

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

1. Inleiding

In Uw brief van 29 april jl. DGB 2004-02451 M gaf U ons officieel opdracht advies uit te brengen over handelwijzen van de Belastingdienst die mogelijk een contra legem karakter hebben.

Daarbij vroeg U ons oordeel te geven over de door U aangebrachte indeling in drie categorieën van de handelwijzen van de Belastingdienst. In het bijzonder vroeg U in ons advies in te gaan op items en clusters van items waarbij wij van mening zouden zijn dat deze in een andere categorie thuishoren dan door U aangegeven.

Ter beantwoording van Uw brief willen wij allereerst enige opmerkingen maken over de wettelijke grondslagen van de belastingheffing (onder 2), de door de wetgever aan de belastingdienst opgelegde taken (onder 3) en het beleid van de belastingdienst (onder 4). Tegen deze achtergrond trachten wij vervolgens het begrip handelen contra legem nader te ontleden (onder 5).

Daarna geven wij een oordeel over de door U aangebrachte indeling van handelwijzen van de belastingdienst die mogelijk een contra legem karakter hebben (onder 6). Ten slotte bespreken wij de in Uw brief ter sprake gebrachte thema's (onder 7).

Ons advies aan u wordt onder 8 samengevat.

Gaarne houden wij ons beschikbaar voor nader overleg met U.

2. Wettelijke grondslagen van de belastingheffing

Naar reeds lang algemeen wordt aanvaard, kunnen belastingen slechts worden geheven op de grondslag van wettelijke voorschriften. Dit uitgangspunt is dan ook verankerd in artikel 104 van onze Grondwet. De betekenis van dit artikel – gewoonlijk spreekt men ook van het legaliteitsbeginsel – is tweeledig. Enerzijds gaat het om een waarborg tegen willekeurige belastingheffing. De bevoegdheid om belasting te heffen gaat niet verder dan de door het parlement getrokken grenzen. Anderzijds ligt in de bepaling van de Grondwet besloten dat de overheid en de burgers zijn gehouden de belastingwetgeving na te leven.

Voor de burgers betekent het legaliteitsbeginsel dat zij zich niet met een beroep op hun eigen opvattingen over mens en maatschappij mogen onttrekken aan de hen bij wet opgelegde fiscale verplichtingen.

Voor de overheid betekent dit dat de belastingwet ook dan moet worden uitgevoerd wanneer een burger zich niet met de wet kan verenigen. Omdat in de moderne conceptie van een democratische samenleving de overheid het monopolie van het geweld heeft, ligt daarin besloten dat de overheid is gehouden desnoods de belastingen met dwang in te vorderen. In de meeste gevallen evenwel is de compliance van de belastingplichtige bevredigend te noemen. In het beleid van de belastingdienst is de houding van de belastingplichtige een factor waarmee rekening wordt gehouden.

Voor de heffing van de belastingen is het noodzakelijk dat de belastingdienst een zo nauwkeurig mogelijk inzicht heeft in de feitelijke grondslag waarop de wet zich richt. Men denke hierbij bijvoorbeeld aan het genieten van loon, het maken van winst of het bezitten van vermogen. Daarom beschikt de belastingdienst over ruime bevoegdheden om de feitelijke omstandigheden van de belastingplichtigen vast te stellen. Zo kan de inspecteur inlichtingen vragen, de administratie laten controleren, of andere gegevens die voor de belastingheffing van belang kunnen zijn, laten verzamelen. Op deze wijze wordt getracht

de door de wetgever gegeven opdracht te verwerkelijken.

