GESCHRIFTEN VAN DE VERENIGING VOOR
ADMINISTRATIEF RECHT

LXX

HET SOCIALE VERZEKERINGSRECHT EN HET BELASTINGRECHT IN HET ADMINISTRATIEVE RECHT

PREADVIEZEN, UITGEBRACHT DOOR

PROF. MR. L. J. M. DE LEEDE
EN
PROF. MR. J. P. SCHELTENS

VOOR DE ALGEMENE VERGADERING
OP 2 NOVEMBER 1973

H. D. TJEENK WILLINK GRONINGEN 1973

HET SOCIALE VERZEKERINGSRECHT EN HET BELASTINGRECHT IN HET ADMINISTRATIEVE RECHT

GESCHRIFTEN VAN DE VERENIGING VOOR
ADMINISTRATIEF RECHT

LXX

HET SOCIALE VERZEKERINGSRECHT EN HET BELASTINGRECHT IN HET ADMINISTRATIEVE RECHT

PREADVIEZEN, UITGEBRACHT DOOR

PROF. MR. L. J. M. DE LEEDE
EN
PROF. MR. J. P. SCHELTENS

VOOR DE ALGEMENE VERGADERING
OP 2 NOVEMBER 1973

H. D. TJEENK WILLINK GRONINGEN 1973

Copyright © 1973 H. D. Tjeenk Willink bv

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior permission of H. D. Tjeenk Willink bv

ISBN 90 01 53410 4

Inhoud

Preadvies prof. mr. L. J. M. de Leede

Hoofdstuk 1. Inleiding 9

1.1. Sociale verzekering niet behorend tot het administratief recht 9
1.2. Sociale verzekering wel behorend tot het administratief recht 11

Hoofstuk 2. Indeling van het preadvies 12

Hoofdstuk 3. Organisatorische aspecten 13

3.1. Kort historisch overzicht 13
3.2. De Sociale Verzekeringsbank en de Raden van Arbeid 15
3.3. De bedrijfsverenigingen 17
3.4. De ziekenfondsen 22

Hoofdstuk 4. De collecterende functie 25

4.1. De volksverzekeringen 25
4.2. De werknemersverzekeringen 25
4.3. De hoogte van de premie 25
4.4. De vaststelling en de inning van de premie 26
4.5. De loonstaat en de verzamelloonstaat 27
4.6. Rechtskarakter van de loonopgave 28
4.7. Vaststelling premieschuld 29
4.8. De premie-aanslag ambtshalve 34
4.9. De sancties 35

Hoofdstuk 5. De distribuerende functie 38

5.1. De volksverzekeringen 38
5.2. De werknemersverzekeringen 38
5.3. De beslissing 40
5.4. Rechtscheppende en rechtvaststellende beslissingen 44
5.5. De beslissing tot weigering of beëindiging van verstrekkingen 45
5.6. Herstel van fouten 48
5.7. Wijziging van de beslissing tijdens beroep 52
5.8. De terugvordering 56
5.9. De sancties 57

Preadvies prof. mr. P. J Scheltens

I. Inleiding en verantwoording 63

II. Werkplan 73

III. De aanslag 73

1. Karakter van de aanslag 73
2. Soorten van aanslagen 79

IV. De belastingschuld en buitenwettelijk recht 83

1. Ministeriële aanschrijvingen 83
2. Toezeggingen 101
3. De fiscale overeenkomst 102

V. Navordering van belasting 109

1. Algemene opmerkingen 109
2. Enige parlementaire wetsgeschiedenis 112
3. Nieuw feit en ambtelijk verzuim in de jurisprudentie 119
4. Kritiek en eigen opvatting 134

VI. Administratieve boeten 148

VII. Bezwaar en beroep 163

VIII. Slotwoord 168

HET SOCIALE VERZEKERINGSRECHT IN HET ADMINISTRATIEVE RECHT

PROF. MR. L. J. M. DE LEEDE

1 Het sociale verzekeringsrecht in het administratieve recht

1. *Inleidende opmerkingen*

1.1. Niet de gehele sociale verzekering behoort tot het administratief recht.

Wie over de verhouding van het sociaal verzekeringsrecht tot het algemeen administratief recht gaat nadenken, zal zich eerst moeten bezinnen op de vraag wat het sociaal verzekeringsrecht omvat en wat onder administratief recht moet worden verstaan. Voor wat dat laatste betreft zou ik mij in dit pre-advies willen aansluiten bij de 'bijbel' van de Vereniging op wier verzoek dit advies wordt geschreven. In de inleiding van 'Algemene Bepalingen van administratief recht'[1] wordt gesteld: 'Het administratief recht of bestuursrecht behelst regelen die betrekking hebben op het openbaar bestuur.'

Het object van het administratief recht is volgens A.B.A.R. de regeling van dit openbaar bestuur.

Het sociaal verzekeringsrecht is niet een deel van het recht, dat uitsluitend een aangelegenheid van het openbaar bestuur is. Wanneer Donner het arbeidsrecht, waartoe het sociaal verzekeringsrecht vrijwel algemeen wordt gerekend, omschrijft, merkt hij terecht op dat sommige delen van het arbeidsrecht deel uitmaken van het burgerlijk recht met name de arbeidsovereenkomst en het collectieve arbeidscontract. Aan de andere kant – zo vervolgt hij – behoort de verbindend verklaring tot het bestuursrecht of wellicht, als een bijzondere vorm van wetgeving tot het arbeidsrecht. Evenzo behoren de Arbeidswet en de Veiligheidswet en hun toepassing met het overgrote deel van het sociale verzekeringsrecht tot het bestuursrecht.[2]

Het overgrote deel van het sociale verzekerinsrecht, dus niet het geheel. Levenbach preciseert dit nog nader. Hij acht het onjuist onder sociale verzekering slechts die verzekeringen te verstaan, welke van overheidswege zijn ingesteld of welke verplicht, dan wel algemeen, dan wel wettelijk, althans publiekrechtelijk geregeld zijn.[3] Samenvattend definieert hij sociale verzekeringen in de ruimste zin als 'het geheel van die instellingen of maatregelen, welke ten behoeve van een aan die maatregelen anterieure groepering van personen, een vooraf be-

1. Algemene bepalingen van administratief recht, 3e druk, Haarlem 1967, blz. 1. Dit boekje zal verder worden genoemd A.B.A.R.
2. A. M. Donner 'Ned. Bestuursrecht, Algemeen Deel', Alphen a/d Rijn 1962, blz. 65/66.
3. M. G. Levenbach 'Ned. Bestuursrecht, deel III', Alphen a/d Rijn 1964, blz. 535 e.v.

bepaald recht op een voorziening verschaffen in geval van intreden van hun persoon betreffende omstandigheden, welke tot die groepering behorende personen als mogelijkheid kunnen treffen en bij welker intreden een voorziening wenselijk is.'

De geschiedenis van de sociale verzekering, die door Levenbach in het zojuist geciteerde boek op onnavolgbare wijze is beschreven, laat zien dat bijna elke tak van sociale verzekering ontstaan is uit particulier initiatief. Soms waren het individuele werkgevers, die eenzijdig bij wijze van secundaire arbeidsvoorwaarden voorzieningen troffen of fondsen stichtten, aan welke werkgever en arbeiders periodiek bijdragen (premies) betaalden. Dit verschijnsel deed zich met name voor om de gevolgen van bedrijfsongevallen voor wat betreft de loonderving te verzachten. Later ontstaan bedrijfstakgewijze regelingen, doordat bij collectieve arbeidsovereenkomsten secondaire arbeidsvoorwaarden, zoals kindertoelagen, werden overeengekomen.

De werknemers troffen ook onderling voorzieningen. Bekend zijn de ziekenbossen, maar van grotere betekenis waren de werklozenkassen.

In de voorzieningen tegen de ziektekosten participeerden behalve arbeiders en werkgevers ook de verleners van medische hulp, ja deze namen soms zelf het initiatief tot oprichting van ziekenfondsen.

Het aan het eind van de negentiende eeuw gegroeide inzicht dat incidentele maatregelen niet voldoende waren en dat verplicht gestelde, voor alle arbeiders geldende, regelingen moesten worden getroffen, noopte tot optreden van de overheid. De eerste verplicht gestelde wettelijke regelingen die voorzieningen in het leven riepen bij ongeval, ziekte en invaliditeit waren arbeidersverzekeringen en werden bovendien soms ook nog beperkt tot arbeiders die minder dan een bij de wet vastgesteld loon verdienden.

Er bleef derhalve ook op die gebieden waar de overheid een wettelijke regeling in het leven had geroepen ruimte voor vrijwillige sociale verzekeringen. En wanneer wij thans rondkijken, treffen wij als belangrijke vorm van niet van overheidswege ingestelde sociale verzekering aan de ouderdomsverzekeringen. Bij deze verzekeringen heeft de overheid (wij laten hier de A.O.W. en de Ouderdomswet 1919 dus uitdrukkelijk buiten beschouwing) zich tot op heden beperkt tot het geven van aanwijzingen in de Pensioen- en Spaarfondsenwet van 15 mei 1952 (S. 275), de Wet betreffende verplichte deelneming in een bedrijfspensioenfonds van 17 maart 1949 (S. j 121) en – sedert kort – de Wet betreffende de verplichte deelneming in een beroepspensioenfonds. Wat de voorzieningen tegen ziektekosten betreft merken wij op dat de Ziekenfondswet naast de verplichte verzekering een vrijwillige (en een bejaarden) verzekering kent. Deze zou ik ook tot het

bestuursrecht willen rekenen, omdat de te betalen premie en het verstrekkingenpakket door de wet worden geregeld.

1.2. Sociale verzekering die behoort tot het bestuursrecht.
De tot het bestuursrecht behorende sociale verzekeringen kunnen we onderscheiden in twee groepen: de volksverzekeringen en de werknemersverzekeringen. De eerste groep van verzekeringen, die het gehele volk, de ingezetenen, omvatten, wordt gevormd door de Algemene Ouderdomswet, de Algemene Weduwen- en Wezenwet, de Algemene Kinderbijslagwet en de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten. De door het kabinet Biesheuvel aangekondigde Volksverzekering tegen arbeidsongeschiktheid is klaarblijkelijk nog in de maak. De werknemersverzekeringen zijn de Ziektewet, de Wet op de Arbeidsongeschiktheidsverzekering, de Werkloosheidswet, de Kinderbijslagwet voor loontrekkenden en de Ziekenfondswet.[3a]

De hier gemaakte onderscheiding tussen volks- en werknemersverzekeringen is bestuursrechtelijk van belang. De Wet op de Sociale Verzekeringsbank en de Raden van Arbeid draagt in art. 3 de uitvoering van de volksverzekeringen A.O.W., A.W.W. en A.K.W. op aan de Sociale Verzekeringsbank en de Raden van Arbeid, tenminste voorzover het betreft de distribuerende functie, het verstrekken van de uitkeringen aan de verzekerden.[4] Deze organen zijn bij de wet ingestelde, publiekrechtelijke lichamen.

De premie-inning, de collecterende functie, is in de verschillende verzekeringswetten opgedragen aan de belastingdienst.

De uitvoering van de werknemersverzekeringen Z.W., W.W. en W.A.O. is in handen gegeven van bedrijfsverenigingen als bedoeld in de Organisatiewet Sociale Verzekering. Zij verzorgen de uitkeringen en innen de verschuldigde premies, ook die verschuldigd voor de verplichte ziekenfondsverzekering (art. 15, lid 3 van de Ziekenfondswet).

Aan de ziekenfondsen (toegelaten conform art. 34 van de Ziekenfondswet) en aan de ziektekostenverzekeraars (toegelaten conform art. 33 van de A.W.B.Z.) is de uitvoering van de ziektekostenverzekeringen toevertrouwd.

Met het algemene toezicht en de coördinatie zijn belast de Sociale Verzekeringsraad en de Ziekenfondsraad, welke raden bij de wet tot rechtspersonen zijn verklaard (art. 35 Organisatiewet S.V. en art. 50 Zf.wet).

3a. De genoemde wetten zullen in het vervolg worden afgekort tot A.O.W., A.W.W., A.K.W., A.W.B.Z., Z.W., W.A.O., W.W., K.W.L. en Zf.W.
4. Ook de uitvoering van de werknemersverzekering K.W.L. is om utiliteitsredenen aan S.V.B. en R.v.A. opgedragen.

2 Indeling van het pre-advies

Na in het eerste hoofdstuk te hebben aangegeven welke sociale verzekeringswetten tot het administratief recht kunnen worden gerekend, is het nu zaak na te gaan op welke wijze het administratiefrechtelijke karakter van die wetten tot uitdrukking komt. Ik stel mij voor als volgt te werk te gaan:

a) De historisch verklaarbare ingewikkelde organisatie van de uitvoering van de sociale verzekering doet de vraag rijzen naar de samenstelling en competentie van die verschillende uitvoeringsorganen;

b) Voor wat betreft de collecterende functie van de sociale verzekering die in de volksverzekeringen is toevertrouwd aan de belastingdienst en in de werknemersverzekeringen aan de bedrijfsverenigingen, zal worden onderzocht hoe de bedrijfsverenigingen deze functie vervullen. Mijn mede pre-adviseur zal in zijn beschouwingen over de administratiefrechtelijke aspecten van het belastingrecht ongetwijfeld vele punten aanvoeren die bij het innen van de premies voor de volksverzekeringen vrijwel op gelijke wijze van toepassing zijn, zodat dit deel van de collecterende functie hier buiten beschouwing kan worden gelaten.

c) De distribuerende functie van de sociale verzekering zal het derde punt van onderzoek in dit pre-advies worden. Hierbij zullen de bekende vragen aan de orde komen, zoals die naar de aard van de beschikking, de mogelijkheid tot wijziging en intrekking van een beschikking, de bevoegdheden van de uitvoeringsorganen, de betekenis van algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De rechtspraak van de raden van beroep en vooral die van de Centrale Raad van Beroep op het gebied van de sociale verzekering zal bij ons onderzoek belangrijk materiaal opleveren.

3 Organisatorische aspecten

Bedrijfsverenigingen, S.V.B. en R.v.A., ziekenfondsen.

3.1. De ontstaansgeschiedenis van de Ongevallenwet 1901 (Wet van 2 januari 1901, S. 1), kortgeleden uitvoerig onderzocht door W. de Vries Wzn.[5] leert ons dat de organisatie van de sociale verzekering van meet af aan voorwerp van discussie is geweest. Het eerste ontwerp van genoemde wet heeft de eindstreep niet gehaald, niet omdat er grote bezwaren zouden hebben bestaan tegen de hierin opgenomen voorzieningen doch in hoofdzaak omdat de uitvoering van de wet naar het oordeel van de meerderheid te centralistisch was opgezet want die uitvoering zou plaatsvinden door de Rijksverzekeringsbank, waarbij alle verzekeringsplichtige bedrijven waren aangesloten. Abraham Kuijper had tijdens de behandeling van het wetsontwerp in de Tweede Kamer zijn bekende groot amendement ingediend, dat hij begin september 1899 in een nota als volgt nader toelichtte[6]: 'Het beginsel waaruit het amendement opkomt is de zelfstandigheid en spontaneiteit van de levensuitingen der maatschappij tegenover de te ver gaande indringing van het Staatsgezag te verdedigen. Inmenging van Staatsgezag is hier, gelijk op het geheele terrein der sociale verzekering althans aanvankelijk, ook zijns inziens volstrekt en onvermijdelijk; maar de strekking dier inmenging moet zijn, om de zelfwerkzaamheid der organen van het maatschappelijk leven op te wekken, niet om die te vernietigen.'

Hoewel dit amendement, onder meer strekkende tot instelling van bedrijfsverenigingen die met de uitvoering van de wet zouden worden belast, op 1 november 1899 werd verworpen, is de daarin neergelegde gedachte niet verloren gegaan. In het terstond na de verwerping door de Eerste Kamer van het eerste wetsontwerp ingediende nieuwe wetsontwerp werd nog slechts de mogelijkheid opgenomen dat werkgevers niet rechtstreeks bij de Rijksverzekeringsbank aangesloten waren, doch tot eigen risico dragen of tot overdracht van het risico aan een particuliere verzekeringsinstelling werden toegelaten. Deze concessie van de

5. W. de Vries Wzn 'De invloed van werkgevers en werknemers op de totstandkoming van de eerste sociale verzekeringswet in Nederland (De Ongevallenwet 1901)', Deventer 1970.
6. Ontleend aan W. de Vries. blz. 214.

Regering was voldoende om de Ongevallenwet op 2 januari 1901 in het Staatsblad te krijgen.

Kuijper's gedachte werd een realiteit bij de tot-standkoming van de Land- en Tuinbouwongevallenwet 1922: reeds bestaande bedrijfsverenigingen werden (naast de Rijksverzekeringsbank) belast met de uitvoering.[7] Dit, later berucht genoemde, dualistische stelsel[8] van enerzijds een staatsorgaan en anderzijds particuliere organen is in de Ziektewet opgenomen. Naast de bedrijfsverenigingen kwamen de Raden van Arbeid te staan.[9] De Kinderbijslagwet van 1939 sloot bij dit stelsel aan. Na de totstandkoming van de Werkloosheidswet in 1949 waarbij de uitvoeringsorganisatie van de werknemersverzekeringen werd besproken en waarbij de gedachte van verplichte bedrijfsverenigingen sterk naar voren kwam, werd in juni 1950 een wetsontwerp betreffende de uitvoeringsorganisatie ingediend, dat een grotere unificatie beoogde. (De verzekering tegen ziektekosten bleef hierbij buiten beschouwing). De uiteindelijk tot stand gekomen Organisatiewet Sociale Verzekering van 12 juni 1952 (S. 344) droeg de uitvoering van de Ziektewet, de Kinderbijslagwet en de Werkloosheidswet op aan 26 bedrijfsverenigingen, door werkgevers en werknemers paritair opgericht, door de overheid erkend en verplicht gesteld. Deze bedrijfsverenigingen kunnen de uitvoering in eigen handen houden of deze opdragen aan een door de centrale organisaties van werkgevers en werknemers opgericht gemeenschappelijk administratiekantoor. Het dualistische stelsel werd hiermede verlaten, de bedrijfsverenigingen kregen het monopolie van de uitvoering. De werkgevers hebben geen keuze: zij zijn van rechtswege aangesloten bij de bedrijfsvereniging van hun bedrijfstak.

De na 1952 plaats gehad hebbende grote herziening van de kinderbijslagwetgeving waarbij de A.K.W. tot stand kwam en de oude Kinderbijslagwet van 1939 werd omgebouwd tot de huidige K.W.L., alsmede de invoering van de W.A.O. met ingang van 1 juli 1967 hebben tot gevolg gehad, dat art. 2 van de Organisatiewet S.V. thans aan de bedrijfsvereniging de uitvoering opdraagt van de W.A.O., de Z.W. en de W.W.

Voor de Rijksverzekeringsbank en de Raden van Arbeid is thans als

7. Wittert van Hoogland 'De parlementaire geschiedenis der Sociale Verzekering', Haarlem 1940, deel I, blz. 409 e.v.
8. J. Mannoury 'Hoofdtrekken van de sociale verzekering', Alphen a/d Rijn 1967, blz. 32.
9. Wel werd enige tijd later (in 1934) enige ordening aangebracht in die zin dat per bedrijfstak slechts één bedrijfsvereniging kon worden toegelaten.

taak gereserveerd de uitvoering van de A.O.W., de A.W.W., de A.K.W. (alsmede de K.W.L. en de K.K.Z.). Uit het verleden zijn nog overgebleven de uitvoering van de Ouderdomswet 1919, de Invaliditeitswet en de Liquidatiewet invaliditeitswetten (art. 3 van de Wet op de S.V.B. en de R.v.A.).

Over de verzekering tegen ziektekosten, die Talma naar het voorbeeld van de Duitse wetgeving wilde koppelen aan de ziekengeldverzekering, is vóór de Tweede Wereldoorlog nimmer overeenstemming bereikt. Verplichte verzekering is eerst ingevoerd in de bezettingstijd door middel van het Ziekenfondsenbesluit van 1 augustus 1941 (St. S. 809). De Ziekenfondswet van 15 oktober 1964 (Stb. 392) heeft de bezettingsmaatregel in grote lijnen gevolgd en met name het karakter van de ziekenfondsen, die met de uitvoering waren belast, niet wezenlijk gewijzigd.

De invoering van de A.W.B.Z. had tot gevolg dat naast de ziekenfondsen ook andere instellingen haar intree deden als uitvoerster van een verplichte sociale verzekering. De artt. 33 e.v. van de A.W.B.Z. werken dit nader uit. In de volgende onderdelen van dit hoofdstuk zullen wij de organisatorische aspecten nader in beschouwing nemen.

3.2. De S.V.B. en de R.v.A.

De Sociale Verzekeringsbank (S.V.B.) en de Raden van Arbeid (R.v.A.) zijn speciale colleges, aan welke beschikkingsbevoegdheid is geattribueerd.[10] S.V.B. en R.v.A. vormen thans één gecoördineerd uitvoeringsapparaat met de Bank als het centrale lichaam en de Raden als perifere, gedecentraliseerde organen.[11]

De algemene leiding van de S.V.B. is in art. 6 van de Wet op de S.V.B. en de R.v.A. (S. 1968, 158) opgedragen aan een bestuur, bestaande uit een voorzitter en 15 leden (tripartiet). Art. 19 van dezelfde wet bepaalt dat de R.v.A. een door de Kroon benoemde, ambtelijke, voorzitter heeft, drie werkgevers- en drie werknemersleden.[12] Ik ga voorbij aan de zich opdringende vraag of deze bestuurssamenstelling in overeenstemming is met de taken die door S.V.B. en R.v.A. worden vervuld, omdat deze vraag ongetwijfeld in het kader van de voorge-

10. Zie A.B.A.R. blz. 16.
11. Zie Mannoury, blz. 183 en art. 65 e.v. van de Wet.
12. F. H. van der Burg in Sociaal Maandblad Arbeid 1967, blz. 95, knoopt, verwijzend naar J. Schoonenberg en H. D. Vleesch Dubois 'Het administratieve procesrecht volgens de Beroepswet', A'dam 1957, aan deze bestuurssamenstelling vast de conclusie, dat de S.V.B. niet een zuiver overheidsorgaan is.

nomen reorganisatie der sociale verzekering omstandig zal worden besproken.

De verhouding tot de centrale overheid vindt haar neerslag in art. 73, lid 1 van de Wet: de besluiten van het bestuur der S.V.B. en de R.v.A. en van de voorzitter van de R.v.A. kunnen, voorzover zij met de wet, een A.M.v.B. of het algemeen belang strijden door de Kroon worden geschorst of vernietigd. Het tweede lid van dit artikel sluit uit schorsing of vernietiging van besluiten, waarvan beroep is ingesteld op de rechter, zolang het beroep aanhangig is of nadat over het besluit door de rechter uitspraak is gedaan. Schorsing of vernietiging wegens strijd met het algemeen belang blijft echter mogelijk.

Art. 9 der Wet draagt het bestuur van de S.V.B. op een reglement voor zijn werkzaamheden vast te stellen. Dit reglement kan onder meer bepalen dat bepaalde bevoegdheden van het bestuur worden overgedragen aan de voorzitter, aan de directie of aan een lid van de directie. Deze delegatiemogelijkheid ontbreekt bij de R.v.A. Art. 33 lid 2 laat alleen toe, dat de Raad de voorzitter machtigt tot het afdoen van zaken, welke geen uitstel kunnen lijden. De Centrale Raad van Beroep besliste op 10 mei 1968 (R.S.V. 1968/152) dat een door de voorzitter van een R.v.A. genomen beslissing niet als bevoegdelijk genomen kan worden aangemerkt en daarom moest worden vernietigd.[13]

Mandaat van beschikkingsbevoegdheid komt met name bij de uitvoering van de kinderbijslagwetten veelvuldig voor. Art. 23 van de K.W.L. en art. 12 A.K.W. bieden hiervoor een wettelijke basis.

Zoals eerder opgemerkt is de belastingdienst belast met de inning van de premies voor de volksverzekeringen. Deze dienst voert die taak uit zonder overleg met de S.V.B. De S.V.B. houdt slechts een beperkte registratie d.w.z. dat hij alleen een aantekening maakt omtrent ingezetenen, die schuldig nalatig blijven met het betalen van de premie. Uiteraard kan een dergelijke aantekening slechts worden gemaakt nadat de belastingdienst die schuldige nalatigheid heeft geconstateerd en heeft doorgegeven aan de Bank.[14]

Dit tot de 'schuldige nalatigheid' beperkte kontakt tussen de belastingdienst en Bank kan tot moeilijkheden leiden, wanneer de ingezetene 65 jaar is geworden. Los van de vraag of premie is betaald moet de S.V.B. zelfstandig vaststellen of recht op uitkering bestaat

13. In dezelfde zin Donner, blz. 263/264 en A.B.A.R. blz. 102/103 met vermelding van oudere uitspraken.
14. Zie art. 33 A.O.W. Nadere bijzonderheden hieromtrent bij De Guasco, van der Meer en Huij 'Het sociaal verzekeringsrecht in Nederland', Alphen a/d Rijn 1971, blz. 153.

m.a.w. of de aanvrager van een uitkering verzekerd is (geweest). Een uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 15 december 1971 (R.S.V. 1972/80) had betrekking op een persoon, woonachtig in Duitsland, die van 1931 tot medio 1939 in Nederland had gewerkt. Zij genoot sedert 1962 een uitkering krachtens de Invaliditeitswet die m.i.v. 1 juli 1967 was omgezet in een uitkering krachtens de W.A.O. Op de W.A.O.-uitkering was premie voor de A.O.W. ingehouden. Toen betrokkene op 1 februari 1970 wegens het bereiken van de 65-jarige leeftijd in aanmerking kwam voor uitkering krachtens de A.O.W. moest de S.V.B. vaststellen dat zij over de periode van 1 juli 1967 tot 1 februari 1970 geen verzekerde was geweest in de zin van art. 23 e.v. A.O.W. en dat ten onrechte A.O.W.-premie was ingehouden over dat tijdvak. De Raad van Beroep te Amsterdam en de Centrale Raad van Beroep waren van oordeel, dat de Bank verplicht was zelfstandig te beslissen omtrent het verzekerd (geweest) zijn en niet met een beroep op algemene rechtsbeginselen of beginselen van behoorlijk bestuur in casu tot het besluit kon komen dat belanghebbende als verzekerd diende te worden beschouwd, nu dit in strijd zou zijn met imperatief gestelde wettelijke voorschriften. Toen de Bank in een analoog geval zelf ten onrechte A.O.W.-premie had ingehouden op een bijslag krachtens de Interimwet invaliditeitsrentetrekkers kreeg hij wederom te horen dat deze omstandigheid er niet toe kan leiden dat het tijdvak waarover ten onrechte premie-inhouding had plaatsgevonden, als tijdvak van verzekering in aanmerking wordt genomen (C.R.v.B. 14 december 1972, R.S.V. 1973/151). De mening van de Bank dat het rechtszekerheidsbeginsel medebrengt, dat genoemd tijdvak bij de vaststelling van gedaagdes pensioen-aanspraken in aanmerking moet worden genomen, werd hiermede verworpen. Slechts wanneer bij de uitvoering van het wettelijk voorschrift een bepaalde beleidsvrijheid is verleend zou het oordeel anders hebben kunnen uitvallen.

3.3. De bedrijfsverenigingen.

In het begin van dit pre-advies is aangestipt, dat vóór het ontstaan van bij de wet verplichte verzekeringen reeds vrijwillige regelingen bestonden. Met name de door de werknemersvakbonden opgerichte werklozenkassen waren van grote betekenis. Toen deze kassen als gevolg van grote werkloosheid, die tijdens de Eerste Wereldoorlog heerste, uitgeput dreigden te raken, ontwierp de Regering een subsidieregeling die uiteindelijk in het Werkloosheidsbesluit 1917 werd vastgelegd. De door de leden aan de werklozenkassen betaalde bijdragen werden van overheidswege verhoogd (het zgn. Deense stelsel). In ruil voor

deze steun stelde de overheid bepaalde voorwaarden waaraan de besturen van de werklozenkassen hadden te voldoen. G. A. van Poelje[15] vermeldt dit als een andersoortig voorbeeld van het gebruiken der vormen van het privaatrecht voor de vervulling van de interne bestuurstaak der openbare lichamen.

De bedrijfsverenigingen die bij de uitvoering van de Land- en Tuinbouwongevallenwet 1922 werden ingeschakeld en van privaatrechtelijke aard waren, hadden een werkgebied dat vrij duidelijk omlijnd was, immers beperkt tot een bepaald vakgebied. Dit was anders bij de bedrijfsverenigingen, die werden opgericht na het in werking treden van de Ziektewet 1930. Deze waren deels algemene, deels vakbedrijfsverenigingen waardoor onderlinge concurrentie mogelijk werd, alsmede concurrentie met de Raden van Arbeid. Dit dwong tot overheidsingrijpen. Bij een wet van 29 december 1934 (S. 724) werd art. 91 van de Ziektewet 1930 zodanig herzien, dat slechts konden worden erkend die verenigingen, welke gedragen werden door bij een centrale organisatie aangesloten vakverenigingen.[16]

Het is de reeds genoemde Organisatiewet Sociale Verzekering van 12 juni 1952 (S. 344) geweest die aan de bedrijfsverenigingen haar huidige karakter heeft gegeven.

Overeenkomstig art. 3 van de Wet is het bedrijfs- en beroepsleven verdeeld in 26 onderdelen bij beschikking van 8 december 1952 (Stcrt. 242). Voor elk onderdeel is door naar het oordeel van de Minister representatieve organisaties c.q. algemene erkende centrale organisaties van werkgevers en werknemers een bedrijfsvereniging opgericht en deze 26 bedrijfsverenigingen hebben de in art. 4 c.q. art. 5 bedoelde ministeriële erkenning verkregen. Daarmede hebben zij tevens krachtens art. 4, lid 6 rechtspersoonlijkheid verkregen en behoefden zij zich niet conform art. 5 e.v. van de Wet van 22 april 1855 (S. 32) tot de Kroon te wenden.

Konden wij bij S.V.B. en R.v.A. aan de hand van de wet vaststellen hoe deze instellingen er uitzien, bij de bedrijfsverenigingen is dit moeilijker. Art. 4 lid 1 stelt als vereiste voor de erkenning van de bedrijfsvereniging:

a) dat tot haar doel behoort de uitvoering van de verzekeringen (W.A.O., W.W. en Z.W.);
b) dat zij niet beoogt winst te maken;

15. G. A. van Poelje 'Osmose. Een aantekening over het elkander doordringen van de beginselen van openbaar bestuur en particulier beheer', Alphen a/d Rijn 1931, blz. 45.
16. Zie hieromtrent J. Mannoury t.a.p. blz. 32; M. G. Levenbach t.a.p. blz. 548 e.v.

c) dat haar statuten in overeenstemming zijn met de Organisatiewet en met de uit te voeren wetten.

Art. 7 verklaart dat een werkgever van rechtswege is aangesloten bij de bedrijfsvereniging, welke haar werking uitstrekt over het onderdeel van het bedrijfs- en beroepsleven, waartoe de werkzaamheden behoren, welke hij doet verrichten. Men pleegt de aldus aangesloten werkgever in de statuten lid-werkgever te noemen. Wat dit betekent moet in de statuten worden aangegeven.

Art. 10 zegt dat deze statuten zodanige bepalingen moeten inhouden, dat het aantal *bestuursleden* van werkgevers- en van werknemerskant even groot moet zijn. Deze bestuursleden worden aangewezen *niet* door de leden van de B.V. doch door de *verenigingen* die aan het instandhouden van de B.V. meewerken. Deze verenigingen formeren eveneens – paritair – de algemene vergadering van de B.V.

De statuten van de B.V. moeten voorts bepalingen bevatten betreffende de samenstelling en de bevoegdheden van de bestuursorganen, de bestuursvergaderingen en het nemen van een besluit in die vergaderingen. Hetzelfde geldt voor de samenstelling van de algemene vergadering, voor de besluitvorming in die vergadering en voor de gevallen, waarin het bestuur verplicht is een algemene vergadering bijeen te roepen.

Het lidmaatschap van de werkgever impliceert derhalve niet het lid zijn van de algemene vergadering en het geeft hem geen enkele bevoegdheid m.b.t. de bestuurssamenstelling.

De werknemer komt helemaal niet ter sprake, slechts organisaties van werknemers kunnen een rol spelen. Bestaat er derhalve voor de werkgever en voor de werknemer geen mogelijkheid als zodanig invloed op de gestie van de B.V. uit te oefenen, zij genieten wel rechtsbescherming. De werkgever kan volgens art. 8 van de Wet, wanneer hij het niet eens is met zijn indeling bij een bedrijfsvereniging, dit geschil aan de Sociale Verzekeringsraad voorleggen en deze Raad beslist het geschil bij gemotiveerde beschikking. Tegen deze beschikking kan de werkgever niet opkomen voor de burgerlijke rechter[17] doch wel indirect bij de administratieve rechter. Deze eerbiedigt die beschikking in het algemeen[18] tenzij hij nietigheid van rechtswege zou aannemen.[19]

Krachtens W.A.O., W.W. en Z.W. kan de werkgever voorts in be-

17. Rb Amsterdam 14-1-1959 R.S.V. 1959/79; H.R. 26-6-1964, N.J. 1965/2, A.A. 1966/1967, 209.
18. C.R.v.B. 3-1-1961, R.S.V. 1961/27.
19. C.R.v.B. 12-12-1969, R.S.V. 1970/62

roep komen tegen beslissingen, die betrekking hebben op verschuldigde premies. De werknemer kan in beroep komen tegen alle beslissingen betreffende het recht op en de uitbetaling van uitkeringen. Daarop zal ik nader ingaan bij de bespreking van de distribuerende functie.

De Organisatiewet veronderstelt dus het bestaan van een bestuur en van een algemene vergadering. Dit blijkt ook, zoals van der Burg terecht heeft opgemerkt,[20] uit art. 28 van de Wet, waarin aan de Kroon het recht wordt gegeven de besluiten van de algemene vergadering of het bestuur ener B.V. te schorsen of te vernietigen voorzover zij met de wet of het algemeen belang strijden. Dit recht kan voorzover het strijd met de wet betreft niet worden uitgeoefend t.a.v. besluiten, waarvan beroep is ingesteld op de rechter, zolang het beroep aanhangig is of nadat over het besluit door de rechter uitspraak is gedaan.

Aan de bedrijfsverenigingen is beschikkingsbevoegdheid toegekend.[21] De vraag rijst echter wie die bevoegdheid in de praktijk uitoefent: het bestuur, de algemeen vergadering, of een ander?

Van der Burg is in het zojuist vermelde pre-advies geneigd de algemene vergadering en het bestuur van de B.V. te beschouwen als administratieve organen doch vindt hieromtrent nog veel onduidelijkheid, omdat in de jurisprudentie van de raden van beroep en de Centrale Raad van Beroep door hem geen vaste lijn is ontdekt. Ik wil niet ontkennen dat die onduidelijkheid bestaat, maar mag wel enkele opmerkingen maken ter verklaring van die onduidelijkheid.

Vooreerst is het zo, dat in het twistgeding voor de raden van beroep zelden de vraag wordt opgeworpen of de beslissing wel door het bevoegde orgaan is genomen, zodat de rechter in het algemeen aan die vraag kan voorbijgaan en conform art. 69 van de Beroepswet zich kan beperken tot het punt van geschil. Vervolgens mag worden opgemerkt dat in de statuten van alle bedrijfsverenigingen delegatiebepalingen zijn opgenomen, delegatie aan een zogenaamde kleine commissie uit het bestuur, delegatie aan besturen van bedrijfsafdelingen, aan besturen van afdelingskassen, delegatie aan de administrateur van de B.V. en – nog verder – aan directeuren van districtskantoren van de administrateur. Deze delegatie is toegestaan.[22] Men kan stellen dat, zoals A.B.A.R. eist,[23] de Organisatiewet S.V. een wettelijke regeling is die

20. F. H. van der Burg 'Deelneming aan de overheidstaak door privaatrechtelijke organisaties', 's-Gravenhage 1966, blz. 25.
21. A.B.A.R. blz. 22.
22. Aldus impliciet C.R.v.B. 10 november 1960, R.S.V. 1960/245.
23. A.B.A.R. blz. 29.

hiervoor een voorziening heeft getroffen nl. door alle ruimte te laten voor regeling van delegatie in de statuten. De beroepsrechter wordt alleen geconfronteerd met de voor beroep vatbare beslissing, die volgens W.A.O., W.W. en Z.W. op schrift is gesteld, gedagtekend en de gronden vermeldt waarop de beslissing berust. Bij de voorbereiding van deze beslissing pleegt te worden nagegaan wie de beslissing volgens de statuten behoort te nemen. Dit is bij vrijwel alle bedrijfsverenigingen een routinekwestie geworden, waarbij zelden fouten worden gemaakt.

Slechts wanneer duidelijk uit de gedingstukken of uit het verhandelde ter terechtzitting naar voren komt dat er iets hapert zal de raad van beroep hieraan aandacht schenken. In een geval waarin beslissingsbevoegdheid was gedelegeerd aan de Kleine Commissie, doch deze commissie in de vergadering waarin de beslissing werd genomen was samengesteld op een met de statuten en het delegatiebesluit strijdige wijze, beslist de Centrale Raad van Beroep dat de beslissing onbevoegdelijk was genomen en derhalve moest worden vernietigd.[24]

In een zaak waarin een werkgever beroep had ingesteld tegen een zijns inziens te hoge premieaanslag opgelegd door de B.V. kwam aan het licht, dat die werkgever een hogere premieaanslag was opgelegd, omdat de B.V. hem bij een andere risicogroep had ingedeeld zonder hem of zijn werkgeversorganisatie te horen, hoewel de statuten dit voorschreven. De beslissing over de premie berustte derhalve op een in strijd met de statuten genomen (voorafgaande) beslissing en werd om die reden nietig geacht.[25]

Omdat de bedrijfsverenigingen dagelijks duizenden beslissingen moeten nemen, is het begrijpelijk dat de figuur van het mandaat veelvuldig voorkomt. Met name bij de ziektewet laat dit verschijnsel zich duidelijk illustreren: de verzekeringsgeneeskundige verklaart op zijn spreekuur en tijdens zijn visites werknemers geschikt of ongeschikt tot het verrichten van hun arbeid. Pas wanneer de beslissing van de geneeskundige door de werknemer niet wordt geaccepteerd, wordt deze veelal slechts op verzoek van de verzekerde door (of namens) de mandataris op schrift gesteld en in de vereiste voor beroep vatbare vorm afgegeven. De mandaatsfiguur wordt in het bestuursrecht geaccepteerd, zolang zij niet is verboden.[26]

24. C.R.v.B. 23 juni 1954, R.S.V. 1964/129.
25. Raad van Beroep Haarlem 10 april 1968, R.S.V. 1969/16. De constructie is te beschouwen als de door Donner, o.c. blz. 256 aangewezen 'uitweg van de nietigheid ipso iure'.
26. A.B.A.R. blz. 37/38.

3.4. De ziekenfondsen.

In de inleiding van dit hoofdstuk (3.1.) heb ik al aangegeven dat de Ziekenfondswet van 15 oktober 1964 (S. 392) het karakter van de toen reeds bestaande ziekenfondsen niet wezenlijk heeft gewijzigd. Levenbach vermeldt dat de twee belangrijkste grondslagen van het Ziekenfondsbesluit 1941 waren, dat de overheid toezicht op de ziekenfondsen diende uit te oefenen en dat de arbeider recht had op het sluiten van een verzekering bij een ziekenfonds mits dit fonds als Algemeen Ziekenfonds was toegelaten.[27] Het toezicht op de ziekenfondsen is in de wet van 1964 aan de Ziekenfondsraad opgedragen (art. 67 e.v.), het fonds is ondergeschikt aan die Raad, zij het dat het fonds, wanneer het zich niet kan verenigen met een uitspraak van de Ziekenfondsraad beroep op de Kroon kan instellen (art. 77 aanhef en sub d).

Wat betreft de toelating van een instelling, welke als ziekenfonds werkzaam wenst te zijn, bepaalt art. 34 van de Wet dat de Minister die toelating verleent, tenzij de instelling:

a) direct of indirect beoogt winst te maken;
b) niet voldoet aan andere bij of krachtens deze wet t.a.v. ziekenfondsen gestelde eisen;
c) onvoldoende waarborgen biedt voor een redelijke mate van invloed van de verzekerden op het bestuur;
d) niet in staat kan worden geacht de taak van een ziekenfonds naar behoren uit te oefenen;
e) niet beschikt over statuten en reglementen, welke voldoen aan in redelijkheid te stellen eisen.

Uit de wetsgeschiedenis komt duidelijk naar voren, dat de wetgever toelating van de bestaande ziekenfondsen niet wilde verhinderen, mits zij aan vorenomschreven eisen voldeden. Aangezien die fondsen een zeer uiteenlopend karakter droegen en in verschillende rechtsvormen (vereniging, stichting, coöperatieve vereniging) waren gegoten, zijn de eisen die de Ziekenfondswet stelt t.a.v. de structuur, nog vager dan die welke de Organisatiewet S.V. stelt voor de bedrijfsverenigingen.

De verplicht verzekerde werknemer, die de aanspraken welke hem en zijn medeverzekerden toekomen geldend wil maken en zich daartoe aanmeldt bij het fonds in zijn gemeente, moet door dit fonds als zodanig worden ingeschreven (art. 5). Het hangt dan verder van de statuten van het fonds af welke plaats hem in dat fonds toekomt. Uit de wet kan alleen worden afgeleid, dat, evenals bij de bedrijfsverenigingen, een algemene vergadering en een bestuur organen van het fonds

27. Levenbach, o.c. blz. 624.

moeten zijn (artt. 38 en 39). De dagelijkse leiding is in de praktijk toevertrouwd aan iemand in dienstbetrekking, die de titel directeur draagt.

Mannoury[28] wijst erop, dat de beleidsbeslissingen worden genomen door het bestuur; gezien de gedetailleerde voorschriften doet men goed – zo stelt hij – zich van de draagwijdte van dit beleid geen overdreven voorstelling te maken. Uit de rechtspraak van de beroepsrechter blijkt, dat hij om de vraag te kunnen beantwoorden of een voor beroep vatbare beslissing door of namens het bevoegde orgaan is genomen ook in ziekenfondszaken de statuten en reglementen dient te raadplegen. De C.R.v.B. 11 februari 1969 (R.S.V. 1969/70) bevestigde een uitspraak van de Raad van Beroep te Utrecht, waarbij deze Raad had beslist, dat de directeur van het verwerende ziekenfonds niet bevoegd was tot het nemen van de in beroep aangevochten beslissing, omdat het huishoudelijk reglement die taak opdroeg aan het dagelijks bestuur.

Is aan de ziekenfondsen beschikkingsbevoegdheid geattribueerd? Het rapport van de Commissie Algemene Bepalingen van administratief recht beantwoordt deze vraag bevestigend,[29] en verwijst naar art. 25 van de Wet, handelend over de te heffen premie voor de bejaardenverzekering. Dit voorbeeld geeft meteen aan dat de beschikkingsbevoegdheid een zeer beperkte is. Mannoury gaat nog een stapje verder: hij vraagt zich af of men niet in afwijking van de wettelijke terminologie de Ziekenfondsraad als het eigenlijke uitvoeringsorgaan moet beschouwen, waarbij de overige organen slechts als administratiekantoren zouden zijn aan te merken.[30] Hierop acht slaande is het niet verwonderlijk dat de artt. 74, 75 en 76 de Ziekenfondsraad ook een rol laten spelen bij het oplossen van geschillen, vóórdat de administratieve rechter zich daaromtrent uitspreekt. Uit het feit dat het ziekenfonds zich niet behoeft neer te leggen bij het advies van de Ziekenfondsraad moet worden geconcludeerd dat het fonds beschikkingsbevoegdheid heeft. Deze bevoegdheid wordt evenals bij de andere uitvoeringsorganen gemandeerd. Slechts wanneer de beschikking aan de verzekerde aanvechtbaar voorkomt en deze een voor beroep vatbare beslissing aanvraagt zal het statutaire orgaan moeten optreden.

Opmerking verdient dat art. 77 ook administratief beroep heeft geïntroduceerd: iedere belanghebbende kan in bepaald aangewezen gevallen bij de Kroon voorziening vragen tegen beslissingen van de Ziekenfondsraad en beschikkingen van de Minister.

28. o.c. blz. 192.
29. A.B.A.R. blz. 21.
30. o.c. blz. 190.

Het schorsings- en vernietigingsrecht van de Kroon is beperkt tot besluiten van de Ziekenfondsraad, van een commissie, van de voorzitter of van de algemeen secretaris van de Raad (art. 81). Ook uit deze bepaling blijkt weer de beperkte beschikkingsbevoegdheid van de fondsen.

4 De collecterende functie

4.1. De volksverzekeringen.

In de voorafgaande hoofdstukken hebben wij terloops reeds enkele malen een onderscheid gemaakt tussen de collecterende functie van de uitvoeringsorganen en hun distribuerende functie. In dit hoofdstuk zal de collecterende functie worden onderzocht. Aangezien het inzamelen van de premies voor de volksverzekeringen A.O.W., A.W.W., A.K.W. en A.W.B.Z., alsmede de inning van de premies voor de K.W.L. is opgedragen aan de belastingdienst, is het aan mijn mede-preadviseur voorbehouden hierover opmerkingen te maken indien hij dit wenselijk acht. De Sociale Verzekeringsbank en de raden van arbeid hebben slechts de taak premies te innen in gevallen, waarin de wet de mogelijkheid opent om vrijwillig tot de wettelijk geregelde verzekering toe te treden. Zo is bij K.B. van 22 december 1971 (S. 798), ter uitvoering van art. 35 A.O.W. en art. 47 A.W.W. aan de S.V.B. opgedragen de premie te innen van hen die vrijwillig de premiebetaling voortzetten. En aan de raden van arbeid is de inning van de premie verschuldigd krachtens de Ouderdomswet 1919 opgedragen. Aangezien het hier premiebetalingen betreft die de burger vrijwillig op zich neemt kunnen wij deze materie hier laten rusten, ook al omdat het om geringe bedragen gaat.

4.2. De werknemersverzekeringen.

De bepalingen, die de vaststelling en inning van de werknemersverzekeringen regelen, zijn neergelegd in de Coördinatiewet Sociale Verzekering van 24 december 1953 (S. 577). Deze wet omschrijft het begrip loon, dat zo'n belangrijke rol speelt in het belastingrecht en in het sociale verzekeringsrecht, en geeft vervolgens nadere uitvoeringsregels.

4.3. De *hoogte* van de premie verschuldigd voor de werknemersverzekeringen wordt vastgesteld in een *percentage* van het loon, dat onder de verzekering valt, het zogenaamde maximum dagloon voor de premieheffing. Het maximum dagloon wordt in art. 9 van de Coördinatiewet Sociale Verzekering aangegeven en bij ministeriële beschikking telkens herzien met ingang van 1 januari.

Het percentage wordt voor de vier wetten verschillend vastgesteld:

1. In de statuten van de bedrijfsverenigingen moet worden geregeld wie de premiehoogte vaststelt voor de verschillende risicogroepen,

waarin de werkgevers zijn ingedeeld met het oog op de uitvoering van de Ziektewet. De Ziektewet bepaalt in art. 60 lid 4 dat de werkgever is gehouden zowel de door de verzekerde als de door hemzelf verschuldigde premie te betalen.

2. In de Werkloosheidswet wordt onderscheid gemaakt tussen wachtgeld- en werkloosheidsverzekering. De premiehoogte voor de wachtgeldverzekering wordt vastgesteld door de besturen van de bedrijfsverenigingen (art. 32 lid 1 W.W.). De premie voor de werkloosheidsverzekering wordt vastgesteld door de Minister van Sociale Zaken na overleg met het bestuur van het Algemeen Werkloosheidsfonds en gehoord de Sociale Verzekeringsraad. Deze taak is aan de Minister toebedeeld omdat de helft van deze premie door het Rijk wordt betaald. Voor de andere helft – evenals voor de wachtgeldpremie – geldt dat de werkgever gehouden is het gehele verschuldigde bedrag te betalen, net als in de Ziektewet.
3. Art. 78 van de W.A.O. draagt de vaststelling van de premiehoogte op aan het bestuur van het Arbeidsongeschiktheidsfonds onder goedkeuring van de Minister van Sociale Zaken, gehoord de Sociale Verzekeringsraad. Ook hier is de werkgever gehouden zowel de door de werknemer als door hemzelf verschuldigde premie te betalen aan de bedrijfsvereniging.
4. Voor de ziekenfondsverzekering wordt de premiehoogte vastgesteld door de Minister en wordt de werkgever verplicht de gehele premie te betalen (art. 15 Zf.W.).

Het vaststellen van het premiepercentage is een daad van (materiële) wetgeving, waartegen derhalve geen beroep op de rechter openstaat.

4.4. De *vaststelling* en de *inning* van de premie, verschuldigd door de werkgever, is aan de bedrijfsverenigingen opgedragen. Deze taak kan uiteraard alleen naar behoren worden vervuld wanneer vaststaat wat loon is en hoeveel loon door een werkgever is uitbetaald. Daarom wordt in de Coördinatiewet Sociale Verzekering in art. 4, eerste lid aangegeven, dat loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten. Het tweede lid van dit artikel en de daarop volgende artikelen 5 t/m 8 bepalen dit loonbegrip nader en bevatten voorts delegatiebepalingen, waarbij de Sociale Verzekeringsraad en de Minister worden gemachtigd nadere regels te stellen.

Om te kunnen bepalen hoeveel loon door een werkgever is betaald wordt in art. 10 aan de werkgever de verplichting opgelegd een loonadministratie te voeren, welke voldoet aan de door het uitvoeringsorgaan te stellen voorschriften, alsmede de plicht om de door dat orgaan gevraagde loonopgaven te verstrekken. Te dier zake kan de Minister,

de Sociale Verzekeringsraad gehoord, regelen stellen, hetgeen ook is geschied bij Beschikking van 31 december 1953 (Stcrt. 1954, 1).

Uit deze Beschikking blijkt dat de voorschriften van de uitvoeringsorganen onder meer tenminste moeten inhouden:

1. dat de werkgever verplicht is voor iedere werknemer een loonstaat bij te houden;
2. dat hij tevens verplicht is een verzamelloonstaat aan te houden;
3. dat het uitvoeringsorgaan de benodigde verzamelloonstaten aan de werkgever verstrekt;
4. dat de werkgever verplicht is de verzamelloonstaat in te leveren in de maand januari van het volgend jaar en tevens verplicht is tussentijdse loonopgaven te verstrekken op verzoek van het uitvoeringsorgaan voor de heffing van een voorschotpremie.

De werkgever is derhalve verplicht een loonaangifte te doen ten minste éénmaal per jaar en – op verzoek van het uitvoeringsorgaan – ook tussentijds.

Aan de hand van deze aangifte zal het uitvoeringsorgaan de verschuldigde premie vaststellen. Bij het heffen van deze vaststellingsbeschikking moet het uitvoeringsorgaan volgens art. 11 van de Coördinatiewet door de Sociale Verzekeringsraad te stellen regelen in acht nemen. De Raad heeft die regels neergelegd in het Premievaststellings- en invorderingsbesluit van 31 december 1953 (Stcrt. 1954, 1).

In dit Besluit lezen wij onder meer dat de premie verschuldigd door een werkgever wordt vastgesteld op een door de bedrijfsvereniging in haar statuten aangegeven wijze (art. 9). Hieruit kan men afleiden dat deze vaststelling in de statuten kan worden opgedragen aan één van de organen die de statuten kennen bijv. aan het bestuur, aan de algemene vergadering of aan de kleine commissie uit het bestuur. In art. 10, eerste lid van hetzelfde Besluit wordt evenwel aangegeven dat *de besturen* van de bedrijfsverenigingen de wijze waarop en de termijn binnen welke de *door hen* geheven premies, voorschotpremies of daarmede gelijk te stellen heffingen door de werkgevers moeten worden betaald. Het Besluit bedoelt hier blijkbaar dat de besturen de algemene grondslagen voor de betaling van het verschuldigde moeten aangeven, want de tweede zin van art. 10 eerste lid zegt: 'Zij (de besturen) geven kennis aan de Sociale Verzekeringsraad van de door hen *in algemene zin* te dezen getroffen regelingen.'

4.5. *Het* bij de statuten aangewezen *orgaan* van de bedrijfsvereniging stelt het door de werkgever verschuldigde bedrag vast aan de hand van de door die werkgever gedane aangifte, de verzamelloonstaat.

Scheltens heeft in zijn bekende werk[32] drie soorten aangifte onderscheiden:

a) de aangifte die niet meer is dan een hulpmiddel voor de administratie om tot de vaststelling van de belastingschuld te komen;
b) de aangifte voor de heffing van registratierecht, die meer gebondenheid geeft (dit type is thans geheel buiten gebruik gesteld);
c) de aangifte bij die belastingen welke op aangifte worden voldaan of afgedragen, zoals in de regel de loon-, de dividend- en de omzetbelasting.

Gelet op de sterke band, die in de Coördinatiewet S.V. is gelegd tussen het loon voor de heffing van de loonbelasting en dat voor de heffing van de premie sociale verzekering, zou men in eerste instantie geneigd zijn aan te nemen dat aan de aangifte voor beide soorten heffingen dezelfde betekenis moet worden toegekend. Dit is echter niet het geval. De aangifte, de verzamelloonstaat, voor de premieheffing behoort niet thuis in Scheltens groep c, waar de loonbelasting zich bevindt, doch in groep a, waaronder o.m. de inkomstenbelasting valt. Dit volgt uit art. 11 lid 3 der Wet, waarop ik straks nader terugkom.

In de reeds eerder genoemde, op art. 10 van de Coördinatiewet S.V. gebaseerde, Ministeriële Beschikking is de vaststelling van het model van de loonstaat en van de verzamelloonstaat opgedragen aan de Sociale Verzekeringsraad in overeenstemming met de Minister van Financiën. Deze modelverzamelloonstaat laat ruimte voor het vermelden van:

a) het totaal belastbaar loon voor de loonbelasting;
b) het totaalbedrag der ingehouden loonbelasting;
c) het totaal bruto-loon sociale verzekering;
d) het totaal loon dat voor elke verzekeringswet afzonderlijk voor premieberekening in aanmerking komt.

Voor de belastingdienst zijn deze gegevens voldoende (aannemende dat de verzamelloonstaat juist en volledig is ingevuld). Voor de sociale verzekeringen moet de verschuldigde premie eerst nog worden vastgesteld, rekening houdende met het premiepercentage en met het maximum premieloon. Het lijkt aannemelijk dat om die reden aan het uitvoeringsorgaan is opgedragen eerst uit te rekenen welke premie door de werkgever is verschuldigd en vervolgens de uitkomst aan die werkgever mee te delen, in plaats van de directe afdracht te eisen.

