

BEGINSELEN VAN DE BELASTINGHEFFING

door Mr Dr E. Tekenbroek

Op een proefschrift met bovenvermelde titel promoveerde onlangs Mr. Van den Berge aan de Universiteit te Amsterdam; het proefschrift verscheen nadien als prae-advies voor de vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap op 7 Mei j.l., in welke vergadering het tegelijkertijd met een prae-advies van Prof. Kreukniet over hetzelfde onderwerp werd behandeld.

Het geschrift ontleent zijn grote betekenis niet het minst aan het feit, dat het van de hand is van iemand, die niet alleen, gelijk uit vroegere publicaties van hem reeds bleek, wetenschappelijk zijn stof beheerst, maar die bovendien door zijn carrière, welke hem tot één van de topposities in de belastingdienst bracht, de ijzige tocht van de praktijk door zijn studeervertrek heeft voelen gaan.

Men moet bewondering hebben voor de geestkracht en het doorzettingsvermogen, welke v. d. B. heeft weten op te brengen, om, niettegenstaande zijn drukke en verantwoordelijke werkkring, een geschrift van een dergelijk gehalte te kunnen schrijven.

Het is m.i. verantwoord de lezers van dit blad de inhoud van het geschrift nader te brengen en mijn eerste taak als recensent zie ik dan ook in een weergave van de inhoud.

Wil ik die inhoud en daarmede de gedachtengang van v.d. B. recht doen wedervaren, dan zal ik daarvoor meer plaats nodig hebben, dan voor een boekbespreking gebruikelijk is. De betekenis, welke het geschrift in de wetenschappelijke literatuur heeft en stellig zal houden, zomede de urgentie van de onderwerpen, die er in behandeld worden, mogen dit rechtvaardigen.

Het is v. d. B. in de eerste plaats te doen om de vaststelling van de hiërarchie der beginselen van de belastingheffing, omdat zulks z.i. een vruchtbare gedachtenwisseling eerst mogelijk maakt. De wijze waarop de stof door v. d. B. behandeld wordt is bepaald door de omstandigheid, dat beoefenaren van de belastingwetenschap veelal van verschillende opvattingen op filosofisch en politiek gebied uitgaan.

Neemt men een bepaalde filosofische of politieke opvatting als uitgangspunt, dan kan men daarop voortbouwende tot de belijdenis van een fiscaal „credo” komen. Over de inhoud daarvan kan op vruchtbare wijze alleen gediscussieerd worden met hen, die eenzelfde uitgangspunt hebben.

Het is echter niet de bedoeling geweest van v. d. B. in zijn proefschrift een dergelijk credo te geven; hij beoogt slechts de noodzakelijkheid van een dergelijk uitgangspunt aan te tonen, om dan verder de plaats te bepalen van de belastingheffing in het geheel van recht en economie en enkele belangrijke facetten van de belastingheffing te plaatsen in het algemene verband. Men zou dus kunnen zeggen: een neutrale wetenschappelijk verantwoorde probleem-stelling.

V. d. B. constateert intussen, dat in het feit van gezamenlijk in de 20ste eeuw te behoren tot een volk met democratische instellingen voldoende gemeenschappelijkheid schuilt, om bij zijn wijze van behandeling der stof niet genoodzaakt te zijn uitsluitend op het gebied der methodiek te blijven.

Slechts door hetgeen men over belastingheffing schrijft te plaatsen in het raam van de Westerse levensstijl kan men daaraan een zinvolle betekenis geven en er het karakter van opportunistisch geschrijf over

incidentele fiscale kwesties van fragmentarische aard aan ontnemen. V. d. B. beoogt niet zelf „a basic philosophy” te geven, maar slechts de noodzaak er van aan te tonen voor een vruchtbare behandeling van zijn onderwerp.

Men mag zich intussen afvragen of v. d. B. al schrijvende de natuur niet soms sterker is geworden dan de leer. Uit hetgeen hij op pag. 114 over de Idee der Gerechtigheid, op pag. 124 over zijn conceptie van de Staat en op pag. 134 (in een noot) over de individualistische maatschappij-beschouwing schrijft, blijkt m.i., dat hij meer basic philosophy heeft gegeven, dan hij misschien zelf bedoeld heeft. Op de zoeven aangewezen plaatsen getuigt v. d. B. en men mag zulks gelukkig achten, want zijn geschrift kreeg daardoor meer kleur.