3. De taak van de Belastingdienst als uitvoerder van de wet

De belastingdienst heeft aldus tot taak de wet zo goed mogelijk uit te voeren. Bij de uitvoering van de wettelijke regels doet zich altijd een zekere spanning voor. De wet bevat steeds een algemene regel, die moet worden vertaald naar het concrete geval. De eis van wettelijke grondslag voor de heffing van belastingen brengt met zich dat de wet zo nauwkeurig mogelijk moet aangeven welke belasting in welke omstandigheden moet worden geheven. De praktijk is echter zo gevarieerd, dat de wetgever nooit in staat is alle mogelijke gevallen met een voldoende mate van nauwkeurigheid te voorzien. Die situatie heeft zich altijd al voorgedaan, maar met het complexer worden van de samenleving neemt dit probleem toe. In het rapport *De toekomst van de nationale rechtsstaat* heeft de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid erop gewezen dat het in de huidige kennissamenleving, waarin kennis en omstandigheden aan veel snellere veranderingen onderhevig zijn dan vroeger, steeds moeilijker wordt om vanuit een centraal punt te overzien hoe in ieder geval gehandeld moet worden. Het vaststellen van nauwkeurige en gedetailleerde wettelijke regels wordt daardoor steeds moeilijker, en ontmoet daardoor ook sterkere bezwaren.

Tegen deze achtergrond doet zich de vraag voor hoe met deze spanning kan worden omgegaan. Enerzijds moet bij de belastingheffing het uitgangspunt blijven dat de wet de grondslag voor de belastingheffing moet zijn. De redenen die aan het legaliteitsbeginsel ten grondslag liggen zijn ook in de huidige tijd onverminderd geldig. Aan de andere kant zullen gedetailleerde wettelijke regels bij de concrete uitvoering tot resultaten leiden die door de wetgever niet zijn voorzien, en die ook haaks kunnen staan op de bedoeling van de wetgever. Dergelijke gevallen zullen met het complexer worden van de samenleving toenemen.

Van oudsher is in het recht, en ook in het belastingrecht, met deze problematiek geworsteld. Voor het bestuursrecht in het algemeen is deze problematiek overigens vaak voor een (groot) deel onzichtbaar gebleven omdat uitvoerende instanties zich soms een grote mate van vrijheid ten opzichte van de regelgeving veroorloofden. Veel bestuurskundig onderzoek heeft aangetoond dat de wet bij de uitvoering veel minder bepalend is dan met het juridisch systeem in overeenstemming is en dan juristen (en anderen) doorgaans aannemen.

In de rechtsontwikkeling heeft de erkenning van de hierboven aangegeven spanning er toe geleid dat het niet volgen van de wettelijke regels in bepaalde uitzonderlijke gevallen als gerechtvaardigd of zelfs verplicht moet worden beschouwd. In de zogenoemde doorbraakarresten (HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137, N.J. 1979, 533) heeft de Hoge Raad uitgesproken dat de belastingplichtige er soms recht op heeft dat de belastingdienst afwijkt van de wet, bijvoorbeeld omdat eigen voorafgaand handelen van de dienst vertrouwen bij de belastingplichtige heeft gewekt. Men spreekt dan van de *contra legem* werking van het vertrouwensbeginsel, of meer in het algemeen van de rechtsbeginselen. Door deze ontwikkeling is het begrip *contra legem* minder eenduidig geworden dan het op het eerste gezicht lijkt. Er zijn – zo blijkt – gevallen waarin het strikt toepassen van de wet niet juist is, en dan ook als in strijd met het recht geoordeeld moet worden.

Uiteraard betekent dit niet dat daarmee de belastingdienst of de rechter ingeval die het handelen van de dienst moet beoordelen, zich van de wet kan losmaken. In de literatuur wordt dan ook vaak een onderscheid gemaakt tussen:

- a. gevallen waarin kan worden aangenomen dat de wetgever – had hij alle omstandigheden van het concrete geval voor ogen gehad – ook zelf geconcludeerd zou hebben dat zijn regel niet voor dit specifieke geval bedoeld is;
- b. gevallen waarin duidelijk tegen de bedoeling van de wetgever is gehandeld.

Over de laatste categorie kan men in beginsel kort zijn. Het legaliteitsbeginsel brengt met zich dat de overheid zich aan de wet moet houden. Wanneer er geen twijfel is over de vraag of de wetgever deze handelwijze heeft gewild, ook in de omstandigheden van het betrokken geval, dan behoort de belastingdienst dienovereenkomstig te handelen.

De eerste categorie vergt verdere overweging. Uiteraard is het op deze wijze interpreteren van de bedoeling van de wetgever een enigszins kunstmatige zaak, juist omdat de wetgever zich *niet* over de concrete omstandigheden van het geval heeft uitgesproken. Anderzijds staat ook vast dat de wetgever zich *nooit* een voorstelling van alle omstandigheden kan maken. Het moet er dus om gaan wat een goed wetgever, tegen de achtergrond van het geldende rechtssysteem en beschikkende over veel meer kennis, gewild zou hebben.