4.6. *De aangifte,* de verzamelloonstaat, dient als een (belangrijk) hulp-

32. J. P. Scheltens 'De Algemene Wet inzake Rijksbelastingen', Nijmegen 1959 (losbladig), Hoofdstuk II, Par. 16.

middel om tot de premievaststelling te komen. De bedrijfsvereniging is niet gebonden aan de aangifte, de werkgever ook niet, tenminste niet aan de materiële inhoud. Met Scheltens[33] zou ik wel bewijsrechtelijke gevolgen aan de aangifte willen toekennen: als de werkgever zich beroept op de onjuistheid van zijn aangifte, zal hij die onjuistheid waar moeten maken.

Hoe betrekkelijk de betekenis van de aangifte is, blijkt heel duidelijk uit art. 11 lid 4 van de Coördinatiewet S.V. Indien ten onrechte geen bedrag aan premie is vastgesteld dan wel na de vaststelling van het te betalen bedrag der premie blijkt, dat een lager bedrag is vastgesteld dan verschuldigd is, stelt het uitvoeringsorgaan het alsnog door de werkgever verschuldigde premiebedrag over de verstreken betalingstermijn vast. De gegevens, nodig om tot hantering van art. 11 lid 4 over te gaan, zullen als regel niet uit de aangifte komen, doch bijvoorbeeld uit contrôles en ook wel eens uit loonopgaven gedaan door werknemers, die een sociale verzekeringsuitkering aanvragen.

4.7. De premievaststelling.

De premieschuld vloeit voort uit de onderscheiden werknemersverzekeringswetten (art. 60 lid 4 Z.W., art. 25 lid 3 W.W., art. 15 lid 3 Zf.W., art. 77 lid 2 W.A.O.). Niet duidelijk is aangegeven, wanneer de schuld ontstaat. Art. 13 lid 1 van de Coördinatiewet S.V. gaat ervan uit dat de premie aan het einde van een kalenderjaar verschuldigd is geworden en laat derhalve het moment van ontstaan in het midden. In elk geval blijkt uit art. 13 dat de schuld reeds bestaat voordat de premievaststelling plaatsvindt. Nu de verjaringstermijn uitdrukkelijk is geregeld, lijkt mij de vraag naar het moment van ontstaan van de schuld overigens minder relevant.

Van groter belang lijkt de vraag naar de betekenis van de premievaststelling. Zij is een beschikking in de gangbare zin.[34] Zoekend naar een nadere omschrijving, stuiten we op het onderscheid tussen rechtvaststellende en recht-scheppende beschikkingen. In navolging van Donner[35] rekent A.B.A.R. de vaststelling van een aanslag in de belastingen tot op zekere hoogte tot de recht-vaststellende beschikkingen. De restrictie 'tot op zekere hoogte' motiveert Donner met de opmerking dat de belastingadministratie soms de vrijheid heeft op haar goeddunkende gronden ook voor minder dan het wettelijk verschuldigde bedrag aan te slaan. Zekere rechtscheppende kracht – zo ver-

33. o.c., Par. 17 en Hoofdstuk III, Par. 26.
34. Zie A.B.A.R., hoofdstuk 3.2, blz. 48.
35. o.c. blz. 245.

volgt hij – valt dus aan deze beschikkingen niet te ontzeggen. Scheltens wijst erop, dat de aanslag aan de bestaande schuld een betalingsverplichting toevoegt[36] en een zelfstandige functie heeft naast de belastingschuld. Na een bespreking van het – ook door Donner vermelde – arrest van de Hoge Raad van 24 april 1957[37] komt Scheltens tot de opvatting, dat de functie van de aanslag is 'deze, dat hij een opdracht aan de ontvanger bevat, over te gaan tot invordering van het berekende belastingbedrag en een opdracht aan de belastingplichtige tot betaling van dat bedrag. Deze beide verplichtingen nu worden door de aanslag in het leven geroepen en in zoverre is de aanslag dus constitutief van aard'.[38]

Ik ben van mening dat met betrekking tot de premievaststelling hetzelfde betoog kan worden gehouden, met dien verstande evenwel dat de in de belastingdienst bekende ontvanger in de uitvoeringsorganisatie van de sociale verzekering niet genoemd wordt. De bedrijfsverenigingen, die de uitvoering hebben opgedragen aan het Gemeenschappelijk Administratiekantoor, zullen aan dit kantoor de invordering opdragen, de zelf administrerende bedrijfsverenigingen zullen haar eigen administratieve apparaat inschakelen.

Aan het uitvoeringsorgaan is de plicht opgelegd het te betalen bedrag der premie (onderscheidenlijk het bedrag van de voorschotpremie[39]) schriftelijk aan de werkgever mede te delen, met mededeling van de termijn, waarbinnen de betaling moet geschieden (art. 11, lid 3 Coörd. W.). De werkgever is gehouden binnen de aangegeven termijn tot betaling over te gaan, hij kan de premievaststelling niet negeren. Wel bestaat voor hem de mogelijkheid aan de bedrijfsvereniging zijn bezwaren kenbaar te maken en te verzoeken om een beslissing in de vorm van een voor beroep vatbare beslissing, voor zover aan zijn bezwaren niet wordt tegemoet gekomen. Tegen deze laatste – voor beroep vatbare – beslissing kan hij in beroep gaan bij de administratieve rechter.[40]

Het uitvoeringsorgaan daarentegen is aan zijn beslissing niet gebonden. Als na de vaststelling van het te betalen bedrag der premie blijkt, dat een lager bedrag is vastgesteld dan verschuldigd is, stelt het uitvoeringsorgaan het alsnog door de werkgever verschuldigde premiebedrag over de verstreken betalingstermijnen vast (art. 11, lid 4 Coörd.

36. o.c. par. 33.
37. H.R. 24 april 1957, N.J. 1957, 523; B.N.B. 1957/183.
38. o.c. Par. 33 blz. 329.
39. De voorschotpremie laat ik hier verder buiten beschouwing.
40. Art. 73 Z.W., art. 74 Zf.W., art. 43 W.W., art. 87 W.A.O.

W.). Opmerking verdient dat de regeling in het verleden wel anders is geweest. Art. 36 van de Ziektewet zoals deze tot 1941 luidde, bepaalde dat een besluit tot vaststelling van verschuldigde premie slechts door het uitvoeringsorgaan kon worden herzien, als de premie niet of te laag was vastgesteld *tengevolge van onjuiste of verzuimde aangifte* door de premieplichtige. Art. 67 van de Kinderbijslagwet 1939 bevatte die beperking niet, alleen werd aan het indienen van een onjuiste aangifte of aan het verzuimen van een aangifte de consequentie verbonden dat rente over het nagevorderde bedrag moest worden betaald. De Ziektewet is in 1941 in diezelfde zin gewijzigd. De Coördinatiewet S.V. heeft met dit systeem gebroken. Uit de ontstaansgeschiedenis van deze Wet leidde de Centrale Raad van Beroep bij uitspraak van 5 december 1958 (R.S.V. 1958/182) af dat het uitvoeringsorgaan in beginsel volledige vrijheid heeft, behoudens het bepaalde in art. 13 van de Wet om alsnog tot vaststelling van het juiste premiebedrag over te gaan en daartoe zelfs verplicht is.[41]

Art. 13, op het bestaan waarvan de Centrale Raad van Beroep in de geciteerde uitspraak wijst, bevat een beperking voor het uitvoeringsorgaan: premie wordt niet meer vastgesteld, indien meer dan drie jaren sedert het einde van het kalenderjaar, waarin de premie verschuldigd is geworden, zijn verstreken.

De Centrale Raad van Beroep spreekt in de uitspraak van 1958 over 'in beginsel volledige vrijheid' van het uitvoeringsorgaan. Zou uit deze formulering afgeleid mogen worden, dat de Centrale Raad van Beroep van oordeel is, dat een nadere vaststelling van de premie ook zonder uitdrukkelijke wetsbepaling in beginsel mogelijk is? In dat geval zou de Raad het standpunt van Scheltens delen, die navordering van belastingen mogelijk acht, zonder dat de bevoegdheid daartoe uitdrukkelijk wordt toegekend.[42] Een eventuele beperking van die bevoegdheid zou gebaseerd moeten worden op algemene rechtsbeginselen. De Centrale Raad leidt uit art. 11 lid 4 van de Coördinatiewet vervolgens af dat het uitvoeringsorgaan 'verplicht' is de premie nader vast te stellen. De in dit twistgeding als eiser optredende bedrijfsvereniging had betoogd, dat er, gegeven de wettekst, voor de rechter geen ruimte is gelaten om de onderhavige beslissing te toetsen aan algemene rechtsbeginselen. De Centrale Raad liet deze stelling van het uitvoeringsorgaan in het midden onder overweging 'dat zelfs indien het in beginsel toelaatbaar zou zijn aan te nemen, dat op grond van algemene

41. Aldus ook C.R.v.B. 6 maart 1959, R.S.V. 1959/85, C.R.v.B. 7 december 1962, R.S.V. 1963/7.
42. o.c. par. 44.

rechtsbeginselen eiser niet (meer) bevoegd was toepassing te geven aan het bepaalde in art. 11 lid 4 der Coördinatiewet, zulks immers slechts dan het geval zou kunnen zijn, indien daartoe voldoende feitelijke gronden aanwezig zouden zijn'.

In de uitspraak van 7 december 1962 (R.S.V. 1963/7) bevestigde de Centrale Raad van Beroep een uitspraak van de raad van beroep te Utrecht[43] onder overneming van de gronden, waarop die uitspraak steunde. Deze gronden waren onder meer: dat aan art. 11 lid 4 een verplichting ten grondslag ligt, welke moet worden gezien als een uitvloeisel van de gedachte dat het in casu betreft toepassing van publiekrechtelijk geregelde verzekeringen;

dat uit het karakter en de strekking daarvan onder meer voortvloeit, dat de daarbij geregelde rechten en verplichtingen zo duidelijk mogelijk voor de betrokkenen dienen vast te staan en het voor dezen te allen tijde mogelijk moet zijn aan de hand van in de wet neergelegde objectieve normen na te gaan of en in hoeverre de daarin geregelde verzekering op hen van toepassing is;

dat de Raad het dan ook in beginsel ontoelaatbaar acht om aan te nemen, dat het uitvoeringsorgaan onder bepaalde omstandigheden op grond van een algemeen rechtsbeginsel niet meer bevoegd zou zijn toepassing te geven aan het bepaalde in art. 11 lid 4, voormeld;

dat dit anders ware, wanneer het in casu in plaats van een dwingend wetsvoorschrift als het onderhavige zou betreffen de toepassing van een discretionaire bevoegdheid.

Niet overgenomen werden door de Centrale Raad van Beroep de daarop volgende gronden, waarin de Raad van Utrecht o.m. stelde dat het voorafgaande nog niet wil zeggen dat er binnen het systeem van de in art. 11 neergelegde verplichting tot premievaststelling geen enkele ruimte zou zijn voor het uitvoeringsorgaan om bij het naleven dier verplichting te doen blijken van een op de gegeven omstandigheden afgestemd, van beleid getuigend inzicht.

Mijn mede-preadviseur, die art. 16 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen nauwkeurig heeft geanalyseerd en becritiseerd, zal in de hier gereleveerde uitspraken van de Centrale Raad van Beroep veel vinden, dat hem aanspreekt. Zie ik het goed dan is hij een overtuigd voorstander van de navordering. Zijn bezwaren tegen art. 16 van de A.W. richten zich dan ook niet tegen de aan de inspecteur gegeven bevoegdheid, doch tegen de beperkingen die in het eerste lid van dit artikel aan de navorderingsbevoegdheid zijn gesteld, met name de beperking dat een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs

43. R.v.B. Utrecht 4 juni 1962, R.S.V. 1963/7.

bekend had kunnen zijn, geen grond tot navordering kan opleveren. Deze beperking is in de Coördinatiewet S.V. niet opgenomen, hetgeen Scheltens zal verheugen. Minder verheugd zal hij zijn over de terughoudendheid van de Centrale Raad van Beroep met betrekking tot de toepassing van algemene rechtsbeginselen. Toepassing van deze beginselen wordt 'in beginsel' ontoelaatbaar geacht, nu art. 11 lid 4 van de Coördinatiewet dwingendrechtelijk is geformuleerd. Ik zou de nadruk willen leggen op de woorden 'in beginsel'. Naar mijn mening impliceren deze woorden, dat de Centrale Raad van Beroep de mogelijkheid van toepassing van algemene rechtsbeginselen niet uitsluit. In de hier besproken casusposities hadden de 'aangeslagen' werkgevers van het uitvoeringsorgaan een mededeling gekregen dat over de beloning van respectievelijk provisiereizigers en thuiswerksters geen premiën verschuldigd waren, doch in een later stadium was aan het licht gekomen dat dit standpunt onjuist was. In beroep gaande tegen de nadere premievaststelling beriepen de werkgevers zich op het algemeen rechtsbeginsel der rechtszekerheid, maar de Centrale Raad verwierp dit beroep omdat de werkgevers zelf de verplichting hadden om na te gaan of voor hen werkzame personen zijn aan te merken als werknemers in de zin der onderscheidene sociale verzekeringswetten. Een nauwkeurig onderzoek was door de werkgevers achterwege gelaten en daarmede hadden zij het risico op zich genomen, dat het uitvoeringsorgaan alsnog tot premievaststelling zou overgaan.

In de uitspraak van 1958 beriep de werkgever zich ook nog op het arrest van de Hoge Raad van 7 oktober 1953 (A.B. 1953, blz. 850).[44] De Centrale Raad verwierp dit beroep onder opmerking, dat in dit arrest was beslist, dat de inspecteur der belastingen mag afgaan op de aangifte van de belastingplichtige, indien er geen bijzondere omstandigheden zijn, welke hem reden geven aan die aangifte te twijfelen, en dat hij indien dan achteraf blijkt dat de aangifte onjuist is geweest, alsnog tot navordering mag overgaan.

Noch in de uitspraak van 1958, noch in die van 1962 werd derhalve het bestaan van een ambtelijk verzuim aangenomen. Maar stel nu eens het geval dat aan de werkgever geen enkel verwijt kan worden gemaakt van onzorgvuldigheid bijv. omdat hij de beloning aan de provisiereizigers en de thuiswerksters wél op de verzamelloonstaat had vermeld, doch de bedrijfsvereniging bij de vaststelling van de verschuldigde premie deze beloning niet had meegeteld? In een dergelijke situatie zou er veel voor te zeggen zijn met een beroep op een algemeen rechtsbeginsel aan de bedrijfsvereniging het recht te ontzeggen

44. Door Scheltens genoemd in Par. 46, blz. 415 en 426.

alsnog tot premieheffing over te gaan. De door de Centrale Raad van Beroep gegeven formulering in de uitspraak van 1958 laat hiertoe wel enige ruimte.[45]

4.8. De ambtshalve op te leggen premieaanslag.

In art. 12 van de Coördinatiewet is aan het uitvoeringsorgaan de bevoegdheid toegekend ambtshalve een premieaanslag (men lette op het woord aanslag!) op te leggen, indien een werkgever verzuimt een loonopgave te verstrekken. Evenals in art. 9 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen moet aan de ambtshalve aanslag een aanmaning zijn voorafgegaan, die zonder resultaat gebleven is.

In een uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 6 mei 1960 (R.S.V. 1960/132) voerde een gedaagde werkgever (die wel een loonopgave had ingediend doch te lage bedragen had vermeld) als verweer aan dat de bedrijfsvereniging niet meer de bevoegheid had tot een 'ambtshalve vaststelling' van het verzekeringsplichtige loon, zoals in de voor beroep vatbare beslissing was gesteld. De Raad overweegt daarop, dat hij dit verweer niet kan volgen, omdat art. 11 toelaat, dat eiser de loonvaststelling doet onafhankelijk van de door de werkgever opgegeven loonbedragen. Voorts stelt de Raad dat in het door gedaagde voorgestane systeem der Coördinatiewet een veel te lage loonopgave slechts gecorrigeerd zou kunnen worden met een verhoging van 5% als bedoeld in art. 12 dier wet, hetgeen evenwel noch uit de wettekst, noch uit het systeem dier wet kan worden afgeleid. Naar mijn mening had de Centrale Raad beter onomwonden kunnen zeggen dat het begrip 'ambtshalve vaststelling' hier beter niet had kunnen worden gebruikt.

Merkwaardig is ook de uitspraak van 20 april 1961 (R.S.V. 1961/102). Hierin vermeldt de Centrale Raad, dat de eerste rechter heeft overwogen dat de bedrijfsvereniging aan haar beslissing het karakter heeft gegeven van een 'ambtshalve aanslag' op de voet van art. 12 der Coördinatiewet, terwijl zij in feite uitsluitend bedoeld was als een beslissing in de zin van art. 11 lid 4. In plaats van een woord van hulde aan het adres van de eerste rechter, laat de Centrale Raad hierop volgen 'dat ook naar zijn oordeel aan de onderwerpelijke premiebeslissing het karakter van een ambtshalve aanslag niet geheel kan worden ontzegd, doch de Raad haar niettemin aanmerkt als een beslissing,

45. Anders Loeffen-Nuver-Schipper-Van Galen 'Het Burgerlijke ambtenarenrecht' (losbladig), 's-Gravenhage III A-8. C.R.v.B. 6 maart 1959, R.S.V. 1959/85 gaat al in die richting, evenals C.R.v.B. 20 april 1961, R.S.V. 1961/102.

welke althans primair met toepassing van het gestelde in art. 11, lid 4, is genomen'. Deze niet geheel concludente overweging wordt vervolgens gerechtvaardigd met de opmerking, dat de in de bestreden beslissing gebruikte woorden 'ambtshalve aanslag' moeten worden gezien in het licht van het daaraan onmiddellijk voorafgaande, nl. dat de werkgever zich niet in staat achtte de verlangde loonopgave te verstrekken. Hier was dus geen opgave, althans geen aanvullende opgave, maar de Centrale Raad wilde daaraan niet te zwaar tillen, omdat de werkgever zelf een beslissing had gevraagd aan de bedrijfsvereniging teneinde de rechter te kunnen laten beslissen over de verzekeringsplicht van bepaalde personen.

Tegenover deze uitspraak staat er een waarbij wel een loonopgave was gedaan, doch een onjuiste. De Centrale Raad van Beroep achtte in deze uitspraak van 29 mei 1964 (R.S.V. 1964/120) de bedrijfsvereniging bevoegd ambtshalve een premieaanslag op te leggen 'nu de door eiser gedane loonopgave kennelijk onjuist was'.[46] Uit deze uitspraak valt nog iets anders af te leiden, nl. dat de eis van de aanmaning een zwaarwichtige is. De Raad merkt hieromtrent op dat die aanmaning kennelijk is bedoeld ter waarborging van de belangen van de premieplichtige werkgever en dan ook niet achterwege mag blijven. Blijft zij wel achterwege, dan is de bevoegdheid tot het ambtelijke opleggen van een premieaanslag niet aanwezig.

4.9. De sancties.

Bij de premievaststelling op grond van art. 11 der Coördinatiewet kan het uitvoeringsorgaan niets anders doen dan het verschuldigde bedrag vaststellen en aangeven binnen welke termijn dit bedrag moet worden betaald door de werkgever. Slechts wanneer de werkgever die termijn overschrijdt kan het uitvoeringsorgaan over de achterstallige premie rente vorderen.[47]

Bij de ambtshalve op te leggen aanslag ex art. 12 is het uitvoeringsorgaan bevoegd het bedrag van de aanslag te verhogen met vijf procent van dat bedrag, met dien verstande evenwel dat de verhoging tenminste vijf gulden bedraagt. Deze verhoging wordt als premie beschouwd.

Vergelijken wij deze regeling met die, welke is neergelegd in art. 9

46. Aldus ook de Memorie van Antwoord bij het wetsontwerp Zitting 1952-1953 nr. 3034 blz. 9.
47. Zie de op art. 14 gebaseerde Ministeriële Beschikking van 18 maart 1970 (Stcrt. 1970, 60).

lid 3 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, dan valt op dat de inspecteur der belastingen verplicht wordt om de in de aanslag (ambtshalve) te begrijpen belasting te verhogen met vijf procent, doch tenminste met vijf en ten hoogste met duizend gulden. Hier is derhalve geen sprake van een discretionaire bevoegdheid zoals bij het uitvoeringsorgaan van de sociale verzekering.[48] Met dit verschil hangt samen lid 4 van art. 9 van de Algemene Wet, waarin wordt aangegeven wanneer de verhoging vervalt: wanneer de belastingplichtige wegens het feit op grond waarvan de verhoging is verschuldigd, ter zake van overtreding van art. 69 bij onherroepelijke rechterlijke uitspraak is vrijgesproken, ontslagen van rechtsvervolging of veroordeeld.

Art. 18 van de Coördinatiewet verklaart strafbaar de werkgever, die één of meer voorschriften, welke door het uitvoeringsorgaan krachtens art. 10 zijn gegeven, niet of niet tijdig nakomt. Het uitvoeringsorgaan is – zoals reeds werd opgemerkt – niet verplicht een verhoging van het verschuldigde premiebedrag ongedaan te maken na een gewijsde van de strafrechter. Gelet op zijn discretionaire bevoegdheid zal het hierbij wel gehouden zijn algemene rechtsbeginselen in acht te nemen.[49]

De door Scheltens[50] gesignaleerde scheve verhouding, dat de strafvervolging, de zwaardere maatregel, eerder mogelijk schijnt te zijn dan de lichtere, de administratieve boete, signaleren wij ook hier. Gemist wordt in het sociale verzekeringsrecht de verhoging als sanctie bij naheffing op grond van art. 11 lid 4. Deze verhoging heeft wel bestaan in de vorm van rente, verschuldigd over het nagevorderde bedrag,[51] doch de Coördinatiewet heeft deze vorm niet overgenomen en evenmin de uit het belastingrecht bekende verhoging bij navordering. De Memorie van Toelichting op het wetsontwerp[52] zegt dat de artt. 12 en 14 het mogelijk maken om de werkgevers, die niet op tijd voldoen aan hun verplichting om loonopgaven te verstrekken en premie te betalen met de hieruit voortvloeiende extra-kosten te belasten.

De verhoging voorzien in art. 12 is gesteld op vijf procent van het bedrag van de premieaanslag. Betekent dit nu dat de verhoging steeds op dit bedrag moet worden gesteld of kan het uitvoeringsorgaan va-

48. Art. 66 der A.W. geeft de bevoegdheid tot kwijtschelding aan de Minister of een ander namens hem.
49. Zie bijv. de reeds genoemde uitspraak R.v.B. Utrecht 4 juni 1962 R.S.V. 1963/7.
50. o.c. Par. 23.
51. Zie 4.7.
52. Zitting 1952-1953 nr. 3034 blz. 11.

riëren tussen het minimum van vijf gulden en een maximum van vijf procent? In het laatste geval zou de mate van de verhoging kunnen worden bepaald naar de mate van de schuld bij de werkgever en zou deze verhoging derhalve een sterk strafrechtelijk karakter dragen. Gelet op de discretionaire bevoegdheid die aan het uitvoeringsorgaan is toegekend ligt het voor de hand aan te nemen, dat het al naar gelang de ernst van het feit en de mate van schuld van de werkgever de verhoging kan vaststellen op het daarmee overeenstemmende bedrag. In de Memorie van Antwoord bij het Wetsontwerp vindt deze mening bevestiging, als gezegd wordt dat het vertrouwen gewettigd is dat de uitvoeringsorganen van bedoelde bevoegdheid een redelijk gebruik zullen maken.[53]

Jurisprudentie betrekking hebbend op de ambtshalve op te leggen verhoging heb ik niet gevonden; wel jurisprudentie in gevallen waarin het opgegeven loonbedrag ambtshalve werd vermeerderd.[54] De Raad van Beroep in Arnhem besliste op 26 mei 1959 (R.S.V. 1959/227) dat vaststelling van de loonbedragen, waarover premie verschuldigd is op een hoger loonbedrag, dan voortvloeit uit beschikbare gegevens in strijd is met algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

53. Zitting 1952-1953 nr. 3034 blz. 9.
54. Voorbeelden in R.S.V. 1958/105, 1959/32, 1960/132, 1961/52.

5 De distribuerende functie

5.1. De volksverzekeringen.

Art. 4 van de A.O.W., art. 5 van de A.W.W. en art. 4 van de A.K.W. bepalen heel in het algemeen, dat in de uitvoering van de in deze wet geregelde verzekering wordt voorzien door de Sociale Verzekeringsbank, met uitzondering evenwel van de reeds besproken collecterende functie, die aan de Rijksbelastingdienst is opgedragen.[55]

Art. 5 van de A.O.W., art. 6 van de A.W.W. en art. 5 van de A.K.W. bevatten de opdracht aan de Minister om, gehoord de Sociale Verzekeringsraad en de Sociale Verzekeringsbank, de werkzaamheden, onderscheidenlijk de bevoegdheden aan te wijzen, welke in plaats van door de S.V.B. door de Raden van Arbeid zullen worden verricht, onderscheidenlijk uitgeoefend. Uit de desbetreffende Ministeriële Beschikkingen[56] blijkt dat de toekenning, intrekking en herziening van de uitkeringen in het algemeen zijn gedelegeerd aan de Raden van Arbeid in de gevallen waarin de uitkeringsgerechtigde binnen het Rijk woont en geen recht kan doen gelden op andere uitkeringen van de S.V.B.

De vierde volksverzekering, de A.W.B.Z., wordt blijkens art. 4 uitgevoerd door de ziekenfondsen, de ziektekostenverzekeraars, de uitvoerende organen en de Ziekenfondsraad. De heffing en de invordering van de premies is ook hier voorbehouden aan de Rijksbelastingdienst.

In hoofdstuk 3 heb ik reeds een aantal algemene opmerkingen gemaakt over de organisatorische aspecten en daarbij aangegeven welke organen als administratieve organen kunnen worden aangemerkt, die de beschikkingsbevoegdheid uitoefenen.

Onder 5.2. volgen nog enkele nadere bijzonderheden over de ziekenfondsen.

5.2. De werknemersverzekeringen.

Art. 53 van de Z.W. en art. 13 van de W.W. bepalen dat in de uitkering van de in deze wet geregelde verzekeringen wordt voorzien door bedrijfsverenigingen.

55. Ook art. 15 van de K.W.L. is aldus geformuleerd, omdat de uitvoering van deze werknemersverzekering is gekoppeld aan die van de A.K.W.
56. M.B. van 17 sept. 1956 nr. 4403 S.V., 23 mei 1957 nr. 2366 S.V., en 3 jan. 1963 nr. 7343.

Voor wat betreft de werkloosheidsverzekering wordt in art. 13 van de W.W. mede een uitvoerende taak toegekend aan het Algemeen Werkloosheidsfonds. Dit fonds heeft geen beschikkingsbevoegdheid ten aanzien van de toekenning van uitkeringen, het stelt een reglement vast voor de werkloosheidsverzekering (art. 36 W.W.) en geeft aan de besturen der bedrijfsverenigingen aanwijzingen van algemene aard, welke deze in acht moeten nemen bij het beoordelen van verzoeken om uitkering. Tegen deze aanwijzingen kan het bestuur van de bedrijfsvereniging in beroep gaan bij de Sociale Verzekeringsraad (art. 37 W.W.).

In de W.A.O. ontbreekt een algemene opdracht tot uitvoering aan de bedrijfsverenigingen, zoals die in Z.W. en W.W. is geformuleerd. Dit vindt zijn oorzaak in de omstandigheid dat de wet geen differentiatie van uitkeringen en voorzieningen naar bedrijfstakken kent, doch een uniforme voor het gehele bedrijfsleven gelijke uitvoering voorstaat. Daarom wordt in art. 68 slechts de toekenning en de herziening van een arbeidsongeschiktheidsuitkering opgedragen aan de bedrijfsvereniging. Alvorens tot toekenning en herziening te besluiten is de bedrijfsvereniging verplicht het advies van de Gemeenschappelijke Medische Dienst te vragen (art. 71). Art. 22a van de Organisatiewet S.V. draagt aan deze dienst de uit de uitvoering van de W.A.O. voortvloeiende werkzaamheden op voorzover deze bestaan uit medische en daarmee samenhangende taken. De beschikkingsbevoegdheid ten aanzien van de toekenning van uitkeringen is aan de bedrijfsverenigingen voorbehouden.

Repressieve controle op de gestie van de B.V. heeft het Arbeidsongeschiktheidsfonds blijkens art. 73 van de W.A.O.; dit fonds kan de deklaraties van de B.V. ten laste van het fonds in bepaalde gevallen herzien. Tegen een dergelijke herziening kan de B.V. in beroep gaan bij de Sociale Verzekeringsraad.

Nog moeilijker aan te geven is wie de Ziekenfondswet uitvoert, zoals we reeds eerder opmerkten.[57] Art. 8 van de Wet draagt de ziekenfondsen op te zorgen, dat de bij hen ingeschreven verzekerden hun aanspraak op verstrekkingen tot gelding kunnen brengen. Daartoe sluiten zij overeenkomsten met personen en instellingen, die een of meer der vormen van hulp, bedoeld in het Verstrekkingenbesluit Ziekenfondsverzekering[58] kunnen verlenen (art. 44 lid 1), doch die overeen-

57. Hoofdstuk 3.4.
58. A.M.v.B. van 4 jan. 1966 (S. 3).

komsten mogen geen arbeidsovereenkomsten zijn (lid 2).[59]

In feite zijn het derhalve de verstrekkers van de gevraagde hulp, die de Wet tot gelding brengen. Voor de ziekenfondsen is niettemin ook een taak weggelegd, omdat zij herhaaldelijk geroepen zijn zich uit te spreken over de vraag of is voldaan aan de voorwaarden, die in of krachtens het Verstrekkingenbesluit Ziekenfondsverzekering worden gesteld alvorens een medewerker de gevraagde medische hulp voor rekening van het fonds kan verlenen. Om een voorbeeld te geven: voor opneming en verder verblijf in een ziekenhuis is een indicatie nodig, welke vóóraf bij het fonds moet worden ingeleverd. Zonder deze indicatie of wanneer de indicatie achteraf wordt overgelegd wordt geen verstrekking gedaan d.w.z. wordt de rekening van het ziekenhuis niet betaald door het fonds. Voorts beoordeelt het ziekenfonds of de indicatie ziekenhuisopneming rechtvaardigt en zo ja in welke omvang.

Tenslotte kan tussen het fonds en de verzekerde onenigheid bestaan over de vraag of een verrichting wel een verstrekking is in de zin van het Besluit, in welk geval het fonds zich eveneens moet uitspreken, moet beschikken.

5.3. De beslissing.

Wanneer wij ons thans gaan verdiepen in vragen, betrekking hebbende op het rechtskarakter van de beslissing omtrent een uitkering of verstrekking van een voorziening, is het goed voorop te stellen, dat wij te maken hebben met een groot bedrijf. Dagelijks worden honderden mensen 65 jaar, dagelijks sterven gehuwde mannen, een weduwe achterlatend, het aantal ziekmeldingen per dag varieert al naar gelang de tijd van het jaar maar beloopt vele honderden, wellicht duizenden.

Om deze stromen van aanvragen te kunnen verwerken is een goede, maar zo eenvoudig mogelijke procedure nodig met zoveel mogelijk gestandariseerde handelingen en formulieren. Bij aanvragen om een A.O.W.-uitkering is meestal vrij snel en vrij eenvoudig te konstateren of aan de voorwaarde voor het verkrijgen van de uitkering is voldaan; het bevolkingsregister is in Nederland goed bijgehouden, ingezetenschap en leeftijd zijn weldra geverifieerd en uitkering kan worden toegekend. Bij aanvragen van ziekengeld ligt de zaak aanmerkelijk moeilijker. Veelal worden deze aanvragen via de werkgever van de verzekerde ingediend, waardoor het werknemerschap als regel vaststaat alsmede de competente bedrijfsvereniging en het laatst genoten loon.

59. Zie hieromtrent nader het preadvies van de Ver. voor Gezondheidsrecht 'Juridische aspecten van de relatie ziekenfonds-medewerker-verzekerde' behandeld op 23 maart 1973.

De vragen of iemand ziek is en als gevolg van die ziekte arbeidsongeschikt, worden door de medische dienst van de bedrijfsvereniging beantwoord. Eerst daarna kan de uitkering waarop de verzekerde aanspraak maakt worden berekend en vastgesteld. Doch inmiddels kan de zieke de arbeid alweer hebben hervat. Eenmaal toegekende uitkeringen moeten tussentijds voortdurend worden gewijzigd als gevolg van indexeringsclausules of van wijzigingen in de bepalende feiten.

Uit de hier gegeven voorbeelden moge blijken dat het praktisch vrijwel ondoenlijk is elke aanvraag te honoreren met een officiële beslissing van het uitvoeringsorgaan. Met name bij sociale risico's, die van korte duur plegen te zijn, zoals ziekte of werkeloosheid, wordt veelal volstaan met uitbetaling of met toezending van een standaardformulier, waarin de administratie kort aangeeft waarom de aanvraag wordt afgewezen of de uitkering niet langer wordt voortgezet. In de meeste gevallen is deze vorm van behandeling van zaken voor beide partijen bevredigend en geeft zij geen aanleiding tot klachten. Slechts wanneer de verzekerde zich niet met deze gang van zaken kan verenigen en zich op enigerlei wijze tekort gedaan voelt moet zijn geval 'uit de sleur' worden gehaald en nader bekeken.

Minder speelruimte laat de wetgever in wetten, die risico's van vermoedelijk langere duur verzekeren. Voorgeschreven is dan, dat schriftelijk kennis wordt gegeven van beslissingen die verband houden met het recht op en de uitbetaling van uitkeringen. De A.O.W. (art. 40), de A.W.W. (art. 52) en de W.A.O. (art. 37) verlangen deze schriftelijke kennisgeving, waarbij echter een uitzondering wordt gemaakt ten aanzien van beslissingen inzake herziening van de uitkering vanwege de ontwikkeling van het algemeen loonniveau. In de praktijk, vooral bij de uitvoering van de W.A.O., heeft zich echter een systeem ontwikkeld, waarin de officiële schriftelijke kennisgeving wordt voorafgegaan door een voorbericht. Met name wordt een dergelijk voorbericht gestuurd, wanneer het uitvoeringsorgaan tot herziening in voor verzekerde ongunstige zin zal overgaan. De officiële, voor beroep vatbare, beslissing volgt eerst later.

De andere verzekeringen, die voorzien in uitkeringen of verstrekkingen van een minder lange duur, leggen alleen de verplichting tot schriftelijke kennisgeving aan het uitvoeringsorgaan op, indien de belanghebbende hierom verzoekt. Dit is neergelegd in de A.K.W. (art. 33), de K.W.L. (art. 38), de A.W.B.Z. (art. 59), de Zf.W. (art. 80), de Z.W. (art. 73), de W.W. (art. 43).

Men kan hieruit konkluderen dat het uitvoeringsorgaan voor A.O.W., A.W.W. en W.A.O. één keer een beslissing neemt, die terstond aan de belanghebbende schriftelijk wordt bekend gemaakt. Krachtens de an-

dere wetten wordt eerst een beslissing genomen, die niet in een officiële voor beroep vatbare vorm aan de belanghebbende wordt bekend gemaakt doch hem duidelijk wordt door middel van een uitkering of een briefje van de administratie. Als de belanghebbende niet tevreden is met hetgeen hem aldus heeft bereikt, vraagt hij om een schriftelijke kennisgeving van de beslissing. De tekst van de wet doet veronderstellen, dat die schriftelijke kennisgeving de oorspronkelijke beslissing moet weergeven, aangekleed met een uitdrukkelijke motivering, een dagtekening en de vermelding van de termijn van beroep en van de beroepsinstantie. Doch de werkelijkheid is anders. Zoals reeds eerder opgemerkt, wordt de zaak 'uit de sleur' gehaald en opnieuw bekeken. Er is zelfs een circulaire van de Federatie van bedrijfsverenigingen,[60] waarin erop wordt aangedrongen dat de statuten van de B.V. erin voorzien, dat alle gevallen waarin de betrokkene een verklaring tot verontschuldiging van zijn gedragslijn geeft, protesteert of om een voor beroep vatbare beslissing verzoekt, aan de kleine commissie[61] worden voorgelegd. Deze kleine commissie neemt kennis van de bevindingen van de administratie, die als regel worden gememoreerd in een zogenaamde voorlegger, en neemt vervolgens een beslissing, die kan afwijken van wat de administratie heeft beslist.[62] Men zou dit een vorm van administratief beroep kunnen noemen.

Van der Burg[63] heeft de vraag gesteld of de voor beroep vatbare beslissing de echte administratieve beschikking is en of de niet voor beroep vatbare beslissing is te beschouwen als een voorbereidingshandeling dan wel of het juist andersom is. Volgens hem zou dat laatste het beste passen in de termen van het administratief recht.

Uit het hiervoor betoogde kan de lezer afleiden dat de vraagstelling van Van der Burg niet met één antwoord kan worden afgedaan, doch dat men moet onderscheiden tussen de voor beroep vatbare beslissing, die terstond wordt afgegeven omdat de wet dit eist en de voor beroep vatbare beslissing die op verzoek van de belanghebbende wordt gegeven. In het eerste geval is de voor beroep vatbare beslissing de echte administratieve beschikking, want er is niets anders behoudens wellicht een voorbericht. In het tweede geval kan het antwoord tweeërlei zijn: de voor beroep vatbare beslissing kan de 'aangeklede' niet

60. Vermeld door De Guasco, Van der Meer en Huij, o.c. pag. 236.
61. Zie 3.3.
62. Art. 30 van de Zf.W. suggereert een iets andere gang van zaken, maar de praktijk is volgens mijn informaties ongeveer dezelfde als bij de bedrijfsverenigingen.
63. F. H. v. d. Burg 'Het begrip administratieve beschikking en het sociaal verzekeringsrecht', S.M.A. 1967 blz. 95 e.v.

voor beroep vatbare beslissing zijn, doch zij kan ook een andere beslissing zijn. Dit neemt intussen niet weg dat aan de eerste beslissing van de administratie een zekere rechtskracht toekomt. Dit moge hieruit blijken dat een verzoek om een voor beroep vatbare beslissing binnen een in redelijkheid te bepalen termijn moet worden ingediend. De onderscheidene wetten noemen weliswaar geen termijn, binnen welke een voor beroep vatbare beslissing moet worden aangevraagd, maar het is vaste jurisprudentie, dat een dergelijk verzoek op die grond kan worden afgewezen.[64] Voorts zal straks blijken dat reeds gedane uitkeringen slechts in uitzonderingsgevallen ongedaan kunnen worden gemaakt, ook wanneer zij berusten op een niet voor beroep vatbare beslissing.

In de jurisprudentie heb ik één recente uitspraak gevonden, waarin de Centrale Raad van Beroep werd geconfronteerd met de vraag hoe de verhouding is tussen een beslissing op grond waarvan een W.A.O. uitkering werd betaald naar een dagloon van *f* 36,66, en de ruim twee en half jaar later genomen voor beroep vatbare beslissing, waarbij het dagloon wordt gesteld op *f* 31,86.[65] Zoals hiervoor betoogd, had het uitvoeringsorgaan reeds bij de aanvraag van de uitkering de beslissing in de officiële, voor beroep vatbare vorm moeten nemen, doch dit was in casu niet gebeurd. De verzekerde stelde nu, dat de bedrijfsvereniging het dagloon niet meer op een ander bedrag kon stellen.

De Centrale Raad van Beroep overweegt in zijn uitspraak, dat hij niet kan instemmen met eisers standpunt dat het dagloon, waarnaar de aan de eiser tussen 10 oktober 1967 en 4 maart 1970 verstrekte uitkeringen zijn berekend, door tijdsverloop onaantastbaar zou zijn geworden. Ter zake van het dagloon zijn bij en krachtens de wet regelen gesteld, die bepalend zijn voor de hoogte van dat dagloon. Aan een onjuiste toepassing van die regelen kan althans zolang deze toepassing nog niet heeft geleid tot een beslissing waarvan aan de belanghebbende overeenkomstig art. 87 W.A.O. kennis is gegeven en die tussen partijen rechtens verbindend is geworden – de belanghebbende voor de toekomst geen recht ontlenen op een hoger dagloon dan dat waarop volgens die regelen aanspraak bestaat.

Deze uitspraak heeft, het zij nogmaals gezegd, betrekking op een situatie waarin de bedrijfsvereniging niet had voldaan aan haar wettelijke plicht om omstreeks 10 oktober 1967 een voor beroep vatbare beslissing af te geven. Niettemin komt het mij niet onaannemelijk voor,

64. Zie bijv. C.R.v.B. 20 febr. 1959 R.S.V. 1959/68, de rechtszekerheid gedoogt niet het maken van een uitzondering op de regel dat een voor beroep vatbare beslissing binnen een redelijke termijn aangevraagd moet worden.
65. C.R.v.B. 15 sept. 1972 R.S.V. 1973/58.

dat de uitspraak niet veel anders zou hebben geluid, indien de zaak gespeeld zou hebben in het kader van de W.W. of de Z.W. Ook dan zou de belanghebbende geen kans hebben gekregen met een beroep op rechtsverwerking. In principe geldt hier hetzelfde als voor de premievaststellingsbeschikking, behandeld in het vorige hoofdstuk.

5.4. Rechtscheppende en rechtvaststellende beslissingen.

Na ons eerste onderzoek betreffende de verhouding tussen de primaire beslissing en de voor beroep vatbare beslissing komen wij thans toe aan de vraag naar het karakter van de beslissing. In het vorige hoofdstuk betreffende de collecterende functie van de sociale verzekering werd reeds gewezen op Donners opmerking dat de vaststelling van een aanslag in de belastingen en de toekenning van uitkeringen ingevolge sociale verzekeringswetten 'tot op zekere hoogte' rechtvaststellende beschikkingen zijn.

Ten aanzien van vele uitkeringsbeschikkingen kan gesteld worden dat zij rechtvaststellend zijn in zoverre zij konstateren dat aan de voorwaarden voor het recht op uitkering is voldaan en slechts rechtscheppend in zoverre zij het uitvoerend apparaat machtigen tot uitkering over te gaan. Naast deze uitkeringsbeschikkingen bestaan echter ook andere, die waarlijk een recht op uitkering scheppen. Aanvankelijk voorzagen de sociale verzekeringswetten in de mogelijkheid van rechtscheppende beslissingen slechts in gevallen, waarin aan de verzekerde in beginsel een recht op uitkering toekwam, maar waarin hij dit recht als gevolg van een gedraging zijnerzijds had verspeeld. Art. 31 lid 1 van de W.W. bijv. verklaart dat in een aantal daar omschreven gevallen van nalatigheid van een werknemer geen wachtgeld wordt toegekend. In het tweede lid van dit artikel is echter aan het bestuur van de bedrijfsvereniging de bevoegdheid verleend de uitsluiting van het recht op uitkering geheel of gedeeltelijk te beperken. Wanneer voornoemd bestuur van die bevoegdheid gebruik maakt schept het (opnieuw) een recht op uitkering. Hetzelfde kan worden gezegd, wanneer een uitkering A.O.W. of A.W.W., hoewel te laat aangevraagd, wordt toegekend vanaf een datum die meer dan een jaar ligt voor de aanvraagdatum (art. 13 lid 3 A.OW., art. 25 lid 5 A.W.W.).

De in deze wetten gegeven rechtscheppende bevoegdheid, gericht op het voorkomen van te grote onredelijkheid bij de wetstoepassing, is in een nieuwere wet als de W.A.O. aangevuld met bevoegdheden die de uitvoeringsorganen de mogelijkheid bieden tot het voeren van een geheel eigen beleid. Het meest sprekende voorbeeld biedt artikel 60 van deze wet, dat de bedrijfsverenigingen de bevoegdheid geeft tot het toe-

kennen van voorzieningen tot behoud, herstel of ter bevordering van de arbeidsgeschiktheid, voor genees- en heelkundige voorzieningen en voor voorzieningen die strekken tot verbetering van de levensomstandigheden. Beslissingen in dit kader scheppen waarlijk recht, stellen een prestatie van het uitvoeringsorgaan in het vooruitzicht,[66] die niet in de wet is vastgelegd.

In zijn reeds eerder vermelde artikel over 'het begrip administratieve beschikking en het sociale verzekeringsrecht' heeft Van der Burg de vraag opgeworpen of de beslissingen omtrent de verstrekkingen een zelfstandige functie hebben of slechts neutrale tussenschakels zijn tussen de feitelijke uitvoering en de algemene regels betreffende de verzekering.[67] Deze vraag is te algemeen gesteld, omdat de beslissingen niet allemaal over een kam geschoren kunnen worden. De rechtsscheppende beschikking heeft een zelfstandige functie, zij is duidelijk meer dan een neutrale tussenschakel tussen uitvoering en verzekering. De beslissing, die het in de wet gegeven recht vaststelt daarentegen nadert meer de neutrale-tussenschakelfunctie, hier te benoemen als een opdracht tot uitbetaling aan de administratie. Deze opdracht heeft voor het uitvoeringsorgaan betekenis voor de interne gang van zaken, voor de belanghebbende telt alleen het resultaat: de toekenning van het door hem gevraagde, die zich manifesteert in een betaling of verstrekking.

5.5. De beslissing tot weigering of beëindiging van verstrekkingen.

In het hier volgende zal worden uitgegaan van de veronderstelling dat de door de verzekerde ingediende aanvraag en de daarbij verstrekte gegevens juist zijn. Aan de hand van die gegevens kan het uitvoeringsorgaan een beslissing nemen – eventueel na eerst zijnerzijds een aanvullend onderzoek te hebben ingesteld of na een advies van een door de wet aangegeven andere instantie (bij voorbeeld de Gemeenschappelijke Medische Dienst) te hebben ontvangen. De beslissing kan voor de verzekerde negatief uitvallen omdat het uitvoeringsorgaan vaststelt dat aan de wettelijke voorwaarden niet is voldaan of omdat het uitvoeringsorgaan geen gebruik wil maken van zijn bevoegdheid om tot verstrekkingen over te gaan. Op deze negatieve beslissingen zal ik hier niet verder ingaan.

Een positieve beslissing op de aanvraag doet niet alleen een recht op verstrekkingen voor de verzekerde ontstaan, zij heeft ook tot gevolg

66. Vgl. A.B.A.R. 3.2.1.
67. S.M.A. 1967, blz. 100.

dat op de verzekerde allerlei verplichtingen gaan rusten. De verstrekkingen worden gedaan omdat en zolang als de feiten en omstandigheden vermeld in de aanvraag van de verzekerde bestaan. Veranderingen in de feiten en omstandigheden, die bepalend waren voor de begunstigende beschikking kunnen soms door het uitvoeringsorgaan worden geconstateerd. In veel gevallen echter is dit orgaan voor die constatering afhankelijk van de medewerking van de verzekerde.

Elke sociale verzekeringswet somt dan ook in meer of minder uitgewerkte mate verplichtingen op, die op de verzekerde rusten. Men kan deze verplichtingen of voorwaarden in drie groepen indelen:

a) bepalingen, die de verzekerde verplichten tot mededeling van veranderingen van feiten of omstandigheden als boven bedoeld (mededelingsplicht);
b) naast deze mededelingsplicht staan verplichtingen tot het desgevraagd verstrekken van inlichtingen aan het uitvoeringsorgaan (informatieplicht);
c) verplichtingen tot het zich houden aan allerlei voorschriften, die beogen aan het uitvoeringsorgaan mogelijk te maken te kontroleren of de feiten en omstandigheden nog hetzelfde zijn (bijv. of de verzekerde nog arbeidsongeschikt is) resp. een verandering te bewerkstelligen (bijv. het voorschrift om een medische behandeling te ondergaan) (medewerkingsplicht).

In de volksverzekeringen vinden we de mededelingsplicht in art. 37 A.O.W. en art. 49 A.W.W., doch niet in de A.K.W. en de A.W.B.Z. (art. 56 van deze wet vermeldt niet als organen waaraan mededelingen moeten worden gedaan de ziekenfondsen en ziektekostenverzekeraars). De informatieplicht is uitdrukkelijk vermeld in art. 38 A.O.W., art. 50 A.W.W. en art. 31 A.K.W.

In de werknemersverzekeringen W.W., Z.W., W.A.O. en Zf.W. wijst soms een wetsbepaling op de mededelingsplicht (bijv. art. 31 Z.W,. art. 80 W.A.O.), vaker echter wordt de regeling hiervan, al of niet tegelijk met die van de informatie- en medewerkingsplicht, opgedragen aan een lagere wetgever of aan het uitvoeringsorgaan. Zo bevat het Inschrijvingsbesluit Ziekenfondsverzekering[68] in art. 14 een mededelings- en een informatieplicht. De ziekengeld- en wachtgeldreglementen van de bedrijfsverenigingen leggen de drie hier onderscheiden verplichtingen in allerlei formuleringen op.

De gevolgen van het niet nakomen van deze verplichtingen kunnen verschillend zijn:

a) het niet nakomen van de mededelingsplicht kan tot gevolg hebben

68. A.M.v.B. van 28 dec. 1965 (S. 653).

dat nog uitkeringen worden gedaan terwijl de feiten of omstandigheden, die bepalend zijn voor het recht op uitkering, niet meer bestaan;

b) het niet nakomen van de informatie- en/of de medewerkingsplicht maakt het de uitvoeringsorganen onmogelijk te konstateren of aan de wettelijke eisen voor het recht op uitkering nog steeds wordt voldaan. Misschien wel, misschien niet.

In situatie a) zal het uitvoeringsorgaan zodra het alsnog kennis krijgt van de verandering, moeten vaststellen dat het recht op uitkering niet meer bestaat te rekenen vanaf de datum van de verandering, derhalve met terugwerkende kracht.

In situatie b) doen zich twee mogelijkheden voor. Allereerst de mogelijkheid, dat het uitvoeringsorgaan langs andere weg of later tot de ontdekking komt dat de constituerende feiten of omstandigheden veranderd zijn. Hierop moet dan – evenals in situatie a) – gereageerd worden door intrekking van de beschikking zo nodig met terugwerkende kracht. De tweede mogelijkheid is, dat de constituerende elementen niet zijn veranderd, dat derhalve aan de beslissing op grond van welke de uitkeringen worden gedaan, de grondslag niet is ontvallen. Het uitvoeringsorgaan kan echter door nalatigheid van de verzekerde niet (langer) vaststellen, wat er aan de hand is. Redelijk is dat de daardoor ontstane onzekerheid op de verzekerde afgewenteld wordt door hem het recht op uitkering te ontnemen, door de begunstigende beschikking in te trekken. Voor intrekking van de beschikking met terugwerkende kracht zal hier in het algemeen geen aanleiding zijn.

In de sociale verzekeringswetten worden de gevolgen van het niet nakomen van de verplichtingen van de verzekerde niet eensluidend geregeld. De A.O.W., de A.W.W. en de W.A.O., welke wetten met betrekking tot de toekenning van een uitkering een schriftelijke kennisgeving eisen, bevatten een regeling tot intrekking van de uitkering en tot schorsing en opschorting van de uitbetaling,[69] welke in het algemeen overeenstemt met het hierboven betoogde. Bij verandering van de feiten of omstandigheden vindt herziening of intrekking van (de beslissing tot) de uitkering ex tunc plaats, bij niet nakoming van de informatie- of medewerkingsplicht volgt herziening of intrekking ex nunc. Echter is in die gevallen niet een *verplichting* opgelegd om te wijzigen of te herzien, doch een *bevoegdheid,* teneinde het uitvoeringsorgaan in staat te stellen rekening te houden met de redenen, die tot

69. Art. 14 A.O.W., art. 26 A.W.W., artt. 42, 43, 44 WA.O. Bij niet nakoming van de medewerkingsplicht gelden de artt. 25 en 28 W.A.O., die aan het uitvoeringsorgaan een bevoegdheid tot intrekking toekennen.

niet-nakoming van de verplichtingen hebben geleid. Er zijn immers situaties denkbaar, waarin niet zeker is of de feiten of omstandigheden zijn veranderd. In de jurisprudentie vinden wij enkele gevallen, waarin een verzekerde, in het genot van een A.O.W. pensioen voor gehuwden, geen melding maakte van het feit, dat hij en zijn echtgenote gescheiden leefden, omdat hij van mening was dat er nog geen sprake was van duurzaam gescheiden leven.[70] In die gevallen dient het uitvoeringsorgaan, alvorens tot intrekking van zijn beslissing ex tunc over te gaan, zich ernstig te beraden of gebruik maken van de bevoegdheid tot een dergelijke intrekking niet zou leiden tot strijd met algemene rechtsbeginselen.

In de andere sociale verzekeringswetten zijn de gevolgen van het niet nakomen van de verplichtingen door de verzekerde soms niet, soms zeer onvolledig geregeld. De Ziektewet en de Werkloosheidswet geven geen regeling van de intrekking in geval de verzekerde niet vermeldt dat hij niet meer arbeidsongeschikt resp. werkloos is. Het uitvoeringsorgaan zal niettemin tot intrekking ex tunc moeten besluiten op grond van het algemene beginsel van het verzekeringsrecht, dat geen uitkering kan worden gedaan wanneer het verzekerde risico niet meer bestaat.[71]

De gevolgen van niet-nakoming van de informatie- en de medewerkingsplicht worden in deze wetten wel aangeduid, zij het op verschillende wijze. Art. 44 van de Ziektewet geeft aan het uitvoeringsorgaan een bevoegdheid de uitkering van ziekengeld geheel of gedeeltelijk te weigeren, art. 31 (en art. 39) der Werkloosheidswet bepaalt imperatief dat geen uitkering wordt toegekend, doch laat er terstond op volgen dat de bedrijfsvereniging de uitsluiting van het recht op uitkering kan beperken tot een bepaalde termijn.

De artt. 17 A.K.W. en 28 K.W.L. geven aan het uitvoeringsorgaan eveneens de bevoegdheid te beslissen, dat geen of slechts een gedeelte van de kinderbijslag wordt betaald, als de verzekerde zijn inlichtingenplicht niet nakomt.