Het voorafgaande doet reeds vermoeden, dat v. d. B. aan belastingheffing een normatief karakter toeschrijft; het is z.i. in laatste instantie een vraagstuk van levensbeschouwing en wel van rechts-philosophische aard, zoals hij in het laatste hoofdstuk van zijn werk betoogt. Dit neemt echter niet weg, dat aan het probleem der causaliteit van de verschijnselen, welke de belastingheffing in het leven roept, ter dege aandacht moet worden besteed, maar uiteindelijk moet het resultaat dier onderzoekingen aan het rechts-philosophische aspect ten toets komen. Veel schrijvers over de economische zijde van de belastingheffing vergeten dit naar het inzicht van v. d. B., waardoor het gevaar ontstaat, dat de belastingheffing „door een met economie verwant utilisme wordt aangetast”.

In het tweede hoofdstuk behandelt v. d. B. uitvoerig de vraag of belastingheffing uitsluitend gericht mag worden op het verkrijgen van inkomsten voor de overheid (fiscaliteit der belastingheffing) dan wel of ook niet-fiscale doeleinden daarmede mogen worden nagestreefd. Dit vraagstuk kan volgens v. d. B. slechts zuiver behandeld worden als men er van uit gaat, dat de overheid zich bezig moet houden met economische en sociale politiek; zijn er nu, daarvan uitgaande, argumenten aan te geven, dat de overheid de belastingheffing daarvoor niet mag gebruiken? Na er op gewezen te hebben, dat uit de historie en uit de feitelijke verhoudingen blijkt, dat de overheid steeds met de belastingheffing economische- en sociale politiek heeft gedreven, beantwoordt hij deze vraag ontkennend op grond van de overweging, dat de overheidswerkzaamheid, welke in de bevordering van het algemeen belang haar rechtvaardiging vindt, als een onverbrekkelijk organisch geheel moet worden gezien. Het gaat z.i. niet aan, één van de factoren van de overheidswerkzaamheid, t.w. de belastingheffing, uit het geheel los te maken.

Het is begrijpelijk, dat v. d. B., bij deze opvatting, spoedig gesteld wordt voor de vraag wat nu eigenlijk het wezenlijke van het begrip belastingen is.

Het al of niet uitsluitend verkrijgen van inkomsten voor de staat (de fiscaliteit) wijst hij, gelijk te verwachten was, als criterium voor het begrip belastingen af. Als criterium ziet hij het door de overheid vorderen van geld of goederen volgens algemene normen van particuliere huishoudingen anders dan ingevolge ruilverkeer.

V. d. B. is er zich van bewust door de verwerping van de fiscaliteit als criterium voor de belastingheffing de zelfstandigheid der belastingheffing en der belastingwetenschap te ondergraven. Een belastingtheorie, waaraan het belasten met nevendoeleinden ten grondslag ligt, verkeert nog in de kinderschoenen. Dit geeft v. d. B. aanleiding tot omzichtigheid te manen bij het voeren van een dergelijke belastingpolitiek en te beplei-

ten, dat er de voorkeur aan moet worden gegeven de nevendoelinden op directe wijze na te streven als zulks mogelijk is.

Door het verwerpen van de fiscaliteit als het kenmerk bij uitstek van belastingheffing moet in meerdere mate dan vroeger een belastingstelsel slechts in relatieve zin als goed of verkeerd te qualificeren zijn. Immers het belastingstelsel moet in meerdere mate dan voordien zich aanpassen aan de sociale- en economische verhoudingen, welke in gedurige ontwikkeling zijn. Anders gezegd in de norm: „creating and maintaining the world we want”, welke norm v. d. B. als leidraad voor zijn betoog gekozen heeft, is de inhoud van het „we want” aan gedurige ontwikkeling onderhevig ¹⁾).

Het gevolg is tevens, dat het vaststellen van „belastingbeginselen” er moeilijker door geworden is, omdat aan heel wat meer aspecten gedacht moet worden, dan bij een louter fiscale opvatting van de belastingheffing. De toetssteen voor die beginselen moet steeds zijn het feitelijk in een volksgemeenschap aanwezige concrete rechtsbewustzijn, dat zijn diepste grondslag vindt in de absolute Idee der Gerechtigheid.

Om het „sollen” in de belastingheffing te kunnen vaststellen, moet men de uit die Idee afgeleide eisen der gerechtigheid, zoals die in de landen van de Westerse cultuur gelden, opsporen.

Uit de diverse aspecten, die aan de belastingheffing inhaerent zijn, het financiële, het economische, het belastingtechnische, etc., kunnen evenveel beginselen voortvloeien, welke echter alle slechts utiliteitsbeginselen zijn. Van andere, immers van normatieve aard zijn, wat v. d. B. noemt, de rechtsphilosophische beginselen, die bepaalde facetten van het in deze beslissende rechtsbewustzijn zijn.