Men kan het ook anders zeggen. In de huidige tijd behoort een overheidsdienst de wet uit te voeren en te handhaven, maar dient zij daarbij rekening te houden met het feit dat de wetgever niet in staat is voor alle gevallen afzonderlijk een bevredigende regeling te treffen. Zij kan dus niet steeds volstaan met een automatische toepassing van de regels, maar moet daarvan afwijken indien sprake is van zodanig specifieke omstandigheden dat toepassing van de regels tegen de achtergrond van de doelstelling van de wetgeving en de plaats van de wet in de rechtsstaat, niet gerechtvaardigd kan worden.

Het past echter niet in ons staatsrechtelijke systeem om een overheidsdienst de uiteindelijke zeggenschap te geven over de vraag in welke gevallen strikte toepassing van de wet niet gerechtvaardigd is. Integendeel: de dienst behoort haar beleid op dat punt transparant te maken, zodat ook parlement en wetgever inzicht kunnen krijgen in de gevallen waarin de wetgeving volgens de dienst niet hanteerbaar is. Dat kan er ook toe leiden dat de wetgever met het aldus verkregen inzicht tot aanpassing van de geldende regels besluit.

In het rapport *De toekomst van de nationale rechtsstaat* is in dit verband aangegeven dat de wetgever er niet naar moet streven door steeds gedetailleerder regelgeving wel een oplossing voor ieder concreet geval te geven. Dat is in de huidige samenleving eenvoudig niet haalbaar. Hij zal integendeel regelmatig moeten volstaan met het vaststellen van algemene regels, die het kader moeten bevatten, en richtinggevend voor de praktijk moeten zijn zonder die tot in detail te willen sturen. Wanneer een dergelijke kaderstelling wordt gecombineerd met een transparante uitvoering, kan er ook een zodanige wisselwerking tussen wetgeving en uitvoering tot stand komen dat de wetgeving zo nodig wordt aangepast aan de inzichten die in de uitvoeringspraktijk zijn opgedaan, en dat de uitvoeringspraktijk wordt aangepast waar deze niet strookt met de nadere oordeelsvorming van parlement of wetgever.

In het voorgaande ligt besloten dat in het belastingrecht het grondwettelijk legaliteitsbeginsel in een aantal gevallen leidt tot gedetailleerde regelgeving. Wij wezen hier reeds op. Maar tevens geldt dat de wetgeving juist op het gebied van de belastingen een aantal voorzieningen kent die als algemene kaderstelling, zoals hierboven bedoeld, functioneren. Een duidelijk voorbeeld daarvan is artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen: de Minister van Financiën is op grond daarvan bevoegd tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard die zich bij de belastingheffing kunnen voordoen. Op deze kaderstelling wordt hieronder nader ingegaan. Het transparant maken van de gevallen waarin de uitvoeringspraktijk bezwaren ziet tegen strikte toepassing van de wet en van de oplossingen die daarbij worden gekozen is in ieder geval een belangrijk resultaat van de inventarisatie die nu heeft plaats gevonden.

4. Het beleid van de Belastingdienst

Tegen deze achtergrond moet de belastingdienst zich bij de uitvoering van de wet laten leiden door twee centrale doelstellingen die aan de belastingwet ten grondslag liggen: het beginsel van de rechtvaardigheid zoals dat door de wetgever is geconcretiseerd, en de eis van doelmatigheid.

In dit verband wijzen wij op een aantal bevoegdheden die de wetgever heeft toegekend. Zo is op grond van artikel 62 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de Minister van Financiën bevoegd regelen te geven ter uitvoering van de belastingwet. Op grond van het reeds genoemde artikel 63 van deze wet kan de Minister tegemoetkomen aan onbillijkheden van overwegende aard welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen. Artikel 65 van deze wet bepaalt dat een onjuiste

belastingaanslag of beschikking door de inspecteur ambtshalve kan worden verminderd. En in de artikelen 25 en 26 van de Invorderingswet zijn regelingen opgenomen op grond waarvan de ontvanger uitstel van betaling en kwijtschelding kan verlenen.

