

HR 28 maart 1990 (Leidraad), NJ 1991, 118

HOGE RAAD (derde kamer)

28 maart 1990, nr. 25 668

(Mrs. Royer, Jansen, Van der Linde, Bellaart, Korthals Altes; A-G Van Soest)

RvdW 1990, 77

Arrest gewezen op het beroep in cassatie van de staatssecretaris van Financien tegen de uitspraak van het Hof te Amsterdam van 8 sept. 1987 betreffende na te melden aan de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X BV te Z opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

1. Aanslag en bezwaar

Aan belanghebbende is over het tijdvak van 1 jan. t/m 31 dec. 1984 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 4515 aan enkelvoudige belasting en f 2257 aan verhoging, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, door de inspecteur is gehandhaafd, met het besluit geen verdere kwijtschelding aan de verhoging dan tot op 50 percent van de nagevorderde enkelvoudige belasting te verlenen.

2. Geding voor het hof

Belanghebbende heeft tegen het kwijtscheldingsbesluit beroep ingesteld bij het hof.

Het hof heeft als vaststaand aangemerkt:

"Belanghebbende is ondernemer in de zin van art. 7 Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake van de exploitatie van enige dierenspecialzaken.

Belanghebbende doet steeds na het gereedkomen van een jaarrekening een aanvullende aangifte voor de omzetbelasting. Over het tijdvak 1980 leidde dit tot een betaling van f 774,74, over het tijdvak 1981 tot een teruggaaf van f 1733,26, over het tijdvak 1982 tot een teruggaaf van f 2829 en over het tijdvak 1983 tot een betaling van f 1001.

Over het tijdvak 1984 heeft belanghebbende per saldo een teruggaaf van omzetbelasting ontvangen tot een bedrag van f 13 063. In de jaarstukken over 1984, welke op 15 april 1985 gereed zijn gekomen, is vermeld dat belanghebbende over dit tijdvak recht had op een teruggaaf van omzetbelasting tot een bedrag van f 8548, zodat belanghebbende per saldo verschuldigd was een bedrag van f 4515.

De inspecteur heeft dit bedrag na een renseignement van de inspecteur der vennootschapsbelasting nageheven en van de verhoging geen verdere kwijtschelding verleend dan tot op 50% van de enkelvoudige belasting."

(Gerechtshof:)

Het hof heeft het geschil als volgt omschreven:

"In geschil is of de inspecteur terecht de verhoging niet verder heeft kwijtgescholden dan tot op 50% van het bedrag aan enkelvoudige belasting."

Het hof heeft omtrent de standpunten van partijen vermeld:

"Belanghebbende heeft tot grond van haar beroep doen aanvoeren, zakelijk weergegeven:

Belanghebbende heeft over de tijdvakken 1975 t/m 1983 steeds uit eigen beweging na het gereedkomen van de jaarstukken aanvullende aangiften omzetbelasting gedaan. Over de tijdvakken 1975 t/m 1984 resteert per saldo een teruggaaf van f 164. Er bestaat een wanverhouding tussen het gepleegde verzuim en de boete, nu rekening houdend met datum van verschuldigdheid en het opleggen van de naheffingsaanslag de boete een rentepercentage van 42% betekent.

Belanghebbende heeft in 1984 veel investeringen gedaan, hetgeen leidde tot een gebrek aan liquide middelen, waardoor belanghebbende niet direct aan zijn betalingsverplichtingen kon voldoen.

De aanvullende aangifte omzetbelasting over het tijdvak 1984 is niet onmiddellijk na het gereedkomen van de jaarstukken gedaan, omdat inmiddels een boekenonderzoek door de RAD was aangekondigd. De resultaten van dit onderzoek wilde belanghebbende in haar aanvullende aangifte verwerken.

De inspecteur heeft hier tegenover gesteld, zakelijk weergegeven:

Belanghebbende heeft verzuimd aangifte en betaling te doen, hoewel zij al langer dan een half jaar van het bestaan van de schuld op de hoogte was. De verhoging bedraagt een veelvoud van het door belanghebbende genoten voordeel, doch dit is op zichzelf niet voldoende de verhoging te matigen. Zou dit anders zijn, dan bestaat de mogelijkheid dat een belastingplichtige betaling achterwege laat, omdat de verhoging toch gematigd wordt, indien slechts een gering rentevoordeel wordt behaald.

De liquiditeitspositie van belanghebbende wordt onjuist voorgesteld; de relatief lage schuld aan omzetbelasting van f 4515 had gemakkelijk kunnen worden betaald, desnoods uit een kort krediet bij de bank.

Uit het gedrag in het verleden is weinig af te leiden, behalve dat doorgaans na afloop van het jaar omzetbelasting wordt teruggevraagd."

Het hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"Op grond van de stukken en het verhandelde ter zitting staat vast dat belanghebbende steeds na het gereedkomen van een jaarrekening een aanvullende aangifte deed voor de omzetbelasting welke in de jaren 1980 t/m 1983 varieerde van een nog te betalen bedrag van f 1001 tot een terug te ontvangen bedrag van f 2829, dat de jaarrekening over 1984 gereed is gekomen op 15 april 1985 op grond waarvan nog aan omzetbelasting diende te worden betaald een bedrag van f 4515.

Belanghebbende heeft gesteld dat dit bedrag niet onmiddellijk is aangegeven omdat inmiddels een boekenonderzoek door de RAD was aangekondigd en belanghebbende meende te moeten afwachten of en in hoeverre het door haar berekende bedrag ten gevolge van dat onderzoek nog wijziging zou ondergaan. Evenbedoeld bedrag is door de inspecteur op 26 november 1985 nageheven.

Naar 's hofs oordeel heeft de inspecteur bij afweging van alle betrokken belangen in redelijkheid niet kunnen komen tot het besluit de in de naheffingsaanslag begrepen verhoging niet verder kwijt te schelden dan tot op 50% van het bedrag van de enkelvoudige belasting. Een zodanige afweging leidt naar 's hofs oordeel tot een kwijtschelding tot op 10% van het bedrag aan enkelvoudige belasting."

Op die gronden heeft het hof het bestreden kwijtscheldingsbesluit vernietigd en van de verhoging kwijtschelding tot op 10 percent van het bedrag aan enkelvoudige belasting verleend.

3. Geding in cassatie

De staatssecretaris van Financien heeft tegen 's hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft het volgende middel voorgesteld:

(Cassatiemiddel:)

"Schending of verkeerde toepassing van het recht en/of verzuim van vormen, met name het in art. 17 eerste lid eerste volzin Wet administratieve rechtspraak belastingzaken vervatte motiveringsvereiste, doordat het hof de in de naheffingsaanslag begrepen verhoging heeft kwijtgescholden tot op 10%, zulks ten onrechte en/of op gronden, die de beslissing niet kunnen dragen. Ter nadere toelichting moge ik het volgende opmerken.