Een onderzoek naar het rechtsbewustzijn met betrekking tot belastingheffing kan echter eerst vruchtbaar zijn, als daaraan voorafgaat een onderzoek naar de diverse utilistische aspecten van de belastingheffing, als daar zijn: het financiële aspect, het economische aspect en het belastingtechnische aspect. Men leert dan het „sein” kennen, dat op het „sollen” gewogen moet worden.

Vandaar, dat v. d. B. in de Hoofdstukken 3, 4 en 5 eerst deze drie aspecten aan een onderzoek onderwerpt, om ten slotte in het laatste Hoofdstuk 6 het rechtsphilosophische aspect en daarmee het rechtsbewustzijn aan een onderzoek te onderwerpen. Dit laatste Hoofdstuk is m.i. de kern van het proefschrift.

Eisen der Gerechtigheid, die van absoluten aard zijn, en niet de wensen van mensen of bepaalde groepen, dienen de richtlijn, de weegschaal, te zijn; maar slechts op gebrekkige wijze wordt deze Idee der Gerechtigheid door de mensen vertolkt, die immers door eigen levensomstandigheden worden beïnvloed; een schemering van de Idee der Gerechtigheid dus in het gemoed van de aan de aarde gebonden mens.

Het gerechtigheidsgevoel van een volk is vaag en dikwijls meer een intuïtie dan een bewustzijn; bloot egoïstische strevingen zijn echter niet een element van het rechtsbewustzijn. Niet alleen de heffing, maar ook de besteding der gelden door de overheid is van belang bij de vorming van het rechtsbewustzijn t.a.v. de belastingheffing. Door de democratie, die vrije meningsuiting en gedachtenwisseling, gevoegd bij het feit, dat vrijwel een ieder thans met belastingen te maken heeft, is het rechts-

¹⁾ Terecht vroeg bij de behandeling van het prae-advies in de vergadering van de Ver. voor Belastingwetenschap één van de debaters zich af, of men de door v. d. B. gestelde norm niet beter kon laten luiden: „creating and maintaining the world we ought to want”.

bewustzijn t.a.v. de belastingheffing in de laatste decennia verlevendigd.

De voorlichting speelt bij de vorming van het rechtsbewustzijn uiteraard een zeer belangrijke rol.

Bij de opsporing van het rechtsbewustzijn mag men er van uitgaan, dat dit in een democratisch geregeerd land zijn weerspiegeling vindt in de op formeel regelmatige wijze tot stand gekomen wettelijke regelingen. Er kunnen echter spanningen tussen de wet en het rechtsbewustzijn bestaan. Deze komen dank zij de gewetensvrijheid tot uitdrukking in de literatuur; ook door overmatige belastingfraude uit zich die spanning. Handhaaft men een wettelijke regeling dan toch, dan schaadt men de in het rechtsbewustzijn levende gedachte, dat elk overheidsingrijpen verantwoord moet zijn.

Het rechtsbewustzijn mag niet geïdentificeerd worden met psychologie van het volk; iets dat gemakkelijk door een volk wordt aanvaard is daardoor niet „gerechtigt”. Dit neemt niet weg, dat bij de belastingheffing met psychologische argumenten geen rekening zou moeten worden gehouden.

Opereren met psychologie kan echter licht tot misleiding aanleiding geven.

In nauw verband met de psychologie, maar toch ook weer ten dele opgenomen in het rechtsbewustzijn, is wat v. d. B. noemt de wet der traagheid. Een bestaande belasting heeft altijd iets vóór op een nog in te voeren belasting. In het rechtsbewustzijn zit een zeker conservatisme en van dit gezichtspunt uit laat v. d. B. een waarschuwende stem horen tegen de hervormingsenthousiasten op belastinggebied.

V. d. B. verzet zich er tegen de belastingheffing primair als een politieke categorie te zien. In het algemene rechtsbewustzijn is minder dogmatiek, minder eenzijdigheid, minder intransigentie, maar meer common sense aanwezig dan in de politieke conceptie; in het rechtsbewustzijn vindt men een zeef van praktische nuttigheid, mogelijkheid en bescheidenheid met betrekking tot eigen visie. Als burger in een maatschappij moet men willen wijken voor het algemeen rechtsbewustzijn, zij het dan, dat geen grond kan worden aangegeven voor het zich schikken naar idealen en inzichten van anderen, waarvan men persoonlijk de objectieve juistheid niet vermag in te zien.

De ethiek verwerpt hij als grondslag in deze, omdat deze zich tot het individu richt. Bij belastingheffing gaat het om rechtsregels, om uiterlijke gedragingen.

