

Memo

Van prof. Mr. Ch.P.A. Geppaart

Onderwerp **Artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen**

1. Via het hoofd van de afdeling Directe belastingen van het Ministerie van Financiën ontving ik Uw verzoek nader te worden geïnformeerd over de betekenis van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr). Genoemd wetsartikel is ter sprake gebracht met betrekking tot de belastingplichtigen (de bewoners) die tijdelijk hun woning in Bos en Lommer (Amsterdam) hebben moeten verlaten. In het bijzonder gaat het om het antwoord op de vraag of ten aanzien van een deel van de uitkeringen die de Gemeente Amsterdam aan de bewoners heeft verstrekt, artikel 63 Awr (de hardheidsclausule) zou kunnen worden toegepast. Naar aanleiding van Uw verzoek kan ik U het volgende berichten.
2. De hardheidsclausule, in de huidige wetgeving opgenomen bij de Wet van 2 juli 1959, Stb. 301, is sindsdien niet gewijzigd. Opmerking verdient dat het aantal gevallen waarin het wettelijke voorschrift wordt toegepast, uiterst gering is. Daarvoor geldt als verklaring dat het voorschrift, krachtens de bewoording daarvan, weinig ruimte voor toepassing ervan laat. In twee opzichten heeft de wetgever gestreefd naar begrenzing van de werkingsfase van het voorschrift.

In de eerste plaats is toepassing van de hardheidsclausule uitdrukkelijk voorbehouden aan de Minister van Financiën, met dien verstande dat de Staatssecretaris van Financiën in de praktijk in de plaats treedt van de Minister. Daarin ligt besloten dat geen anderen tot zelfstandige toepassing van de hardheidsclausule bevoegd zijn. Dat geldt in het bijzonder voor de Inspecteur, die uiteraard wel bevoegd is de door de Minister c.q. de Staatssecretaris genomen besluiten uit te voeren. Hij is daartoe ook verplicht; aldus HR 27 oktober 1965, NJ 1966, nr. 382.

Niet minder van belang is, in de tweede plaats, dat ook de bewindslieden bij de uitoefening van de hardheidsclausule aan in het wettelijke voorschrift vastgelegde beperkingen zijn gebonden. Er moet uitdrukkelijk sprake zijn niet alleen van onbillijkheden, maar ook moet sprake zijn van onbillijkheden van overwegende aard. De wetgever heeft derhalve de grenzen van de bevoegdheden van de bewindslieden in het kader van de hardheidsclausule nauwkeurig vastgelegd.

3. Tegen de achtergrond van de hierboven kort aangegeven strekking van de aan de bewindslieden toegekende bevoegdheid zou niettemin de vraag kunnen worden gesteld of, in het kader van artikel 63 Awr, de rechter een besluit zou kunnen toetsen aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. In deze zin is gepleit door mr. J. Peters in een voordracht op de Belastingconsulentendag 1971, waarin toetsing door de rechter aan bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel mogelijk zou moeten worden gemaakt.
De Hoge Raad heeft dit pleidooi evenwel niet willen volgen. De in artikel 63 Awr toegekende bevoegdheid om in bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard komt – aldus HR 29 maart 2002, nr. 36513, BNB 2002/174 – niet toe aan de rechter maar is voorbehouden aan de Minister.
4. In het verlengde van het voorgaande rijst de vraag of in het kader van de hardheidsclausule bevoegdheden toekomen aan de Commissies voor de Verzoekschriften uit het parlement. Over deze vraag is in het verleden regelmatig overleg gevoerd. Thans is de situatie aldus dat de Tweede Kamercommissie een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule niet in behandeling neemt wanneer dat verzoek niet eerder bij de Staatssecretaris aanhangig is gemaakt. Wanneer een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule wordt afgewezen, kan de Kamer de Minister ter verantwoording roepen.
5. Een soortgelijke regeling is tot stand gekomen met betrekking tot de Nationale Ombudsman. Tot op zekere hoogte is er sprake van een competentiegeschil tussen de Ombudsman en de Staatssecretaris. Daarbij is uitgangspunt dat de Ombudsman wettelijk niet de redelijkheid van het overheidshandelen kan toetsen, maar alleen de behoorlijkheid daarvan. In ieder geval is aldus de Ombudsman bevoegd tot het instellen van een onderzoek. Wanneer daarvan sprake is, verstrekt de Belastingdienst de nodige informatie.
6. Tot zover enige toelichting met betrekking tot de bevoegdhedenproblematiek. Thans de vraag of de term “onbillijkheid van overwegende aard” kan worden verduidelijkt. Aanwijzingen voor de betekenis van deze term biedt de memorie van antwoord bij de totstandkoming van de Awr waarin het volgende wordt opgemerkt:

’De woorden ‘van overwegende aard’, welke overigens aan de bestaande wetgeving zijn ontleend, hebben ten doel een beperking aan te leggen aan de gevallen, waarin de onderhavige bepaling toepassing zal vinden. Zou immers de belastingadministratie aan elke onbillijkheid, die zich voordoet, hoe gering ook, tegemoet dienen te komen, de uitvoering van de wet zou een onmogelijkheid worden. Dat de aangehaalde woorden gelegenheid zouden geven tot een zeer subjectieve beoordeling, moet worden ontkend. Eerder zou het doen vervallen van deze woorden

een meer subjectieve beoordeling ten gevolge hebben.'

De strekking van de hardheidsclausule kan ook worden verduidelijkt door de literatuur. In dit verband kan in het bijzonder worden gewezen op een citaat uit het gezaghebbende handboek van J.H.R. Sinnighe Damsté, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Zwolle, 1940, pag. 73, geciteerd in Hofstra-Niessen, *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht*, Deventer, 2002, pag. 133: “Het criterium dient te zijn een zo goed mogelijk tot zijn recht komen van wat de wet, blijkens haar stelsel en geschiedenis, wenst te bereiken”. Het gaat derhalve om situaties die de wetgever niet heeft voorzien bij de totstandkoming van de wet maar die later, bij de toepassing van de wet, tot niet bedoelde gevolgen zouden leiden.

7. Het beleid van de Staatssecretaris wordt in de meeste gevallen neergelegd in besluiten, in het verleden gewoonlijk aangeduid als resoluties. In het bijzonder gaat het hierbij om tegemoetkomingen ter zake van uitkeringen bij omvangrijke rampen, zoals onlangs de vuurwerkramp Enschedé of om dubbeltellingen waarbij inkomen of winst, kennelijk in strijd met de strekking van de wet, dubbel worden belast.
Ook in andere gevallen is er eveneens duidelijk sprake van een hardheid die de wetgever niet kan hebben bedoeld. Zo werd in de resolutie van 27 juni 1990, BNB 1990/339, een besluit genomen inzake reis- en verblijfkosten gemaakt in verband met het “laatste afscheid” van een in het buitenland verblijvende zieke verwant. En zo werd in het besluit van 20 maart 2006, VN 2006/18.23, in verband met de financiële problemen van Kidsconcern, een goedkeuring verleend voor het onbelast vergoeden van een vervangende werkgeversbijdrage voor de kosten van kinderopvang.
8. Naar ik heb begrepen staat inmiddels vast dat partijen het vrijwel erover eens zijn dat de daggelduitkeringen belastbaar zijn. Enige discussie zou nog kunnen plaatsvinden over de vraag of bepaalde kosten aftrekbaar zijn. Mij is overigens niet duidelijk om welke kosten het zou gaan, ervan uitgaande dat op geen enkele manier is onderbouwd dat tegenover de daggeldvergoedingen kosten stonden.
9. De belastingadviseur van de bewoners heeft aan de bevoegde inspecteur laten weten dat de Gemeente Amsterdam niet bereid is de belasting voor haar rekening te nemen, ook niet in geval van partiële heffing. Het is niet aan mij daarover een oordeel uit te spreken.

10. In het voorgaande ligt besloten dat, mede gelet op het beleid inzake de hardheidsclausule, het standpunt dat er met betrekking tot de daggelden geen ruimte lijkt te zijn van toepassing voor de hardheidsclausule, alleszins verdedigbaar is. Er is geen sprake van een onbillijkheid van overwegende aard. De Gemeente Amsterdam heeft de geëvacueerde bewoners hetgeen zij tijdens de evacuatie nodig hadden, volledig verstrekt of vergoed. Daarnaast heeft zij daggelduitkeringen verstrekt ter dekking van kosten die op geen enkele wijze zijn onderbouwd. Er is naar mijn mening geen reden deze daggeldvergoedingen niet aan wettelijk verschuldigde belasting te onderwerpen. Ik merk hierbij op dat inwilliging van het verzoek zou kunnen leiden tot talrijke verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule in soortgelijke situaties, zulks met een beroep op het gelijkheidsbeginsel. Daarvan zou een aanzuigende werking kunnen uitgaan die niet verenigbaar zou zijn met wat de wet wil bereiken.

Ik kan mij geheel verenigen met de benadering tot nu toe door de Belastingdienst. Voor toepassing van artikel 63 Awr is geen grondslag aanwezig.