Uit de weergave van 's hofs overwegingen omtrent het geschil blijkt niet op grond waarvan het hof tot zijn besluit is gekomen om de bestreden verhoging kwijt te schelden tot op 10% van het bedrag aan enkelvoudige belasting. Blijkens zijn motivering is 's hofs oordeel (mede) gebaseerd op de omstandigheid, dat belanghebbende steeds na het gereedkomen van een jaarrekening een aanvullende aangifte indiende voor de omzetbelasting, doch dit evenwel over het tijdvak 1984 heeft nagelaten in verband met een aangekondigd boekenonderzoek door de Rijksaccountantsdienst, op grond waarvan belanghebbende meende te moeten afwachten of en in hoeverre het door haar berekende bedrag ten gevolge van dat onderzoek wijzigingen zou ondergaan.

Bovenstaande overwegingen kunnen 's hofs beslissing niet dragen, indien hierin valt te lezen, dat opzet of grove schuld van belanghebbende bij zijn verzuim ontbreekt.

Alsdan had het hof immers ingevolge art. 21 lid 1 eerste volzin Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) jo. de bepalingen van de Leidraad administratieve boeten (LAB) 1984 het besluit van de inspecteur om een verhoging op te leggen dienen te vernietigen. Indien het hof op grond van bovenomschreven omstandigheden tot het oordeel is gekomen, dat het verzuim weliswaar is te wijten aan grove schuld van belanghebbende, doch dat deze vorm van grove schuld slechts kan worden gekwalificeerd als een normaal geval van grove schuld/onachtzaamheid, kan de verhoging ingevolge par. 15 lid 1 LAB 1984 worden kwijtgescholden tot op 25%. Nu ten processe niet is aangevoerd, noch is gebleken, dat de inspecteur bij het nemen van zijn kwijtscheldingsbesluit ten onrechte is uitgegaan van de LAB 1984, kan een verdere kwijtschelding tot op 10% slechts worden gebaseerd op par. 15 lid 7 LAB 1984. Alsdan is 's hofs beslissing niet naar de eis der wet met redenen omkleed, aangezien niet blijkt waaruit de in par. 15 lid 7 jo. par. 5 lid 2 LAB 1984 bedoelde wanverhouding tussen de ernst van de overtreding en de omvang van de belopen verhoging bestaat. Dit geldt temeer, nu evenmin uit de feiten, zoals in het procesdossier zijn vastgelegd, van een zodanige wanverhouding blijkt.

Indien het hof met de inspecteur van mening mocht zijn geweest, dat het verzuim van belanghebbende is te wijten aan opzet dan wel aan een meer ernstige vorm van grove schuld/onachtzaamheid, kan het hof slechts op grond van par. 16 LAB 1984 de bestreden verhoging kwijtschelden tot op 10%. Zulks blijkt echter niet uit 's hofs motivering. Voor een dergelijke beslissing kan evenmin een grond worden gevonden in de vaststaande feiten, aangezien door belanghebbende geen aangifte of opgave ter verbetering is ingediend in de zin van par. 16 LAB 1984; immers, het indienen van de jaarstukken bij de inspecteur der vennootschapsbelasting kan niet als zodanig worden beschouwd.

Uit 's hofs motivering blijkt niet op welke gronden zijn besluit steunt om kwijtschelding van de verhoging te verlenen tot op 10% van het bedrag aan enkelvoudige belasting en kunnen overigens de gronden, die mogelijkwijs aan deze beslissing ten grondslag hebben gelegen, haar niet dragen".

De A-G Van Soest heeft op 19 april 1989 geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

(Hoge Raad:)

4. Beoordeling van het middel

4.1. Op de voet van art. 27 lid 2 letter b Algemene wet inzake rijksbelastingen, oordelende dat de inspecteur bij afweging van alle betrokken belangen in redelijkheid niet heeft kunnen komen tot zijn besluit de in de naheffingsaanslag begrepen verhoging niet verder kwijt te schelden dan tot 50% van het bedrag van de enkelvoudige belasting, heeft het hof het door belanghebbende tegen dat besluit ingestelde beroep gegrond bevonden en, zelfstandig bepalende in welke mate de opgelegde verhoging voor kwijtschelding in aanmerking komt, haar kwijtgescholden tot op 10% van het bedrag aan enkelvoudige belasting.

4.2. Tegen deze laatste beslissing keert het middel zich met een beroep op enige bepalingen van de Leidraad administratieve boeten 1984. Gezien de omstandigheid dat het middel niet alleen gewag maakt van verzuim van vormen, maar ook van schending of verkeerde toepassing van het recht, beoogt het klaarblijkelijk mede te klagen over schending van die bepalingen.

Voor zover aan deze klacht het uitgangspunt ten grondslag mocht liggen dat de in de Leidraad vervatte bepalingen hebben te gelden als bij ministeriele regeling vastgestelde algemeen verbindende voorschriften - en om die reden als "recht" in de zin van art. 99 lid 1 onder 2e Wet RO, over schending waarvan met vrucht in cassatie kan worden geklaagd - berust de klacht op een onjuiste opvatting omtrent het rechtskarakter van de Leidraad, aangezien die op de hierna onder 4.3 uiteen te zetten gronden moet worden aangemerkt als een geheel van beleidsregels tot het stellen waarvan de staatssecretaris van Financien niet bevoegd is krachtens enigerlei specifieke wettelijke grondslag, maar uit hoofde van zijn algemene bestuursbevoegdheid, en welke regels de overheid jegens de belastingplichtigen slechts binden voor zover enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur zulks vordert.

4.3. De slotparagraaf van de Leidraad bepaalt in zijn eerste lid het volgende: "Deze beschikking treedt in werking met ingang van de tweede dag volgende op die van haar afkondiging in de Nederlandse Staatscourant".

Ofschoon deze bepaling, indien gelezen buiten het verband van de overige bepalingen van de Leidraad, de indruk kan doen postvatten dat de staatssecretaris met het geven van de erin neergelegde voorschriften heeft beoogd het vaststellen van algemeen verbindende voorschriften, wordt die indruk gelogenstraft door het volgende.