5.6. Herstel van fouten

In het voorafgaande is gebleken dat de beslissing tot toekenning van een uitkering (met terugwerkende kracht) kan worden ingetrokken, als de verzekerde zijn verplichtingen niet is nagekomen. De vraag moet nu

70. C.R.v.B. 3 febr. 1959, R.S.V. 1959/45; 6 dec. 1960, R.S.V. 1961/3; 15 dec. 1971, R.S.V. 1972/81.
71. In art. 21 lid 6 W.W. wordt de mogelijkheid tot intrekking ex tunc genoemd.

worden beantwoord of intrekking ook mogelijk is, wanneer derden of wanneer het uitvoeringsorgaan zelf fouten hebben gemaakt. Een voorbeeld, waarbij aangenomen werd dat een derde een fout had gemaakt, vinden wij in de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 24 juli 1968, R.S.V. 1968/185. Namens een verzekerde, die het A.O.W.-pensioen voor gehuwden genoot, werd op het postkantoor aangifte van overlijden van de echtgenote van verzekerde gedaan. Het aangifteformulier kwam niet bij het uitvoeringsorgaan terecht en het A.O.W. pensioen werd niet verlaagd. Pas na het overlijden van de weduwnaar kwam de fout aan het licht waarna het pensioen alsnog met terugwerkende kracht werd herzien en van de erfgenamen het teveel betaalde werd teruggevorderd. De Centrale Raad besliste dat aangenomen moest worden dat aan de mededelingsplicht door de verzekerde was voldaan en dat ten onrechte het ouderdomspensioen met terugwerkende kracht was herzien.[72]

Een voorbeeld van een fout, gemaakt door het uitvoeringsorgaan zelf, zagen wij reeds in de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 15 december 1972, R.S.V. 1973/58.[73] Hier was uitkering verleend op basis van een verkeerd berekend dagloon, maar de beslissing die in beroep werd aangevochten stelde het dagloon vast op het juiste bedrag en repte niet over de gemaakte fout. Een rekenfout kwam wel aan het licht tijdens de procedure die leidde tot de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 5 juli 1972, R.S.V. 1973/9. De S.V.B. had een ouderdomspensioen ingevolge de A.O.W. berekend op *f* 3.486,– per jaar. De Raad van Beroep had daarop beslist, dat dit bedrag aan de verzekerde moest worden toegekend. Binnen de termijn voor hoger beroep ontdekte de S.V.B. dat het pensioenbedrag *f* 1.938,– per jaar moest zijn. De Centrale Raad besliste op het hoger beroep ingesteld door de S.V.B., dat het niet in strijd was met de procesorde volgens de Beroepswet, dat eiser in dit stadium van het geding nog ten dele terugkwam op zijn aan de eerste rechter kenbaar gemaakte mening en bepaalde het bedrag van het pensioen alsnog op *f* 1.938,– per jaar.

In een geval, waarin een verzekerde een W.A.O.-uitkering ontving welke was berekend naar het juiste dagloon, werd hem een beslissing toegestuurd waarin een onjuist hoger dagloon was vermeld. De bedrijfsvereniging corrigeerde deze fout bij een latere beslissing. De verzekerde bestreed, dat de bedrijfsvereniging bevoegd zou zijn een in

72. Art. 14, lid 3 A.O.W. juncto art. 5, lid 2 van de Ministeriële Beschikking van 5 dec. 1956 nr. 5612.
73. Zie 5.3. (noot 65).

rechte onaantastbaar geworden beslissing te veranderen in het nadeel van een verzekerde zonder dat de omstandigheden zijn gewijzigd en stelde dat een dergelijke handelwijze in strijd was met het algemeen rechtsbeginsel der rechtszekerheid. In zijn uitspraak van 19 januari 1973 (n.n.g.) overweegt de Centrale Raad van Beroep:

'dat het naar zijn oordeel in beginsel niet toelaatbaar moet worden geacht – de wet zelve kent geen uitdrukkelijk voorschrift op dit punt – dat het uitvoeringsorgaan ten nadele van een belanghebbende terugkomt op een tussen hen rechtens verbindend geworden beslissing. Deze ontoelaatbaarheid dient evenwel in bepaalde gevallen uitzondering te lijden. De vraag of een zodanige omstandigheid in casu aanwezig kan worden geacht, beantwoordt de Raad bevestigend. De Raad neemt hierbij in aanmerking, dat de onderwerpelijke beslissing strekkende tot herstel van het bij de eerdere beslissing van gedaagde foutief vastgestelde dagloon uitsluitend een formeel karakter draagt. Van deze laatstelijk genomen beslissing ondervindt eiseres voor wat de hoogte van haar arbeidsongeschiktheidsuitkering betreft geen enkel nadeel, aangezien zij van het tijdstip af waarop de uitbetaling van die uitkering rechtstreeks aan haar plaats vond, steeds uitkering heeft ontvangen naar het lagere dagloon zoals dat eerst veel later bij de thans in geding zijnde beslissing uitdrukkelijk is vastgesteld.'

Anders dan in het belastingrecht is in het sociale verzekeringsrecht nog geen leer van het ambtelijk verzuim tot ontwikkeling gekomen. In de hier aangehaalde uitspraken wordt aansluiting bij de algemene beginselen van het administratieve recht gevonden: herstel van fouten voor het toekomstige is mogelijk, ook nog is herstel toelaatbaar wanneer de beslissing in rechte wordt aangevochten. Herstel van fouten met terugwerkende kracht is evenwel alleen dan toelaatbaar, wanneer de belangen van de verzekerde daardoor niet op een wijze die strijdig is te achten met algemene rechtsbeginselen – met name het algemen rechtsbeginsel der rechtszekerheid – worden geschaad. Een uitvoeringsorgaan doet er derhalve verstandig aan om alvorens tot herstel van een fout in een in rechte onaantastbaar geworden beslissing over te gaan eerst de wettelijke bepalingen omtrent de terugvordering en de jurisprudentie hieromtrent grondig te bestuderen. Uit een recente uitspraak van de Centrale Raad van Beroep,[74] waarbij aan de orde was een beslissing van het Algemeen Burgerlijk Pensioenfonds tot herstel

74. C.R.v.B. 5 okt. 1972, A.B. 1973, 139. De Algemene Burgerlijke Pensioenwet wordt weliswaar niet gerekend tot het sociale verzekeringsrecht, maar het lijkt onaannemelijk dat de Centrale Raad anders zou beslissen in een analoog geval in de sociale verzekering.

van een vergissing, betwistte de verzekerde het recht om aan zo'n herstelbeslissing terugwerkende kracht te verlenen, nu verzekerde de gemaakte vergissing niet had onderkend en redelijkerwijs niet had behoren te onderkennen. Het A.B.P. had verkeerde gegevens aan de computer toegevoegd met als gevolg dat het pensioen onjuist was vastgesteld. De Centrale Raad besliste, de belangen van beide partijen tegen elkaar afwegend en daarbij tevens in aanmerking nemend enerzijds het algemeen rechtsbeginsel der rechtszekerheid en anderzijds het in art. 1395 van het Burgerlijk Wetboek neergelegde algemene rechtsbeginsel, dat de direktie van het A.B.P. in de gegeven omstandigheden niet bevoegd was aan haar beslissing terugwerkende kracht te verlenen. Daarmee verviel ook het recht om het teveel betaalde terug te vorderen.

Het komt mij voor, dat herstel van door het uitvoeringsorgaan gemaakte beoordelingsfouten op dezelfde wijze dient plaats te vinden als de zojuist behandelde rekenfouten. Herstel voor de toekomst is mogelijk, doch herstel met terugwerkende kracht alleen in die gevallen waarin de verzekerde niet met succes een beroep op algemene rechtsbeginselen kan doen.[75]

De Centrale Raad van Beroep, oordelend over een beslissing van de bedrijfsvereniging, waarbij een W.A.O. uitkering met terugwerkende kracht was verlaagd omdat was komen vast te staan dat de arbeidsongeschiktheid in werkelijkheid lager was dan oorspronkelijk was aangenomen, verklaarde het tegen deze beslissing ingestelde beroep ongegrond.[76] De verzekerde had in dat geval geen enkel houvast, want hij had niet voldaan aan zijn verplichting om mee te delen, dat hij weer beloonde arbeid was gaan verrichten.

In de hier gegeven voorbeelden ging het telkens om beslissingen met een rechtsvaststellend karakter. In die gevallen rust op het uitvoeringsorgaan de plicht een beslissing, die niet overeenkomstig de wet blijkt te zijn vastgesteld, alsnog in overeenstemming met de wet te brengen. Strikt redenerend zou men zelfs kunnen volhouden, dat dit met terugwerkende kracht moet gebeuren los van de vraag naar de gevolgen voor de verzekerde. Eerst nadat de herstelbeslissing genomen is en daardoor de niet met de wet overeenstemmende beslissing ongedaan is gemaakt, zou het uitvoeringsorgaan moeten nagaan wie de nadelige gevolgen van de onjuiste wetstoepassing moet dragen: het orgaan of

75. C.R.v.B. 28 juni 1971, R.S.V. 1971/251, intrekking W.A.O.-uitkering in strijd met zorgvuldigheidsbeginsel wegens niet tijdige waarschuwing, dat intrekking te wachten stond. Voorts C.R.v.B. 12 dec. 1969, R.S.V. 1970/60, strijd met rechtszekerheidsbeginsel.
76. C.R.v.B. 19 febr. 1971, R.S.V. 1971/174.

de verzekerde. Hierbij zullen, wanneer de wet zwijgt – algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht genomen moeten worden. Om praktische redenen lijkt het uit de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep naar voren komende systeem te verkiezen.

Bij beslissingen met een rechtscheppend karakter zal intrekking met terugwerkende kracht in geval van fouten, niet gemaakt door de verzekerde, in het algemeen uitgesloten moeten worden geacht wegens strijd met het algemeen rechtsbeginsel der rechtszekerheid.

Tenslotte moge ik nog wijzen op de uitspraken van de Centrale Raad van Beroep besproken in 3.2., waarin werd beslist dat een fout, gemaakt bij het beoordelen van de verzekeringsplicht voor de A.O.W., niet kan leiden tot toekenning van een A.O.W. pensioen in strijd met de wet.

5.7. Wijziging van de beslissing tijdens beroep.

Om in beroep te kunnen gaan bij de administratieve rechter moet de verzekerde in het bezit zijn van een voor beroep vatbare beslissing. In de derde paragraaf van dit hoofdstuk is reeds vermeld, dat enkele sociale verzekeringswetten, A.O.W., A.W.W. en W.A.O. alleen de voor beroep vatbare beslissing kennen. In de praktijk, vooral bij de uitvoering van de W.A.O., wordt dikwijls de officiële beslissing voorafgegaan door een voorbericht, waaruit de verzekerde een voorlopig standpunt van het uitvoeringsorgaan kan afleiden en op grond waarvan de administratie tot handelen overgaat.[77]

De andere sociale verzekeringswetten dragen het uitvoeringsorgaan op een voor beroep vatbare beslissing af te geven, nadat de verzekerde hierom heeft gevraagd en in de vorm die in die wetten vrijwel gelijkluidend is omschreven. In de rechtspraak vinden wij als vereiste aangegeven, dat de beslissing het tussen de verzekerde en het uitvoeringsorgaan bestaande punt van geschil duidelijk moet aangeven, voldoende gepreciseerd en gemotiveerd.[78]

De vraag kan worden gesteld of zo'n beslissing ook in geval beroep is ingesteld, nog kan worden herzien of ingetrokken door het uitvoeringsorgaan. In A.B.AR.[79] wordt verwezen naar enkele uitspraken van de Centrale Raad van Beroep van 22 december 1955 (A.B. 1956, blz.

77. Zie hieromtrent C.R.v.B. 23 april 1969, R.S.V. 1969/112.
78. Zie hieromtrent De Guasco, Van der Meer en Huij, o.c. blz. 327/328 met vermelding van jurisprudentie.
79. A.B.A.R. nr. 3.2.5.4.

402-404) betrekking hebbende op de uitvoering van de, inmiddels ingetrokken, Ongevallenwet 1921. De Centrale Raad overwoog in deze uitspraken, dat het uitvoeringsorgaan in beginsel bevoegd is een eerder rechtsgeldig genomen beslissing in te trekken en te herzien, als zij niet uit haar aard onvatbaar is voor intrekking en/of wijziging. Daarbij dient echter in elk geval aan de volgende voorwaarden te zijn voldaan:

a) dat tot die intrekking en wijziging deugdelijke gronden aanwezig waren;
b) dat daardoor niet werden aangetast verkregen rechten van verzekerde of van derden;
c) dat die intrekking en wijziging niet uitdrukkelijk of implicite was verboden.

In de tweede van de hier genoemde uitspraken werd de intrekking van de beslissing, waartegen beroep was ingesteld, niet toelaatbaar geacht, omdat daardoor eisers verkregen recht tot het instellen van beroep werd aangetast. Hiertegenover staat een uitspraak van 7 november 1963 (A.B. 1965, blz. 180),[80] waarin na een herhaling van de drie voorwaarden, werd overwogen dat van een aantasting van verkregen rechten van derden door een nieuwe beslissing, die hangende hoger beroep de oude beslissing verving, niet is gebleken, terwijl evenmin eiser in zijn rechten werd geschaad nu hij op de mogelijkheid van die beslissing in beroep te komen is gewezen, doch eiser daarvan geen gebruik heeft gemaakt. Eisers hoger beroep werd niet ontvankelijk verklaard bij gebreke van enig redelijk belang bij handhaving van dit hoger beroep.

In een uitspraak van 1964[81] komt een overweging voor, die iets anders is geformuleerd. De voorwaarden a) en c) worden herhaald, maar voorwaarde b) is nu beperkt tot verkregen rechten van derden, terwijl de verkregen rechten van de verzekerde worden gewaarborgd door de overweging dat de wijziging van de beslissing in het voordeel moet zijn van de daarbij betrokkene. Terugkomen op een vroegere beslissing mag het uitvoeringsorgaan ook, als die beslissing in rechte onaantastbaar is geworden.

In 1967[82] pakt de Centrale Raad de zaak radicaal anders aan. Na een uitspraak van de eerste rechter, waartegen de verzekerde in hoger beroep is gegaan, herziet de bedrijfsvereniging haar door de eerste rechter bevestigde beslissing in voor de verzekerde gunstige zin. Let-

80. A.B.A.R. verwijst naar deze uitspraak in voetnoot 84. Zie ook C.R.v.B. 4 jan. 1961, R.S.V. 1961/28 en 17 april 1962, R.S.V. 1962/106.
81. Zie C.R.v.B. 23 jan. 1964, R.S.V. 1964/52.
82. C.R.v.B. 21 nov. 1967, R.S.V. 1968/52.

tende op de vroegere uitspraken zou niet ontvankelijk-verklaring van het hoger beroep een te verwachten uitspraak zijn geweest. Doch ditmaal kiest de Centrale Raad een andere weg: overwogen wordt, dat nu de bestreden beslissing is herzien, slechts de vraag te beantwoorden valt of de bedrijfsvereniging met inachtneming van alle in aanmerking komende belangen, in redelijkheid kan besluiten tot die nieuwe beslissing. Na bevestigende beantwoording van deze vraag wordt met vernietiging van de aangevallen uitspraak, de bestreden beslissing zoals deze is herzien bevestigd. Theoretisch lijkt deze wijze de afdoening van de zaak niet helemaal te kloppen, maar toegegeven moet worden dat zij wel praktisch is.

De bevoegdheid tot intrekking of herziening van een beslissing, die in beroep wordt aangevochten, moge beperkt zijn, anders is het met de bevoegdheid om tijdens de behandeling van het geding van een andere mening blijk te geven en de rechter te verzoeken met nader aangevoerde gronden rekening te houden bij het doen van een uitspraak.[83] De Beroepswet verbiedt dit niet en zo'n verbod zou ook niet in het belang van de klagende partij zijn nu de rechter niet gehouden is zich te beperken tot een beoordeling van de in de beslissing aangevoerde gronden. Het uitvoeringsorgaan kan derhalve konkluderen tot vernietiging van zijn beslissing en vragen om een uitspraak, welke in de plaats van zijn beslissing treedt of om een uitspraak waarbij wordt bepaald, dat het orgaan een nadere beslissing dient te nemen met inachtneming van de uitspraak (art. 70 van de Beroepswet). De bevoegdheid om van mening te veranderen komt ook tijdens de behandeling van een geding in hoger beroep aan het uitvoeringsorgaan toe. De Centrale Raad van Beroep acht het in zijn uitspraak van 5 juli 1972 (R.S.V. 1972/9) niet in strijd met de procesorde volgens de Beroepswet, dat het uitvoeringsorgaan ten dele terugkomt op zijn aan de eerste rechter kenbaar gemaakte mening nadat die rechter haar had onderschreven.[84]

De rechter moet zich volgens art. 69 lid 1 van de Beroepswet in zijn uitspraak bepalen tot de beslissing, die door het beroep aan zijn oordeel is onderworpen.[85] De uitspraak kan zich beperken tot het punt van geschil. Het tweede lid van art. 69 voegt hieraan toe dat de bestreden beslissing bij de uitspraak gewijzigd kan worden, ook ten nadele van degene, die daarvan in beroep gekomen is. Ter gedeeltelijke

83. Raad van Beroep Haarlem, 8 juli 1964, afgedrukt achter C.R.v.B. 11 nov. 1964, R.S.V. 1964/195.
84. Het betrof een herstel van een rekenfout. Zie 5.6.
85. Aldus ook A.B.A.R. 5.5 (blz. 218).

bescherming van de verzekerde tegen een 'reformatio in peius' wordt in art. 71 bepaald, dat wanneer in beroep het recht op een uitkering geheel of gedeeltelijk wordt ontzegd, het reeds betaalde niet teruggevorderd of verrekend wordt.

Er is wel gesteld, dat de mogelijkheid van wijziging van de beslissing ten nadele van degene, die daarvan in beroep is gekomen, voortvloeit uit het publiekrechtelijk karakter der procedure[86] maar juister lijkt de redenering dat dit voortvloeit uit de opdracht die in de Beroepswet aan de rechter is gegeven om te onderzoeken of in de aan zijn oordeel onderworpen beslissing de wet juist is toegepast.[87] De vraag kan echter worden gesteld of een dergelijke opdracht aan de rechter zich verdraagt met de rechtsbescherming, die de administratieve rechtspraak aan de burger beoogt te bieden tegen de overheid. In de belastingrechtspraak is de reformatio in peius niet mogelijk; waarom zou het in de sociale verzekeringsrechtspraak (en in de ambtenarenrechtspraak) wel mogelijk moeten zijn? In de recente rechtspraak bemerkt men duidelijke strevingen om van die reformatio in peius afstand te nemen. Bij uitspraak van 2 oktober 1972 R.S.V. 1973/76 vernietigde de Centrale Raad van Beroep een uitspraak van de Raad van Beroep te 's-Hertogenbosch, waarin art. 69 lid 2 der Beroepswet was toegepast en werd uitgesproken, dat klaagster die door de bedrijfsvereniging geacht werd tussen 45 en 55% arbeidsongeschikt te zijn, in het geheel niet arbeidsongeschikt was. De Centrale Raad vond in het medische rapport, waarop de uitspraak van de eerste rechter gebaseerd was, niet voldoende aanleiding om af te wijken van de medische oordelen welke voorlagen vóórdat de bestreden beslissing werd genomen. Het beroep tegen die beslissing werd alsnog ongegrond verklaard.

Hetzelfde lot trof een uitspraak van een Raad van Beroep waarbij een beslissing werd vernietigd omdat de bedrijfsvereniging in strijd met art. 31, lid 1, aanhef en sub h en i der Werkloosheidswet uitkering had toegekend over dagen dat een verzekerde met vakantie in het buitenland verbleef. De Centrale Raad van Beroep[88] deelde het standpunt van de eerste rechter, dat aan de verzekerde geen uitkering kon worden toegekend, maar toch vernietigt hij de uitspraak van die rechter, omdat een ten gunste van de betrokkene genomen beslissing, met voor-

86. Loeffen, Nuver, Schipper, Van Galen 'Het burgerlijke ambtenarenrecht', 's-Gravenhage (losbladig) boek V Hoofdstuk G Par. 4.
87. Loeffen c.s. Boek III Hoofdstuk A Par. 8. Voorts Schoonenberg-Vleesch Dubois 'Het administratieve procesrecht volgens de Beroepswet', Amsterdam 1957.
88. C.R.v.B. 14 nov. 1972, Soc. Verz. 1973, blz. 158, R.S.V. 1973/119.

bijgaan aan de oogmerken van de partijen in het geding, niet zonder meer behoort te worden vernietigd. De Raad acht het in zo'n geval aanvaardbaar en ook juister een dergelijke beslissing in rechte te eerbiedigen, tenzij gezegd zou moeten worden dat zij niet in stand kan blijven wegens strijd met een algemeen rechtsbeginsel of een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur.

In het licht van de zojuist aangehaalde uitspraken zal het geen verwondering wekken dat de Centrale Raad van Beroep ook aan pogingen van een uitvoeringsorgaan om de rechter te bewegen tot vernietiging van een beslissing ten nadele van de verzekerde niet veel ruimte laat. In zijn uitspraak van 26 september 1972 (R.S.V. 1973/68) werd de Raad geconfronteerd met zo'n poging, toen de bedrijfsvereniging, in hoger beroep gegaan tegen een uitspraak van de Raad van Beroep te Groningen, de vraag in geding bracht of de verzekerde (aan wie een uitkering wegens werkloosheid was toegekend) eigenlijk wel werkloos was. De Raad stelde vast dat aan het ingestelde hoger beroep geen andere strekking kon worden toegekend dan die, welke uitsluitend gericht is op het ongedaan maken van de eigen beslissing van de bedrijfsvereniging op een niet in beroep aangevochten punt. Naar 's Raads oordeel verzet zich de strekking van het beroepsrecht, zoals dat in de Beroepswet is geregeld, ertegen, dat zulks tevens aan een uitvoeringsorgaan de bevoegdheid zou verlenen te opponeren tegen een eenmaal genomen beslissing. Dit is – aldus nog steeds de Centrale Raad – kennelijk niet de bedoeling van de wetgever geweest, die in evenbedoelde wet het beroepsrecht niet heeft toegekend aan het uitvoeringsorgaan. De bedrijfsvereniging werd in haar hoger beroep niet ontvankelijk verklaard.

Ongetwijfeld zal bij een herziening van de Beroepswet en de Ambtenarenwet aan dit onderwerp nader aandacht worden geschonken.

5.8. De terugvordering.

Art. 71 van de Beroepswet, zo zagen wij in de vorige paragraaf, bevat een verbod tot terugvordering of verrekening, wanneer in een rechterlijk gewijsde het recht op een uitkering geheel of gedeeltelijk wordt ontzegd. Een bepaling die zelfs iemand die de reformatio in peius niet misplaatst acht, niet gelukkig kan maken. Alle sociale verzekeringswetten bevatten reeds een bepaling omtrent terugvordering[89] en waarom zouden deze bepalingen niet worden toegepast, indien de rechter

89. Artt. 20 A.O.W., 35 A.W.W., 19 A.K.W., 15 A.W.B.Z., 21 lid 6 W.W., 33 Z.W., 57 W.A.O., 5 lid 4 Zf.W., 30 K.W.L.

bij uitspraak vaststelt dat een recht op uitkering moet worden ontzegd? Het komt mij voor, dat indien eerst in beroep aan het licht komt dat een verzekerde door een hem toe te rekenen misdraging ten onrechte uitkering heeft genoten, aan deze verzekerde geen betere behandeling ten deel moet vallen dan aan de verzekerde die al in een eerder stadium door het uitvoeringsorgaan zelf op niet nakomen van zijn verplichtingen is betrapt.

Het bestaan van terugvorderingsbepalingen in alle wetten, hoe onvolkomen deze bepalingen soms ook zijn, wijst erop, dat in het sociale verzekeringsrecht van oudsher primair de belangstelling is gericht op de verstrekking en niet op de beschikking op grond waarvan de verstrekking plaatsvindt.

In principe is het eenmaal uitbetaalde niet terugvorderbaar (A.O.W., A.K.W., Z.W., W.A.O.), behoudens in bij of krachtens de wet bepaalde uitzonderingsgevallen. De Ziekenfondswet en de A.W.B.Z. die hoofdzakelijk verstrekkingen in natura kennen, alsmede art 21, lid 6 van de W.W. verklaren het uitvoeringsorgaan in nader omschreven gevallen bevoegd tot terugvordering c.q. tot vordering van een bedrag ter waarde van de verstrekking over te gaan zonder het principe van niet terugvordering voorop te stellen. Er is telkens sprake van een bevoegdheid tot terugvordering, een discretionaire bevoegdheid van het uitvoeringsorgaan in situaties waarin iets aan de verzekerde is te wijten, of waarin hij in redelijkheid meer diligentie had moeten opbrengen.[90]

De rechter toetst de wijze waarop het uitvoeringsorgaan van zijn bevoegdheid tot terugvordering gebruik heeft gemaakt aan algemene rechtsbeginselen. De op deze toetsing betrekking hebbende gepubliceerde jurisprudentie levert geen bijzonder vermeldenswaardige uitspraken op.

5.9. Sancties

Bij de bespreking van de collecterende functie van de sociale verzekering ontmoetten wij de ook in het belastingrecht bekende administratieve boete. Bij de uitvoering van de distribuerende functie hebben de uitvoeringsorganen waar dit nodig was de beschikking gekregen over bevoegdheden om in bepaalde gevallen geen uitkering of een lagere uitkering dan normaal zou zijn toe te kennen. Bij de A.O.W., de A.W.W., de A.K.W. en de K.W.L., wetten die een welomschreven recht toekennen aan verzekerden voor wie een duidelijk omschreven

90. Dit geldt niet bij wijziging van de uitkering in verband met de wijziging van het loonindexcijfer.

risico is ingetreden, is de behoefte aan sanctiemogelijkheden gering. In die wetten kon worden volstaan met een regeling van de terugvordering van hetgeen door toedoen van een verzekerde onverschuldigd is genoten en met een strafbedreiging voor het geven van onjuiste inlichtingen of het achterwege laten van mededelingen, die met het oog op de te verstrekken uitkeringen relevant zijn.

Bij andere wetten is het opleggen van een sanctie gegoten in de vorm van een bevoegdheid van het uitvoeringsorgaan. Aldus artikel 30 van de W.A.O., artikel 44 van de Z.W. en artikel 31 van de W.W. (Art. 31, lid 1, W.W. spreekt over niet toekenning zonder meer, doch het tweede lid geeft de bedrijfsvereniging de bevoegdheid de duur van de uitsluiting van het recht op uitkering te beperken). Deze wetten bevatten ook de nodige strafbedreigingen.

De wijze waarop het uitvoeringsorgaan gebruik maakt van zijn bevoegdheid tot het opleggen van een sanctie wordt door de rechter getoetst aan algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Schoonenberg en Vleesch Dubois[91] hebben er op gewezen, dat het de toepassing van de Werkloosheidswet is geweest, welke de stoot heeft gegeven tot het invoeren van toetsingsregels van ongeschreven recht. Sedertdien heeft zich een nieuwe ontwikkeling voorgedaan die hier dient te worden vermeld. De W.A.O. en de Z.W. kennen sinds 1 juli 1967 aan de rechter de bevoegdheid toe te beoordelen of de wijze waarop het uitvoeringsorgaan van bepaalde bevoegdheden gebruik heeft gemaakt in overeenstemming is met de redelijkheid (artikel 32 W.A.O. en art. 45 Z.W.). Deze bevoegdheid veroorlooft de rechter verder te gaan dan een marginale toetsing. Niet de vraag of het uitvoeringsorgaan in redelijkheid tot de beslissing is kunnen komen, doch de vraag of de beslissing redelijk is, moet door de rechter worden beantwoord. Hieromtrent overwoog de Centrale Raad van Beroep in een uitspraak van 16 januari 1970, R.S.V. 1970/94, dat de in artikel 45 van de Ziektewet vervatte norm de rechter de vrijheid geeft bij de beoordeling van de door het bestuur van de bedrijfsvereniging gehanteerde discretionaire bevoegdheid als hier bedoeld het daaraan ten grondslag liggende beleid in ruimere mate dan bij de zogenaamde marginale toetsing het geval kan zijn mede in de toetsing te betrekken. 's Rechters bevoegdheid is hier niet beperkt tot een onderzoek naar de vraag of een beslissing is genomen, welke evident in strijd is met de redelijkheid, maar de rechter heeft krachtens deze bepaling zonder meer de bevoegdheid te beoordelen of hij de betrokken beslissing als redelijk kan aanvaarden.

91. Schoonenberg en Vleesch Dubois, o.c. blz. 266. Zie verder A.B.A.R. blz. 11.

In de Memorie van Toelichting bij artikel 32 van de W.A.O.[92] motiveert de wetgever de toekenning van een ruimere toetsingsbevoegdheid aan de rechter met een verwijzing naar de grote belangen, welke voor de verzekerde in het geding zijn bij de toepassing van de artikelen 25, 28, 30 W.A.O. en 44 Z.W. Het lijkt erop dat de wetgever deze vorm van verhoogde rechtsbescherming prefereerde boven een inperking van de discretionaire bevoegdheden van de bedrijfsverenigingen. Of deze vorm ook voor andere onderdelen van het administratieve recht, met name voor het economisch recht, aanbeveling verdient is een vraag die ik graag ter overweging voorleg aan de leden van onze vereniging.

Nog een enkele opmerking over de straffen. Het valt op dat naast de strafbepalingen in W.A.O., Z.W. en W.W. ook nog strafbepalingen voorkomen in de artikelen 52 en 61 van de Organisatiewet Sociale Verzekering, hechtenis of geldboete bedreigende in gevallen waarin een verplichting tot het verstrekken van inlichtingen niet wordt nagekomen. De Staatscommissie Veldkamp, belast met de vereenvoudiging van de sociale verzekeringswetgeving, vindt ook hier een werkterrein. Daarbij zou en passant ook nog even aandacht kunnen worden geschonken aan de beroemde of beruchte kwestie van de samenloop van administratieve sancties en straffen.[93]

92. Wetsontwerp 7171, zitting 1962-1963, M.v.T. blz. 50.
93. Over samenloop A. J. Hoekema en J. J. van Uchelen in S.M.A. 1971, blz. 465 e.v. en 541 e.v.

HET BELASTINGRECHT IN HET ADMINISTRATIEVE RECHT

PROF. MR. J. P. SCHELTENS

I Inleiding en verantwoording

> 'Nog te weinig – behoudens enkele uitzonderingen – hebben de beoefenaren van het administratieve recht en die van het fiscale recht van elkaars terrein kennis genomen. Door meer en wederkerige belangstelling voor althans de gemeenschappelijke studiegebieden zouden beide groepen van rechtsbeoefenaren gebaat zijn.'

Bovenstaand citaat, dat ik als motto aan dit preadvies wil meegeven, is niet ontleend aan een geschrift van een andere auteur: aldus luidde nl. de eerste stelling bij mijn in 1970 verdedigde dissertatie over 'Belastingschuld en heffingsmethoden'.[1] Die stelling was niet de verwoording van een toen gedane ontdekking. Zij was integendeel de neerslag van een besef, dat gegroeid was, nadat ik reeds tien tot vijftien jaar vanuit de sfeer van het belastingrecht getracht had bij diverse daarvoor in aanmerking komende onderwerpen en daarbij rijzende vragen een band te leggen met een in het administratieve recht bij verwante onderwerpen bestaande soortgelijke problematiek, daar veelal reeds uitgewerkt of althans voorwerp van onderzoek, waarvan echter de beoefenaren van het fiscale recht geen weet schenen te hebben, althans zich daarom niet bekommerden. Typerend is hier een uitlating van een coryphee op het gebied van het belastingrecht, J. H. R. Sinninghe Damsté, die in 1940 verklaart, dat de indeling van het belastingrecht bij het publiek recht een zaak van fundamentele aard is, maar die het 'tamelijk nutteloos acht na te gaan of het belastingrecht in de een of andere groep van het publieke recht moet worden gerangschikt . . . Het wordt ten slotte een vraag van rubricering, die voor de beginselen waarnaar het het belastingrecht moet worden opgebouwd en toegepast, geen belang heeft. Wie pleiten wil voor een indeling bij het administratieve recht, kan voor die mening steun vinden in de omstandigheid, dat men de rechtspraak in belastingzaken als een onder-

1. Onder die titel zal men deze dissertatie tevergeefs zoeken. Zij bestaat echter uit een drietal hoofdstukken van mijn losbladige boek over en getiteld 'De Algemene wet inzake rijksbelastingen', waarnaar ik voor meer uitvoerige beschouwingen herhaaldelijk zal (moeten) verwijzen.

deel van de administratieve rechtspraak pleegt op te vatten.'[2]

Gedeeltelijk kan men het ook nu nog met deze uitspraak eens zijn. Als het gaat om vragen van de volgende aard: volgens welke beginselen dient de winst van een onderneming te worden vastgesteld? kunnen zekere uitgaven als bedrijfslast of als beroepskosten worden aanvaard? welke soorten van uitgaven zullen als buitengewone lasten dienen te worden aangemerkt en daarom tot vermindering van inkomstenbelasting moeten leiden? welke objecten dienen onder de vermogensbelasting of onder het successierecht te vallen?, dan gaat het om vragen van *materieel* belastingrecht en daarvoor heeft een rubricering onder het administratieve recht inderdaad weinig of geen belang. Damsté schonk echter weinig of geen aandacht aan de beginselen van het *formele* belastingrecht, zag daarin weinig meer dan een aantal formele verplichtingen, waaraan de contribuabele moet voldoen opdat de administratie het materiële belastingrecht, d.i. de regeling van 'de materiële verplichtingen der enkelingen, namelijk de verplichting tot het betalen van belasting', zo goed mogelijk tot gelding kan brengen.[3] Aldus wordt het formele belastingrecht teruggedrongen tot een stel formaliteiten. Men kan deze opsommen en waar nodig verklaren, zoals Damsté ook doet, maar als dit dan het gehele formele belastingrecht uitmaakt, dan heeft een rubricering onder het administratieve recht inderdaad weinig betekenis. Evenmin echter als het formele deel van het privaatrecht, in het bijzonder het procesrecht, louter zou bestaan uit een stelsel van formaliteiten, die men moet kennen om een procedure niet voortijdig te doen stranden, zo min bestaat het formele belastingrecht uit een aantal formaliteiten. Het formele deel van het belastingrecht heeft de functie te komen tot de verwerkelijking van het materiële belastingrecht, om de regelen volgens welke en om de wijze waarop de administratie zich richt tot de burger. Maar dan kan men niet meer zeggen dat de rubricering van het belastingrecht onder het administratieve recht – of het ruimere begrip bestuursrecht – weinig of geen belang heeft. Dan immers staat men voor de vraag of in dat contact tussen administratie en burger dezelfde of althans soortgelijke beginselen en regelen behoren te gelden en ook tot gelding kunnen worden gebracht als in het administratieve recht het geval is.[3a]

Ook P. J. A. Adriani in zijn veelomvattende werk 'Het belasting-

2. Aldus in Damsté's terecht befaamde, zij het thans na zoveel jaren voor een groot gedeelte sterk verouderde 'Inleiding tot het Nederlandsch belastingrecht', 2de druk (1940), blz. 13.

3. Inleiding, blz. 259.

3a. In Wbl. der Belastingen nrs. 4072/3 (1951), in het bijzonder blz. 483/4 geeft Damsté echter blijk van een veel ruimere blik.

recht, zijn grondslagen en ontwikkeling',[4] komt in zijn beschouwing over het belastingrecht als onderdeel van het administratieve recht niet verder dan destijds Damsté. Hij constateert slechts, dat een belangrijk deel van het belastingrecht niet onder het begrip 'administratief recht' past maar dat men van een 'financiëel recht' zou moeten spreken. Daarmede is echter – aldus Adriani – 'de vraag omtrent de plaats van het belastingrecht in het publiekrecht, met name het verband met het bestuursrecht, niet opgelost. Want men blijft voor de vraag staan of het financiëel recht als onderdeel van het bestuursrecht moet worden beschouwd'. Merkwaardig is dan echter het misverstand, waarvan Adriani onmiddellijk daarop blijk geeft: als het bestuursrecht het geheel is van de regels, die de dragers van het overheidsgezag bij de uitoefening van hun bestuurstaak in acht hebben te nemen, dan moet men constateren dat het belastingrecht a.h.w. boven het bestuursrecht is uitgegroeid, nu de functie van de belastingheffing veel ruimer is geworden dan het financieren van de overheid. Het belastingrecht is daardoor een zelfstandig onderdeel van de rechtswetenschap geworden. 'Of het bestuursrecht zo ruim wordt opgevat, dat het ook daarbinnen valt heeft o.i. geen invloed op de toepassing van het belastingrecht.'

In dit laatste ziet men weer dezelfde eenzijdigheid te voorschijn komen, die wij ook bij Damsté aantroffen: ook Adriani heeft hier kennelijk geen oog gehad voor het formele belastingrecht, zag slechts het systeem van in de belastingwetten omschreven verplichtingen van financiële aard voor zich, slechts het materiële belastingrecht. Dat verklaart dan ook waarschijnlijk dat Adriani wel de rangschikking onder het publiekrecht als van groot belang beschouwt – dit vooral in verband met (en *tegen*) de in het verleden sterk verbreide opvatting, die de privaatrechtelijke begripsvorming ook in het belastingrecht liet overheersen, een opvatting, die ik hier verder buiten bespreking moet laten[5] – maar de vraag naar de rangschikking onder het bestuursrecht als van minder diepgaande betekenis ziet. 'De zich daar (nl. in het publiekrecht) voordoende problemen, waarbij "freies Ermessen" een

4. In drie delen verschenen in de jaren 1948-1950. Van de tweede en in samenwerking met mr. J. van Hoorn Jr, herziene en in opzet vierdelige uitgave verschenen drie delen in de jaren 1954-1955. Het vierde deel over internationaal belastingrecht bleef achterwege. De hierna kort gereleveerde beschouwingen zijn te vinden in deel II van de 2de druk, blzz. 16 e.v.

5. Deze vooral in de dertiger jaren vaak heftig gevoerde strijd over de 'autonomie' van het belastingrecht is later verflauwd. Zie over dit onderwerp Adriani, Belastingrecht II, blzz. 23 e.v. en 68 e.v., H. Schuttevâer, Privaatrecht en Belastingrecht, betrekkingen en wisselwerkingen (diss. Utrecht 1972).

belangrijke rol speelt, doen zich bij het belastingrecht niet voor, omdat men daar een wettelijk volledig gebonden administratie heeft.' Daarmede is voor Adriani de zaak afgedaan. Maar daardoor ook komt hij bij een aantal ook hierna te behandelen onderwerpen niet toe aan een confrontatie met wat op dat voor het belastingrecht 'onbelangrijke' gebied aan belangrijk materiaal is te vinden.

Dit laatste kan ook nog worden gezegd van H. J. Hofstra in de eerste druk (1970) van zijn Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, waarin hij de indeling van het belastingrecht onder het publiekrecht van groot belang noemt en daaraan enige algemene consequenties verbindt voor vraagstukken als de rechtswaarde van ministeriële aanschrijvingen voor de toepassing van de belastingwet en van de betekenis van individuele afspraken over de heffing in concrete gevallen (het zg. fiscale compromis), maar eventuele consequenties van een indeling onder het bestuursrecht of het administratieve recht onaangeroerd laat.[6] In de tweede druk (1972) van dit boek echter zegt hij dat de belastingwetenschap dit gebied ten onrechte verwaarloost en dan besteedt hij daaraan meer aandacht, daardoor komend tot een zekere twijfel of sommige in de loop van vele jaren als vanzelfsprekend aanvaarde opvattingen inderdaad wel zo vanzelfsprekend en goed gefundeerd zijn als men altijd heeft gemeend onder voorbijgaan – en ik meen, dat dit in de meeste gevallen een voorbijgaan in onwetendheid was – van antwoorden, die in het administratieve recht op soortgelijke vragen reeds waren gevonden.[7]

Niet zonder aarzeling moet ik ook mijzelf noemen. Sinds ongeveer vijftien jaren geleden heb ik in diverse publicaties getracht bij een aantal daarvoor in het bijzonder in aanmerking komende onderwerpen een verband te leggen tussen het formele belastingrecht en het administratieve recht en voor de oplossing van op het eerste gebied liggende problemen – ook oudere waaromtrent reeds nagenoeg onwrikbare opvattingen bestonden – materiaal te zoeken, dat op het andere gebied reeds in min of meer uitgewerkte vorm aanwezig was.[8]

Ik kan uiteraard niet volledig zijn in de opsomming van auteurs. Anderen zullen trouwens hierna nog wel worden genoemd. Een merkwaardige en allerminst als zodanig bedoelde stoot in de richting van verdere belangstelling zal men mogen zien in het tot stand komen van

6. Inleiding, 1e dr., blz. 198 e.v.
7. Inleiding, 2e dr., blz. 138 e.v.
8. Mijn in noot 1 vermelde boek en voorts mijn monografieën over 'Navordering bij directe en andere belastingen' (1958) en 'De verhoging bij navordering van belasting' (1960).

de Algemene wet inzake rijksbelastingen van 1959, in de daarop volgende jaren in étappes van toepassing verklaard op de tot stand gekomen nieuwe belastingwetgeving. Daarin zijn nl. voor het eerst in de belastingwetgeving de algemene beginselen van behoorlijk bestuur genoemd en wel in het kader van de administratieve boete, de zg. 'verhoging' bij navordering van belasting. Deze boete is volgens artt. 18 en 21 AWRb. gelijk aan de aanvankelijk te weinig geheven en vervolgens nagevorderde (of nageheven) belasting, maar kan gedeeltelijk worden kwijtgescholden in verband met de omstandigheden van het geval. Tegen de wijze van uitoefening van de kwijtscheldingsbevoegdheid nu is volgens art. 27 beroep op de rechter mogelijk als daarbij in strijd zou zijn gehandeld met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dit onderwerp zal nog aan de orde komen. Te dezer plaatse is echter op te merken, dat het noemen van die beginselen de belangstelling daarvoor heeft gewekt en tevens de vraag heeft doen opkomen, of die beginselen wellicht ook elders in het belastingrecht tot gelding zouden dienen te worden gebracht. Een dergelijke bedoeling heeft destijds allerminst bij de Regering voorgezeten. Pas na zeer heftig verzet van de Regering tegen de mogelijkheid van rechterlijke toetsing van het kwijtscheldingsbeleid, waarbij zelfs het tot stand komen van de Algemene wet rijksbelastingen op het spel scheen te staan, gaf zij haar oorspronkelijke standpunt, volgens hetwelk het kwijtscheldingsbeleid geheel en zonder enige rechterlijke tussenkomst aan het oordeel van de administratie zou moeten worden overgelaten, prijs ten gunste van de boven kort geschetste regeling, die dit kwijtscheldingsbeleid wel in handen van de administratie legt, maar onder toekenning van een marginale toetsingsbevoegdheid aan de belastingrechter.

De omstandigheid nu, dat deze regeling de Regering door de Tweede Kamer is afgedwongen en dat derhalve het noemen van de beginselen van behoorlijk bestuur allerminst is bedoeld als een uiting willen geven aan een veel algemener gevoelde gedachte, heeft wel tot de opvatting geleid, dat die beginselen dan ook slechts in het door de wet genoemde geval tot gelding kunnen worden gebracht. Met name zou de onderhavige bepaling niet mogen worden gebruikt als argument, dat die beginselen nu ook elders invloed zouden mogen hebben.[9] Met dit laatste zou men het eens kunnen zijn, maar dit kan niet betekenen, dat reeds daarom die beginselen elders in het fiscale recht juist géén invloed zouden mogen hebben. Het gaat hier om een zelfstandig en algemeen probleem, dat noch in positieve, noch in negatieve zin wordt

9. Ch. P. A. Geppaart in Wbl. Fiscaal Recht no. 4802 en in zijn discussiebijdrage in Geschrift no. 121 van de Ver. v. Belastingwetenschap.

uitgemaakt, doordat bij één specifiek onderwerp naar die beginselen wordt verwezen. En nog minder kan daarbij betekenis hebben de instemming of de tegenzin, die de Regering betoonde bij het invoegen van een dergelijke wetsbepaling.

Wat de jurisprudentie op het fiscaalrechtelijke gebied aangaat, is eveneens een toenemend streven naar meer integratie waar te nemen. Te dezer plaatse beperk ik mij tot het noemen van een tweetal belangrijke uitspraken, die een duidelijke kentering hebben betekend. Dat is in de eerste plaats de destijds veel opzien gebaard hebbende uitspraak van de Tariefcommissie van 16 december 1957, BNB 1958/107, handelend over een heffing van omzetbelasting in overeenstemming met de wet maar in strijd met een ministeriële aanschrijving, waarin aan aannemers was toegestaan in zekere gevallen – ik kom in meer exacte bewoordingen nog op deze uitspraak terug – aan onderaannemers betaalde bedragen in aftrek te brengen; nu door die aanschrijving een vaste praktijk is ontstaan, waarmede ook bij kostprijscalculaties rekening wordt gehouden, is het onrechtmatig de belasting te heffen zonder met deze aanschrijving rekening te houden.[10] Hier werd de term 'beginselen van behoorlijk bestuur' nog niet genoemd, maar het was wel duidelijk, dat het de bedoeling was deze beginselen ook in het toen besliste geval tot gelding te brengen.

De Hoge Raad heeft op dit specifieke terrein van ministeriële aanschrijvingen veel langer een afwijzend standpunt ingenomen, zich daartoe waarschijnlijk mede gedrongen gevoeld door de vroegere cassatiegrond 'schending van de *wet*'. Wat er van dit laatste moge zijn, duidelijk is in ieder geval na 1963, toen deze formule werd veranderd in 'schending van het *recht*' een zekere ombuiging in de opvatting van de Hoge Raad, tenslotte uitmondend in het principiële arrest van 7 januari 1970, BNB 1970/78, waarin onomwonden wordt gezegd, dat een aanslag onrechtmatig kan zijn niet alleen bij strijd met de wet, maar ook bij strijd met algemene beginselen van behoorlijk bestuur, welk laatste zich o.a. kan voordoen als 'kennelijk tekort is gedaan aan het vertrouwen dat de belastingplichtige ten aanzien van de door de administratie te volgen gedragslijn heeft mogen ontlenen aan uitlatingen van de voor die dienst verantwoordelijke overheidsorganen, als kunnen zijn vervat in ministeriële resoluties, welke, al werden zij noch in het Staatsblad, noch in de Staatscourant opgenomen, met medewer-

10. Uiteraard had de inspecteur niet uit willekeur de aanschrijving buiten beschouwing gelaten; hij was nl. van mening, dat het concrete geval niet aan de tekst van de aanschrijving voldeed, een mening, die echter door de Tc. niet werd gedeeld.

king of goedvinden van de belastindienst zijn gepubliceerd en aldus ter kennis van het publiek zijn gekomen.[11] Hier ziet men derhalve een duidelijke verwijzing naar de beginselen van behoorlijk bestuur en dan in het bijzonder dat van de noodzaak van honorering van het door de administratie gewekte vertrouwen.

Heeft men nu van de kant van het terrein van het administratieve recht – nu even wat beperkter opgevat – eveneens een blik geworpen naar het voor ons onderwerp van belang zijnde gedeelte van het belastingrecht? Bij de beschrijving van wat er zoal op het terrein van de administratieve rechtspraak bestaat, verzuimde men niet daarbij ook de belastingrechtspraak te noemen. Maar daarbij bleef het dan ook. Dergelijke beschrijvingen zijn trouwens voor het eigenlijke onderwerp van dit preadvies weinig belangrijk. Veel belangrijker is uiteraard of men bij de beschouwingen over de werking van het administratieve recht ook het fiscale recht daarin heeft betrokken. Dit nu blijkt slechts zeer weinig te zijn gedaan. Bij de behandeling van de administratieve beschikking, een van de centraal staande onderwerpen in het administratieve recht, wordt gewoonlijk de belastingaanslag wel genoemd als voorbeeld van bezwarende beschikkingen, maar in het duister blijft dan verder, welke functie deze aanslag verder vervult ten opzichte van de belastingschuld, zoals die op de grondslag van de relevante feiten uit de wet voortvloeit en waarmede de aanslag lang niet altijd in overeenstemming zal zijn.

Pas de laatste jaren komt er op één punt meer belangstelling voor het fiscale recht tot uiting en wel op het terrein van de administratieve sancties, die in het fiscale recht bestaan in de vorm van administratieve boeten, o.a. bij de navorderingsaanslag in het geval waarin de oorspronkelijke aanslag ten gevolge van opzet of schuld van de contribuabele te laag is uitgevallen of – ander voorbeeld – bij indienen van een aangifte nadat de daarvoor geldende termijn reeds is verstreken (artt. 9 en 18 Algemene wet inzake rijksbelastingen). Aan het karakter van deze fiscale sancties is in 1957 aandacht gewijd door A. D. Belinfante[12] en in 1967 nog eens door J. J. Oostenbrink.[13] Gewoonlijk ech-

11. Het geeft dan echter weer te denken, als men bv. ziet dat A. M. Donner in de uitgave 1962 van 'Nederlands Bestuursrecht' nog altijd de burgerlijke rechter over geschillen inzake de Successiewet-1956 laat oordelen, hoewel reeds sinds 1 augustus 1956 de raden van beroep voor de directe belastingen en vervolgens sinds 1 maart 1957 de belastingkamers van de gerechtshoven daartoe waren aangewezen.
12. Preadvies VAR 1957 over 'De verhouding van administratieve sancties en straffen (Geschrift no. XXXVI).
13. Administratieve sancties (diss. Utrecht 1967), blz. 29 e.v.

ter wordt in beschouwingen over sanctionering van administratief recht alleen gedacht aan middelen die de nakoming van verplichtingen moeten bewerkstelligen, althans daartoe moeten aansporen en met een zekere hartstocht pleegt men zich dan te werpen op onderwerpen als politiedwang.[14] Een enkele auteur zoekt naar een sanctie van financiële aard, maar dan dienend om als dwangsom aan te sporen tot het doen of ongedaan maken wat niet of wel gedaan is en gedaan of nagelaten had moeten worden.[15] De sanctie van financiële aard echter, door de administratie op te leggen, alleen *omdat* aan een positieve of negatieve verplichting niet is voldaan, krijgt – behoudens van de genoemde auteurs en mogelijk een enkele andere – geen of nagenoeg geen aandacht. En juist deze sanctie zou een bijzondere aandacht verdienen, omdat zij elders in het administratieve recht niet voorkomt maar in het bijzonder eigen is aan het formele belastingrecht. Maar het is integendeel juist weer dit laatste, dat deze sanctie bijna geheel buiten het gezichtsveld van de beoefenaren van het administratieve recht heeft geplaatst. Ten onrechte, wanneer men althans niet slechts met de mond wil belijden, dat ook het fiscale recht, althans het formele deel daarvan, tot het administratieve recht behoort. Ten onrechte in het bijzonder ook, omdat hier bovendien een interessante historische verwantschap met het strafrecht is aan te wijzen, ook thans nog niet verdwenen – zoals nog zal blijken – waardoor nog een extra dimensie aan de problematiek wordt toegevoegd.

Voor dit onderdeel van het fiscale recht, de administratieve boete, is derhalve op zeer beperkte schaal enige belangstelling te bespeuren. Andere onderwerpen echter, die bij de 'fiscale' juristen reeds meermalen de aandacht hebben gehad, soms reeds sinds enige tientallen jaren, zijn voor de beoefenaren van het administratieve recht bijna geheel terra incognita gebleven, waarvan men ten hoogste wist dat het bestond, zonder echter daarin aanleiding te vinden op onderzoek uit te gaan. Een aantal van deze problemen hangt nauw samen met de leer van de beginselen van behoorlijk bestuur, welke leer toch juist in het administratieve recht (in engere zin) tot ontwikkeling is gebracht. Ik noemde reeds de betekenis van ministeriële aanschrijvingen tegenover de wet, vele jaren een heet hangijzer en tenslotte door Tariefcommissie en Hoge Raad dichter bij een oplossing gebracht. Ik noem-

14. Typerend is in dit opzicht de nadere aanduiding tussen haakjes in de titel van Hoofdstuk XI, § 3, van 'Nederlands Bestuursrecht' (deel I, blz. 311): 'De machtsmiddelen van het bestuur (politiedwang)'.
15. J. A. M. van Angeren in preadvies VAR 1971 over 'De sanctionering van het administratief recht' (Geschrift no. LXVI).

de voorts de navordering, waarvan de problematiek schuilt in de vraag, onder welke omstandigheden een eenmaal genomen beslissing door de administratie ten ongunste van de burger kan worden herzien. Ik wijs verder op het in het fiscale recht reeds sinds ongeveer 1930 herhaalde malen omstreden vraagstuk van het wederzijds al of niet gebonden zijn van inspecteur en contribuabele aan een door hen in onderling overleg gemaakte afspraak van de wijze van toepassing van de belastingwet op een concrete situatie, die wat gecompliceerd ligt of waarvoor uit de wet een duidelijke oplossing niet met voldoende zekerheid is te vinden (het zgn. fiscale compromis). Duidelijk zal dan zijn het verband met de leer van de (publiekrechtelijke) overeenkomst met de overheid. Al deze onderwerpen hebben echter bij de beoefenaren van het administratief recht nagenoeg geen weerklank gewekt, bij welke wat hard klinkende uitspraak ik mij overigens haast met erop te wijzen, dat in de vierde druk van het uit een vroeger VAR-rapport voortgekomen boekje 'Algemene bepalingen van administratief recht' aanmerkelijk meer dan in de daarover bijna geheel zwijgende vroegere drukken melding is gemaakt van fiscaalrechtelijke auteurs en jurisprudentie, ook ten aanzien van de zojuist genoemde vraagstukken.[16]

Maken wij de balans op, dan moet naar het mij voorkomt worden geconstateerd, dat althans de laatste jaren van fiscaalrechtelijke zijde aanmerkelijk meer belangstelling is getoond voor hetgeen in het algemeen administratiefrecht is bereikt dan omgekeerd. Als ik daarvan in het voorgaande op een niet al te zachtzinnige wijze blijk gaf, dan zie men daarin niet een zucht tot het maken van verwijten. Wie zoals ik reeds vele jaren overtuigd is van de noodzaak tot een zekere integratie, uiteraard met inachtneming van de aard van de rechtsgebieden, die kan maken, dat er in de uitwerking toch verschillen moeten blijven bestaan, moet 'frapper toujours' en daarbij kan hij niet volstaan met zachtkens en bijna onhoorbaar aan de deur te kloppen. Zoals ik in geschrift en ook op bijeenkomsten van organisaties op fiscaalrechtelijk gebied herhaaldelijk heb geklopt, zo heb ik dat ook enige malen in deze vereniging gedaan.[17] Wellicht mag ik aannemen, dat mijn

16. Te dezer plaatse mag ik wel dank brengen aan onze secretaresse, mevr. mr. A. Rothuizen-Geerts, die zo vriendelijk was mij reeds bij de voorbereiding van dit preadvies de nieuwe bewerking en naar gelang van gereedkomen de drukproeven van dat boekje ter beschikking te stellen, waardoor ik in staat was reeds tijdens het schrijven naar de vierde druk te verwijzen.
17. Bij de bespreking van de derde druk van het zojuist vermelde boekje (Geschrift VAR no. LXI, blz. 35 e.v.) en van de preadviezen van Van Angeren en Verduin van 1971 (Geschrift VAR no. LXVIII, blz. 39 e.v.).

