuren, dat de uiteenzetting in de nota inzake enige amendementen (stuk nr. 29) en de uitvoerige discussie in de Tweede Kamer de vele leden, hier aan het woord, niet tot de overtuiging hebben kunnen brengen, dat het instituut van de administratieve boete — eveneens in de wetgeving van vele andere Westerse landen, met name België, Frankrijk en de Verenigde Staten, bekend — geheel en al in een moderne rechtsstaat past.

De mening van deze leden, dat de constructie van het onderwerpelijke artikel enigszins ouderwets en gekunsteld zou zijn, kunnen de ondergetekenden evenmin onderschrijven. De administratieve boete kenmerkt zich hierdoor, dat zij rechtstreeks uit de wet zelf verschuldigd is, waarbij de administratie slechts tot taak heeft die materiële verschuldigdheid formeel vast te leggen.

Dit brengt mede, dat de matiging van de boete in daartoe aanleiding gevende gevallen geschiedt door middel van kwijtschelding door de administratie. Het zou dan ook in strijd zijn met het karakter van de administratieve boete, indien, zoals de meergenoemde leden kennelijk willen, zou worden bepaald, dat de inspecteur beslist of en in welke mate een verhoging wordt opgelegd.

Het stemt de ondergetekenden tot voldoening, dat vele andere leden de opzet van dit artikel volkomen logisch achten en het waardeerden, dat uit de onderwerpelijke bepaling terstond blijkt met welk bedrag de nagevorderde belasting wordt verhoogd, behoudens voor zover het niet aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten, dat te weinig belasting is geheven.

Het verheugt de ondergetekenden, dat deze leden, naar aanleiding van de opmerkingen van de vele leden, vóór hen aan het woord, in een kritische beschouwing van een artikel in de „Nieuwe Rotterdamse Courant” van 10 maart 1958 doen blijken van hun opvatting, dat de Regering terecht heeft vastgehouden aan het instituut van de administratieve boete, en eveneens instemmen met de omvang van de voorgestelde verhoging bij navordering. Met deze leden zijn zij van oordeel, dat de verhoging, indien zij zou worden teruggebracht tot 10 pct., als repressiemiddel te kort zou schieten.

Bij fiscale vergrijpen als waarvan hier sprake is, te weten handelingen, waarmee de gemeenschap opzettelijk of door grove schuld te kort wordt gedaan, past niet een boete, die wel-

licht bij een latere ontdekking van het vergrijp in vele gevallen reeds door het zich verschaftte rentevoordeel vrijwel geheel wordt gecompenseerd. Hoewel de ondergetekenden geen aanleiding zien om te bevorderen, dat dergelijke vergrijpen, behoudens in meer ernstige gevallen, door middel van een openbaar strafproces worden afgedaan, achten zij deze toch wel van die aard, dat een betrekkelijk zware straf, die meer wil zijn dan een waarschuwing, op zijn plaats is en die bovendien, zoals deze leden terecht stellen, de mogelijkheid van een sportief element aan de belastingontduiking ontnemt. Ook overigens zijn de ondergetekenden met deze leden van mening, dat het percentage van de in het besproken artikel opgenomen boete, gezien soortgelijke percentages in de vroegere en in de tegenwoordige fiscale wetgeving, niet als te hoog kan worden bestempeld.

Ten aanzien van het tweetal punten, dat naar voren werd gebracht door de vele leden, die in de aanvang van de bespreking van het onderhavige artikel het woord voerden, zij het volgende opgemerkt. Wat in de eerste plaats betreft de verdeling van de bewijslast ten aanzien van feiten, welke tot het achterwege blijven van de verhoging leiden, zal, in overeenstemming met het karakter van de verhoging, degene, die zich op bevrijdende omstandigheden beroept, het bewijs daarvan moeten leveren. Nu de inspecteur niet beschikt over de uitgebreide bevoegdheden, welke de Overheid ten dienste staan om in de strafrechtelijke sfeer de waarheid aan het licht te brengen, en het hier gaat om navordering van belasting, welke ten gevolge van de gedragingen van de belastingplichtige zelf aanvankelijk te weinig is geheven, is het naar de mening van de ondergetekenden ook niet onredelijk te eisen, dat de belastingplichtige als degene, die over de van belang zijnde gegevens beschikt, de hem zelf betreffende feiten en omstandigheden naar voren brengt, welke tot zijn verontschuldiging kunnen leiden.