Vooreerst bevat de Leidraad niet een considerans verwijzende naar enige wettelijke bepaling die de staatssecretaris de bevoegdheid verleent een ministeriele regeling met een inhoud als die van de Leidraad tot stand te brengen. De aanhef van de Leidraad wijst er veeleer op dat de erin neergelegde voorschriften zijn beoogd als aanwijzingen aan de ambtenaren van 's Rijks belastingdienst, welke ertoe strekken de eenvormige uitlegging en toepassing van de wettelijke bepalingen met betrekking tot het opleggen onderscheidenlijk kwijtschelden van verhogingen te bevorderen. Deze aanhef vermeldt immers dat de staatssecretaris besluit om "de volgende Leidraad bij de toepassing van in de vorm van verhoging van belasting belopen administratieve boeten inzake rijksbelastingen" vast te stellen, en om "door middel van de navolgende toelichting met voorbeelden aanwijzingen te geven omtrent de uitleg en toepassing van deze Leidraad". Opmerking verdient in dit verband dat het woord "leidraad" door het Ministerie van Financien placht te worden gebruikt als benaming voor tot ambtenaren gerichte aanwijzingen omtrent de uitlegging en toepassing van een bepaald gedeelte van de belastingwetgeving.

Tenslotte is van belang dat, naar valt af te leiden uit de in art. 27 lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen vervatte omschrijving van de maatstaven waaraan de rechter de wijze moet toetsen waarop de inspecteur gebruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheid tot het geheel of gedeeltelijk niet verlenen van kwijtschelding, de wetgever kennelijk is uitgegaan van de gedachte dat, zo de minister dan wel de staatssecretaris voorschriften uitvaardigt omtrent de wijze waarop de inspecteurs die bevoegdheid dienen uit te oefenen, zodanige voorschriften niet als algemeen verbindende voorschriften, maar als beleidsregels hebben te gelden.

4.4. Het vorenstaande doet de vraag rijzen of de in de Leidraad vervatte regels, ofschoon dus geen algemeen verbindende voorschriften, nochtans als "recht" in voormelde zin moeten worden aangemerkt. Tot dusver - met name bij zijn arrest van 19 juni 1985, BNB 1986/29, NJ 1986, 104, onder 4.3.3 - heeft de HR die vraag ontkennend beantwoord.

4.5. Dit antwoord is thans echter aan heroverweging toe. Gelet op de steeds gewichtiger rol die beleidsregels zijn gaan spelen bij het bepalen van de verhouding tussen overheid en burger, en gezien de daarmee samenhangende behoefte aan eenvormige interpretatie van en

zekerheid omtrent de inhoud en strekking van die regels, is het wenselijk dat de - onder meer op het bewaken van de rechtseenheid gerichte - taak van de cassatierechter zich mede tot de uitlegging van zodanige regels uitstrekt.

4.6. Een en ander geeft grond om - in aansluiting op de uitspraak van de burgerlijke kamer van de HR van 11 okt. 1985, NJ 1986, 322 - onder "recht" in meergemelde zin mede te begrijpen door een bestuursorgaan binnen zijn bestuursbevoegdheid vastgestelde en behoorlijk bekendgemaakte regels omtrent de uitoefening van zijn beleid, die weliswaar niet kunnen gelden als algemeen verbindende voorschriften omdat zij niet krachtens enige wetgevende bevoegdheid zijn gegeven, maar die het bestuursorgaan wel op grond van enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur binden, en die zich naar hun inhoud en strekking ertoe lenen jegens de bij de desbetreffende regeling betrokkenen als rechtsregels te worden toegepast. Daaraan doet niet af dat de aard van de gebondenheid aan een zodanige regel kan meebrengen dat het bestuursorgaan daarvan onder bepaalde omstandigheden kan afwijken.

4.7. Als behoorlijke bekendmaking in de hier bedoelde zin kan gelden de plaatsing in de Staatscourant of in een ander vanwege de overheid algemeen verkrijgbaar gesteld publikatieblad, dan wel een andere door of met goedvinden dan wel medeweten van de overheid gedane bekendmaking op zodanige wijze dat verzekerd is dat de regels voor de betrokkenen kenbaar en toegankelijk zijn.

4.8. Opmerking verdient dat, gelet op de aard van de door een bestuursorgaan vastgestelde beleidsregels, en met name ook op de grondslag waarop zij dat orgaan binden, de rechter niet tot ambtshalve toepassing ervan is gehouden, hetgeen meebrengt dat de cassatierechter slechts gehouden is over schending van beleidsregels te oordelen indien en voor zover over zodanige schending in cassatie is geklaagd.

4.9. Gezien zijn inhoud en strekking beantwoordt het bepaalde in de Leidraad aan de hiervoor onder 4.6 vervatte omschrijving en is derhalve aan te merken als "recht" in de zin van voormeld art. 99 lid 1 onder 2e. Nochtans treft het door het middel gedane beroep op de Leidraad geen doel.

4.10. Gelijk de HR heeft geoordeeld bij zijn arrest van 23 nov. 1988, BNB 1989/29, vervult de rechter die, zoals in het onderhavige geval, na gegrondbevinding van het tegen een kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur ingestelde beroep, zelfstandig bepaalt in welke mate de opgelegde verhoging voor kwijtschelding in aanmerking komt, niet een - door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur beheerste - bestuurstaak, maar een rechterlijke taak, op de uitoefening waarvan niet deze beginselen van toepassing zijn.

Hieruit volgt dat op die beginselen geen gebondenheid van de rechter aan de Leidraad kan worden gefundeerd voor zover het de uitoefening van zijn evenbedoelde taak betreft, met dien verstande evenwel dat het de rechter niet vrijstaat om, gesteld voor de taak zelfstandig een beslissing tot kwijtschelding te nemen, de opgelegde verhoging voor een geringer gedeelte kwijt te schelden dan de Leidraad aan de inspecteur voorschrijft. Daarvan is in het onderhavige geval echter geen sprake.

4.11. Tegen de achtergrond van de vastgestelde feiten was het hof tot nadere redengeving van zijn door het middel bestreden beslissing niet gehouden, zodat ook de motiveringsklacht faalt. Het middel kan dus niet tot cassatie leiden.

5. Beslissing

De HR verwerpt het beroep.

Conclusie A-G Mr. Van Soest:

1. Korte beschrijving van de zaak

1.1. De belanghebbende placht telkenjare na het gereed komen van de jaarrekening een aanvullende aangifte te doen voor de omzetbelasting over het desbetreffende jaar.

