

inhoudsopgave

blz.

1. onderzoek contra legemhandelingen

a.	het onderzoek zelf	8
b.	het rechtstheoretisch kader	8
c.	de wet als uitgangspunt	11
d.	de resultaten van het onderzoek: de feiten	11
	· algemeen	11
	· verantwoordelijkheden en bevoegdheden	12
	· de uitvoering en contra legem	14
	· beleid en contra legem	19
	· invordering en contra legem	20
e.	de resultaten van het onderzoek: de context	22

2. vrijplaatsen: de grenzen van toen en nu

a.	inleiding	24
b.	woonwagencentra	25
c.	illegale casino's	26
d.	prostitutiesector	26
e.	overige vrijplaatsen	27

	plan van aanpak handhaving overheidsplaatsen	30
--	--	----

3. rechtshandhaving en rechtstoepassing in de Belastingdienst

a.	ontwikkeling van de fiscale en douaneregelgeving en een veranderde samenleving	36
b.	het handhavingsbeleid: risicobeheersing	36
c.	rechtstoepassing	39

bijlage 1 : advies prof. Ch. P.A. Geppart en prof. mr. M. Scheltema over contra legem

bijlage 2 : resultaten onderzoek naar contra legem in de uitvoering

bijlage 3 : resultaten onderzoek naar contra legem in het beleid

bijlage 4 : resultaten onderzoek naar contra legem in de invordering

bijlage 5 : stand van zaken heffing en inning woonwagencentra

bijlage 6 : resultaten aanpak illegale casino's (project Joker)

bijlage 7 : project stimulering Integrale Handhaving Prostitutiebeleid

bijlage 8 : bevordering integriteitbeoordelingen openbaar bestuur

1. onderzoek contra legemhandelingen

a. het onderzoek zelf

Het onderzoek naar contra legemafspraken is uitgevoerd bij de huidige 13 belastingregio's, de 4 douaneregio's, het B/CA (Belastingdienst Centrale Administraties waar de verwerking van de massale processen en de uitvoering van de motorrijtuigenbelasting plaatsvindt) en het departement (concernstaf Belastingdienst en de directie Internationale Fiscale Zaken). Het onderzoek betrof ook de beleidsbesluiten. Dat deel van het onderzoek is uitgevoerd bij B/CPP (Belastingdienst/Centrum voor Proces- en Productontwikkeling) en het departement.

Het onderzoek is gebaseerd op vastleggingen en het bevragen van inspecteurs, ontvangers, vakgroepcoördinatoren en departementsmedewerkers. Het onderzoek is noch in de tijd, noch door een vooraf vastgesteld toetsingskader begrensd, teneinde een zo breed mogelijk resultaat te verkrijgen. Het proces van inventariseren door de Belastingdienst en de informatieverstrekking aan mij is beoordeeld door de Auditdienst Financiën. Conform artikel 6 van de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 hebben zij geen accountantscontrole toegepast. In het rapport van bevindingen van de Auditdienst staat de volgende samenvatting:

“Zowel op het ministerie als bij de regio-eenheden is sprake geweest van grote betrokkenheid. De beschikbare bronnen zijn benut. De wijze waarop ze zijn geraadpleegd verschilde, maar vinden wij toereikend.

De omschrijving van wat onder het begrip “contra legem” valt is verruimd (van het handelen in relatie tot vrijplaatsen tot vele omstandigheden die aanleiding konden zijn voor vragen ten aanzien van rechtstoepassing). De meldingen van contra legem afspraken zijn gerubriceerd ten behoeve van de informatievoorziening aan de Tweede Kamer. Door een niet eenduidige definitie van “contra legem” en het beroep dat op het geheugen van medewerkers moest worden gedaan, bestaat de kans dat niet elk individueel geval is gemeld. De kans echter dat een individueel geval dermate uniek is dat deze niet vergelijkbaar is met wel gerapporteerde gevallen is kleiner.

Het door de regio-eenheden en het ministerie verzamelde materiaal over heffing en inning bij woonwagencentra en overige vrijplaatsen is de Directeur-generaal Belastingdienst ter beschikking gesteld. Dit materiaal had ten doel de aanpak van vrijplaatsen vast te stellen en de resultaten daarvan in beeld te brengen. Deze inventarisatie heeft niet geleid tot een afzonderlijke rapportage aan de Staatssecretaris. Het geïnventariseerde materiaal is gebruikt voor de informatievoorziening aan de Tweede Kamer. Wij hebben ons onderzoek daarom op dat specifieke onderdeel beperkt tot de wijze waarop de inventarisatie op regio-eenheden heeft plaatsgevonden. Wij rekenen het niet tot onze taak de brief van de Staatssecretaris zelf te beoordelen.

Over het geheel van de soorten contra legem afspraken die zijn geïnventariseerd (inclusief die die op de vrijplaatsen betrekking hebben), is een afzonderlijke schriftelijke rapportage aan de Staatssecretaris verstrekt. Deze algemene rapportage is de Staatssecretaris mondeling toegelicht aan de hand van individuele gevallen. De schriftelijke rapportage is door ons beoordeeld. Waar wij vragen hadden, zijn deze door de Directeur-generaal Belastingdienst beantwoord. Op grond van ons onderzoek komen wij tot de conclusie dat de kans klein is dat in de schriftelijke rapportage aan de Staatssecretaris categorieën van contra legem afspraken achterwege zijn gebleven. Dat neemt niet weg dat het altijd mogelijk is dat alsnog individuele gevallen bekend worden, respectievelijk worden gemeld, die niet of als zodanig niet herkenbaar in de (geanonimiseerde) rapportage zijn verwerkt.”

De aangemelde casusposities zijn eerst intern beoordeeld op de vraag “contra legem of niet”. Vervolgens zijn de uitkomsten daarvan voorgelegd aan twee deskundigen, prof. mr. Ch.P.A. Geppart en prof. mr. M. Scheltema. In bijlage 1 staat hun advies.

b. het rechtstheoretisch kader

Om het handelen als al of niet contra legem te kunnen kwalificeren, is gebruik gemaakt van een rechtstheoretisch toetsingskader.

algemeen

Letterlijk betekent contra legem: tegen de wet. Uit Fockema Andreae's verwijzend en verklarend juridisch woordenboek volgt echter al een genuanceerder definitie, namelijk "tegen de wet in, afwijkend van de meest voor de hand liggende uitleg van de wettekst". De tekst van de wet is in veel gevallen voor meerdere uitleg vatbaar. Als hulpmiddelen daarvoor worden verscheidene interpretatiemethoden gebruikt. De meest toegepaste methoden zijn de grammaticale, de teleologische (doel en strekking van de wet), de wetshistorische en de wetssystematische. Het enkele feit dat iets strijdig is met de letterlijke tekst van de wet, brengt daarom nog niet direct contra legem met zich mee. Daardoor is de definitie die Wiarda¹ geeft van contra legem een zeer bruikbare. Hoewel de definitie uitgaat van rechtspraak contra legem, kan deze ook als algemene definitie gelden:

"Als werkelijk contra legem gewezen zou ik slechts die beslissingen willen beschouwen, die noch met de tekst, noch met de geschiedenis, noch met het systeem of met de strekking van de wet in overeenstemming zijn en dus duidelijk ingaan tegen hetgeen de wetgever heeft tot uitdrukking gebracht en heeft gewild, of vermoedelijk zou hebben gewild, indien het gegeven geval hem voor ogen had gestaan."

Betoogd zou nog kunnen worden dat de grens nog verder ligt. De wet zou ook niet in strijd mogen zijn met algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel. Als er in een bepaald geval in beginsel sprake is van strijd met de wet, maar als dit gerechtvaardigd kan worden doordat bij strikte toepassing van die wet strijd met het gelijkheidsbeginsel zou ontstaan, is er dan nog sprake van contra legem? Ook de rechter mag aan meer toetsen dan de wet. Als sprekend voorbeeld daarvoor kan artikel 79 van de Wet op de Rechterlijke Organisatie (voorheen artikel 99) dienen. Daarin staat onder andere dat de Hoge Raad handelingen, arresten, vonnissen en beschikkingen mag vernietigen wegens schending van het *recht*. Tot 1963 stond er: wegens verkeerde toepassing of schending der *wet*. Deze wijziging werd ingevoerd om tot uitdrukking te brengen dat recht meer dan wet is.²

wettelijke bevoegdheden

In artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) wordt aan de minister van Financiën de bevoegdheid gegeven voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard. Als bij gebruikmaking van laatstgenoemde bevoegdheid afgeweken zou worden van de wet, kan geen sprake zijn van contra legem voor zover binnen die bevoegdheid gebleven wordt, omdat deze in de wet is neergelegd. Wel bestaat er een begrenzing in de vorm van algemene rechtsbeginselen en de beginselen van behoorlijk bestuur.

beleidsbesluiten

Beleidsbesluiten worden om uiteenlopende redenen vastgesteld, zoals uitleg van de wet (interpretatief) en tegemoetkoming in onredelijke gevallen (begunstigend). Bij door de bewindspersoon genomen beleidsbesluiten lijkt de Hoge Raad een ruime bevoegdheid aan te nemen. In de doorbraakarresten³ wordt daarover het volgende overwogen:

"...dat immers de voor de belastingdienst jegens de volksvertegenwoordiging verantwoordelijke bewindslieden bevoegd zijn om, desgeraden, in door de wetgever niet voorziene of althans in de wet niet specifiek geregelde gevallen - bij voorbeeld ter wille van de eenvormigheid van uitlegging of toepassing van de belastingwetgeving, ter bevordering van haar praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid, om een aan de wet ten grondslag liggend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied, dan wel ter tegemoetkoming aan onbillijkheden van overwegende aard - nadere regelen te geven en zij van die bevoegdheid in ruime mate gebruik plegen te maken;"

¹ G.J. Wiarda, *3 typen van rechtsvinding*, Deventer: Tjeenk Willink 1999 (4^e druk), p. 40.

² Zie J.C.M. Leyten, *Wie komt daar uit zijn hokje? (Over civiele rechtspraak en haar grenzen)*, *RMThemis* 1974, p. 681.

³ HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137.

Veel beleidsbesluiten beogen onduidelijkheden weg te nemen die in de praktijk bestaan met betrekking tot de uitleg van de tekst van de wet. Deze interpretatieve beleidsbesluiten kunnen in strijd zijn met de tekst van die wet, maar dat hoeft niet. Vaak is ook de tekst zelf niet duidelijk. Dan legt niet de rechter, maar de bestuurder de wet uit om een onduidelijkheid op te lossen. Ook hij zal daarbij gebruik maken van de hiervoor genoemde interpretatiemethoden. De kans dat een beleidsbesluit contra legem is, zal bij een niet-grammaticale interpretatie groter zijn dan bij een grammaticale. Gesteld zou zelfs kunnen worden dat een niet-grammaticale interpretatie potentieel contra legem is. Later kan uit de rechtspraak blijken dat de gegeven uitleg niet de juiste is en is het besluit achteraf gezien contra legem.⁴ Het besluit zal dan zo snel mogelijk moeten worden ingetrokken of gewijzigd. Overigens zou een vergelijking kunnen worden getrokken met het leerstuk van *fraus legis*. Daarbij kan het namelijk bijvoorbeeld voorkomen dat een handeling van een belastingplichtige die volgens de wettekst onbelast zou zijn, toch belast wordt, omdat anders sprake is van strijd met doel en strekking van de wet.

Als onmiddellijk duidelijk is dat een besluit contra legem is, omdat ook niet aangesloten wordt bij één van de conventionele interpretatiemethoden, treedt de nemer van het besluit buiten zijn bevoegdheid, tenzij aansluiting kan worden gevonden bij artikel 63 Awr. Daarbij moet worden aangetekend dat niet alleen de strekking, de geschiedenis of de systematiek van de wet van belang zijn, maar dat ook andere elementen een rol kunnen spelen. Zo gebruikt de Hoge Raad regelmatig de objectieve redelijkheid om zijn beslissing te motiveren, wat een vage maatstaf is. Anderzijds geeft dit de ruimte om maatschappelijke problemen adequaat het hoofd te bieden.

Als de wet in een bepaald geval niet voorziet, geldt in grote lijnen hetzelfde als voor een onduidelijke wettekst. Als echter ook de interpretatiemethoden geen uitkomst bieden, kan getwist worden over de vraag of een besluit contra legem is. Hoewel het de vraag is of iets in strijd kan zijn met een niet bestaande tekst, is een dergelijk besluit toch contra legem, omdat het verboden is belasting te heffen waarvoor in de wet geen grondslag is te vinden (artikel 104 Grondwet). Een dergelijk geval zal niet snel voorkomen, omdat meestal met behulp van één van de interpretatiemethoden een uitleg aan de wet gegeven zal kunnen worden.

begunstigend beleid

In veel gevallen waarbij van (een conventionele interpretatie van) de wet wordt afgeweken, wordt ten behoeve van de belastingplichtige begunstigd ten opzichte van de wettelijke regeling. Het bestuur lijkt daar ook een zekere bevoegdheid toe te hebben. Het is de vraag of deze bevoegdheid slechts strekt tot artikel 63 Awr of dat deze verder gaat. In het kader van de motie-Couprie⁵ is ook over dit onderwerp gediscussieerd. Uiteindelijk wordt in de betreffende motie aangedrongen op het openbaar maken van beleidsbesluiten, voor zover deze afwijken van de bestaande regels (waaronder de wet).

Aan het afwijken van de wet ten gunste van belastingplichtigen moeten wel voorwaarden worden gesteld. Een en ander wordt goed verwoord door Van Buuren⁶. Hij stelt dat contra legembeleid ten gunste van burgers soms geoorloofd is, maar verbindt aan die bevoegdheid wel de voorwaarden dat het beleid zo goed mogelijk bekend wordt gemaakt in verband met het gelijkheidsbeginsel en dat het besluit gedekt wordt door de politiek verantwoordelijke. Ook moeten volgens hem de wettelijke voorschriften op redelijke termijn worden aangepast. Gebeurt dat niet, dan behoort het beleid te worden gestopt.

⁴ Naar analogie van het fiscaal compromis, zie H.B. Hieltjes, *Het fiscaal compromis contra legem* in het verslag van de Belastingdienst van het Congres Vaststellingsovereenkomsten gehouden op 21 november 1995 te Rotterdam, Zutphen: Walburg Druk 1996, p. 39-44.

⁵ TK, vergaderjaar 1985-1986, 19 022, nr. 15.