Overigens zij erop gewezen, dat volgens de in fiscale zaken geldende z.g. vrije bewijsleer de rechter geheel vrij is in de waardering van de aangevoerde bewijsmiddelen. De omstandigheid, dat de onderwerpelijke bepaling niet, zoals artikel 4 van de Zevende Uitvoeringsbeschikking Inkomstenbelasting 1941, stelt, dat de belastingplichtige de afwezigheid van opzet of grove schuld aannemelijk moet maken, betekent derhalve niet, dat de in dezen op de belastingplichtige rustende bewijslast is verzwaaard.

Omtrent het tweede te berde gebrachte punt merken de ondergetekenden op, dat bij de behandeling van dit wetsontwerp in de Tweede Kamer in de nota inzake enige amendementen (stuk nr. 29) uitvoerig is betoogd om welke redenen een onbeperkte rechterlijke controle op de besluiten tot kwijtschelding van de verhogingen niet wenselijk moet worden geacht. Ten einde niet in herhalingen te vervallen, menen zij daarom op deze plaats met een verwijzing naar deze nota te kunnen volstaan. Naar de mening van de ondergetekenden wordt de positie van de belastingplichtige niet bemoeilijkt door het ontbreken van de eis, dat de inspecteur zijn besluit tot gehele of gedeeltelijke kwijtschelding dient te motiveren. Het is immers de taak van de belastingplichtige aan te tonen, dat met inachtneming van de normen, die aan de in artikel 27, tweede lid, genoemde beroepsgronden ten grondslag liggen, de kwijtschelding tot een ander bedrag had behoren te worden verleend dan in feite is geschied.

Ingeval de belastingplichtige door de strafrechter is vrijgesproken, ontslagen van rechtsvervolgning of veroordeeld, zal hij ingevolge het vierde lid van artikel 18 zijn aanspraak op vermindering of op het geheel ongedaan maken van de verhoging inderdaad moeten geldend maken binnen de aldaar gestelde termijn van twee maanden.

Zoals ook in andere dergelijke gevallen, is ook hier het stellen van een termijn noodzakelijk, ten einde zekerheid te scheppen in de financiële verhouding tussen de fiscus en de contribuabelen, een verhouding, die praktisch gesproken voor alle belastingplichtigen periodiek zich herhalende nieuwe verplichtingen schept.

Gelet op de duur van andere dergelijke termijnen en met

name die van bezwaar en beroep, achten de ondergetekenden de onderwerpelijke termijn niet te kort, zeker niet indien men bedenkt, dat het hier slechts gaat om een simpel verzoek, gebaseerd op het enkele feit van het rechterlijke vonnis, waarbij geen verdere uitvoerige gegevens of uiteenzettingen nodig zijn. In bijzondere gevallen zal de belanghebbende inderdaad op de voet van artikel 60 verlenging van de termijn kunnen vragen, doch, afgezien daarvan, ligt het in het voornemen van de eerste ondergetekende de bestaande regeling inzake het ambts-halve verlenen van een vermindering of ontheffing bij een te laat ingediend bezwaar- of verzoekschrift ook van toepassing te verklaren ten aanzien van het in artikel 18, vierde lid, bedoelde verzoek. In de door de hier aan het woord zijnde leden bedoelde gevallen zal dan ook stellig de aanslag op de voet van het derde lid van dat artikel alsnog worden herzien.