- 1.2. Over de jaren t/m 1983 resulteerden die aangiften soms in nog te betalen bedragen en soms in terug te ontvangen bedragen.
- 1.3. De jaarrekening over 1984 is gereed gekomen op 15 april 1985 en wees een nog te betalen omzetbelasting uit van f 4515.
- 1.4. De belanghebbende heeft blijkens de schriftelijke uitspraak van het Hof te Amsterdam van 8 sept. 1987, nr. 2235/86 (aan de partijen toegezonden op 8 okt. 1987), r.o. 5, p. 3, "gesteld dat dit bedrag niet onmiddellijk is aangegeven omdat inmiddels een boekenonderzoek door de RAD was aangekondigd en belanghebbende meende te moeten afwachten of en in hoeverre het door haar berekende bedrag tengevolge van dat onderzoek nog wijziging zou ondergaan".
- 1.5. Gedateerd 26 nov. 1985 heeft de inspecteur der invoerrechten en accijnzen te Alkmaar een naheffingsaanslag opgelegd, groot f 4515 aan enkelvoudige belasting en f 2257 aan verhoging.
- 1.6. Na bezwaar heeft de inspecteur de naheffingsaanslag gehandhaafd en bij kwijtscheldingsbesluit besloten van de verhoging geen verdere kwijtschelding te verlenen dan tot op (afgerond) 50% van de enkelvoudige belasting.
- 1.7. Naar het hof heeft overwogen (t.a.p.) "heeft de inspecteur bij afweging van alle betrokken belangen in redelijkheid niet kunnen komen tot het besluit de in de naheffingsaanslag begrepen verhoging niet verder kwijt te schelden dan tot op 50% van het bedrag van de enkelvoudige belasting", en de kwijtschelding gesteld op 90%.
- 1.8. De staatssecretaris heeft bij op 7 dec. 1987 bij het hof ingekomen geschrift, dat is tijdig en regelmatig, beroep in cassatie ingesteld en daarbij een middel van cassatie voorgedragen.
- 1.9. De belanghebbende heeft geen gebruik gemaakt van de gelegenheid een verzoekschrift in cassatie in te dienen, welke gelegenheid t/m 11 april 1988 heeft opengestaan.
- 1.10. De zaak is vermeld in Infobulletin 89/133.

2. Nadere analyse van het geschil

- 2.1. Het middel oppert de mogelijkheid, dat het hof beslist zou hebben, dat bij de belanghebbende opzet en grove schuld ontbraken.
- 2.2. Aangezien 's hofs motivering refereert aan de toetsingsgrond, omschreven in art. 27 lid 2 letter b Algemene wet inzake rijksbelastingen, Stb. 1959, 301 (AWR), heeft het hof klaarblijkelijk wel aangenomen, dat van opzet of grove schuld sprake was (vgl. HR 12 okt. 1988, BNB 1988/324). (Vakstudie-Nieuws (V-N) 17 dec. 1988, p. 3108, punt 8.)
- 2.3. Voor dat geval bestrijdt de staatssecretaris de uitspraak van het hof met een beroep op de par. 5, 15 en 16 Leidraad administratieve boeten 1984, Stcrt. 65 (LAB 1984).

3. De toetsing van kwijtscheldingsbesluiten

- 3.1. In mijn op 4 juli 1988 genomen conclusie in de bij Uw Raad aanhangige zaak nr. 25 301 betoogde ik (onder 4.11):

"Bij een beroep dat een belanghebbende tegenover een kwijtscheldingsbesluit doet op de Leidraad administratieve boeten 1971, is sprake van een beroep op (art. 27 lid 2 letter c AWR) "enig ... beginsel van behoorlijk bestuur", te weten hetzij het vertrouwensbeginsel, hetzij het gelijkheidsbeginsel. Uit dezen hoofde moet de belastingrechter toetsen, of het kwijtscheldingsbesluit recht doet aan de, naar behoren uitgelegde, leidraad. Doet de belanghebbende tevens een beroep op art. 27 lid 2 letter b AWR, dan komt tevens aan de orde, of de inspecteur binnen de grenzen van de redelijkheid tot het kwijtscheldingsbesluit heeft kunnen komen"

(zie ook J.P. Scheltens, BNB 1989/29, onder 2, p. 205, regel 50-p. 206, regel 1).

3.2. Derhalve zou, zo het nog om de Leidraad administratieve boeten 1971 ging, de bestrijding van 's hofs oordeel door de staatssecretaris geen doel treffen: ook indien een kwijtschelding geheel strookt met de leidraad, kan de belastingrechter haar, getoetst aan art. 27 lid 2 letter b AWR, te laag bevinden.

3.3. De vraag rijst, of en in hoeverre er in dit opzicht in 1984, met de vervanging van de Leidraad administratieve boeten 1971 door de LAB 1984, iets veranderd is.

4. Het rechtskarakter van de LAB 1984

4.1. De Leidraad administratieve boeten 1971 was niet in de Staatscourant, maar wel in de vakpers gepubliceerd. Ik citeer uit V-N 20 jan. 1972, p. 75, punt 1:

"Par. 1. In deze leidraad worden algemene voorschriften gegeven betreffende de toepassing van de verhogingen inzake rijksbelastingen ... Par. 23. ... 2. Deze beschikking kan worden aangehaald als: Leidraad administratieve boeten 1971."

4.2. In de Staatscourant, t.a.p., leest men:

"Leidraad administratieve boeten 1984 (LAB 1984). 28 maart 1984/Nr. 583-16855.

Directoraat-Generaal der Belastingen, Directie Algemene Fiscale Zaken, Afd. Fiscaal Juridische Zaken. De staatssecretaris van Financien, Besluit: I. Vast te stellen de volgende leidraad bij de toepassing van in de vorm van verhoging van belasting belopen administratieve boeten inzake rijksbelastingen.

II. Door middel van de navolgende toelichting met voorbeelden aanwijzingen te geven omtrent de uitleg en toepassing van deze leidraad. Hoofdstuk I - Algemene bepalingen. Par. 1 In deze leidraad worden algemene voorschriften gegeven betreffende de toepassing van de verhogingen inzake de heffing van rijksbelastingen ... Par. 5 ... 2. ... Indien betalingsmoeilijkheden (mede) tot het belopen van verhoging hebben geleid en het vaststellen van de verhoging overeenkomstig de hierna volgende voorschriften zou leiden tot een wanverhouding tussen de ernst van de overtreding en de ter zake opgelegde verhoging kan de inspecteur de verhoging matigen op de wijze als is aangegeven bij par. 15 zevende lid. ... Hoofdstuk IV - ... Par. 15 1. In een normaal geval van grove schuld/onachtzaamheid geldt als algemene regel dat de inspecteur de verhoging kwijtscheldt tot op 25%. ... 7. Indien zich een geval voordoet als is omschreven in par. 5 tweede lid matigt de inspecteur bij het nemen van zijn kwijtscheldingsbesluit aanstonds het verhogingspercentage dat naar zijn oordeel in het concrete geval los van par. 5 tweede lid toepasselijk zou zijn geweest tot het naast lagere, dan wel tot op 10% indien een boete van 25% toepasselijk zou zijn geweest. ... Par. 16 1. Indien de ... naheffingsaanslag wordt opgelegd naar aanleiding van: a. een vrijwillige verbetering van de aangifte ..., scheldt de inspecteur ... de verhoging ambtshalve kwijt tot op 10% ... Hoofdstuk VII - ... slotbepalingen. ... Par. 21 ... 2. Deze beschikking kan worden aangehaald als: Leidraad administratieve boeten 1984 (LAB 1984). 's-Gravenhage, 28 maart 1984. De staatssecretaris van Financien, namens deze, De directeur-generaal der Belastingen, C.J. Sleddering. Toelichting met voorbeelden bij de Leidraad administratieve boeten 1984. Par. 1 ..."