⁶ P.J.J. van Buuren, *Gedogend besturen en van de wet afwijkend beleid*, NTB 1989, p. 203 ev.

afspraken

Voor afspraken geldt in grote lijnen hetzelfde als voor beleidsbesluiten. Een belangrijk verschil is wel dat een afspraak die duidelijk contra legem is, omdat er geen steun voor gevonden kan worden in de wet en de conventionele interpretatiemethoden, maar die wel de belastingplichtige begunstigt, waarschijnlijk niet snel geoorloofd zal zijn, omdat al snel het gelijkheidsbeginsel in het geding zal komen.

c. de wet als uitgangspunt

Het heersende rechtsgevoel moet in een ordentelijke samenleving in beginsel al in de wetgeving zelf kenbaar zijn, zij het dat tijdelijke uitzonderingen volgens de hierboven geschetste kaders mogelijk zijn om onvoorziene maatschappelijke situaties tegemoetkomend of praktisch te kunnen oplossen. Wetten behoren de voor een samenleving noodzakelijke regelruimte in zich te dragen, zodat niet voorziene of niet beoogde situaties kunnen worden opgevangen zonder telkens de wet te hoeven wijzigen.

d. de resultaten van het onderzoek: de feiten

algemeen

De aangemelde handelwijzen zijn conform het advies van Geppaart en Scheltema in de bijlagen 2 en 3 als volgt onderverdeeld:

- | | |
|--------------------------|---|
| a. formeel recht: | <ol style="list-style-type: none">1. termijnen2. jaren combineren3. middelen combineren4. heffingsrente5. betalingscapaciteit6. faillissement7. fiscaal compromis8. overig |
| b. materieel recht: | <ol style="list-style-type: none">1. grondslag2. tarief3. reorganisatie onderneming4. bedrijfsbeëindiging5. fusie6. overig |
| c. strafrecht: | <ol style="list-style-type: none">1. boete2. fraude3. criminaliteit4. vrijplaatsen |
| d. doelmatigheid: | <ol style="list-style-type: none">1. administratieve lastenverlichting2. vestzak-broekzak |
| e. redelijke toepassing: | <ol style="list-style-type: none">1. anticiperen nieuwe wetgeving2. andere voorbeelden |

Bij de beoordeling van de handelwijzen zijn de volgende kwalificaties gehanteerd, waarbij de kwalificatie "praktisch en wenselijk" op advies van Geppaart en Scheltema is toegevoegd.

- contra legem: er is sprake van contra legem en de handelwijze wil ik niet continueren; in een algemene werkinstructie wordt de Belastingdienst daar nadrukkelijk op gewezen; waar het gaat om beleidsbesluiten of beleidsafspraken worden deze ingetrokken;
- nadruk op doelmatigheid: er is sprake van contra legem, maar ook van een praktische en wenselijke handelwijze waarbij de nadruk evenwel te veel ligt op de doelmatigheid; ik overweeg deze met wetgeving te ondersteunen;
- praktisch en wenselijk: er is sprake van een praktische en wenselijke handelwijze die kennelijk niet tegen de bedoeling van de wetgever ingaat;
- juiste rechtstoepassing: er is zonder meer sprake van een juiste rechtstoepassing.

Ik sluit niet uit dat de uiteindelijke kwalificatie door anderen niet alle als zodanig beoordeeld zouden worden, met name bij de meldingen onder het kopje *materieel recht/grondslag*, waar zich dit dilemma het meest scherp voordoet.

In veel gevallen kunnen in de aangemelde casus meer aspecten worden onderkend. Dan moest een keuze worden gemaakt in welke (sub)categorie deze casus het meeste thuishoren. Bij het maken van deze keuzen is de nadruk gelegd op het aspect in de casus dat contra legem is. Zo is in de categorie heffingsrente opgenomen dat soms afspraken met belastingplichtigen worden gemaakt dat geen heffingsrente wordt berekend. Het maken van afspraken is *niet* contra legem. Het niet toepassen van heffingsrente is *wel* contra legem. De casus is als contra legem ingedeeld in de categorie heffingsrente. Gedachte hierbij is dat de discussie over contra legemhandelwijzen het meest gebaat is bij het identificeren van de contra legem aspecten in de aangemelde casus.

In de overzichten is tevens een indicatie van de frequentie van de handelwijzen aangegeven:

- de handelwijze heeft zich voorgedaan *in een enkel geval of in enkele gevallen*;
- de handelwijze heeft zich *regionaal of op één kantoor* voorgedaan;
- de handelwijze heeft zich lokaal voorgedaan, het was meer *praktijk*; dat hoeft niet altijd te betekenen dat het een brede praktijk betrof; voor een goed begrip kan gelden dat hoe meer dezelfde gevallen zijn gemeld, hoe breder die praktijk was;
- daar waar de handelwijzen waren gebaseerd op *beleid(sbesluiten)* is vanzelfsprekend sprake geweest van een brede praktijk.

verantwoordelijkheden en bevoegdheden

In het spoeddebat van 11 maart 2004 is de vraag aan de orde geweest wie verantwoordelijk is voor het nemen van beslissingen die contra legem zijn. In het algemeen gelden daar geen andere verantwoordelijkheidslijnen dan die voor de Belastingdienst zijn vastgesteld. De inspecteur is op grond van artikel 11 Awr bevoegd de aanslag vast te stellen (autonomie van de inspecteur), de ontvanger is bevoegd om in individuele gevallen invorderingsmaatregelen te nemen (artikel 3 Invorderingswet). De staatssecretaris van Financiën is op basis van de Algemene wet bestuursrecht bevoegd beleidsregels te geven in de vorm van beleidsbesluiten (artikel 4:81 Awb). Het parlement kan de staatssecretaris verzoeken, door middel van vragen of moties, een beleidsbesluit te nemen.

Bij het onderzoek is gebleken dat het management van de regio's (voor 1-1-2003 van de eenheden en directies) betrokken is geweest bij een aantal handelwijzen. In de heffing betrof dat veelal situaties waarin sprake is van (fiscale) vrijplaatsen, crimineel gedrag of zeer verwarde belastingplichtigen, vanuit de notie dat het management verantwoordelijk is voor de veiligheid van de medewerkers.

Het management was meestal ook betrokken bij besluiten over schoningsacties en generiek oninbaarlijden in de invordering. Daaraan lag ten grondslag de afweging tussen de inzet van mensen, de hoeveelheid werk en het vermoedelijke resultaat van de inspanningen, kortom: doelmatigheidsoverwegingen. In bijlage 2 staan ook individuele afspraken vermeld die door het management van de Belastingdienst op het departement zijn gemaakt. In het overzicht geef ik daarbij aan of er sprake is geweest van bekendheid bij de politiek verantwoordelijken. Op een aantal uitzonderingen na dateren die afspraken van voor het jaar 2000. Vanaf dat jaar voert de directeur-generaal Belastingdienst het beleid dat zulks niet meer aan de orde is en worden belastingplichtigen die daar om verzoeken verwezen naar hun inspecteur of ontvanger. Het aantal medewerkers in de fiscale teams van de concernstaf is in verband daarmee verminderd. Inspecteurs en ontvangers kunnen wel om *bijstand* verzoeken van het departement. In de meeste gevallen is bij de

departementale afspraken betrokkenheid van bewindspersonen vast te stellen.

Wat betreft in de toekomst te nemen beleidsbesluiten wordt in het besluit aangegeven of een en ander in de wet zal worden verankerd.

Hieronder staat een korte toelichting, voor zover nodig, op de in de overzichten genoemde categorieën, waarbij ik eerst bijlage 2 toelicht en dan bijlage 3.

de uitvoering en contra legem

a. formeel recht

1. *termijnen*

Termijnen zijn bedoeld als waarborgen voor de *rechtszekerheid* van belastingplichtigen. Wanneer belastingplichtige instemt met een overschrijding van de termijn –bijna altijd is het ook zijn belang-, is er sprake van een juiste rechtstoepassing. In de rechtspraak wordt dat ondersteund. De Hoge Raad⁷ zegt daarover:

“... dat het buiten de daartoe gestelde termijn opleggen van een aanslag niet van rechtswege leidt tot nietigheid van die aanslag ... Dit brengt mee dat termijnen voorwerp van een overeenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst kunnen vormen.”

Toch is er in enkele gevallen sprake geweest van contra legem. In die gevallen is de *rechtsgelijkheid* te veel in het geding geweest.

2. *jaren combineren*

Het is een brede praktijk om correcties over meerdere jaren te verwerken in de aanslag over het laatste jaar. Als de belastingplichtige daarmee instemt en de correcties met rente en een eventuele boete worden opgehoogd, is zonder meer sprake van een juiste rechtstoepassing. De zogeheten foutenleer staat dat ook toe. Het niet verhogen van correcties met rente en eventuele boetes, is evenwel contra legem (zie het kopje heffingsrente op deze bladzijde).

Het verschuiven van kosten en opbrengsten naar andere jaren is praktisch, zolang de materiële belastingsschuld daardoor niet wijzigt. Daarmee wordt administratieve rompslomp voorkomen.

3. *middelen combineren*

Het verschuiven van elementen van de heffingsgrondslag van het ene naar het andere belastingmiddel is contra legem. De wetgever heeft immers expliciet onderscheid gemaakt tussen de heffingsgrondslagen (en de daarmee gepaard gaande beoogde belastingdruk) van de verschillende belastingmiddelen.

Bij de genoemde handelwijzen waar sprake is van in het buitenland wonende/werkende belastingplichtigen is het goed voorstelbaar dat deze afspraken zijn gemaakt. Bezien wordt of deze werkwijzen wettelijk verankerd kunnen worden zonder dat er dan sprake is van discriminatie.

4. *heffingsrente*

In de praktijk blijkt het zo te zijn dat bij het sluiten van compromissen ook boetes en heffingsrente worden betrokken. In “kaders voor vaststellingsovereenkomsten”⁸ wordt expliciet aangegeven dat “geen afspraken mogen worden gemaakt over de aspecten heffingsrente, invorderingsrente en bestuurlijke boete indien in combinatie met zo’n afspraak uitruil met betrekking tot andere aspecten en/of met elementen van de heffing/invordering plaatsvindt.” Het aanpassen van dit kader is onwenselijk, omdat anders de voorgeschreven renten en boeten gemakkelijk kunnen worden ontlopen.

5. *betalingscapaciteit*

Het mee laten wegen van verhaalbaarheid of betalingscapaciteit bij het opleggen van aanslagen is contra legem, hetgeen leidt tot willekeur. De wetgever heeft bewust gekozen voor het functieonderscheid tussen inspecteur en ontvanger met hun eigen specifieke bevoegdheden.

⁷ HR 22 april 1998, BNB 1998/214

⁸ Besluit van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412U

6. *faillissement*

Tijdens de afwikkeling van faillissementen blijft de failliet tot het moment van inschrijving in het faillissementsregister in de bestanden van de Belastingdienst bestaan, waar zich immers ook ten tijde van de afwikkeling nog belaste feiten kunnen voordoen. De heffingsystemen blijven daartoe ook *geautomatiseerd* aangiften genereren.

Het is praktisch en wenselijk dat er, wanneer vaststaat dat geen sprake meer zal zijn van belaste feiten, afspraken worden gemaakt met de curator over het niet invullen of niet retourneren van aangiften, dan wel dat er nihilaanslagen worden opgelegd.

Het aanpassen van de systemen om te voorkomen dat er aangiften worden verzonden, acht ik te risicovol, omdat er soms wel sprake is van belaste feiten.

7. *fiscaal compromis*

Er moet onderscheid worden gemaakt tussen de vraag of een inspecteur een fiscaal compromis *mag* sluiten en de vraag of hij een compromis *kan* sluiten. Compromissen over (de duiding van) de feiten mogen altijd gesloten worden. De genoemde compromissen in het overzicht zijn alle als zodanig te beschouwen. Vervolgens is er de vraag of de *inhoud* van het compromis elementen bevat die contra legem zijn. In geen van de gemelde gevallen lijkt daar sprake van te zijn. Het merendeel getuigt van een juiste rechtstoepassing, de andere zijn praktisch en wenselijk waar zo goed mogelijk is getracht om – soms zelfs zonder een aanwezige administratie - materiële belastingschulden vast te stellen. Voor een meer algemene beschouwing over compromissen verwijs ik naar paragraaf 3 c (rechtstoepassing).

8. *overig*

De gemelde handelwijzen die als contra legem worden gekwalificeerd, spreken voor zichzelf. Er wordt ten onrechte niet geheven en/of niet ingevorderd. De overige gevallen betreffen handelwijzen die, gelet op de gebreken in de administraties van bedrijven, van doelmatig handelen getuigen, hoewel er strikt genomen sprake is van contra legem. Gebreken in administraties of soms zelfs het volledig ontbreken daarvan maakt meer in het algemeen adequate fraudebestrijding vaak lastig. Later in deze brief (bladzijde 21) kom ik daar onder het kopje fraudebestrijding meer uitgebreid op terug. Daar wordt ook aangegeven waarom ik overweeg wetgeving op dat terrein aan te passen.

b. materieel recht

1. *grondslag*

Het merendeel van de gemelde handelwijzen is zonder meer als contra legem te kwalificeren, waar sprake is van uitholling van de heffingsgrondslag met als gevolg dat de materiële belastingschuld te laag wordt vastgesteld. De gevallen die als “nadruk op doelmatigheid” zijn gekwalificeerd, worden nader bezien op de mogelijkheden en wenselijkheid om te codificeren. Ik moet hier wel aan toevoegen dat in deze gevallen ook ik soms heb getwijfeld of er wellicht toch sprake is geweest van een praktische en wenselijke werkwijze, vooral in die gevallen waarin een juiste materiële belastingschuld waarschijnlijk aan de orde was. De aarzelingen over een juiste kwalificatie weerspiegelen wat mij betreft de worstelingen van de inspecteurs. Ik wil graag aansluiten bij de woorden van Geppaart en Scheltema in bijlage 1: “Het behoeft geen betoog dat het aldus gemaakte onderscheid bij het beoordelen van handelwijzen van de belastingdienst aan de hand van de regels van het recht geen eenvoudige opgave is.”

Ik heb vastgesteld dat dit dilemma zich expressiever manifesteert bij de beoordelingen van de casusposities die het *materiële* recht betreffen en die daarbinnen met name de grondslag betreffen. Die spanning tussen wet en werkelijkheid zal er altijd zijn, hoe goed de wetgever ook beoogt op voorhand de werkelijkheid in wet- en regelgeving te vangen en hoe goed de inspecteur ook beoogt het recht op de werkelijkheid toe te passen.

In deze categorie wordt, met name ten aanzien van de *Btw-heffing*, een aantal casusposities als contra legem gekwalificeerd die kunnen worden benoemd als “*verenigingswerk*”. Daarbij is sprake van een fenomeen in de samenleving waarbij vele vrijwilligers zich inzetten voor verenigingswerk, waarbij voor het gevoel van velen belastingheffing ten aanzien van hun activiteiten minder goed past. In uw Kamer is dit vraagstuk al vele malen aan de orde geweest⁹. Daar zijn op diverse terreinen nadere *tegemoetkomende* kaders vastgesteld waarbinnen verenigingsactiviteiten zich fiscaal op de verschillende terreinen kunnen bewegen. Ook van belang zijn de sinds 1-1-2002 in de wet Vpb bestaande artikelen 9-1-i en j waarin de belastingplicht voor stichtingen en verenigingen is geregeld. Tegen de achtergrond van bovenomschreven perceptie zijn de geconstateerde contra legemafspraken in de omzetbelasting wel te plaatsen, maar niettemin moet ook op dit terrein de Belastingdienst het fiscale recht toepassen. Ik acht het niet juist, ook niet in deze situaties, om belaste activiteiten per definitie onbelast te laten. De rechtsgelijkheid en de daarvan afgeleide concurrentieverhoudingen staan dat niet toe.

Met betrekking tot de in het overzicht vermelde *steekpenningencasus* is een kort historisch overzicht van belang.

Tot 1998 waren steekpenningen fiscaal aftrekbaar als was voldaan aan twee criteria:

- aannemelijk moest zijn dat het om zakelijke, aan een bepaald project toe te rekenen, kosten ging; de betrouwbaarheid van de boekhouding was daarbij onder meer van belang; de naam van de ontvanger van de steekpenningen was voor de toetsing van de aannemelijkheid niet doorslaggevend;
- het betalen van steekpenningen moest in de branche gebruikelijk zijn.

Vanaf 1998 zijn de kosten van steekpenningen niet aftrekbaar op het moment dat een strafrechtelijke veroordeling of een transactie ter zake van deze activiteit heeft plaatsgevonden. De systematiek is: aftrekbaar, melding door de Belastingdienst aan het OM, bijtelling in het jaar van strafrechtelijke veroordeling.