Artikel 25. De ondergetekenden hebben met voldoening vastgesteld, dat verscheidene leden de bezwaren, welke de eerste ondergetekende bij de gedachtenwisseling met de Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer heeft aangevoerd tegen het denkbeeld de inspecteur wettelijk te verplichten de bezwaarschriften binnen een bepaalde termijn af te doen, niet van betekenis ontbloot achten. Uit het feit, dat deze leden niet op een zodanige regeling aandringen en volstaan met de opmerking, dat in enkele — overigens door hen niet voldoende geïdentificeerde — gevallen met het nemen van een beslissing zeer lang wordt gewacht, menen zij de conclusie te mogen trekken, dat het, ook naar het oordeel van die leden, geen aanleiding verdient hier een vaste termijn te stellen. Zoals de eerste ondergetekende bij het vorenbedoelde mondeling overleg heeft medegedeeld, is aan de inspecteur opgedragen de bezwaarschriften binnen redelijke termijn af te doen. Bij gebreke van nadere gegevens is het de eerste ondergetekende uiteraard niet mogelijk na te gaan om welke reden van deze regel is afgeweken in de door deze leden genoemde gevallen. Hij is daarom evenmin in staat te beoordelen of hier de desbetreffende inspecteur een verwijt treft. Indien zulks naar de mening van deze leden het geval zou zijn, is de eerste ondergetekende bereid ter zake een nader onderzoek in te stellen.

Artikel 27, tweede lid. De veronderstelling van de hier aan het woord zijnde leden, dat bij de huidige wetgeving de inspecteurs verplicht zouden zijn met betrekking tot de in de navorderingsaanslagen te begrijpen verhogingen in overleg te treden met de directeurs, moet op een misverstand berusten. De praktijk is nl. aldus, dat de inspecteurs aan de hand van gegeven richtlijnen reeds aanstonds bij het vaststellen van de navorderingsaanslagen een deel van de verhoging kwijtschelden; de bevoegdheid tot verdere matiging of tot kwijtschelding van de aldus in de navorderingsaanslagen begrepen verhoging berust bij de directeurs. Ook op grond van artikel 18, tweede lid, en artikel 25, vijfde lid, van het onderhavige ontwerp zal de inspecteur, indien de omstandigheden zulks rechtvaardigen, reeds bij het vaststellen van navorderingsaanslagen en naheffingsaanslagen met een geringere verhoging dan honderd percent kunnen volstaan, in dier voege, dat hij tegelijk met de navorderingsaanslag of de naheffingsaanslag, waarin de rechtstrecks uit de wet verschuldigde verhoging wordt geconstateerd, een afzonderlijk besluit neemt betreffende de te verlenen kwijtschelding. Tegen dat besluit kan de belanghebbende in de in het tweede lid van artikel 27 aangegeven gevallen in beroep komen bij de administratieve rechter. Dit laat uiteraard onverlet, dat de belastingplichtige zich, evenals tot dusverre, met een eventuele klacht tegen het kwijtscheldingsbeleid van de inspecteur tot de Minister van Financiën kan richten. De door deze leden gekoesterde vrees, dat de door het onderhavige ontwerp geschapen nieuwe toestand een achteruitgang voor de belastingplichtigen zou betekenen, achten de ondergetekenden dan ook ongegrond.

Artikelen 31 t/m 36. Zoals de eerste ondergetekende ook bij de behandeling in de Tweede Kamer van het instituut van de richtige heffing heeft te kennen gegeven, berusten de onderwerpelijke bepalingen inderdaad op het inzicht, dat ook bij de meest zorgvuldige formulering van de heffingswetten constructies mogelijk zullen zijn, welke weliswaar naar de letter buiten

het bereik van de wet vallen, doch welker opzet zo zeer indruist tegen het doel en de strekking van de wet, dat zij een aperte rechtsschending zijn. Dit vindt vooral hierin zijn oorzaak, dat het belastingrecht — van jonze datum als het is — op bepaalde punten nog niet beschikt over de autonome begrippen, nodig voor een goede benadering van de financiële betekenis van de feiten, die voor de belastingheffing nu en bij de voortschrijdende maatschappelijke ontwikkeling ook in de toekomst relevant zijn.