'frapper' mede aanleiding is geweest dit onderwerp thans aan de orde te stellen, waarbij dan tevens een ander op financiëel terrein liggend onderdeel van het administratieve recht, nl. het aan collega De Leede toebedeelde sociale verzekeringsrecht, kon worden 'meegenomen'. In ieder geval staat het voor mij wel vast, dat ik het door mijn 'frapper' aan mijzelf te danken of te wijten heb, dat mij de eer te beurt viel als preadviseur te worden uitgenodigd. Ik laat graag in het midden of dit nu de straf voor de zonde was maar had mij dan toch zelf in deze vereniging in een positie gewerkt, van waaruit ik moeilijk anders kon doen dan de uitnodiging aanvaarden. Toch heb ik enige aarzeling gevoeld. Allerminst omdat het onderwerp mij niet interessant genoeg zou zijn: reeds blijkens het in deze inleiding geschrevene zou ik de laatste moeten zijn, die zoiets zou mogen beweren. Juist echter omdat ik zelf over de onderwerpen, die hierna aan de orde zullen komen en waarvan ik een belangrijk deel reeds heb aangeduid, reeds zeer veel heb gepubliceerd, bekroop mij de gedachte of het niet beter zou zijn iemand anders daarover aan het woord te laten. Zou ik niet te veel het odium van 'herkauwer' op mij laden? Jegens de fiscale juristen zal dit zeer waarschijnlijk, zo niet zeker, het geval zijn. De verzekering echter, dat ik de leden van de VAR zou kunnen doen kennis maken met een nagenoeg onbekende nieuwe stof, deed mij ertoe besluiten de toch vererende uitnodiging te aanvaarden. Die overweging moge dan dienen als verantwoording jegens de fiscaalrechtelijk geschoolde lezer, die dit geschrift ter hand zou willen nemen. Hopenlijk vindt toch ook hij iets nieuws.

II Werkplan

Thans nog een kort overzicht van het plan van dit preadvies. De het meest logische methode schijnt mij te zijn het feitelijke gebeuren bij de belastingheffing te volgen. Het is de wet, waaruit de belastingschuld voortvloeit op de grondslag van de relevante feiten. Door de administratie – en ook door de contribuabele zelf – moeten echter nog diverse handelingen worden verricht, alvorens het einddoel, de voldoening van de belasting, is bereikt. Bij een aantal belastingen moet eerst een aangifte worden ingediend, die door de inspecteur op haar juistheid wordt onderzocht waarbij zo nodig nadere inlichtingen worden gevraagd. Reeds in dit stadium kan verschil van mening rijzen, soms na onderling overleg in de ene of de andere richting weg te nemen, soms echter ook blijvend. Over kwestieuze punten kan na overleg wellicht een afspraak tot stand komen, al of niet nadat beide partijen iets van hun standpunt hebben prijsgegeven. Voorafgaand overleg over kwestieuze punten komt eveneens herhaaldelijk voor, in het bijzonder als transacties moeten worden verricht, waarbij de fiscale gevolgen een grote rol kunnen spelen en de belanghebbenden vooraf zekerheid willen hebben over de wijze, waarop dergelijke transacties in de belastingheffing zullen worden betrokken.

Het is mogelijk, dat dergelijke tot overeenstemming geleid hebbende besprekingen van verschillende aard tot een resultaat hebben geleid, waarvan betwijfeld kan worden of waarvan zelfs vaststaat dat dit niet in overeenstemming is – ook dit laatste komt voor, zoals nog zal blijken – met de belastingwet. En dan rijst de vraag in hoeverre de inspecteur aan zijn toezeggingen is gebonden. Nu komt het in de praktijk maar zelden voor, dat de inspecteur zich aan zijn toezegging zou willen onttrekken, maar de mogelijkheid blijft aanwezig, dat hij meent, dat voor zijn toezegging belangrijke gegevens niet zijn medegedeeld. Maar ook al handelt de inspecteur geheel overeenkomstig zijn toezegging, dan rijst de vraag, of de belastingrechter zich daarbij dient aan te sluiten, ook al acht hij het resultaat in strijd met de wet, zoals hij meent, dat die moet worden geïnterpreteerd, of zelfs als duidelijk van de wet is afgeweken, hetgeen eveneens voorkomt, niet uit een gebrek aan eerbied voor de wet maar om in het concrete geval zich voordoende redenen van billijkheid of doelmatigheid.

Dit laatste doet zich ook in ruimer verband voor. Herhaaldelijk worden door de Minister of Staatssecretaris in de vorm van aanschrijvingen of circulaires, in het spraakgebruik van de belastingdienst gewoon-

lijk 'resoluties' genoemd, aan de inspecteurs aanwijzingen verstrekt over de wijze van toepassing van de belastingwetgeving, vele malen om de zojuist genoemde redenen afwijkend van de wettelijke bepalingen. Als deze aanwijzingen worden gepubliceerd – en dat geschiedt in de overgrote meerderheid van de gevallen – dan rijst opnieuw de vraag in hoeverre de belanghebbende mag verlangen, dat daarmede in zijn geval rekening wordt gehouden en of hij zo nodig door een beroep op de rechter verwezenlijking van dat verlangen kan verkrijgen.

De aanslag, d.i. de administratieve beschikking, waarin de omvang van de belastingschuld wordt vastgelegd en medegedeeld, kan nog om andere redenen van de wet afwijken, nl. doordat daarbij een aantal feitelijke gegevens niet of op onjuiste wijze is verwerkt. Is de aanslag daardoor te laag uitgevallen, dan rijst de vraag onder welke omstandigheden herstel mogelijk is. Dit is het in het administratieve recht bekende probleem van terugneming en vervanging van de beschikking in verband met de rechtskracht daarvan, zij het dan dat in het formele belastingrecht bij de hier aan de orde zijnde belastingen de oorspronkelijke aanslag niet wordt teruggenomen en door een andere – hogere – vervangen, maar als zodanig in stand blijft en door een 'navorderingsaanslag' voor het tekort wordt aangevuld.

Bij sommige belastingen, zoals de loon- en de omzetbelasting, is de volgorde anders. In die gevallen wordt de belasting door de contribuabele zelf berekend en eigener beweging betaald. Pas daarna vindt de controle op de juistheid plaats, waarna zo nodig een aanvullende aanslag, hier 'naheffingsaanslag' genoemd, wordt opgelegd. Deze techniek bewerkt enige verschuiving in de tijdsorde, maar voor het overige komen de zojuist aangeduide problemen ook hier naar voren.

Kort samenvattend en in administratiefrechtelijke terminologie uitgedrukt: het gaat om de rechtskracht van de aanslag als administratieve beschikking, dit gezien in het kader van de volgens de wet bestaande belastingschuld, waarvan de beschikking de uitdrukking wil zijn maar niet altijd is. Onder welke omstandigheden, waaronder ook begeleidende handelingen van de administratie zelf, kan deze rechtskracht worden doorbroken?

Zoals reeds eerder opgemerkt bevat het formele fiscale recht nog enige bijzondere financiële sancties, in het overige administratieve recht niet voorkomend, nl. de in een aantal gevallen voorkomende administratieve boeten – o.a. in het geval van navordering als de aanslag ten gevolge van opzet of grove schuld van de belastingplichtige te laag was – die in feite hetzelfde effect hebben als de boeten van het commune strafrecht maar buiten de kennisneming van de strafrechter vallen. Als onderdeel van de administratieve sancties behoren zij tot het

administratieve recht, waarbij echter de vraag rijst aan welke normen zij onderworpen behoren te zijn en voorts of zij moeten kunnen worden toegepast onafhankelijk van het bestaan van of zelfs in feite toegepaste strafrechtelijke sancties dan wel of bij mogelijke of zelfs werkelijke samenloop hetzij de ene, hetzij de andere voorrang behoort te hebben.[18]

Tenslotte is er dan nog het fiscale procesrecht, dat uiteraard onmogelijk volledig kan worden besproken, maar waarvan toch enkele bijzonderheden waard zijn te worden behandeld.[19]

Hiermede is dan in ruwe lijnen de verdere inhoud van dit preadvies geschetst. Ik wil daarbij nog opmerken, dat het materiële fiscale recht uiteraard buiten behandeling blijft en dat daarvan in voorkomende gevallen slechts zo veel zal worden medegedeeld als nodig blijkt te zijn ter verduidelijking van het wèl behandelde.

18. Van het eigenlijke fiscale strafrecht zal slechts dat ter sprake worden gebracht, dat nauwe samenhang heeft met de administratieve boeten; als geheel valt het echter buiten het onderwerp van dit preadvies.
19. Een uitvoerige behandeling daarvan is te vinden in het voortreffelijke boek van P. Meyjes: Fiscaal procesrecht.

III De Aanslag

Karakter van de aanslag

Over de verhouding tussen de belastingschuld en de aanslag is in het verleden veel te doen geweest en wel in het bijzonder over de vraag op welk tijdstip de belastingschuld ontstaat. Op grond van de bepalingen van de Invorderingswet, volgens welke een aanslag nodig is om de belastingschuld te kunnen invorderen werd door de Hoge Raad geleerd, dat weliswaar de belasting*plichtigheid* ontstaat op het door de heffingswet aangewezen tijdstip – gewoonlijk het begin van het belastingjaar – maar dat de belasting*schuld* pas door en met de aanslag wordt geboren.[20] Het is te dezer plaatse onnodig op die leer en op de consequenties daarvan in te gaan. Nadat in 1922 de Hoge Raad – in navolging van de administratie – omging en oordeelde, dat de belastingschuld rechtstreeks uit de bepalingen der wet voortvloeit en ontstaat en dat de aanslag is 'het berekenen en te boek stellen van de belasting, welke krachtens de wet is verschuldigd geworden',[21] is deze opvatting nadien – terecht – nagenoeg niet meer bestreden.

In een wat te sterke reactie op de vroegere opvatting was deze formulering weer wat te simplistisch. Als administratieve beschikking is de aanslag inderdaad te rangschikken onder de groep van constaterende of declaratoire beschikkingen voor wat aangaat het vastleggen van de belastingschuld. Maar juist omdat de aanslag een administratieve beschikking is reikt de functie daarvan toch verder dan die van een alleen boekhoudkundige. Reeds onmiddellijk kan worden geconstateerd, dat de ontvanger der belastingen in de aanslag – d.w.z. in het zg. kohier, d.i. een door de inspecteur met zijn handtekening bekrachtigde serie aanslagen, door welke bekrachtiging de administratieve beschikking tot stand komt – een titel vindt voor de invordering, zo nodig onder gebruikmaking van zijn recht van parate executie en dit zonder mogelijkheid van verweer van de zijde van de aangeslagene zo

20. Laatstelijk H.R. 5 november 1919, B. 2352. Dit was o.a. van belang voor art. 24 Faill.wet, verschil makend tussen voor of na de failietverklaring ontstane verbintenissen. Op te merken is daarbij, dat die bepaling tot 1935 sprak over *aangegane* verbintenissen, wat weer leidde tot de opvatting, dat zij niet gold voor een belastingschuld omdat deze, wat er zij van het tijdstip van de aanslag, niet wordt *aangegaan,* waaruit het Ministerie van Financiën vervolgens weer concludeerde, dat dan van een boedelschuld moest worden gesproken.
21. H.R. 15 februari 1922, B. 2904.

lang de aanslag niet is vernietigd of verlaagd, hetzij na bezwaar door de inspecteur, hetzij na beroep door de rechter. In een vele jaren later gewezen arrest heeft de Hoge Raad dan ook na een herhaling van zijn formule van 1922 daaraan toegevoegd: 'zij het dat de vaststelling – behoudens de daartegen gegeven rechtsmiddelen – voor den belastingplichtige bindend is.'[22] Dit leidt tot een rangschikking tevens in de groep van de constitutieve – of, zo men wil – bezwarende beschikkingen. Deze tweede functie van de aanslag blijft verder buiten beschouwing, behoudens wellicht hier en daar een enkele verwijzing daarnaar als mijn eigenlijke onderwerp daartoe aanleiding geeft.[23]

Als administratieve beschikking heeft de aanslag derhalve jegens de belanghebbende zowel formele als materiële rechtskracht, waarbij ik – dit ter voorkoming van misverstand in verband met de uiteenlopende omschrijvingen van deze begrippen – overeenkomstig de onderscheiding van W. G. Vegting[24] de eerste term betrek op de aantastbaarheid van de beschikking in haar *bestaan,* de tweede op de mogelijkheid, dat de beschikking ondanks haar bestaan kan worden genegeerd, wat de *inhoud* daarvan aangaat. De mogelijkheid van bezwaar en beroep doen op zichzelf geen afbreuk aan het bestaan van formele en materiële rechtskracht; slechts de inspecteur en de rechter kunnen dan de beschikking in beide aspecten aantasten. Na vermindering van een aanslag door de rechter volgt weliswaar nog een beschikking van de inspecteur, maar daardoor wordt niet de rechtskracht weggenomen: dit is al gedaan door de rechter en de handeling van de inspecteur dient dan nog slechts om zijn administratie in overeenstemming te brengen met de rechterlijke uitspraak, waarbij in het bijzonder van belang is het zenden van een afschrift van deze nadere 'beschikking' aan

22. H.R. 24 april 1957, BNB 1957/183.

23. Ik vermeld slechts, dat de sterke werking van de aanslag als titel van invordering nog enige correctieven vindt. De Invorderingswet kent de mogelijkheden van uitstel en zo nodig van 'afschrijving wegens onvermogen'. Bezwaar en beroep hebben ten aanzien van de invordering geen schorsende werking, waarvoor als motief heeft gediend, dat de aangeslagene niet zichzelf uitstel moet kunnen verschaffen door het maken van bij voorbaat ongegronde bezwaren. Dit motief lijkt wat al te generaliserend te zijn daar toch verreweg de meeste bezwaren wèl ernstig gemeend zullen zijn, zij het wellicht niet juist. Meer zou aanspreken het motief, dat de administratie zelf in alle gevallen de noodzaak van uitstel moet kunnen beoordelen. Is het aannemelijk, dat een bezwaar gegrond is, dan wordt gewoonlijk op verzoek reeds onmiddellijk voor het verschil uitstel verleend tot na afdoening van het bezwaar. Hetzelfde gebeurt in vele gevallen als over de aanslag een procedure wordt gevoerd. Een recht op uitstel bestaat in dergelijke gevallen weliswaar niet maar de praktijk werkt bevredigend.

24. Algemeen nederlands administratiefrecht I, blzz. 270 e.v.

de ontvanger, wiens titel van invordering immers (gedeeltelijk) is vervallen. Want weliswaar zou de belanghebbende zich na de rechterlijke uitspraak wèl tegen invordering van het te veel kunnen verzetten maar reeds ter voorkoming van moeilijkheden met een op de nog ongecorrigeerde aanslag gegronde invordering moet ook de administratie van de ontvanger in overeenstemming zijn met de werkelijkheid.

Jegens de inspecteur zelf bestaat, afgezien van de uitspraak op een bezwaarschrift, geen formele en materiële rechtskracht: hij blijft bevoegd ambtshalve een onjuiste aanslag te verlagen, ook al zou de termijn voor bezwaar reeds zijn verstreken, en dit zowel als geen bezwaar zou zijn gemaakt als wanneer een bezwaarschrift te laat zou zijn ingediend (art. 65 AWRb.). Van deze bevoegdheid wordt een zeer ruim gebruik gemaakt: elk bezwaarschrift, tijdig of niet tijdig ingediend, wordt op de normale wijze behandeld. Meent echter de belanghebbende bij een niet tijdig ingediend bezwaarschrift, dat de inspecteur te weinig aan zijn bezwaren is tegemoetgekomen, dan staat hem niet meer het middel van beroep op de rechter ten dienste.

De wet wijst de inspecteur aan als bevoegde functionaris inzake de aanslagregeling. Dit betekent, dat wèl formele en materiële rechtskracht bestaat jegens andere organen van de belastingdienst, in het bijzonder ook jegens de boven de inspecteur staande directeur en de minister of de staatssecretaris. Krachtens de hiërarchische verhoudingen zijn deze wel bevoegd de inspecteur op te dragen een aanslag in deze of gene zin vast te stellen of te verminderen, maar zij zijn niet bevoegd dit zelf te doen, behoudens enkele uitdrukkelijk genoemde gevallen (zie bijv. ar. 66 AWRb. over de kwijtschelding van administratieve boeten). Afgezien van deze enkele uitzonderingen blijft de aanslag derhalve in stand totdat de inspecteur aan de opdracht gevolg heeft gegeven door de opgelegde aanslag te verminderen.

Uit het karakter van de aanslag als administratieve beschikking is wel afgeleid, dat deze een zodanige kracht had, dat slechts in zeer bijzondere gevallen daarop zou mogen worden teruggekomen in die zin, dat een aanslag, die te laag bleek te zijn uitgevallen, door een aanvullende aanslag, een zg. navorderingsaanslag, zou worden gevolgd. Men placht dan niet de toen nog niet gebruikelijke termen formele en materiële rechtskracht te gebruiken maar sprak van een consoliderende werking: de belastingschuld wordt in de aanslag geconsolideerd tot een formele belastingschuld, die voorshands geacht moet worden de uitdrukking der wet te zijn; deze consolidatie mag slechts worden doorbroken door een nadere aanslag als de materiële waarheid zich zo sterk naar voren dringt, dat in redelijkheid niet meer met de opgelegde aanslag kán worden volstaan. Dit is in het bijzonder de opvatting ge-

weest van J. H. R. Sinninghe Damsté,[25] wiens mening sinds de jaren tussen de beide oorlogen bepalend is geweest voor nagenoeg alle beschouwingen over de verhouding tussen belastingschuld en aanslag, soms nog aangevuld door de stelling, dat die consoliderende werking zo sterk is, dat de mogelijkheid van navordering uitdrukkelijk door de wet zou moeten worden toegekend.[26] Te dezer plaatse laat ik dit onderwerp verder rusten; bij de behandeling van de navordering kom ik daarop terug.

Soorten van aanslagen

De Algemene wet bezigt in art. 2, lid 3, sub *e*, de algemene term *'belastingaanslag'* en maakt daarin een onderverdeling in een aantal soorten. Onder verwijzing naar wat reeds in het onderdeel 'Werkplan' is gezegd over de heffingsmethoden volsta ik met het volgende:

Bij de belastingen, die bij wege van aanslag worden geheven, wordt na onderzoek van de aangifte[27] die belastingaanslag opgelegd, die in bovenvermelde bepaling als *'aanslag'* wordt aangeduid, waardoor derhalve een algemeen luidende benaming een zeer specifieke betekenis krijgt. In de praktijk wordt deze vorm met twee verschillende termen aangeduid. Men pleegt te spreken over een definitieve aanslag als men het oog heeft op deze belastingaanslag als vervolg op een nog te noemen voorlopige aanslag, over een primitieve aanslag als men deze stelt tegenover een eventueel daarna op te leggen navorderingsaanslag.[28] Een dergelijke *navorderingsaanslag* wordt opgelegd als de oorspronkelijk opgelegde aanslag te laag blijkt te zijn geweest. Bij de belastingen, die 'eigener beweging' zonder voorafgaande controle 'op aangifte' moeten worden betaald, wordt een *naheffingsaanslag* opgelegd als na controle te weinig blijkt te zijn betaald.

De onderscheiding tussen deze drie vormen van aanslagen is niet principiëel. Wat de navorderingsaanslag aangaat is er in zoverre enig

25. Inleiding nederl. belastingrecht, blz. 104.
26. M. J. H. Smeets in een voortreffelijke, zij het thans in diverse opzichten verouderde artikelenreeks in het Wbl. der directe belastingen, invoerrechten en accijnzen, nrs. 3432/39.
27. Niet altijd is er een voorafgaande aangifte. Bij de grondbelasting beschikt de administratie over de kadastrale gegevens, op grond waarvan de aanslagen bijna altijd zonder meer kunnen worden vastgesteld. Ook voor de personele belasting behoeven slechts enkele malen bijzondere gegevens te worden gevraagd buiten die waarover de administratie zelf reeds beschikt.
28. Wegens de wat dubbelzinnige betekenis van het woord 'primitief' heb ik enige voorkeur voor de ook wel gebruikte term 'oorspronkelijke aanslag'.

verschil met de daaraan voorafgaande aanslag, dat het opleggen daarvan aan zekere bij dat onderwerp nog te behandelen beperkingen is gebonden, maar eenmaal opgelegd is er in rechtsgevolg geen verschil met de beide andere.

Iets anders ligt dit met de *voorlopige aanslag*, die aan de aanslag vooraf kan gaan en die, zoals de naam reeds aanduidt, moet worden beschouwd als een voorschotheffing, vooruitlopend op wat later de aanslag zal blijken te zijn. Deze voorlopige aanslag wordt voor de inkomstenbelasting gewoonlijk reeds in de loop van het belastingjaar opgelegd naar geschatte bedragen (waarbij redelijke, door de aangevers zelf te doene schattingen plegen te worden gevolgd). Soms wordt na afloop van het jaar, als de aangifte is ingediend, aan de hand daarvan een nadere voorlopige aanslag opgelegd als er een enigszins aanmerkelijk verschil is te constateren. Tegen deze voorlopige aanslagen zijn geen rechtsmiddelen mogelijk al plegen zij op verzoek wel te worden verlaagd als achteraf blijkt dat de schattingen te hoog zijn uitgevallen.[29]

Ik merkte reeds op, dat er geen principiële verschillen bestaan tussen in het bijzonder de eerste drie vormen. Dat de wet niettemin een rubricering geeft vindt zijn oorzaak in het verschil tussen de omstandigheden, waaronder de ene of de andere vorm moet worden gebruikt, maar belangrijker zijn de voordelen, die de rubricering heeft vanuit het gezichtspunt van legislatieve techniek: daardoor zijn verschillen in de verdere uitwerking van de rechtsgevolgen gemakkelijker te formuleren, zoals in het bijzonder in Hoofdstuk V van de Algemene wet, handelend over bezwaar en beroep, waarin de terminologie aangeeft, welk rechtsmiddel moet worden aangewend tegen elders in de belastingwetgeving genoemde administratieve beschikkingen van verschillende aard.[30]

Dit alles is in zoverre een kwestie van techniek. Maar de overigens principiële gelijkheid roept in het bijzonder bij de oorspronkelijke en de navorderingsaanslag de vraag op, of conversie van de ene soort in de andere mogelijk is, welke vraag zich in het bijzonder voordoet, als

29. Voor de vennootschapsbelasting wordt de voorlopige aanslag gesteld op 80% van de winst van het vorige jaar. Na afloop van het jaar wordt die aanslag door vermindering of door een nadere voorlopige aanslag in overeenstemming gebracht met de dan ingediende aangifte.

30. Wordt bijv. de term 'uitspraak' gebezigd, dan betekent dit dat daartegen (ook andere dan beslissingen op bezwaarschriften) moet worden geopponeerd door een beroep op de rechter. De term 'beschikking' duidt op een aan het beroep op de rechter voorafgaand bezwaarschrift bij de inspecteur. Zie artt. 23 en 26.

een oorspronkelijke aanlslag is opgelegd in plaats van een navorderingsaanslag of omgekeerd.

Deze vraag doet zich in het bijzonder voor als er twijfel kan bestaan of een oorspronkelijke aanslag nog mogelijk is. De bevoegdheid tot het opleggen daarvan eindigt nl. behalve door het verstrijken van de aanslagtermijn van drie jaren (art. 11, lid 2) ook door een besluit geen aanslag op te leggen, welk besluit blijkens art. 12 bij beschikking aan de belanghebbende moet worden medegedeeld. In een geval, waarin de inspecteur meende op andere wijze de bevoegdheid tot het opleggen van een aanslag over een zeker jaar verloren te hebben, omdat de aanslagregeling over dat jaar was voltooid, legde hij alsnog een navorderingsaanslag op, om hier niet ter zake doende redenen met de administratieve boete van art. 18. De Hoge Raad oordeelde, dat de aanslagbevoegdheid niet door een stilzwijgend besluit kon vervallen, zodat nog een oorspronkelijke aanslag had moeten worden opgelegd. Zo men een principiëel verschil zou zien tussen een oorspronkelijke aanslag en een navorderingsaanslag, dan zou de navorderingsaanslag moeten worden vernietigd, waarna alsnog een oorspronkelijke aanslag zou moeten worden opgelegd (waarvoor echter ten tijde van de procedure de driejaars-termijn reeds lang was verstreken).

Hier nu zou aan conversie kunnen worden gedacht: daar er geen principieel verschil bestaat tussen de beide soorten van aanslagen zou de navorderingsaanslag zonder enig bezwaar in een oorspronkelijke aanslag kunnen worden geconverteerd.[31] De Hoge Raad ging echter nog een stap verder in de ontkenning van een principieel verschil: de opgelegde belastingaanslag is een belastingafrekening, die binnen de driejaars-termijn is ontvangen en daarom als een oorspronkelijke aanslag moet worden aangemerkt, waarbij echter de administratieve boete van art. 18 niet mogelijk is, zodat deze moet vervallen onder handhaving van de aanslag als zodanig.[32] Deze redenering is niet geheel

31. Aldus mijn handboek Algemene wet rijksbelastingen, blz. 650.
32. H.R. 31 mei 1972, BNB 1972/164, met mijn noot. De Hoge Raad sprak niet over de moeilijkheid, dat tegen een navorderingsaanslag rechtstreeks beroep op de rechter moet worden gedaan, terwijl bij een oorspronkelijke aanslag een voorafgaand bezwaarschrift bij de inspecteur nodig is, waartoe echter ten tijde van het arrest de termijn uiteraard reeds lang was verstreken. Wellicht heeft de Hoge Raad in overeenstemming met zijn arrest van 28 december 1951, B. 9130, aangenomen, dat dàt rechtsmiddel moet worden aangewend, dat in overeenstemming is met de uiterlijke vorm, waarin het stuk zich aan de belanghebbende voordoet, maar dat voor het overige aan het stuk die kwalificatie moet worden gegeven, die het had behoren te hebben. Zie over deze moeilijkheden mijn handboek t.a.p.

die van een conversie: de Hoge Raad spreekt immers in eerste instantie over een 'afrekening' en duidt die pas daarna als die vorm van belastingaanslagen, die nodig en nog mogelijk was geweest. Niettemin komt deze redenering de conversie zeer nabij. Het ligt voor de hand, dat dan evenzeer het omgekeerde zal kunnen worden gedaan, nl. het duiden als navordering van wat als een oorspronkelijke aanslag werd opgelegd.

33. Vgl. over conversie in het belastingrecht voorts mijn opstel in Mbl. voor belastingrecht van december 1958, mede naar aanleiding van Hof Amsterdam, 23 januari 1958, BNB 1958/357, en blz. 643 e.v. van mijn handboek Algemene wet.

IV De belastingschuld en buitenwettelijk recht

Ministeriële aanschrijvingen

Als de belastingschuld uit de wet voortvloeit, dan ligt het uiteraard voor de hand, dat de aanslag daarmede in overeenstemming behoort te zijn. Evenzeer echter zal het voor de hand liggen, dat die overeenstemming in de praktijk in zeer vele gevallen niet zal bestaan. Daarmede doel ik niet op de mogelijkheid van opzettelijk onjuiste aangifte, waardoor veelal een te lage aanslag zal ontstaan. In die gevallen zal het nog te behandelen instituut van de navordering in werking kunnen treden teneinde de gelijkheid te herstellen. Ook bij de meest nauwgezette aangever echter blijft de gelijkheid in vele gevallen een utopie. Wie kan tot in de kleinste kleinigheden zijn financiële situatie over het afgelopen jaar overzien en in cijfers neerleggen? Wie kan zeggen dat een taxatie, hoe nauwkeurig ook verricht, in overeenstemming is met de werkelijkheid, nog daargelaten dat die werkelijkheid veelal heel wat minder exact in cijfers is uit te drukken dan de theorie eist?[34] Wie zal exact kunnen uitmaken, welk privé-bestanddeel begrepen is in de telefoon- of autokosten van een ondernemer? Wie tenslotte zal bij onzekerheid over de interpretatie van de wet, hetzij in het algemeen, hetzij voor het concrete en wat bijzondere geval, de ontwijfelbaar juiste oplossing kunnen geven?

In dergelijke en in vele andere situaties beginnen de eisen van een goede en efficiënte uitvoering van de belastingwet van belang te worden, waardoor het nodig kan zijn in zekere mate afstand te doen van het verlangen naar de grootste nauwkeurigheid en de algehele overeenstemming met de wettelijke bepalingen.

Bij onzekerheid over de interpretatie staat eveneens die nauwkeurigheid op losse schroeven. Het komt echter ook voor – en geen wetgever kan de uitwerking van zijn voorschriften in volle omvang vooraf overzien – dat de wet in sommige opzichten onbevredigend blijkt te werken, waarbij ik het oog heb op in de praktijk aan het licht komende onbillijkheden. In andere gevallen is weliswaar op de wettelijke rege-

34. Vooral bij de taxatie van aandelen in familie-vennootschappen zijn er vele gevallen bekend, waarin bekwame deskundigen tot zeer uiteenlopende schattingen komen, alleen reeds als gevolg van verschillen in het oordeel over de onderlinge 'gewichtsverhouding' van de in aanmerking te nemen factoren (intrinsieke waarde, rendementswaarde, rentabiliteitswaarde, liquidatiewaarde, grootte van het aandelenpakket etc.).

ling als zodanig weinig aan te merken, maar kan in de praktijk blijken dat die regeling tot een zo tijdrovende bewerking van de gegevens voert, dat men zich moet afvragen of niet een wat ruwere maar eenvoudiger te hanteren mogelijkheid de voorkeur had verdiend, waarbij verder nog de gedachte van hantering van forfaitaire maatstaven kan rijzen. Deze zelfde gedachte komt op als op een zeker punt telkens weer geschillen rijzen over relatief weinig belangrijke bedragen, waarbij in het bijzonder het bewijs moeilijk is te leveren.

In dergelijke gevallen wordt, voorzover niet zo belangrijk, dat een wetswijziging zou moeten worden overwogen, door de minister veelal in een aanschrijving aan de inspecteurs een zekere gedragslijn voorgeschreven, aanschrijvingen, die in enkele gevallen geheel intern blijven, maar in zeer vele gevallen voor publicatie ter beschikking van de vakpers worden gesteld. Als een algemeen bekend voorbeeld daarvan noem ik de zg. 5%-regeling, die omstreeks 1950 per aanschrijving werd gegeven. Zij hield in, dat de aan arbeidsinkomsten verbonden kosten zonder nader bewijs konden worden gesteld op 5% van het loon of honorarium tot een maximum van *f* 600, onverminderd uiteraard de mogelijkheid van aantoning, dat de kosten hoger waren.[35] Voor zeer vele gevallen werden daardoor discussies voorkomen over de vraag, of zekere uitgaven inderdaad voor het geheel of een deel als beroepskosten zouden kunnen worden aangemerkt en hoe eventuele taxaties zouden moeten worden verricht, waarbij dan nog moet worden bedacht, dat voor diverse kosten geen bewijsstukken zullen zijn te produceren.

Zeer vele aanschrijvingen zijn er in de loop der jaren gepubliceerd, hetzij uit overwegingen van billijkheid, hetzij om praktische en tijdrovende moeilijkheden van niet al te grote financiële omvang in het belang van zowel de administratie als van de contribuabele uit de weg te ruimen. Wat de administratie aangaat, kan daardoor een vlottere aanslagregeling worden bevorderd, wel opwegend tegen een desnoods te brengen fiscaal offer, en wat de contribuabelen aangaat, kan daardoor een oorzaak van steeds weer terugkerend misnoegen worden weggenomen.

Dergelijke regelingen plegen uiteraard door de inspecteurs te worden toegepast. Maar soms rijst daarover toch een geschil, nl. als de inspecteur de toepassing weigert omdat hij meent, dat de aanschrijving voor het concrete geval niet is gegeven of omdat hij de aanschrijving anders interpreteert dan de belanghebbende meent te kunnen doen. En

35. Deze regeling is later in art. 37 Wet Inkomstenbelasting 1964 overgenomen, sindsdien nog gewijzigd in een 4%-regeling met een maximum van *f* 800,–, behoudens aantoning van hogere kosten.

daar de aanschrijving in eerste instantie een instructie aan de inspecteurs is en geen kracht van wet kan bezitten, komt de vraag op – en deze is in de jurisprudentie en in de litteratuur vele malen aan de orde geweest – of de contribuabele zich bij het oordeel van de inspecteur heeft neer te leggen of bij dat van de minister, als hij zich nog tot deze heeft gewend, dan wel of hij in beroep van de rechter een beslissing zal kunnen verlangen.

In verschillende vormen is deze vraag vele malen aan de rechter voorgelegd. Soms ging het alleen om het al of niet rekening mogen houden met een aanschrijving, soms ook tevens over een ander geschilpunt, waarbij dan de vraag rees of, ook als de belanghebbende ten aanzien van dat andere punt in het gelijk zou moeten worden gesteld, de aanslag toch zou moeten worden gehandhaafd omdat hij uit anderen hoofde te laag was vastgesteld, nl. als gevolg van de toepassing van een aanschrijving lager dan volgens de wet mogelijk was geweest, zodat onderlinge compensatie van de verschillen zou moeten plaats vinden.

Vele jaren heeft de Hoge Raad telkens weer kort en bondig verklaard, dat deze 'pseudo-wetgeving'[36] rechtens buiten beschouwing moest blijven, dat nl. aanschrijvingen slechts tot de ambtenaren gerichte aanwijzingen bevatten en reeds omdat zij niet in Staatsblad of Staatscourant zijn afgekondigd, geen algemeen bindende wettelijke voorschriften bevatten, zodat daarvan in rechte geen toepassing kan worden verlangd.[37] Deze opvatting zal men mogen zien als geheel steunend op de leer, dat de belastingschuld op de grondslag van de relevante feiten uit de wet voortvloeit maar dan ook alléén uit de wet: ingrijpen daarin is alleen mogelijk doordat de wet aan sommige functionarissen voor incidentele gevallen kwijtscheldingsbevoegdheid verleent en voor het overige slechts op grond van delegatie van wetgevende bevoegdheid in de daarvoor vereiste vorm, waaronder een formele afkondiging.[38] De aanschrijving steunt niet op delegatie en voldoet bovendien niet aan de eis van formele afkondiging, wordt immers slechts

36. Een term, afkomstig van J. van der Hoeven in 'Pseudo-wetgeving' (diesrede Universiteit van Amsterdam 1965) en preadvies Vereniging voor vergelijkende studie van het recht van België en Nederland (1966).
37. Uit diverse arresten noem ik slechts H.R. 26 april 1950, B. 8816, 15 maart 1961, BNB 1961/135A, 26 mei 1965, BNB 1965/194.
38. Zie ook het Pluvier-arrest van 25 april 1969, NJ 1969/303, over de intrekking van de toezegging van een subsidie overeenkomstig de wel algemeen bekend gemaakte maar geen kracht van wet bezittende regeling inzake de industrie-financiering voor een aantal ontwikkelingskernen.

aan de vakpers ter beschikking gesteld.[39]

Hierin kwam in 1965 voor het eerst verandering, zij het niet ten volle en bovendien in een wat andere situatie. De reeds genoemde in een aanschrijving medegedeelde 5%-regeling was ook opgenomen in de toelichting, die bij de uitreiking van de aangiftebiljetten voor de inkomstenbelasting pleegt te worden bijgevoegd. Er bestond verschil van mening over de toepassing van de regeling bij twee verschillende bronnen van arbeidsinkomsten. De belanghebbende verlangde aftrek van de werkelijke kosten voor de ene, toepassing van de 5%-regeling voor de andere bron, wat voor hem voordeliger was dan aftrek van alle werkelijke kosten en ook dan toepassing van de regeling op het totaal van de opbrengsten, waartegenover de inspecteur verlangde toepassing van de regeling op het geheel.

In cassatie nu overwoog de Hoge Raad, *zonder de aanschrijving te noemen,* dat de toelichting een aanbod bevatte, dat voor aanvaarding door belanghebbenden openstond, waarna dezen erop mogen vertrouwen, dat de inspecteur zich daaraan zal houden. Niettemin werd de belanghebbende in het ongelijk gesteld, echter alleen omdat hem niet kon worden toegestaan het aanbod gedeeltelijk wèl, gedeeltelijk niet te aanvaarden.[40]

Doordat de Hoge Raad zich geheel concentreerde op de toelichting, hoewel er op het omstreden een aanschrijving bestond, heeft dit arrest enige onzekerheid veroorzaakt. Gold het ook als er alleen maar een aanschrijving zou zijn? Toen kort nadien weer als vanouds aan een aanschrijving elke betekenis werd ontzegd met de argumentatie van voorheen,[41] rees de vraag of daarmede tevens weer het arrest van 1965 was gedésavoueerd. Naar mijn mening was dit niet het geval en was een verschil weliswaar onbevredigend, maar toch wel verklaarbaar. Duidelijk bleek dit dan ook uit twee in 1969 op dezelfde dag gewezen arresten, waarvan het ene weer elke rechtswaarde aan een aanschrijving ontzegde op de bekende gronden, het andere echter voor

39. Een enkele maal is wel verdedigd, dat althans voor sommige aanschrijvingen wel bindende kracht zou moeten worden aanvaard op grond van de 'hardheidsclausule' van art. 63 Alg. wet, de minister ook voor groepen van gevallen machtigend, tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard; W. P. van Sikkelerus in Mbl. v. Belastingrecht oktober 1957, J. van Soest in De vorming van stellig belastingrecht door de uitvoerende macht (openbare les Utrecht 1958), de laatste mede met een beroep op het ontbreken van een afkondigingsvoorschrift voor ministeriële uitvoeringsvoorschriffen (sindsdien echter anders art. 64 AWRb.).
40. H.R. 20 oktober 1965, BNB 1966/3.
41. H.R. 11 mei 1966, BNB 1966/165, 6 december 1967, BNB 1968/24, 20 december 1967, BNB 1968/156.

een bijzondere regeling in de toelichting, *hoezeer ook ontleend aan een bestaande aanschrijving*, weer de bovenvermelde aanbodtheorie volgde.[42] De verklaring van het verschil mocht naar mijn mening hierin worden gezocht, dat in de toelichting op het biljet een individuele tot elke afzonderlijke belastingplichtige gerichte mededeling kan worden gezien, wat nu juist de aanbodtheorie mogelijk maakte – daargelaten voor het overige haar aanvaardbaarheid – wat echter niet kan worden gezegd van een algemene en tot geen enkele individuele persoon gerichte mededeling, volgens welke goedgekeurd is dat de inspecteurs in deze of gene zin zullen handelen.[43]

Of deze aanbod-theorie, al leidt zij dan tot een bevredigend resultaat, zo sterk mag heten, kan worden betwijfeld. In het bijzonder was onbevredigend, dat daardoor een verschil ontstond tussen aanschrijvingen, waarvan de inhoud in een toelichting was opgenomen en die daardoor indirect een bindende kracht verwierven,[44] en andere aanschrijvingen, die buiten beschouwing moesten blijven, alleen omdat zij in de toelichting niet voorkwamen, welk laatste dan weer eenvoudig een gevolg was van de omstandigheid dat slechts een keuze kan worden gemaakt uit de in de praktijk het vaakst gehanteerde van de vele honderden aanschrijvingen.

De strakke gedragslijn van de Hoge Raad, zij het in 1965 op een onderdeel iets verzacht, heeft in de loop der jaren meer en meer tot kritiek aanleiding gegeven. Deze kritiek is – naar men mag aannemen – mede gevoed door het afwijkende standpunt, sinds 1957 ingenomen door de Tariefcommissie in een befaamd geworden uitspraak inzake de omzetbelasting.[45] Het lijkt nuttig zeer kort de kern van deze zaak te schetsen.

Volgens het (inmiddels vervangen) Besluit Omzetbelasting 1940 was het voor hoofdaannemers niet mogelijk in aftrek te brengen, wat zij aan onderaannemers betaalden voor ten behoeve van de hoofdaannemer verrichte werkzaamheden of leveringen.[46] Bij aanschrijving was echter een uitzondering gemaakt – pas later in de wet vastgelegd –

42. H.R. 4 juni 1969, BNB 1969/213 en 1969/214.
43. Uitvoeriger over deze vroeger door mij gedane poging tot verklaring mijn handboek Algemene wet, blzz. 280 e.v. en mijn opstel 'Brieven als bron van geldend belastingrecht' in WPNR 5135/37 (1971).
44. 'Indirect': er werd nl. uitsluitend op de formulering van de toelichting gelet, waardoor er echter toch verschillen met de aanschrijving kunnen ontstaan, omdat in de toelichting veelal met een parafrase zal moeten worden volstaan.
45. Tc. 16 december 1957, BNB 1958/107.
46. Dit werd anders in de Wet Omzetbelasting 1954, waarop de onderhavige procedure echter nog geen betrekking had.

voor 'oplevering van werken in onroerende staat' door een onderaannemer aan de hoofdaannemer. Een onderaannemer had in opdracht van de hoofdaannemer van een schoolgebouw o.a. zand geleverd, dat moest dienen voor de aanleg van tegelpaden en daarom op de juiste plaats werd gestort en geëgaliseerd. De hoofdaannemer stelde daarom, dat hier niet eenvoudig een hoeveelheid zand was geleverd, maar dat een werk in onroerende staat, nl. een integrerend onderdeel van de tegelpaden, was opgeleverd, zodat hij met een beroep op de aanschrijving aftrek van het aan de onderaannemer betaalde bedrag verlangde. Ik ga hier uiteraard niet in op de feitelijke aspecten van dit wel zeer zanderige bodemgeschil en vermeld slechts, dat de inspecteur een eenvoudige levering aanwezig achtte en voorts verklaarde dat ook een andere beslissing de belanghebbende niet zou mogen baten, omdat de wettelijke bepalingen de aftrek ook dan niet toestonden en de Tariefcommissie zich niet zou mogen begeven in een interpretatie laat staan toepassing van een aanschrijving.

De uitspraak van de Tariefcommissie heeft grote bekendheid verworven en ik volsta dan ook met een korte parafrase. Op grond van de aanschrijving was aftrek in de daarin omschreven gevallen vaste praktijk geworden. Nu de administratie deze praktijk zelf in het leven heeft geroepen zou zij onrechtmatig handelen als zij zich niet dienovereenkomstig zou gedragen en daarom mag zij tegenover de rechter, die ook de rechtmatigheid van de aanslag moet beoordelen, de aanslag niet meer verdedigen op deze grond, dat de aanschrijving niet op de wet steunde. Men kan een aanmerking op de motivering maken voorzover daarin wordt gesproken over een door de aanschrijving ontstane vaste praktijk. Voor het onderhavige geval was dit inderdaad wel waar – de aanschrijving bestond reeds sinds 1941 – maar dit kan niet worden gezegd reeds zodra de aanschrijving is gepubliceerd. Juister lijkt het mij het accent te leggen op de onrechtmatigheid, liggend in het vaststellen van een aanslag in strijd met de verwachtingen, die de belanghebbenden omtrent de gedragslijn van de administratie hebben mogen ontlenen aan hetgeen door de minister door middel van de aanschrijving in uitzicht is gesteld, een aspect van de rechtszekerheid en daarmede van de beginselen van behoorlijk bestuur. Bij de toenmalige volgens het zg. cascadesysteem geheven omzetbelasting speelde nog een rol de omstandigheid, dat de ondernemers zich naar de aanschrijving richten en daarmede in hun prijscalculaties rekening houden. Afwijking van de aanschrijving veroorzaakt derhalve schade, die niet meer achteraf op de afnemers is te verhalen en de Tariefcommissie wees dan ook op dit aspect. Dan rijst echter tevens de vraag in hoeverre dit zou moeten worden verwerkt in een lagere aanslag dan

wel of bij de burgerlijke rechter een actie wegens onrechtmatige daad zou moeten worden ingesteld, een vraag, die later ook door de Hoge Raad zou worden aangeroerd, zoals straks zal blijken. Maar hoe dit laatste zij, duidelijk is dan naar mijn mening, dat wij in ieder geval te maken hebben met een aspect van de onrechtmatige overheidsdaad, waarbij ik dan uiteraard niet uitsluitend doel op het langzamerhand grote aantal gevallen, dat onder de werking van art. 1401 B.W. is gebracht, maar op de grotere groep van alle onrechtmatig handelen van de overheid jegens de burger bij de uitoefening van haar taak, waarbij het dan verder van de rubricering van de overheidstaak afhangt of daartegen remedie moet worden gezocht via de weg van art. 1401 B.W. bij de burgerlijke rechter dan wel bij een andere rechter. Maar dan ligt de onrechtmatigheid ook niet in het ruw afbreken van een zich op grond van de in de aanschrijving besloten toezegging gevormd hebbende praktijk, door de Tariefcommissie eveneens genoemd, maar reeds onmiddellijk in het schenden van het vertrouwen, dat de belanghebbenden in de toepassing van de aanschrijving mochten stellen, ook voordat zich nog een praktijk heeft kunnen vormen. Terecht legde de Tariefcommissie dan ook ruim een jaar later het accent meer op dit aspect, daarbij nog een wat nadere precisering gevend in deze zin, dat de administratie, gezien de wet en de leidraad Omzetbelasting – in karakter niet verschillend van een aanschrijving – in redelijkheid niet tot een aanslag had kunnen komen en bovendien de appellant in redelijkheid erop had mogen vertrouwen, dat geen aanslag zou worden opgelegd, welk laatste hij echter slechts kan doen als de Leidraad duidelijk zou zijn, bij twijfel waarover – en twijfel was door de omstandigheden van het concrete geval gerechtvaardigd – hij zich door informatie nader moet vergewissen van het standpunt van de administratie.[47]

Het was een weinig bevredigende situatie, dat de twee belastingrechters verschillend oordeelden in een zo belangrijk vraagstuk. Toch zal men niet zonder meer mogen zeggen – de waarheid verbergt zich echter achter het geheim van de raadkamer – dat de Hoge Raad zich uit volle overtuiging verre heeft gehouden van een ruimer standpunt.[48] Het is nl. zeer goed mogelijk, dat hij zich geremd heeft gevoeld doordat tot 1963 hier in aanmerking komende cassatiegrond 'schending of verkeerde toepassing *der wet*', in dat jaar veranderd in 'schending van *het recht*'. Het is wel zeer typerend – zonder dat ik overigens de mo-

47. Tc. 11 april 1960, BNB 1960/262.
48. Bij de gerechtshoven begon reeds sinds omstreeks 1960 met verschilende motiveringen een meer vrijmoedige houding post te vatten.

gelijkheid van toeval geheel zou willen uitsluiten – dat reeds kort na 1963 in het arrest van 1965 een kentering zichtbaar wordt.

Zoals reeds gezegd was de aanbod-theorie van 1965 moeilijk bruikbaar voor de aanschrijvingen, waaruit dan ook het in de gelijktijdige arresten van 1969 blijkende verschil tussen toelichtingen en aanschrijvingen is te verklaren.[49] In de litteratuur heeft wel het resultaat van 1965 bijval gevonden, echter niet de methode. Ik kan deze litteratuur in het bestek van dit geschrift niet volledig noemen en bespreken en moet volstaan met een korte uiteenzetting van mijn mening, waar nodig aanknopend bij de litteratuur.[50]

Vooropgesteld kan worden, dat de belastingschuld ontstaat uit de wet op de grondslag van de relevante feiten. Een aanschrijving is inderdaad geen wettelijk voorschrift en kan als zodanig daarom in de grootte van de schuld geen wijziging brengen. Dit betekent echter niet, dat aan een aanschrijving reeds daarom geen enkele betekenis zou kunnen worden toegekend, zoals in het verleden de Hoge Raad zonder uitzondering leerde. De belastingwet moet nl. worden uitgevoerd en daarbij kunnen vele vragen en moeilijkheden rijzen, die ik eerder reeds aanduidde als redenen voor het doen uitgaan van aanschrijvingen. De uitvoering van de belastingwetgeving nu is weliswaar in zoverre opgedragen aan de inspecteurs, dat zij hebben te zorgen voor de meer rechtstreekse toepassing van de wet, maar daarmede is het begrip 'uitvoering van de wetten' niet uitgeput. Dit begrip omvat nl. daarnaast nog een belangrijk stuk algemeen beleid, dat reeds ter wille van de gelijkheid niet aan de inspecteurs kan worden overgelaten maar dat door de minister zal moeten worden bepaald. Dit be-

49. Men zou nog kunnen denken, dat bij het ontstaan van het verschil een rol heeft gespeeld de omstandigheid, dat de beide arresten in zeer verschillende samenstelling van de kamers van de Hoge Raad zijn gewezen, wat echter een weinig waarschijnlijke veronderstelling is.

50. Voor een uitvoerige opsomming van auteurs en van een weergave van hun meningen moet ik verwijzen naar M. K. Kamperman, 'Vakstudie' Algemeen deel, onderdeel II: Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, aant. 14 op art. 1 van die wet. Zonder anderen te kort te willen doen, noem ik als belangrijke geschriften: Rapport over 'Rechter en belastingadministratie tegenover het belastingrecht' (Geschrift no. 120 van de Vereniging voor belastingrecht met debat in no. 121), J. van Soest, De vorming van stellig belastingrecht door de uitvoerende macht (openbare les Utrecht 1958), Ch. P. A. Geppaart, preadv. Ned. Ver. v. rechtsvergelijking (1969) over De rechtswaarde van niet op de wet steunende bestuurshandelingen van de belastingadministratie, dezelfde in Smeetsbundel, J. Peters, Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, Inleiding met debat Belastingconsulentendag 1971 van de Nederl. Federatie van belastingconsulenten. Bespreking van diverse opvattingen voorts bij de behandeling van het onderwerp als geheel in par. 31 van mijn handboek.

leid moet o.a. dienen om de belastingwet zo goed mogelijk tot haar recht te doen komen en dit niet in die zin, dat getracht moet worden zo veel als mogelijk is het 'lex dura sed lex' in toepassing te brengen, maar dat ernaar moet worden gestreefd – en dit gebeurt in ruime mate – dat ter wille van de gelijkheid en van de praktische uitvoerbaarheid en om andere zich in vele varianten voordoende redenen een redelijke belastingheffing wordt bereikt, waarbij het nodig kan zijn te volstaan met minder dan wat volgens de wet wellicht had kunnen worden geeist. Hierin moet dan niet een gunst worden gezien: het gaat dan om maatregelen, die de administratie juist om wille van – en niet in strijd met – een goede uitvoering neemt, meestal eigener beweging nadat zij vele malen op hetzelfde probleem is gestuit en dat aanvankelijk telkens incidenteel is opgelost, waarna de wenselijkheid van een meer algemene aanschrijving kan blijken, soms ook op aandrang van en na overleg met belanghebbenden.[51] Het doen uitgaan van een aanschrijving kan niet worden afgedwongen, maar is dit eenmaal gebeurt, dan eisen algemene beginselen van behoorlijk bestuur, dat de aanschrijving door de belastingdienst wordt gevolgd. Deze beginselen nu zijn rechtsnormen en moeten daarom bewerken, dat de belanghebbenden niet slechts mogen verwachten, dat de aanschrijving wordt gevolgd als zij dat verlangen, maar dat zij daarop rechtens een aanspraak hebben, zo nodig ook in een procedure tot gelding te brengen. Het gaat dan om een vorm van onrechtmatigheid als het volgen van een aanschrijving achterwege zou worden gelaten, hoewel deze naar inhoud had moeten worden toegepast.