Strafbaar is zowel de ambtelijke als de niet-ambtelijke omkoping en dat geldt voor de betaler en de ontvanger van steekpenningen. Met ingang van 1 februari 2001 is ook omkoping van buitenlandse ambtenaren strafbaar gesteld.

In 1999 is daar het beleid aan toegevoegd dat er door de Belastingdienst geen afspraken meer worden gemaakt over steekpenningen, teneinde te voorkomen dat belastingplichtigen zich achteraf zouden kunnen beroepen op opgewekt vertrouwen. Inmiddels is er een wetsvoorstel ingediend waarin de aftrekbaarheid van betaalde steekpenningen wordt afgeschaft (wijziging van de Wet ib 2001 – uitbreiding van de niet-aftrekbaarheid van kosten en lasten die verband houden met omkoping). De Nota naar aanleiding naar het Verslag is op 2 februari 2004 uitgebracht.

2. *tarief*

Afwijkende tariefafspraken in de uitvoering druisen altijd in tegen de wet, het rechtsgevoel en de rechtsgelijkheid. Tariefafspraken zijn dan ook per definitie contra legem, zoals al aangegeven bij de Vinkenslagafpraak. Daarbij is er geen onderscheid tussen afspraken over het percentage en lumpsumafspraken, ook al is het in die laatste gevallen voorstelbaar dat zulks door beide partijen als praktisch en wenselijk wordt ervaren.

Toch is juist het tarief een van de meest kenbare instrumenten om de gewenste belastingdruk te bepalen. Wijziging van tarieven is daarom voorbehouden aan de wetgever.

Bijvoorbeeld:

- TK, vergaderjaar 1999-2000, 26 800 IX B, nr. 31: brief van de staatssecretaris van Volksgezondheid, Welzijn en Sport en van Financiën, 16 mei 2000;
- TK, vergaderjaar 1999-2000, 27 222, nr. 1: brief van de staatssecretaris van Financiën, 14 juni 2000;
- TK vergaderjaar 2000-2001, 26 429, nr. 10: verslag van een algemeen overleg, vastgesteld 29 september 2000;
- TK, vergaderjaar 2000-2001, 27 222, nr. 2: verslag van een algemeen overleg, vastgesteld 30 oktober 2000;
- TK, vergaderjaar 2002-2003, 28 600, XVI, nr. 153: brief van de staatssecretaris van Financiën, 27 augustus 2003.

3. *reorganisatie onderneming*

De handelwijzen in situaties van schuldsanering getuigen van maatschappelijk gevoel. Toch kunnen de gemelde casusposities niet anders dan als contra legem worden beschouwd. De rechtsgelijkheid is te veel in het geding.

4. *bedrijfsbeëindiging*

De melding die als contra legem is gekwalificeerd, bevat ook inbreuken op het formele recht en het strafrecht. De beoogde resultaten hadden ook op andere wijze kunnen worden bereikt zoals andere casusposities laten zien.

5. *fusie*

Er is sprake van praktische en wenselijke handelwijzen.

6. *overig*

De vermelde contra legemhandelingen ontberen alle een juiste vaststelling van de materiële belastingschuld, dan wel worden zij gekenmerkt door het onterecht achterwege laten van invorderingsmaatregelen.

De casus betreffende de dividendbelasting zal ik in lijn brengen met het beleid dat bij andere publiekrechtelijke rechtspersonen wordt gevoerd.

c. strafrecht

1. *boete*

Hier geldt een zelfde toelichting als bij het kopje *heffingsrente* op bladzijde 14.

Wat betreft de casus van de Bpm en boeten bij taxibedrijven wordt bezien of de wetgeving moet worden aangepast.

2. *fraude*

3. *criminaliteit*

4. *vrijplaatsen*

De contra legemhandelingen zijn vanuit het perspectief van dreiging met geweld of intimidatie te verklaren. In paragraaf 2 van deze brief kom ik uitgebreid terug op de aanpak van deze situaties in de toekomst.

d. doelmatigheid

1. *administratieve lastenverlichting*

Het feit dat de Belastingdienst oog heeft voor administratieve lasten voor het bedrijfsleven getuigt van een goed ontwikkeld maatschappelijk gevoel. Dat de gekozen oplossingen soms strikt genomen contra legem zijn, is aanleiding te onderzoeken of het mogelijk is belemmeringen in de wetgeving weg te nemen.

Op de casusposities betreffende de vorming van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting wil ik graag specifiek ingaan. Een fiscale eenheid voor de omzetbelasting vereist een beschikking van de inspecteur. Het vormen van een fiscale eenheid met terugwerkende kracht is niet toegestaan. In de uitvoeringspraktijk worden beide vormvereisten regelmatig overtreden, waarbij overigens steeds wel sprake is geweest van een juiste vaststelling van de materiële belastingschuld.

Aan de beschikking wil ik niet tornen, maar ik kan mij voorstellen dat de praktijk behoefte heeft aan een bepaalde vorm van terugwerkende kracht. Dat wordt mogelijk gemaakt.

2. *vestzak -broekzak*

Ik vermoed dat voor het gevoel van velen een vestzak-broekzakpraktijk doelmatig kan zijn. Ik ben evenwel van oordeel dat de wetgever expliciet heeft gekozen voor heffing bij de een en teruggaaf bij de ander of voor belastingdruk in het ene belastingmiddel en niet in het andere. Het doorbreken van deze systematiek kan niet in de uitvoering aan de orde zijn. Alleen de wetgever kan daar voor kiezen.

e. juiste rechtstoepassing

2. *andere voorbeelden*

Een bijzondere werkwijze betreft de aanpak van het kantoor Heerlen Buitenland met betrekking tot de 30%-regeling. Het kantoor Heerlen Buitenland heeft met een groot concern afgesproken dat het bedrijf zelf beoordeelt of zijn werknemers in aanmerking komen voor de 30%-regeling in de inkomstenbelasting. De Belastingdienst controleert periodiek het concern. Deze afspraak is niet contra legem, maar een vorm van horizontaal toezicht (zie verder daarover bladzijde 38).

beleid en contra legem

a. formeel recht

1. *termijnen*

Deze besluiten (rampenresoluties) zijn niet contra legem, maar beogen situaties waarin onderliggende bescheiden door water of vuur te loor zijn gegaan of waarin belastingplichtigen tijdelijk hun verplichtingen niet na *kunnen* komen, tegemoetkomend op te lossen.

6. *faillissement*

De casus betreffende emigranten licht ik nader toe.

Belastingplichtigen die naar een bepaald land waren geëmigreerd zonder fiscaal af te rekenen, konden niet door Nederland worden aangepakt omdat zij buiten de Nederlandse rechtsmacht waren gekomen. Om die reden is enkele jaren geleden een overeenkomst (met terugwerkende kracht) met de autoriteiten ter plaatse gesloten die in invorderingsbijstand voorziet. Wel hebben de autoriteiten daarbij aangegeven dat zij weliswaar enige druk willen uitoefenen teneinde betaling te stimuleren maar dat zij daarbij niet zo v er zullen gaan dat door invordering van de Nederlandse claims belastingschuldigen in financiële problemen komen. Gedurende de eerste twee jaren na invoering van de overeenkomst wilden de autoriteiten slechts 10 gevallen in behandeling nemen. Op grond van de overeenkomst is nog niets betaald. Om die reden is in enkele gevallen aanvaard dat door de belastingschuldigen de volledige enkelvoudige belasting (zonder invorderingsrente) tegen finale kwijting is betaald. Invordering van de (reeds gedurende vele jaren opgelopen) invorderingsrente zou de continuïteit van de ondernemingen van de belastingschuldigen aantasten en dat achten de autoriteiten een onaanvaardbare consequentie voor de overeenkomst. Ik zal nogmaals met de overheid in het andere land in contact te treden.

b. materieel recht

1. *grondslag*

Het beleid dat als contra legem is gekwalificeerd, wordt ingetrokken. Het beleid dat is gekwalificeerd als "nadruk op doelmatigheid" zal ik beoordelen op de vraag of het wenselijk is dit te codificeren of ook in te trekken. Op grond van de vertrouwensleer zal het aangepaste beleid gelden voor nieuwe gevallen en moeten bestaande gevallen worden gerespecteerd. Nog een enkele specifieke opmerking:

- Met betrekking tot de vrijstellingsbesluiten voor het schenkings- en successierecht voor het Rode Kruis en dergelijke heb ik afgezien van een kwalificatie van het beleid, omdat een aantal kwesties ter zake onder de rechter ligt. Na de uitspraken zal ik beslissen of dit beleid al dan niet wordt voortgezet.
- Het Burgerlijk Wetboek kent de rechtsfiguur trust niet. Trusts komen als rechtsvorm wel voor in de Angelsaksische wetgeving. Het besluit leunt op de autonomie van de inspecteur.
- De casus met betrekking tot de publiekrechtelijke rechtspersoon die het aan de staat betaalde winstaandeel in mindering mag brengen op de voor de Vpb belaste winst, zal ik in lijn brengen met een juiste rechtstoepassing.

invordering en contra legem

Bij het onderzoek naar contra legemhandelingen heb ik de Belastingdienst drie specifieke vragen gesteld met betrekking tot de invordering:

1. bestaan er vormen van generiek oninbaarlijden die afwijken van de Leidraad Invordering;
2. bestaan er vormen van oninbaarlijden in verband met agressief gedrag of het behoren tot een fiscale vrijplaats, die afwijken van de Leidraad Invordering;
3. worden om andere redenen belastingschulden niet voldaan, maar kwijtgescholden, oninbaar geleden of om invorderingsredenen verminderd, terwijl de Leidraad Invordering dat niet toestaat.

In bijlage 4 worden de meldingen door de regio's gerubriceerd, waarbij voor de mate waarin de afwijkingen voorkomen dezelfde frequentieindeling wordt gehanteerd als bij de contra legemhandelingen in de bijlagen 2 en 3. De meldingen geven het volgende beeld.

a. generiek oninbaarlijden

De meeste regio's houden of hielden zich op dit punt niet aan het beleid van de Leidraad Invordering: zij lijden of leden generiek oninbaar. Uit de meldingen van de regio's die dat doen of deden, valt te constateren dat zulks geschiedde uit doelmatigheidsredenen of onder de noemer van schoningsacties bij kleine belastingvorderingen, meestal op basis van managementbeslissingen. De voorwaarden waaronder dat gebeurde, verschillen per regio of per kantoor, waardoor de rechtsgelijkheid in het geding is.

Ik ben voornemens een aantal wettelijke maatregelen te nemen die het oninbaarlijden effectiever voorkomen, bijvoorbeeld de partiële opheffing van het beslagverbod en de beslagbeperking en het introduceren van de bankvordering. Als ultimatum remediemaanpak worden daarnaast landelijke criteria ontwikkeld voor een massale, generieke wijze van oninbaarlijden, omdat in een enkel geval generiek oninbaarlijden tot de mogelijkheden moet behoren.

Overigens heb ik het voornemen om de hoofdregel in de motorrijtuigenbelasting te wijzigen waardoor er eenmaal per jaar moet worden betaald (in plaats van per kwartaal). Wanneer de belastingschuldige de aanslag motorrijtuigenbelasting in meerdere termijnen wil betalen, is de belastingschuldige verplicht door middel van een automatische incasso te betalen. Op deze wijze wordt de doelmatigheid in de invordering bevorderd. Een soortgelijke regeling valt ook te overwegen bij het aanvragen van een betalingsregeling bij de ontvanger.

Met betrekking tot de belastingderving die gemoeid is geweest met *generiek oninbaarlijden*, wordt ingeschat dat over de afgelopen vijf jaar ongeveer €20 miljoen ten onrechte generiek oninbaar is geleden. De belastingderving is uiteindelijk veel geringer, omdat bij een individuele voortgezette invordering zo'n 75% oninbaar zou zijn gebleken. De feitelijke derving over de afgelopen vijf jaar zou dan circa €5 miljoen bedragen.

b. oninbaarlijden in verband met agressief gedrag/vrijplaatsen

Uit het overzicht blijkt dat met name bij de woonwagencentra en in mindere mate in de prostitutiesector en bij illegale casino's oninbaar werd of wordt geleden. Ik acht deze praktijk onwenselijk en verwijs voor de maatregelen terzake naar paragraaf 2 van deze brief. De overige meldingen betreffen individuele gevallen. De Belastingdienst zal voortaan in dergelijke gevallen zo nodig bijstand van de politie vragen en in de dossiers vastleggen of deze bijstand al dan niet (tijdig) verkregen is.

c. andere afwijkingen van de Leidraad Invordering

Slechts in een gering aantal gevallen is verder afgeweken van de Leidraad Invordering. De eerstgenoemde melding (psychisch verwarde man) is begrijpelijk. Voor het overige zal de Belastingdienst de Leidraad Invordering onverkort moeten gaan toepassen. Daarbij wordt wel bezien of de Leidraad Invordering voldoende is toegesneden op de eisen van de tijd die aan de uitvoeringspraktijk worden gesteld.

instructie kwade posten

In het debat op 11 maart 2004 is ook de zogeheten instructie kwade posten aan de orde geweest. Deze instructie dateert uit 1983. Voor 1983 lag de bevoegdheid tot oninbaarlijden bij de regionale directeuren. Na die datum werd de beslissing bij de ontvanger gelegd, die op basis van de instructie een keer per jaar signaleringslijsten opmaakte ten behoeve van de inspecteur.

In de lijsten werd aangegeven bij welke belastingplichtigen de aanslagen inkomstenbelasting en later ook Waz of Ziekenfondswet, gedurende twee jaar zijn kwijtgescholden of oninbaar geleden. In 2003 ging het daarbij om 5000 belastingschuldigen.

Op basis van de signaleringslijsten kon de inspecteur zelfstandig beslissen of verzending van aangiften nog zinvol was. Achterliggend doel was om zinloze trajecten – uitsturen aangifte, nihilaanslag en/of geen verhaal meer mogelijk – te voorkomen. Zo betrof de instructie vooral ook belastingplichtigen die op kosten van de sociale dienst verhuisden naar een bejaardentehuis en de posten VOW (Vertrokken Onbekend Waarheen). Uit het onderzoek is gebleken dat deze lijsten door de keuze voor een meer integrale klantbehandeling vanaf 1990 nauwelijks meer werden gebruikt.

In 2003 hebben slechts vijf kantoren (in 2003 waren er in totaal 49 kantoren) de signaleringslijsten nog gebruikt. Eén kantoor meldde dat het kantoorbeleid was om de signaleringslijsten te gebruiken om van beschrijving af te zien in gevallen van evidente onverhaalbaarheid. Dat betrof naast de “kwade posten” mensen die op kosten van de sociale dienst in een bejaardentehuis gingen wonen en de posten VOW. Een ander kantoor meldde dat het praktijk was om de signaleringslijsten te beoordelen om posten af te voeren (beschrijving niet nodig). Weer een ander kantoor meldde een incidentele praktijk om posten af te voeren, maar niet in verband met agressief gedrag. Een vierde kantoor gebruikte de lijsten als hulpmiddel om te controleren of oninbaarlijden of kwijtschelding terecht was gebeurd. Tot slot gaf één regio aan dat twee fraudeurs op grond van de signaleringslijsten zijn afgevoerd. Geschat wordt dat de belastingderving die met de instructie gemoeid is, tussen de € 50.000 en € 100.000 per jaar heeft belopen.

Nu de signaleringslijsten hun betekenis al nagenoeg hadden verloren, is, zoals u reeds is medegedeeld, de achterliggende instructie met onmiddellijke ingang ingetrokken.