Stellig heeft de jurisprudentie een ontwikkeling te zien gegeven, welke geleid heeft tot een wetstoepassing, waardoor de bedoelingen van de wetgever thans beter dan enige decennia geleden tot hun recht komen. Is daarmee reeds veel gewonnen, dit neemt niet weg, dat de toepassing en interpretatie van de wet haar begrenzing vinden in de door de wet gebezigde formuleringen.

De mening van vele leden, dat de onderwerpelijke bepalingen gevoeglijk achterwege hadden kunnen blijven, kunnen de ondergetekenden dan ook niet tot de hunne maken, zulks te minder bij een belastingwetgeving, waarvan de vormgeving vernieuwd wordt.

De ondergetekenden hebben er kennis van genomen, dat deze leden de tijdens de behandeling in de Tweede Kamer aangebrachte wijzigingen, waardoor de belastingplichtige de mogelijkheid behoudt tevoren een oordeel te vragen betreffende de toepassing van de bepalingen ter bevordering van de richtige heffing, een verbetering achten.

Het is uiteraard niet wel mogelijk bij de vernieuwing van de belastingwetgeving, waarvan de consequenties immers niet volledig zijn te overzien, voorbeelden te geven van rechtsschennende constructies, welke zijn uitgedacht door een verkeerd gericht vernuft van enkelingen.

Artikel 53. Ten onrechte, naar het de ondergetekenden voorkomt, hebben enkele leden uit de schriftelijke en de mondelinge behandeling van dit wetsontwerp in de Tweede Kamer de indruk gekregen, als zou de Regering de betekenis van de geheimhoudingsplicht van de arts niet voldoende inzien. Het tegendeel kan met name blijken uit het uitvoerige betoog, voorkomende op blz. 1063 van de *Handelingen*. Juist omdat ook de Regering het medische beroepsgeheim van grote waarde acht, beperkt de gedeeltelijke opheffing daarvan, waartoe de mogelijkheid reeds wordt geopend door de Wet van 25 december 1878 (*Stb.* 222), zich — in navolging overigens van de reeds lang bestaande regeling op dit punt — tot de financiële gegevens. Daarbij heeft de eerste ondergetekende er voorts niet alleen aan herinnerd, dat ook de belastingambtenaren tot geheimhouding verplicht zijn, maar heeft hij er ook op gewezen, dat de arts het in eigen hand heeft om, door afscheiding van zijn financiële administratie, de wetenschap omtrent hetgeen hem in de uitoefening van zijn beroep is toevertrouwd, geheim te houden. Zoals de Regering in de Tweede Kamer heeft betoogd, zou het ook uit een oogpunt van gelijke behandeling van de belastingplichtigen niet gerechtvaardigd zijn, indien een bepaalde groep van contribuabelen in de gelegenheid zou worden gesteld zich te onttrekken aan de publieke plicht om gegevens, welke van belang zijn voor de vaststelling van de door hem te betalen belasting, aan de fiscus te onthouden.

De ondergetekenden hebben met erkentelijkheid vastgesteld, dat vele leden begrip hebben voor hun standpunt, dat het opnemen van bijzondere bepalingen omtrent accountants en belastingconsulenten niet wel mogelijk is zolang een wettelijke regeling van de status van die beroepen ontbreekt. De vraagstukken, samenhangende met een regeling van de positie van de accountant en van de belastingconsulent, hebben, zoals bekend, de volle aandacht van de Regering. Uiteraard zal na het tot stand komen van een wettelijke voorziening op één of beide gebieden onder ogen moeten worden gezien, of en in hoeverre zulk een regeling behoort te leiden tot wijzigingen in de Algemene wet. Intussen dient te worden bedacht dat een eventuele regeling niet alleen betrekking kan hebben op de positie van betrokkenen tegenover de belastingadministratie of de belastingrechter, maar van algemene aard moet zijn. Zo zal ook de

vraag, of en in hoeverre er een geheimhoudingsrecht moet worden gegeven, in breder verband moeten worden gezien.