Aldus nu zal men het 'aanmanings-arrest' van 1970 moeten verstaan. Een werkgever had ingehouden loonbelasting niet tijdig afgedragen, waarom hem een naheffingsaanslag met de administratieve boete van art. 21 AWRb. – overeenkomstig administratieve regelingen voor dit geval beperkt tot 5% – werd opgelegd. De werkgever ging akkoord met de hoofdsom maar meende dat geen 'verhoging' had

51. In het bijzonder grotere ondernemingen en ook beroepsorganisaties plegen over gerezen moeilijkheden vaak overleg met het Ministerie van Financiën, o.a. als het vraagstuk een zo algemene strekking heeft, dat de inspecteur een beslissing niet voor zijn verantwoording meent te kunnen nemen. Een dergelijke algemene strekking nu kan aanleiding zijn, dat de gevonden oplossing in een aanschrijving wordt medegedeeld. Juist bij beroepsorganisaties komt het niet zelden voor, dat op een algemene aanschrijving wordt aangedrongen. In zoverre is dan ook niet geheel juist de opmerking van F. H. van der Burg in preadvies Nederlandse ver. v. rechtsvergelijking over 'Toezeggingen en pseudowetgeving in het administratieve recht', blz. 40, dat tussen overheid en publiek niet over pseudo-wetgeving wordt onderhandeld. Men kan in de genoemde gevallen slechts zeggen, dat de eindbeslissing bij de administratie blijft.

mogen worden opgelegd, omdat hij niet vooraf was aangemaand, wat naar zijn mening op grond van aanschrijvingen of instructies had moeten gebeuren. Het Amsterdams hof had op grond van 's Hogen Raads eigen standaardformule 'een aanschrijving is geen wet' het beroep afgewezen, maar kreeg daarover van de Hoge Raad te horen, dat de aan de belissing ten grondslag liggende opvatting over de taak van de rechter in gevallen als deze niet juist was omdat 'de taak van de belastingrechter bij zijn beoordeling van de rechtmatigheid van de aanslag niet is beperkt tot de vraag of de inspecteur is gebleven binnen de door de wet gestelde grenzen, maar voor diens ingrijpen evenzeer plaats is, indien de wijze waarop de inspecteur zijn bevoegdheden heeft gehanteerd, anderszins in strijd is met het recht, doordat daarbij niet is gehandeld in overeenstemming met de beginselen van behoorlijk bestuur, welke daarbij moeten worden in acht genomen;

dat zulks het geval is, indien daarbij kennelijk tekort is gedaan aan het vertrouwen dat de belastingplichtige ten aanzien van de door de administratie te volgen gedragslijn heeft mogen ontlenen aan uitlatingen van de voor die dienst verantwoordelijke overheidsorganen, als kunnen zijn vervat in ministeriële resoluties, welke, al werden zij noch in het Staatsblad, noch in de Staatscourant opgenomen, met medewerking of goedvinden van de belastingdienst zijn gepubliceerd en aldus ter kennis van het publiek zijn gekomen.'[52]

Hiermede is terecht het accent gelegd op het vertrouwen, dat de belanghebbende heeft mogen stellen in de door de administratie te volgen gedragslijn bij schending waarvan in strijd met de naast de wet eveneens in acht te nemen beginselen van behoorlijk bestuur is gehandeld. De Hoge Raad noemt de aanschrijvingen slechts als een voorbeeld van de gevallen, waarin de beginselen van behoorlijk bestuur een rol kunnen spelen, wat impliceert, dat ook andere mogelijkheden denkbaar zijn. Dat zo uitdrukkelijk wordt gewezen op de publicatie met medewerking van de belastingdienst[53] heeft naar mijn mening meer betekenis dan een eenvoudige constatering van een feit. Het zal nl. nodig zijn dat de administratie zelf aanleiding heeft ge-

52. H.R. 7 januari 1970, BNB 1970/78.

53. F. H. van der Burg heeft in zijn zojuist vermelde preadvies, blz. 40, enige bedenkingen tegen de situatie dat de fiscale aanschrijvingen niet van overheidswege worden gepubliceerd: 'De vraag of men aan de overheid mag toerekenen wat particuliere uitgevers met hulp van ambtenaren doen, zou (hij) ontkennend willen beantwoorden.' Ik zie dit bezwaar niet, hecht meer waarde aan het vrijgeven voor publicatie. Wel is de vraag te stellen of de daardoor tweeslachtige positie van departmentsambtenaren wenselijk is en of niet publicatie vanwege het Ministerie zelf aanbeveling verdient, zoals bijv. in Duitsland geschiedt.

geven tot het vertrouwen in een zekere gedragslijn. Als bijv. een beroep gedaan wordt op een vaste praktijk, dat vergoedingen voor reiskosten wegens bezoek aan in een ander land achtergebleven gezinsleden onbelast worden gelaten, dan gaat de Hoge Raad niet in op de vraag of een dergelijke praktijk inderdaad bestaat maar zegt eenvoudig, dat dit 'door belanghebbende gestelde feit . . . op zich zelf niet medebrengt, dat enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur verhindert dat de belastingdienst deze gedragslijn verlaat.'[54]

Inderdaad biedt een van horen zeggen aannemen, dat er een vaste gedragslijn zou bestaan, een te weinig stevige basis om daarop een vertrouwen omtrent de gedragingen van de inspecteur te vestigen.[55] Anders zou het misschien kunnen zijn als in de onderneming, waarin de belanghebbende in het zojuist genoemde geval werkzaam was, voor alle werknemers dergelijke vergoedingen onbelast plachten te worden gelaten, maar ook dan zou toch wel nodig zijn geweest, dat duidelijk was, dat dit een uitvloeisel was van een weloverwogen standpunt van de inspecteur. Dat overigens een gedragslijn, hetzij wel, hetzij niet gegrond op een aanschrijving, kan worden verlaten, zal geen nader betoog behoeven: de inspecteur en het ministerie kunnen niet voor altijd gebonden blijven aan wat zij in het verleden gedaan hebben. Als echter weloverwogen een mededeling omtrent de te volgen gedragslijn is gedaan, zal een intrekking gewoonlijk alleen voor de toekomst kunnen werken.[56]

Als boven gezegd is, dat de aanschrijvingen een goede uitvoering van de wet moeten dienen, dan betekent dit, dat er een zekere mate van vrijheid ten opzichte van de wettelijke bepalingen bestaat. Juist in het kader van een goede beleidsuitoefening moet de administratie deze vrijheid worden gegund. Maar juist ook omdat deze beleidsvrijheid bestaat in het raam van de uitvoering van de wet mag zij slechts aan-

54. H.R. 22 november 1972, BNB 1973/12, met mijn noot.
55. In de zaak van het aanmaningsarrest was eveneens over een vaste gedragslijn gesproken, echter voortvloeiende uit aanschrijvingen. Na verwijzing bleek echter dat de voorschriften over de bestaande praktijk niet waren gepubliceerd en bovendien niet op de onderhavige situatie sloegen, waarom het beroep door de belanghebbende alsnog werd ingetrokken.
56. Deze procedure werd op weinig deskundige wijze gevoerd. Zo werd pas in cassatie een reeds daardoor tot mislukking gedoemd beroep op een vaste praktijk gedaan. Daar het een proefprocedure gold (die echter vooral daarom processueel geen feilen had mogen vertonen) heeft de Hoge Raad vermoedelijk toch nog iets over de formeelrechtelijke argumenten willen zeggen, waarbij hij wat onvolledig in zijn overwegingen is gebleven. Voor de zaak zelf was dat niet hinderlijk, maar voor een verdere ontwikkeling van de hier aan de orde zijnde problematiek zou een grotere mate van volledigheid nuttig zijn geweest.

vullend en corrigerend werken om de werkelijke bedoeling en geest van de wet zo goed mogelijk tot werkelijkheid te brengen. Deze begrenzing nu tot het gebied, waarin een beleidsvrijheid mag worden aangenomen, heeft in een flagrant geval tot een geruchtmakend arrest van de Hoge Raad geleid. Blijkens een circulaire van de gemeente Voorburg was er een nieuwe verordening op de straat- en rioolbelasting en de riool- en reinigingsrechten tot stand gekomen. In de oude verordening waren ziekenhuizen, bejaardentehuizen en nog enkele andere instellingen van soortgelijke aard geheel vrijgesteld van deze belastingen en rechten. Volgens de circulaire nu zouden deze instellingen krachtens de nieuwe verordening niet meer zijn vrijgesteld van de genoemde *rechten,* maar wel van de *belastingen.* Daarvoor werd bovendien nog een zeer plausibele verklaring gegeven, nl. dat bij de rechten wèl, bij de belastingen echter niet, althans in veel mindere mate, kon worden gesproken van een aanwijsbare dienst. Vooral plausibel omdat deze verklaring geheel aansloot bij de gebruikelijke onderscheiding tussen belastingen en retributies, waarvan de laatste aanwijsbaar kostprijs-verhogend werken en in de pensioen- en verpleegprijzen kunnen worden verwerkt. Vooral ook door deze verklarende uiteenzetting was er voor de desbetreffende instellingen geen aanleiding aan de juistheid van de circulaire te twijfelen. De circulaire bleek echter toch onjuist te zijn: in de nieuwe verordening waren de vrijstellingen zowel voor de belastingen als voor de rechten opgeheven, zodat o.a. het Voorburgse Diaconessenhuis in strijd met de circulaire ook in de straat- en rioolbelasting werd aangeslagen.[57]

Na vruchteloos bezwaar ging het Diaconessenhuis in beroep. Wellicht indachtig de scherpe terechtwijzing van het Amsterdamse hof in het geval van het aanmaningsarrest BNB 1970/78, waarin dat hof werd verweten, dat het van een onjuiste opvatting van de taak van de rechter blijk gaf, toen het de standaardopvatting van de Hoge Raad, ook in de bewoordingen, overnam, stelde het Haagse hof het Diaconessenhuis in het gelijk onder overneming van de nieuwe formule van de Hoge Raad. Maar opnieuw kon deze volgzaamheid de goedkeuring van de Hoge Raad niet verwerven. Deze oordeelde nl. nog een ander aspect van belang, voordat men toekomt aan een rekening houden met

57. Het lijkt onbegrijpelijk, dat een zo apert onjuiste circulaire kon worden uitgezonden, nog wel met een motivering van het (in werkelijkheid niet bestaande) verschil. Een verklaring daarvan kan misschien hierin worden gezocht, dat men inderdaad in een eerder stadium van de voorbereiding het verschil heeft gewild, maar later daarvan terugkwam en toen hetzij vergat de tekst van de reeds gereedgemaakte circulaire te wijzigen, hetzij abusievelijk een oudere versie daarvan verzond.

een aanschrijving of circulaire, t.w. dat van de grenzen van de beleidsvrijheid van de administratie. Men kan vermoedelijk aannemen, dat hij daarop reeds in het aanmaningsarrest had gezinspeeld, toen hij zijn overwegingen begon met de opmerking, dat de inspecteur overeenkomstig art. 20 AWRb. zonder meer zou kunnen naheffen maar ook de vrijheid had de belanghebbende door een aanmaning nog in de gelegenheid te stellen vrijwillig aan zijn verplichting tot afdracht te voldoen, wat verschil zou kunnen maken voor de adminitratieve boete.[58]

In het geval van het Diaconessenhuis kwam die beleidsvrijheid uitdrukkelijker aan de orde. Ik sprak boven reeds over de speling, die het beleid behoort te kunnen geven om tot een goede en redelijke uitvoering van de wet te kunnen geraken. Deze vrijheid mag uiteraard niet tot willekeur leiden en wordt dan ook begrensd door het doel waartoe zij bestaat. Hierop nu gaat de Hoge Raad uitdrukkelijker in dan in het vorige arrest. Na te hebben gezegd, dat de onjuiste indruk, die de circulaire heeft moeten wekken, niet kan wegnemen dat de belastingschuld toch overeenkomstig de verordening is ontstaan, vervolgt hij, dat de aanslagregelende ambtenaar aan die omstandigheid niet de vrijheid kon ontlenen een aanslag achterwege te laten, omdat hij dan in feite een vrijstelling zou verlenen, die nu juist was afgeschaft. Daarom kon in dit geval 'geen beroep worden gedaan op het in 's Hofs uitspraak omschreven algemeen beginsel van behoorlijk bestuur waarmede rekening valt te houden in gevallen, waarin aan een overheidsorgaan bij de uitvoering van een wettelijk voorschrift binnen het kader van dat voorschrift een bepaalde beleidsvrijheid toekomt.'[59]

Men mag dit arrest allerminst beschouwen als een gedeeltelijk terugnemen van wat eerder was gezegd: hier was slechts sprake van een nader preciseren, zij het dan in noodzakelijkerwijze wat rekbare bewoordingen, van de voorwaarden waaronder de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een rol kunnen spelen bij de uitvoeringspraktijk van de wet. In de bewoordingen van de circulaire waren de grenzen van een goede uitvoering duidelijk overschreden: er was immers een flagrante tegenspraak met de verordening en dan kan de contribuabele geen rechten ontlenen aan de gedane mededeling. Daarbij kan mogelijk nog een rol hebben gespeeld – de Hoge Raad spreekt echter niet daarover – dat men onmiddellijk had kunnen weten, dat van een vergissing sprake moest zijn zo men maar de circulaire met de verorde-

58. In het eerste geval zou volgens art. 20 de boete *moeten* worden opgelegd, in het tweede echter volgens art. 22 een boete wel mogelijk maar niet verplicht zijn, waarvoor dan ook richtlijnen bestaan.
59. H.R. 14 oktober 1970, BNB 1971/3, met noot Hollander.

ning had vergeleken.[60] Dat de Hoge Raad dit element niet noemde vindt waarschijnlijk hierin zijn verklaring, dat de beslissing hoogstwaarschijnlijk niet anders zou zijn uitgevallen als van een vergissing geen sprake was geweest, maar de gemeenteadministratie weloverwogen, bijv. uit sociale overwegingen, de onderhavige instellingen had willen vrijlaten van deze heffing, maar dan ook ondubbelzinnig daarvan blijk had gegeven door te verklaren, dat zij in zoverre afweek van de verordening. Een dergelijke mogelijkheid zou niet uitgesloten zijn geweest als de verordening een clausule zou hebben bevat in de geest van de hardheidsclausule van art. 63 AWRb., maar daarvan blijkt niets uit het arrest.[61]

De tirade van de Hoge Raad over beleidsvrijheid *binnen het kader* van het uit te voeren voorschrift kan nog de vraag oproepen, of er dan in werkelijkheid wel iets overblijft van die vrijheid. Als dat kader alleen is de door interpretatie te bepalen reikwijdte van dat voorschrift zelf, dan zou men die vraag wellicht ontkennend moeten beantwoorden. Maar dan zou het ook geen enkele zin hebben nog over een beleidsvrijheid te spreken en reeds de omstandigheid, dat de Hoge Raad dit wèl doet, maakt duidelijk, dat dit niet kan zijn bedoeld. Het zou dan ook beter zijn geweest als de Hoge Raad – wat stellig zijn bedoeling was – had gezegd: binnen het kader *van een goede uitvoering* van het voorschrift, waardoor beter tot zijn recht zou zijn gekomen, dat de uitvoeringspraktijk in voorkomende gevallen verder kan reiken dan wellicht door de interpretatie van het voorschrift zelf mogelijk zou zijn. Voor dit laatste is bovendien nog steun te vinden in een wettelijke bepaling, voor zover men een dergelijke steun toch wel nodig of althans nuttig zou achten: in de hardheidsclausule van art. 63 AWRb. geeft de wet zelf reeds aan, dat in het kader van het beleid correcties op de wettelijke bepalingen nodig kunnen zijn.[62]

Een onrechtmatigheid als waarover in BNB 1970/78 werd gesproken lag hier derhalve niet in het opleggen van de aanslag: juist het

60. Vgl. in ander verband ook H.R. 6 juni 1973, BNB 1973/161, over een schrijffout, waardoor een inkomen van rond *f* 290.000 werd vastgesteld op rond *f* 29.000, over welk arrest in het kader van de navordering nog zal worden gesproken.

61. In de nieuwe bepalingen omtrent gemeentelijke belastingen is intussen ook art. 63 AWRb. van toepassing verklaard (artt. 281 en 284 (nieuw) Gem.wet); de bevoegdheid tot toepassing daarvan berust blijkens art. 291*a* (nieuw) Gem.wet bij B. en W.

62. Het geval van het Diaconnessenhuis had daarmede echter toch niet kunnen worden gered omdat immers een dergelijke bedoeling geheel ontbrak bij het verzenden van de circulaire.

niet opleggen zou hier onrechtmatig zijn geweest, zij het dan niet jegens de belanghebbende. Maar dit kan niet betekenen, dat nu elke onrechtmatigheid ontbrak. Deze was er wel, maar lag in een eerder stadium, nl. in de toezending van de circulaire met een onjuiste inhoud, waardoor belanghebbenden konden menen, dat de vrijstelling bleef bestaan. Daardoor zou hun kostprijsberekening te laag kunnen uitvallen en daardoor tevens hun prijscalculatie. Dit zou schade veroorzaken, daar de alsnog te betalen belasting uiteraard niet meer op de vroegere patiënten zou kunnen worden verhaald. Het Diaconessenhuis had zich ook daarop beroepen maar kon daarin niet slagen: daarvoor wees de Hoge Raad op de mogelijkheid van een actie ex art. 1401 B.W. tegen de gemeente.

Dit laatste wijst erop, dat de Hoge Raad toch minder ver wil gaan dan de Tariefcommissie in 1957 deed. Ook daar was er geen enkele twijfel, dat de aftrek van wat door een hoofdaannemer aan een onderaannemer is betaald, op geen enkele wettelijke bepaling kon steunen. Toch verwees de Tariefcommissie de belanghebbende niet naar de burgerlijke rechter om schadevergoeding te verkrijgen, maar deed de zaak zelf af door middel van verlaging van de naheffingsaanslag. De Tariefcommissie zag in het fiscale nadeel een extra argument voor vermindering van de aanslag, de Hoge Raad echter wees ditzelfde argument van de hand. Toch lijkt dit nog niet voldoende om te besluiten tot principieel verschillende opvattingen. In het kader van de overweging, dat hoofd- en onderaannemer in wezen ieder een deel van eenzelfde en gelijksoortig werk verrichten was de vroegere aanschrijving als middel om een al te hoog oplopen van de destijds accumulerende omzetbelasting te voorkomen, als beleidsmaatregel verdedigbaar. Dat was nu juist het verschil met het geval van het Voorburgse Diaconessenhuis, waarin de Hoge Raad een overschrijding van de beleidsgrenzen noemde, maar waarin in wezen van een bedoeling om beleid te voeren geen sprake was. Men zal trouwens wel mogen aannemen, dat ook de Tariefcommissie niet een aanschrijving zou tolereren, die zou spotten met normen van wet en beleid. Vandaar dan ook, dat ik uit het verschil in resultaat niet zou durven te concluderen tot een verschil in principieel standpunt.[63]

63. Het valt in dit verband op dat, als de Hoge Raad eenmaal 'om' is, de formuleringen naar elkaar toegroeien. Tc. 7 december 1970, BNB 1971/154, zegt in een uitspraak over een geval, dat eveneens betrekking had op te laat betalen, hier van omzetbelasting, evenals de Hoge Raad, dat de inspecteur een verhogingsaanslag kan opleggen maar dit niet behoeft te doen en herhaalt vervolgens nagenoeg letterlijk de formule van de Hoge Raad, dat de rechter bij de beoordeling van de rechtmatigheid zich niet tot de wet behoeft te be-

Het komt mij voor dat dit laatste ook bevestiging vindt in latere jurisprudentie van de Hoge Raad, als deze blijft goedkeuren, dat een beroep wordt gedaan op een aanschrijving, waarvan de Hoge Raad zelf oordeelt, dat deze in strijd is met de wet, zoals deze naar mijn mening behoort te worden geïnterpreteerd. Als voorbeeld diene een in de jurisprudentie meermalen ter sprake gekomen aanschrijving over begrafeniskosten als voor de heffing van de inkomstenbelasting in aanmerking te nemen buitengewone last. Volgens een reeds uit de jaren van het Besluit IB 1941 daterende jurisprudentie van de Hoge Raad konden dergelijke kosten niet als buitengewone last gelden als zij uit het erfdeel konden worden betaald, omdat zij dan niet op de belanghebbenden 'drukken', zoals destijds art. 51 van dat besluit eiste en ook nu nog art. 46 Wet IB 1964 verlangt. De administratie had daarop echter reeds in 1943 bij aanschrijving, later nog wat nader gepreciseerd en enigszins uitgebreid – na verloop van jaren ook in de toelichting overgenomen – een ook nu nog geldende uitzondering toegestaan als het sterfgeval zich – ruw gezegd onder weglating van bijzonderheden – binnen de nauwe gezinskring voor zou doen. Men kan dan twisten over de vraag of dan toch niet, uitgaande van de gedachte van een gezinsvermogen – welke gedachte maatschappelijk gezien niet aanstands verwerpelijk is, ook al ligt zij niet in het stelsel van ons erfrecht en huwelijksgoederenrecht – gezegd moet worden, dat althans in die gevallen begrafeniskosten inderdaad op de belanghebbenden drukken. Hoe dit zij, de Hoge Raad heeft dit niet willen aanvaarden,[64] in welk standpunt dan echter de aanschrijving in strijd is met de wet. Niette-

perken, maar ook kan ingrijpen als de inspecteur zijn bevoegdheden op andere wijze in strijd met het recht heeft gehanteerd, o.a. als hij in redelijkheid niet tot de aanslag heeft kunnen komen. Dit kon overigens de belanghebbende niet baten. Al was de achterstand in de betaling ontstaan door ziekte van juist de twee personen, die voor de administratie van de omzetbelasting verantwoordelijk waren, waarna een op dit gebied niet ervaren employé daarmede belast werd en ondanks het (overigens geweigerde) aanbod voorshands dan maar met getaxeerde bedragen te werken, wees de Tc. het beroep af op deze grond, dat een ondernemer ervoor heeft te zorgen, dat hij ook in geval van ziekte aan zijn fiscale verplichtingen kan voldoen en dat het risico, dat hij daarin niet slaagt behoudens zeer bijzondere gevallen op hem rust. Uitsluitend afgaande op de publicatie van de uitspraak maakt deze een weinig verheffende indruk. Men heeft zich dan ook wel afgevraagd welke rampspoeden over de ondernemer hadden moeten komen om de inspecteur duidelijke onredelijkheid te kunnen aanwrijven.

64. H.R. 28 december 1951, B. 9132, en 23 januari 1952, B. 9254, beide op de zeer zwakke grond, dat begrafeniskosten (en ook die van laatste ziekte) volgens art. 1195 B.W. bij voorrang verhaalbare schulden van 'de nalatenschap' zijn. Ook na deze arresten heeft de administratie haar aanschrijving voor de daar omschreven gevallen gehandhaafd.

min blijkt de Hoge Raad te aanvaarden, dat deze aanschrijving door de gerechtshoven aan hun uitspraken ten grondslag wordt gelegd en bovendien, dat voor de hoven de interpretatie daarvan aan de orde wordt gesteld.[65] Hetzelfde blijkt ook te gebeuren met andere aanschrijvingen, waarbij de Hoge Raad zich – althans tot dusverre – niet heeft ingelaten met de vraag, hoe deze aanschrijvingen moesten worden geïnterpreteerd en of er derhalve wel overeenstemming was met de wettelijke bepalingen.[66]

Hoewel nu vaststaat, dat de Hoge Raad toestaat, dat rekening wordt gehouden met aanschrijvingen, dit op grond van beginselen van behoorlijk bestuur – waarvan het rekening houden met aanschrijvingen overigens slechts een voorbeeld is, zij het dan wel het belangrijkste voorbeeld – wil dit nog niet zeggen dat de Hoge Raad daarmede zelf rekening houdt of zelfs zou mogen houden. Vastgehouden moet immers worden aan de gedachte – ik zei dit reeds eerder – dat de belastingschuld uit de wet voortvloeit en dat ook een aanschrijving of een beginsel van behoorlijk bestuur daaraan niets kan veranderen. Onderscheiden moet nl. worden tussen enerzijds *het bestaan* van een aanschrijving – eenvoudigheidshalve beperk ik mij daartoe maar hetzelfde geldt ook in het algemeen voor beginselen van behoorlijk bestuur – en *de inhoud* daarvan. Dat met dit bestaan in voorkomende gevallen rekening moet worden gehouden is een rechtsregel en anders handelen kan onrechtmatig zijn. Maar omdat de inhoud van de aanschrijving niet de belastingschuld kan wijzigen, behoort zij toch niet zelf tot het recht. Zij schept slechts de mogelijkheid, dat de administratie de bevoegdheid verwerkt van haar uit de wet voortvloeiende rechten gebruik te maken. Dit nu is een feitelijke omstandigheid, waarvan de omvang weliswaar afhankelijk is van de inhoud van de aanschrijving, maar die haar niet daardoor tot een rechtsregel maakt.

Dit heeft enige bijzondere gevolgen. In de eerste plaats het gevolg, dat bij niet toepassen van een aanschrijving de rechter (het Hof) zich daarin pas kan mengen als de belanghebbende zich over het niet toepassen beklaagt, in welk geval de rechter zich voorts kan begeven in een interpretatie van de aanschrijving als daarover geschil bestaat. Zou de rechter principieel weigeren met het *bestaan* van een aanschrijving

65. Zie bijv. H.R. 27 januari 1971, BNB 1971/53, in een wat ander verband opnieuw sprekend over een schuld 'van de nalatenschap'.
66. Zie H.R. 11 maart 1970, BNB 1970/89, 4 november 1970, BNB 1970/254, 1 december 1971, BNB 1972/17, 5 januari 1972, BNB 1972/39, 29 november 1972, BNB 1973/122, en 21 maart 1973, BNB 1973/103 en 104. Deze arresten zullen straks in ander verband nog ter sprake komen.

rekening te houden, dit ongeacht de vraag of zij naar inhoud wellicht op het concrete geval zou kunnen worden toegepast, dan is dit een vraag, die in cassatie aan de Hoge Raad kan worden voorgelegd omdat dan een rechtsregel is geschonden. Maar dan zal de Hoge Raad vervolgens de zaak moeten verwijzen of terugwijzen om het concrete geval te doen toetsen aan de *inhoud* van de aanschrijving, die als zodanig niet tot het recht behoort, maar tot de feitelijke omstandigheden, die een beroep op rechtsverwerking kunnen rechtvaardigen. En als het Hof na interpretatie aan de aanschrijving geen gevolg zou hebben gegeven of een ander gevolg dan was verlangd, dan is dit een aangelegenheid, geheel voorbehouden aan het hof als rechter in feitelijke aanleg, tegen wiens beslissing in dit opzicht beroep in cassatie niet mogelijk is. Aldus dan ook terecht de Hoge Raad die, nadat eenmaal de principiële beslissing was gevallen, meermalen in een op de oude standaardformule gelijkende maar door enkele verschillen een geheel andere betekenis hebbende woordkeuze heeft verklaard, dat de resolutie als niet in Staatsblad of Staatscourant gepubliceerd slechts tot de ambtenaren van de belastingdienst gerichte aanwijzingen bevat en dat daarom de door het hof daaraan gegeven uitlegging in cassatie niet op haar juistheid kan worden getoetst.[67]

Dit wil nog niet zeggen, dat het oordeel van het hof in alle opzichten en altijd onaantastbaar zal zijn. Zoals het mogelijk is dat uit de uitspraak zelf blijkt, dat de rechter in feitelijke aanleg de feiten niet heeft *kunnen* vaststellen, zoals het dit deed, bijv. bij onderlinge tegenstrijdigheden of als de daarvoor bewijsgronden duidelijk onvoldoende zijn, in welk geval vernietiging en verwijzing kan volgen, zo zou het ook kunnen voorkomen, dat een interpretatie van een aanschrijving duidelijk onjuist is. En dan zie ik toch nog een mogelijkheid van cassatie. Daarop doelt waarschijnlijk de Hoge Raad, als hij in een arrest van 1973 verklaart, dat de uitlegging door het hof van de in het geding zijnde aanschrijving, 'als zijnde van feitelijke aard *en geenszins onbegrijpelijk,* in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden, ook niet met een beroep op de redelijkheid'[68] bij welk laatste overigens wellicht nog kan worden opgemerkt, dat de uitlegging dermate onredelijk zou kunnen zijn, dat zij in het licht van de bewoordingen toch weer onbegrijpelijk wordt. Maar dan zal de tekst van de aanschrijving, althans voor zover van belang, ook door insertie of quasi-insertie in de

67. Aldus met deze overweging of varianten daarvan de in de vorige noot vermelde arresten.
68. Het vermelde arrest H.R. 21 maart 1973, BNB 1973/103.

uitspraak moeten zijn opgenomen en aldus tot het feitelijke materiaal moeten zijn gemaakt.[69]

Toezeggingen

In de praktijk van de aanslagregeling komt een soortgelijke figuur voor als bij de aanschrijvingen. Talrijke zaken worden vooraf ter inspectie besproken, vooral om zekerheid te verkrijgen over het standpunt van de inspecteur over de fiscale gevolgen van voorgenomen handelingen, gevolgen die zeer belangrijk kunnen zijn en niet zelden mede bepalend zijn voor het antwoord op de vraag of men die handelingen inderdaad zal gaan verrichten. Vooral als daarbij door de belanghebbenden een soepel standpunt wordt bepleit kan het voorkomen, dat de inspecteur meent dat een tegemoetkomen daaraan zijn bevoegdheid overschrijdt, in welk geval hij de belanghebbenden veelal naar de minister zal verwijzen, ook al zou hij zelf tot medewerking geneigd zijn. Dit laatste kan echter uiteraard slechts in een beperkt aantal zaken geschieden en de inspecteurs wordt in dit opzicht dan ook een grote eigen verantwoordelijkheid gelaten. Aldus komen in de praktijk in onderling overleg talloze regelingen en afspraken tot stand, waarbij toezeggingen worden gedaan over de wijze, waarop de besproken kwesties fiscaal zullen worden behandeld. Het karakter hiervan verschilt echter in wezen niet van dat van de aanschrijvingen en in zoverre zal men dan ook moeten zeggen, dat er geen verschil in gevolgen is.

Wel kan hier nog een andere moeilijkheid rijzen, nl. de vraag waar de grens ligt tussen een inlichting en een toezegging of afspraak. Men zou kunnen zeggen, dat een principiëel onderscheid hier niet kan bestaan: als iemand een inlichting vraagt en verkrijgt, dan kan hij aannemen, dat dit het standpunt van de inspecteur is en hij verwacht niet een mentaal voorbehoud voor het geval de inspecteur later van andere gedachte zou zijn. Toch is hier wel voorzichtigheid geboden. Vele vragen worden telefonisch of aan het inlichtingenloket gesteld en dan komt veelal de zaak niet ten voeten uit met alle bijkomende en wellicht ook van belang zijnde nevenomstandigheden in het licht te staan. De vragensteller kan lang niet altijd verwachten, dat hem op staande

69. Of reeds het enkele noemen van datum en nummer als quasi-insertie kan worden beschouwd kan aan gerechte twijfel onderhevig zijn en moet reeds daarom worden ontraden, ook al zijn de aanschrijvingen in ruime mate in de documentatie-uitgaven te vinden. Dan zou echter bewaarheid kunnen worden wat jaren geleden Tj. S. Visser eens opmerkte over de befaamde 5%-regeling inzake beroepskosten, nl. dat een ieder deze aanschrijving kent met uitzondering echter van een aantal leden van de Hoge Raad.

voet een volledig en juist antwoord kan worden gegeven.[70] Begrijpelijk is dan ook de jurisprudentie van de Tariefcommissie – zie hierna het jurisprudentie-overzicht bij de behandeling van de navordering – die gewoonlijk verlangt, dat de belanghebbende zich uitdrukkelijk van het standpunt van de inspecteur vergewist, waardoor de inlichting meer het karakter van een toezegging verkrijgt.

De fiscale overeenkomst

Een bijzondere vorm van toezeggingen heeft in de litteratuur vrij veel aandacht gehad en wel die, welke besloten ligt in wat pleegt te worden aangeduid als het fiscale compromis.[71] In de praktijk staat nl. veelal een probleem niet op zichzelf. Vaak zijn er meer moeilijkheden, die men dan als één geheel in overleg met de inspecteur tot oplossing tracht te brengen. Herhaaldelijk komt het daarbij voor, dat niet ieder der partijen bij elk van die problemen strak op zijn standpunt blijft staan, maar dat men over en weer wat toegeeft. Dit kan zich trouwens ook voordoen bij één enkel probleem, zij het dat ook dan vaak verschillende aspecten een rol kunnen spelen. Te denken is bijv. aan taxatie van onroerend goed of van incourante aandelen, waarbij aanvankelijk aanmerkelijke verschillen in het bedrag kunnen bestaan maar waarbij men tenslotte op een tussenliggende taxatie tot overeenstemming komt.

Uitgaande van deze gang van zaken werd het fiscale compromis gewoonlijk omschreven als de afspraak, waarbij inspecteur en belanghebbende door beide iets van hun standpunt prijs te geven tenslotte tot overeenstemming komen. Deze omschrijving, nauw aansluitend bij die van de civielrechtelijke dading, is voor de beschreven figuur niet onjuist. Het merkwaardige is echter, dat men vele jaren het probleem beperkte tot deze figuur. Zij is echter slechts een onderdeel van een grotere groep. Als bijv. de belanghebbende zich met een probleem tot de inspecteur wendt en de laatste zich na uitvoerige gedachtenomwisseling geheel kan verenigen met de oplossing, die de ander meent te moeten voorstellen, dan is er duidelijk onderlinge overeenstemming. Maar deze overeenstemming verschilt principieel in geen enkel opzicht

70. In mijn eigen inspecteurstijd heb ik de ervaring opgedaan, dat niet zelden vragen worden gesteld, nog wel telefonisch, over zaken waarop men zelf reeds dagen heeft gestudeerd. Dan is het noodzakelijk een onmiddellijk antwoord te weigeren en de vragensteller uit te nodigen tot een latere en dieper gaande bespreking, eventueel voorafgegaan door toezending van een schriftelijke uiteenzetting van het probleem ter voorbereidende bestudering.

met die bij het fiscale compromis in de zojuist gegeven omschrijving. Het enige verschil, dat er dan gewoonnlijk zal zijn, ligt in de redenen van het ontstaan van overeenstemming: bij het fiscale compromis is de situatie gewoonlijk aldus, dat de inspecteur zijn opvatting omtrent een punt prijs geeft, niet omdat hij volledig overtuigd is maar omdat ook de belanghebbende en dan omtrent een andere kwestie een twijfelachtige maar toch ook niet onhoudbare mening heeft laten varen. Bij dit over en weer prijs geven van opvattingen zullen voorts niet alleen inzichten over de houdbaarheid daarvan een rol spelen maar ook overwegingen omtrent wat tot een redelijke oplossing voert.

De diverse motieven echter, die tenslotte tot de overeenstemming hebben geleid, mogen er niet toe leiden slechts t.a.v. het fiscale compromis de vraag naar de bindende kracht daarvan aan de orde te stellen. In werkelijkheid gaat het hier om afspraken in diverse vormen en met diverse objecten. Deze afspraken kunnen enkel een toezegging van de inspecteur bevatten, waarover ik reeds sprak. Zij kunnen echter ook van weerszijden toezeggingen inhouden, soms nadat van beide zijden iets van een standpunt is prijsgegeven, wat echter zoals gezegd voor het karakter van de handeling niet van belang is.

De vraag nu of een fiscale overeenkomst, een species van de publiekrechtelijke overeenkomst, hetzij zonder meer, hetzij onder zekere voorwaarden bindend is, heeft diverse malen het object van een procedure uitgemaakt. In het verleden stond de Hoge Raad zeer afwijzend tegenover een binding, zich daarbij gewoonlijk beroepend op de stelling, dat de belastingwetgeving van openbare orde is zodat daarvan bij overeenkomst niet kan worden afgeweken.[72] Later verdwijnt het beroep op de openbare orde, een toch al zeer problematisch begrip, gewoonlijk weinig meer dan een gewichtig aandoend schijnargument voor de stelling, dat een bepaling van dwingend recht is. Een schattingsovereenkomst, waarbij werd vastgelegd, dat een taxatie van onroerend goed door van beide zijden te benoemen deskundigen bindend zou zijn, werd in 1944 geldig geoordeeld, zo de taxatie niet apert onjuist zou blijken te zijn, waarbij mogelijk de overweging een rol kan hebben gespeeld, dat daardoor juist zo goed mogelijk aan de wet wordt voldaan en dat de Successiewet 1959 en de Registratiewet 1917 des-

71. Belangrijke litteratuur: J. van der Poel, Rondom compositie en compromis (diss. Utrecht 1942) met veel belangwekkende historische beschouwingen, H. J. W. Klein Wassink, Het fiscale compromis (diss. V.U. 1964). Zie voorts de vermelding van andere litteratuur in de uitvoerige behandeling van het onderwerp in par. 31a van mijn Handboek Algemene wet.
72. H.R. 29 november 1919, B. 2364, 2 oktober 1940, B. 7237, 24 april 1946, B. 8111.

tijds een dergelijke methode kenden.[73] Een overeenkomst, waarbij een formule werd vastgesteld om te komen tot een splitsing van aan een directeur/groot aandeelhouder toekomende uitkeringen in een als niet aftrekbaar dividend en een als wel aftrekbaar tantième te beschouwen gedeelte, werd als vastlegging van toekomstige feiten niet geldig geoordeeld.[74] Een overeenkomst, waarbij verhuring van een onderneming als liquidatie daarvan zou worden beschouwd, werd ongeldig geoordeeld wegens strijd met de wet, omdat volgens de wettelijke bepalingen omtrent de inkomstenbelasting een dergelijke verhuring geen liquidatie zou kunnen inhouden.[75] Toen in een overeenkomst tot herziening van een aantal oudere aanslagen werd aangenomen, dat een deel van aan een directeur/groot aandeelhouder onder het mom van leningen gegeven uitkeringen als voor de n.v. aftrekbaar salaris zou worden beschouwd maar dat dit niet zou gelden voor de berekening van een verlies over het eerstvolgende jaar 1963 en later bleek, dat in 1963 buiten de boekhouding om nog bedragen waren getoucheerd, oordeelde de Hoge Raad, dat het de n.v. niet meer vrij stond zich erop te beroepen, dat die verzwegen bedragen wèl als salaris zouden moeten worden aangemerkt.[76]

Deze voorbeelden doen zien, dat de Hoge Raad weliswaar niet geheel afwijzend staat tegenover de fiscale overeenkomst maar daarin toch zeer terughoudend is. Naast de voorbeelden van schattingsovereenkomsten, waarbij vaststaat dat er waarborgen zijn voor de objectiviteit en onder voorbehoud van apert onredelijke resultaten, ziet men hoofdzakelijk in het laatste voorbeeld iets meer neiging ontstaan gevolgen aan de overeenkomst te verbinden.

Ziet men hier de bedoelde figuren als overeenkomsten, dan is het moeilijk daaraan een wederzijds bindende kracht toe te kennen. Voorop blijft staan dat de belastingschuld uit de wet voortvloeit en ook een overeenkomst zal daaraan niets kunnen veranderen. Bestaat er over-

73. H.R. 2 februari 1944, B. 7793, NP 1944/419. Over schattingsovereenkomsten ook H.R. 17 januari 1968, BNB 1968/147, en 4 december 1968, BNB 1961/21.
74. H.R. 20 juni 1956, BNB 1956/246.
75. H.R. 9 januari 1957, BNB 1957/53, waarbij ik overigens de eveneens in H.R. 26 januari 1955, BNB 1955/216, voorkomende opvatting over het karakter van verhuring van een onderneming onjuist acht (en daarmede dus tevens de beslissing over de betekenis van de overeenkomst).
76. H.R. 15 januari 1969, BNB 1969/163. Het Hof had geredeneerd, dat het verzwegen gedeelte niet in de afspraak was begrepen (daarover was immers – uiteraard – niet gesproken) en had daarom gemeend een deel daarvan wèl als aftrekbaar salaris te mogen aanmerken. Het stond echter vast dat geen salaris was toegekend. Dit laatste nu had voor de Hoge Raad reeds een reden kunnen zijn geheel buiten de overeenkomst om geen salaris in aanmerking te nemen.

eenstemming over feiten dan is er inderdaad voor de rechter geen taak meer, dit echter niet omdat daarover een overeenkomst is gesloten, maar eenvoudig omdat partijen daarover niet strijden. Maar het gaat juist om de vraag, hoe de houding van de rechter moet zijn als een van beide partijen zich aan de overeenkomst wil onttrekken en stelt dat de feiten toch anders waren. Dat de Hoge Raad met betrekking tot de genoemde schattingsovereenkomsten tolerantie betracht is niet onbegrijpelijk: ook de rechter in feitelijke aanleg zou bij geschil over waarden deskundigen kunnen benoemen, die dan op dezelfde wijze te werk zouden gaan als de deskundigen, die reeds eerder een taxatie hadden verricht. Als de rechter geen reden heeft te twijfelen aan de nodige waarborgen voor de objectiviteit, dan mag hij aannemen, dat zijn eigen deskundigen – behoudens een bij taxaties nu eenmaal onvermijdelijke marge – ongeveer tot hetzelfde resultaat zouden zijn gekomen en dan is er alle reden tot aansluiting bij wat reeds was gedaan.

Daargelaten nu de mogelijkheid van enkele andere wellicht soortgelijke situaties moet worden vooropgesteld, dat een overeenkomst geen wijziging kan brengen in de belastingschuld, in het bijzonder niet als de overeenkomst de fiscaaljuridische consequenties van zekere handelingen en feiten wil vastleggen. In de praktijk levert dit in verreweg de meeste gevallen geen moeilijkheden op: men pleegt zich aan de afspraak, bindend of niet, te houden als 'gentlemens agreement', ook als men achteraf meent niet geheel van de ander gedaan te hebben kunnen krijgen wat men wenste en toch niet onmogelijk achtte. Maar een enkele maal komt het probleem toch aan de orde, als een van beide partijen zich daaraan toch meent te moeten onttrekken, waarvoor soms respectabele redenen kunnen bestaan, bijv. als er achteraf nog omstandigheden geweest blijken te zijn, waarvan hij al of niet terecht meent, dat deze bij het tot stand komen van de afspraak een rol hadden behoren te spelen. Komt het in dergelijke gevallen niet tot een gewijzigde afspraak, dan zal òf de inspecteur een aanslag opleggen in afwijking van de oorspronkelijke overeenkomst, òf de belanghebbende bezwaar maken tegen de in overeenstemming met de afspraak opgelegde aanslag.

Mij nu komt het voor, dat dan toch indirect althans een gedeeltelijke binding aan de overeenkomst moet worden aanvaard. De overeenkomst bestaat nl. uit een samenstel van toezeggingen over en weer. Wat nu de toezeggingen van de inspecteur aangaat is er slechts dit verschil met de eerder besproken eenzijdige toezeggingen, dat zij samenhangen met en gedaan zijn met het oog op de door de belanghebbende gedane toezegging, waartegenover uiteraard voor de belanghebbende in omgekeerde zin hetzelfde geldt. Voor de toezeggingen van de inspecteur nu blijft

gelden dat het niet nakomen daarvan op grond van beginselen van behoorlijk bestuur onrechtmatig kan zijn wegens schending van het vertrouwen, dat de belanghebbende in de naleving van de toezegging mocht stellen. Maar dan kan deze onrechtmatigheid ook niet intreden als het de belanghebbende zelf is, die zich aan de afspraak onttrok. Evenals nu bij de aanschrijvingen de belanghebbende geheel vrij is daarvan geen gebruik te maken als hij meent reeds op grond van de wettelijke bepalingen meer te kunnen bereiken dan de aanschrijving hem biedt, zo zal hij ook achteraf van de overeenkomst geen gebruik behoeven te maken.[77]

De wettelijke bepalingen worden immers door de overeenkomst niet aangetast en slechts de algemene beginselen van behoorlijk bestuur kunnen ertoe leiden, dat de inspecteur van zijn daaruit voortvloeiende bevoegdheden geen gebruik mag maken. Die beginselen kunnen echter slechts hun werking uitoefenen op de gedragingen van de administratie, niet op die van de belanghebbenden, bevatten immers de normen, die de overheid bij de uitoefening van haar taak in acht heeft te nemen.

Maar als dan inderdaad van de zijde van de belanghebbende wordt opgezegd, dan betekent dit dat de wettelijke bepalingen weer ten volle kunnen worden toegepast, zodat ook de inspecteur weer vrij is. Dit zal weinig bezwaren opleveren als nog vóór de vaststelling van de aanslag wordt opgezegd. Wordt echter bezwaar gemaakt onder terzijdestelling van de overeenkomst, dan heeft intussen de inspecteur daaraan reeds voldaan. Daar hij weer vrij is zullen dan eventueel nodige verlagingen kunnen worden gecompenseerd met anderzijds nodige verhogingen, voorzover de uitspraak op het bezwaar of die van de rechter daartoe aanleiding geeft. Blijft dan de aanslag als geheel naar het oordeel van de inspecteur toch nog te laag – een reformatio in peius is immers in de belastingprocedure niet mogelijk – dan zal de mogelijkheid van navordering aanwezig zijn. De navordering als zodanig zal nog worden behandeld. Hier zij daarom slechts opgemerkt, dat volgens een vaste jurisprudentie, later vastgelegd in de slotzin van art. 16 AWRb. navordering niet mogelijk is op grond van een feit, dat de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag kende of redelijkerwijze had behoren te kennen, in de jurisprudentie aldus geformuleerd, dat navordering niet mogelijk is bij aanwezigheid van een zg. ambtelijk verzuim, waar-

77. Het zojuist genoemde arrest BNB 1969/163 kan de indruk wekken, dat de Hoge Raad althans in een enkel concreet geval iets verder wil gaan in de aanvaarding van een ook voor de belanghebbende bestaande binding. Zie echter ook het in de vorige noot daarover opgemerkte, waardoor die indruk wel enigszins wordt verzwakt. Door zich zo toe te spitsen op dit bijzondere geval vermeed de Hoge Raad – wellicht opzettelijk en voorzichtigheidshalve? – het formuleren van een meer algemene regel.

in te zien de negatieve formulering van het begrip 'novum'. Het aangaan nu van de overeenkomst heeft de bedoeling tot een zo goed mogelijke uitvoering van de wettelijke bepalingen te komen, niet in de zin van een zo strikt mogelijke toepassing maar juist van een toepassing met de marge, die de taak van uitvoering van de wet als zodanig noodzakelijk met zich medebrengt. Heeft de inspecteur aldus gehandeld, dan kan van een ambtelijk verzuim (beter: verwijtbare fout) niet meer worden gesproken.[78]

Op te merken is nog, dat het de belanghebbende niet kan worden toegestaan de overeenkomst op een onderdeel op te zeggen maar voor het overige te handhaven: de onderlinge verwevenheid van de over en weer gedane toezeggingen maakt dit onmogelijk.[79] Wel zal het echter mogelijk zijn, dat er nog verschil van mening over de interpretatie van de overeenkomst is. Tenzij een dergelijk achteraf blijkend verschil zodanige proporties heeft dat de overeenkomst dan niet of niet aldus zou zijn aangegaan, behoeft dit nog niet te leiden tot een algehele terzijdestelling.[80]

Ik wil er nog op wijzen, dat de hier verdedigde opvatting, die globaal gezegd neerkomt op een binding van de inspecteur aan de door hem gedane toezeggingen onder de voorwaarde, dat ook de belanghebbende zijnerzijds de door hem gedane toezeggingen nakomt (nl. door zich niet achteraf te verzetten, hoewel daartoe bevoegd blijvend) niet algemeen wordt aanvaard. Enerzijds vindt men de tegenstanders van elke binding,[81] sommige met de toevoeging, dat toch wel kan worden

78. Bij de behandeling van de navordering zal blijken, dat ik ernstige bezwaren heb tegen de leer van het ambtelijke verzuim en de mogelijkheid van navordering zou willen plaatsen in het kader van de beginselen van behoorlijk bestuur en navordering niet mogelijk wil achten als daardoor op ontoelaatbare wijze de rechtszekerheid van de contribuabele zou worden aangetast. Ook in die zienswijze zal navordering mogelijk zijn als de belanghebbende zich zijnerzijds aan het overeengekomene zou onttrekken.

79. Vgl. ook het bij de aanschrijvingen genoemde arrest H.R. 20 oktober 1965, BNB 1966/3, over de onmogelijkheid van een gedeeltelijk aanvaarden, gedeeltelijk verwerpen van het in een toelichting bij een aangiftebiljet besloten liggend aanbod, in welk geval ook geldt: alles of niets.

80. Evenals bij de aanschrijvingen zal de interpretatie aan het hof voorbehouden moeten blijven zonder mogelijkheid van beroep in cassatie.

81. Adriani, Belastingrecht II, blzz. 90 e.v., M. J. H. Smeets in Wbl. directe belastingen, invoerrechten en accijnzen, nrs. 3375/76. Ten onrechte wordt gewoonlijk ook Meijers als tegenstander genoemd op grond van zijn bijdrage in de bundel Tractatus tributarii, blzz. 1 e.v. en i.h.b. blz. 27. Meijers behandelt daar echter een andere vraag, nl. deze of retributies belastingen zijn of in dat verband gemeenten bevoegd zijn zich voor het verlenen van vergunningen te laten betalen zonder daartoe een belastingverordening in het leven te roepen, hetgeen door Meijers werd afgekeurd.

gesproken van een 'gentlemens agreement', niet bindend maar waaraan men zich in redelijkheid toch niet behoort te onttrekken,[82] anderzijds met verschillende motiveringen de voorstanders, met het voorbehoud, dat geen flagrante strijd met de wet mag bestaan[83] of dat juridische vragen niet het object van de overeenkomst mogen zijn,[84] bij een enkele auteur ook de hier door mij verdedigde opvatting.[85]

82. H. J. Hofstra in Wbl. v. Fiscaal recht no. 4840 en annotatie BNB 1956/246. Aanvankelijke ruimer in 'De Naamloze vennootschap' van mei 1946. Later mogelijk opnieuw ruimer in Wbl. v. Fisc. Recht nos. 4940/41, althans volgens de indruk, die men uit de slotwoorden aldaar kan krijgen.
83. Van der Poel, t.a.p., Klein Wassink t.a.p.
84. Commissie 'Rechter en belastingadministratie tegenover het belastingrecht', Geschrift no. 120 van de Vereniging voor belastingwetenschap. In no. 121 een bestrijding van de door mij in het debat verdedigde afwijkende mening.
85. J. G. Detiger (destijds voorzitter van de in de vorige noot vermelde commissie) in Ars Aequi van maart 1969. In dezelfde geest ook F. C. Wijle in zijn aan het commissie-rapport toegevoegde minderheidsnota.

V Navordering van belasting

Algemene opmerkingen

Een bijzonder aspect van de rechtskracht van de administratieve beschikking biedt de navordering van belasting. Het is onvermijdelijk, dat achteraf de heffing in een aantal gevallen onjuist blijkt te zijn geweest, hetzij tot een te laag, hetzij tot een te hoog bedrag, waarbij dan nog weer de onjuistheid kan zitten in een onjuiste vaststelling van de heffingsgrondslag maar ook in bijkomende factoren, zoals onjuiste bepaling van kinderaftrek, van onjuiste verrekening van ingehouden loon- of dividendbelasting, van onjuiste berekening van reducties in verband met gelijktijdige heffing in het buitenland, etc. Dergelijke onjuistheden kunnen dan nog weer diverse oorzaken hebben: zij kunnen voortvloeien uit een achteraf onjuist geoordeelde rechtsopvatting maar ook uit onvolledige bekendheid met alle relevante feiten, voorts ook uit een eenvoudige schrijf- of rekenfout of andere vergissing. Is daardoor een heffing te hoog uitgevallen, dan staat de belanghebbende het middel van beroep op de belastingrechter ten dienste, bijna altijd voorafgegaan door een bezwaarschrift bij de inspecteur. In dit hoofdstuk komt echter ter sprake het geval van te lage heffing, waarbij derhalve de vraag rijst of de administratie bevoegd moet zijn het tekort alsnog te vorderen en voorts of een dergelijke bevoegdheid algemeen behoort te zijn, dan wel of zekere beperkingen moeten worden aangelegd en zo ja, welke.

Reeds nu kan worden vooropgesteld, dat niet een voor alle belastingen gelijkluidend antwoord kan worden gegeven: belangrijk voor onze vraag is nl. de methode volgens welke de diverse belastingen worden geheven. In de inleiding maakte ik reeds melding van twee methoden van heffing, die in de Algemene wet inzake rijksbelastingen worden geregeld. De ene is deze, dat eerst een gedetailleerde aangifte wordt gevraagd, die door de inspecteur op haar juistheid wordt onderzocht (welk onderzoek naar gelang van de omstandigheden – o.a. de beschikbare tijd in het kader van het geheel van werkzaamheden en de aard van de aangifte wat ingewikkeldheid of te vermoeden (on)zorgvuldigheid bij het opmaken aangaat – op meer of minder nauwkeurige wijze pleegt te geschieden), waarna een naar het oordeel van de inspecteur juiste aanslag wordt opgelegd, hetzij conform, hetzij in afwijking van de aangifte.

De andere vorm van heffing is deze, dat de contribuabele zelf be-

paalt, hoeveel belasting hij verschuldigd is en deze belasting betaalt. Ook daarbij wordt weliswaar tevens een aangifte ingezonden, maar deze is van geheel andere aard, is nl. weinig meer dan een geleidenota, waarin slechts het totaal van de grondslag en dat van de tegelijk betaalde belasting is vermeld zonder dat daarin enig aanknopingspunt is te vinden voor een oordeel over de juistheid daarvan en zonder dat een voorafgaand onderzoek door de inspecteur mogelijk is geweest.

Het zal reeds nu zonder meer duidelijk zijn, dat dit verschil – wel of geen mogelijkheid tot voorafgaand onderzoek – tevens de grondslag kan bieden voor een verschil in de mogelijkheid van correctie van een aanvankelijk te lage heffing: heeft de mogelijkheid tot voorafgaande controle ten gevolge van de heffingssystematiek principieel ontbroken dan zal men de inspecteur t.a.v. een latere correctie geen belemmeringen in de weg mogen leggen, behoudens dan een verval- of verjaringstermijn. Was echter een voorafgaande controle mogelijk – daargelaten of deze grondig is geweest dan wel zich misschien tot een minimum heeft beperkt, dan kan daarin een reden liggen heropening van het onderzoek aan banden te leggen. Dit laatste zal zich echter in een later stadium ook kunnen voordoen bij de belastingen, waarbij voorafgaande controle niet mogelijk is. Achteraf immers wordt ook daar een controle verricht, die al of niet kan leiden tot een zg. 'naheffing' van te weinig betaalde belasting, plaats vindend door een zg. naheffingsaanslag (art. 20 AWRb.). In dat stadium nu zijn er weer overeenkomstige situaties en men zou daarom kunnen menen, dat bij deze groep van belastingen een tweede naheffing aan dezelfde regelen moet zijn gebonden als een navorderingsaanslag bij de andere groep. In de Algemene Wet inzake rijksbelastingen is een dergelijke overeenstemming echter niet te vinden. Wel bevat deze wet in art. 20 in overeenstemming met het voorgaande geen beperkingen t.a.v. de naheffing bij de belastingen, die door de contribuabele eigener beweging 'op aangifte' moeten worden voldaan of afgedragen – dus zonder voorafgaande controle – maar daarop is geen uitzondering gemaakt voor het geval dat een na controle verrichte naheffing achteraf toch nog te laag blijkt te zijn. Niettemin heeft – zoals nog zal blijken – de Tariefcommissie als administratieve rechter inzake de omzetbelasting beperking aangelegd, voortvloeiend uit ook in het belastingrecht geldende beginselen van behoorlijk bestuur.

Bij de andere groep van belastingen is de ontwikkeling een geheel andere geweest. Reeds sinds het begin van deze eeuw is daar op grond van een wat merkwaardig verlopen en ook verkeerd begrepen parlementaire geschiedenis en zonder dat dit in de wet was neergelegd, aangenomen dat navordering slechts mogelijk is bij aanwezigheid van een

novum, hetgeen dan negatief pleegt te worden uitgedrukt als afwezigheid van een ambtelijk verzuim, d.i. een fout, die de inspecteur bij een goede uitoefening van zijn taak in redelijkheid niet had mogen maken. Pas in 1959 werd deze opvatting, die de mogelijkheid van navordering derhalve geheel bindt aan de wijze, waarop de inspecteur zijn werk verricht, in een wettelijke bepaling neergelegd, nl. in de slotzin van art. 16, lid 1, AWRb., daaraan bij amendement toegevoegd en luidend: 'Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren.'

Het mag een toevallige omstandigheid heten, dat het juist uw preadviseur is, die zich reeds sinds 1958 meermalen heftig tegen de heersende opvatting heeft verzet,[86] daarmede – maar dat kan zeer goed inbeelding zijn! – enig succes behalend bij de Tariefcommissie,[87] daartegenover echter – vermoedelijk – de Hoge Raad ertoe brengend slechts enkele maanden na zijn eerste publicatie van 1958 hierover voor de muurvaste leer van het ambtelijke verzuim weer eens een motivering te geven.[88] Dat ik daarvan melding maak vindt vooral zijn reden hierin, dat ik hier duidelijk wil vastleggen, dat de in dit geschrift over deze materie verdedigde mening fundamenteel afwijkt van de (uiteraard wel te vermelden en te bespreken) heersende opvatting daarover en daarmede tevens een veroordeling inhoudt van de zojuist geciteerde aan art. 16, eerste lid, AWRb. toegevoegde slotzin.[89]

Alvorens dit onderwerp verder te behandelen is nog een opmerking te maken. In het administratieve recht bestaat het vraagstuk van de intrekking en de wijziging van genomen beschikkingen, veelal wegens zich later voordoende nieuwe omstandigheden, die continuering in de bestaande vorm niet langer wenselijk doen zijn of zelfs algehele intrekking, dus zonder daarvoor een nieuwe beschikking met op onderdelen andere inhoud daarvoor in de plaats te stellen, noodzakelijk maken.[90] Bij de navordering ligt dit formeel anders, in het bijzonder als gevolg van het karakter van de aanslag, t.w. het vastleggen van een

86. Monografie over 'Navordering bij directe en andere belastingen' (1958), Hoofdstuk III, 'De Algemene wet inzake rijksbelastingen' (losbl.), blzz. 389-413; in kort bestek in Wbl. v. Fiscaal Recht no. 4802.
87. Het eerst in uitspraak 5 april 1960, BNB 1960/192.
88. H.R. 25 juni 1958, BNB 1958/255, zich beroepend op de ernstige gevolgen, die aan een navordering verbonden kunnen zijn. Eerder H.R. 22 september 1954, BNB 1954/305, wijzend op de mogelijkheid van een administratieve boete.
89. De keuze van de preadviseur biedt mij een niet gezochte maar wel interessante mogelijkheid de controverse voor te leggen aan een vergadering van niet fiscaalrechtelijke maar wel administratiefrechtelijke specialisten.
90. Zie rapport 'Algemene bepalingen van administratief recht', blzz. 100 e.v.

financiële verplichting van de contribuabele. Het is juist daardoor niet nodig en het zou ook nodeloos omslachtig zijn de bestaande en te lage aanslag in te trekken en door een nieuwe en hogere te vervangen. Volstaan kan worden met een (aanvullende) navorderingsaanslag voor het tekort. Dit is niet slechts een zaak van formele en ondergeschikte aard maar heeft ook belangrijke gevolgen. Voor de oorspronkelijke aanslag heeft immers de mogelijkheid van bezwaar en beroep opengestaan en een herhaling daarvan langs de weg van een volledige vervangende aanslag dient niet mogelijk te zijn. Weliswaar maakt de jurisprudentie daarop in zoverre een inbreuk, door toe te laten, dat ter gelegenheid van een navordering de volledige heffingsgrondslag in al zijn samenstellende onderdelen weer aan rechterlijk oordeel kan worden onderworpen, maar dit kan er ten hoogste toe leiden, dat de navorderingsaanslag wordt vernietigd, niet echter dat tevens de oorspronkelijke aanslag wordt verminderd, ook al zou in de procedure over de navordering komen vast te staan, dat reeds de oorspronkelijke aanslag te hoog was.[91]

Enige parlementaire wetsgeschiedenis

Hoe de in het voorgaande kort aangeduide leer van het zg. ambtelijke verzuim als beletsel tegen navordering gedurende tientallen jaren als nagenoeg onbetwistbaar en onbetwist axioma heeft kunnen gelden is slechts verklaarbaar uit de parlementaire historie van de navorderingsbepalingen. Het is dan ook gewenst hiervan iets mede te delen, zij het slechts in hoofdlijnen,[92] waarbij er tevens gelegenheid zal zijn erop te wijzen, dat deze wetsgeschiedenis bij lange na niet die steun aan de heersende opvatting geeft, die men daaraan meende te kunnen ontlenen en dat men daarentegen opzettelijk en zorgvuldig ernaar gestreefd heeft elke opneming van die opvatting in de wettelijke bepalingen te vermijden en, waar zij in een ouder ontwerp nog werd genoemd, daaruit te verwijderen.