De uitwisseling van informatie tussen inspecteur en ontvanger blijft van groot belang, waar het concept van de geïntegreerde klantbehandeling (alle aspecten van de heffing van de verschillende belastingmiddelen én de invordering worden in samenhang gezien) dat de Belastingdienst hanteert, effectief is gebleken. Daarbij moet wel steeds als uitgangspunt blijven gelden de functiescheiding tussen de inspecteur en de ontvanger.

fraudebestrijding

Bij het onderzoek naar contra legemhandelingen heb ik vastgesteld dat het soms lastig kan zijn om adequaat fraude te bestrijden.

Het WRR-rapport, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*¹⁰, wijdt aan dit vraagstuk op blz. 111 een beschouwing, waaruit twee passages worden geciteerd:

“Zolang op basis van rechtsstatelijke waarborgen van de overheid wordt verlangd iedereen gelijk te behandelen, is het lastig om mensen die bijvoorbeeld herhaaldelijk frauderen anders aan te pakken dan mensen die zich altijd keurig gedragen. Anders gezegd, opportunistisch of calculerend gedrag van individuele burgers kan vanwege de huidige toepassing van het gelijkheidsbeginsel geen aparte aanpak krijgen. Een minder rigide toepassing van het gelijkheidsbeginsel, gericht op een gedifferentieerde behandeling al naar gelang de burger zelf zijn verantwoordelijkheid heeft genomen, zou hier echter een oplossing kunnen bieden. Op basis hiervan zou de overheid burgers die zich niet verantwoordelijk gedragen inzake publieke belangen anders kunnen behandelen, zolang deze behandeling ten minste niet indruist tegen de rechtsbescherming die burgers op basis van de grondrechten en wet- en regelgeving genieten jegens machtsuitoefening door de staat en door andere burgers.”

¹⁰ De toekomst van de nationale rechtsstaat, WRR 2002, nr. 63.

“De overheid mag vanuit de eisen die voortvloeien uit de waarborgen van de rechtsstaat haar boekje niet te buiten gaan, terwijl burgers binnen de ruimte die de wet laat veel meer mogelijkheden hebben om zich bijvoorbeeld calculerend of opportunistisch te gedragen.”

Deze beschouwing geeft de dagelijkse praktijk goed weer, waar kwesties als bewijsvoering, mogelijk disproportioneel handelen en capaciteit in de strafrechtketen het overheidshandelen bij fraudebestrijding soms tot basale praktische oplossingen beperkt. Daarmee zijn de in het onderzoek in deze sfeer vermelde contra legemhandelingen niet minder contra legem, maar wel meer te verklaren. In Nederland is rechtsgelijkheid het dragende beginsel van de rechtsstaat. Onze rechtsstaat vereist tevens een adequate rechtsbescherming, waar immers de macht van de handhavende overheid in balans moet zijn met de rechten en plichten van de burger jegens de overheid.

Het WRR-rapport en de problemen die de Belastingdienst ondervindt bij fraudebestrijding, maar ook bijvoorbeeld een onlangs door de minister van Bestuurlijke Vernieuwing en Koninkrijksrelaties georganiseerd symposium¹¹ over dit thema, brengen mij er toe te bezien of het wenselijk is om de wettelijke bevoegdheden voor de Belastingdienst uit te breiden. Ik denk bijvoorbeeld aan situaties waarin belastingplichtige ondernemers/ondernemingen stelselmatig weigeren een boekhouding te voeren, waardoor de Belastingdienst niet in staat is een juist zicht op de omvang van de activiteiten en de verplichtingen te krijgen. De bestaande mogelijkheden van omkering van de bewijslast bijvoorbeeld, hebben soms te weinig kracht om tegen stelselmatige weigerachtigheid op te treden. Rechtsgelijkheid en rechtsbescherming blijven vanzelfsprekend wel ijkpunten. In dit kader mag overigens niet onvermeld blijven dat de Belastingdienst inmiddels een geautomatiseerd zoekprogramma heeft ontwikkeld, waarmee onbekende bedrijven met hun activiteiten op Internet kunnen worden opgespoord. Het gaat met name om bedrijven die in Nederland opereren, maar – al dan niet in een buitenlandse rechtsvorm – in het buitenland gevestigd (lijken te) zijn. Afgezien van het bovenstaande, ben ik voornemens het aantal verplichte gestructureerde informatieverplichtingen bij derden uit te breiden, met name met het oog op een betere fraudebestrijding in box 3 van de aangifte inkomstenbelasting, maar ook ten behoeve van het vaststellen van bedrijfsactiviteiten, ook al gaat dat ten koste van de administratieve lastenverlichting in sommige sectoren van het bedrijfsleven.

e. *de resultaten van het onderzoek: de context*

De resultaten van het onderzoek moeten in ieder geval ook worden gezien tegen de achtergrond van de veranderende tijdgeest. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het recent uitgekomen onderzoek “De moraal in de publieke opinie” (SCP, maart 2004).

Daarin wordt aangegeven dat in 2002 62 procent van de Nederlanders belastingfraude door belastingplichtigen in het algemeen afkeurde, tegen 46 procent in 1991. Er is daarmee een sterk groeiend draagvlak voor scherpere handhaving bij fraudeurs. Rechtshandavingsorganisaties en in het algemeen de overheid moeten beleid en uitvoering aanpassen aan de eisen van de tijd, zonder daarbij overigens de eigen normstelling te verwaarlozen: zij moeten hoe dan ook de bestaande wet- en regelgeving toepassen en handhaven. Vanuit dit tijdsperspectief zijn sommige contra legemhandelingen – met name in de beleidssfeer - meer te verklaren, waar blijkt dat deze meestal van voor het jaar 2000 dateren. Uit het onderzoek komt naar voren dat het begrip contra legem inderdaad zonder omwegen als “tegen de wet” (of beter: tegen het *recht*, zie 1a.) moet worden gekwalificeerd, maar dat tegelijkertijd zodanig handelen niet altijd tegen het *gevoel voor recht* op dat moment indruist. De overzichten in bijlagen 2 en 3 geven aan dat contra legemhandelingen, net als de litigieuze Vinkenslagafpraak veelal vanuit het perspectief van het genereren van belastingopbrengsten, vanuit doelmatigheidsoverwegingen of om politiek/maatschappelijke redenen tot stand zijn gekomen.

Wat mij betreft blijkt dat de inspecteurs en ontvangers in de Belastingdienst vaak praktische oplossingen hebben gezocht om te waarborgen dat de materiële belastingschuld kon worden geheven en geïnd. Dat zij daarmee soms contra legem hebben gehandeld, kan ik niet goedkeuren,

¹¹ 7 april 2004, Andere overheid en het gelijkheidsdenken; tijdens dit symposium bleek dat alle handhavende overheden/diensten worstelen met een adequate fraudeaanpak.

maar vaak wel begrijpen. Dat is ook de reden waarom ik overweeg een aantal werkwijzen te gaan ondersteunen door middel van wetgeving.

In de contra legemsituaties waarbij dat niet gebeurt, wordt in een algemene werkinstructie ook aangegeven *waarom* ik bepaalde werkwijzen onwenselijk acht, zodat de instructie ook daadwerkelijk tot leven kan komen.

Ik wil ook graag opmerken dat de medewerkers van de Belastingdienst in volle openheid en met het besef dat burgers en media daar kennis van krijgen, de, naar hun gevoel, contra legemhandelingen hebben gemeld. Ik stel deze mate van openheid en verantwoordelijkheidsgevoel buitengewoon op prijs.

Tot slot wil ik nog opmerken dat het aantal situaties waarin sprake is van contra legem door de opsomming van alle meldingen groot lijkt – zij omvatten dan ook een reeks van jaren – en daardoor wellicht door velen ook als zodanig zal worden ervaren, maar dat anderzijds het totale aantal fiscale/douanebeslissingen waar de Belastingdienst jaarlijks voor staat, niet uit het oog mag worden verloren. Zo worden er jaarlijks ongeveer 15 miljoen aanslagen opgelegd, op bijna 800.000 bezwaarschriften beschikt en is er sprake van bijna 7 miljoen auto's waarover jaarlijks Mrb en bij aanschaf Bpm moet worden geheven en geïnd. En dat niet alleen, ik heb bij het beoordelen van de vraag "contra legem" of niet, ook vastgesteld dat het antwoord daarop niet altijd eenduidig en vanzelfsprekend te geven valt. Om het meer beeldend te zeggen: het recht is niet altijd met een schaarstje te knippen. Dat geldt niet alleen voor de rechtstoepassing door uitvoeringsinstanties, maar voor de rechtspleging in het algemeen. Ter zitting dragen rechters soms aan partijen op om er samen uit te komen vanuit de optiek dat de beoordeling van feiten en omstandigheden door de rechter minder *recht* doet dan een oplossing die door beide partijen gedragen wordt. Ook komt het voor dat de rechter een langdurige vertraging in de rechtsgang die niet aan partijen zelf valt te verwijten, naar de justitiabele vertaalt door bijvoorbeeld de opgelegde boete te verzachten.

Niet alle contra legemsituaties zijn in strijd met de materiële heffingswetten, maar met formele rechtsbepalingen en met het achterliggende beginsel van rechtsgelijkheid. Het formele recht heeft zich de afgelopen decennia ontwikkeld tot een omvangrijk rechtsgebied, zoals bijvoorbeeld de komst van de Awb (Algemene wet bestuursrecht) en de privacywetgeving.

Het ontbreekt de medewerkers van de Belastingdienst niet aan algemene kennis van het formele recht, dat hebben zij immers tijdens het onderzoek laten blijken. Niettemin is besloten om, gezien het bovenstaande alle medewerkers die werkzaam zijn in het proces van rechtstoepassing een opfriscursus formeel recht te laten volgen. De kennis van de spelregels van het recht blijft immers voorwaarde voor een correcte toepassing van het materiële recht.

De directeur-generaal Belastingdienst heeft daarnaast de Auditdienst Financiën gevraagd voortaan de contra legemproblematiek in de jaarlijkse controle van de Belastingdienst te betrekken.

2. vrijplaatsen: de grenzen van toen en nu

a. inleiding

De Nederlandse samenleving heeft haar grenzen bereikt waar het gaat om begrip of een zekere verdraagzaamheid ten aanzien van vrijplaatsen. De debatten die in uw Kamer zijn gevoerd over (fiscale) vrijplaatsen, de aandacht van de media en de reacties van burgers bevestigen dat De samenleving van nu verwacht ook dat in de gevallen van (dreiging met) geweld de overheid daartegen duidelijk optreedt. En naar ik denk niet alleen vanwege gevoelens van rechtsgelijkheid, maar ook vanwege het gevoel in een veilige samenleving te kunnen leven. Deze maatschappelijke ontwikkeling is ook elders zichtbaar: de Deense overheid bijvoorbeeld grijpt thans in waar het gaat om de vrijstaat Christiania in Kopenhagen.

Door de eeuwen heen zijn in alle samenlevingsvormen mensen of groepen van mensen geweest die zich, al dan niet met geweld, hebben onttrokken aan de gemeenschappelijke afspraken die in een samenleving gemaakt worden.

Iedere samenleving kan een bepaalde hoeveelheid “onttrekkers” verdragen, zeker waar het gaat om mensen die ultiem gekwetst of verwond zijn geraakt. In dat laatste geval maakt verontwaardiging zelfs plaats voor gevoelens van compassie en mededogen. Vrijplaatsen of vrijstaten zijn, al dan niet gewild, van alle tijden. De randen van een samenleving worden evenwel ondraaglijk wanneer de samenleving zich *te veel* in haar rechtsgevoel voelt aangetast.

Deze beschouwing verwoordt niet alleen mijn eigen opvattingen over het al dan niet toepassen van het recht. De minister van Justitie heeft op 26 september 2002 een soortgelijke beschouwing gehouden over gedogen en handhaven.¹² Ook hij constateert dat “gedogen van alle tijden is en dat geen enkel rechtsstelsel zonder kan. In ieder tijdperk, in ieder land blijken mensen oplossingen te zoeken om de spanning tussen wet en werkelijkheid te verminderen (.....), maar volstrekt met rust werd gelaten tot het moment dat men *lastig* werd.”

Tijdens het onderzoek naar de fiscale behandeling van vrijplaatsen is gebleken dat voor vrijplaatsen geldt dat de Belastingdienst alleen tot een goede belastingheffing en –inning kan komen met behulp van andere handhavende organisaties als gemeenten, politie en Justitie.

De noodzaak tot een meer stelselmatig gemeenschappelijk optreden is, wat betreft de Belastingdienst, voortgevloeid uit de Fraudenota 1996-2000¹³. Daarvoor was gemeenschappelijk optreden meer gebaseerd op incidentele samenwerking.

In deze Fraudenota wordt voor het eerst expliciet de term fiscale vrijplaatsen gebruikt: “sommige belastingplichtigen trachten hun (fiscale) verplichtingen te ontgaan door te dreigen met geweld. Zij beogen daarmee fiscale vrijplaatsen te creëren.”

Bij de uitvoering van die nota is de definitie verbreed: “Groepen of locaties waar een effectief overheidsoptreden wordt belemmerd, leidend tot een maatschappelijk ongewenste situatie, waarbij structurele fraude van wezenlijke betekenis is. De belemmering betreft soms een bestaande of vermeende dreiging, soms een sociaal-culturele hindernis. De aandacht van de overheid beperkt zich veelal tot handhaving van de openbare orde, waarbij structurele fraude voor lief wordt genomen.”

Op basis van de Fraudenota 1996-2000 is een aantal voorwaarden geformuleerd voor een succesvolle aanpak van overheidsvrijplaatsen:

- er moet sprake zijn van een overheidsbrede handhavingsstrategie, dat wil zeggen een aanpak waar alle betrokken overheden aan meedoen en waarin de aanpak met alle betrokken overheden is afgestemd;
- de strategie moet gericht zijn op normalisatie, dat wil zeggen gericht op het komen tot een behandeling als bij ieder ander;
- aanpak en middelen moeten gericht zijn op duurzaamheid van het resultaat.

¹² “Het hoogste recht mag niet het hoogste onrecht zijn”, opgenomen in de bundel “Het gedogen gehandhaafd, een kwestie van moraliteit én overheid?”, 2003.

¹³ TK, vergaderjaar 1996-1997, 17 050, nr. 201.

De woonwagencentra en de illegale casino's zijn in eerste instantie als de meest urgente projecten gekwalificeerd. In 2000 is de prostitutiesector daaraan toegevoegd.

In 1997 is de projectgroep fiscale vrijplaatsen (nu: kennisgroep Integrale overheidshandhaving) ingesteld die de aanpak coördineert. Deze kennisgroep bestaat uit zeven personen, die over specifieke kennis beschikken met betrekking tot het (overheidsbrede) beleid over en de aanpak van vrijplaatsen. De kennisgroep is in feite een kenniscentrum voor de gehele overheid. Specifiek voor de Belastingdienst coördineert de kennisgroep de activiteiten bij illegale casino's en adviseert zij bij de aanpak van andere vrijplaatsen. De capaciteit van de kennisgroep wordt uitgebreid en de kennisgroep wordt rechtstreeks onder de verantwoordelijkheid van de directeur-generaal Belastingdienst geplaatst.

b. woonwagencentra

Het beleid inzake woonwagencentra kent een lange historie, waarbij telkenmale naar vormen van samenwerking tussen de verschillende handhavende organisaties werd gezocht. De uitvoering daarvan was lastig, de handhaving bleek steeds zeer moeizaam.

1975

Tot 1975 was het beleid gericht op het concentreren van groepen woonwagengebouwen op grote centra. Verondersteld werd dat hiervan een gunstige werking zou uitgaan op het verkleinen van de afstand tot de rest van de samenleving.

