

Christianus Petrus Antonius Geppaart

2 december 1931 – 17 november 2016



Chris Geppart heeft zijn wetenschappelijke loopbaan gewijd aan de belastingwetenschap. Hij was de eerste fiscalist die, in 1978, lid werd van de Koninklijke Nederlandse Akademie van Wetenschappen (KNAW). Dat was een duidelijke illustratie van het feit dat de belastingwetenschap een volwaardig onderdeel was geworden van de rechtswetenschap.

Alhoewel belastingheffing al zo oud is als de wereld, is de wetenschappelijke ontwikkeling van het belastingrecht als onderdeel van het recht pas in de twintigste eeuw op gang gekomen. Daarvóór waren het met name de economische aspecten van de belastingheffing die in de wetenschappelijke belangstelling stonden. Maar toen in de twintigste eeuw meer aandacht kwam voor de macht van de Overheid, brak ook het besef door dat deze macht aan juridische banden gelegd moest worden en dat de burger recht had op rechtsbescherming tegen een machtige Overheid. In vele landen heeft het belastingrecht zich ontwikkeld als een specialisatie binnen het recht dat als keuzevak op universiteiten bestudeerd kon worden. In Nederland werd in 1925 de Vereniging voor Belastingwetenschap opgericht. Deze vereniging had al in het verenigingsjaar 1930/1931 een commissie ingesteld met de opdracht tot bestudering van het onderwijs in de belastingwetenschap. Maar pas in oktober 1948 kwam een nieuw samengestelde commissie, onder voorzitterschap van de hoogleraar H.J. Hellema met een rapport waarin werd gepleit voor de mogelijkheid tot instelling van een postdoctorale opleiding tot belastingkundige. Deze ging in 1951 van start aan de (toen nog) Katholieke Hogeschool Tilburg (thans Tilburg University) en in 1953 aan de Universiteit van Amsterdam. Daarvóór was P.J.A. Adriani in 1938 als eerste hoogleraar belastingrecht aan de toenmalige Gemeente Universiteit van Amsterdam benoemd alwaar hij het keuzevak belastingrecht gaf. Maar al vóór de Tweede Wereldoorlog was bij de Rijksbelastingdienst het besef doorgedrongen dat er een eigen opleiding diende te komen voor de ambtenaren van de belastingdienst. Dat leidde in 1939 tot de oprichting van de Rijksbelastingacademie, een eigen opleidingsinstituut van het Rijk voor hogere belastingambtenaren. Het was dit instituut waaraan vele fiscalisten hun loopbaan zijn begonnen. De in 1931

in Princenhage (toen een dorp, nu een wijk binnen Breda) geboren Chris Geppaart behoorde daar eveneens toe. Het was een aantrekkelijke carrièremogelijkheid. Het was weliswaar geen universitaire studie, maar van een hoog niveau onder de inspirerende leiding van de hoogleraar J. van der Poel. Studenten kregen tijdens hun studie al een toelage en waren verzekerd van een toekomst als ambtenaar. Ook Chris Geppaart koos daarvoor.

Na het afleggen van het eindexamen gymnasium β aan het Onze Lieve Vrouwe Lyceum te Breda begon hij in 1950 zijn studie aan de Rijksbelastingacademie te Rotterdam. In de jaren 1952-1953 vervulde hij zijn militaire dienstplicht en hielp hij mee bij de bestrijding van de Watersnoodramp in 1953. In dienst bracht hij het tot vaandrig bij de luchtdoelartillerie van de landmacht. Tijdens zijn militaire dienst kreeg hij wel de gelegenheid zijn studie in de avonduren voort te zetten. Na zijn afstuderen in 1956 werd hij aangesteld bij de Belastingdienst Rotterdam als (adjunct-) inspecteur waar hij werkzaam was in de rang van surnumerair, zoals dat toen heette. Een nadeel van de studie aan de Rijksbelastingacademie was dat dit opleidingsinstituut geen erkende academische opleiding was en derhalve niet tot de begeerde academische meestertitel leidde. Dat bracht afgestudeerden met een wetenschappelijke belangstelling ertoe de studie voort te zetten aan een universiteit. Zo zette Chris Geppaart zijn studie voort aan de Rijksuniversiteit Leiden alwaar hij in 1958 afstudeerde in privaatrecht en strafrecht. Dat opende kennelijk andere perspectieven dan voortzetting van een loopbaan bij de Belastingdienst. In 1960 werd hij substituut-griffier bij de Belastingkamer van de Hoge Raad alwaar hij van nabij ervoer hoe beslissingen in belastingzaken op het hoogste niveau tot stand kwamen. Dat deed bij hem de behoefte ontstaan tot het verrichten van promotieonderzoek naast zijn werkzaamheden voor de Hoge Raad. Op 22 september 1965 promoveerde hij in Leiden cum laude bij de hoogleraar K.V. Antal op een proefschrift getiteld *Fiscale rechtsvinding*.

Met dit proefschrift vestigde hij zijn wetenschappelijke naam. In een in 1966 verschenen recensie noemde H.J. Hofstra het doorwrocht en een fraai voorbeeld van het hoge wetenschappelijke peil dat Nederlandse juridische dissertaties bij tijd en wijle weten te bereiken.