De ondergetekenden onderschrijven geheel, dat de contribuabelen de gelegenheid moeten hebben vertrouwelijk overleg te plegen met hun adviseurs in belastingzaken. In verband daarmee is ook reeds onder de huidige wetgeving aan de belastingdienst voorgeschreven van de accountants en belastingconsulenten geen inzage te verlangen van de aan hun cliënten verstrekte adviezen en van de met hen gevoerde correspondentie. Klachten op dit punt zijn de eerste ondergetekende niet bekend.

Artikel 68. Naar aanleiding van de ten aanzien van dit artikel in het verslag voorkomende mededeling, dat vele leden, die met belangstelling hadden kennis genomen van hetgeen de Ministers van Financiën en van Justitie tijdens de openbare beraadslagingen over het onderhavige ontwerp in de Tweede Kamer naar aanleiding van beschouwingen van de heer Van de Wetering, lid dier Kamer, ter zake hadden aangevoerd, het ook thans nog als een bezwaar gevoelden, dat in dit ontwerp schuld niet wordt genoemd als element van delicten, welke als overtreding strafbaar worden gesteld, achten de ondergetekenden het wenselijk erop te wijzen, dat bedoelde beraadslagingen in hoofdzaak betrekking hadden op de vraag, of het al dan niet nodig was ten aanzien van de in artikel 68 strafbaar gestelde feiten in de wet een uitdrukkelijke bepaling op te nemen, dat in geval van afwezigheid van schuld de strafbaarheid vervalt (zie het desbetreffende amendement van de heer Van de Wetering, stuk 14). Het thans geuite bezwaar is van andere strekking. Het is gericht tegen de omstandigheid, dat in dit ontwerp schuld niet wordt genoemd als element van delicten, welke als overtreding strafbaar worden gesteld. Aan dat bezwaar doet, naar het oordeel van die leden, niet af, dat veroordeling niet zal kunnen plaatsvinden, indien de verdachte afwezigheid van alle schuld bewijst. Een dergelijk bewijs is immers, zo betoogden zij volgens het verslag, over het algemeen zeer moeilijk te leveren.

De ondergetekenden doen met betrekking tot dit bezwaar opmerken, dat in het overtredingenrecht slechts bij wijze van uitzondering schuld als bestanddeel van het strafbare feit is genoemd. Zij behoeven daartoe slechts te verwijzen naar de overtredingen, voorkomende in het Derde Boek van het Wetboek van Strafrecht. Er is geen enkele reden om aan te nemen, dat de toepassing van de in de rechtspraak aanvaarde regel, dat gebreken afwezigheid van alle schuld als strafuitsluitingsgrond geldt, ten aanzien van de in het onderhavige wetsontwerp voorziene overtredingen voor de verdachte ongunstiger zou zijn dan ten aanzien van overtredingen buiten de fiscale sfeer.

Overigens moet er in zoverre bij de hier aan het woord zijnde leden misverstand bestaan, dat zij ervan spreken, dat het bewijs van afwezigheid van alle schuld door de verdachte in het algemeen zeer moeilijk is te leveren. Immers, de al of niet afwezigheid van alle schuld moet niet door de verdachte worden bewezen, doch wordt zelfstandig door de rechter beoordeeld aan de hand van het onderzoek ter terechtzitting.

De ondergetekenden kunnen dan ook niet inzien, waarom, anders dan voor overtredingen van het commune recht, voor fiscale overtredingen schuld positief tot element van het strafbare feit zou moeten worden gemaakt.

De uitspraak van sommige leden, dat de vrijheidsstraf van vier jaar, op de in het eerste lid van dit artikel omschreven strafbare feiten, indien zij opzettelijk zijn begaan, gesteld, bepaald excessief zou zijn, geeft de ondergetekenden aanleiding te wijzen op hetgeen de tweede ondergetekende met betrekking tot dit strafmaximum in verhouding tot dat van andere delicten bij de openbare beraadslagingen in de Tweede Kamer naar aanleiding van het amendement van de heer Toxopeus (stuk 35) heeft uiteengezet (*Handelingen*, zitting 1957—1958, blz. 1066, rechterkolom, en 1073, linkerkolom). Zij vestigen er bepaald de aandacht op, dat de opzettelijke onjuiste aangifte nog het best met de in artikel 225 van het Wetboek van Strafrecht strafbaar gestelde valsheid in geschrifte kan worden ver-