In de nota woonwagengebouw van de minister van CRM van 1975¹⁴ wordt vastgesteld dat het beleid om grote centra te vormen juist niet effectief bleek. Vanaf dat moment tot op de dag van vandaag geldt daarom een deconcentratiebeleid.

In diezelfde nota wordt aangegeven dat het heffen en innen van belastingen grote problemen oplevert. Optreden in de ene regio leidt tot uitwijken naar een andere en van invorderen is nauwelijks sprake, met name door het ontbreken van voldoende politieondersteuning.

Identieke problemen zijn er waar het gaat om staangelden, gemeentelijke heffingen en kijk- en luistergelden. De staatssecretaris van Financiën nam het standpunt in dat woonwagengebouwen fiscaal niet anders moesten worden behandeld dan andere belastingplichtigen. Om projecten ter stimulering van huisvesting buiten de centra niet te verstoren, werd een uitzondering gemaakt: belastingschulden, opgebouwd in de periode van wonen in een centrum, werden buiten invordering gelaten voor degenen die zich daarbuiten gingen vestigen.

1990

In 1990 heeft de Algemene Rekenkamer een onderzoek ingesteld naar de behandeling van oninbare posten door de Belastingdienst, onder meer bij woonwagengebouwen. De conclusies ten aanzien van die groep zijn niet verrassend. Op een enkele uitzondering na (wel ondersteuning politie) worden de openstaande aanslagen, merendeels Mrb-aanslagen, uiteindelijk oninbaar geleden. De Algemene Rekenkamer concludeerde dat een dergelijke belastingvrijdom in strijd is met de rechtsgelijkheid.

De staatssecretaris van Financiën ging er in zijn reactie van uit dat het deconcentratiebeleid zou leiden tot het grotendeels opheffen van de rechtsongelijkheid.

1996

Op basis van het Fraudeplan 1996-2000 heeft de projectgroep fiscale vrijplaatsen een aanpak gekozen, tezamen met een aantal andere rechtshandhavers, die door middel van een aantal pilots beoogde een overheidsbrede aanpak uit te testen (normalisatie) met als doel om uiteindelijk tot een landelijke aanpak te komen. De aanpak is een initiatief van de Belastingdienst, gebaseerd op de filosofie van het rapport Handhaven op niveau van de commissie Michiels uit 1997¹⁵.

Begonnen is met vier pilots in Rotterdam, Eindhoven, Hoorn en 's-Hertogenbosch. Twee pilotgemeenten zijn inmiddels afgevallen – Rotterdam en Eindhoven – en vervangen door Bergen

¹⁴ TK, vergaderjaar 1974-1975, 13 471, nrs 1 en 2 (bijlage).

¹⁵ Handhaven op niveau, Commissie Bestuursrechtelijke en Privaatrechtelijke handhaving onder voorzitterschap van prof. mr. drs. F.C.H.A. Michiels, 1997.

op Zoom en Dordrecht. De pilots zijn gestart in 1998 en in 2003 voor het laatst geëvalueerd¹⁶. Kort samengevat komen de ervaringen er op neer dat een overheidsbrede aanpak de enig mogelijke is, maar dat adequate handhaving zeer moeizaam is en permanente aandacht vraagt. Bijlage 5 gaat meer uitgebreid in op de evaluatie.

2004

Er zijn op dit moment ruim 1100 woonwagencentra in Nederland met ruim 8800 standplaatsen en circa 22.000 bewoners. De Belastingdienst past daar in beginsel zijn reguliere beschrijvings-, heffings- en invorderingsbeleid toe, maar wordt daarbij geconfronteerd met het niet melden van ondernemerschap, het stelselmatig weigeren om een administratie te voeren en met het veelal ontbreken van feitelijke mogelijkheden om een belastingschuld te verhalen op bezittingen of tegoeden. Ook intimidatie en (dreigen met) geweld is regelmatig de orde.

Bijlage 5 vermeldt meer uitgebreid de stand van zaken ten aanzien van de heffing en inning op dit moment, zoals geïnventariseerd door de Belastingdienst.

c. illegale casino's

Dit project is er op gericht illegale casino's aan te pakken, te ontmantelen en herstarts zo veel mogelijk te voorkomen. Omdat het bestaansrecht van illegale casino's voor een belangrijk deel is gelegen in het niet afdragen van de verschuldigde omzet-, loon- en kansspelbelasting, speelt de Belastingdienst een belangrijke rol.

Er wordt intensief samengewerkt met gemeenten, politie en Justitie. De coördinatie van de samenwerking is belegd bij de kennisgroep Integrale overheidshandhaving.

Het project is daadwerkelijk gestart in 2000. Sindsdien zijn meer dan 100 illegale casino's gesloten, dan wel is een aantal herstarts of vestiging van nieuwe illegale casino's voorkomen en is voor € 40 miljoen aan aanslagen opgelegd.

Daarnaast zijn in het kader van intensivering van het toezicht op de naleving van de Wet op de Kansspelen de ministeries van Justitie en Economische Zaken ondersteund door de Belastingdienst bij onderzoeken naar gokken op Internet (onder meer via zogenoemde internetzuilen) en andere illegale gokvarianten. Door medewerkers van de Belastingdienst zijn ook 27 politiefunctionarissen opgeleid tot kansspeldeskundige.

Een meer gedetailleerd overzicht van de resultaten staat in bijlage 6.

De geschetste aanpak wordt door alle partijen als succesvol ervaren. Deze aanpak wordt dan ook onverkort gecontinueerd. Daarbij zal ik de Belastingdienst aangeven dat de binnen enkele regio's nog bestaande terughoudendheid ten aanzien van heffen en innen niet langer aan de orde kan zijn.

d. prostitutiesector

Tot 2000 heeft de Belastingdienst getracht in de prostitutiesector de fiscaliteit zo goed mogelijk te handhaven. Dat ging gepaard met wisselend succes, waar de sector zich immers kenmerkte door het ontbreken van adequate boekhoudingen en het niet of onvolledig verantwoord van inkomsten. In 2000 is het bordeelverbod opgeheven, waarmee de sector werd gelegaliseerd. Naar aanleiding daarvan – en als uitvloeisel van het Rapport van de commissie Michiels - heeft de minister van Justitie binnen het programma Handhaven op niveau het samenwerkingsproject Stimulering Integrale Handhaving Prostitutiebeleid¹⁷ gestart. Er is een landelijk convenant opgesteld dat door alle betrokken partijen (gemeente, politie, GAK, Arbeidsinspectie, OM en Belastingdienst) is ondertekend. Doel van het project is om de behandeling van de sector op diverse manieren te beproeven en van elk van die invalshoeken de "best practices" te implementeren binnen de deelnemende diensten. De betreffende pilots worden gehouden in Groningen, Utrecht, 's-Hertogenbosch, Eindhoven, Roermond en in Amsterdam, Den Haag en Eindhoven met betrekking tot de pilot Escort. In bijlage 7 wordt per pilot de specifieke betrokkenheid van de Belastingdienst aangegeven. Deze aanpak laat onverlet dat de Belastingdienst aan de hand van het reguliere selectie- en controlebeleid heft, controleert en int. In het onderzoek is vastgesteld dat binnen enkele regio's sprake is van enige terughoudendheid in de heffing en/of invordering in afwachting van de

¹⁶ Van Nes Management, mei 2003.

¹⁷ TK, vergaderjaar 1999-2000, 26 800, nr. 67

resultaten van een pilot. De Belastingdienst zal die terughoudendheid laten varen. De resultaten daarvan, voor zover relevant, worden ingebracht in het project Stimulering Integrale Handhaving Prostitutiebeleid.

e. *overige vrijplaatsen*

1. coffeeshops

De coffeeshops worden door de Belastingdienst gecontroleerd conform het reguliere selectie- en controlebeleid. In de controlepraktijk liep de Belastingdienst aan tegen overtredingen van het 500-gramscriterium (de voorraad mag de 500 gram niet te boven gaan). Daarbij ging het met name om de vraag in welke gevallen de controlerend ambtenaar aangifte doet van geconstateerde overtredingen en het vervolg dat het OM aan deze aangiften geeft.

Het College van Procureurs-Generaal heeft in 2003 ingestemd met een pilot waarbij het aangifte- en vervolgingsbeleid van overtredingen van het 500-gramscriterium deel uitmaakt van de te volgen werkwijze. De Belastingdienst heeft de situatie in 15 grotere steden in kaart gebracht, waarvan er vier als pilotsteden zijn geselecteerd: Utrecht, Maastricht, Zaanstad en Rotterdam.

Nadere intensiveringsmaatregelen zijn thans niet opportuun, behalve de aanwijzing dat ook hier bestaande terughoudendheid bij het heffen en innen niet meer aan de orde kan zijn.

2. illegale hennepkwekerijen

Illegale hennepkwekerijen worden niet alleen aangetroffen in sommige woonwagencentra, maar ook in particuliere woonhuizen, garages, schuren en kassen. Zij zijn voor de Belastingdienst niet of nauwelijks zelfstandig op te sporen. Inkomsten uit illegale hennepweek zijn onderworpen aan belastingheffing. Het voortouw bij de opsporing van illegale kwekerijen ligt bij politie en gemeenten. Als de Belastingdienst zelf een illegale kwekerij aantreft doet hij daarvan aangifte bij het OM. Tegelijkertijd start het aanslagregelende traject. Als er sprake is van samenloop tussen de ontnemingsvordering door het OM en de aanslagregeling door de Belastingdienst vindt overleg plaats. Ik verwijs voor dit beleid naar de Cannabisbrief die het kabinet op 23 april naar uw Kamer heeft gezonden.¹⁸

De belastingheffing over opbrengsten van niet bij de Belastingdienst bekende kwekerijen is afhankelijk van informatieverstrekking door derden.

Een adequate fiscale aanpak is alleen mogelijk wanneer de beperkingen worden opgeheven – althans voor deze specifieke situaties – die gelden voor de informatieuitwisseling tussen gemeenten, politie en Belastingdienst. Hetzelfde geldt voor de beperkingen die de Wet op het binnentreden de overheid oplegt. Ik zal de beperkingen voor de Belastingdienst inbrengen conform de lijn die in het plan van aanpak is genoemd (bladzijde 32).

3. katvangers

Door auto's op naam te zetten van armlastige stromannen in plaats van op eigen naam kan de heffing en invordering van motorrijtuigenbelasting worden omzeild. Ook de handel in deze auto's en het feitelijke gebruik blijven fiscaal buiten beeld. Tevens blijft men onzichtbaar voor politie en Justitie. In 1996 heeft een interdepartementale werkgroep een aantal aanbevelingen gedaan om de katvangersproblematiek aan te pakken.

Dit heeft ertoe geleid dat de Belastingdienst sinds 1 september 1997 op deze risicogroep intensief toezicht uitoefent in nauwe samenwerking met de politie, de RDW (Rijksdienst voor het wegverkeer) en afsleepbedrijven. Selectie, detectie en afdekking gebeuren zo gericht en doelmatig mogelijk. Naast specifieke inzet van toezichtcapaciteit zijn ook de juridische mogelijkheden om personen die gebruik maken van katvangers verbeterd. Het bijzondere verhaalsrecht is uitgebreid. Ook is het verplichtingssignaal ingevoerd: daar waar vroeger onbeperkt op naam van een en dezelfde katvanger een kenteken kon worden gesteld, wordt nu een signaal in het kentekenregister geplaatst en het op naam stellen beperkt, indien gebleken is dat een kentekenhouder voor tenminste vijf kentekens zijn fiscale en niet-fiscale voertuigverplichtingen niet nakomt.

¹⁸ TK, vergaderjaar 2003-2004, 24 077, nr. 125

In samenwerking met de RDW, politie en CJIB (Centraal Justitieel Incassobureau) wordt een katvangersbestand bijgehouden. Door politie en de Belastingdienst wordt een deel van de auto's van katvangers opgespoord. De auto wordt afgesleept, in beslag genomen en verkocht. Het project is gestart toen er 50.000 kentekens op naam van katvangers stonden. Zonder gerichte actie zou verdubbeling van dit aantal slechts een kwestie van tijd zijn geweest. Door middel van het genoemde intensief toezicht en met name de komst van het verplichtingssignaal is sprake van stabilisatie in het aantal op naam van katvangers geregistreerde kentekens.

Verdere daling is nu nauwelijks mogelijk omdat de gebruikers van deze constructie goed in de gaten hebben hoe het systeem in elkaar zit. Bovendien maken zij gebruik van verschillende identificatiepapieren. Duidelijk is ook geworden dat nieuwe vluchtwegen worden opgezocht zoals bewust onjuiste registratie, sloop of export. Dat heeft tot gevolg dat nog steeds personen die van katvangers gebruik maken buiten de heffing en invordering vallen. Om zinloze trajecten te voorkomen gebruikt de Belastingdienst de zogeheten "stopcode Mrb", waardoor geen naheffingsaanslagen worden opgelegd. In feite zou het juist zijn de aanslagen wél op te leggen, maar deze oninbaar te lijd.

Er moet een nader antwoord komen op de creativiteit van deze fraudeurs. Daartoe zal ik in overleg treden met de minister van Verkeer en Waterstaat teneinde de mogelijkheden van bijvoorbeeld kentekenregistratie op sofinummer in deze gevallen te onderzoeken.

<u>resultaten</u>	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
aantal geregistreerde katvangers			699	978	1039	1176	1300
aantal in beslaggenomen auto's	590	1847	1793	2375	1495	862	835

4. belwinkels

Belwinkels – plaatsen waar naar het buitenland kan worden gebeld – zijn een betrekkelijk nieuw fenomeen. In 1999 heeft de Belastingdienst een onderzoek ingesteld naar belwinkels. Daar zijn toendertijd geen bijzonderheden naar voren gekomen. De huidige werkelijkheid is inmiddels anders. Uit het rapport van het Van Traa-team¹⁹ van 2003 blijkt dat belwinkels een verzamelplaats zijn geworden van allerlei vormen van criminaliteit. Ook het aantal is explosief toegenomen. Belwinkels worden vooral in de grote steden aangetroffen. Zij zijn niet gemakkelijk te identificeren, waar zij zich bijvoorbeeld inschrijven als wasserij, kruidenier, slagerij. Zij hebben veelal een vluchtig bestaan: of de exploitant wisselt of de plaats. Het personeel bestaat vaak uit illegalen en de winkeltijdenwet wordt stelselmatig overtreden. Zij maken zich vermoedelijk ook schuldig aan een breed palet van frauduleuze activiteiten zoals telecomfraude, wisselen van illegaal geld, informele moneytransfers en witwassen.

Het integraal aanpakken van dergelijke belwinkels is alleen mogelijk in samenwerking met de gemeente, de politie en Justitie. Er lijkt ook een rol voor de OPTA weggelegd. Tot nu toe heeft de Belastingdienst geen *gerichte* activiteiten verricht. De betrokken regio's gaan dat wel doen²⁰, als initiatiefnemer tot samenwerking of door in te gaan op verzoeken daartoe. De kennisgroepen Integrale overheidshandhaving en "Auto, Transport, Vervoer en Telecom" fungeren als kenniscentra. Voor zover er terughoudendheid bestond ten aanzien van de heffing of inning, laat de Belastingdienst deze varen.

5. patsersprojecten

Met patsers wordt bedoeld op – vaak criminele – jongeren van 12 tot 25 jaar die door hun gedrag (veel geld, dure kleren, scooters/auto's) veel overlast veroorzaken en een slecht voorbeeld geven aan de hen omringende jeugd. Op het eerste oog is er niet vanzelfsprekend sprake van belastingplicht. De Belastingdienst doet niettemin samen met de politie Arnhem onderzoek naar de (on)mogelijkheden van samenwerking.