Het streven naar een evenwichtige synthese tussen het algemene rechtsbeginsel van de rechtvaardigheid en het postulaat van de doelmatigheid leidt voor de belastingdienst – in het voetspoor van de wetgever – tot een moeizame afweging. Zou men streven naar optimale rechtvaardigheid bij de belastingheffing, dan zou de taak van de belastingdienst te zwaar kunnen worden. Het gevolg zou kunnen zijn dat de noodzakelijke menskracht voor de bestrijding van belastingfraude zou ontbreken. Zou men daarentegen streven naar optimale doelmatigheid, dan zou dat kunnen leiden tot ernstige inbreuken op de algemene rechtsbeginselen, met name het gelijkheidsbeginsel.

Tegen deze achtergrond ontwikkelt de belastingdienst een beleid dat is gericht op het formaliseren van de materiële belastingschuld zoals die uit de wetgeving voortvloeit. Daarbij wordt gebruik gemaakt van verschillende rechtsfiguren die ten dele steunen op de hierboven genoemde wettelijke voorschriften waarin bevoegdheden inzake de belastingheffing zijn toegekend. Daarnaast is sprake van een beleid dat weliswaar niet steunt op een duidelijk aanwijsbare wettelijke grondslag, maar waaraan de Overheid rechtens is gebonden op grond van de algemene rechtsbeginselen, in het bijzonder het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, die in dit verband worden aangeduid als algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Als rechtsfiguur kan hier in de eerste plaats worden genoemd de beleidsregel. Zo kan een beleidsregel worden bekendgemaakt om onduidelijkheden die in de praktijk bestaan bij de uitleg van de wet weg te nemen. Naast deze zogenoemde interpretatieve besluiten staan de zogenoemde goedkeurende besluiten, waarin de wetstoepassing op grond van de strekking van de wet enigermate voor de belastingplichtigen wordt versoepeld. Van veel belang is dat de Hoge Raad, zoals hierboven reeds vermeld, de rechtswaarde van dergelijke bestuurshandelingen uitdrukkelijk heeft erkend in de hierboven reeds genoemde doorbraakarresten. Onder omstandigheden kan dit leiden tot afwijking van de strikte toepassing van de wet.

Soortgelijke opmerkingen kunnen worden gemaakt met betrekking tot door de belastingdienst gedane toezeggingen, gemaakte afspraken en gesloten compromissen. Ook deze rechtsfiguren zijn in de rechtspraak aanvaard.

De conclusie uit het voorgaande is dat het bij de heffing van belastingen niet alleen gaat om de vraag of deze in overeenstemming is met de wet. Naast de wet gelden de algemene rechtsbeginselen die onder omstandigheden de omzetting van de materiële belastingschuld in een formele belastingschuld kunnen beperken. Dat brengt ons tot de vraag welke betekenis moet worden toegekend aan de formule “contra legem”.

5. Het begrip “handelen contra legem”

In het voorgaande ligt besloten dat niet aanstonds duidelijk is wat de betekenis is van “tegen de wet ingaan”. Bij de heffing van belastingen kan niet worden volstaan met een beroep op de wet en zeker niet met louter een beroep op de woorden van de wet. Zoals hierboven is uiteengezet moet de belastingheffing ook stroken met het recht, in het bijzonder met de algemene rechtsbeginselen. Dat laat uiteraard onverlet dat de wet nog steeds een wezenlijk element is bij de rechtsvinding. In de meerderheid van de gevallen leidt toepassing van de wet zonder meer tot een duidelijk rechtsgevolg in de vorm van een aanslag of een verplichting tot voldoening of afdracht.

Naar onze mening is de definitie die G.J. Wiarda¹ van contra legem heeft gegeven zeer bruikbaar. Hoewel deze definitie betrekking heeft op rechtspraak contra legem, kan deze ook als algemene definitie gelden. “Als werkelijk contra legem geweest – aldus Wiarda – 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

¹ G.J. Wiarda, Drie typen van rechtsvinding, vierde druk, bewerkt en van een nabescherping voorzien door T. Koopmans, Deventer, W.E.J. Tjeenk Willink, 1999, pag. 40; ontleend aan een departementale notitie over het begrip contra legem.