De belangrijke belastingherziening van de jaren-90 van de vorige eeuw had o.a. de vermogensbelasting van 1892 en de bedrijfsbelasting

91. H.R. 28 december 1955, BNB 1956/48, 18 oktober 1972, BNB 1972/253. Onjuist en verwarringwekkend is dan ook de opmerking van Donner in Ned. Bestuursrecht, blz. 257, dat de navorderingsaanslag 'in feite neerkomt op een terugnemen en verbeteren van de oorspronkelijke aanslag'.
92. Veel uitvoeriger daarover dan ik hier kan doen mijn reeds aangehaalde 'Navordering etc.', Hoofdstuk II, en 'De Algemene wet inzake rijksbelastingen', § 43; in beide ook verwijzingen naar de parlementaire stukken.

van 1893 opgeleverd. Aanvankelijk kwam een regeling van de navordering daarin niet voor maar later bleek daaraan althans voor de vermogensbelasting behoefte te bestaan. In 1899 deed minister Pierson hiertoe een poging die echter door hier verder niet ter zake doende oorzaken mislukte. Meer succes had in 1904 minister Harte van Tecklenburg, zij het dan dat zijn aanvankelijke ontwerp van 1903 na een felle strijd slechts in sterk gewijzigde vorm tot wet werd,[93] een strijd die in het bijzonder deze opvallende eigenschap bezat, dat de Tweede Kamer zich plus royaliste que le roi betoonde, maar die ook de sleutel biedt tot het antwoord op de vraag, hoe de leer van het ambtelijk verzuim kon ontstaan. Daarom hierover iets meer.

In het ontwerp was slechts een zeer beperkte navorderingsbevoegdheid voorgesteld, nl. 'wanneer den inspecteur na de vaststelling van een aanslag uit den inhoud eener geregistreerde akte of eener memorie voor het recht van successie blijkt van een grooter vermogen dan is aangegeven, of van een vermogensbestanddeel dat niet of tot eene lagere waarde is aangegeven.' De redenen van de beperking van de bewijsmiddelen tot geregistreerde akten en successieaangiften lagen vooral hierin, dat deze gegevens de administratie ambtshalve ter beschikking stonden, zodat er geen ruimte zou zijn voor 'de verdenking van hatelijke nasporingen' bij de belanghebbende zelf of bij derden. Bovendien zouden daardoor de twijfel wekkende omstandigheden reeds dadelijk vaststaan, anders dan 'indien ook werd gelet op mondelinge mededelingen, geruchten, berichten in dagbladen'. Dit laatste en voor een historische beschouwing uitermate belangrijke argument komt in diverse toonaarden terug. Tegenover het Kamerlid de heer Goekoop, die elke beperking in het aan te voeren bewijsmateriaal wilde laten vervallen, beriep de minister zich erop dat de juistheid van een eenmaal vastgestelde aanslag 'niet maar weer op grond van losse geruchten of van vluchtige indrukken moet worden in twijfel getrokken. Bij de volledige vrijlating van het bewijs zou de weg gebaand worden voor subjectieve opvatting en ambtelijke willekeur.'

De strijd eindigde met de overneming van een tussenvoorstel van de heer De Savornin Lohman, dat ik met enige voor de zaak niet van belang zijnde coupures citeer: 'Wanneer den inspecteur *na de vaststelstelling van een aanslag* blijkt van een grooter vermogen . . . deelt hij *het feit, waaruit hem dit is gebleken,* aan den belastingplichtige mede, onder uitnoodiging (opheldering te verschaffen)' (cursivering van mij).

93. Wet van 21 april 1904, Stbl. no. 80 tot invoeging van artt. 45A e.v. in de Wet vermogensbelasting van 1892.

Opvallend is hierbij, dat nog met geen woord werd gesproken over de eventuele noodzaak van een nieuw feit of afwezigheid van zg. ambtelijk verzuim. Dit gebeurde pas in de Eerste Kamer. Daar werd nl. gevreesd, dat de inspecteurs minder nauwkeurig zouden worden omdat zij later zo nodig toch zouden kunnen navorderen. Men zou enigszins gerustgesteld zijn als 'de inspecteur moest aantoonen, dat het feit, waarop hij zich beroept, hem vóór de vaststelling van den aanslag niet bekend was of niet bekend had kunnen zijn.' Men vroeg dan ook wat onder een 'feit', als waarover de tekst sprak, moest worden verstaan. De minister ontweek een antwoord op de eerste opmerking maar zei, dat uit de behandeling in de Tweede Kamer duidelijk was gebleken, 'dat de invoeging van het woord "feit" geen andere betekenis heeft dan dat losse geruchten en dergelijke minder ernstige aanwijzingen zijn uitgesloten.' De inspecteurs zouden echter worden geïnstrueerd niet minder zorgvuldig te zijn dan voorheen. Niets derhalve over een theorie van het ambtelijk verzuim en de belofte van een instructie aan de inspecteurs wijst zelfs op het tegendeel.

Bij de mondelinge behandeling werd de minister door de heer Godin de Beaufort opnieuw met de vraag geconfronteerd. Pas toen ging hij voor het eerst daarop in. Meende echter Godin de Beaufort, dat de nieuwe bepaling te ruim was omdat zij de door hem voorgestane beperking niet bevatte, de minister was plotseling van mening dat die beperking reeds in de nieuwe tekst stond (al had blijkbaar niemand dat eerder ontdekt, laat staan bedoeld). Die tekst sprak immers over het geval, dat *na* de vaststelling van de aanslag blijkt van onjuistheid. Welnu, wat *tijdens* de vaststelling reeds bekend is kan *nadien* niet meer blijken!

Aldus werd achteraf de leer van het ambtelijk verzuim bij toeval in de tekst ontdekt, althans 'hineininterpretiert'. Maar ook is het nu duidelijk, dat de zaak niets te maken had met het later volkomen misverstane woord 'feit', dat men is gaan opvatten als zou daarmede bedoeld zijn 'nieuw feit'.

In de Wet Inkomstenbelasting 1914 (art. 82) is een nieuwe redactie ontworpen, de redactie, die – behoudens modernisering van enkele ouderwetse woorden – thans nog te vinden is in art. 16 AWRb. met uitzondering van de pas in laatstvermelde bepaling voor het eerst opgenomen uitdrukkelijke vastlegging van de leer van het ambtelijke verzuim (zie de reeds eerder geciteerde slotzin van art. 16, eerste lid). Het is belangrijk de oorsprong van deze bepaling van 1914 na te gaan. Zij is nl. ontleend aan een eerder maar onder de kritiek van de Tweede Kamer bezweken ontwerp-inkomstenbelasting van 1906, waarvan art. 97 luidde: 'Bijaldien eenig feit grond oplevert voor het vermoeden

van te lagen aanslag, kan navordering van belasting plaats vinden . . .' Ook hier derhalve de term 'feit'. Art. 99 bevatte de bepaling, dat de inspecteur slechts mocht navorderen na verkregen machtiging van een 'door Ons aan te wijzen hoofdambtenaar', een destijds niet ongewone controlemaatregel. Belangrijk voor ons onderwerp nu is, dat art. 99 verder nog bepaalde, dat deze machtiging niet zou worden verleend, als de inspecteur het feit, waarop hij zich wilde beroepen, reeds bij de vaststelling van de aanslag of bij de behandeling van een bezwaarschrift geldend had kunnen maken. Wel dus duidelijk een leer van het ambtelijke verzuim. Maar even duidelijk was het, dat men de toepassing daarvan slechts wenste in de beleidssfeer, dat nl. 'de hoofdambtenaar' verboden werd onder de aangeduide omstandigheden een machtiging te geven. Anders gezegd: in de navorderingsbepaling zelf lag een beperking tot een nieuw feit niet opgesloten en de term 'enig feit' had evenals voorheen niets met een dergelijke leer te maken.

Als dit nu louter een tot 'de hoofdambtenaar' gericht verbod tot het verlenen van machtiging was, dan is het duidelijk, dat een dergelijk verbod gevoegelijk kon worden gemist: een zuiver interne instructie aan die ambtenaar zou dan voldoende zijn geweest. En zo zag men het dan ook in de Wet IB 1914 gebeuren, dat wel de noodzaak van machtiging bleef bestaan maar dat het verbod niet meer was opgenomen. Had men in de redactie van 1906 misschien nog kunnen menen, dat de rechter bevoegd was te onderzoeken of de machtiging terecht was verleend, zo verdween in 1914 met elke aanduiding van ambtelijk verzuim als verbod voor navordering ook deze waarschijnlijk hypothetische mogelijkheid.

Het blijkt niet waarom de verbodsbepaling werd geschrapt. De veronderstelling is echter gewettigd, dat men wilde accentueren, dat de mate waarin men wel of geen machtiging wilde geven, in volle omvang een beleidsaangelegenheid moest zijn.

Toch werd in de M.v.T. bij het ontwerp van de wet van 1914 weer gesproken over ambtelijk verzuim. Gezegd werd dat enerzijds na het blijken van een nieuw feit op de zaak moet kunnen worden teruggekomen om redenen van doelmatigheid maar dat anderzijds een eenmaal vastgestelde aanslag, juist of onjuist, onherroepelijk behoort te zijn teneinde de belastingplichtige niet in onzekerheid te laten verkeren. Maar dit ligt anders als een aangifte is gevorderd: dan is de benadeling van de schatkist uitsluitend door schuld van de belastingplichtige ontstaan, zo niet opzettelijk, dan toch door gebrek aan zorg.

De conclusie daaruit was dat navordering niet mogelijk mag zijn als geen aangifte werd gevorderd omdat de belanghebbende dan immers niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de onjuistheid van

de aanslag.[94] En voorts: 'Even duidelijk is het, dat niet moet worden nagevorderd op grond eener bloote verandering van meening of tot herstel van een ambtelijk verzuim, dus zonder dat er een novium is.'

Van deze twee conclusies werd de eerste in de wet vastgelegd. De tweede bleef echter ongeregeld. De aandacht zij erop gevestigd, dat de minister zorgvuldig een beroep op de term 'enig feit' vermeed. Begrijpelijk: de geschiedenis van 10 jaar eerder had duidelijk doen blijken, dat die term met de zaak niets te maken had. Maar ook is begrijpelijk waarom men deze zaak niet regelde, hoewel men toch duidelijk de eis van een novum wilde stellen: het verband met het ontwerp van 1906 toont aan, dat men de aangelegenheid als een beleidszaak beschouwde, in toepassing te brengen bij het verlenen van machtiging, zodat de wet zelf daarover niets behoefde te zeggen en ook elke aanduiding van een aan het machtigingsbeleid ten grondslag te leggen beginsel achterwege kon blijven (bij welk laatste het wellicht niet al te gewaagd is te veronderstellen, dat men elke kans op rechterlijke toetsing wilde uitsluiten en bovendien de mogelijkheid wilde openhouden in sterk sprekende gevallen toch de natuur boven de leer te doen gaan).

Ziet men dan tenslotte in 1927 voor de inkomstenbelasting het vereiste van een machtiging vervallen (voor de vermogensbelasting was dit reeds in 1918 gebeurd), dan is – zo zou men zeggen – ook het laatste zwakke aanknopingspunt voor de leer van het ambtelijke verzuim verdwenen.

Tegenover dit gaandeweg en kennelijk opzettelijk verwijderen van wettelijke aanduidingen van een ambtelijk-verzuim-leer zien wij een merkwaardige ontwikkeling van de jurisprudentie, die toch die leer gaat aanvaarden, uiteraard zonder daarbij een beroep te kunnen doen op de later zo misbruikte term 'enig feit' en dit dan ook niet doende. Wel wordt reeds vroeg geleerd, dat verandering van juridisch inzicht zonder dat ander feitenmateriaal dan voorheen aan de orde is en voorts verandering in de appreciatie van datzelfde feitenmateriaal niet tot navordering kan leiden, omdat dan niet kan worden gesproken van 'enig feit', maar dan wordt die term nog uitsluitend gebruikt in de tegenstelling van feit tegenover recht.[95] Voor het eerste in 1921 wordt door de Hoge Raad uitdrukkelijk gezegd, dat als 'enig feit' niet kan

94. Merkwaardig is hierbij, dat niet een tegengestelde conclusie werd getrokken voor het even eerder genoemde – zij het te sterk geformuleerde – geval van veronderstelde schuld van de belanghebbende aan de onjuistheid van zijn aangifte.
95. H.R. 21 mei 1919, B. 2296.

dienen een omstandigheid, die bekend had kunnen zijn, daar navordering niet mogelijk is bij verandering van inzicht of tot herstel van een ambtelijk verzuim, welke opvatting 'in de geschiedenis van art. 38 Wet vermogensbelasting 1892 en van het daarmede overeenkomende art. 82 van wet op de inkomstenbelasting krachtige steun vindt.'[96]

Blijkens wat ik over die geschiedenis mededeelde was een beroep daarop vrij zwak. Of de Hoge Raad dit later ook heeft bedacht blijve in het midden. Merkwaardig echter en juist in het licht van de veel later opgekomen leer van de beginselen van behoorlijk bestuur interessant is de motivering, die de Hoge Raad twee jaren later gaf en waarmede hij een rechtsbeginsel als grondslag voor de ambtelijk-verzuim-theorie trachtte aan te geven. Na een wat pover begin, nl. dat de wet de toelaatbaarheid van navordering heeft gebonden aan zekere voorwaarden, welke onder meer tot strekking hebben navordering tot herstel van ambtelijk verzuim uit te sluiten – zonder zich verder over die voorwaarden uit te laten! – vervolgt hij dat dit berust op het inzicht, dat aan navordering voor de belastingplichtige niet onbelangrijke bezwaren zijn verbonden, en daarom *'te meer daar (dit middel) mede gebruikt kan worden tegen belastingplichtigen, welke . . . te goeder trouw handelen'*, niet behoort te worden gebruikt, als de inspecteur bij een behoorlijke taakvervulling reeds onmiddellijk een juiste aanslag had kunnen opleggen. Een dergelijk ambtelijk verzuim is aanwezig als de inspecteur met het feit, waarop de navordering wordt gegrond, niet bekend was door gemis aan die zorgzaamheid, die redelijkerwijze van hem bij een behoorlijke vervulling van zijn taak mocht worden verwacht.[97]

Volgens huidige opvattingen is dit een merkwaardige beslissing. Men zou denken dat de 'niet onbelangrijke bezwaren', waarover de Hoge Raad spreekt, bij kwade trouw niet of althans in veel mindere mate van belang zijn. Uit de gecursiveerde en letterlijk geciteerde woorden blijkt echter, dat de Hoge Raad geen onderscheid tussen goede en kwade trouw (of althans verwijtbare schuld) wil maken: terwille van de aangever, die te goeder trouw was, moet de leer van het ambtelijk verzuim bescherming bieden en dan moet maar op de koop toe worden genomen, dat ook de fraudeur daarvan profiteert.

Ik kom op deze opvatting nog terug maar vermeldde dit arrest

96. H.R. 15 juni 1921, B. 2840 (de in 1904 voor de vermogensbelasting tot stand gekomen navorderingsbepalingen, waarover ik eerder sprak, waren inmiddels, nl. in 1918, vervangen door artt. 38 e.v., tekstueel grotendeels overeenkomend met die van de Wet inkomstenbelasting 1914.
97. H.R. 30 mei 1923, B. 3202.

reeds hier als een duidelijk beginpunt van een sindsdien in tientallen arresten vastgelegd ijzeren jurisprudentierecht, waarin behoudens enkele sporadische uitzonderingen elke motivering van de in 1923 definitief aanvaarde leer overbodig werd geoordeeld. Vooral daardoor wordt het ook begrijpelijk, dat men de werkelijke historische betekenis van de term 'enig feit' geheel vergat – zo men die al ooit had gekend – en dat de mythe ontstond, dat die term bedoeld was als 'enig nieuw feit', zonder dat er ook maar enige verwondering over ontstond, waarom de wetgever van 1914 dan niet als meest voor de hand liggend middel eenvoudig het woord 'nieuw' had ingelast. Het antwoord zou onmiddellijk duidelijk zijn zo men maar de Kamerstukken zou lezen. Maar dat deed men niet waardoor er een volkomen onjuiste legende over de historie ontstond, wat ertoe leidde dat men in latere wetten slaafs de redactie van de wet van 1914 navolgde. En sterker nog: als men voor een belasting meende, dat de leer van het ambtelijke verzuim daarvoor niet behoorde te gelden, dan meende men, dat het voor een algemeen geldende navorderingsbevoegdheid voldoende was de term 'enig feit' te vermijden, zoals men dan ook deed in art. 52 van de Sucessiewet-1956, in welke wet de heffing van de belasting werd geregeld volgens het aanslagsysteem met voorafgaande controle van de aangifte, dus evenals bv. de inkomsten-, de vermogens-, de vennootschapsbelasting.[98]

Het sluitstuk kwam tenslotte in de Algemene wet inzake rijksbelastingen van 1959, in étappes ingevoerd naar mate de algemene belastingherziening vorderde. Art. 16 van het ontwerp bevatte de traditionele omschrijving voor de aanslagbelastingen met voorafgaande controle, art. 20 daarentegen vermeed voor de eigener beweging op aangifte te betalen belastingen met na-controle de sacrale term 'enig feit'. Bij de discussie in voorlopig verslag, memorie van antwoord en mondeling vooroverleg verklaarde Staatssecretaris Van den Berge tegenover uit de Tweede Kamer rijzende bezwaren tegen de onbegrijpelijk geachte terminologie van art. 16, alleen duidelijk na kennisneming van de jurisprudentie, dat hij de tekst toch wilde handhaven omdat we dan

98. De reden was deze, dat erfgenamen een boedel op korte termijn moeten kunnen afwikkelen, waartoe echter ook de aanslag in het successierecht snel moet vaststaan. De inspecteurs waren aldus geïnstrueerd, waardoor echter – naar men meende – slechts een globale controle mogelijk zou zijn, op te vangen door een onbeperkte navorderingsbevoegdheid. Later bleek men de termijn van afdoening toch wel ruimer te kunnen stellen en toen werd merkwaardigerwijze opgedragen in de praktijk de leer van het ambtelijke verzuim in toepassing te brengen (aanschrijving 4 november 1959, pas twee jaren later gepubliceerd in BNB 1961/242).

weten waar wij aan toe zijn. Een amendement van de heer Lucas wilde een zin toevoegen: 'Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijze bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren.' Na een slechts zwakke bestrijding door de inmiddels opgetreden minister Hofstra – lopen wij zo niet het gevaar van afsluiting van een verdere ontwikkeling en dus van verstarring? – werd dit van onwetendheid of onbegrip van moderne in het administratief recht levende opvattingen getuigende amendement zonder hoofdelijke stemming aangenomen, in aansluiting kennelijk op het betoog van de heer Lucas dat de ontwikkeling reeds lang voltooid was.

Als tegenhanger van dit conservatisme vermeld ik het in 1970 in de algemene wet douane en accijnzen ingevoerde art. 98 over navordering van invoerrecht, voorheen niet geregeld maar door EEG-besluiten ter regeling opgedragen. Deze van een moderne geest getuigende bepaling verklaart na de aanvulling door een amendement-Scholten navordering van invoerrecht mogelijk tenzij 'daardoor aan de zijde van de belanghebbende het vertrouwen zou worden geschonden in de onherroepelijkheid van de heffing, de afschrijving of de teruggaaf, dat met de verrichte ambtshandelingen redelijkerwijs bij hen was opgewekt.' Ik noem deze bepaling omdat daaraan een opvatting ten grondslag ligt, geheel overeenstemmend met die, welke ik reeds vroeger verdedigde en die ook hierna zal worden verdedigd.

Nieuw feit en ambtelijk verzuim in de jurisprudentie

Over de werking van het ambtelijk verzuim als synoniem van 'afwezigheid van een nieuw feit' zou een zeer uitgebreid materiaal aan jurisprudentie kunnen worden vermeld. Met een machteloze opsomming van vele tientallen arresten is, zoal niet elders, zeker in het kader van een preadvies als dit niemand gebaat. Ik volsta dan ook met vermelding van een aantal voorbeelden, voldoende om duidelijk te maken, welke functie de gebruikelijke leer in het raam van de belastingheffing vervult. Ik zal daarbij eerst die beslissingen noemen – het zijn er slechts weinige in getal – waarin de Hoge Raad meende nog eens een motivering van de theorie te moeten geven.

Ik noemde in het vorige onderdeel reeds twee arresten van 1921 en 1923,[99] het eerste een – naar nu wel duidelijk is – twijfelachtig beroep doend op de parlementaire geschiedenis, het tweede wijzend op de onaangename gevolgen van een navordering, welk middel daarom

99. H.R. 15 juni 1921, B. 2840 (ook 2 november 1921, B. 2871) en 30 mei 1923, B. 3202.

– in het bijzonder omdat het ook kan worden gebruikt tegen hen, die te goeder trouw waren – niet behoort te worden gebruikt als reeds aanstonds een juiste aanslag had kunnen worden opgelegd. Kort daarna vindt men dan nog een zwakke maar apodictische herhaling daarvan in een arrest, waarin zonder meer wordt beweerd, dat de wetgever ter voorkoming van lichtvaardige herziening van aanslagen bepaald heeft (waar?), dat voor navordering een nieuw feit nodig is.[100]

Daarna echter hoort men vele jaren niets meer van enige argumentatie: de leer wordt zonder meer toegepast alsof het om een bekende wettelijke formule ging.[101] Pas in 1954 komt de Hoge Raad opnieuw met een motivering, evenals in 1923 zich weer eens beroepend op de nadelige gevolgen voor de belastingplichtige, waarvan als bijzondere trouvaille wordt genoemd de mogelijkheid van een administratieve boete, de zgn. 'verhoging'.[102] Een weinig geslaagde vondst omdat deze verhoging reeds lang alleen mogelijk was in geval van opzet of grove onachtzaamheid, in welk geval een daaraan te ontlenen bezwaar weinig overtuigingskracht bezit en bij goede trouw in het geheel geen doel treft. In 1958 zwijgt de Hoge Raad dan ook daarover bij een hernieuwd beroep, weer zonder nadere aanduiding, op de ernstige gevolgen van een navordering.[103]

Wij naderen dan de periode van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, waarin men de leer van het ambtelijk verzuim heeft willen vastleggen in de slotzin van art. 16, eerste lid. Dan vinden wij uiteraard geen motiveringen meer, maar het merkwaardige doet zich dan voor, dat de Hoge Raad zich in een enkel geval genoodzaakt ziet moeizaam een weg te vinden om aan de ongewenste gevolgen van een duidelijk ambtelijk verzuim, beter: onbreken van een novum, te ontkomen. Als een inspecteur een aanslag wil vaststellen naar een inkomen van *f* 291.119 maar door een schrijffout daarvoor in de plaats een bedrag van *f* 29.119 wordt neergeschreven, zodat de aanslag rond *f* 176.000 te laag uitvalt, dan is in de traditionele opvatting navordering uitgesloten. Maar als die inspecteur, terecht menend, dat zoiets toch wel de spuigaten uitloopt, niettemin een poging waagt, dan heeft hij – waarschijnlijk tot zijn eigen verwondering – eerst bij het Haagse Hof en vervolgens ook bij de Hoge Raad succes, wat de laatste betreft op grond van de overweging, dat de beperkende slotzin van art. 16, lid 1, zelf weer moet worden beperkt tot die gevallen, waarin een aanslag

100. H.R. 25 juni 1925, B. 3429.
101. Zoals sinds 1919 bij de onrechtmatige daad.
102. H.R. 22 september 1954, BNB 1954/305.
103. H.R. 25 juni 1958, BNB 1958/255.

de indruk kan wekken werkelijk te berusten op een – zij het mogelijk onjuiste – vaststelling van het inkomen door de inspecteur. In een geval als het beschrevene kan de belanghebbende echter onmogelijk hebben gedacht – en heeft hij blijkens de feitelijke vaststellingen van het Hof ook niet gedacht – dat hier van een werkelijk aldus gemeende aanslag sprake was. Het navorderingsverbod nu geldt niet voor een duidelijk van de bedoeling van de inspecteur afwijkende aanslag.[104]

Het merkwaardige is dan dat, als een muurvaste jurisprudentie, die echter niet op de wet was gegrond en daarom voor een geval als dit nog alle speling liet bestaan, tenslotte door de wetgever wordt vastgelegd, de Hoge Raad weer naar middelen zoekt om aan die vastlegging te ontkomen!

Uit het eerder gezegde is reeds duidelijk, dat de leer van het ambtelijke verzuim als beletsel voor navordering bij de 'aanslagbelastingen' zich nagenoeg geheel richt op de wijze, waarop de inspecteur zijn taak uitoefende. Aanvankelijk heeft men wel gevreesd, dat de toepassing van die leer zou ontaarden in een naarstig zoeken of de inspecteur wellicht een fout zou kunnen worden aangewreven. De inspecteur kan zijn controle van een aangifte zo grondig verrichten, dat nagenoeg niets ongecontroleerd is gebleven. Zou hij dit echter bij elke aangifte doen, dan behoeft het geen betoog, dat er binnen de kortste keren reeds een grote achterstand zal bestaan. Elk jaar moet immers de aanslagregeling 'rond' zijn, behoudens uiteraard een zeker restant, dat om welke reden dan ook nog niet rijp is voor afwerking. Voorts moeten bezwaarschriften worden afgedaan en eventueel procedures daarover worden gevoerd. Binnen het kader van al deze en nog andere, alle hun tijd eisende en daardoor beperkingen opleggende werkzaamheden moet dan worden beoordeeld of t.a.v. een afzonderlijke aanslag de inspecteur voldoende nauwkeurigheid heeft betoond in zijn controle.[105] Er moet derhalve een evenwicht worden gevonden tussen de elkaar tegenwerkende factoren van beschikbare tijd en noodzaak van nauwkeurigheid. In de beginperiode is dit door de Hoge Raad wel eens wat te veel over het hoofd gezien, bijv. als hij oordeelde, dat navordering op grond van een later te laag bevonden waardering van onroerend goed niet

104. H.R. 6 juni 1973, BNB 1973/161, met mijn annotatie.

105. Vgl. reeds in 1924 Adriani in WPNR no. 2870.

106. H.R. 2 november 1921, B. 2871, moeilijk te verenigen met het arrest van 10 maart 1920, B. 2441, over het niet verschuldigd zijn van de navorderingsverhoging bij een te goeder trouw verrichte onjuiste schatting, waarbij de Hoge Raad er zelf op wees, dat men daarbij in het bijzonder het oog had gehad op schatting van onroerend goed.

mogelijk zou zijn omdat de inspecteur immers meteen een taxatie had kunnen laten verrichten.[106]

Allengs laat de Hoge Raad echter mildere geluiden horen, voorzichtig nog in 1924, als hij zegt dat navordering niet mogelijk is als de inspecteur zich gegevens en inlichtingen had kunnen verschaffen binnen een redelijke tijd, die in overeenstemming is met de plicht vertraging zo veel als mogelijk is te voorkomen.[107] Hier wordt echter nog de controleplicht vooropgesteld, slechts ingeperkt door de noodzaak van voortgang van het te verrichten werk. De vraag of kan worden nagevorderd, richt zich echter altijd op één bepaalde aanslag en men kan daarom onmogelijk zeggen, dat het nu juist déze aanslag was, waarbij de controleplicht werd ingeperkt door de totale omvang van de werkzaamheden.

Zeer veel later richt de Hoge Raad zich dan ook niet meer op de enkele aan zijn oordeel onderworpen aanslag. Als na de laatste oorlog een aanslag grote vertraging ondervindt – wat ondanks het toen nog ontbreken van een aanslagtermijn (zie thans art. 11 AWRb.) kon leiden tot verwerking van het recht een aanslag op te leggen – ziet de Hoge Raad een algemeen geldende disculpatie in de ontstellende hoeveelheid werk als gevolg van door de oorlog ontstane achterstand en de uitvoering van zeer vele maatregelen tot herstel van de ontredderde economie van het land.[108]

Men mag dit laatste mede zien in verband met een inmiddels opgekomen mildere gedachte over de wijze van taakuitoefening door de inspecteur. De gedachte, dat controle de eerste plicht is en slechts uit noodzaak een inperking van die plicht moet worden getolereerd, buigt de jurisprudentie later om in deze zin, dat de inspecteur in eerste instantie de aangifte mag bezien met het vertrouwen, dat deze juist is en dat een verplichting tot onderzoek pas ontstaat als de aangifte daartoe aanleiding geeft, bijv. door onduidelijkheden of onwaarschijnlijkheden, door gemis aan overeenstemming met gegevens waarover de inspecteur ambtshalve beschikt en die hem van vele zijden moeten worden toegezonden.[109] De omstandigheden zullen dan verder nog beslissen, hoe ver dit onderzoek zich zal moeten uitstrekken, wat kan variëren van het vragen van een eenvoudige nadere toelichting als bijv. een toch wel nodig geachte nadere specificatie van een onderdeel ont-

107. H.R. 20 februari 1924, B. 3377, waarover Adriani t.a.p.
108. H.R. 11 november 1953, BNB 1953/331.
109. Zeer duidelijk aldus H.R. 7 oktober 1953, BNB 1953/274, en 27 april 1955, BNB 1955/214.

breekt[110] of aanvankelijk slechts aan een vergissing behoeft te worden gedacht, tot aan een grondig onderzoek door een rijksaccountant of zelfs door de Fiscale Opsporingsdienst als aan ernstige fraude is te denken.

De grondigheid van het onderzoek kan derhalve zeer verschillend zijn. Daarbij speelt tevens een rol het financiële belang van een onderzoek. Vermoedt de inspecteur een onjuistheid, die echter na een eventueel in te stellen onderzoek hoogstwaarschijnlijk slechts in een geringe correctie zal uitmonden, dan zal de inspecteur uit een oogpunt van rationeel werken veelal besluiten de aangelegenheid te laten rusten in de juiste gedachte, dat hij zijn tijd beter aan belangrijkere zaken kan besteden. Niettemin kan achteraf wel eens blijken, dat de zaak veel belangrijker was dan aanvankelijk werd vermoed. Vóór 1953 kon men zeggen, dat het niet instellen van een onderzoek bij dergelijke van geringe betekenis lijkende ongerechtigheden toch een ambtelijk verzuim was en dat het dan voor risico van de administratie was, dat de inspecteur zich daarmede niet verder inliet, ook al bleek achteraf, dat deze zaak een grote omvang had, van welk laatste de inspecteur in redelijkheid geen vermoeden kon hebben. Dit weinig bevrediging schenkende gevolg van de leer van het ambtelijke verzuim heeft de Hoge Raad in enige arresten getracht te keren door een beperking van de gevolgen van het ambtelijke verzuim te introduceren, sindsdien gewoonlijk aangeduid als relativering van het ambtelijke verzuim.

Ter verduidelijking geef ik zeer kort de casus-positie. In een aangifte was een rond bedrag ad *f* 200.000 als opbrengst van een nog onverdeelde boedel vermeld met de aanduiding, dat dit een voorlopige schatting was en dat deze later, als de cijfers nader bekend zouden zijn, door een specificatie daarvan zou worden vervangen. De inspecteur volgde echter de aangifte, hier niet overeenkomstig het zojuist gezegde op grond van een aanvankelijk aanvaardbare gedachte, dat er geen belangrijk verschil met de werkelijkheid zou zijn te verwachten, maar omdat hij – wel wat optimistisch – meende zo nodig later wel te kunnen navorderen, wat hij dan ook deed toen er achteraf een zeer groot verschil bleek te bestaan.

In twee opzichten is de beslissing van de Hoge Raad hierover interessant.[111] In de eerste plaats stelde de Hoge Raad uitdrukkelijk vast,

110. Zo kan bijv. een enkele vermelding van buitengewone lasten tot een bedrag van *f* 3000 zeer wel juist zijn, maar de inspecteur zal de aangifte daarin toch niet blindelings mogen volgen.
111. H.R. 25 februari 1953, BNB 1953/106.

dat van een ambtelijk verzuim wèl moest worden gesproken, vooral omdat het een algemeen bekend feit is dat belastingplichtigen hun schattingen aan de lage kant plegen te houden, zodat de inspecteur kon vermoeden, dat de aanslag te laag zou uitvallen. Een wat bedenkelijke overweging, die in strijd lijkt met het beginsel, dat de inspecteur kan beginnen met op de juistheid van de aangifte te vertrouwen. Dit zou immers kunnen leiden tot een uitbreiding van de onderzoekplicht, vooral als men bedenkt, dat er eveneens een veel verbreide neiging bestaat postjes te 'vergeten'.[112] Vooral belangrijk is echter vervolgens de overweging, dat ondanks het zo nadrukkelijk geconstateerde ambtelijke verzuim de Hoge Raad toch navordering mogelijk achtte maar zonder de leer prijs te geven. Een 'redelijke wetstoepassing' gebiedt nl. de gevolgen van een ambtelijk verzuim 'te beperken tot hetgeen de inspecteur zich als waarschijnlijk gevolg van zijn verzuim voor ogen had dienen te stellen.' Hier nu had de inspecteur wel moeten verwachten, dat de aanslag te laag zou zijn, maar niet dat het verschil een zo grote omvang zou hebben als later het geval bleek te zijn en daarom werd navordering toch toegelaten. Een oplossing, die wel tot een aanvaardbaar resultaat voert maar door de wat gekunstelde onderscheiding – pour besoin de la cause vanwege het anders al te onredelijke resultaat? – tussen de handeling als ambtelijk verzuim en het inzicht in de gevolgen daarvan niet als een zodanig verzuim, maar bij dit laatste dan weer onderscheid makend tussen kleine en grote verschillen, de vraag doet opkomen, waarom het wèl te verwachten gedeelte van het verschil toch in de navordering kan delen, hoewel dit niet het geval zou zijn als het alleen om dat gedeelte zou gaan.[113]

De Hoge Raad heeft deze relativerende opvatting in 1954 nog eens herhaald.[114] Daarna hoorde men echter vele jaren niets meer daarvan, hoewel er stellig toch gevallen geweest zullen zijn, waarin zij had

112. In de beide nog te noemen latere arresten komt deze overweging niet meer voor, zodat als ongegrond zal kunnen worden beschouwd de vrees, dat altijd een onderzoek zou moeten worden ingesteld, zodra er maar ervaringsregelen in de geest van de genoemde in het spel zouden kunnen zijn. Weinig aangiften zouden dan ongecontroleerd mogen blijven; bij ondernemers denke men bijv. aan het oordeel over het zakelijke dan wel privé-karakter van sommige uitgaven.

113. Deze opvatting van de Hoge Raad heeft dan ook vrij veel kritiek uitgelokt, o.a. van de zijde van H. J. Hellema en M. J. H. Smeets in hun annotaties op BNB 1963/106, resp. 1954/339, en van mijzelf in mijn 'Navordering', blzz. 149 en 154 e.v. en in mijn handboek over de Algemene wet rijksbelastingen, blzz. 440 e.v.

114. H.R. 13 oktober 1954, BNB 1954/339, in een soortgelijk geval, waarin de belanghebbende een beroep deed op de nieuwe leer met vernietiging en verwijzing ter verder onderzoek van deze stelling als gevolg.

kunnen worden toegepast, zodat men kon denken dat de Hoge Raad haar stilzwijgend weer had verlaten. In een wat andere formulering duikt zij echter 13 jaar later weer op in een geval waarin een bankemployé volgens een veel voorkomend gebruik van zijn bank, tevens werkgever, provisie-reductie geniet bij effectentransacties etc. Daar het hierbij om slechts geringe bedragen pleegt te gaan werd reeds in 1949 bij ministeriële aanschrijving goedgekeurd het daaruit voortvloeiende voordeel buiten aanmerking te laten, wat in het onderhavige geval aanvankelijk dan ook gebeurd was. Achteraf bleek echter, dat de employée voor meer dan een miljoen aan effecten had gekocht en verkocht, waardoor de reductie-regeling een voordeel van bijna *f* 11.000 had opgeleverd. De inspecteur oordeelde niet ten onrechte, dat de faciliteit voor een dergelijk geval nooit bedoeld was en legde een navorderingsaanslag op. De Hoge Raad verwierp belanghebbendes cassatieberoep op de overweging, dat hier niet was nagevorderd, omdat provisie-reductie was genoten, wat de inspecteur wel wist of behoorde te weten, maar omdat reductie was genoten *tot een zeer hoog bedrag,* wat de inspecteur niet had behoeven te weten.[115]

Merkwaardig blijft dan nog wel, dat de toch een zeker verwijt inhoudende benaming 'ambtelijk verzuim' gehandhaafd blijft voor het geval, dat de inspecteur waarschijnlijke ongerechtigheden van geringe omvang laat passeren omdat hij terecht meent zijn toch al niet ruime tijd beter aan zaken van meer belang te kunnen besteden, wil hij zijn taak op een verantwoorde wijze kunnen verrichten. Dit nu echter is de situatie, waarvan Adriani, t.a.p., reeds in 1924 zei: 'Zoo rekent de H.R. den inspecteur *als verzuim* aan, waar deze juist overeenkomstig zijn *plicht* handelde. De beoordeling van de plichtsbetrachting van den inspecteur kan *niet* geschieden aan de hand van één bepaald geval.' Voorzover hierin een kritiek ligt op de leer van het ambtelijke verzuim, kan ik daarin meegaan, zoals nog zal blijken. Niettemin moet men zich niet laten misleiden door de afkeurend klinkende terminologie. De uitdrukking 'ambtelijk verzuim' is immers de in het fiscale recht uit de historie opgekomen wat zonderlinge uitdrukking voor 'afwezigheid van een novum' en dáárin behoeft geen afkeurend oordeel besloten te liggen.[116]

Nog een andere en meer recente inperking van de gevolgen van een

115. H.R. 6 december 1967, BNB 1968/24.
116. Als de inspecteur opzettelijk controle heeft nagelaten en vooral als hij daarvan aan de belanghebbende heeft doen blijken dan kan reeds enigszins worden gedacht in de richting van de vraag of er enige binding bestaat aan jegens de belanghebbende gedane toezeggingen.

ambtelijk verzuim dient te worden vermeld, in ander verband trouwens reeds eerder genoemd. Belanghebbende en inspecteur waren het er na enige correcties op de aangifte over eens, dat het inkomen op *f* 291.119 moest worden vastgesteld, wat de inspecteur dan ook op de zgn. elementennota vermeldde naast uiteraard alle andere voor de berekening van het belastingbedrag nodige gegevens. In het kader van de ver voortgeschreden automatisering werd deze nota tezamen met een groot aantal andere naar het centrale administratiebureau van de belastingdienst te Apeldoorn gezonden teneinde via de computer tot een aanslag te worden verwerkt. Bij de aldaar te verrichten voorcontrole meende een ambtenaar van dat bureau dat de eerste 9 wellicht verkeerd kon worden gelezen, waarom hij overeenkomstig zijn instructie het getal overplakte met een strookje, waarop hij het juiste getal had willen schrijven maar niet schreef: hij maakte nu zelf een fout door een cijfer 1 te vergeten, waardoor tenslotte het getal *f* 29.119 in de computer werd 'ingevoerd', tot een belastingverschil van rond *f* 176.000 leidend. Aan de inspecteur wordt vervolgens het gelijktijdig gemaakte kohier toegezonden. Ter inspectie wordt dit steekproefsgewijze nog eens gecontroleerd en pas dan mogen, na verkregen opdracht van de inspecteur, de aanslagbiljetten door 'Apeldoorn' worden verzonden. De steekproef bracht de fout niet aan het licht en de onjuiste aanslag bereikte derhalve ongehinderd de belanghebbende.

De fout was uiteraard onmiddellijk de belanghebbende duidelijk en werd ter inspectie reeds twee dagen later ontdekt. De inspecteur legde en navorderingsaanslag op en kreeg uiteraard de leer van het ambtelijke verzuim, inmiddels in art. 16 AWRb. vastgelegd, tegengeworpen. Het Haagse Hof relateerde minutieus de boven geschetste gang van zaken en kwam tot de conclusie, dat van ambtelijk verzuim moest worden gesproken. De strekking van de wettelijke bepaling is echter rechtszekerheid te verschaffen en deze beschermende functie nu kan niet dienen ter vrijwaring tegen een navordering als een vergissing zó evident was, dat de belanghebbende de aanwezigheid daarvan onmiddellijk had moeten begrijpen (en ook heeft begrepen), in welk geval hij nimmer heeft kunnen menen, dat er een werkelijk gemeende vaststelling van de belastingschuld was, op grond waarvan hij zou mogen vertrouwen, dat zijn belastingschuld was gedelgd.

De Hoge Raad komt eveneens tot de conclusie, dat navordering mogelijk is, maar het schijnt van belang te zijn, dat hij wel ongeveer dezelfde argumenten bezigt als het Hof maar in een andere volgorde. Na terloops met het Hof akkoord te zijn gegaan dat er een ambtelijk verzuim was, stelt hij – anders dan het Hof – voorop, dat de wettelijke formule over het ambtelijk verzuim een de rechtszekerheid beogende

uitzondering op de algemene navorderingsbevoegdheid bedoelt te zijn. Die uitzondering is echter bedoeld voor en moet daarom geacht worden te zijn beperkt tot 'die gevallen, waarin een aanslag bij de belastingplichtige de indruk kan wekken te berusten op een – zij het mogelijk onjuiste – vaststelling van het belastbare inkomen door de inspecteur.' De belanghebbende heeft echter die indruk niet kunnen hebben, wist zelfs dat de inspecteur een dergelijke aanslag niet wilde opleggen en dat er dus een niet werkelijk aldus gemeende aanslag was. Derhalve blijft de hoofdregel van toepassing en komt de uitzondering nog niet aan bod.[117]

Het komt mij voor, dat de Hoge Raad door zijn manier van formuleren op ingenieuze wijze de vraag omzeilt, of in een dergelijk geval de wettelijke tekst kan worden doorbroken. Hij stelt nl. het werkelijk aldus gemeend zijn van de aanslag voorop als *voorwaarde* voor de toepasselijkheid van de uitzondering en wel – in negatieve zin – aldus, dat bij een ook voor de belanghebbende kenbaar niet werkelijk aldus gemeend zijn van de aanslag het stadium, waarin zou moeten worden geoordeeld over de toepasselijkheid van de uitzondering, nog niet is bereikt. Dit is dus het geval bij een duidelijk kenbare vergissing maar niet bij een 'gewone' onjuiste vaststeling, *ook niet als de belanghebbende kon weten, dat de aanslag onjuist was,* b.v. omdat hij wist een onjuiste aangifte te hebben ingediend. Door het niet werkelijk aldus gemeend zijn van de aanslag meer als voorbeeld te behandelen scheen het Hof een ruimere opvatting te huldigen. De opvatting van de Hoge Raad schijnt slechts betrekking te hebben op duidelijk kenbare schrijf- en rekenfouten maar de leer van het ambtelijk verzuim als zodanig nog ten volle te handhaven. Althans in naam: in feite kan men echter toch wel een inbreuk daarop constateren, zij het helaas nog van zeer beperkte omvang.[118]

Met dit geval van een schrijffout werd tevens een ander algemeen punt aangeraakt, door het Hof in zijn overwegingen betrokken, door de Hoge Raad stilzwijgend akkoord bevonden door de enkele vermelding, dat er een ambtelijk verzuim was. Dit punt is de verantwoordelijkheid van de inspecteur voor het werk van anderen, waardoor in een aantal verhoudingen een fout van die anderen de inspecteur als ambtelijk verzuim wordt aangerekend. Het is vaste en ook voor de hand liggende jurisprudentie, dat de inspecteur verantwoordelijk is

117. H.R. 6 juni 1973, BNB 1973/161, met mijn annotatie.
118. Kleine vergissingen zullen veelal niet kenbaar zijn. Wel zal echter daarbij belang kunnen worden toegekend aan de omstandigheid, dat na bespreking wellicht overeenstemming bestond over de op te leggen aanslag.

voor het werk van het personeel van de inspectie.[119] Er wordt echter ook werk 'uitbesteed'. Dit was ook geschied in het zojuist genoemde geval, zij het dan, dat het daar niet ging om een incidentele opdracht aan de centrale administratie maar om een algemene instructie de berekeningen door die dienst te laten uitvoeren. Daar kan men echter nog niet ten volle spreken van een toerekening aan de inspecteur van door die dienst gemaakte fouten: door de opdracht aan de inspecteur, vóór de verzending van de aanslagbiljetten nog een controle op fouten te verrichten, blijft er een eigen verantwoordelijkheid voor de inspecteur bestaan.

Incidentele 'uitbestedingen' zien wij echter o.a. in de opdrachten aan de Rijksaccountantsdienst tot het instellen van een boekenonderzoek bij ondernemers, soms omdat de inspecteur de zaak wantrouwt, vaker echter omdat hij zich 'van achter zijn bureau' moeilijk een juist oordeel kan vormen.[120] En voorts zijn er dan de zg. 'routine-onderzoeken', ook wel periodieke onderzoeken genoemd: alle ondernemingen boven een zekere omvang dienen, afgezien van bijzondere aanleidingen tot onderzoek, met variërende tussenpozen, af en toe door een rijksaccountant te worden onderzocht.[121]

Twee belangrijke gevolgen plegen daaraan te worden toegekend. In de eerste plaats moet de vaststelling van een aanslag worden aangehouden, zodra een onderzoek is aangevraagd: zou de inspecteur toch reeds voortijdig een aanslag opleggen, dan zou dit ambtelijk verzuim zijn en navordering onmogelijk maken, als uit het onderzoek achteraf zou blijken, dat een hogere aanslag had moeten worden opgelegd. Dit geldt als het onderzoek is gevraagd om bij de inspecteur rijzende twijfel tot klaarheid te brengen.[122] De Hoge Raad neemt echter hetzelfde aan als er geen twijfel bestond maar een normaal routine-onderzoek was gevraagd, waarover ik reeds sprak. M.a.w., het enkele feit van het aanvragen van een onderzoek, om welke reden ook, is voldoende om de inspecteur te noodzaken de vaststelling van een aanslag aan te

119. H.R. 28 mei 1952, B. 9230, 18 november 1953, BNB 1953/342. Vrij vergaand H.R. 10 april 1954, BNB 1954/366: in een overwegend 'agrarische' inspectie behoort een controlerend ambtenaar te informeren naar het ontvangen zijn van een landbouwtoeslag; men kan zich afvragen of in zo'n geval de inspecteur zich zelf niet reeds had moeten afvragen of het rapport wel volledig was.

120. Bij enkele zeer grote concerns kan dit zelfs een nagenoeg permanente taak van een rijksaccountant vormen.

121. De lengte van de tussenpozen, soms wel tien jaar, is mede afhankelijk van de bevindingen van de rijksaccountant omtrent de mate van nauwkeurigheid van de boekhouding.

122. H.R. 2 september 1954, BNB 1954/305, 13 oktober 1954, BNB 1954/339.

houden.[123] Ten hoogste kan dan nog de reeds genoemde relativiteit van het ambtelijke verzuim een rol spelen.

Een tweede belangrijk gevolg speelt zich weer af op het terrein van de toerekening: een door de rijksaccountant bij zijn onderzoek begane misslag kan de inspecteur als ambtelijk verzuim worden aangerekend en ook hier maakt het geen verschil om welke reden het onderzoek werd gevraagd. Hier dient echter nog een onderscheid te worden gemaakt. Bij een onderzoek kunnen feiten blijken, die ook voor de belastingheffing van anderen van belang zijn, in welk geval een exemplaar van het rapport of althans een uittreksel daaruit ook wordt toegezonden aan de inspecteur onder wie die andere personen ressorteren (wat uiteraard ook de inspecteur kan zijn op wiens verzoek het onderzoek geschiedde). Misslagen van de rijksaccountant nu worden *niet* toegerekend aan die andere inspecteurs, die niet om een onderzoek hadden gevraagd.[124]

De conclusie van toerekening aan de inspecteur – door de Hoge Raad als stelling geponeerd, maar nooit gemotiveerd – ligt niet onmiddellijk voor de hand. Mag niet de inspecteur erop vertrouwen, dat de deskundige – en het onderzoek wordt juist om zijn deskundigheid aan de rijksaccountant gevraagd – zijn werk goed verricht, zodat de inspecteur alleen aansprakelijk zou zijn voor fouten, die hij zelf uit het rapport had kunnen afleiden? De rijksaccountant is voorts niet bevoegd inzake de aanslagregeling: hij brengt slechts advies uit. Zou dit leiden tot een beperking van de toerekening, zo staat daartegenover, dat de leer van het ambtelijk verzuim een rechtsbescherming beoogt. Ook als men die leer verwerpt, zoals hierna zal geschieden, dan blijft toch dat belangrijke fundament bestaan. Voor de belanghebbende nu maakt het geen verschil of een onderzoek door de inspecteur zelf (of diens personeel) dan wel door een lid van een andere dienst ten behoeve van de inspecteur wordt ingesteld: hij heeft te maken met iemand

123. Niet verklaarbaar – althans niet hieruit – is de conclusie van de Minister in een aanschrijving van 12 november 1954, no. 1, dat een periodiek onderzoek niet meer moet worden gevraagd, als een aangifte reeds is behandeld maar het register van aanslagen nog niet ondertekend. Een administratieve beschikking werkt immers nog niet jegens de belanghebbende zolang de beslissing nog binnenskamers is gebleven en kan dus nog worden teruggenomen; vgl. H.R. 19 november 1948, NJ 1949/86, 10 mei 1950, B. 8818. Wel is er juist bij periodieke onderzoeken het risico, dat terugneming wordt vergeten.

124. Zie voor verschillende gevallen van toerekening van fouten (ook van anderen dan rijksaccountants, bijv. andere inspecteurs) en voor het gemaakte onderscheid o.a. H.R. 21 januari 1925, B. 3576, 10 april 1935, B. 5856, 22 september 1954, BNB 1954/305, 3 maart 1965, BNB 1965/126. Vgl. voorts H.R. 21 april 1971, BNB 1971/158, met noot J. van Soest.

die de juistheid van zijn aangifte onderzoekt en dan is er geen reden fouten van de rijksaccountant (of andere personen) anders te behandelen dan fouten van de inspecteur zelf op grond van een *voor deze aangelegenheid* onbelangrijk verschil in formele bevoegdheid. Ook het verschil tussen wel of geen specifieke opdracht tot onderzoek is weinig gelukkig, nl. eveneens voor de belanghebbende, om wiens rechtszekerheid het tenslotte gaat, slechts een formeel verschil, waarvan hij bovendien de aanwezigheid gewoonlijk niet kan nagaan. In het licht van bevordering van de rechtszekerheid zou veeleer van belang moeten zijn de vraag, of de belanghebbende bij een al dan niet gevraagd onderzoek rechtstreeks betrokken is geweest.[125]

Als ondanks een daartoe bestaande verplichting geen aangifte is gedaan, is de Hoge Raad begrijpelijkerwijze aanmerkelijk soepeler in zijn oordeel. Als hem de nodige gegevens worden onthouden kan de inspecteur zelfstandig de heffingsgrondslag schatten zonder tot een onderzoek verplicht te zijn.[126] Navordering is derhalve mogelijk als de schatting te laag blijkt te zijn uitgevallen. Een dergelijke zg. ambtshalve opgelegde aanslag – in slecht Nederlands gewoonlijk genoemd: 'ambtshalve aanslag' – mag echter niet naar willekeur worden vastgesteld maar moet op een redelijke schatting berusten.[127] Dit laatste lijkt zeer plausibel maar roept toch wel enige bedenkingen op. Dat vexatie door een onredelijk hoge aanslag, ook al bestaat de mogelijkheid van bezwaar en beroep,[128] niet zal mogen plaats vinden ligt voor de hand. Minder duidelijk is echter waarom een te grote afwijking naar beneden navordering zou moeten kunnen verhinderen, nu het toch in eerste instantie de nalatigheid van de belastingplichtige was, die de inspecteur noodzaakte op eigen gelegenheid een taxatie te maken en die toch m.i. veel zwaarder behoort te wegen dan een beoordelingsfout van de inspecteur.[129] Dit is echter in wezen weer een stukje kri-

125. Daarover en over het gehele vraagstuk van de toerekening uitvoerig mijn handboek over de Algemene wet, par. 47. In de vermelde meer beperkte zin nog mijn monografie over de Navordering, blzz. 180 e.v.
126. H.R. 28 mei 1952, B. 9228, 24 juni 1953, BNB 1953/195.
127. H.R. 29 december 1954, BNB 1955/51.
128. Wel legt echter art. 29 AWRb. bij gebreke van een aangifte de bewijslast van de onjuistheid van de aanslag geheel op de belanghebbende. Men spreekt hierbij gewoonlijk van omkering van de bewijslast, een slechts gedeeltelijk juiste term omdat bij de 'redelijke verdeling van de bewijslast' zoals die in de fiscale procedure geldt, de bewijslast toch reeds voor een deel op de belanghebbende kan rusten. Zie P. Meyjes, Fiscaal procesrecht, blzz. 86 e.v.
129. Merkwaardig was in dit verband de stelling van de belanghebbende in het zojuist genoemde arrest BNB 1955/51. Daar ging het nl. in werkelijkheid niet om de juistheid van een na een te laag getaxeerde aanslag alsnog opgelegde

tiek op de leer van het ambtelijke verzuim, waarop ik hierna nog zal terugkomen.