¹⁹ Verkeerd verbonden, Belhuizen in Amsterdam, Van Traa-team, 27-08-03.

²⁰ Zie ook de antwoorden op vragen van de leden Van Heemst en Wolfsen (TK, vergaderjaar 2002-2003, nr. 1809) en Dijsselbloem, Depla en Van Heemst (TK, vergaderjaar 2003-2004, nr. 115).

6. moskeeën

Door sommige moskeeën zelf en binnen sommige moskeeën vinden diverse commerciële/economische activiteiten plaats, waarop door de Belastingdienst slechts in beperkte mate toezicht wordt gehouden.

Die terughoudendheid werd ingegeven door de vraag of dergelijk toezicht wel mogelijk werd geacht. De Belastingdienst moet ook op deze plaatsen het reguliere toezicht toepassen. Worden daarbij wettelijke of andere belemmeringen geconstateerd, dan moet de Belastingdienst mij daarover informeren.

7. Westpoort

In 2002 heeft de gemeente Amsterdam besloten tot normalisatie van het functioneren van het westelijk havengebied Westpoort. Op verzoek van de gemeente Amsterdam zijn inmiddels de regio Amsterdam en de regio Douane West in overleg met de gemeente over de mogelijkheden van samenwerking. Daarbij is vooral de vraag relevant of belastingheffing en douanetoezicht van betekenis kunnen zijn in het normalisatieproces.

8. windhappers

Windhappers zijn mensen die schijnbaar leven van de wind. Van hen zijn geen bronnen van inkomen bekend, dan wel deze zijn extreem laag. Het kan bijvoorbeeld gaan om mensen die geheel door hun familie worden ondersteund, of om mensen die van een contant gemaakt vermogen (al dan niet “zwart” vergaard) “rentenieren”. Het opsporen van windhappers is buitengewoon moeizaam omdat vaak ieder spoor van een financiële relatie met wie dan ook ontbreekt. De algemene indruk is dat het niet om hele grote aantallen gaat.

In het kader van meer zichtbare acties (zie bladzijde 37) wordt deze groep nader beschouwd op een adequate aanpak.

9. illegale uitzendbureau's

Het gaat hier om vele uitzendbureautjes met een zeer korte levensduur, vooral gevestigd in de grote steden. Samen met de staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid zijn al diverse maatregelen in gang gezet om de bestrijding van deze uitzendfraude te intensiveren. Ik verwijs bijvoorbeeld naar het Algemeen Overleg van 26 mei 2004. Deze maatregelen hebben naast de bestrijding van de illegale tewerkstelling, ook betrekking op de naleving van de fiscale wetgeving. Zo zal onder meer worden voorzien in een fictiebepaling die inhoudt dat wanneer een werkgever niet kan aantonen hoe lang een niet aangemelde werknemer bij hem werkzaam is, wordt uitgegaan van een periode van minimaal 6 maanden.

De bestrijding van de fraude door deze uitzendbureau's vereist samenwerking van alle betrokken handhavers. Deze samenwerking vindt plaats in de *interventieteams*.

10. achterstandswijken

In bepaalde wijken in de grote steden is sprake van zodanig grote handhavingstekorten, dat zij beschouwd kunnen worden als vrijplaatsen. Diverse fraudesoorten doen zich daarbij voor. Naast woonfraude en bijstandsfraude is er ook veel bedrijvigheid die buiten het zicht van de Belastingdienst blijft. Dit verschijnsel gaat gepaard met veel overlast, waarvan het gevolg is dat de leefbaarheid in de wijk achteruit holt. Ook hier worden *interventieteams* ingezet om samen de problemen aan te pakken. Concrete projecten lopen al in Den Haag en in Utrecht.

11. zigeunerfamilies en Hells Angels

Zigeunerfamilies en Hells Angels zijn *fiscaal* gezien niet als “groep” te identificeren (in het verleden op één familie na) en als individu slechts in een enkel geval als zodanig te herkennen. Voor de Belastingdienst is hun achtergrond of cultuur niet relevant. Zij worden fiscaal net als ieder ander

behandeld. Voor zover er op individueel niveau sprake is van (dreiging met) geweld, zal de Belastingdienst bijstand van de politie vragen. Hier is geen sprake van specifieke *fiscale* vrijplaatsen.

Hierboven geef ik aan dat met betrekking tot de *reguliere* heffing en inning de Belastingdienst alle tot nu toe bestaande terughoudendheid laat varen. Ook bij de reguliere heffing en inning is soms assistentie van de politie nodig, namelijk op het moment dat medewerkers daadwerkelijk aan gevaar of geweld dreigen te worden blootgesteld. Mocht de gevraagde assistentie niet of niet tijdig worden gegeven, dan zal de Belastingdienst dat in de dossiers vastleggen.

Ik zal wel bezien of er binnen de werkwijzen van de Belastingdienst zelf mogelijkheden zijn om gevaarlijke situaties voor medewerkers meer te vermijden. Ik denk bijvoorbeeld aan het optreden van deurwaarders in andere ambtsgebieden dan het eigen en aan het voorschrift om de eigen naam te vermelden op documenten. Wellicht kan dat ook anders geregeld worden.

Datzelfde geldt voor het voorschrift dat de verkoop (executoriaal) moet plaatsvinden op dezelfde plaats als waar het beslag is gelegd.

De Belastingdienst zet, waar mogelijk en nodig, bij de invordering op vrijplaatsen, zogeheten *breekteams* in. De naam breekteam ziet op het gezamenlijk optrekken van deurwaarder, hulpofficier en sleutelsmid. In artikel 444 van het Wetboek van burgerlijke rechtsvordering is geregeld dat de deurwaarder "ter inbeslagneming toegang heeft tot elke plaats" en dat hij zich, in het geval de deuren gesloten zijn of de opening daarvan wordt geweigerd, toegang kan verschaffen met behulp van een sleutelsmid mits in tegenwoordigheid van de burgemeester of een hulpofficier van Justitie. In jargon wordt zulk optreden "wordt gebroken" genoemd.

plan van aanpak handhaving overheidsvrijplaatsen

Zoals in de inleiding is aangegeven is dit plan van aanpak bij brief van heden (EVIP/2004/66233) aan uw Kamer verzonden. Ten behoeve van de samenhang staat de tekst van die brief hier vermeld:

- “ De afgelopen maanden is er veel te doen geweest over situaties waarin sprake is van een ernstig handhavingstekort zoals die zich bijvoorbeeld voordoen op bepaalde woonwagencentra. Deze situaties worden in de media aangeduid als *vrijplaatsen*, daarom zal in deze brief ook deze term gebruikt worden. Rijk en lokale overheid slaan de handen ineen om het probleem van de vrijplaatsen gezamenlijk aan te pakken. Dit heeft er al toe geleid dat wij ieder vanuit onze eigen verantwoordelijkheid in overleg met de burgemeester van Maastricht hebben bijgedragen aan het oplossen van enkele knelpunten rond het woonwagencentra Vinkenslag. Daarnaast is goede samenwerking opgestart met de burgemeesters van Amsterdam, Den Haag, Rotterdam en Utrecht (G4). Wij verwachten dat deze gezamenlijke aanpak leidt tot het effectiever en efficiënter oplossen van knelpunten. Juist doordat acties gecombineerd worden. De ervaringen en expertise die de samenwerking met deze vijf gemeenten oplevert, zal waardevol zijn voor andere gemeenten die een vergelijkbare problematiek kennen. Over de eerste resultaten en de borging daarvan, zal de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties de Kamer zo spoedig mogelijk informeren.

Bij de totstandkoming van het plan van aanpak dat u in deze brief wordt gepresenteerd, zijn eveneens de ministers van Justitie, van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu betrokken. Deze brief ontvangt u samen met de brief die de staatssecretaris van Financiën u vandaag heeft gezonden over de onderzoeken bij de Belastingdienst naar contra legemhandelingen en vrijplaatsen.

Met dit plan van aanpak willen wij de samenleving laten zien dat de overheid werk gaat maken van de aanpak van vrijplaatsen en daadwerkelijk zichtbaar gaat optreden. Deze aanpak is een kwestie van lange adem, die begint met het stopzetten van onacceptabele gedoogsituaties. Overigens mag niet onvermeld blijven dat er ook "vrijplaatsbewoners/deelnemers" zijn die wel bereid zijn hun verplichtingen na te komen en die zich ook graag verlost zien worden van de status van vrijplaats.

Dit plan richt zich op woonwagencentra en bepaalde motorclubs, aangezien een aantal bestaande initiatieven op andere terreinen onverminderd doorgaan (zie verderop).

Gemeenten vervullen een centrale rol in de aanpak van vrijplaatsen en zelfs een hoofdrol waar het gaat om de aanpak van woonwagencentra. Zij hebben op verschillende terreinen belangen en zij kunnen samen met de politie de eventuele inzet van politie het beste beoordelen. In het kader van "Handhaven op Niveau" wordt de treinmetafoor gebruikt die de rolverdeling goed illustreert: de gemeente is de locomotief, de politie bezet de eerste wagon, de uitvoerende organisaties als Belastingdienst, UWV bezetten de tweede wagon, inspecties zoals de VROM-Inspectie en de Arbeidsinspectie de derde en het OM een vierde. Dat laat onverlet dat ook departementen een rol spelen, waar coördinatie en eventuele wetgevende activiteiten evenzeer van belang zijn. De aanpak van vrijplaatsen is een zaak van kabinetsbeleid in samenwerking met lokaal bestuur en niet (langer) een geïsoleerde activiteit van een afzonderlijk departement of afzonderlijke diensten. Daarom opteert het rijk voor een oplossingsgerichte aanpak van rijk en gemeenten.

1 Gezamenlijke aanpak met de G4 en Maastricht

Op 22 april 2004 is een overleg geweest tussen de burgemeesters van de G4 (Amsterdam, Rotterdam, Den Haag en Utrecht) en Maastricht en de minister van BZK. Hier is afgesproken dat het rijk gezamenlijk met de G4 en Maastricht optrekt in de *integrale aanpak* van de vrijplaatsen. De burgemeesters geven hier voorrang aan om hiermee een eind te maken aan dit type 'no go area'. De minister van BZK coördineert de uitvoering en zal de Tweede Kamer zo spoedig mogelijk over de voortgang informeren. De samenwerking is gericht op een snelle actie op die plekken waar de overheid haar zichtbare aanwezigheid moet versterken. Vervolgens zal de werkwijze geëvalueerd worden en zullen andere zaken worden aangepakt. De burgemeesters gaven aan behoefte te hebben aan actieve ondersteuning van de diverse betrokken rijksinstanties bij de aanpak van de vrijplaatsen. De samenwerking tussen rijk en steden is reeds gestart, de informatie wordt uitgewisseld om de randvoorwaarden te scheppen voor een snelle en daadkrachtige aanpak. Deze aanpak laat onverlet dat de Belastingdienst en andere uitvoerende diensten of inspecties zelf het initiatief kunnen en zullen nemen om op lokaal niveau initiatieven tot samenwerking te ontplooien. Deze activiteiten zullen onderdeel uitmaken van de gezamenlijke strategie.

Kern van de aanpak is *samenwerken en coördineren*. Een van de mogelijkheden om dit vorm te geven is het sluiten van integrale samenwerkingsconvenanten tussen gemeenten, politie en uitvoerende diensten, met medewerking van het Openbaar Ministerie, waarbij het recent gesloten covenant met betrekking tot de aanpak van woonwagencentra tussen de gemeente Den Haag en de staatssecretaris van Financiën voor de Belastingdienst een voorbeeld kan zijn. Daarin worden bijvoorbeeld de informatieuitwisseling, het gezamenlijk opnemen van handhavingstekorten en van mogelijke bedrijfsmatige activiteiten geregeld. Ook is daar de afspraak gemaakt dat de Belastingdienst zich zowel bij het schouwen als bij het daadwerkelijk optreden met de eigen activiteiten, voegt naar het ritme van de gemeente. Dit geldt tevens voor de activiteiten van andere uitvoerende diensten en inspecties. Gedacht moet worden aan de invordering van landelijke en lokale belastingen en premies of de terugvordering van huursubsidie, kinderbijslag of bijstand. Reden hiervoor is het voorkomen van onnodige politie-inzet bij het in- of terugvorderen van kleine bedragen. Dat is niet doelmatig. Waar geen samenwerking nodig is, verrichten de uitvoerende diensten hun eigen activiteiten, zoals het opleggen van aanslagen of het behandelen van aanvragen voor uitkeringen en subsidies binnen hun eigen reguliere wettelijke en beleidskader.

2 Belemmeringen wegnemen

Onderdeel van de aanpak met de G4 en Maastricht is het wegnemen van gebleken belemmeringen. Zoals gezegd zal dit gebeuren onder de coördinatie van de minister van BZK. In twee eerdere bijeenkomsten¹⁾ is reeds een start gemaakt met de inventarisatie van de door uitvoerders gevoelde knelpunten en oplossingsrichtingen:

¹⁾ Er zijn twee bijeenkomsten geweest. Een met vertegenwoordigers van landelijke instanties (Belastingdienst, UWV, Arbeidsinspectie) en van regionale en lokale overheden (burgemeester, wethouder, politie-inspecteurs, medewerkers gemeentelijke en provinciale diensten). Een tweede bijeenkomst is binnen de Belastingdienst gehouden met een vertegenwoordiging van deurwaarders en invorderingsmedewerkers.

Gevoelde knelpunten

- handelingsvrijheid van de betrokken overheidsinstanties (bijvoorbeeld beperkingen bij het binnentreden van panden)
- collectief optreden door bepaalde groepen tegenover het per definitie op het individu gerichte instrumentarium van de overheid
- gebrek aan handhavingscapaciteit
- spanning tussen de hoeveelheid regelgeving en de uitvoeringspraktijk.
- gebrek aan bestuurlijke slagkracht (vooral bij kleinere gemeenten die onvoldoende kennis en mogelijkheden hebben om een vuist te kunnen maken) en bestuurlijk lef.
- gebrek aan transparantie / informatie over de situatie van de justitiabele.
- problemen met informatie-uitwisseling en onvolledige basisadministraties.
- het vergunningen- en/of handhavingsbeleid van gemeenten is niet altijd adequaat.

Opvallend is overigens dat in beide bijeenkomsten de redenen voor het handhavingstekort voor het overgrote deel binnen de overheid zelf worden gezocht en niet in de eerste plaats bij de justitiabelen.

Aangegeven oplossingsrichtingen

- de kernwoorden zijn *samenwerking* en *coördinatie*. Specifiek aandacht voor de positie van kleine gemeenten.
- regelgeving kritisch tegen het licht houden, meer doen aan uitvoering en minder aan beleid.
- herprioritering van de handhavingscapaciteit .
- ook wordt voor vrijplaatsen een *quid pro quo* benadering voorgesteld: als met de verzorgingsstaat samenhangende verplichtingen niet worden nageleefd, zouden ook de met die verzorgingsstaat komende rechten moeten vervallen. Anderzijds wil iedereen verre blijven van optreden dat “een politiestaat” meer zou passen. Preventief beleid kan het ontstaan van vrijplaatsen voorkomen, maar momenteel is in een aantal gevallen repressief optreden onvermijdelijk.
- verschil van mening bestaat er over de vraag in hoeverre de doelgroep zelf bij het oplossen van problemen moet worden betrokken. Enerzijds kan dit effectief zijn, maar anderen geven aan dat soms al te lang is gepraat.
- goede prioriteitsstelling, zowel de politiek als de handavingsorganisaties moeten transparante keuzen maken.
- rugdekking bieden aan handhavers, bijvoorbeeld door middel van een ‘telefonische hulplijn’ of een protocol dat aangeeft hoe om te gaan met bedreiging van een ambtenaar, bestuurder of politicus.
- Kennis- en deskundigheidsbevordering van handavingsmedewerkers.
- Rekening houden met het feit dat handhaving op vrijplaatsen een kwestie is van lange adem, met name omdat de daarvoor noodzakelijke attitudeverandering heel veel tijd kost.
- actiever gemeentelijk vergunningen- en handhavingsbeleid.
- strengere – strafrechtelijke – aanpak bij onttrekkingen aan beslag is nodig.
- verbeteren van de kwaliteit van basisadministraties.