4.3. A. Bijlsma, Weekblad voor fiscaal recht (WFR) 1984/5635, p. 497, betoogt:

"De Leidraad is gepubliceerd in de Ned. Staatscourant ... Als gevolg hiervan kan de Leidraad 1984 in rechte worden toegepast ook zonder dat er een beroep op is gedaan, en is hij voor toetsing in cassatie vatbaar"

(in gelijke zin E. Aardema, FED 1985/2, p. 19).

4.4. P. Meyjes, Fiscaal procesrecht, 3e druk door J. van Soest en J.W. van den Berge, 1984, nr. 2.13, p. 81, noot 211, oordeelt anders;

"de leidraad berust immers niet op een wettelijke delegatie".

4.5. Bijlsma, WFR 1984/5659, p. 1446, noot 15, adstrueert zijn mening:

"In het licht van de art. 62 en 64 AWR ... lijkt het mij verdedigbaar dat door publikatie als gold het een algemeen verbindend voorschrift, waardoor tevens de algemene, tot een ieder gerichte strekking wordt benadrukt, de laatste stap van pseudorechtsregel naar rechtsregel is gezet.'

4.6. Ch.J. Langereis, WFR 1985/5673, p. 291 e.v., onder 5.1, betoogt:

"Het is de staatssecretaris gelukt het rechtskarakter van de Leidraad administratieve boeten 1984 met een waas te omhullen. ... Naar ik meen is het goed verdedigbaar de LAB 1984 als een algemeen verbindend voorschrift, dat wil zeggen als een wet in materiele zin aan te merken. ... Daarvoor zou ik de volgende vier gronden willen aangeven. 1. De leidraad is, anders dan een resolutie niet primair gericht tot de ambtenaren maar tot de belastingplichtigen en ambtenaren gezamenlijk. Dit blijkt uit de woordkeus van de met paragrafen aangeduide bepalingen ..., uit de uitgebreide overgangsregeling ... en uit de inwerkingtreding die eerst plaatsvindt met ingang van de tweede dag volgend op die van haar afkondiging in de Ned. Staatscourant. ... 2. Op zich zou een publikatie van de leidraad in de Ned. Staatscourant geen opzien behoeven te baren, aangezien art. 64 AWR deze werkwijze immers voorschrijft. Het opmerkelijke is evenwel hierin gelegen, dat bij mijn weten beleidsregels nooit op die manier zijn gepubliceerd. ... Om die reden kan ook in de publikatievorm een grond worden gevonden de LAB 1984 als een algemeen verbindend voorschrift te zien. ... 3. De staatssecretaris duidt de leidraad aan als een beschikking, hetgeen bij resoluties niet gebruikelijk is. Daargelaten dat een dergelijke benaming niet overeenstemt met de regels van wetgevingstechniek ..., is wellicht bedoeld een parallel te trekken met bijv. de Uitvoeringsbeschikking AWR. 4. ... Naar ik meen verhindert niets ... art. 62 AWR als de wettelijke grondslag van de LAB 1984 te zien. ... Uitgaande van de juistheid van mijn gevolgtrekking dat de LAB 1984 een algemeen verbindend voorschrift is, betekent dit: - dat de belastingplichtigen zich hierop direct, dat wil zeggen zonder de omweg van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, kunnen beroepen; - dat de toetsing van het kwijtscheldingsbesluit primair geschiedt aan de leidraad als algemeen verbindend voorschrift, ondanks dat art. 27 lid 2 AWR die beroepsgrond niet kent, en pas daarna aan de in dat lid genoemde beginselen van behoorlijk bestuur; - dat de schending of niet-toepassing van de leidraad door de HR kan worden onderzocht, aangezien de leidraad recht vormt in de zin van art. 99 Wet RO; - dat de rechter, ook de HR, de LAB 1984 ambtshalve moet toepassen; - dat het kwestieus is of de leidraad een daarmee strijdig algemeen verbindend voorschrift van hogere orde, zoals de AWR, opzij kan zetten, in geval een belanghebbende zich op de voor hem gunstiger leidraad beroept."

4.7. HR 19 juni 1985, BNB 1986/29, m.nt. Scheltens (NJ 1986, 104, m.nt. E.A. Alkema; FED 1985/644, m.nt. Langereis; AA, maart 1986, jrg. 35, p. 229, m.nt. E.M.H. Hirsch Ballin; Maandblad belastingbeschouwingen (MBB), april 1986, jrg. 55, p. 83, m.nt. J.A. Smit; NJCM-bulletin 1986, p. 222, m.nt. P. Wattel.), overwoog op het beroep in cassatie tegen Hof Arnhem 25 jan. 1983 inzake motorrijtuigenbelasting 1979 (onder 4.3.3, p. 144, regel 39-p. 145, regel 6):

"De staatssecretaris van Financien heeft omtrent het gebruik van de kwijtscheldingsbevoegdheid aan de inspecteurs voorschriften gegeven, welke zijn neergelegd in de Leidraad administratieve boeten 1971 resp. de Leidraad administratieve boeten 1984, alsmede in de Leidraad motorrijtuigenbelasting 1966 resp. de Leidraad motorrijtuigenbelasting van 3 juli 1980. Deze leidraden zijn met medewerking of goedvinden van de belastingdienst gepubliceerd. ... Deze leidraden houden geen rechtsregels in; beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het vertrouwensbeginsel, brengen echter mee dat de inspecteur tegenover de belastingplichtige gehouden is een kwijtschelding, welke in de desbetreffende leidraad is voorzien, ook in feite te verlenen. Hieruit vloeit voort dat de rechter, indien de toepassing van een leidraad ten processe aan de orde wordt gesteld, een oordeel dient te geven over de volgende vragen: - of de inspecteur van de in de leidraad

neergelegde regels, zoals deze naar het objectieve oordeel van de rechter dienen te worden verstaan, ten nadele van de belastingplichtige is afgeweken; - of toepassing van deze regels in het voorliggende geval ... strijd oplevert met enig beginsel van behoorlijk bestuur."