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.” Het gaat dus om ingaan tegen de wetgever.

Bij de heffing van belastingen zijn – wij wezen hier reeds op – in het bijzonder twee punten van belang. In de eerste plaats moet de wettelijke regeling worden geïnterpreteerd aan de hand van redelijke uitleggingsmaatstaven. In de tweede plaats moet de feitelijke werkelijkheid waaraan de wet rechtsgevolgen verbindt, zo nauwkeurig mogelijk worden vastgesteld. Wanneer de aldus redelijk geïnterpreteerde wet wordt toegepast op de feitelijke werkelijkheid, ontstaat het door de wet gewilde rechtsgevolg.

In aansluiting op de omschrijving van Wiarda en op het onderscheid dat hierboven is gemaakt, moet in ieder geval als contra legem worden aangemerkt handelen waarbij van de wet wordt afgeweken zonder dat aannemelijk is dat de wetgever – had hij alle omstandigheden van het geval voor ogen gehad – met die afwijking zou hebben ingestemd. Als voorbeelden noemen wij het geval waarin een inspecteur een lager tarief toepast dan uit de wet voortvloeit, of een ontvanger zonder voldoende reden afziet van de invordering van een belastingschuld. Dan is sprake van handhavingstekorten.

Maar aldus rijst uiteraard de vraag wat rechtens is wanneer – met het oog op een doelmatige wetstoepassing – tot op zekere hoogte wordt afgeweken van de woorden van de wet en van de feitelijke werkelijkheid, maar niettemin een uiteindelijk resultaat wordt bereikt dat vrijwel geheel overeenkomt met het rechtsgevolg dat zou ontstaan bij strikte toepassing van de wet op de feitelijke werkelijkheid. Als voorbeeld noemen wij het geval dat de inspecteur om praktische redenen instemt met het belasten van een belastbaar bedrag in een later jaar mits de belastingplichtige daardoor geen voordeel behaalt. Naar onze mening is dan geen sprake van een rechtshandhavingstekort. Men wil niet ingaan tegen de wetgever. Het gaat om het resultaat dat de wetgever heeft beoogd. Wordt dat door middel van een redelijke wetstoepassing bereikt, dan zouden wij niet willen spreken van handelen contra legem. Men kan immers veronderstellen dat de wetgever met een dergelijke handelwijze wel zou hebben ingestemd.

Wij spraken zojuist over “vrijwel geheel overeenkomen met het resultaat bij strikte toepassing van de wet”. Aldus rijst de vraag hoever de doelmatigheid bij de wetstoepassing mag gaan. De nadruk op de doelmatigheid waardoor rechtshandhavingstekorten kunnen ontstaan, mag niet te ver doorslaan. Zoals hierboven aangegeven is het daarom van groot belang dat op dit punt voldoende transparantie bestaat. Die kan ertoe leiden dat overwogen moet worden de rechtsgrondslag voor de wetstoepassing te versterken. Daarbij kan worden gedacht aan een goedkeuringsbesluit, aan lagere wetgeving, of aan een wetswijziging. Ook is denkbaar dat de gevolgde werkwijze bij nader inzien moet worden beëindigd.

Er kan geen twijfel over bestaan dat bij de heffing van belastingen steeds sprake zal zijn van onvolmaaktheden. Dat kan men, tegen de achtergrond van hetgeen wij hierboven hebben betoogd, noch de wetgever, noch de belastingdienst verwijten. Maar daar staat uiteraard tegenover dat het streven er terdege op moet blijven gericht waar mogelijk rechtshandhavingstekorten tegen te gaan.

6. Indeling van handelwijzen die mogelijk een contra legem karakter hebben

Hierna zullen wij ons oordeel geven over de door U in Uw brief van 29 april j.l. aangebrachte indeling van handelwijzen van de belastingdienst die mogelijk een contra legem karakter hebben. Daarbij zullen wij in het bijzonder als uitgangspunt nemen de vraag of in feite sprake is van een rechtshandhavingstekort. Die vraag stond immers, naar wij menen, centraal in het debat in de Tweede Kamer op 11 maart j.l. (TK 57-3777 tot en met 57-5795) over de fiscale vrijstaatjes.