geleken, op welk laatste feit een maximumvrijheidsstraf van vijf jaar is gesteld. In artikel 68 zelf is trouwens het ter inzage verstrekken van valse bescheiden al met onjuiste aangifte op één lijn gesteld. Ook verdient het de aandacht, dat in de Wet op de economische delicten voor misdrijven, welke in veel gevallen een zekere gelijkenis vertonen met de hierbedoelde opzettelijke belastingfraude, een gevangenisstraf van zes jaar is bedreigd.

De ondergetekenden wijzen er verder op, dat het toenemen van de belastingdruk in de laatste vijftien jaar heeft medegebracht, dat ontduiking van belasting thans meer dan ooit een ernstige aantasting betekent, niet alleen van het belang van de gemeenschap, doch ook van de belangen van de contribuabelen, die nauwgezet hun verplichtingen nakomen en ten aanzien van wie een enigszins massale ontduiking door anderen tot nog verdere verzwaring van de belastingdruk zou kunnen leiden. Vooral om die reden is het noodzakelijk geworden aan de verplichting om een juiste aangifte te doen meer klem bij te zetten en kan naar het oordeel van de ondergetekenden met het strafminimum van twee jaar, hetwelk vóór 1945 gold, thans niet meer worden volstaan.

Op grond van een en ander zijn de ondergetekenden van mening, dat het op opzettelijk onjuiste belastingaangifte gestelde strafmaximum van vier jaar geenszins te hoog is en uit een oogpunt van generale preventie bepaald nodig is.

Uit het vorenstaande blijkt, dat een maximum van vier jaar gevangenisstraf op het opzettelijk doen van onjuiste aangifte of van één van de andere feiten, in artikel 68 genoemd, geenszins onevenredig is aan de strafmaxima voor vergelijkbare commune delicten. Daarenboven moet men in het vaststellen van een maximum mede een richtsnoer zien voor de rechter omtrent de ernst van de onder de meest ongunstige omstandigheden gepleegde strafbare feiten, zulks in relatie tot de op andere feiten gestelde maxima. Houdt men deze strafrechtelijke richtlijn voor ogen, dan kan naar het oordeel van de ondergetekenden niet worden gezegd, dat met het in artikel 66 genoemde maximum de ernst van de daar strafbaar gestelde feiten overschat is. De hier aan het woord zijnde leden vroegen in dit verband nog de aandacht voor een artikel in „De Maasbode” van 10 juli 1958, getiteld „Maximum van vier jaar gevangenisstraf voor fiscale misdrijven II.” De ondergetekenden achten het evenwel niet wenselijk nader op genoemd artikel in te gaan, nu daarin beschouwingen worden gegeven van rechtsfilosofische aard, die zij geheel voor rekening willen laten van de auteur.

De ondergetekenden verstrekken naar aanleiding van de dienaangaande gestelde vragen hierbij een overzicht van de straffen, welke de rechterlijke macht in fiscale delicten als hier zijn bedoeld in de laatste jaren heeft opgelegd, en van het aantal gevallen, waarin ter zake van die delicten verdachten in de laatste jaren in preventieve hechtenis zijn genomen en hoeveel hunner daarna strafrechtelijk zijn veroordeeld.

Uit het overzicht van de opgelegde straffen blijkt, dat in de praktijk van de strafrechtspraak gedurende de laatste jaren geen gevangenisstraf voor de duur van meer dan twee jaar is opgelegd.