Ook belastingtheorieën (bijv. de draagkracht-, de belangen-, de socialisatietheorie e.d.) kunnen niet de grondslag zijn voor belastingheffing; deze theorieën stelen op een door levens- of wereldbeschouwing ingegeven visie op maatschappelijke verhoudingen en hebben als zodanig slechts betrekkelijke betekenis. Zo'n theorie moet met het rechtsbewustzijn worden geconfronteerd. Het rechtsbewustzijn is veelal dermate complex, dat een bepaalde belastingtheorie slechts bij een bepaalde belasting of groep van belastingen kan worden aanvaard.

V. d. B. wijst in dit verband op het z.i. voorshands afwijzen door het rechtsbewustzijn van de belastingheffing als middel tot socialisatie. Hij houdt echter, naar uit de debatten bleek, rekening met de mogelijkheid, dat het rechtsbewustzijn deze theorie zal aanvaarden. Belastingtheorieën kunnen dus medewerken aan het tot ontwikkeling brengen van het rechtsbewustzijn, maar zij hebben in de eerste plaats een beschrijvende en slechts indirect een constituerende betekenis.

V. d. B. verwerpt de individuele staatsopvatting en ziet in de staat een

groepsverband, dat als zelfstandige eenheid met inachtneming van de eisen der gerechtigheid het algemeen belang moet behartigen en mitsdien ook op het gebied van de belastingen alle maatregelen mag en moet nemen, welke aan dit doel dienstbaar zijn. Het belangenelement van de individuele burger verwerpt v. d. B. dus als laatste rechtsphilosophische grondslag voor de belastingheffing, hetgeen niet wegneemt, dat bij een bepaalde belasting het belangen-element een rol mag, resp. moet spelen, voor zover zulks in overeenstemming is met het rechtsbewustzijn.

Door het groeien van de gemeenschapsgedachte is het sociale aspect (d.i. het ontzien van de economisch zwakkeren en het verbeteren van hun positie) een belangrijker bestanddeel van het rechtsbewustzijn op fiscaal terrein geworden. Het feit, dat de economisch zwakkeren allengs een grotere invloed in het staatsbestuur hebben gekregen, is uit de aard van de zaak hierop van grote invloed geweest, maar dit maant ook tot voorzichtigheid, wil het sociale aspect niet misbruikt worden voor het najagen van groepsbelangen.

Het sociale aspect in de belastingheffing uit zich voor alles in de correctie van de grote verschillen in inkomen en vermogen. Het heeft ons progressieve heffingen gebracht, die uitgaan boven wat volgens de draagkrachttheorie verantwoord zou zijn en voorts het wegbelasten van excessieve conjunctuurwinsten (oorlogswinsten), de vermogensheffingen, het zwaar belasten van commissarissentantiëmes (loon naar werken).

In zijn uiterste vorm komt het sociale aspect in strijd met de heiligheid van de eigendom, die v. d. B. ook als een facet van het rechtsbewustzijn noemt.

Hetgeen v. d. B. schrijft over het sociale aspect der belastingheffing, evenals trouwens zijn betoog over de conjunctuur-beïnvloeding, illustreert duidelijk wat de practische betekenis is van het nastreven van niet-fiscale doeleinden bij de belastingheffing.

Mij is niet duidelijk geworden hoe v. d. B. bij een dergelijk tegen elkaar botsen van facetten van het rechtsbewustzijn de oplossing ziet. Vermoedelijk mag men het zo zien, dat in zo'n geval getracht moet worden door voorlichting (welke wel vooral door de politieke partijen zal geschieden) tot rechtsvinding te komen. Hierbij zou dan aansluiten het betoog van v. d. B., dat in een democratisch georganiseerde staat de burgers zich gebonden moeten achten aan de belastingvoorschriften, welke door de volksvertegenwoordiging tot positief recht zijn verheven.

Elders betoogt v. d. B. dat het belang, gelegen in het behoud en het tot ontwikkeling brengen van de volksgemeenschap in haar geheel, ook in het rechtsbewustzijn opgesloten ligt en dit maatregelen (dus ook belastingmaatregelen) kan rechtvaardigen, welke in strijd zijn met de sociale rechtvaardigheid.

Het wil mij voorkomen, dat het in de gedachtengang van v. d. B. opgesloten ligt, dat bij die strijd om voorrang tussen verschillende facetten van het rechtsbewustzijn, utilistische argumenten (ontleend aan wat v. d. B. noemt het financiële aspect, het economische aspect en het belastingtechnische aspect) een ernstig woordje hebben mede te spreken.

Van dit gezichtspunt uit beschouwd mag de vraag rijzen of v. d. B. deze drie aspecten in zijn proefschrift niet al te zeer gesteld heeft naast het rechtsbewustzijn.