In Uw brief worden de handelwijzen van de belastingdienst die mogelijk een contra legem karakter hebben ingedeeld in drie categorieën, te weten *a*) er is sprake van een contra legem handelwijze die niet wordt gecontinueerd; *b*) er is sprake van een contra legem handelwijze die zodanig praktisch is dat deze met wetgeving zal worden ondersteund; *c*) er is geen sprake van een contra legem handelwijze maar van een juiste rechtstoepassing.

Naar onze mening omvat de aldus gemaakte indeling de problematiek die in de Tweede Kamer aan de orde werd gesteld, volledig. Het zwaartepunt bij de te onderzoeken handelwijzen van de belastingdienst ligt zonder twijfel bij categorie a). Daar is immers sprake van meer of minder ernstige vormen van een rechtshandhavingstekort. Het feit dat de belastingdienst een handelwijze niet wil continueren betekent dat argumenten om aan te nemen dat de wetgever in het concrete geval met deze handelwijze zou hebben ingestemd, ontbreken.

Daartegenover staat dat categorie c) geen aanleiding geeft te spreken van rechtshandhavingstekorten. In deze categorie is immers na bestudering geoordeeld dat sprake is van een juiste rechtstoepassing. Tot groep c) kunnen ook worden gerekend gevallen waarin ondanks grondig onderzoek de feitelijke werkelijkheid niet voldoende nauwkeurig kan worden vastgesteld. In dergelijke situaties kunnen afspraken, vaststellingsovereenkomsten of compromissen leiden tot oplossingen waarbij de strekking van de wet zo goed mogelijk wordt gerealiseerd. Niettemin verdient het aanbeveling deze categorie in het onderzoek naar handelwijzen die tegen de wet ingaan, te betrekken. Zoals hierboven reeds is opgemerkt, is immers transparantie van belang omdat niet steeds duidelijk is waar precies de grenzen liggen tot waar de reikwijdte van de wet strekt.

Methodologisch moeilijker te duiden is groep b). Daar is enerzijds sprake van handelwijzen die niet in overeenstemming zijn met een strikte toepassing van de wet, maar waar anderzijds wel sterke argumenten bestaan, bijvoorbeeld op het punt van doelmatigheid, om voor die handelwijze te kiezen. Met betrekking tot deze categorie komt de vraag of er sprake is van rechtshandhavingstekorten het meest pregnant aan de orde. Voor de beantwoording van deze vraag zouden wij willen aansluiten bij ons betoog hierboven. Juist omdat de wetgever niet in staat is alle concrete gevallen tevoren te voorzien, moet de mogelijkheid bestaan om af te wijken van een strikte wetstoepassing indien aannemelijk is dat de wetgever dat ook had gewild, had hij die omstandigheden voor ogen gehad. Anderzijds is juist in die gevallen transparantie vereist, zodat nagegaan kan worden of het wenselijk is die handelwijze voort te zetten. Daarbij moet ook overwogen worden of aanpassing van de rechtsgrondslag nodig is.

Het gaat hier steeds om gevallen waarin de belastingdienst zelf van mening is dat de gevolgde handelwijze gecontinueerd moet worden. Wij zouden daarbij onderscheid willen maken tussen die gevallen waarin twijfel gerechtvaardigd is over de vraag of de nadruk op doelmatigheid niet verder doorslaat dan met goede wetstoepassing of de veronderstelde wil van de wetgever in overeenstemming is te brengen, en de overige gevallen. In het eerste geval, waarin mogelijk van uitvoering contra legem sprake is, zou uitdrukkelijk overwogen moeten worden of aanpassing van de rechtsgrondslag nodig is. Hierboven is aangegeven dat dit laatste er niet toe behoort te leiden dat een meer gedetailleerde regeling in de wet wordt opgenomen, maar dat juist een globalere, kaderstellende regeling de voorkeur kan verdienen.

In de andere gevallen, waarin ter wille van een doelmatige wetstoepassing weliswaar niet strikt de hand wordt gehouden aan de wettelijke regels, maar wel een feitelijk (vrijwel) geheel daarmee overeenstemmend resultaat wordt bereikt, ontstaan *de facto* geen rechtshandhavingstekorten. De term contra legem is hier daarom niet op zijn plaats, zodat men uiteindelijk kan concluderen dat sprake is van een praktische en wenselijke handelwijze die kennelijk niet tegen de wetgever ingaat en niet met wetgeving behoeft te worden ondersteund. Dit betekent dat zonder nadere rechtsgrondslag met deze handelwijze kan worden doorgegaan.