Gezien de bovenstaande uiteenzettingen betreffende de functie van het strafmaximum, behoeft het naar het oordeel van de ondergetekenden geen betoog, dat voor de vaststelling daarvan aan de werkelijk opgelegde straffen geen noemenswaardige betekenis kan worden toegekend. Zou toch een andere opvatting juist moeten worden geacht, dan zou uit de omstandigheid, dat bij tal van delicten in het commune recht de opgelegde gevangenisstraffen eveneens ver beneden de op de delicten gestelde strafmaxima blijven, de gevolgtrekking dienen te worden gemaakt, dat ook ten aanzien van die delicten met lagere strafmaxima kan worden volstaan. Zij merken ten slotte op, dat bij een dergelijke gevolgtrekking ook voorbij wordt gezien de generale preventie, welke van het strafmaximum zelf uitgaat.

I. Overzicht van straffen, door de strafrechter ná 1 januari 1955 opgelegd ter zake van fiscale delicten als zijn bedoeld in artikel 10 van de wet van 23 april 1952, *Stb.* 191.

Straf	Veroordelingen
Geldboete	119
Voorwaardelijke gevangenisstraf, al dan niet gecombineerd met geldboete	99
Onvoorwaardelijke gevangenisstraf, al dan niet gecombineerd met geldboete	63
naar de tijdsduur onder te verdelen in:	
1 week	1
2 weken	5
3 weken	3
1 maand	24
2 maanden	11
3 maanden	5
4 maanden	2
5 maanden	2
6 maanden	4
8 maanden	3
10 maanden	1
1 jaar en zes maanden	1
1 jaar en elf maanden	1
	—
	63
	—
	totaal 281

II. Overzicht van het aantal gevallen, waarin ná 1 januari 1955 voorlopige hechtenis is toegepast ter zake van delicten als zijn bedoeld in artikel 10 van de wet van 23 april 1952, *Stb.* 191, en van het aantal hunner, dat daarna strafrechtelijk is veroordeeld.

Voorlopige hechtenis werd toegepast ten aanzien van 19 verdachten. Hiervan zijn veroordeeld tot:

Geldboete	1
Voorwaardelijke gevangenisstraf, al dan niet gecombineerd met geldboete	5
Onvoorwaardelijke gevangenisstraf	9
Vrijgesproken	1
Nog niet berecht	3
	—
	19

Artikel 74. Inderdaad zijn ook strafbaar employés van bedrijven, die in opdracht van de directie de leiding hebben gehad bij het begaan van strafbare feiten. Zulks is in overeenstemming met het naar het oordeel van de ondergetekenden algemeen aanvaarde strafrechtbeginsel, dat het handelen op last of in dienstbetrekking van een ander op zich zelf niet de strafrechtelijke verantwoordelijkheid opheft van hem, die in dienst of op last van een ander handelt. De ondergetekenden menen, dat vastgehouden moet worden aan de ook in de memorie van toelichting (stuk 3, blz. 26) tot uitdrukking gebrachte gedachte, dat personen, die niet voor zich zelf optreden, maar als vertegenwoordigers van een corporatie zich aan door straf gesanctioneerde geboden of verboden dienen te storen, alsof het door hen zelf verrichte handelingen gold. Aldus wordt er ook voor gewaakt, dat de natuurlijke persoon niet schuil kan gaan achter de rechtspersoon. De strafrechter zal overigens de gelegenheid hebben naar mate van de schuld van de hierbedoelde natuurlijke persoon straf op te leggen.

De ondergetekenden vestigen er overigens de aandacht op, dat de bepalingen van artikel 74 in dit opzicht gelijkkluidend zijn met die van artikel 15, eerste en tweede lid, van de Wet op de economische delicten (*Stb.* 1950, K 258) en met de sedertdien in verschillende andere wetten op het terrein van de strafbaarheid van de corporatie opgenomen bepalingen.

Artikel 76, lid 3. De ondergetekenden kunnen zich niet verenigen met het oordeel van vele leden, dat het ongewenst is aan de administratie het recht te geven als voorwaarde voor een transactie de betaling van een geldsom te eisen, waarvan het maximum gelijk is aan dat van de geldboete, welke de strafrechter kan opleggen. De ondergetekenden zien geen redenen, welke ertoe nopen, in het bijzonder voor de belastingdelicten, af te wijken van hetgeen met betrekking tot het maximumtransactiebedrag geldt voor grote gebieden van het

strafrecht buiten de fiscale sfeer. Verwezen zij in dit verband naar artikel 74 van het Wetboek van Strafrecht en naar de artikelen 36 en 37 van de Wet op de economische delicten.