Als facetten van het rechtsbewustzijn t.a.v. de belastingheffing noemt v. d. B. dan verder nog: het principe van de algemeenheid der belastingheffing, het vermijden van dubbele belasting, het vervat zijn der belastingheffing in wettelijke regelingen (in tegenstelling met Sinninghe Damsté

staat v. d. B. intussen niet afwijzend tegenover delegatie, zelfs met betrekking tot materiële elementen van de belastingheffing), het afwijzen van het terugwerkende kracht verlenen aan belastingvoorschriften (deze eis acht hij intussen relatief), en het aanwezig zijn van een onpartijdige rechtspraak.

Met het voorafgaande hoop ik de strekking van het onderhavige proefschrift voor de lezer op begrijpelijke wijze te hebben weergegeven; op sommige punten is de inhoud er van nogal zware kost. De inhoud van de Hoofdstukken 3, 4 en 5 verwaarloosde ik. Deze hoofdstukken bevatten de stof, welke men gemeenlijk in belastingwetenschappelijke geschriften aantreft. De inhoud van die hoofdstukken bevat vrijwel dezelfde stof, welke door Prof. Kreukniet in zijn prae-advies werd behandeld.

Twintig jaren geleden werden voor de Ver. voor Belastingwetenschap over hetzelfde onderwerp toen prae-adviezen uitgebracht door Prof. Van Gijn en Prof. Polak. Men kan zich geen beter inzicht verschaffen in de ontwikkeling van de belastingwetenschap in die twintig jaren, dan door de inhoud van deze prae-adviezen te vergelijken met die van v. d. B. en Kreukniet.

Deze ontwikkeling wordt m.i. gekenmerkt door het feit, dat aan de economische zijde van de belastingheffing thans een grotere plaats wordt ingeruimd. Dit is een gevolg van het feit, dat de staatstaak zich zo sterk heeft uitgebreid.

De publieke sector van het economische leven nam daardoor ten koste van de particuliere sector toe en een belangrijk grotere overdracht van koopkracht uit de particuliere huishoudingen naar de publieke huishoudingen werd nodig. De economische gevolgen van de belastingheffing, door welke die overdracht zich in de eerste plaats voltrekt, gingen daardoor meer de aandacht vragen.

Het is in verband met de in belangrijkheid toegenomen betekenis van de staat en zijn taak, dat ik, naar aanleiding van het proefschrift van v. d. B. nog enige opmerkingen wil maken.

Een belastingheffing, die niet in overeenstemming is met het algemeen rechtsbewustzijn, noemt v. d. B. op pag. 134 onrechtmatig. Bij dit onderdeel van zijn betoog gaat hij in een noot in op het bekende werk van Bordewijk-Bast (De Theorie der belastingen en het Nederlandsche belastingwezen). Hij stelt daar zijn onrechtmatigheidsbegrip in deze tegenover dat van evengenoemde schrijvers. Deze gaan uit van een individualistische maatschappij-beschouwing en menen een belastingheffing onrechtmatig te mogen noemen, als ze zo drukkend is, dat alleszins redelijk en eerbiedwaardig eigenbelang der burgers er tegen in verzet komt en daardoor de elementaire zucht naar zelfbehoud wordt wakker geroepen.

V. d. B. meent, dat door Bordewijk-Bast, hier principieel een vrije sfeer voor de burger wordt verdedigd, die — juist op grond van het algemene rechtsbewustzijn — wel algemeen voor gewetensvrijheid wordt aanvaard, maar z.i. zeker onder een democratisch stelsel te ver gaat, waar het de belastingheffing betreft, omdat ze de rechtsorde in gevaar brengt.

Ik meen uit dit betoog van v.d. B. te mogen concluderen, dat hij zich op het standpunt stelt, dat voor een staat, waarin democratie geldt, de niet individualistische maatschappijbeschouwing er toe noopt, dat de burger het recht ontbreekt een op formeel juiste wijze tot stand gekomen belasting als onrechtmatig te beschouwen.

Met deze conclusie kan ik het niet eens zijn.

V. d. B. wijst er op, dat het rechtsbewustzijn niet te vereenzelvigen is

met wat als „sollen” geldt in bepaalde politieke groepen. Op pag. 135 qualificeert v. d. B. het tegen het algemeen rechtsbewustzijn in willen doorzetten van eigen idealen van partij- of groepsbelangen, zomede de demagogie en het dilettantisme, als negatieve factoren. Wel wordt het algemene rechtsbewustzijn beïnvloed door wat in politieke groepen als idealen, dus als normen, geldt. Men zou m.i. hier het beeld kunnen gebruiken van de stormachtige bergstroom, die in een meer wordt opgevangen.