Zoals ik reeds opmerkte bestaat er over het ambtelijke verzuim een zeer uitgebreide casuïstiek. Wie behoefte heeft kan de uitspraken van de vroegere raden van beroep, van gerechtshoven (sinds 1957), van de Hoge Raad, in groten getale vinden in de documentatiewerken over de Algemene wet rijksbelastingen.[130] Ik meende hier te mogen en te moeten volstaan met het trouwens ook reeds veel casuïstiek bevattende vrij grote aantal arresten, waarin meer algemene gezichtspunten van de leer van de navordering ter sprake kwamen. Ook in dat opzicht wil ik niet pretenderen volledig te zijn geweest,[131] maar meen wel een inzicht in deze aangelegenheid te hebben verschaft.

Wat de zg. op aangifte te voldoene of af te dragen belastingen betreft, ligt de zaak – althans aanvankelijk – geheel anders. Deze worden immers door de contribuabelen zelf berekend en betaald zonder voorafgaande controle door de inspecteur. In dat stadium kan er uiteraard nog geen sprake zijn van een beperking van de navordering, hier om technische redenen *naheffing* genoemd.[132] De wetgever heeft dit tot uiting gebracht door in de wettelijke bepalingen dan ook geen beperkende aanduiding op te nemen, zij het dan, dat hij meende voor dit

navorderingsaanslag, maar om de bij opzet of grove schuld mogelijke en in de navorderingsaanslag op te nemen administratieve boete ex art. 4 van de toenmalige Zevende Uitv. besch. Ink. bel. 1941, thans algemeen geregeld in art. 18 AWRb. De belanghebbende beweerde, dat de schuld aan de te lage aanslag niet bij hem maar bij de inspecteur lag: die had dan maar vele hoger moeten taxeren, dan zeker wetend, dat niet zou behoeven te worden nagevorderd! Op blz. 91, noot 1, van mijn monografie over 'Navordering' heb ik daarbij gesproken over een (gelegenheids)voorvechter van het 'knijp- en piepsysteem'. Komt er geen protest tegen een ambtshalve opgelegde aanslag, dan zal licht de gedachte rijzen dat de taxatie blijkbaar te laag was, dat dus de volgende aanslag wat hoger zal zijn en zo vervolgens, totdat de belanghebbende inderdaad gaat 'piepen'. Een methode, waaraan niets menselijks vreemd is, maar die toch wel met grote voorzichtigheid dient te worden gehanteerd. Veelal zal bij de behandeling van een tenslotte ingediend bezwaarschrift op aandrang van de inspecteur wel schoon schip worden gemaakt met het verleden maar het is niet mogelijk dit als voorwaarde voor die behandeling te stellen.

130. Bijv. M. K. Kamperman 'Vakstudie', Algemeen deel, onderdeel Algemene wet, de aantekeningen ad art. 16.

131. Voor nog andere algemene aspecten, waarvan enkele hierna nog zullen worden aangeroerd, mag ik wel verwijzen naar mijn monografie en naar mijn handboek over de Algemene wet.

132. Zie art. 20 AWRb. Door dit (vóór de Algemene wet niet gemaakte) terminologische verschil konden verschillen in de technische uitwerking eenvoudiger worden geredigeerd.

doel te kunnen volstaan met weglating van de blijkens het voorgaande zo misverstane term 'enig feit'. Ziet men echter in, dat een beperking kan voortvloeien, niet uit een verkeerd begrepen tekstverschil maar uit buiten de wettelijke bepalingen staande redenen van rechtszekerheid, dan is ook voor de onderhavige belastingen de mogelijkheid van een beperking aanwezig. Is nl. de na-controle verricht, dan is de situatie dezelfde geworden als bij de aanslagbelastingen. Er zouden dan weinig of geen andere dan wetshistorische redenen van zeer twijfelachtige waarde zijn de leer van het ambtelijke verzuim niet toe te passen op fouten, bij de na-controle gemaakt.

Een onderscheid is hier (nog) nodig. De rechtspraak inzake loon-, dividend- en kansspelbelasting, alle op aangifte af te dragen, berust bij de gerechtshoven met mogelijkheid van beroep in cassatie. De Hoge Raad nu heeft nimmer enig blijk gegeven een beperking te willen aanleggen bij naheffing van deze belastingen, dit eenvoudig omdat de vraag daarbij – bij mijn weten – nimmer aan de orde is gesteld.[133]

De rechtspraak inzake de omzetbelasting, op aangifte te voldoen, berust nog bij de Tariefcommissie, tot voor kort in enige instantie. De Tariefcommissie nu oordeelt duidelijk anders. Zij volgt echter niet de leer van het ambtelijk verzuim, maar sluit zich aan bij meer moderne beginselen van administratief recht. Zij oordeelt nl. naheffing onmogelijk als de belanghebbende als gevolg van een handelen van de administratie erop heeft mogen vertrouwen, dat hij aan zijn verplichtingen heeft voldaan, in welk geval een toch naheffen onrechtmatig zou zijn.[134] Wel wordt hierin voorzichtigheid betracht. Zo kan weliswaar niet worden nageheven als het niet voldoen van belasting geacht kan worden de instemming van de inspecteur te hebben, maar dit is niet reeds het geval als bij beter gebruik van de beschikbare gegevens en bij grotere nauwkeurigheid van de controle de belastingplicht van de appellant eerder zou zijn opgemerkt.[135] Daarmede is, naar het mij voorkomt, de leer van het ambtelijk verzuim duidelijk afgewezen. Niet voldoende ook is het niet door de inspecteur gereageerd zijn op een brief of het niet verbonden hebben van gevolgen aan een opgedragen onderzoek.[136] Dan zal de belanghebbende zich omtrent het standpunt

133. De op 1 januari 1972 in werking getreden Wet op de belastingen van rechtsverkeer (op aangifte te voldoen) is nog te jong om tot jurisprudentie te hebben kunnen leiden.
134. Voor het eerst duidelijk aldus Tc. 5 april 1960, BNB 1960/192: bij een tweede controle niet terug te komen op een standpunt, bij de eerste controle over hetzelfde tijdvak kenbaar gemaakt.
135. Tc. 7 augustus 1962, BNB 1962/286, 2 maart 1965, BNB 1965/141.
136. Tc. 3 maart 1964, BNB 1964/175, 11 januari 1965, BNB 1965/115.

van de inspecteur door nadere informatie moeten vergewissen.[137] Eveneens kan worden teruggekomen op een te hoge teruggave van omzetbelasting bij uitvoer, omdat de belanghebbenden weten, dat deze teruggaven juist in het belang van het handelsverkeer na een slechts oppervlakkig onderzoek plegen te worden afgedaan.[138] Aan een in een brief neergelegd standpunt is de inspecteur echter gebonden,[139] zelfs al zou dat standpunt op een vergissing berusten.[140]

Uit deze keuze uit de jurisprudentie van de Tariefcommissie[141] kan worden afgeleid, dat wel een positieve daad van de inspecteur nodig is en dat de belanghebbende in gevallen van twijfel over het standpunt van de inspecteur zich daarover door informatie nader zal moeten vergewissen. Belangrijker echter nog dan deze uitwerking is het principe zelf. Duidelijk blijkt nl. dat de Tariefcommissie een ander standpunt inneemt dan de Hoge Raad. Meent de Hoge Raad – en door het ongelukkige amendement-Lucas is die mening in art. 16 AWRb. terechtgekomen – dat de rechtszekerheid voor de contribuabele een juiste uitwerking vindt in de leer van het ambtelijke verzuim, dus in het oordeel over de wijze, waarop de inspecteur zijn werk verrichtte, zo zoekt daarentegen de Tariefcommissie die uitwerking bij de rechtszekerheid verlangende contribuabele zelf, nl. door van geval tot geval te onderzoeken of deze onder de gegeven omstandigheden in redelijkheid mocht vertrouwen op een door de inspecteur in te nemen standpunt omtrent de juistheid van de verrichte heffing, zelfs al zou dit standpunt aanvechtbaar zijn.[142]

Het zal voorts duidelijk zijn, dat de Tariefcommissie, anders dan de Hoge Raad, een verband legt met het befaamde leerstuk van de binding van de administratie aan ministeriële aanschrijvingen. De Tariefcommissie leert reeds sinds 1957, dat een naheffing van omzetbelasting onrechtmatig is, als gehandeld is in strijd met het gerechtvaardigde vertrouwen op de toepassing van ministeriële aanschrijvingen en de Hoge Raad heeft zich daarbij in 1970 aangesloten, zij het met enige voor-

137. Tc. 17 mei 1966, BNB 1966/179.
138. Tc. 28 november 1966, BNB 1967/59.
139. Tc. 5 april 1960, BNB 1960/305. Uiteraard ook bij mondelinge mededelingen, zoals bij telefonische verzoeken om inlichtingen. Deze plegen echter te verdrinken in de grote massa van telefoongesprekken, zodat nagenoeg alle daarop betrekking hebbende zaken zijn gestrand op de onmogelijkheid van bewijslevering.
140. Tc. 16 december 1969, BNB 1970/51. Echter niet meer na intrekking van de gedane mededeling, mits tijdig; Tc. 3 oktober 1966, BNB 1967/31.
141. Meer bij Kamperman, 'Vakstudie', Alg. deel, aant. 2a ad art. 20 Alg. wet.
142. Niet echter een toezegging van de rijksaccountant, omdat deze niet de bevoegde autoriteit is: Tc. 30 maart 1971, BNB 1971/157.

behouden. Ik besprak dit onderwerp reeds. Hier nu plaatst de Tariefcommissie de naheffing – anders dan de Hoge Raad na navordering – geheel in hetzelfde kader van zijn opvatting over de aanschrijvingen, strijdigheid met toezeggingen en mededelingen van de inspecteur eveneens onrechtmatig noemend, aldus zijn opvatting omtrent het ene integrerend in die omtrent het andere.[143]

Op te merken is hierbij nog dat de Hoge Raad voor een keuze kan komen te staan. Met ingang van 1975 zal de rechtspraak inzake de omzetbelasting krachtens de wet van 8 april 1971, Stbl. 220, houdende nieuwe regeling omtrent administratieve rechtspraak in omzetbelastingzaken, overgaan naar de belastingkamers van de gerechtshoven. Ter vergemakkelijking van de overgang zijn reeds nu raadsheren uit de hoven aangewezen om aan de rechtspraak van de Tariefcommissie deel te nemen. Daarnaast is echter reeds bij dezelfde wet met terugwerkende kracht tot 1 januari 1969 beroep in cassatie mogelijk gemaakt tegen uitspraken van de Tariefcommissie inzake de op diezelfde datum in werking getreden Wet omzetbelasting 1968.[144] Dat daardoor de Hoge Raad door een uitspraak van de Tariefcommissie met de vraag kan worden geconfronteerd, is duidelijk en dan zal aan een keuze niet kunnen worden ontkomen.[145]

Kritiek en eigen opvatting

Op diverse plaatsen heb ik al enigszins laten blijken, dat ik mij met de leer van het ambtelijke verzuim niet kan verenigen. Hier zal ik daarvan een nadere uiteenzetting geven.

Gezien in het kader van het administratieve recht hebben wij hier te maken met een onderdeel van de beginselen van behoorlijk bestuur, waarvan in het bijzonder de eis van rechtszekerheid naar voren treedt. Wie een administratieve beschikking ontvangt, behoort er in het alge-

143. Inzake de loonbelasting in die richting Hof Leeuwarden 20 mei 1958, BNB 1969/148. Duidelijk ook Hof 's-Gravenhage en veronderstellenderwijze Hof Amsterdam in de cassatiezaken BNB 1969/14 en 1970/163, waarin echter de Hoge Raad over de kwestie kon zwijgen en dit kan ook deed.

144. Daartoe moest uiteraard een nieuwe cassatietermijn worden gegeven, t.w. twee maanden na de plaatsing van de wet in het Staatsblad. De Staatssecretaris heeft echter medegedeeld, dat hij van zijn kant voor oude zaken geen gebruik zal maken van de nieuwe termijn. Een juiste beslissing, gezien de belangen van de contribuabelen.

145. Deze keuze behoeft overigens niet dezelfde te zijn voor enerzijds de omzetbelasting, anderzijds de loon-, dividend- en de kansspelbelasting. De eerste is een kostprijsverhogende belasting, wat de andere niet zijn, waardoor een verschil niet uitgesloten is.

meen op te kunnen vertrouwen, dat op de inhoud daarvan achteraf niet meer te zijnen nadele zal worden teruggekomen, zij het dan, dat zich omstandigheden kunnen voordoen, onder welke van dit beginsel moet kunnen worden afgeweken. Voor de belastingaanslag is dit niet anders. Ook de belastingplichtige moet erop kunnen vertrouwen, dat met het ontvangen van de aanslag over een zeker jaar of naar aanleiding van een bepaalde gebeurtenis, de heffing een afgedane zaak is, behoudens uiteraard de mogelijkheid *zijnerzijds* langs de weg van bezwaar en beroep tegen de aanslag op te komen.

Zowel in het parlement als in de rechtspraak is deze gedachte steeds weer naar voren gebracht als grond voor een beperking van het recht tot navordering. Merkwaardig is echter de wijze waarop men dit tot uiting heeft gebracht. Men heeft het als vanzelfsprekend beschouwd – en terecht – dat de inspecteur bij het voorbereiden van de aanslag de nodige zorgvuldigheid moet betrachten, rekening moet houden met de hem bekende feiten en twijfelpunten tot oplossing moet trachten brengen. Dit is in de eerste plaats een verplichting, die de inspecteur heeft als ambtenaar, als orgaan, aangewezen om de belastingwetgeving uit te voeren, een verplichting derhalve, die op hem rust tegenover zijn 'werkgever', de staat. In zoverre staat deze plicht tot een goede taakvervulling, tot zorgvuldigheid daarin, los van de relatie met de contribuabele. In dit opzicht is nog slechts te spreken van een 'technische' zorgvuldigheid.

Spreken wij echter over zorgvuldigheid als een der beginselen van behoorlijk bestuur en dienend ter bevordering van de rechtszekerheid, dan gaat het om de wijze, waarop de administratie jegens de burger, hier de belastingplichtige, behoort op te treden. Dan gaat het erom, of het wellicht onrechtmatig kan zijn, te weinig betaalde belasting alsnog te vorderen, omdat daardoor wellicht de rechtszekerheid van de belanghebbende zou kunnen worden aangetast. Dan dient men zich echter eerst af te vragen of een aanspraak op rechtszekerheid in het gegeven geval wel behoort te worden erkend. Dit nu is een aangelegenheid, die met een technische (on)zorgvuldigheid niet heeft te maken. Het kernpunt is dan immers het vertrouwen, dat de belanghebbende in de juistheid van de aanslag kan stellen, dus het vertrouwen, dat de zaak is afgedaan. Dit vertrouwen kan evenzeer bij een onjuiste aanslag aanwezig zijn als bij een juiste. Maar als de aanslag onjuist en in het bijzonder te laag is – en daarover spreken wij hier – dan is voor het ontstaan van dat vertrouwen de oorzaak van de onjuistheid irrelevant. Heeft de inspecteur een controle-gegeven nog niet in zijn bezit gehad of had hij het wel in zijn bezit maar zag hij het over het hoofd of was het – geval uit de rechtspraak – in een legger van een ander,

bijv. een naamgenoot, opgeborgen en kwam het pas later weer te voorschijn, dan zijn dit alle omstandigheden, die de belanghebbende geheel onbekend zijn en geen van alle enige invloed kunnen hebben op de vorming van het vertrouwen in de juistheid van de aanslag. Het lijkt een zonderlinge situatie als men, om te onderzoeken of de belanghebbende in redelijkheid mocht vertrouwen, dat de aanslag een eindoordeel bevatte, naarstig moet nagaan of een gegeven ter inspectie nog vóór of pas na de vaststelling van de aanslag was binnengekomen, voorts of bij binnenkomst na de behandeling van de aangifte maar voordat het kohier was opgemaakt – waartussen geruime tijd kan verlopen, vooral (mirabele dictu) sinds de 'computerisering' van het administratieve apparaat – nog correctie mogelijk was. Wat heeft zoiets nog te maken met het zoeken naar omstandigheden, die de belanghebbende het vertrouwen mochten schenken, dat hij niet achteraf met een nieuwe vordering van belasting zal worden geconfronteerd? Hoe kan hij weten of zelfs maar vermoeden, wat zich op de inspectie afspeelt? En toch moet hij zich volgens de Hoge Raad daaromtrent zo nodig een oordeel zien te verschaffen, want op hem rust de bewijslast, dat er een ambtelijk verzuim was, een bewijslast, waaraan nog enigszins is te voldoen als het bewijs kan worden geconstrueerd uit van de belanghebbende zelf afkomstige stukken en mededelingen maar niet meer als het gaat om de interne administratie van de inspectie.[146]

In de heersende leer nu is m.i. een duidelijke verwarring te constateren tussen twee verschillende vormen van zorgvuldigheid. De eerste – in tijdsvolgorde – is wat ik noemde de technische zorgvuldigheid, inhoudende dat de inspecteur op grond van zijn dienstverhouding verplicht is zijn werk goed en nauwkeurig te verrichten, een op iedere werknemer, hetzij in particuliere, hetzij in overheidsdienst werkzaam, rustende verplichting. Dit speelt zich echter nog geheel af in het stadium tot en met de toezending van de aanslag. Is dit echter eenmaal gebeurd, dan rijst de vraag of het in overeenstemming is met de jegens de belanghebbende in acht te nemen zorgvuldigheid terug te komen op

146. H.R. 2 maart 1932, B. 5177, 18 oktober 1933, B. 5487: de inspecteur kan volstaan met aan te tonen, dat het feit hem onbekend was, waarna de belanghebbende moet aantonen, dat het feit niet onbekend had mogen zijn. In het eerste van deze arresten erkent de Hoge Raad zelfs, dat het een 'veelal bezwaarlijke taak (is) om bewijs te leveren omtrent gedragingen en inzichten van den inspecteur', maar dan moet de houding van de inspecteur maar soulaas bieden: de rechter kan vermoedens putten uit het niet doen van mededelingen door de inspecteur, die deze wel zou kunnen doen. Zie over de verder niet aan de orde te stellen bewijslast mijn handboek, blzz. 469 e.v.

de verrichte heffing en nogmaals (aanvullend) belasting te heffen ter zake van hetzelfde jaar of van dezelfde gebeurtenis. Hier gaat het om een geheel ander begrip 'zorgvuldigheid', aan te duiden als 'juridische' zorgvuldigheid, die los staat van de vraag of de inspecteur in de nodige technische zorgvuldigheid al of niet tekort geschoten is. Als wij zeggen, dat de jegens de belanghebbende in acht te nemen zorgvuldigheid eist, dat de hem toekomende aanspraak op rechtszekerheid niet wordt aangetast, dan zullen wij ons eerst moeten afvragen of die aanspraak kan worden erkend. Daarvoor nu is in de eerste plaats van belang of de belanghebbende op de juistheid van de aanslag mocht vertrouwen. M.a.w., wij zullen het criterium niet moeten zoeken in het antwoord op de vraag of *de inspecteur* al of niet had behoren te weten, dat hij een onjuiste aanslag vaststelde, maar of *de belanghebbende* die onjuistheid redelijkerwijze had behoren te kennen.

De hardnekkigheid, waarmede men tot dusverre aan de leer van het ambtelijke verzuim heeft vastgehouden, is wellicht mede te verklaren als nawerking van de welhaast magische kracht, die men in het verleden aan de aanslag meende te moeten toekennen. Zoals reeds eerder medegedeeld heerste tot omstreeks 1920 de mening, dat weliswaar de aanslag (uiteraard) in overeenstemming met de materieel-rechtelijke bepalingen van de belastingwet moest worden vastgesteld, maar dat het vervolgens de aanslag was, die de belastingschuld deed ontstaan. Weliswaar is deze opvatting in 1921 door de Hoge Raad verlaten, maar niettemin bleef nadien toch de mening bestaan, dat reeds het karakter van de aanslag als zodanig bewerkte, dat daarop niet dan onder zeer bijzondere omstandigheden zou moeten kunnen worden teruggekomen. Duidelijk ziet men dat bijv. bij Sinninghe Damsté,[147] die zich erop beroept, dat volgens de Invorderingswet enerzijds de belastingen, waarvoor die wet geldt, zonder aanwezigheid van een aanslag niet kunnen worden betaald of ingevorderd, anderzijds na het tot stand komen van de aanslag 'zonder pardon' moeten worden betaald, behoudens dan de mogelijkheid, dat de administratie een te hoge aanslag nog kan verlagen, echter zonder dat op dit laatste aanspraak kan worden gemaakt, waarmede derhalve 'het begrip aanslag al weer aan betekenis wint'. Merkwaardigerwijze schenkt Damsté bij dit laatste geen aandacht aan de mogelijkheid van bezwaar en beroep, waardoor gedurende een zekere termijn de aanslag toch via een actie van de belanghebbende aantastbaar blijft. Belangrijker is echter dat Damsté hier in het geheel geen oog schijnt te hebben voor de tweeledige functie van

147. Inleiding tot het Nederlandsch belastingrecht, blzz. 103 e.v.

de aanslag, nl. declaratoir ten aanzien van de grootte van de belastingschuld, echter constitutief ten aanzien van de mogelijkheid van invordering, nl. die mogelijkheid in het leven roepend. Dit laatste blijft echter altijd slechts als *een gevolg* aan de aanslag verbonden indien en zo lang en voorzover deze tot het daarin uitgedrukte bedrag blijft bestaan maar kan nimmer *de oorzaak* zijn, dat op een eenmaal onherroepelijk vaststaande aanslag – hier komt toch nog de mogelijkheid van bezwaar en beroep naar voren – niet kan worden teruggekomen, behoudens echter dat het 'in bijzondere omstandigheden kan geschieden, dat de materieele waarheid zich met zulk een kracht naar voren dringt, dat de schuld niet onveranderd kan worden gelaten.' Dit laatste zag Damsté kennelijk als een onder de genoemde omstandigheden noodzakelijke inbreuk, die echter strijdig was met het karakter van de aanslag, met de door hem aldus genoemde 'consoliderende werking' daarvan, overeenkomend met wat wij thans 'materiële rechtskracht' plegen te noemen.[148]

Een soortgelijk betoog vond men in de dertiger jaren bij M. J. H. Smeets,[149] die eveneens uit het feit, dat zonder aanslag geen invordering mogelijk is, concludeerde dat de belanghebbende 'vooralsnog' mag aannemen, dat hij niet méér zal behoeven te betalen, dat daarom navordering slechts mogelijk is als de wet die mogelijkheid uitdrukkelijk toekent en dat tenslotte het aldus bepaalde karakter van de aan-

148. Damsté wist dan ook op blzz. 112/3 kennelijk geen raad met de nota van verschuldigde successierechten van de vroegere Successiewet van 1859. Deze wet beschouwde de feitelijke inhoud van de aangifte als bindend, zodat alleen geschil kon ontstaan over de juridische gevolgen daarvan. Heffing over een niet aangegeven activum was alleen mogelijk via een dwangschrift tot bijvordering 'wegens verzwijging', restitutie wegens terugneming van een ten onrechte aangegeven activum via een verzoek tot kwijtschelding van het te veel gehevene, zelfs zodanig dat onderlinge compensatie van voor- en nadelige fouten niet mogelijk was. De aangifte had dus een zekere verbintenis-vastleggende, c.q. zelfs verbintenis-scheppende kracht. Het is duidelijk dat dan ook de 'nota' van verschuldigde successierechten een geheel andere functie had dan de aanslag. Deze was geen titel voor de invordering en evenmin object van een procedure. Bij niet betalen volgde een dwangschrift en via verzet bij de burgerlijke rechter kon de procedure over de gegrondheid van het gevorderde bedrag beginnen. Ook was mogelijk: wel betalen maar dan de condictio indebiti instellen. Zie over die systematiek, stellig wel voor het laatst, H.R. 3 december 1969, BNB 1910/121. Damsté kon de nota in zijn opvatting niet plaatsen, hij zag onvoldoende duidelijk, dat de nota in de gang van zaken geen administratieve beschikking was en daarom nagenoeg geen rol speelde, weinig meer dan een mededeling was.

149. In Wbl. dir. belastingen, invoerrechten en accijnzen 3232/39.

slag zou moeten medebrengen, dat bij ambtelijk verzuim geen navordering kan geschieden. Ik zal hierop niet te ver ingaan, al was het reeds alleen hierom, dat slechts weinige auteurs nog geheel zullen onderschrijven wat zij veertig jaren eerder hebben gezegd.[150]

Te constateren is in ieder geval, dat men getracht heeft de leer van het ambtelijke verzuim uit het karakter van de aanslag te verklaren waarbij echter in het duister blijft, waarom het nu juist díe leer is, die uit het karakter moet volgen als het middel tot inperking van de navorderingsbevoegdheid. Men zou, zoals ik al heb gezegd, de omvang van de navorderingsbevoegdheid in verband kunnen brengen met de omvang van de controlebevoegdheid, maar daarmede heeft niet te maken de meer of minder formele wijze, waarop het resultaat tenslotte aan de belanghebbende wordt medegedeeld. En voorts besprak ik reeds, waarom de zich aan de waarneming van de contribuabele onttrekkende wijze van uitoefening van de controlebevoegdheid niet als criterium kan dienen.

Noemde ik zojuist een tweetal oudere pogingen tot verklaring van de leer van het ambtelijke verzuim, niet onvermeld mag blijven J. E. A. M. van Dijck, omdat deze zich in een veel recentere tijd weer opwerpt als verdediger van die leer.[151] Uitgaande van de materiële rechtskracht van de aanslag meent hij, dat het niet juist is alleen het beginsel van de rechtszekerheid te hanteren voor het oordeel of die rechtskracht al of niet kan worden aangetast, maar dat bovendien rekening moet worden gehouden met de eis van zorgvuldigheid, die zou maken dat bij onzorgvuldigheid in de voorbereiding van de administratieve beschikking de materiële rechtskracht daarvan niet zou kunnen worden aangetast.[152] Van Dijck doelt hier op wat ik eerder noemde de 'technische' onzorgvuldigheid, waartegenover ik de rechtstreeks op de

150. Ondanks mijn kritiek op hun uiteenzettingen dient hier toch eer te worden bewezen aan het werk van (o.a.) Sinnighe Damsté en (meer nog) van Smeets, die reeds in de beginperiode van de ontwikkeling van de wetenschap van het belastingrecht getracht hebben een meer wetenschappelijke ondergrond te vinden voor het vraagstuk, voordien al te vaak met bij voorbaat als waarheid geponeerde stellingen afgedaan, waarbij veelal de conclusie niet paste bij de stelling (zie bijv. het overzicht van de wetshistorie hiervóór).

151. Mbl. v. Belastingrecht oktober 1958 (recensie van mijn monografie 'Navordering bij directe en andere belastingen').

152. Waarbij ik terzijde laat, dat de oorspronkelijke aanslag in stand blijft en slechts wordt aangevuld door een navorderingsaanslag (zie onjuist A. M. Donner in Nederlands Bestuursrecht, blz. 285, de navordering noemend in het kader van de intrekking van beschikkingen).

belanghebbende gerichte 'juridische' zorgvuldigheid stelde.[153] In de meeste gevallen zal daardoor in de bekende onderscheidingen van de beginselen van behoorlijk bestuur het zorgvuldigheidsbeginsel wel opgaan in een der andere beginselen, hier in het beginsel van de rechtszekerheid. Dit laatste maakt dan tevens ongegrond het verwijt van Van Dijck, dat ik het zorgvuldigheidsbeginsel buiten beschouwing zou hebben gelaten, een verwijt dat zijn oorzaak slechts hierin vindt, dat hij een ander inhoud geeft aan de zorgvuldigheidseis dan ik.

Die andere inhoud doet dan tevens de vraag rijzen, of de zorgvuldigheidseis wel een afzonderlijk beginsel is naast de andere beginselen van een rechtvaardige belangenafweging, van gelijkheid, van zuiverheid van oogmerk, van rechtszekerheid, van honorering van gewekt vertrouwen, van 'fair play', of nl. niet die beginselen alle aspecten zijn van de in acht te nemen zorgvuldigheid. Het komt mij bovendien voor, dat die onderscheidingen en daardoor rubriceringen van de zich hier voordoende verschijnselen als verduidelijking inderdaad hun nut hebben, maar dat men moet bedenken, dat zij voor een groot deel in elkaar overlopen. Met deze opmerkingen wil ik niet een discussie openen over evenueel te scherpe afgrenzingen van de diverse beginselen. Ik maakte ze echter om erop te wijzen, dat in het bijzonder de beginselen van honorering van gewekt vertrouwen en van rechtszekerheid zoal niet volledig, dan toch wel op het terrein, dat ons hier bezig houdt, samenvallen.[154] Aldus is er nl. een samenhang te constateren met het vraagstuk van de betekenis van ministeriële aanschrijvingen, waarvoor – zoals reeds uiteengezet – geldt dat een aanslag mede onrechtmatig kan zijn als daarbij gehandeld is in strijd met de in acht te nemen beginselen van behoorlijk bestuur, wat het geval kan zijn als gehandeld is in strijd met de verwachtingen, te ontlenen aan door of met medewerking van de administratie gepubliceerde aanschrijvingen, een beginsel, dat kan worden uitgebreid tot op andere wijze door de administratie gedane mededelingen, toezeggingen e.d.

Deze samenhang biedt een aanknopingspunt voor wat – althans naar

153. Ook G. J. Wiarda, Preadvies V.A.R. 1952, over 'Algemene beginselen van behoorlijk bestuur', Geschrift XXIV, blz. 81, spreekt uitsluitend over de technische onzorgvuldigheid. Niet geheel juist daarom A. M. Donner in Nederlands Bestuursrecht, blz. 101, waar deze zegt dat het beginsel der zorgvuldigheid (van Wiarda) furore schijnt te maken: de door hem vermelde jurisprudentie heeft juist betrekking op de 'juridische' (on)zorgvuldigheid. In die zin wordt het zorgvuldigheidsbeginsel ook behandeld in het Rapport Algemene bepalingen van administratiefrecht, blzz. 173 e.v.

154. Het Rapport Algemene bepalingen, blz. 191, noemt het eerste beginsel dan ook een variant van het tweede.

mijn mening – ten aanzien van de navordering zou behoren te gelden. Men kan immers allerminst zeggen, dat reeds het ontvangen van een aanslag tot een zeker bedrag het vertrouwen moet wekken, dat die aanslag wel juist zal zijn. Een vertrouwen op de juistheid van de aanslag zal immers gerechtvaarigd moeten zijn, wat reeds onmiddellijk insluit, dat navordering mogelijk moet zijn voorzover de onjuistheid van de aanslag haar oorzaak vond in een onjuiste aangifte en de contribuabele die onjuistheid kende of behoorde te kennen, m.a.w. als deze te kwader trouw was of hem in redelijkheid een verwijt van de onjuistheid van de aangifte kan worden gemaakt. Voor deze situatie, in het administratieve recht meermalen genoemd als grond voor herziening van beschikkingen,[155] biedt de geldende leer van het ambtelijke verzuim geen ruimte voor de dan toch zo voor de hand liggende mogelijkheid van navordering als de inspecteur de onjuistheid had behoren op te merken of zelfs reeds als bij hem tot onderzoek noodzakende twijfel had behoren te rijzen.[156] Voorts zal navordering dan mogelijk zijn in gevallen van een duidelijke en voor de belanghebbende kenbare vergissing, zoals in het reeds genoemde geval, waarin een inkomen na enkele correcties op de aangifte in overeenstemming met de belanghebbende werd vastgesteld op *f* 291.119 maar door een schrijffout tot een bedrag van *f* 29.119 in de computer werd verwerkt. Onmogelijkheid van navordering zou een zodanige uitwas van de leer van het ambtelijke verzuim zijn, dat de Hoge Raad daarvoor toch teruggedeinsd is, zij het met gelijktijdig sparen van de leer en van de woorden van art. 16, eerste lid, slotzin, AWRb., door als *voorafgaande* eis voor de toepassing van die slotzin te verlangen, dat de aanslag bij de belanghebbende de indruk moet kunnen wekken inderdaad in overeenstemming te zijn met wat de inspecteur bedoelde, wat hier echter aller-

155. Vgl. A. M. Donner, Rechtskracht van administratieve beschikkingen, diss. V.U. 1941, blzz. 107 e.v. en Ned. Bestuursrecht, blzz. 282 e.v.

156. Van Dijck, t.a.p. meent dat dit slechts een schijnbare lacune is: de aanslag van de fraudeur is niet te laag omdat hij fraudeerde maar omdat de inspecteur zijn taak niet goed vervulde en 'het zijn van fraudeur is een toevallige factor, die geen rol speelt bij de vraag of navordering volgens de heersende leer mogelijk is.' Volgens de heersende leer is dit inderdaad het geval, maar dat is dan ook een groot bezwaar tegen die leer, dat men niet eenvoudig kan wegredeneren door te zeggen, dat dit nu eenmaal de consequentie is van de bestreden opvatting en dat reeds daarom het bezwaar *niet bestaat*. Een zo merkwaardige argumentatie van mijn Tilburgse collega, die allerminst wars is van het oefenen van kritiek op bestaande opvattingen en wettelijke regelingen, dat ik haast moet aannemen, dat er een lacune was – en dan niet een schijnbare maar een echte – in het op papier zetten van zijn werkelijke bedoeling, waarom ik hem dit 'auteurlijke' verzuim niet al te zeer kan aanrekenen.

minst het geval kon zijn.[157] Men zal dan ook moeten aannemen, dat de Hoge Raad voor een zeer concreet geval bereid geweest is een omstandigheid aan te wijzen, waaronder de leer reeds bij voorbaat niet ter sprake kan komen, maar zeer zorgvuldig elke aanwijzing heeft willen vermijden, dat hij op die leer zelf een inbreuk zou willen toelaten.[158] Een dergelijke noodweg is uiteraard ook te vinden in een voorzichtige toepassing van het toch altijd speling latende begrip 'ambtelijk verzuim', maar dat zou toch nooit kunnen leiden tot een grillige op elk afzonderlijk geval toegespitste beoordeling van de *wenselijkheid* van navordering, zodat de noodweg nooit een (algemeen toegankelijke) openbare weg zou kunnen worden.[159]

Een dergelijke inperking van het ambtelijke verzuim is ook te vinden in de reeds genoemde jurisprudentie, die in de onjuistheid van een bij gebrek van een aangifte door de inspecteur verrichte schatting geen ambtelijk verzuim ziet omdat het onthouden van de nodige gegevens de inspecteur ontslaat van zijn plicht tot nader onderzoek. In mijn opvatting zal navordering evenzeer mogelijk zijn op deze grond, dat onder die omstandigheden de contribuabele geen aanspraak op rechtszekerheid toekomt omdat hij nimmer kon vertrouwen op de juistheid van de aanslag. De vraag, of de inspecteur dan wellicht toch aanmerkelijk lager had getaxeerd dan in overeenstemming zou zijn met de gegevens, waarover hij wèl beschikte – binnengekomen inlichtingen en vorige aangiften – speelt dan geen rol.[160]

157. H.R. 6 juni 1973, BNB 1973/161. Men kan zich afvragen wat de Hoge Raad zou hebben beslist bij een minder spectaculair of zelfs klein verschil (daargelaten nu, dat de inspecteurs in gevallen van gering belang reeds daarom de zaak plegen te laten rusten). Nu partijen het eens waren over het eindbedrag meen ik dat er geen principiëel verschil zou zijn aan te wijzen, behoudens de mogelijkheid, dat de inspecteur achteraf nog een kleine correctie ten gunste van de belanghebbende nodig achtte. zonder daarvan nog mededeling te doen. De inspecteurs zijn geïnstrueerd van eventuele afwijkingen van de aangifte een specificatie toe te zenden, waardoor bezwaren hetzij kunnen worden voorkomen, hetzij onmiddellijk meer gericht kunnen zijn. Een nevengevolg is echter dat ook duidelijke vergissingen kenbaar worden.

158. Wel doen de bewoordingen van het arrest de vraag rijzen, of de oorspronkelijke aanslag niet aan een wilsgebrek leed en daarom als niet bestaand zou moeten worden aangemerkt onder gelijktijdige conversie van de navorderingsaanslag in een oorspronkelijke aanslag (vgl. het conversie-arrest van 31 mei 1972, BNB 1972/164, met mijn noot). Toch zou daartoe de onjuiste aanslag nog moeten worden vernietigd, maar deze was nu juist geen object van de procedure.

159. Als een 'noodweg' is wellicht ook te beschouwen de bij de jurisprudentie reeds genoemde relativiteit van het ambtelijke verzuim, zich niet uitstrekkend tot onvoorzienbaar grote verschillen.

160. Zie een geval in H.R. 28 maart 1973, BNB 1973/113, waarin geen rekening was gehouden met de mogelijkheid van een slotafrekening over aan een over-

In de weergave van de jurisprudentie heb ik al medegedeeld dat de Tariefcommissie in haar rechtspraak over de omzetbelasting de door mij verdedigde opvatting reeds vele jaren heeft gevolgd maar daarbij wel een zekere mate van voorzichtigheid betracht door – algemeen gezegd – voor het erkennen van een aanspraak op rechtszekerheid te verlangen, dat de belanghebbende zijn vertrouwen op de juistheid van de heffing heeft kunnen putten uit handelingen en gedragingen van de inspecteur en zich in twijfelgevallen zo nodig van diens standpunt moet vergewissen. Het enkele niet aanbrengen van correcties langs de weg van naheffing bewerkt dus nog geen zekerheid. Deze voorzichtigheid is wel begrijpelijk: de mogelijkheid bestaat immers, dat bij de controle niet alle onderdelen van de boekhouding aan de orde zijn geweest of naar aanvankelijk oordeel wat minder intensief konden worden onderzocht. Bovendien is er hier nog een bijzonder aspect aan te wijzen, nl. de omstandigheid, dat de omzetbelasting aan de afnemer in rekening moet worden gebracht, waarom het niet onredelijk is te verlangen, dat hij zich reeds *vooraf* in twijfelgevallen meer zekerheid verschaft dan in zijn eigen aanvankelijke mening besloten ligt en zich vervolgens niet reeds als gedekt te beschouwen door het enkele zwijgen van de controlerende ambtenaar en daarna van de inspecteur.[161] Niet altijd echter zal een uitdrukkelijk antwoord op een uitdrukkelijk gestelde vraag nodig zijn: is bijv. bij een controle medegedeeld, dat het kwestieuze punt in het rapport zal worden vermeld ter nadere beslissing door de inspecteur en wordt dit punt in een daarop volgende naheffing toch niet betrokken, dan zal daarin een stilzwijgende kennis-

leden firmant toekomende stille reserves en goodwill, o.a. – zo althans achteraf de argumentatie – omdat de *mogelijkheid* bestond (!), dat gebruik zou worden gemaakt van de bevoegdheid de stille reserves ex art. 15 Wet IB onbelast 'door te schuiven' naar de rechtsopvolgers, die dan later daarover worden belast als de reserves bij hen worden gerealiseerd. Althans dit argument was zwak, omdat het de inspecteur toch bekend moest zijn, dat deze bevoegdheid, indien financiëel enigszins mogelijk, ongebruikt pleegt te worden gelaten, omdat afrekening met toepassing van de stakingsvrijstelling ad *f* 10.000 en een tarief van 20% over het restant van de zg. 'overlijdenswinst', gevolgd door afschrijving door de opvolgers naar het marginale tarief over de hogere boekwaarden en in het bijzonder over de goodwill, aanmerkelijke voordelen kan opleveren. Dat de 'doorschuiving', indien al verkozen, in het gegeven geval niet mogelijk was en dat de aanslag naar een inkomen van *f* 11.000 was berekend in plaats van naar plm. *f* 55.000, werd de inspecteur door het Arnhemse hof – volgens de H.R. terecht – niet als ambtelijk verzuim aangerekend. Is ook hier weer de 'noodweg' gekozen?

161. Zie echter ook het weinig verheffende gewroet in wat er ter inspectie in een soortgelijk geval wel of niet zou zijn gedaan in Hof Leeuwarden 2 maart 1970, BNB 1970/260.

geving van een standpunt besloten liggen, vrijwaring biedend tegen een tweede naheffing. Bovendien zal een dergelijke kennisgeving, uitdrukkelijk of stilzwijgend gedaan, de belanghebbende het vertrouwen schenken, dat hij op de gevolgde weg zal kunnen voortgaan, behoudens uiteraard de mogelijkheid van intrekking – echter slechts ex nunc – van de dan tevens toezegging geworden kennisgeving.

Bij de aanslagbelastingen speelt het aspect van doorberekening geen rol en daarom bestaat bij die belastingen niet de bijzondere aanleiding te verlangen, dat de contribuabele zich bij twijfel door informatie meer zekerheid zal moeten verschaffen. Van belang zal dan zijn, of de contribuabele wist of kon weten, dat de aanslag onjuist was en dit ongeacht of ook de inspecteur dit had moeten weten. Lang niet altijd echter zal hij dit weten of zelfs maar kunnen vermoeden. Men zal immers de belanghebbende in het algemeen niet de deskundigheid mogen toerekenen, die de inspecteur bezit. Heeft hij in zijn aangifte in onwetendheid over het belang daarvan zekere feiten niet vermeld en is de aangifte gevolgd omdat ook de inspecteur die feiten niet kende, dan zal toch navordering mogelijk behoren te zijn, dit niet op grond van de leer van het nieuwe feit, alias ambtelijk verzuim, maar omdat de belanghebbende in zoverre niet kan vertrouwen op de juistheid van de aanslag, welke vertrouwen dan immers in wezen zou zijn een vertrouwen op de juistheid van zijn eigen oordeel of zelfs op hetgeen hij in pure onwetendheid zou hebben gedaan.

Een enkel woord tenslotte nog over 'het tijdstip van het ambtelijk verzuim'. In de geldende leer is het vaste jurisprudentie, dat de afwezigheid van een ambtelijk verzuim en dus de aanwezigheid van een nieuw feit moet worden beoordeeld naar het ogenblik van de vaststelling van de aanslag. Soms kan echter aan een ander tijdstip worden gedacht. Het is immers zeer goed mogelijk dat een feit inderdaad een novum is, beoordeeld naar het tijdstip van vaststelling van de aanslag. Het kan echter voorkomen, dat het feit bij de behandeling van een later bezwaarschrift intussen wel bekend was of had behoren te zijn, maar dat de inspecteur het dan over het hoofd ziet. In dat geval treedt het tijdstip van die behandeling in de plaats van dat van de vaststelling van de aanslag, wat voor de hand ligt en ook duidelijk volgt uit de tekst van art. 16 AWRb., ook sprekend over vermindering, ontheffing en teruggaaf tot een te hoog bedrag. Die bepaling spreekt echter niet over het geval, dat ook een navorderingsaanslag nog te laag zou zijn en dat daarom een tweede navordering zou moeten worden overwogen. Een tweede navordering is inderdaad mogelijk maar nu kan het – in de geldende leer – voorkomen dat de inspecteur het feit, waarop de tweede

navordering zal moeten worden gegrond, bij de vaststelling van de oorspronkelijke aanslag niet kende en niet had behoeven te kennen, maar dat dit anders was, toen hij de eerste navordering oplegde. Het is vaste jurisprudentie, dat het voldoende is, dat er bij de vaststelling van de oorspronkelijke aanslag geen ambtelijk verzuim was te constateren en dat de omstandigheid, dat dit bij de eerste navordering intussen anders was geworden niet ter zake doet, hetgeen derhalve betekent, dat de ambtelijk-verzuim-leer niet wordt toegepast ten aanzien van de (onjuiste) vaststelling van een navorderingsaanslag.[162]

Deze opvatting acht ik onjuist. Er is in werkelijkheid geen enkel principiëel verschil tussen een oorspronkelijke aanslag en een navorderingsaanslag: de navordering is niet anders dan een heropening van de aanslagregeling met slechts dit buiten de zaak staande verschil, dat deze heropening aan zekere beperkingen is onderworpen, welke die beperkingen dan ook mogen zijn. Pas sinds de invoering van de Algemene wet rijksbelastingen kan deze opvatting een zwak argument ontlenen aan art. 16 van die wet. Daar wordt nl. gesproken over navordering als een *aanslag* te laag is geweest en deze wet maakt een scherp terminologisch onderscheid tussen de diverse soorten van belastingaanslagen: blijkens art. 2, lid 3, sub *e,* moet onder 'aanslag' worden verstaan de *oorspronkelijke* aanslag, in vakjargon gewoonlijk genoemd de primitieve aanslag. Dit terminologisch verschil is echter in het bijzonder gemaakt om redenen van legislatief-technische aard: als bijv. art. 23 spreekt over de mogelijkheid van een (bij de inspecteur in te dienen) bezwaarschrift tegen een aanslag, dan valt daaronder reeds wegens de term 'aanslag' niet de navorderingsaanslag, waartegen volgens art. 26 rechtstreeks beroep op de rechter openstaat zonder voorafgaande behandeling van een bezwaarschrift zoals bij de (primtieve) aanslag het geval is.[163] Een dergelijk voor technische doeleinden ingevoerde terminologie kan weinig gewicht in de schaal leggen tegenover de toch principiële gelijkheid in het gebeuren bij de oplegging van een oorspronkelijke aanslag en van een navorderingsaanslag.[164]

162. H.R. 31 januari 1923, B. 3119, Hof 's-Gravenhage 20 juni 1961, BNB 1962/56.

163. De reden van dit verschil is, dat het voornemen tot navordering vooraf moet worden medegedeeld en de belanghebbende dan in de gelegenheid wordt gesteld zich daartegen te verweren. Tussenvoeging van een bezwaarschrift zou dan een nodeloze herhaling zijn omdat de standpunten reeds vaststaan.

164. Uitvoeriger mijn handboek Alg. wet, blzz. 450 e.v. en eerder reeds mijn 'Navordering', blzz. 175 e.v. voor de vroegere situatie van vóór de invoering van de Algemene wet. H.R. 31 mei 1972, BNB 1972/164, heeft trouwens in een geval, waarin de inspecteur ten onrechte meende geen oorspronkelijke aanslag meer te kunnen opleggen omdat hij de bevoegdheid daartoe zou hebben ver-

Het tijdstip van de aanslag i.v.m. dat van bekendheid met het feit is nog in ander opzicht van belang. Heeft de inspecteur eenmaal 'achter zijn bureau' de grondslagen van de aanslag vastgesteld (op een zg. elementennota) dan gaat er nog geruime tijd overheen, voordat de aanslag in een door de inspecteur ondertekend kohier is opgenomen. Vervolgens verstrijkt er nog enige tijd voordat het aanslagbiljet de belastingplichtige bereikt. Dit aanslagbiljet wordt dan ook van een eigen dagtekening voorzien, die weer beslissend is voor het ingaan van de bezwaartermijn. Dit is geheel in overeenstemming met wat in het administratieve recht geldt, nl. dat een beschikking pas werking jegens de belanghebbende verkrijgt als zij aan deze kenbaar is gemaakt en nog niet zolang zij nog steeds binnenskamers is gebleven, ook al blijft het juist, dat de beschikking tot stand komt bij de ondertekening. Er is dan ook geen enkel bezwaar de beschikking nog terug te nemen en door een andere te vervangen als vóór de uitreiking een onjuistheid daarin wordt ontdekt. Daaruit zou voor de geldende leer de conclusie zijn te trekken, dat het laten 'doorgaan' van het aanslagbiljet als tussentijds nog een nieuw feit opdoemt, toch als ambtelijk verzuim zal moeten worden aangemerkt. In die conclusie wordt men gesterkt als men ziet dat art. 5 AWRb. zegt, dat als dagtekening van de aanslag geldt de dagtekening van het desbetreffende aanslagbiljet.

Behoudens de mogelijkheid, dat wegens al te korte tijd vóór de uitreiking van het biljet terugneming in redelijkheid niet meer mogelijk is, acht ik de zojuist weergegeven opvatting juist, waarbij ik in art. 5 alleen maar een bevestiging zie in wat toch reeds zou moeten gelden.[165] Gewoonlijk wordt echter anders geleerd omdat ondanks de algemeen luidende bewoordingen van art. 5 tijdens de Kamerbehandeling van die bepaling uitsluitend werd gesproken over haar betekenis voor het doen ingaan of eindigen van termijnen, welk laatste overigens slechts bewijst dat men niet begreep, dat men met die algemeen luidende bepaling een veel groter gebied betrad dan alleen maar het kleine onderdeeltje van de termijnen.[166]

werkt, waarom hij een navorderingsaanslag oplegde, niet geaarzeld deze te beschouwen als een oorspronkelijke aanslag en als zodanig te handhaven, dit onder gelijktijdige vernietiging van de dan niet meer mogelijke administratieve boete van art. 18 AWRb.

165. Mijn Handboek blzz, 447 e.v.

166. Anders dan in de tekst J. P. van Franeker in Belastingbeschouwingen rubriek A.W. 10 (sept. 1963), J. H. Drent in Wbl. v. Fiscaal recht no. 5028 (1971), Hof 's-Gravenhage 14 mei 1964, BNB 1965/16, Hof 's-Hertogenbosch 16 april 1971, BNB 1972/1; als in de tekst J. A. Fray in Wbl. v. Fiscaal recht 4889 (1968), zij het te ver gaand door ook het tijdstip van vaststelling te verschuiven naar de kenbaarmaking (waarover J. R. Stellinga in Tdschr. v. Overh. adm. no.

In dit toch al lange onderdeel heb ik niet alle problematiek rond de navordering kunnen behandelen of zelfs maar aanroeren. Aan één vraag kan ik mij echter na mijn scherpe kritiek op en verwerping van de geldende leer van het ambtelijke verzuim onmogelijk onttrekken: Kan deze kritiek en kan de daartegenover gestelde opvatting slechts dienen als aandrang om tot wetswijziging te geraken of is ondanks de slotzin van art. 16, lid 1, AWRb., waarin men de geldende leer heeft willen bevestigen, mijn zienswijze ook thans reeds te verwezenlijken?

Ik meen, dat dit laatste inderdaad het geval is. Beschouwingen over wet en rechter, over de leer van de interpretatie, over de betekenis van de wet tegenover een in beweging zijnde rechtsovertuiging etc., zijn hier niet mogelijk en ik moet volstaan met enkele opmerkingen.

Men heeft de geldende leer willen vastleggen. Dit is een onloochenbaar feit. Wetshistorie alléén kan echter zelden beslissend zijn. De daarbij tot uiting gebrachte inzichten moeten mede kunnen worden gedragen door de overtuiging van wat recht behoort te zijn. Hier is dat vooral de eis, dat de contribuabele een aanspraak op rechtszekerheid behoort toe te komen als hij eenmaal zijn aanslag heeft ontvangen. Dit nu is het wat men in het begin van deze eeuw beoogde en dat is het ook, wat met het amendement-Lucas tot aanvulling van art. 16 werd bedoeld, hoe stuntelig dit ook werd verdedigd en toegelicht. Voor het overige echter begreep men tenauwernood wat men deed, zag men niet, dat rechtszekerheid niet kan worden gegrond op wat de inspecteur had moeten doen of nalaten, maar gezocht moet worden bij de belanghebbende zelf, op het vertrouwen dat hij mocht stellen in de juistheid van de aanslag en dat niet kan worden gevonden in de wijze, waarop de inspecteur zijn taak vervulde, leidend tot bescherming van zelfs kwade trouw. Maar als dan aan de juiste grondgedachte, t.w. bescherming van de rechtszekerheid, een uitwerking is gegeven, waarvan men meende, dat zij uit de grondgedachte volgde zonder de onjuistheid daarvan te zien, dan dient m.i. de toepasser gerechtigd te zijn tot gelding te brengen dát, wat men in werkelijkheid bedoelde met de zo ongelukkig gekozen tekst. Daarom acht ik het gerechtvaardigd zo nodig de uit onbegrip in strijd met de op algemene rechtsbeginselen stoelende bedoeling geformuleerde wettelijke tekst te doorbreken om tot een werkelijke overeenstemming met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te komen.

1089 (1968)), kennelijk ook Hof Leeuwarden 2 maart 1970, BNB 1970/260, zonder art. 5 te noemen alleen sprekend over de dagtekening van het aanslagbiljet.

VI Administratieve boeten

Evenals elders in het administratieve recht bestaan ook in het fiscale recht administratieve sancties. In de preadviezen voor onze vereniging zijn administratieve sancties reeds enige malen het voorwerp van behandeling geweest.[167] Daarbij zijn echter de in het fiscale recht bestaande administratieve boeten slechts een enkele keer en dan nog maar zeer beknopt aan de orde gesteld.[168] Bovendien zijn zij in de Algemene wet rijksbelastingen en ook in de Algemene wet douane en accijnzen op nieuwe leest geschoeid, in het bijzonder wat de daartegen in te stellen rechtsmiddelen aangaat. Vandaar dat het wenselijk is deze boeten hier ter sprake te brengen.

Administratieve boeten komen in de fiscale wetgeving in enige verschillende vormen en situaties voor. Ze zijn te vinden in de Algemene wet rijksbelastingen in art. 9: 5% (maximaal *f* 1000) van het belastingbedrag (na aftrek van voorheffingen, echter niet van voorlopige aanslagen) bij de aanslagbelastingen, als de aangifte ook na per aangetekende brief gezonden aanmaning niet tijdig is ingediend; een schuldvereiste wordt niet gesteld; art. 8: 100% van nagevorderde belasting bij de aanslagbelastingen behoudens afwezigheid van opzet of grove schuld, echter met mogelijkheid van voor beroep vatbare gedeeltelijke kwijtschelding (zie art. 27); art. 21: 100% van de naheven belasting bij de op aangifte af te dragen of te voldoene belastingen, behoudens afwezigheid van opzet of grove schuld, in welk laatste geval 10%; mogelijkheid van voor beroep vatbare gedeeltelijke kwijtschelding van de boete van 100%; art. 22: 10% van te laat betaalde bij wege van afdracht of voldoening op aangifte geheven belastingen als de te late betaling plaats vond nog voordat een naheffingsaanslag was opgelegd.

Met uitzondering uiteraard van die van art. 22 worden deze boeten ('verhogingen') in de desbetreffende aanslagen begrepen. Eveneens met uitzondering van die van art. 22 vervallen zij als de belastingplichtige terzake van de desbetreffende feiten is veroordeeld, vrijge-

167. W. F. Prins en H. D. van Wijk, Politiedwang (Geschr. XXIX en XXX), A. D. Belinfante en A. Mulder, De verhouding van administratieve sancties en straffen (Geschr. XXXVI en XXXVII), J. A. M. van Angelen en Th. J. C. Verduin, De sanctionering van het administratief recht (Geschr. LXVI en LXVIII).
168. Nl. door Belinfante en Mulder.

sproken of ontslagen van rechtsvervolging en bovendien als een 'transactie' overeenkomstig art. 76 is aangegaan.