De ondergetekenden menen, dat, aangezien het de verdachte toch steeds vrijstaat van een transactieaanbod af te zien, een nadere beperking van het maximum van het transactiebedrag tot een percentage van de geldboete, die door de strafrechter kan worden opgelegd, slechts nadeel kan opleveren.

Artikel 80, lid 3. Voor zoveel nodig wijzen de ondergetekenden erop, dat aan de bepalingen van dit artikel ten grondslag liggen de beginselen, welke in de memorie van toelichting, stuk 3, blz. 27, linkerkolom, zijn uiteengezet. Het zou, naar het de ondergetekenden voorkomt, uit een oogpunt van een goede werkverdeling niet juist zijn, de transactiebevoegdheid, naar gelang de zaak al dan niet in de justitiële sfeer is geraakt, over twee organen te verdelen. Zij menen dan ook, dat, al moeten zij erkennen, dat de officier van justitie, die in bepaalde gevallen ten nauwste bij het onderzoek betrokken is geweest, in het algemeen ook zeer wel in staat zou zijn in die gevallen te beoordelen, of en onder welke voorwaarden van verdere vervolging kan worden afgezien, er toch de voorkeur aan moet worden gegeven de schikkingsbevoegdheid in haar geheel in handen te laten van het bestuur van 's Rijks belastingen. Dat zal de eenheid in het transactiebeleid slechts ten goede komen. Overigens zij opgemerkt, dat de officier van justitie in een voor afdoening buiten proces (transactie) aan de administratie teruggezonden zaak, evenals trouwens in alle andere gevallen, uiteindelijk toch over de vervolging beslist, als de transactie niet tot stand mocht komen en de officier van justitie ten processe de naar zijn oordeel door de rechter op te leggen straf requireert. Dit heeft tot gevolg, dat, ook zonder dat het artikel zulks tot uitdrukking brengt, de tot schikking bevoegde autoriteit — in de praktijk — bij het vaststellen van de transactievoorwaarden rekening zal houden met de houding, welke de officier van justitie in het algemeen inneemt.

Ten slotte geven de ondergetekenden, naar aanleiding van de aan het slot gemaakte opmerking, als hun oordeel te kennen, dat uiteraard in de gevallen, waarbij een gerechtelijk vooronderzoek heeft plaatsgevonden of voorlopige hechtenis is toegepast en de zaak op grond van artikel 80, lid 3, „ter afdoening” in handen van het bestuur van 's Rijks belastingen wordt gesteld, de officier van justitie, vóór hij de zaak uit handen geeft, dient te beslissen, of deze al dan niet in beginsel voor vervolging in aanmerking komt en eventueel de kennisgeving heeft te doen als is bedoeld in de artikelen 243, 244 of 245 van het Wetboek van Strafvordering. Het zou immers niet redelijk zijn een zaak ter afdoening buiten proces in handen te stellen van de tot schikking bevoegde autoriteit, indien niet zou vaststaan, dat, als de verdachte de transactie niet aanvaardt, in beginsel verdere vervolging zal plaatshebben. De hogerbedoelde verplichting behoeft echter, naar het oordeel van de ondergetekenden, niet uitdrukkelijk in de wet te worden vastgelegd, omdat zij uit het samenstel van de te dezen geldende bepalingen voortvloeit.

De Minister van Financiën,
HOFSTRA.

De Minister van Justitie,
SAMKALDEN.

De commissie van rapporteurs heeft gemeend met de mededeling van dit antwoord aan de Kamer haar eindverslag te kunnen sluiten.

Vastgesteld 8 december 1958.

VIXSEBOXSE
VAN HALL
SEEGERS
DE WILDE
VAN CAMPEN
HELLEMA (voorzitter).