Het is echter een realiteit, dat een democratie voortdurend bloot staat aan het gevaar met aanwending van demagogische middelen of door kwalijk riekend politiek spel, misbruikt te worden. Het gevolg daarvan kan zijn, dat iets tot geldend recht gemaakt kan worden, wat met het algemeen rechtsbewustzijn niet strookt. Het aan het bewind komen van Hitler is daarvan een navrant voorbeeld; in vele landen vindt men daarvan andere voorbeelden, zij het dan van minder verre strekking.

V. d. B. komt in zijn proefschrift in deze niet verder dan te stellen, dat dergelijke geëxponeerde experimenten — hoe goed ook bedoeld vanuit een bepaalde levensbeschouwing — destructief te noemen zijn (zie pag. 134). Deze destructieve werking bestaat volgens v. d. B. uit het ondermijnen van het rechtsbewustzijn door het optreden van belasting-fraude, als het belastingwetten betreft, en uit het schade berokkenen aan de in het rechtsbewustzijn levende gedachte, dat elk overheids-ingrijpen redelijk en verantwoord moet zijn. (pag. 136).

Ik geloof, dat men hier, ook al gaat men uit van een niet-individualistische maatschappij-beschouwing, een stap verder mag gaan.

Aan de individuele burger komt m.i. het recht toe een formeel op juiste wijze tot stand gekomen en hem dus bindende overheidsmaatregel als onrechtmatig te beschouwen, ook al betreft die maatregel niet de gewetensvrijheid, indien die maatregel in strijd komt met de elementaire drang tot zelfbehoud en behoud van zijn familie.

Ter staving van mijn opvatting mag ik wijzen op een passage uit de rede, die de Paus dd. 2 October '48 hield tijdens een audiëntie, die hij verleende aan de congressisten van het Institut International de Finances Publiques. Hij richtte tot de congressisten, die in hun land enige zeggenschap over openbare financiën hebben, de waarschuwing zich in naam van het menselijk geweten te onthouden van maatregelen, „die ondanks hun technische virtuositeit in het volk het gevoel voor rechtvaardig en onrechtvaardig kwetsen en wonden, of die naar de achtergrond schuiven zijn levenskracht, zijn rechtmatig streven de vruchten van zijn eigen werk te plukken”.

Men kan slechts hopen, dat er in een volk voldoende zedelijke moed aanwezig is om de consequentie te trekken uit de hier bedoelde onrechtmatigheden, omdat men daarin de noodzakelijke reactie mag zien tegen een, door misbruik van kennis en vaardigheid, verkregen macht in een democratisch stelsel. De wetenschap een dergelijke reactie te kunnen uitlokken zal in deze remmend en dus gunstig kunnen werken.

Ik ben er mij ten volle van bewust hier een onderwerp aan te snijden, dat zeer diep steekt, omdat het de fundamenteën van ons menselijk bestaan betreft en waarover gefilosopheerd kan worden op een wijze en in termen, die zeker voor de gewone burger „afschrikwekkend” zijn.

De wijze waarop v. d. B. zijn stof heeft behandeld, waarbij hij het rechtsbewustzijn in zo sterke mate in het middelpunt stelde, leidt er toe te betreuren, dat hij aan de vorming van het rechtsbewustzijn niet enige meerdere aandacht heeft besteed. Ik heb de overtuiging, daarin gesteund

door de inhoud van zijn, overigens door het late uur afgebroken, antwoord aan de debaters in de vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap, dat hij ons daaromtrent wel iets waardevols te vertellen zou hebben. Juist een beschrijving van de rechtsvorming op het gebied van de belastingwetgeving, met zijn vele voor de gewone burger zo moeilijk te begrijpen vraagstukken, door iemand, die, zoals v. d. B., over een rijke ervaring in wetgevende arbeid op dit terrein beschikt, zou ons inzicht in het wezen van de democratie kunnen verrijken.

Thans het tweede punt, waarover ik een opmerking wil maken. De richting, waarin de belastingheffing zich heeft ontwikkeld, en zich, naar het zicht laat aanzien, verder zal ontwikkelen moet m.i. de organisatie van ons staatsbestuur beïnvloeden. Onze huidige departementale indeling is m.i. niet er op berekend, dat, via de belastingheffing op een dergelijke wijze niet-fiscale doeleinden worden nagestreefd als thans allengs het geval geworden is.

Door het Departement van Financiën wordt allengs een economische en sociale politiek gedreven, die dit Departement direct doet treden op het terrein van andere Departementen, in het bijzonder dan het terrein van het Departement van Economische Zaken en het Departement van Sociale Zaken.