Naar Langereis, t.a.p., onder 4, p. 2171, noot 16, annoteert,

"is het de HR kennelijk ontgaan dat de Leidraad administratieve boeten 1984 is gepubliceerd in de Ned. Staatscourant ... Deze misstap van de HR roept ook twijfel op over de juistheid van het oordeel dat deze leidraden geen rechtsregels inhouden".

Ook Hirsch Ballin, t.a.p., p. 242, meent, dat de HR dit punt blijkbaar over het hoofd heeft gezien.

4.8. Smit, MBB, januari 1986, p. 12 e.v., betoogt (nog zonder rekening te houden met het hiervoor onder 4.7 geciteerde arrest; zie p. 11, noot*):

"3. ... De leidraad ... is gegeven op grond van de uitoefening van bestuursbevoegdheid waarover de minister beschikt. Deze bevoegdheid is omschreven in art. 66 AWR ... Gesteld kan dan worden dat de leidraad slechts indirect op een wettelijke grondslag teruggevoerd kan worden. De strekking van de in de LAB 1984 vervatte regels is m.i. de in de AWR opgenomen bepalingen inzake de kwijscheldingsbevoegdheid nader te concretiseren. ... Deze gedetailleerde uitwerking van de wettelijke bepalingen draagt niet het karakter van wet en moet worden geacht te zijn ontstaan vanuit de wens bij de uitvoering van de AWR beleidsgelijkheid na te streven. ... 7.4.1. ... waar de fiscus gebruik maakt van een reeds vele jaren bestaande beleidsregel als de leidraad ter nadere invulling van wettelijke normen en deze beleidsregel publiceert in (de) Staatscourant, daar blijkt haar (lees: zijn; v.S.) persistente beleidswil tot zelfbinding aan deze beleidsnormen. ... 8. Samenvatting en conclusie ... 5. Uiteindelijk is het standpunt ingenomen dat de juridische elementen in de betekenis en strekking van de LAB 1984 zozeer derogeren aan de feitelijke, dat "recht"streekse toetsing ex art. 99 lid 1 sub 2e Wet RO mogelijk en wenselijk is. Tevens bleek de bevoegdheid (en zelfs verplichting) tot ambtshalve aanvulling van de rechtsgronden door toepassing van de leidraad verdedigbaar."

4.9. HR 4 dec. 1985, met mijn conclusie, NJ 1986, 325, m.nt. M. Scheltema (V-N 15 maart 1986, p. 552, punt 4; BNB 1986/159, m.nt. F.W.G.M. van Brunschot.), betref de toepassing van de Leidraad administratieve boeten 1971. Naar MS, onder 2, p. 1298, annoteert, "behoeft het arrest niet in strijd te zijn met de nieuwe koers van de Eerste Kamer ... (HR 11 okt. 1985, NJ 1986, 322). Hoewel daar een beleidsregel als recht in de zin van art. 99 Wet RO werd beschouwd, werd in het arrest vastgehouden aan de eis, dat een regel behoorlijk gepubliceerd moet zijn om als recht te kunnen gelden. De leidraad die hier aan de orde was, was niet in de Staatscourant bekendgemaakt, zodat aan die eis niet was voldaan. De thans geldende leidraad uit 1984 is dat echter wel ... Anderzijds (was) in een eerdere uitspraak over de nieuwe leidraad ... beslist dat deze geen rechtsregels inhield. In bovenstaand arrest ontbreekt een motivering voor de beslissing, dat de leidraad niet tot het recht behoort. Derhalve valt uit dit arrest niet op te maken of de belastingkamer zich aansluit bij de nieuwe koers van de burgerlijke kamer."

Van Brunschot, t.a.p., p. 986, annoteert (regels 24-36):

"De Leidraad 1971 bevat ... geen rechtsregels. De verklaring daarvoor is niet gelegen in de omstandigheid dat hij niet is gepubliceerd in ... de Staatscourant. De Leidraad 1984 is immers wel in de Staatscourant gepubliceerd maar uit het ... arrest van 19 juni 1985 ... moet worden opgemaakt dat hij desniettemin geen rechtsregels bevat. Dat betekent dus dat naar de opvatting van de HR de Leidraad administratieve boeten geen wet in materiele zin is. Of die opvatting terug te voeren is op de omstandigheid dat de regeling niet is gebaseerd op een in een formele wet vervatte delegatie en/of geen naar buiten werkende, algemene, dus tot ieder gerichte strekking heeft, is voorsnog niet duidelijk. In de literatuur is ... met kracht van

argumenten gesteld dat met name de Leidraad 1984 wel een wet in materiele zin is. Het valt te betreuren dat de HR niet heeft aangegeven waarom die stelling niet juist zou zijn."

4.10. HR 11 okt. 1985, met conclusie van mijn ambtgenoot Mok, NJ 1986, 322, m.nt. MS en W.C.L. van der Grinten (RegelMaat, januari 1986, p. 71, m.nt. I.C. van der Vlies.), overwoog (onder 3.3, p. 1258),

"dat de Sloopregeling Binnenvaart 1976, vastgesteld bij beschikking van de staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat ..., moet worden aangemerkt als "recht" in de zin van art. 99 Wet RO, nu deze regeling, die blijkens haar inhoud ertoe strekt om aan de betrokken eigenaren van binnenschepen onder bepaalde voorwaarden een recht jegens de Staat op een sloopuitkering toe te kennen die is openbaar gemaakt in de Ned. Staatscourant ..., moet worden beschouwd als een naar buiten werkende, de Staat jegens de betrokkenen bindende regeling".

MS annoteert (onder 2, p. 1266):

"Om een regeling als recht aan te merken was in de oude jurisprudentie vereist dat de regeling a. berustte op een wettelijke grondslag, b. op voldoende wijze was bekendgemaakt, en c. een naar buiten werkende algemene, dus tot ieder gerichte strekking had ... Ad a ... Een wettelijke grondslag ontbreekt hier. Men ... moet ... aannemen dat de HR dat vereiste hier welbewust heeft laten vallen. ... Ad c ... Het feit dat het bindende karakter slechts voor een rechtspersoon, de Staat zelf, bestond was ... voldoende."