Ten aanzien van het wegnemen van belemmeringen zijn inmiddels de volgende afspraken gemaakt:

- a. *Alle betrokken ministers* hebben verklaard dat de onderdelen waarvoor zij politieke verantwoordelijkheid dragen zonder meer meedoen aan het gezamenlijke plan van aanpak: Belastingdienst, Politie, Openbaar Ministerie, UWV, SVB, Arbeidsinspectie, VROM-Inspectie, CWI, dienst huursubsidie, RDW. Waar de inzet van bijzondere opsporingsdiensten - FIOD-ECD, SIOD en VROM-IOD – nodig is, wordt die gegeven en wordt er samengewerkt.
- b. De *minister van BZK* heeft in het geval van Maastricht afspraken gemaakt over ondersteuning van politie rond het proces bij het woonwagencentrum Vinkenslag.
- c. De *ministers van BZK* en van *Justitie* zorgen via de reguliere beheers- respectievelijk gezagslijnen en in overleg met de korpsbeheerders en het Openbaar Ministerie voor een actieve houding van de politiekorpsen bij de aanpak van vrijplaatsen, waarbij de benodigde prioriteitsstelling binnen het driehoeksoverleg zal plaatsvinden.
- d. De *minister van Justitie* heeft toegezegd om daar waar wet- en regelgeving een adequate aanpak van overheidsvrijplaatsen tegengaan, hij deze wet- en regelgeving zal aanpassen. Hierbij kan gedacht worden aan specifieke bevoegdheden voor handhavende diensten of aan

de Wet op het binnentreden. Ook zal het traject 'Rijk aan handhaving' faciliterend werken voor een blijvende aandacht voor het verschijnsel vrijplaatsen.

- e. De *minister van VROM* zal de daarvoor in aanmerking komende gemeenten nadrukkelijk wijzen op de dringende noodzaak tot handhaving van VROM-regelgeving (bouwregelgeving inclusief brandveiligheid, bestemmingsplannen en milieuregelgeving) op woonwagencentra. De afronding van het normalisatieproces van de laatste 17 regionale woonwagencentra, onder verantwoordelijkheid van de gemeentebesturen, gaat door. Zo wordt voorkomen dat de al behaalde resultaten, soms moeizaam bereikt, worden genegeerd.
- f. Het recht op een uitkering moet in balans zijn met die situaties waarin sprake is van evidente en stelselmatige weigering om aan de bijbehorende verplichtingen te voldoen (het principe van *quid quo pro*). De *minister van SZW* heeft in zijn wetgeving deze mogelijkheid reeds geïntroduceerd. Hij zal de betrokken uitvoerders nadrukkelijk op deze mogelijkheid wijzen.

3 *Verbreiding van de aanpak*

Mede naar aanleiding van de resultaten en leereffecten van de aanpak in de G4 en Maastricht zal de kennis die binnen de overheid aanwezig is over een integrale aanpak van vrijplaatsen worden verdiept en verspreid. Dit zal gebeuren door optimaal gebruik te maken van de bestaande (of binnenkort op te richten) structuren, zoals de kennisgroep integrale overheidshandhaving van de Belastingdienst, het nieuwe Centrum voor Criminaliteitspreventie en Veiligheid (CCV) en het wettelijke Bibob-instrumentarium inclusief Bureau Bibob (Bevordering Integriteitsbeoordelingen Openbaar Bestuur, zie bijlage 8).

4 *Aanvullende activiteiten*

Eerder is al aangegeven dat de bestaande aanpak op een aantal terreinen door zal gaan. Het gaat hierbij om de integrale aanpak van illegale casino's, de prostitutiesector en katvangers. Tevens zullen de vier woonwagenpilots in Hoorn, 's-Hertogenbosch, Bergen op Zoom en Dordrecht, waarin de gemeenten, politie en de Belastingdienst nauw samenwerken, doorlopen. Bij deze pilots zal er waar nodig een nieuwe impuls worden gegeven, de aanpak en ervaringen met de pilots worden nog in 2004 geëvalueerd. ”

naheffen/navorderen

Tijdens het debat op 11 maart 2004 is door uw Kamer aangedrongen op “terugvordering van ten onrechte niet geheven belastingen”.

Hierboven is aangegeven hoe de Belastingdienst de *fiscale* handhaving op overheidsvrijplaatsen gaat aanpakken. In die aanpak is niet alleen de toekomst vervat, maar waar mogelijk ook het verleden.

Betreft het de *inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting*, dan is de inspecteur gebonden aan de door hem (ambtshalve) opgelegde aanslagen. Voor de inspecteur zijn die aanslagen in rechte onaantastbaar. Navordering is dan slechts mogelijk indien er sprake is van een nieuw feit. Zijn er nog geen aanslagen opgelegd, dan kunnen deze binnen de driejaarstermijn van artikel 11, lid 3 Awr alsnog worden opgelegd. Is er sprake van ondernemerschap, dan is wel onderzoek nodig, waar de inspecteur immers niet naar willekeur aanslagen mag opleggen.

Dat zelfde geldt bij het naheffen in de *loon- en omzetbelasting*. De inspecteur moet daarvoor beschikken over concrete aanwijzingen dat in het betreffende belastingtijdvak sprake was van inhoudingsplicht c.q. ondernemerschap.

Ook moet hij aannemelijk kunnen maken dat te weinig belasting is afgedragen of voldaan. De artikelen 16, lid 3 en 20, lid 3 van de Awr staan navordering en naheffing toe over een periode van vijf jaar.

De Vinkenslagafsprake is in strijd met de wet, omdat de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 geen tarief kende van “3% van de brutowinst”.²¹

Met betrekking tot het verleden betekent dat voor de verbindendheid van de afspraak het volgende:

Indien nog geen aanslag is opgelegd kan de Belastingdienst een aanslag opleggen alsof er geen compromis was. Het is dan aan de betreffende belastingplichtige om zich in de bezwaar- en beroepsprocedure over deze aanslag te beroepen op de verbindendheid van het compromis. De Belastingdienst kan zich dan beroepen op de onverbindendheid van het fiscaal compromis. Afgewacht moet dan worden wat de fiscale rechter hierop beslist.

Indien al aanslagen zijn opgelegd en de bezwaar/beroepstermijn hiervan is verstreken, dan zijn deze aanslagen in rechte onaantastbaar geworden; de aanslagen staan vast. Hiertegen kan dan niet meer worden opgekomen, zelfs niet als het fiscaal compromis waarop de aanslagen zijn gegrond, onverbindend blijkt te zijn.²²

In de Belastingdienst de werkinstructie wordt aangegeven dat – voor zover relevant – bij het afwikkelen van compromissen contra legem uit het verleden, gehandeld moet worden zoals hierboven omschreven.

verhalen van kosten

De vraag of de bijzondere kosten van invordering op vrijplaatsen, met name op woonwagencentra, in rekening kunnen worden gebracht bij de belastingschuldigen, is eveneens aan de orde geweest op 11 maart 2004.

De Kostenwet invordering rijksbelastingen bepaalt wanneer invorderingskosten in rekening kunnen worden gebracht. Naast bijvoorbeeld de kosten van de betekening van een dwangbevel en het doen van een exploit door de deurwaarder, kunnen op grond van artikel 6 *bedragen in rekening worden gebracht die toekomen aan derden voor de door hen rechtstreeks ten behoeve van de tenuitvoerlegging van het dwangbevel verrichte handelingen*.

Daaronder vallen onder meer advertentiekosten bij verkoop, kosten van een sleutelsmid en kosten van het afvoeren en opslag van in beslag genomen goederen.

²¹ bij de berekening van de brutowinst werd geen rekening gehouden met kosten; aan het eind van het jaar werd afhankelijk van de hoogte van de omzet nog een forfaitair bedrag bijgeheven.

²² zie ook: Wattel, WPNR 96/6217, pagina 220.

Daaronder vallen momenteel niet de kosten van ordehandhaving omdat het vereiste rechtstreekse verband met de tenuitvoerlegging daarbij ontbreekt.

De grondslag voor het verhalen van zulke kosten zou in theorie kunnen worden gezocht in de sfeer van schadevergoeding uit onrechtmatige daad. Dan moet er wel sprake zijn van concreet onrechtmatig handelen. Preventieve politie-inzet voorkomt nu juist onrechtmatig handelen. Van een op het Burgerlijk Wetboek gebaseerde schadeaanspraak zal in de praktijk dan ook geen sprake zijn. Belangrijk ander aspect is dat in het plan van aanpak de eventuele politie-inzet ten behoeve van meerdere handhavingsorganisaties tegelijkertijd is voorzien (doelmatigheid). Het toerekenen van kosten zal daarbij niet eenvoudig zijn.

Alles afwegende lijkt een en ander voorshands geen uitvoerbare gedachte. Ik zal in overleg treden met de minister van Justitie om te bezien welke mogelijkheden er zijn om tot verhaal van kosten, specifiek voor deze situaties, te komen.

fiscale politie

In uw Kamer is op 11 maart 2004 ook de eventuele vorming van een zogeheten fiscale politie ter sprake gebracht. In Italië bijvoorbeeld kent de belastingadministratie zo'n eigen politiedienst, de Guardia di Finanza.

In Nederland is het fysieke geweldsmonopolie voorbehouden aan de defensiemachten en de politie. Eén politiedienst geeft herkenbaarheid en is ook doelmatig. Het optreden tegen geweld en met geweld vergt immers specifieke vaardigheden en trainingen, die alleen hun vruchten afwerpen wanneer deze met een zekere regelmaat in acties worden omgezet. Het uitbreiden van de bevoegdheden tot het geweldsmonopolie van kleine bijzondere opsporingsdiensten als de FIOD-ECD en de SIOD zal de herkenbaarheid en doelmatigheid verstoren.

Bovendien rijst dan het vraagstuk van de afbakening van verantwoordelijkheden.

De belangrijkste overweging acht ik echter de constatering dat de aanpak van *overheidsvrijplaatsen* alleen goed mogelijk is door middel van bundeling van krachten. Samenwerking en coördinatie van handhavende activiteiten door alle betrokken handhavingsinstanties zijn naar mijn vaste overtuiging het meeste adequate antwoord en ook het meest doelmatige antwoord op situaties waarin ook de justitiabelen in groepsverband hun verplichtingen niet nakomen. Op zo'n wijze kan ook de eventuele inzet van de politie, namelijk ten behoeve van een aantal diensten tegelijkertijd, effectief en doelmatig plaatsvinden.

3. rechtshandhaving en rechtstoepassing in de Belastingdienst

a. ontwikkeling van de fiscale en douaneregelgeving en een veranderende samenleving

In de brief van de minister-president "Publieke Moraal" wordt geconstateerd dat "het de afgelopen decennia gegroeide geheel van wettelijke en andere regels soms zo complex, en soms zelfs tegenstrijdig, is geworden dat het voor burgers en instituties – ook in de publieke sector – vaak ondoorzichtig is wat wel en wat niet kan."²³

Ook het fiscale en douanedomein ontkomen niet aan deze ontwikkeling.

Deels is dat te verklaren uit de ontwikkeling van de samenleving zelf, waar inmiddels sprake is van een rijk geschakeerde pluriformiteit. Zie bijvoorbeeld de diversiteit in samenlevingsvormen en in rechtsvormen van bedrijven, maar ook op de globalisering, waardoor grensoverschrijdend(e) verkeer en vestiging van alle dag is geworden. Europese wet- en regelgeving, internationale douane-afspraken en OESO-modellen hebben zo rechtstreeks invloed op de Nederlandse wet- en regelgeving.

Een meer specifiek kenmerk van de belasting- en douanewetgeving is de massaliteit en de frequent terugkerende verplichtingen.

Als voorbeeld: waren er in 1980 nog 4 miljoen belastingplichtigen in de inkomstenbelasting, in 2003 waren dat er 7 miljoen. En was er in 1980 nog nauwelijks sprake van containers, in 2003 waren dat er 6 miljoen, in- en uitvoer tezamen genomen.

Massaliteit en pluriformiteit leiden er samen toe dat belastingplichtigen en Belastingdienst voor situaties kunnen komen te staan die de wetgever niet heeft voorzien. Tegelijkertijd anticiperen belastingplichtigen veelvuldiger op wet- en regelgeving. En ook dan staan belastingplichtigen en Belastingdienst voor situaties die de wetgever niet altijd heeft voorzien.

Er is nog een derde ontwikkeling. Zo eist de samenleving meer expliciet dan ooit dat er sprake is van gelijke behandeling, waar rechtsgelijkheid niet alleen een rechtsbeginsel is en een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, maar in Nederland ook een belangrijk aspect van de cultuur. De Nederlandse burger hecht ook steeds meer belang aan rechtszekerheid, tijdigheid en een adequate fraudebestrijding²⁴. In dat laatste geval is een ongelijke aanpak (van fraudeurs) wenselijk.

Met andere woorden, de burger verwacht ook een efficiënte en effectieve overheid.

Massaliteit en een efficiënte overheid stellen eisen aan de *inrichting van de processen* door de Belastingdienst: het handhavingsbeleid. Pluriformiteit en adequaat gevoeld toezicht in individuele situaties vereisen *deskundige en autonome inspecteurs en ontvangers, een systeem van collegiale toetsing en eenheid van beleid en uitvoering*.

Het juist beoordelen van feiten en omstandigheden waarborgt tenslotte een juiste rechtstoepassing.

b. het handhavingsbeleid: risicobeheersing

De Belastingdienst heeft zijn processen langs drie lijnen ingericht: dienstverlening, intensief toezicht (heffing, controle, invordering) en opsporing en massale processen. Deze inrichting waarborgt een adequaat, rechtsgelijk handhavingsniveau gegeven de aantallen te behandelen documenten en de beschikbare mensen en middelen.

De dienstverlening beoogt niet alleen de belastingplichtige te ondersteunen, maar tevens onjuiste aangiften e.d. te voorkomen. In de massale processen worden geautomatiseerd de aangiften, de aanslagen, uitspraken op bezwaar en de (terug)betalingen verwerkt. Op basis van selectie van risico en belang vindt uiteindelijk de individuele behandeling van aangiften of onderdelen daarvan plaats. Handhaven *tout court* is onmogelijk en ook niet nodig. Het merendeel van de belastingplichtigen komt immers zijn verplichtingen correct na.

²³ TK, vergaderjaar 2003-2004, 29 454, nr. 1.