Het gevolg kan geen ander zijn, dan dat hierdoor weinig efficiënte doublures en nog minder efficiënte ambtelijke conflicten dus fricties, in het overheidsbeheer ontstaan.

Ik geloof, dat onze staatsrechtsgeleerden goed zouden doen over dit vraagstuk hun licht eens te laten schijnen. Wil men hierover vruchtbaar kunnen spreken en schrijven, dan moet men, dunkt mij, niet alleen beschikken over een gedegen kennis van ons bestuursrecht, maar tevens een rijke ervaring hebben in de ambtelijke keuren en op politiek gebied. Ik geloof niet, dat men zich van dit probleem kan afmaken door er op te wijzen, dat het de taak van de Ministerraad is hier coördinerend op te treden. Het gaat hier om de beheersing van grote en logge ambtelijke apparaten, die de neiging in zich hebben tot autonomie en, erger, doel in zich zelf te worden, inplaats van middel tot doel. Hiertegen helpen geen decreten uit een Ministerraad, afgezien dan nog van de vraag of de politieke situatie wel enig optreden in deze mogelijk zou maken. Node mis ik in het proefschrift van v. d. B. een behandeling van dit aspect van de moderne belastingheffing.

Het derde punt, dat ik ter sprake zou willen brengen, sluit hierbij ten nauwste aan. V. d. B. wijst er op, dat de drang naar vereenvoudiging van de belastingwetgeving momenteel in het algemeen rechtsbewustzijn leeft. Ik kan geen vertrouwen er in hebben, dat wat betreft de vereenvoudiging van onze belastingwetten veel te bereiken is; waarom niet?

Bij elke graad van overheidsbemoeiing behoort een stel belastingvoorschriften, die het de overheid mogelijk moeten maken de opgedragen taak te vervullen. Hoe groter die taak is en hoe gedifferentieerder ze is, des te uitgebreider en meer verrijnd dat stel van maatregelen moet zijn.

In feite is nu de taak van de overheid hier te lande allengs zo uitgebreid en gedifferentieerd geworden, dat, wil men aan een primaire eis van gerechtigheid voldoen, het samenstel der fiscale voorschriften wel ingewikkeld moet zijn, vooral nu men daarmee in toenemende mate niet-fiscale doeleinden nastreeft. Slechts vermindering van de verwachtingen, die men van de overheid koestert, kan tot een vereenvoudiging van ons belastingstelsel leiden.

Men mag zich m.i. daarom afvragen of men de roep om vereenvoudi-

ging, die in het rechtsbewustzijn thans doorklinkt, niet mag opvatten als het overgaan van het signaal, dat waarschuwt tegen het te sterk gespannen zijn van de boog. Zo al niet vermindering van de staatstaak, dan lijkt toch in elk geval temporisering van de verdere uitbreiding geboden.

Dit brengt mij meteen tot het laatste punt van mijn opmerkingen. De grote taak, die men de belastingheffer allengs heeft opgelegd en doende is verder op te leggen, kan slechts op bevredigende wijze worden vervuld, als in de hogere regionen van het grote ambtelijke apparaat, dat voor het vervullen dier taak nodig is, de leiding in handen kan worden gehouden.

De vraag lijkt mij nu verantwoord, of dit er niet toe moet leiden, dat degenen, die in de top van dat apparaat werkzaam zijn, overbelast worden; zij worden immers gesteld voor een hoeveelheid werk, die niet verwerkt kan worden in de tijd, die voor het verrichten er van toegemeten kan worden. Het bepalen van de hoeveelheid tijd, die beschikbaar is voor het verrichten van dat werk, heeft men niet in handen; deze tijd wordt bepaald door het rythme van het economische leven over de gehele wereld.

Ik vind deze vraag vooral klemmend, voor een democratische staat. De door mij bedoelde top van het ambtelijke apparaat is immers tevens belast met de voorbereiding van de wetgeving, welk werk juist in een democratische staat doorgaans zeer tijdrovend is, omdat het zoveel overleg vergt.

Stuiten wij hier nu niet op een „bottleneck” en kan het bestaan van die „bottleneck” in de top der ambtelijke organisatie niet ook opgevat worden als het luiden van het signaal, dat aangeeft, dat de boog te zeer gespannen is, of huiselijker uitgedrukt: dat men te veel hooi op zijn vork heeft genomen?

Zijn veel van de euvelen, die de belastingheffing hier te lande thans aankleven, niet door het bestaan van deze bottleneck te verklaren? Ik noem er enige:

- 1) De sterke drang naar delegatie van wetgevende macht, die immers het voorbereiden van de wetgeving vergemakkelijkt.
- 2) De drang naar het overlaten van tal van beslissingen aan het goed-achten van de fiscus, die de uitvoering der wetten vergemakkelijkt.
- 3) Het vertraagde tempo, waarmede Duitse insluipsels uit ons belastingrecht verdwijnen.
- 4) Het voor een gezonde economische ontwikkeling te trage tempo, waarop beschikkingen op verzoekschriften en nodige wetswijzigingen afkomen.