Deze administratieve boeten, in de wettelijke teksten 'verhoging' genoemd, hebben een lange voorgeschiedenis. Voor het overgrote deel moet ik voor belangwekkende historische beschouwingen verwijzen naar de vooral in dat opzicht doorwrochte dissertatie van J. van der Poel.[169] Hier kan ik slechts enkele punten aanroeren, die kunnen dienen ter verklaring van enkele eigenaardigheden.

Tot aan de invoering van het Wetboek van Strafrecht van 1881 kenmerkte het Nederlandse strafrecht zich o.a. door een groot aantal speciale minima, behoudens aanwezigheid van verzachtende omstandigheden. De in de fiscale wetgeving voorkomende strafbepalingen ademden een zelfde geest, door de straffen, uitsluitend bestaande in geldboeten, vast te stellen op bedragen, in een zekere verhouding staande tot het bedrag van de ontdoken belasting, soms ook op vaste bedragen, en bovendien geen rekening houdend met de vraag of schuld aanwezig was, laat staan met de schuldgraad. Toen het nieuwe wetboek met zijn geheel andere stelsel werd ingevoerd liet men het voor het fiscale recht bestaande systeem bestaan. Dit vloeide voort uit de gedachte, dat de strafrechtelijke fiscale boeten in wezen gefixeerde schadeloosstellingen zouden zijn, mede voor in het verleden dan hoogstwaarschijnlijk ook wel ontdoken belasting.[170]

Met de in het vorige hoofdstuk reeds genoemde eerste navorderingsregeling (voor de vermogensbelasting in 1904) werd ook voor het eerst een regeling van de verhoging tot stand gebracht, echter zonder enig schuldvereiste te stellen, dit laatste met het argument, dat de schatkist toch ook schade lijdt door te goeder trouw te laag gedane aangiften en dat dus ook dan dergelijke aangiften moeten worden bestreden.[171] Daartegenover bevatte dan de Wet vermogensbelasting – trouwens reeds sinds haar totstandkoming in 1892 – geen strafbepalingen.

169. Rondom compositie en compromis (Utrecht 1944); t.a.v. de 'verhoging' ook mijn monografie 'De verhoging bij navordering van belasting', par. 1.

170. Deze gedachte werd echter ook toen wel bestreden in een opvallende felheid van de bewoordingen, bijv. J. H. R. Sinninghe Damsté, Beschouwingen over het Rijksfiscaal Strafrecht (diss. Leiden 1904), blz. 231: 'Ministers, kamerleden, beroepen er zich om strijd op, teneinde recht te praten wat anders niet door de beugel zou kunnen.

171. Al te hypocritisch is hier de uitlating van minister Harte van Tecklenburg, dat hij, die te goeder trouw was, dit *terecht* (!) erkend zal willen zien, maar dat ook de fraudeur zijn goede trouw staande zal trachten te houden, wat wegens de moeilijkheid van het bewijs tot 'even onverkwikkelijke als vruchteloze procedures' zou leiden, zodat er geen verschil moet zijn, ook omdat er in beide gevallen gelijke schade voor de schatkist is.

Hierdoor werd in wezen het systeem van de vroegere fiscaalrechtelijke boeten gecontinueerd, echter met dit verschil, dat geen strafoplegging door de rechter meer nodig was maar dat de administratie zelf de verhoging kon hanteren. Merkwaardigerwijze echter werd toch de schadevergoedingsgedachte niet gehanteerd: men beriep zich op de noodzaak van bestraffen, die men echter toch maar weer half begreep of slechts half wilde begrijpen.

Bij de inkomstenbelasting (wet van 1914) verliep de historie weer geheel anders. In het aanvankelijke ontwerp van minister Kolkman was geen verhoging voorgesteld: het doet er niet toe of de onjuistheid voor of na de vaststelling is gebleken, ongeacht hoe men de verhoging wil karakteriseren. Daar toch rekening moet worden gehouden met goede trouw, moet er dan maar geen verhoging zijn en moet de preventie worden gezocht in een strafbepaling. Minister Bertling echter, die in 1913 de behandeling moest overnemen, kwam met een onzeker en tussen schadevergoedingsgedachte en strafgedachte 'hin und herschwankend' betoog tot de conclusie, dat er wèl een verhoging moest zijn zonder onderscheid tussen goede en kwade trouw. Aldus bleef de situatie gedurende vele jaren, ook voor andere belastingen.

Even tweeslachtig als de wetshistorie is ook de jurisprudentie van de Hoge Raad geweest. Met een weinig principieel beroep op de verwarde wetshistorie werd de verhoging bij de vermogensbelasting een straf genoemd, bij de inkomstenbelasting echter een schadeloosstelling.[172] Nadat in 1927 de redactie van de Wet vermogensbelasting in overeenstemming was geweest met die van de Wet inkomstenbelasting kon de Hoge Raad dan ook met even veel gemak de navorderingsverhoging van de vermogensbelasting tot schadevergoeding verklaren.[173]

In 1944 werden de navorderingsbepalingen van inkomsten- en vermogensbelasting herzien, waarbij de verhoging werd gekoppeld aan opzet of grove onachtzaamheid. Dit was voor de Hoge Raad aanleiding de schadevergoedingsgedachte definitief te verlaten.[174]

Bij de behandeling van het ontwerp van de Algemene wet rijksbelastingen is de schadevergoedingsgedachte eveneens principieel afgewezen: de M.v.T. ad art. 18 verklaarde uitdrukkelijk, dat de verhoging het karakter heeft van een administratieve boete en niet 'een vergoeding voor gepraesumeerd nadeel dat de belastingplichtige de fiscus

172. H.R. 23 oktober 1918, B. 2091, 17 juni 1919, B. 2308. Nadere uitwerking in H.R. 7 januari 1920, B. 2370, 28 november 1923, B. 3323, 24 maart 1926, B. 3790.
173. H.R. 2 april 1941, B. 7315.
174. H.R. 4 januari 1950, B. 8718, 24 oktober 1951, B. 9090.

heeft berokkend'. Men heeft daaruit de consequentie getrokken dat de verhoging vervalt na veroordeling etc. Niettemin is in de redactie van art. 18 AWRb. nog altijd de nawerking van vroegere opvattingen te bespeuren, doordat gezegd wordt, dat de *belasting* wordt verhoogd, daardoor toch nog weer de indruk wekkend, dat het hier om belasting zou gaan. Beter in redactie is dan ook de nog altijd van kracht zijnde navorderingsbepaling van art. 52 Successiewet 1956, zeggend, dat de navorderingsaanslag wordt verhoogd met een daaraan gelijk bedrag *als boete.*

De schadevergoedingsgedachte in de boven beschreven betekenis vindt thans geen aanhangers meer en ik kan mij dan ook ontslagen achten van de taak de strafgedachte nog eens te verdedigen.[175] Dit betekent enerzijds niet, dat derhalve de onderhavige sanctie niet in de fiscale wetgeving thuis zou behoren maar in het Wetboek van Strafrecht zou moeten worden geregeld. Zeer goed kunnen redenen van doelmatigheid maken, dat een sanctie met strafkarakter toch elders wordt geregeld en op andere wijze tot gelding wordt gebracht dan door een strafvonnis, nl. door de administratie zelf. Maar ook betekent dit omgekeerd niet dat, als eenmaal de administratieve sanctie door de administratie zelf in toepassing wordt gebracht, dat dan ook de administratie in haar beleid daarbij geheel vrij zou moeten zijn zonder enige andere rechterlijke bevoegdheid dan die tot controle, of inderdaad aan de door de wet gestelde voorwaarden tot toepassing van de sanctie is voldaan, juist omdat formeel niet van een strafrechtelijke sanctie kan worden gesproken.[176] Ik zeg dit, omdat in de straks te vermelden strijd over de mogelijkheid van rechterlijke tussenkomst bij de navorderingsverhoging de Regering zich bij monde van minister Hofstra al te eenzijdig op dit formele karakter heeft beroepen om die rechterlijke tussenkomst af te wijzen.

In het verleden werd de verhoging bij navordering zonder meer krachtens de wettelijke bepalingen opgelegd. Weliswaar werd in ruime mate een niet onbevredigend werkend kwijtscheldingsbeleid gevoerd, waarbij rekening werd gehouden met de ernst van het geval en met

175. In andere vorm, nl. als vergoeding voor rente en kosten, is in een poging tot uitbouw naar de administratieve sanctie van M. P. Vrij's leer van het subsociale element in de straf door A. D. Belinfante in 1957 het schadevergoedingskarakter van de navorderingsverhoging nog eens verdedigd (preadvies V.A.R., Geschr. XXXVI). Te dezer plaatse mag ik wel volstaan met te verwijzen naar mijn behandeling en bestrijding van die opvatting in mijn reeds genoemde monografie over de verhoging, blzz. 30 e.v. Zie ook J. J. Oostenbrink, Administratieve sancties, blzz. 29 e.v.

176. Vgl. ook Oostenbrink, o.c., Hoofdstuk II.

eventuele herhaling, maar de rechter was niet bevoegd een oordeel uit te spreken over de wijze, waarop de administratie van haar kwijtscheldingsbevoegdheid in het concrete geval gebruik had gemaakt. De rechtspraak ging hierin zelfs zo ver, dat bij vermindering van een navorderingsaanslag een verhoging, die op lager percentage dan de wettelijk mogelijke 100 pct. was vastgesteld, de resterende verhoging gehandhaafd bleef, zo lang deze in geldsbedrag niet 100 pct. van het resterende belastingbedrag overschreed.[177] Slechts een verhoging van het resterende bedrag van de verhoging met het bedrag, waarmede de hoofdsom was verlaagd, werd niet mogelijk geoordeeld omdat de verhoging wegens haar bijzonder karakter bezwaarlijk compensabel kon zijn met het onderdeel belasting.[178]

In het aanvankelijke ontwerp van de Algemene wet rijksbelastingen wenste men dit stelsel te handhaven. In de Tweede Kamer stuitte dit echter op een zo heftig verzet, dat na schorsing van de beraadslagingen de Regering zich tenslotte genoodzaakt zag, met een tussenoplossing in belangrijke mate aan de bezwaren tegemoet te komen, wilde zij niet het dreigende gevaar lopen, dat dit ontwerp, dat het fundament moest vormen van de op stapel staande grote belastingherziening, zou stranden.

De Tweede Kamer verlangde de mogelijkheid van rechterlijke toetsing, dit niet slechts – zoals reeds het geval was – ten aanzien van de vraag of opzet of grove schuld wel of niet aanwezig was, maar ook wat het bedrag van de verhoging aangaat.[179] Inzet van de strijd hierover werd aanvankelijk een amendement van de heer Lucas, inhoudende dat bij schuld van de belastingplichtige *naar de mate van de schuld* de belasting met *ten hoogste 100 pct.* zou worden verhoogd. De bedoeling daarvan was volgens de door de heer Lucas gegeven toelichting in de eerste plaats de rechter ook te doen oordelen over de omvang van de verhoging en in de tweede plaats – hier van minder belang – ook bij een lichtere schuldgraad dan opzet of grove schuld een boete mogelijk te maken. M.a.w. het bedrag van de verhoging zou niet meer rechtstreeks uit de wet voortvloeien, maar door de inspecteur worden

177. Bijv. H.R. 6 februari 1957, BNB 1957/90, na vermindering van de hoofdsom het bedrag van de aanvankelijk op 50 pct. vastgestelde verhoging onveranderd latend omdat de rechter hier niet mocht treden in het beleid van de administratie, in werkelijkheid echer toch daarin tredend omdat de administratie niet een bedrag maar 50 pct. wilde kwijtschelden.

178. H.R. 24 oktober 1951, B. 9090.

179. Voor een uitvoerige en kritische behandeling van deze strijd moot ik verwijzen naar mijn monografie, blzz. 62 e.v. Hier kan ik slechts het belang daarvan vermelden.

vastgesteld met derhalve mogelijkheid van beroep op de rechter.

De bestrijding van minister Hofstra was voor een deel vrij demagogisch. De procedure is kosteloos, er zijn 50.000 potientiële gevallen en 'een briefje (aan het gerechtshof) is gemakkelijk genoeg geschreven en toegelicht'. Een 'verhaaltje kan iedereen houden. Men kan er alleen maar beter, nooit slechter op worden.' De rechterlijke macht zou dit nooit kunnen verwerken en het enige redmiddel zou dan zijn de rechter ook de bevoegdheid tot vermeerdering te geven, waardoor de belastingkamer echter tot strafkamer zou worden, hoewel zij niet in strafzaken is gespecialiseerd. Ik ga hieraan verder voorbij, vraag slechts waarom dan niet evenzeer tegen elke uitspraak op een bezwaarschrift in beroep wordt gegaan en of het specialisatie-argument dan niet een bezwaar vormt tegen de in de rechterlijke colleges gebruikelijke roulering.[180]

Belangrijker leek het argument van de minister, zoals dat uit het mondeling vooroverleg was gebleken, dat bij afwijzing van de behandeling door de administratie alléén, slechts de strafrechter als bevoegde rechter zou overblijven, wat uitermate onwenselijk zou zijn. Inderdaad zou inschakeling van de strafrechter moeten worden vermeden, reeds omdat dit een doublure zou zijn van de gewone strafrechtspleging in belastingzaken, maar bovendien ook omdat voor een strafvervolging slechts ernstige gevallen in aanmerking behoren te komen.[181] Maar voor het overige berustte dit argument op het misverstand dat strafrecht slechts kan worden genoemd het sanctierecht, dat door het Wetboek van Strafrecht wordt beheerst. Er kunnen nl. zeer goed sancties zijn, die inderdaad een strafkarakter bezitten maar waarbij het een zaak van doelmatigheid is, of men de strafrechter dan wel een andere rechter tot kennisneming daarvan bevoegd verklaart. De hardheid nu van behandeling door de strafrechter, die beperking tot ernstige gevallen nodig zou maken, en de samenhang met het materiële belastingrecht eisen behandeling door de belastingrechter, aan wie men

180. De heer Oud bedreef nog sterkere demagogie in tegengestelde richting door te spreken over een politiestaat, terwijl hij toch erkende, dat er bij de hantering van de richtlijnen omtrent reeds onmiddellijk toe te passen kwijschelding grote voorzichtigheid werd (en nog wordt) betracht, waardoor geschillen over de aanwezigheid van opzet of grove schuld weinig voorkwamen en voorts de directeuren waarlijk niet werden overstroomd met verzoeken tot verdere kwijtschelding dan de inspecteurs reeds toepasten.

181. Tegenstrijdig daartegenover lijkt de strafbepaling van art. 68, lid 1, geen schuldvereiste stellend, behoudens uiteraard de algemene strafuitsluitingsgrond van afwezigheid van alle schuld. Daardoor wordt de zwaardere sanctie van een strafvervolging eerder mogelijk dan de lichtere van een administratieve boete.

toch zonder bezwaren reeds vele jaren het oordeel over de aanwezigheid van schuld of opzet had overgelaten.

Toen de zaak in een impasse dreigde te geraken werd de behandeling geschorst, waarna enige maanden later de Regering met een tussenoplossing kwam. Een wat merkwaardige oplossing, die echter beide partijen de gelegenheid liet erkenning van hun standpunten te blijven vinden. Bij nota van wijziging werd het huidige art. 27 toegevoegd, waartegenover art. 18, eerste lid, ongewijzigd bleef.[182] Daardoor hield de Regering vast aan haar standpunt, dat de verhoging in bedrag uit de wet behoorde voort te vloeien. Maar tegelijk met de navordering moet de inspecteur volgens het tevens ingevoegde tweede lid van art. 18 een besluit nemen, waarin hij de boete naar omstandigheden al of niet gedeeltelijk kwijtscheld – beter ware geweest niet over kwijtschelding te spreken maar over vermindering omdat nu elke gedachte van gunstverlening aan de zaak vreemd was – en dit kwijtscheldingsbesluit nu kan aan het oordeel van de belastingrechter worden onderworpen. De toetsing door de rechter kan volgens art. 27 echter slechts marginaal zijn; in aanmerking komt slechts strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur in de bekende opsomming van détournements de pouvoir, kennelijke onredelijkheid of enige ander in het algemeen rechtsbewustzijn levend beginsel van behoorlijk bestuur.

Wat de technische zijde van de zaak aangaat, kon deze constructie zonder veel moeilijkheden worden ingepast in het systeem van de rechtsmiddelen. Men wilde een rechtstreekse beroepsmogelijkheid op de rechter, wat trouwens bij de navordering wenselijk was omdat ook tegen de navordering als zodanig rechtstreeks beroep op de rechter openstaat. Dit staat weer hiermede in verband, dat de belanghebbende volgens art. 17 vooraf over het voornemen tot navordering wordt ingelicht en daardoor reeds de gelegenheid krijgt zijn mening daarover tegenover die van de inspecteur te stellen, zodat het tussenstadium van een bezwaarschrift dan niet meer nodig is. Men kon dan ook eenvoudig art. 17 aanvullen met een bepaling volgens welke de belanghebbende bij die gelegenheid tevens een uiteenzetting kan geven waarom naar zijn mening een verhoging achterwege zou moeten blijven of althans gedeeltelijk zou moeten worden kwijtgescholden. De navorderingsaanslag en het besluit omtrent een te verlenen kwijtschelding kunnen dan samenvallen (art. 18, lid 2), waarna tegen beide beroep mogelijk is, bij samenval volgens art. 28 in één gezamenlijk beroepschrift

182. Behoudens dat reeds eerder de verhoging was beperkt tot dat gedeelte van de navordering ten aanzien waarvan opzet of grove schuld aanwezig was en niet meer – zoals voorheen – ook over andere onderdelen verschuldigd zou zijn.

op te nemen. Aldus kon de zeer wenselijke gelijktijdigheid van behandeling in beroep worden gewaarborgd.

Bij de naheffing lag de zaak meer gecompliceerd. Een bezwaarschrift tegen de verhoging als zodanig werd ongewenst geacht, waarvan vrij duidelijk de achtergrond was, dat men met grote tegenzin aan het verlangen van de Tweede Kamer had toegegeven en daarom toch nog, waar dit nog enigszins mogelijk was, het standpunt wilde handhaven, dat de verhoging uit de wet voortvloeit en dat het een kwestie van beleid blijft, of een deel daarvan zal worden kwijtgescholden, over welk beleid echter dan ook verder niet met de belanghebbende kan worden gediscussieerd en dat het dan nog alleen de rechter is, aan wiens autoriteit men zich, zij het dan node, wil onderwerpen.[183]

Het komt mij voor, dat hier een Prinzipienreiterei is bedreven, die tot nodeloze complicaties heeft geleid. Bij de naheffing is er immers wèl – en terecht – een voorafgaand bezwaarschrift nodig. Pas als daarop uitspraak is gedaan kan beroep op de rechter worden ingesteld. Maar dan zal ook het besluit omtrent kwijtschelding van de verhoging met die uitspraak moeten samenvallen, wil een noodzakelijk gezamenlijke behandeling in beroep mogelijk zijn. Daarom zegt art. 25, lid 5, dat het besluit omtrent kwijtschelding pas wordt genomen tegelijk met de uitspraak op een bezwaarschrift tegen de belasting. Dit nu leidt tot het vreemde resultaat, dat de belanghebbende, die geen bezwaar heeft tegen het belastingbedrag, maar wel tegen het bedrag van de verhoging, eerst via een bezwaarschrift een uitspraak zal moeten uitlokken. En daar een bezwaarschrift tegen het onderdeel 'verhoging' niet mogelijk is, zal hij zijn bezwaar toch moeten richten tegen het onderdeel 'belasting', waartegen hij nu juist geen bedenkingen had. De wetgever heeft dit kennelijk niet gezien waardoor echter de noodzaak van onwaarachtigheid door de wet zelf in het leven wordt geroepen, nl. het aanvoeren van in werkelijkheid niet gemeende bezwaren.

Ik kan trouwens moeilijk inzien, waarom hier zo strak aan een standpunt moest worden vastgehouden. Ook bij de navordering kan vooraf over de verhoging worden gesproken, niet alleen over de principiële verschuldigdheid daarvan maar ook over een eventueel kwijt te schelden gedeelte (art. 17). Terecht wordt dan ook in par. 13 van de Leidraad administratieve boeten 1971 ook voor het geval, dat slechts tegen het bedrag van de verhoging bezwaar wordt gemaakt, de praktische oplossing gekozen, dat dan niet een eigenlijk nodige niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken maar dat een dergelijk 'bezwaar'

183. Zie daarover en over de daardoor in het leven geroepen complicaties uitvoeriger mijn handboek 'Algemene wet', blzz. 590 e.v.

zich oplost in een formeel besluit omtrent kwijtschelding, derhalve wordt behandeld als een verzoek om daaromtrent een beslissing te nemen. Echter weliswaar een praktische oplossing maar toch op gespannen voet staande met de letter van de wet. Of moet er dan toch een uitspraak komen met niet-ontvankelijk-verklaring, waardoor althans aan de letter zou zijn voldaan? De Leidraad gaat daaraan al te gemakkelijk voorbij, spreekt nl. alsof de vraag niet bestaat voor alle drie gevallen – bezwaar tegen de belasting (of premie sociale verzekeringswetten) of tegen de verhoging of tegen beide – gelijkelijk over een tegelijk met de uitspraak te nemen besluit omtrent kwijtschelding. Tot dusverre schijnt de vraag nog geen moeilijkheden te hebben opgeleverd, maar een correctie van de wet, bijv. in de geest van de Leidraad zou toch aanbeveling verdienen.

Opgemerkt moet nog worden, dat bij navorderings- en naheffingsaanslagen blijkens de genoemde Leidraad verschillend wordt gehandeld, gevolg van de verschillen in de gang van zaken. Bij een navorderingsaanslag kan de verhoging volgens de blijkens het voorgaande toch nog al te zeer op de voorgrond geplaatste theoretische benadering van de wet zonder meer op 100 pct. worden gesteld. Gelijktijdig is er dan het besluit omtrent kwijtscheldig, waardoor de belanghebbende in feite onmiddellijk alleen met het overblijvende saldo heeft te maken.[184] Bij de naheffingsaanslagen zou dit laatste echter pas mogelijk zijn bij de uitspraak op een bezwaar, zodat voordien de ongewenste situatie zou bestaan, dat de belanghebbende nog geconfronteerd blijft met de volle verhoging, hoewel deze in de grote meerderheid van de gevallen ook door de administratie niet wordt verlangd. Vandaar, dat reeds onmiddellijk het bedrag van de verhoging wordt beperkt tot het overeenkomstig de ook hier in de Leidraad aangegeven normen te bepalen bedrag.[185] Dit kan uiteraard nog niet de formele en voor beroep vatbare kwijtschelding zijn: deze onmiddellijk in de naheffingsaanslag zelf

184. Ter voorkoming van te grote regionale verschillen geeft de Leidraad in par. 10 enige algemene normen omtrent de te verlenen kwijtscheldingen. Afgezien van bijzondere gevallen wordt de resterende verhoging in normale gevallen van grove schuld op 25% gesteld, in ernstige gevallen en bij opzet op 50%, bij belangrijke fraude en voorts als reeds eerder 50% is opgelegd of toen veroordeling is gevolgd (waardoor immers de verhoging verviel) 100%. Voor vrijwillige verbetering en voor een aangifte nadat reeds een aanslag was opgelegd geldt 10%. Dit alles uiteraard oonder de primaire voorwaarde, dat opzet of grove schuld aanwezig was.

185. Blijkens par. 17 zijn de normen hier voor de gevallen van de vorige noot 10, 25 en 100%. Op te merken is dat art. 21 van de wet ook bij afwezigheid van opzet of grove schuld nog een verhoging van 10% kent. Deze heeft in de Twee-

te verwerken kwijtschelding berust op art. 66 AWRb., waarin wordt gezegd dat door of van wege de minister gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van verhogingen kan worden verleend, een bevoegdheid, die voor deze (en enkele andere) gevallen aan de inspecteurs is gedelegeerd en waarvan de uitoefening als zuivere beleidsbeslissing niet aan de mogelijkheid van bezwaar of broep is onderworpen.[186] Is na bezwaar alsnog een formeel besluit nodig, dan houdt dit uiteraard in de meeste gevallen een bevestiging in van wat reeds is gedaan, tenzij achteraf voor een verdere kwijtschelding aanleiding blijkt te bestaan.

Ook al kan men, zoals ik dan ook deed, de Regering het verwijt maken, dat zij na haar tenslotte toegeven aan de verlangens van de Tweede Kamer, toch nog trachtte waar mogelijk de leer boven de natuur te doen gaan,[186a] men moet naar mijn mening toch zeggen, dat de grondgedachte van de tot stand gekomen oplossing juist is geweest. Niet uitsluitend een beleidsbeslissing van de administratie. Evenmin een beoordeling uitsluitend door de rechter, reeds uit praktische overwegingen onmogelijk. Niet dus administratie òf rechter, maar administratie èn rechter: eerst een beslissing door de administratie, die in het overgrote deel van de gevallen de belanghebbende reeds kan bevredigen, mits de gehanteerde normen niet te streng zijn geformuleerd, en vervolgens de mogelijkheid van toetsing daarvan door de rechter, van welke mogelijkheid in relatief zeer weinig gevallen gebruik blijkt te worden gemaakt, waarin een bevestiging kan worden gezien van de redelijkheid van de gehanteerde normen.

Naast de verhogingen bij navordering en naheffing bestaan nog de strafbepalingen op onjuiste aangifte. Ziet men deze verhoging als strafsancties en acht men het – m.i. terecht – niet van belang, dat deze

de Kamer niet ten onrechte kritiek uitgelokt, vooral in die gevallen waarin de belanghebbende, niet zelden in overleg met de inspecteur, betaling voor een gedeelte achterwege laat teneinde over de dan op te leggen naheffingsaanslag een procedure te voeren. Ook overigens echter had men bezwaren tegen een toch als bestraffing aan te merken verhoging in gevallen waarin aan het daaraan te stellen schuldvereiste niet is voldaan. Dit is vermoedelijk de reden, dat par. 16 van de Leidraad de inspecteurs opdraagt deze verhoging ambtshalve geheel kwijt te schelden, hetgeen gewoonlijk reeds zal gebeuren door deze verhoging onmiddellijk achterwege te laten.

186. Voor een aantal gevallen zijn de directeuren bevoegd, o.a. als de wenselijkheid blijkt te bestaan ten gunste van de belanghebbende van de gestelde normen af te wijken.

186a. Vgl. ook J. J. Oostenbrink, preadvies 1971 voor de Ver. tot vergelijking van het recht van België en Nederland over 'Administratieve sancties in Nederland', blzz. 33/34.

niet aan de kennisneming van de strafrechter zijn onderwerpen, dan ligt het voor de hand, dat een samenloop behoort te worden vermeden. Voorop mag staan dat een strafvervolging ultimum remedium behoort te zijn en dat daarom de eerste plaats moet worden ingeruimd voor de administratieve boete. Na een veroordeling echter zal de boete dienen te vervallen, zoals dan ook terecht is bepaald in art. 18, lid 3, en 21, lid 2, dit in overeenstemming met de voordien bestaande administratieve praktijk. Ditzelfde geldt ook voor de 'transactie' van art. 76 en bovendien voor de gevallen van vrijspraak en ontslag van rechtsvervolging. Hoewel er in deze laatste gevallen geen werkelijke samenloop is van strafsancties, is dit naar mijn mening terecht aldus bepaald, o.a. omdat de administratie niet achteraf behoort te kunnen optreden ter correctie van wat de strafrechter besliste, waarbij tevens van belang is, dat in de strafbepaling van art. 68 het schuld- of opzetvereiste niet is opgenomen. Ik meen over dit onderwerp verder te mogen zwijgen en de belangstellenden voor nadere adstructie van mijn mening te mogen verwijzen naar wat ik elders daarover schreef.[187]

Ondanks mijn instemming met wat gedaan is moet ik toch ook een woord van kritiek laten horen. In het laatste stadium van het verzet tegen de verlangens van de Tweede Kamer had minister Hofstra de hulp van de minister van Justitie Samkalden ingeroepen. Het later ingediende compromisvoorstel draagt dan ook duidelijk de sporen van in samenwerking met het Ministerie van Justitie te zijn opgesteld. Hier nu schijnt er toch wel enige kortsluiting te zijn geweest. Men krijgt sterk de indruk dat enerzijds de ambtenaren van Justitie onvoldoende hebben gelet op de aard van de fiscale procedure, samenhangend met het typische karakter van de financiële verplichtingen, uit de belastingwet voortvloeiend, anderzijds de ambtenaren van Financiën te weinig aandacht hebben gehad voor de eigenaardigheden van de meeste andere administratieve procedures.

In de overige administratieve procedures is het zeer gebruikelijk – en dit in het bijzonder als de beginselen van behoorlijk bestuur aan de orde zijn – dat de rechter bij gegrondbevinding van de grieven de aangevallen beschikking vernietigt, waarna de administratie zo nodig opnieuw kan beschikken met inachtneming van de rechterlijke beslissing. Dit vloeit in hoofdzaak hieruit voort, dat de administratieve rechter – anders dan in zuiver administratief beroep gewoonlijk de administratieve beroepsinstantie – geen bestuursbevoegdheid bezit, daarom wel

187. Nl. in par. 4 van mijn monografie over 'De verhoging' en in par. 59 van mijn handboek 'Algemene wet', waarin ook een overzicht van de niet van oplaaiende sentimenten vrije behandeling in de Tweede Kamer.

kan vernietigen wat het bestuur deed maar niet zelf kan doen wat het bestuur had behoren te doen. Zoals Donner terecht opmerkt[188] is het bij vernietiging van een weigering, omdat deze niet of ondeugdelijk is gemotiveerd, zeer goed mogelijk, dat toch terecht werd geweigerd, dat daarvoor nl. toch goede argumenten hadden kunnen worden aangevoerd, wat dan echter door de administratie opnieuw zal moeten worden beoordeeld en niet door de administratieve rechter. Anders kan het zijn, aldus Donner, in 'gevallen', waarin het bestuur zó door de wet is gebonden, dat de juiste inhoud der beschikking als 't ware volledig uit de wet is af te lezen.'

Dit laatste is nu juist het geval in de belastingprocedure. Daar gaat het om de financiële verplichtingen, voortvloeiende uit de belastingverbintenis, en deze kunnen door de rechter zonder meer op grond van de wet worden vastgesteld. De belastingrechter volstaat dan ook niet met vernietiging van een aanslag, als hij de aangevoerde grieven gegrond bevindt, het aan de administratie overlatend een met het oordeel van de rechter overeenstemmende nieuwe aanslag vast te stellen. Hij vermindert integendeel slechts de aanslag tot het bedrag, dat hij juist oordeelt. Daarop nu heeft men voor de onderhavige aangelegenheid geen uitzondering willen maken: men heeft de rechter over het bedrag van de verhoging – zij het dan langs de omweg van een kwijtscheldingsbesluit – willen laten oordelen en hem bevoegd willen verklaren het bedrag van de kwijtschelding zo nodig te verhogen.

Dit nu moet leiden tot kritiek op de in art. 27 al te klakkeloos overgenomen gebruikelijke rubricering van de beginselen van behoorlijk bestuur. Dit moet uiteraard wel vreemd klinken als men in de vorige hoofdstukken telkens weer heeft kunnen lezen, hoe ik ook in het belastingrecht aan die beginselen een belangrijke functie wil toekennen. Een nadere verklaring is dan ook nodig.

In de eerste plaats kan al worden opgemerkt, dat de wetgever een belangrijke omissie heeft begaan. Ziet men in art. 28, dat een beroepschrift gemotiveerd dient te zijn, dan is dit een begrijpelijke eis, mits dan ook de belanghebbende daartoe in staat wordt gesteld. Wat de aangevallen uitspraak op een bezwaarschrift aangaat voorziet de wet daarin inderdaad door het voorschrift van art. 25, lid 4, motivering van deze uitspraak voorschrijvend. Niets daarvan echter ten aanzien van een besluit omtrent kwijtschelding van de administratieve boeten, waarbij ik in het midden laat of dit eenvoudig werd vergeten dan wel toch nog voortvloeide uit de gedachte van de beleidsvrijheid van de administratie die men zo moeilijk kon loslaten. Als nu een beroep-

188. In Nederlands bestuursrecht, blz. 340.

schrift gemotiveerd moet zijn en bovendien blijkens art. 28, lid 2, de positie van de belanghebbende nog eens wordt verzwaard omdat hij moet aangeven, welk van de beginselen van behoorlijk bestuur hij geschonden acht, zonder dat het besluit hem door een motivering de in andere gevallen door de wet gewaarborgde steun biedt voor de opbouw van zijn beroepschrift, hoe moet hij dan aan zijn motiveringsverplichting voldoen? De eis van aanwijzing van de geschonden beginselen van behoorlijk bestuur is blijkens de toelichting – en dit paste weer duidelijk bij de tegenzin van de Regering – opgenomen om lichtvaardige beroepen tegen te gaan. Moest de wetgever daar nog een schepje bovenop doen door de belanghebbende een motivering te onthouden? En nu mag onder deze omstandigheden het ontbreken van een motivering wellicht zelf reeds schending van een beginsel van behoorlijk bestuur worden genoemd, maar daarmede heeft de belanghebbende nog geen motivering verkregen.

Wat dacht de wetgever voorts te bereiken met opneming van détournement de pouvoir? Het lijkt zo plausibel: natuurlijk mag détournement de pouvoir niet voorkomen! Inderdaad, maar kan de belanghebbende het voorkomen daarvan uit een niet gemotiveerde beslissing afleiden? Ten hoogste ziet hij, dat de kwijtschelding veel geringer is dan hij had verwacht maar het waarom ziet hij niet. Aangenomen echter dat hij uit de behandeling van de zaak ter inspectie de conclusie kan trekken, dat inderdaad van détournement de pouvoir moet worden gesproken, wat kan hij dan bereiken? Vernietiging op die grond kan hem niet baten: daarmede zou de kwijtschelding geheel van de baan zijn, waardoor de appellant in een slechtere positie komt te verkeren dan voorheen, wat de rechter niet bevoegd is te doen maar ook in het geheel niet wil doen: hij wil de belanghebbende juist in het gelijk stellen en de zaak zou op haar kop worden gezet, als de consequentie daarvan zou zijn: vernietiging van het besluit. En men kan toch evenmin spreken van recht doen, als de rechter de belanghebbende gelijk zou moeten geven en juist dáárom de zaak onveranderd zou moeten laten.

Eenzelfde beeld kan de lezer worden voorgehouden met betrekking tot andere beginselen van behoorlijk bestuur. De zaak is deze – het zij nogmaals gezegd – dat het hier gaat om financiële verplichtingen van de belanghebbende en dat men er geen aandacht aan heeft geschonken, dat de taak van de rechter zich hier concentreert op de vaststelling van de omvang daarvan, niet alleen van de belastingschuld, maar ook – via de kwijtschelding – van de resterende verhoging. En dan concentreert de zaak zich in werkelijkheid op de redelijkheidseis: heeft de inspecteur, alle omstandigheden in aanmerking genomen, het bedrag van de kwijtschelding in redelijkheid kunnen vaststellen zoals hij deed. Er

kan zeer goed een ander beginsel van behoorlijk bestuur zijn geschonden maar als de kwijtschelding als zodanig niet kennelijk onredelijk was, is er voor de rechter geen taak meer.

Hieruit kan worden geconcludeerd dat de wetgever had kunnen volstaan met opneming van de redelijkheidseis. Schending van andere beginselen van behoorlijk bestuur, zo al bewijsbaar, kan zich slechts uiten als een aanwijzing, dat de inspecteur het ook met de redelijkheidseis niet al te nauw heeft genomen, maar kan niet dienen als een samenstel van andere zelfstandige beroepsgronden.

De nog vrij schaarse jurisprudentie heeft dan ook nagenoeg uitsluitend betrekking op de redelijkheidseis en daar, waar een enkele maal ook aandacht wordt gewijd aan andere beginselen, dan geschiedt dit toch aldus, dat beoordeeld wordt of in verband daarmede de inspecteur in redelijkheid de kwijtschelding had kunnen vaststellen zoals hij deed. M.a.w., die andere beginselen waren slechts een factor bij de beoordeling van de vraag of de nodige redelijkheid in acht was genomen.[189]

De andere in het begin van dit hoofdstuk genoemde verhogingen van 5 en 10% kennen niet de in art. 27 geregelde mogelijkheid van beroep. Wel rijst daarbij de vraag of niet toch in voorkomende gevallen de belanghebbende zich op grond van de beginselen van behoorlijk bestuur daartegen zou kunnen verzetten. Dit is niet de opzet van de wetgever geweest. Men heeft deze verhogingen vooral bedoeld als preventief werkende middelen en als aansporing om aan de wettelijke verplichtingen te voldoen, dit in tegenstelling tot de als straf bedoelde verhogingen van 100%. Men kan twijfel uitspreken of deze tegenstelling niet te scherp was, of nl. niet ook een strafsanctie, hetzij een administratieve hetzij van het commune strafrecht, niet tevens een preventief element bevat en of niet omgekeerd de preventie, zo zij blijkt geen effect te hebben, daardoor verkeert in repressie en dus in bestraffing. Wat daarvan nu verder zij, dit was in ieder geval de belangrijkste reden, ook in verband met het veel geringere geldelijke belang, dat men hier geen afzonderlijke beroepsmogelijkheid creëerde.

189. Zie o.a. H.R. 1 juli 1969, BNB 1969/187, Hof Arnhem 6 september 1968, BNB 1969/188, 25 oktober 1968, BNB 1969/189, 29 november 1968, BNB 1969/190, H.R. 9 december 1970, BNB 1971/14, 31 maart 1971, BNB 1971/97, 17 mei 1972, BNB 1972/148, alle betrekking hebbend op de motorrijtuigenbelasting. Voorts Tc. 14 oktober 1968, BNB 1969/71 en 18 augustus 1969, BNB 1969/248, inzake omzetbelasting. Inzake de boete van art. 144 Alg. wet douane en accijnzen nog Hof Arnhem 8 december 1964, BNB 1965/133, en Hof Amsterdam 21 juli 1966, BNB 1966/275.

In het bijzonder bij art. 22 AWRb., lijkt het echter toch niet onmogelijk via de gewone procedure een beroep te doen op algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder dan weer de redelijkheidseis. Deze bepaling zegt immers, dat de daar geregelde administratieve boete *kan* worden opgelegd, dus niet zonder meer krachtens de wettelijke bepalingen verschuldigd is. Dit kan uiteraard niet anders betekenen dan dat de inspecteur hier naar de omstandigheden van het geval dient te beslissen of hij deze verhoging zal toepassen. Hij zal dit moeten doen met inachtneming van de eisen van de redelijkheid.[190] Hier nu is te herinneren aan de bij de behandeling van de betekenis van aanschrijvingen etc. genoemde nieuwe jurisprudentie van de Hoge Raad, volgens welke in gevallen, waarin de administratie een zekere beleidsvrijheid heeft, de uitoefening van het beleid kan worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Mijn aldaar gegeven uitzettingen en deze jurisprudentie geven mij aanleiding ook hier een toetsingsmogelijkheid te aanvaarden.[191]

190. De Leidraad adm. boeten noemt enige gevallen van achterwege laten of beperken van de verhoging van art. 22.
191. De in noot 63 genoemde uitspraak Tc. 7 december 1970, BNB 1971/154, doet blijken, dat de Tariefcommissie deze mogelijkheid inderdaad erkent, al schijnt zij daar wel al te strenge criteria aan te leggen.

VII Bezwaar en beroep

In de voorgaande hoofdstukken zijn diverse bijzonderheden van de mogelijkheden van bezwaar en beroep reeds in ander verband genoemd. Ook reeds omdat een min of meer afgeronde behandeling in het kader van dit preavies een onmogelijkheid is beperk ik mij tot enkele kenmerkende punten.

Zoals reeds enige malen terloops gezegd bestaat de mogelijkheid van indiening van een bezwaarschrift tegen (primitieve) aanslagen en tegen naheffingsaanslagen, bovendien tegen diverse andere administratieve beschikkingen, die de belastingwetten met de daar als technisch hulpmiddel bedoelde term 'beschikking' aanduiden. Men zou dit kunnen aanduiden als administratief beroep, ware het niet, dat niet een andere administratieve instantie als beroepsorgaan is aangewezen, maar dezelfde autoriteit, van wie ook de oorspronkelijke beslissing afkomstig was. Vandaar dat de term administratief beroep hier beter kan worden vermeden. Men doet dan ook beter het bezwaar te zien als het gebruik maken van de mogelijkheid, de behandeling van de aanslag etc. te doen heropenen. Deze bezwaar'instantie' heeft een belangrijke praktische betekenis.

Het vaststellen van een aanslag behoeft nl. niet vooraf met de belanghebbende te worden besproken en ook behoeft een aanslag niet te worden gemotiveerd (al pleegt in de praktijk een nota van afwijkingen van de aangifte te worden gezonden). Wel zal in belangrijke gevallen de inspecteur vooraf overleg openen en veelal wordt dit ook reeds vooraf door de belanghebbenden zelf geëntameerd, maar een verplichting daartoe bestaat niet en het is voor de inspecteur ook praktisch onmogelijk over elke voorgenomen afwijking vooraf overleg te plegen. Bovendien brengt elke taakuitoefening fouten met zich mede, vaak slechts het gevolg van eenvoudige vergissingen. Het zou nu een geheel onnodige taakverzwaring van de rechter zijn als deze voor alle aldus en wellicht op andere wijze ontstane grotere en kleinere verschillen zou moeten worden ingeschakeld om tot een wellicht door partijen gewenst herstel te komen. Men kan daarom zeggen, dat het instituut van bezwaar in de eerste plaats de functie heeft van zeef tussen de administratie en de rechter. In onderling overleg kan er nog eens over geschilpunten worden gesproken en kunnen gebleken vergissingen, hetzij door de inspecteur gemaakt, hetzij ook door de belanghebbende zelf in zijn aangifte, op eenvoudige wijze worden hersteld, waarna tenslotte slechts de werkelijke verschillen van mening voor de

rechter behoeven te worden gebracht. Dat tegen een navorderingsaanslag rechtstreeks beroep op de rechter mogelijk is, zoals in art. 26, lid 2, wordt gezegd, is formeel een uitzondering maar berust in wezen op dezelfde gedachte: volgens art. 17 moet vooraf de gelegenheid tot overleg worden geopend, zodat het dan geen zin meer heeft nog eens weer in overleg te treden. En ook aldus art. 26, lid 3: als vóór het vaststellen van een (primitieve) aanslag reeds uitvoerig over de gerezen problemen is gesproken, dan heeft een tussenstadium van een bezwaarschrift evenmin zin, waarom dan ook met 'vergunning' van de inspecteur rechtstreeks beroep mogelijk is.

De behandeling van een bezwaarschrift kan worden gezien als een hernieuwde behandeling van de aanslag, uiteraard met deze beperking, dat deze behandeling niet kan leiden tot een hogere aanslag, zo nog mocht blijken, dat op een of meer punten de aanslag hoger had moeten zijn. Of een dergelijke interne compensatie van bij de behandeling van een bezwaarschrift blijkende verschillend altijd mogelijk is, kan worden betwijfeld, als daarbij ook verhogende feiten in het geding zouden zijn, waarvoor niet zou kunnen worden nagevorderd. De Hoge Raad maakt geen verschil op grond van de vrij zwakke argumentatie, dat de wet dit niet verbiedt en omdat de wetgever zeker niet bedoeld kan hebben het aantal navorderingen te vermeerderen.[192] Men zou kunnen denken, dat het karakter van een hernieuwe aanslagregeling hierbij een rol heeft gespeeld, maar deze veronderstelling blijkt niet juist te zijn als men ziet, dat de Hoge Raad op dezelfde wijze oordeelt als het gaat om een procedure: ook dan mag de inspecteur de factoren van de aanslag veranderen met gebruikmaking van ten dienste staande gegevens, waarbij het 'onverschillig is of die gegevens den inspecteur reeds ten tijde van het opleggen van den aanslag bekend waren'.[193] Zeer duidelijk wordt hier dus gezegd, dat ook gebruik mag worden gemaakt van feiten, die een afzonderlijke navorderingsaanslag niet hadden kunnen rechtvaardigen.

Anders wordt echter geoordeeld als het gaat om een navorderingsaanslag: dan moet voor invoeging van feiten ter gelegenheid van een procedure voldaan zijn aan de ook voor afzonderlijke navordering geldende eisen.[194]

De Hoge Raad neemt hier derhalve een formeel standpunt in, stelt de mogelijkheid van invoeging van feiten met interne compensatie afhankelijk van de aard van de aanslag, die aan de orde is. Mij komt het

192. H.R. 7 juni 1922, B. 2967, 24 juni 1953, BNB 1953/195 (implicite).
193. O.a. het in de vorige noot genoemde arrest van 1953.
194. H.R. 19 oktober 1955, BNB 1955/365, 17 mei 1961, BNB 1961/197.

voor, dat belangrijker is de vraag of ook afzonderlijk had kunnen worden nagevorderd, althans bij de behandeling van een bezwaarschrift. In de procedure, hetzij over een oorspronkelijke, hetzij over een navorderingsaanslag, ligt de zaak m.i. anders. De belanghebbende roept daar het oordeel van de rechter in over een gerezen geschil. Daartoe nu behoort niet een feit, dat in de aanslag niet was begrepen en het komt mij niet juist voor, dat de inspecteur dit tot een geschilpunt zou kunnen maken. Dit zou in wezen neerkomen op wat in de civiele procedure de eis in reconventie is, een tegeneis, die in een afzonderlijke procedure aanhangig had kunnen worden gemaakt, maar om redenen van doelmatigheid kan worden gecombineerd met de eis in conventie. Het fiscale procesrecht kent echter niet de mogelijkheid van een door de inspecteur te beginnen procedure, waarom ik het standpunt van de Hoge Raad onjuist acht. Men zou kunnen menen, dat dit toch van weinig belang is omdat dan toch alsnog een afzonderlijke navorderingsaanslag mogelijk zou zijn. Inmiddels kan echter de navorderingstermijn van vijf jaar zijn verstreken en de Hoge Raad nu meent, dat dit beletsel niet geldt voor de hier beschreven invoeging van 'nieuwe feiten' onder interne compensatie met terug te nemen feiten, kennelijk omdat hier in werkelijkheid geen navordering plaats vindt, echter een enkele maal slechts gemotiveerd met de weinig zeggende verklaring, dat de wet een andere opvatting noch naar woorden noch naar strekking meebracht,[195] in de overige gevallen echter stilzwijgend door de invoeging toe te laten in gevallen, waarin de procedure over een primitieve aanslag begon nadat de navorderingstermijn reeds lang was verstreken.[196]

Uit het karakter van de aangifte als hulpmiddel voor de inspecteur zonder dat zij een bindend karakter heeft is voorts te concluderen dat een bezwaar ook mogelijk is tegen een in overeenstemming met de aangifte vastgestelde aanslag, wat trouwens mede verband houdt met het karakter van de behandeling van een bezwaar als heropening van de aanslagregeling.

Hoewel het voor een vlotte gang van zaken uiteraard aanbeveling verdient een bezwaarschrift te motiveren is dit niet nodig. Dit is reeds enigszins te verklaren uit het karakter van het bezwaarschrift als een verzoek tot heropening van de aanslagregeling maar volgt zonder meer

195. H.R. 17 mei 1961, BNB 1961/197.
196. Wat destijds mogelijk was doordat de wetgeving toen geen drie-jaars-termijn kende voor het vaststellen van de oorspronkelijke aanslag, wat mogelijk bleef totdat duidelijk bleek, dat de inspecteur van de vaststelling van een aanslag had afgezien.

uit de omstandigheid, dat de aanslag althans volgens de wet niet wordt gemotiveerd al pleegt, zoals reeds gezegd, volgens ambtelijke instructie wel een nota van afwijkingen van de aangifte te worden gezonden.

De uitspraak op een bezwaarschrift moet blijkens art. 25, lid 4, wel worden gemotiveerd, wat duidelijk samenhangt met de in art. 28 gestelde eis, dat een beroepschrift moet worden gemotiveerd. Niettemin leidt het niet gemotiveerd zijn van een uitspraak – wat zich in de praktijk wel voordoet door het gebruik van een algemene en vage en daardoor nietszeggende formule – niet tot nietigheid,[197] terecht niet omdat de rechter zo nodig een meer volledige motivering kan geven,[198] en bovendien niet omdat de sanctie dan hierin is te vinden, dat de belanghebbende zijn motivering dan niet verder zal behoeven uit te strekken dan hem door de lacuneuze motivering van de uitspraak mogelijk wordt gemaakt.

De rechter neemt het trouwens toch niet nauw met de verplichting tot motivering van een beroepschrift. De praktijk brengt het ontbreken van een motivering nl. onder art. 6 Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, bepalend dat bij onvolledigheid van een beroepschrift om aanvulling wordt gevraagd. Daardoor is de veel verbreide praktijk ontstaan in gevallen van tijdnood een zg. pro forma-beroepschrift in te dienen, t.w. een beroepschrift, dat geen motivering bevat maar slechts de mededeling, dat deze nog zal worden toegezonden.

Van de procedure voor de (Belastingkamers van de) gerechtshoven vermeld ik slechts, dat vertegenwoordiging door een procureur niet nodig is, al zal het in vele gevallen toch wel wenselijk zijn zich door een deskundige te doen vertegenwoordigen, hetgeen dan pleegt te geschieden door een belastingconsulent. Van de uitspraak van het Hof is wederzijds beroep in cassatie mogelijk, wat van de zijde van de belanghebbende door hemzelf kan worden gedaan. Verlangt hij echter dat de zaak ter zitting van de Hoge Raad zal worden bepleit, dan zal dit slechts kunnen worden gedaan door een bij dat college ingeschreven advocaat. Beroep in cassatie van de zijde van de administratie wordt niet, zoals men wellicht zou verwachten, ingesteld door de inspecteur, die ook de procedure voor het hof voerde, maar door de Minister, c.q. Staatssecretaris van Financiën. Dit is uiteraard geen kwestie van wantrouwen maar heeft een aantal goede gronden. In de eerste plaats reeds een praktische grond. Als enkele ambtenaren van het Ministerie van Finaniciën met de behandeling van cassatiezaken worden belast, verkrijgen deze daarin een grote ervaring, waardoor zij beter dan de

197. O.a. H.R. 11 januari 1956, BNB 1956/64.
198. Zie P. Meyjes, Fiscaal procesrech, blz. 49.

inspecteur in den lande, die slechts af en toe een dergelijke zaak heeft, in staat zijn te beoordelen of beroep in cassatie reeds op processuele gronden zwak zou staan. Maar bovendien spelen voor de vraag, of beroep in cassatie zal worden ingesteld, beleidsgronden een belangrijke rol. Zo wordt bijv. in veel gevallen, waarin een cassatieberoep een goede kans op slagen biedt, toch in de uitspraak van het gerechtshof berust om de enkele reden, dat deze tot een redelijk en bevredigend resultaat heeft geleid. Dit nu is een zaak, die het beste door het hoogste beleidsorgaan zelf kan worden beoordeeld.

Van de gelegenheid, tegen het beroepschrift in cassatie een vertoogschrift in te dienen (art. 22 Wet rechtspraak) wordt van de zijde van het Ministerie slechts zelden gebruik gemaakt. Een pleidooi vanwege het Ministerie wordt vrijwel nimmer gevoerd.

Cassatie in het belang der wet is mogelijk, maar van deze toch reeds in 1957 met de invoering van de Wet. adm. rechtspr. belastingzaken ontstane mogelijkheid is merkwaardigerwijze, voorzover bekend, nog nimmer gebruik gemaakt, niet medegerekend uiteraard een enkele zaak van andere aard, waarin een fiscaal aspect toevallig overheersende betekenis had.[199] En hetzelfde moet worden gezegd van de volgens art. 24 van de Wet Rechtspraak niet verplichte maar wel mogelijke conclusie van de Procureur-Generaal. De reden van deze onthouding is mij niet bekend. Men kan moeilijk aannemen, dat de Procureur-Generaal zich in belastingzaken niet competent zou achten en men zou dan ook een ruimer gebruik van de gegeven mogelijkheden, in het bijzonder van die van beroep in cassatie in het belang der wet kunnen bepleiten. Niettemin is er een motief denkbaar, waarom althans de mogelijkheid van beroep in cassatie in het belang der wet ongebruikt wordt gelaten. Zoals gezegd, zal het Ministerie van Financiën soms uit beleidsoverwegingen in een overigens betwistbare uitspraak van een gerechtshof berusten. En dan zal er voor de Procureur-Generaal weinig aanleiding bestaan te trachten dit beleid te doorkruisen. Er zijn echter ook andere gevallen, waarin het Ministerie berust, maar dan slechts omdat het gezien de jurisprudentie van de Hoge Raad van beroep in cassatie geen succes verwacht. Daarvoor nu geldt het zojuist veronderstelde motief niet. En dit is evenmin het geval als de belanghebbende heeft berust.

199. Dit gebeurde in het verleden wel voor de belastingen, waarover geheel volgens de regelen van de burgerlijke procedure werd geprocedeerd, zoals tot 1957 het successierecht en zelfs tot 1972 de toen door de belastingen van rechtsverkeer vervangen registratierechten en de tot 1972 bestaan hebbende zegelrechten.

VIII Slotwoord

Met deze noodzakelijk wat fragmentarisch gehouden maar daardoor de tegen het einde van deze rit waarschijnlijk vermoeide lezer weinig of geen problemen meer in de weg leggende opmerkingen over de rechtsmiddelen meen ik dit preadvies te mogen besluiten. Het is, ook wel enigszins tot mijn eigen verontrusting, langer geworden dan ooit in de V.A.R. is voorgekomen. Enige rechtvaardiging daarvoor zal ik wellicht hierin mogen vinden, dat thans een stof aan de orde is gesteld, waarvan gewoonlijk is gemeend, dat deze buiten het werkgebied van deze vereniging viel. Ik hoop duidelijk te hebben gemaakt dat dat niet het geval is. Daarvoor was echter een zekere uitvoerigheid nodig, die mij veel deed zeggen, wat voor 'fiscalisten' niet nodig zou zijn geweest, waarbij ik overigens wel kan zeggen, dat ik herhaaldelijk na wikken en wegen zaken onbesproken liet, waarover toch wel iets te zeggen zou zijn geweest.

Wat de opdracht tot het schrijven van dit preadvies betreft, zal ik, zoals ik in de inleiding al liet blijken, moeten bekennen gelijk Uilenspiegel: Ik heb het ernaar gemaakt! Ik hoop, dat ik nu ook mag zeggen: Ik heb er iets van gemaakt. Op diverse plaatsen zal men een strijdbaarheid hebben kunnen opmerken, wat dan gewoonlijk duidt op onderwerpen, die mij al lang ter harte gaan. Ik hoop dat deze strijdbaarheid ook naar de algemene vergadering zal overslaan en tot een levendige discussie zal leiden. Er is stof in overvloed!