4.11. Volledigheidshalve ga ik nader in op de elementen die hetzij volgens de oude, hetzij volgens de nieuwe jurisprudentie bepalend zouden zijn voor het rechtskarakter van de LAB 1984. Daarbij beperkt ik mij tot die voorschriften uit de LAB 1984 - het leeuwedeel -, die betrekking hebben op de gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van verhoging.

5. De wettelijke grondslag voor kwijtschelding van verhoging

5.1. Art. 110 Wet op de Inkomstenbelasting 1914 (Wet IB 1914) hield in:

"Onze minister van Financien is bevoegd ... kwijtschelding .. te verlenen van ... de verhoging."

5.2. Art. 66 AWR luidt:

"Van de in een belastingaanslag begrepen verhoging kan door of vanwege Onze minister gehele of gedeeltelijke kwijtschelding worden verleend."

5.3. De m.v.t. II 1954-1955 - 4080, nr. 3, p. 23, Art. 63 en 64, hield in: dit artikel is "ontleend aan bestaande wettelijke regelingen".

5.4. Naar de Nota inzake enige amendementen, 1957-1958, nr. 29, p. 3 e.v., uiteenzet, "Par. 5. ... is het systeem van het wetsontwerp - in navolging overigens van de bestaande wetgeving -, dat de omvang van de administratieve boete bij de wet wordt vastgesteld. Daarnaast staat de bevoegdheid van de minister van Financien om gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van de in de belastingaanslag begrepen verhoging te verlenen. ... Par. 6. ... Indien men ... van oordeel is, dat het er ... om gaat in hoeverre administratieve rechtspraak moet worden ingevoerd ..., dan moet deze vraag niet worden gesteld ten aanzien van de eo ipso uit de wet belopen boete, doch ten aanzien van de beslissingen van de administratie ter zake van gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van een verhoging. ... Nu ... de Kamer op een ... verder gaande rechtsbescherming van de contribuabelen hoge prijs blijkt te stellen, zijn de ondergetekenden ... bereid aan deze wensen tegemoet te komen door alsnog in het wetsontwerp de mogelijkheid van een beroep op de rechter tegen besluiten inzake kwijtschelding van verhogingen, die uit de wet 100 pct. belopen, ... op te nemen. ... Aangezien de inspecteur in de procedure voor de rechter met betrekking tot de belasting en de vraag of de verhoging verschuldigd is partij is, is het noodzakelijk hem ook partij te doen zijn in de procedure met betrekking tot het bedrag van de verhoging. Daartoe is de inspecteur in de wet aangewezen tot het nemen van het besluit inzake kwijtschelding van de verhoging. Voor zover het een navorderingsaanslag betreft, is dat bepaald in het nieuwe opgenomen tweede lid

van art. 18. Daarmede wordt tevens aangesloten aan de tot dusverre gevolgde praktijk, dat reeds bij het vaststellen van de aanslag de mogelijkheid van kwijtschelding wordt onderzocht. ... De omstandigheid, dat een naheffingsaanslag zelf in het algemeen niet voor beroep vatbaar is ... maakt het noodzakelijk het appellabele besluit van de inspecteur tot kwijtschelding in deze gevallen bij het doen van de uitspraak op het bezwaarschrift te laten nemen (art. 25 vijfde lid)."

5.5. Na de inwerkingtreding van de dienovereenkomstig tot stand gekomen AWR berust derhalve de bevoegdheid tot kwijtschelding van verhogingen van navorderingsaanslagen bij de inspecteur uit kracht van art. 18 lid 2 1e volzin AWR. Desgelijks berust de bevoegdheid tot kwijtschelding van verhogingen van naheffingsaanslagen bij uitspraak op bezwaarschriften bij de inspecteur uit kracht van art. 25 lid 5 AWR. De bevoegdheid reeds bij de oplegging van een naheffingsaanslag gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van de verhoging toe te passen heeft echter haar grondslag behouden in art. 66 AWR (zie HR 9 juni 1982, BNB 1982/201). (V-N 10 juli 1982, p. 1325, punt 10.)

5.6. Aangezien nu de LAB 1984 in ieder geval mede betrekking heeft op het al dan niet, geheel of gedeeltelijk, achterwege laten van een verhoging reeds bij het opleggen van een naheffingsaanslag (vele paragrafen maken geen duidelijk onderscheid met het geheel of gedeeltelijk kwijtschelden van de verhoging bij uitspraak op het bezwaarschrift), vindt de LAB 1984 in ieder geval mede zijn grondslag in art. 66 AWR.

5.7. Art. 62 AWR luidt:

"Onze minister is bevoegd regelen te geven ter uitvoering van de belastingwet."

5.8. De m.v.t., t.a.p., Art. 60, 2e-3e alinea, verwoordde

"de gedachte, dat voor opneming in de Algemene wet alleen een delegatie aan de minister van de bevoegdheid om regelen te geven tot uitvoering van de belastingwet in aanmerking komt en dat bij het samenstellen van de bijzondere wetten van geval tot geval zal moeten worden beoordeeld of daarin ... delegaties ... van de bevoegdheid tot aanvulling van de wet dienen te worden opgenomen. Voorts wordt er de aandacht op gevestigd, dat in het voorgestelde artikel sprake is van "regelen te geven" in plaats van "voorschriften uit te vaardigen", zulks met het doel te ontkomen aan de enge interpretatie die de HR aan het begrip "voorschriften tot uitvoering" heeft gegeven in zijn arrest van 19 jan. 1931 (B. 4868), waarbij aan een op grond van art. 42 Wegenbelastingwet uitgevaardigde AMvB betreffende weging van motorrijtuigen verbindende kracht werd onzegd. De redactiewijziging is aanvaard met het oog op de in de praktijk gebleken noodzakelijkheid om een ruimer begrip uitvoering ter beschikking te hebben. Het moge aan de rechtspraak worden overgelaten aan dit ruimere begrip inhoud te geven".