Aan de hand van het voorgaande zou naar wij menen de door U aangebrachte indeling voor het onderzoek van handelwijzen van de belastingdienst in hoofdzaak kunnen worden toegepast. Wel zou categorie b) kunnen worden gesplitst zoals zojuist door ons is bepleit. De rangschikking zou dan kunnen geschieden aan de hand van de vraag in welke mate sprake is van rechtshandhavingstekorten.

7. Onderverdeling in thema's

De resultaten van het door de belastingdienst verrichte onderzoek naar handelwijzen contra legem zijn onderverdeeld in een aantal thema's. Tegen de achtergrond van het

voorgaande stellen wij U voor deze thema's eerst onder te verdelen aan de hand van het volgende schema:

- A. Formeel recht;
- B. Materieel recht;
- C. Strafrecht;
- D. Doelmatigheid;
- E. Redelijke wetstoepassing.

Vervolgens kunnen de bij het onderzoek van de belastingdienst ter sprake gebrachte thema;'s in dit schema worden gerangschikt. Het volledige schema is hierna opgenomen.

A. Formeel recht

- 1. termijnen
- 2. jaren combineren
- 3. middelen combineren
- 4. heffingsrente
- 5. betalingscapaciteit
- 6. faillissement
- 7. fiscaal compromis
- 8. overig

B. Materieel recht

- 1. grondslag
- 2. tarief
- 3. reorganisatie onderneming
- 4. bedrijfsbeëindiging
- 5. fusie
- 6. overig

C. Strafrecht

- 1. boete
- 2. fraude
- 3. criminaliteit
- 4. vrijplaatsen

D. Doelmatigheid

- 1. administratieve lastenverlichting
- 2. vestzak-broekzak

E. Redelijke wetstoepassing

- 1. anticiperen nieuwe wetgeving
- 2. andere voorbeelden

Met betrekking tot de door de belastingdienst onderzochte thema's willen wij twee opmerkingen maken. In de eerste plaats wijzen wij erop dat bij de beschrijving van de casusposities de bescherming van de privacy van de belastingplichtigen terecht een belangrijke rol heeft gespeeld. In de tweede plaats dat voor een beoordeling aan de hand van de mate van voldoende rechtshandhaving in enkele gevallen meer feitelijke of juridische informatie wenselijk is. Deze informatie zal zeker beschikbaar komen wanneer nadere initiatieven zullen worden ontwikkeld om de fiscale rechtshandhaving verder te versterken. Wij stellen daarom voor de indeling in categorieën als *voorlopig* aan te merken.

Het opsporen en rangschikken van gevallen waarin sprake kan zijn van ingaan tegen de wet, is een omvangrijk werk. Wij willen dan ook respect betuigen voor het grondige onderzoek dat de belastingdienst in korte tijd heeft verricht.

8. Samenvatting

Het voorgaande brengt ons tot het volgende advies inzake de door U voorgestelde indeling in categorieën. Wij stellen de volgende indeling voor:

- er is sprake van een contra legem handelwijze die niet wordt gecontinueerd;
- er is sprake van een praktische en wenselijke handelwijze waarbij de nadruk te veel ligt op de doelmatigheid, maar die met wetgeving zal worden ondersteund;
- er is sprake van een praktische en wenselijke handelwijze die kennelijk niet tegen de wetgever ingaat en niet met wetgeving behoeft te worden ondersteund;
- er is geen sprake van een contra legem handelwijze maar van een juiste rechtstoepassing.

Met betrekking tot de in het onderzoek van de belastingdienst ter sprake gebrachte thema's stellen wij het hierna volgende schema voor:

- A. Formeel recht;
- B. Materieel recht;
- C. Strafrecht;
- D. Doelmatigheid;
- E. Redelijke wetstoepassing.

Den Haag, 26 mei 2004

prof. mr. Ch.P.A. Geppaart

prof. mr. M. Scheltema