Ik mis in het proefschrift van v. d. B. weer node een behandeling van dit praktische aspect van de moderne belastingheffing. Het is m.i. onjuist te menen, dat het euvel, waarop ik hierboven wijs, een tijdelijk verschijnsel is, veroorzaakt door de bereddering van de boedel, die de Duitsers hier achter lieten. Een belastingheffing, die op uitgebreide schaal niet-fiscale oogmerken van de staat mede moet helpen verwezenlijken, zal een sterk actief en wisselend element in zich moeten behouden.

Men zou mij misverstaan, als men uit het voorafgaande de conclusie zou trekken, dat ik de staat zou willen doen terugkeren tot de volledige onthouding, een standpunt, dat zo het al bestaan heeft, dan toch is toegedacht aan politici van de vorige eeuw. Slechts zij, die met blindheid geslagen zijn, kunnen zich op het standpunt stellen, dat de overheid zich slechts te onthouden heeft en „the world we want” er dan van zelf komt.

Ik kan mij niet voorstellen, dat er dezulken bestaan, ja ooit bestaan hebben. Het gaat in deze slechts om de mate, waarin men de staat

bepaalde taken wil opdragen. Zo lang er mensen leven zal daaromtrent steeds verschil van inzicht en strijd bestaan. Het zijn niet louter verschillen in de „basic philosophy” waarvan de mensen uitgaan, die die strijd zullen voeden. Ook uit het louter utilistisch economisch aspect van de samenleving kunnen argumenten voor en tegen de noodzaak om de staat in een concreet geval een taak op te dragen geput worden; de conjunctuur-phase, waarin het economische leven zich bevindt en het zich al of niet bevinden in een periode, waarin structuur-veranderingen in het economisch leven zich voltrekken, is hierbij m.i. van doorslaande betekenis.

Het is een gemeenplaats te stellen, dat zonder ordenend optreden van de overheid de structuur veranderingen op economisch gebied, die zich in het bijzonder in de West-Europese samenleving, in een door twee wereldoorlogen versneld tempo, thans aan het voltrekken zijn, tot een mensbeschamende chaos zouden leiden.

Vershil van mening kan daarom slechts bestaan over de mate, waarin de overheid belast moet worden met taken. Er zijn symptomen, die er op wijzen, dat zelfs in kringen, die uitgaan van „a basic philosophy” waarin een uitgebreide staatsbemoeïing logisch past, het inzicht groeiende is, dat een almachtige staat, waartegen een ieder meent te mogen aanleunen, voor de vrijheid en de waardigheid der burgers niet geringe gevaren oplevert. Daagt hier misschien de mogelijkheid van de synthese, die aan het publieke leven die rust en zelfverzekerdheid kan geven, die het kenmerk zijn voor bloeiende cultuurperiodes. Politieke scherpslijpers kunnen het vinden van een synthese belemmeren.

DE INTERNE ACCOUNTANT EN DE COLLISIE TUSSEN ADVISERENDE EN CONTROLERENDE FUNCTIE

door Drs L. F. Ras

In het M.A.B. van Januari en Februari jl. werd door Mr B. Moret een uitvoerig artikel gewijd aan de functie van de interne accountant.

Het zal de interne accountants tot voldoening strekken, dat een openbare accountant zich de moeite heeft getroost verschillende facetten van de interne functie te belichten.

Tot voldoening omdat in die gevallen waarin de openbare accountant en de interne accountant hun taak naast elkaar moeten verrichten, volgens mijn opvatting een goede samenwerking in beider belang een eerste vereiste is. Een wederzijds begrip van beider functies en de daarbij optredende algemene vraagstukken en moeilijkheden is een van de belangrijke hoekstenen voor die samenwerking.

Volgens mijn mening heeft Mr Moret de interne functie gezien door de bril van de openbare accountant en dit gaf mij aanleiding de Redactie van het Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde te verzoeken enige plaatsruimte beschikbaar te stellen voor het kenbaar maken van mijn opvatting t.a.v. het vraagstuk betreffende de functie van de interne accountant.

Ik dank de Redactie voor het verlenen van die plaatsruimte. In het bijzonder omdat er voor dit vraagstuk bij de D-examens blijkbaar enige belangstelling is en vele toekomstige accountants in het vrije beroep eveneens deze „openbare bril” zullen opzetten. In die verwachting wil