5.9. Mondeling zei minister Hofstra, Hand. 1957-1958, p. 873 r.k., 4e alinea-p. 874 l.k., 2e alinea:

"Hieraan ligt de gedachte ten grondslag, dat aanvulling van de belastingwet in beginsel aan de wetgever moet worden voorbehouden. ... Het verschil tussen aanvulling en uitvoering van het in de wet neergelegde positieve recht betekenen: derhalve betrekking hebben op een onderwerp, dat in de wet niet is geregeld. Legislatieve uitvoeringsregelen daarentegen hebben meer het karakter van een nadere uitwerking van een in de wet geregeld onderwerp ... Het wil mij voorkomen, dat een regeling inzake de ambtelijke weging van motorrijtuigen geheel valt binnen het kader van de in de desbetreffende wet geregelde belasting, die in de eerste plaats afhankelijk was - en nog is - van het gewicht van het voertuig. Ik meen, dat bij een ietwat ruimere interpretatie van het begrip "uitvoering" de betreffende regeling als regeling ter uitvoering van de wet had kunnen worden aangemerkt; van aanvulling kunnen wij hier zeker niet spreken. De bedoeling ... is dus het begrip "uitvoering" zo ruim te nemen, dat dit er nog onder kan vallen. ... de vraag of dit ook inderdaad het geval is, blijft altijd in laatste instantie ter beoordeling van de rechter. Het is de rechter, die aan de hand van de wet moet toetsen, of

hetgeen de minister als een uitvoeringsregeling wil presenteren ook werkelijk een uitvoeringsregeling is. Wanneer de minister van Financien misbruik van deze bevoegdheid zou maken, in die zin, dat hij de grenzen van het begrip "uitvoering" zou overschrijden, zal de rechter de regeling onverbindend verklaren, waardoor de rechten van het publiek voldoende zijn gewaarborgd. Juist het feit, dat altijd de rechtsgeldigheid van deze verordenende regelen door de rechter kunnen worden getoetst, zal uiteraard de minister van Financien zeer zorgvuldig doen overwegen of al dan niet van uitvoering kan worden gesproken. Niet hoeft dus te worden gevreesd, ook bij een iets ruimer begrip "uitvoering", dat van de bepalingen van de regeling een al te ruim gebruik zal worden gemaakt."

5.10. HR 15 jan. 1947, B. 8261, m.nt. H.J. D(oedens), overwoog,

"dat ... het uitleggen bij wijze van algemeen bindend voorschrift van ... artikelen van (een kracht van wet in formele zin hebbend) besluit ... niet gedekt wordt door een bevoegdheid, voorschriften ter uitvoering van (het) besluit te geven".

5.11. Dienovereenkomstig meen ik, dat het stellen van nadere normen voor de uitoefening van de door de wet in formele zin aan de inspecteur toegekende bevoegdheid bezwaarlijk als uitvoering van die wet kan worden aangemerkt (vgl. A.C. den Dulk, Weekblad der Belastingen 1948/3904, p. 275).

5.12. Ik meen dan ook, dat die normstelling niet op art. 62 AWR gegrond kan worden.

5.13. Ik acht de minister wel bevoegd tot die normstelling, maar grond dat op de omstandigheid (ik citeer HR 12 april 1978, BNB 1978/135, m.nt. C.P. Tuk),

"dat ... de voor de belastingdienst jegens de volksvertegenwoordiging verantwoordelijke bewindslieden bevoegd zijn om, desgeraden, in door de wetgever niet ... specifiek geregelde gevallen - bijv. ter wille van de eenvormigheid van ... toepassing van de belastingwetgeving, ter bevordering van haar praktische uitvoerbaarheid en hanteerbaarheid, (dan wel) 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 ... - nadere regelen te geven".

5.14. Ik meen dan ook, dat de LAB 1984, voor zover hij niet zijn grondslag vindt in art. 66 AWR, berust op de staatsrechtelijke verantwoordelijkheid van de minister voor de belastingadministratie.

6. Algemeen verbindend voorschrift

6.1. Blijkens par. 1 LAB 1984 bevat de leidraad "algemene voorschriften". Uit niets blijkt, dat hij zich alleen tot de belastingadministratie en niet tevens tot de belastingplichtigen zou richten.

6.2. Dit brengt mee, dat de inspecteur niet alleen in zijn ambtelijke relatie tot de minister, maar ook in zijn administratiefrechtelijke relatie tot de belastingplichtige zich aan de voorschriften van de LAB 1984 behoort te houden. Die voorschriften binden de belastingadministratie tegenover de belastingplichtige.

6.3. Het is evenwel naar mijn inzicht niet de strekking van de voorschriften, dat zij de belastingplichtigen zouden binden in die zin, dat hun met een beroep op de voorschriften van de LAB 1984 een hogere kwijtschelding dan de daarin neergelegde zou kunnen worden ontzegd, indien deze hun op andere gronden - te weten strijd met (andere) beginselen van behoorlijk bestuur - zou toekomen.

6.4. Zou het anders zijn - zou de strekking van de voorschriften wel zijn de belastingplichtigen een hogere kwijtschelding te onthouden -, dan zouden zij in zoverre, naar het mij voorkomt, onverbindend zijn. De hiervoor onder 5.14 omschreven grondslag kan immers niet rechtvaardigen, dat de LAB 1984 de belastingplichtige in een ongunstigere positie zou brengen dan waarin hij zich zonder de LAB 1984 bevindt.

7. Het rechtskarakter van de LAB 1984; samenvatting

7.1. Uit het vorenstaande volgt, dat ik thans - in afwijking van hetgeen ik in 1984 als medebewerker van Meyjes' Fiscaal procesrecht aannam, en van hetgeen Uw Raad in 1985 overwoog (zie hiervoor onder 4.4 en 4.7) - de inhoud van de LAB 1984 meen te moeten aanmerken als recht in de zin van art. 99 Wet RO en dat ik in zoverre van een verandering ten opzichte van de Leidraad administratieve boeten 1971 zou willen spreken.

7.2. Onveranderd is evenwel de strekking van de voorschriften wel de belastingadministratie tegenover de burgers te binden, maar niet omgekeerd (vgl. hiermee het hiervoor onder 4.10 beschreven geval).

7.3. Evenals voorheen (zie mijn hiervoor onder 3.1 geciteerde conclusie) behoort dus de rechter, die constateert dat de leidraad correct toegepast is, bovendien nog na te gaan of het kwijtscheldingsbesluit niet anderszins in strijd komt met de toetsingscriteria, neergelegd in art. 27 lid 2 AWR.

7.4. Derhalve kan 's hofs, hiervoor onder 1.7 geciteerde beslissing, die op art. 27 lid 2 letter b AWR gegrond is, niet met vrucht bestreden worden met een beroep op de voorschriften van de LAB 1984.

8. Motivering

8.1. De beslissing, dat de inspecteur bij afweging van de betrokken belangen in redelijkheid niet tot het kwijtscheldingsbesluit heeft kunnen komen, kan in het algemeen - het zal anders zijn als de afweging min of meer uitvoerig tussen de partijen in discussie geweest is - door de belastingrechter bezwaarlijk anders gemotiveerd worden dan door een opsomming van de belangen die hij relevant acht.

8.2. Ik meen daarom, dat de bestreden uitspraak naar de eis van de wet met redenen omkleed is.

9. Conclusie

Het middel ongegrond bevindende, concludeer ik tot verwerping van het beroep.