²⁴ De moraal in de publieke opinie, SCP, maart 2004, tabel 5.8.

particulieren (inkomstenbelasting)

De selectie voor de behandeling van particulieren in de inkomstenbelasting vindt geautomatiseerd plaats op basis van een – volledig behandelde – steekproef van ongeveer 0,5% van het aantal aangiften. Op basis van die steekproef worden de criteria vastgesteld. Onderdeel van de selectiecriteria zijn de aanwezige contra-informatie (gegevens werkgevers, banken, verzekeringsmaatschappijen, Woz-waarde bijvoorbeeld), de eigen aangiften van eerdere jaren en het jaarlijkse controlethema (voor de aangifte 2003 de *lijfrenteaf trek*). De selectiecriteria worden ingebracht in de jaarlijkse “selectiemodule” waarmee de daartoe geautomatiseerd geselecteerde aangiften in behandeling worden gegeven aan aanslagregelaars voor de inkomstenbelasting. De selectiemodule wordt ook gebruikt voor de niet-winstgerelateerde onderdelen van de aangifte van ondernemers in de inkomstenbelasting. Voor de selectie van het winstgedeelte van de aangifte Ib van ondernemers, geldt het beleid voor ondernemers/ondernemingen. De landelijke criteria en de geautomatiseerde selectie waarborgen een rechtsgelijke risicobepaling.

Zouden alle aangiften inkomstenbelasting – uitgezonderd het winstaspect - intensief, dus zonder selectie, behandeld worden, dan is daar mogelijk zo'n €400 miljoen meeropbrengst haalbaar tegen een extra inzet van capaciteit van 10.000 fte. Een dergelijke inzet acht ik disproportioneel, omdat de grenzen van doelmatigheid dan te ver overschreden worden. Bovendien is de rechtsgelijkheid niet in het geding.

ondernemers/ondernemingen

Bij ondernemers/ondernemingen vindt de risicoselectie ten aanzien van winst/omzet/loon e.d. gedeeltelijk geautomatiseerd plaats. In de regio's bepalen professionele selectieteams de risico's, enerzijds op basis van eigen ervaring en deskundigheid, maar anderzijds vooral op basis van landelijke aangereikte risico's. Deze laatste komen als volgt tot stand:

- potentiële risico's worden, na melding, door *risicokennisgroepen* getoetst op aantal, belang en reductiemogelijkheden (zoals voorlichting of aanpassing van de regelgeving), waarna elk jaar de landelijk te behandelen risico's en de kaders definitief worden vastgesteld door het management van de Belastingdienst in de zogeheten risicomix;
- vastgestelde risico's in de risicomix zijn voorzien van specifieke behandelprogramma's met het oog op een uniforme, efficiënte en rechtsgelijke uitvoering;
- de resultaten van de behandeling in het feitelijke toezicht worden teruggekoppeld naar de zogeheten risicobeheersingsorganisatie (risicokennisgroepen, procesportefeuilles toezicht en douane): de leercirkel.

Door de komende verplichte digitale aanlevering van Ib-winst, Vpb-, Ob- en Lb-aangiften wordt het ook mogelijk om, mede op basis van (historische) gegevensvergelijking, de selectie meer geautomatiseerd te ondersteunen.

Bij zeer grote ondernemingen (ongeveer 1.000 entiteiten) en sinds 2003 ook bij middelgrote ondernemingen (ongeveer 15.000 entiteiten) vindt de behandeling nagenoeg op individuele basis plaats, maar wel binnen landelijke kaders. Sommige doelgroepen (zoals banken en verzekeringsmaatschappijen, voetbalclubs, in totaal zo'n 500 entiteiten) worden centraal behandeld, evenals bijvoorbeeld de milieubelastingen en de APA/ATR-praktijk.

douane

Bij de douane verschuift het zwaartepunt naar de uitvoering van niet-fiscale regelgeving, de zogeheten stopfunctie. Grofweg zo'n 30% van de douanecapaciteit wordt ingezet in het kader van bescherming tegen ongewenste goederen.

De selectie van risico's vindt overigens ook plaats in een risicobeheersingsorganisatie.

meer zichtbaarheid

Adequaat gevoeld toezicht is van belang in ieder individueel geval. Ik vind het evenwel belangrijk om meer *massaal* gevoeld toezicht te versterken. Daarom heb ik de Belastingdienst gevraagd een meerjarig actieplan op te stellen, waarbij het begrip *zichtbaarheid* leidend is. Het kan gaan om een fiscaal thema dat in meer belastingmiddelen speelt of om branches waar een of meer onderdelen

van de (verschillende) belastingaangiften landelijk intensief worden gecontroleerd. Het accent zal, wat betreft de ondernemers/ondernemingen, liggen op branches waarin het ondernemerschap van vluchtige aard is en waarbij de naleving van de fiscale verplichtingen nog al eens te wensen overlaat.

Deze acties komen te staan naast de acties die in samenwerking met andere overheden in het kader van vrijplaatsen plaatsvinden en ook naast de acties die voortvloeien uit het beleid ten aanzien van interventieteams²⁵. De controlestrategie staat niet toe het actieplan verder te specificeren. Het lang van tevoren aankondigen van deze acties brengt het risico met zich mee dat gegevens worden verdonkeremaand. De coördinatie van de acties zal landelijk worden verzorgd door een projectmanager die rechtstreeks verantwoording aflegt aan de directeur-generaal Belastingdienst. De Belastingdienst zal jaarlijks in zijn Beheersverslag de resultaten van de acties vermelden.

naar meer horizontaal toezicht

In het eerder genoemde WRR-rapport "De toekomst van de nationale rechtsstaat" wordt de horizontalisering van de samenleving als een belangrijke ontwikkeling beschreven.

Vertaald naar het proces toezicht als onderdeel van het handhavingsbeleid van de Belastingdienst, betekent dit dat naast het huidige verticale toezicht vormen van horizontaal toezicht verder ontwikkeld moeten worden.

Verticaal toezicht houdt in dat de rechtshandhaver eenzijdig bepaalt of het naleven van verplichtingen al dan niet correct gebeurt.

Horizontaal toezicht ruimt ook plaats in voor meer eigen verantwoordelijkheid van de burger bij het nakomen van zijn verplichtingen. Deze ontwikkeling past ook in het kabinetsbeleid dat is voortgevloeid uit de ontwikkelingen in de samenleving zoals ik in mijn inleiding heb geschetst.

Horizontaal toezicht mondt uit in lichtere handhavingsregimes voor belastingplichtigen die hun verplichtingen juist correct willen naleven en is daarmee de pendant van zwaardere handhavingsregimes die eerder in deze brief beoogd worden ten aanzien van belastingplichtigen die hun verplichtingen stelselmatig *niet* nakomen.

In de Belastingdienst is al enige tijd sprake van beleidsontwikkeling ten aanzien van meer horizontaal toezicht. Zo is samen met het Gerechtshof Arnhem in vier regio's²⁶ een proef gaande met *mediation* teneinde de gang naar de rechter te voorkomen. Over de resultaten van de proef zal ik het parlement te zijner tijd informeren.

In feite kan de al langer bestaande praktijk van *het sluiten van compromissen* ook als een vorm van horizontaal toezicht worden beschouwd.

Binnen de douane is sprake van een ontwikkeling waarbij *certificering* van bedrijven een steeds grotere rol gaat spelen. In de nabije toekomst wordt een Europees wettelijk kader verwacht dat het mogelijk maakt voor bedrijven die aan bepaalde voorwaarden voldoen een bepaalde wettelijke status te verkrijgen (authorised economic operator²⁷). Aan deze status is verbonden dat een bepaalde (hoge) mate van compliance door het bedrijf, door de douane wordt gewaardeerd in de vorm van een lichter handhavingsregime, zowel op het gebied van veiligheid als van fiscaliteit waar het om de goederenstroom gaat. Een bedrijf kan daarvoor worden gecertificeerd op basis van *vooraf* vastgelegde rechten en verplichtingen en *achteraf* door regelmatige toetsing op naleving daarvan.

Concreet betekent certificering voor het bedrijf dat het logistiek oponthoud door douanecontroles en –procedures wordt verminderd.

Het door de Douane al langer gehanteerde *vergunningenstelsel*, geschraagd door het

²⁵ TK, vergaderjaar 2002-2003, 17 050, nr. 248: brief van de staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, 23 mei 2003

TK, vergaderjaar 2003-2004, 17050, nr. 261: brief van de staatssecretarissen van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van Financiën, 23 april 2004

²⁶ Zie ook NRC Handelsblad, 8 mei 2004, Een goed gesprek met de fiscus.

²⁷ Deze status wordt voorgesteld bij de wijziging van het communautair douanewetboek in het nieuwe artikel 5A (Verordening nr. 2913/92). Hierover vindt momenteel een vooral politieke discussie plaats over wat de reikwijdte zou moeten zijn van de facilitatie.

Communautair Douane Wetboek, is overigens wezenlijk niets anders dan een vorm van horizontaal toezicht.

Bij de douane worden ook zogeheten *fraudeconvenanten* gesloten met een aantal grote aangevers. In die convenanten wordt vooral een actieve uitwisseling van signalen in de toezichtsfeer geregeld. Het doel hierbij is om naleving van wettelijke bepalingen en veiligheid tot een gemeenschappelijke verantwoordelijkheid te maken. Een al langer bestaand voorbeeld is de MOU (Memorandum Of Understanding) met de haven- en luchthavengemeenschap met betrekking tot de vrijwillige aanlevering van pre-arrivalinformatie.

De Belastingdienst gaat onderzoeken op welke wijze de ontwikkeling van certificering bij de douane ook kan worden toegepast bij de naleving van de belastingwetgeving.

De Belastingdienst wil de komende jaren ook andere vormen van horizontaal toezicht verkennen, teneinde een adequaat antwoord te geven op de tendensen in de samenleving. Dat betekent niet dat verticaal toezicht zal verdwijnen. Er zullen immers altijd belastingplichtigen blijven die hun eigen verantwoordelijkheid niet kunnen of niet willen nemen.

c. *rechtstoepassing*

Op basis van de risicoselectie vindt uiteindelijk de individuele behandeling van aangiften plaats. Bij individuele behandeling gaat het om toepassing van het recht: wet- en regelgeving, beleidsbesluiten en jurisprudentie. De rechtsgelijkheid eist dat het recht op gelijke wijze wordt toegepast bij de een en bij de ander wanneer het om dezelfde feiten en omstandigheden gaat en op ongelijke wijze bij ongelijke feiten en omstandigheden.

Om dat doel te bereiken voert de Belastingdienst een beleid dat “eenheid van beleid en uitvoering” moet waarborgen. Daarbij gaat het om *kenbare* wet- en regelgeving voor belastingplichtige en inspecteur, om goed opgeleide medewerkers die vakbekwaam zijn, om fiscale/douanekennisgroepen en helpdesks en om geautomatiseerd ondersteunende kennissystemen.

Rechtstoepassing is geen exacte wetenschap waarin met natuurwetenschappelijke zekerheid regels met feiten worden gerelateerd waar automatisch rechtsgevolgen uit ontstaan.

De wetgever zelf geeft vaak al aan dat de ontwikkeling van de samenleving vraagt om meer dynamische begrippen in de wet. In de fiscale winstfeer is het “goed koopmansgebruik” daar een sprekend voorbeeld van. Daarmee wordt de praktijk de ruimte gegeven om rekening te houden met actuele ontwikkelingen en inzichten. Veel overwegend feitelijke zaken als toerekenings- en waarderingsvraagstukken kunnen zo tot een juiste rechtstoepassing komen. Wanneer de interpretatie in een individueel geval een bredere werking blijkt te hebben dan wel een rechtsvraag blijkt te betreffen, zal de standpuntbepaling vanwege de kenbaarheidseis neerslaan in een beleidsbesluit.

compromissen

Het beoordelen van feiten en omstandigheden levert niet altijd een eenduidige interpretatie op. De hierboven genoemde toerekenings- en waarderingsvraagstukken, maar ook bijvoorbeeld het tempo van afschrijvingen, het vormen van reserves, het invullen van een begrip als “naar tijdsgelang” of een begrip als “woonland” kunnen pleitbare standpunten opleveren aan zowel de zijde van de belastingplichtige als de zijde van de inspecteur. In die gevallen wordt veelal het instrument van het fiscale compromis of een vaststellingsovereenkomst gebruikt om de rechtsgevolgen te kunnen vaststellen. Hoewel er enkele nuanceverschillen bestaan, kunnen beide termen worden gebruikt. Hoofdkenmerk van een compromis is door beide partijen vastgestelde en gevoelde onzekerheid. Is bij een van beide partijen die onzekerheid niet aanwezig, dan zal de rechtsgang via bezwaar en beroep naar de rechter voeren.

Volgens de Hoge Raad²⁸ en in navolging daarvan de literatuur, is sprake van een fiscaal compromis:

²⁸ HR 25 november 1992, *BNB* 1993/63.

“...indien een inspecteur en een belastingplichtige een overeenkomst hebben gesloten waarbij zij (...) ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen partijen rechtens geldt, een vaststelling aanvaarden, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken.”

Hoewel er wel sprake moet zijn van een onzekerheid of geschil (volgens artikel 7:900 BW), is geen vereiste dat beide partijen iets van hun standpunt opofferen.²⁹

Als eenmaal een compromis is gesloten, zijn beide partijen hieraan gebonden, tenzij het zozeer in strijd is met de geldende wettelijke regelingen, dat op nakoming niet mocht worden gerekend.³⁰

Dit criterium houdt verband met de eis dat een compromis ook niet naar inhoud of strekking in strijd mag zijn met de goede zeden of de openbare orde (artikel 7:902 BW). Een laatste mogelijkheid voor het niet verbindend zijn van een compromis bestaat uit de gebreken bij de totstandkoming: als sprake is van bedreiging, bedrog, misbruik van omstandigheden of dwaling, is een compromis vernietigbaar.

De vraag of een inspecteur een compromis *mag* sluiten, moet los worden gezien van de vraag of de inspecteur een compromis *kan* sluiten. Er is al snel sprake van een rechtsgeldig compromis, maar de vraag of de inspecteur binnen zijn bevoegdheid handelde, is dan niet automatisch bevestigend te beantwoorden. Daarbij zal onderscheid gemaakt moeten worden naar compromissen over de feiten en compromissen over de interpretatie van de wet. In het eerste geval is de inspecteur in elk geval bevoegd, in het tweede geval hangt het ervan af of het voorgenomen compromis als (een begin van) beleid zou kunnen worden opgevat, omdat het ingenomen standpunt precedentwerking zou kunnen hebben. Is dat niet het geval, dan mag de inspecteur een compromis sluiten, in het andere geval zal hij een procedure moeten starten voor de vaststelling van een beleidsbesluit.

Onmiskenbaar voordeel van het sluiten van een compromis is daarnaast dat daarmee tegelijkertijd het onderlinge vertrouwen bevestigd wordt. Wederzijds vertrouwen moet hét kenmerk zijn van de relatie burger-overheid. Gebrek daaraan bij de belastingplichtige kan tot ongewenste fiscale grensverkenning en frauduleus handelen leiden en bij de inspecteur mogelijk tot gedrag dat in het uiterste geval als détournement de pouvoir kan worden gekwalificeerd.

Graag wil ik deze beschouwing afsluiten met de opvatting van het lid Rensema van de Eerste Kamer tijdens de behandeling van die Kamer over bestuurlijke boeten³¹, welke opvatting ik ook de mijne maak:

“Voorzitter! Het compromis. Over veel belastingaanslagen kan verschil van mening bestaan. Het is niet doenlijk om over alle geschillen – dat zijn er honderdduizenden – te procederen. Het compromis is daarom van wezenlijk belang voor een goede belastingheffing.”

²⁹ Zie bijvoorbeeld HR 13 september 2000, *BNB* 2000/346.

³⁰ Zie bijvoorbeeld HR 7 mei 1997, *BNB* 1997/221.

³¹ EK, vergaderjaar 1995-1996, 10 september 1996, nr. 40 2009.