Het wekte dan ook geen verbazing dat Chris Geppaart met ingang van 1 september 1966 in Tilburg tot voltijds hoogleraar belastingrecht werd benoemd. Hij aanvaardde het ambt op 16 februari 1967 met een rede getiteld *Enige fiscale aspecten van de sociale rechtsstaat*. Hij zou de Tilburgse universiteit de rest van zijn loopbaan trouw blijven. En vooral toen naar aanleiding van een in 1960 onder leiding van oud-premier Louis Beel staande Commissie universitaire studie belastingwetenschap uitgebracht rapport ook in Tilburg een afzonderlijke fiscaal-juridische en fiscaal-economische studierichting ontstonden, kwam de fiscale sectie van de universiteit tot volle bloei hetgeen tot uiting kwam in het door hem samen met hoogleraar Jan van Dijk opgerichte Fiscaal Instituut Tilburg.

In zijn onderzoek heeft Chris Geppaart zich vooral toegelegd op de grondslagen van het belastingrecht, de trias politica en de rechtsbescherming van belastingplichtigen. De grondslag voor zijn wetenschappelijke carrière legde hij met zijn reeds genoemde dissertatie getiteld *Fiscale rechtsvinding* met als ondertitel *Een onderzoek naar de rechtsvinding door de rechter in belastingzaken in het bijzonder aan de hand van de rechtspraak in de periode 1 maart 1957 - 1 maart 1965*. In dit nog steeds actuele proefschrift onderzoekt hij de interpretatiemethoden die in het belastingrecht worden gebruikt. Die belangstelling voor rechtsvinding zal gewekt zijn door zijn werk als substituut-griffier bij de Hoge Raad waarbij hij uit de eerste hand kennis nam van de discussies in de raadkamer. Ook zijn promotor Antal zal aan het onderwerp hebben bijgedragen. Zelf had Antal in zijn inaugurele rede in 1956 in Leiden, getiteld *Enkele beschouwingen over het interpreteren door de belastingrechter*, daar al een aanzet toe gegeven. In de inleiding van het proefschrift geeft Geppaart het doel van zijn onderzoek aan. Ik citeer:

‘In vergelijking met andere onderdelen van het recht is het belastingrecht een betrekkelijk jonge wetenschap. De erkenning dat het verschijnsel der belastingen ook in de rechtswetenschap behoort te worden bestudeerd, is slechts enkele decennia oud. Nog tot heden menen vele juristen evenwel dat het belastingrecht weliswaar een onderdeel is van het recht, maar dat de bestudering en wetenschappelijke uitdieping daarvan behoort te worden overgelaten aan een aantal specialisten. Ten onrechte menen deze juristen dat kennis van de beginselen van onze belastingwetgeving niet zou behoren tot de uitrusting van een algemeen gevormd jurist.

Deze achterstand in wetenschappelijk opzicht is, naar het mij wil voorkomen, de oorzaak van de omstandigheid dat het begrippenmateriaal van het belastingrecht veelal nog niet voldoende is bewerkt. In vergelijking met het zoveel oudere civiele recht vertoont het belastingrecht een grote achterstand in het proces der zelfstandige begripsvorming; dit blijkt in het bijzonder doordat het belastingrecht vaak gebruik maakt van door het civiele recht verfijnde begrippen'.

En iets verder stelt hij: 'Talrijke vragen over rechtsvinding hebben in het fiscale recht en de fiscale litteratuur nog geen algemeen aanvaarde beantwoording gevonden. Om enige van de vragen te noemen waarop in dit geschrift nader zal worden ingegaan: Kent het belastingrecht eigen interpretatiemethoden? Of kunnen de in het algemene recht gebezigde methoden zonder meer worden toegepast? Is een bepaalde rangorde van interpretatiemethoden aanwijsbaar? In hoeverre geeft de rechtspraak antwoord op deze vragen? Wat is het karakter van die rechtspraak? Kent het belastingrecht een zelfstandige qualificatie?'

Zijn uitgangspunt is de algemene rechtsleer. De eerste tendens tot bewuste afwijking van de algemene rechtsleer wordt gevormd door de autonomie van het belastingrecht. De leer van de binding aan het burgerlijk recht en de leer van de zelfstandigheid van het belastingrecht kunnen worden verenigd in de leer van de eenheid van de rechtsorde. Zij voert tot de leer van de zelfstandige fiscale rechtsvinding met een werkhypothese die wijkt zodra enige factor van rechtsvinding dit vergt

De tweede tendens tot bewuste afwijking van de algemene rechtsleer wordt gevormd door de met name in Duitsland ontwikkelde *wirtschaftliche Betrachtungsweise*, ofwel economische beschouwingswijze. Deze vormt naar het oordeel van Geppaart noch als uitleggingsmaatstaf voor de wet, noch als waarderingsmaatstaf voor de feiten een methodologische bijzonderheid. De zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie van het feitelijke gebeuren vormt een bruikbare leidraad, met name voor schijnhandelingen, de handelingen waarbij de rechtsvorm gebrekkig is of ontbreekt alsmede de figuur van de divergentie tussen rechtsvorm en economische werkelijkheid. Een vierde groep betreft de situatie waarin de rechtsvorm uitdrukkelijk is gekozen

met het oog op de gelding van fiscaalrechtelijk normen. Toepassing van het leerstuk van de wetsontduiking impliceert dat voor de belastingheffing de met het oog op het ontgaan van belastingheffing gekozen constructie wordt gelijkgesteld aan een figuur die wel onder het ontweken wettelijk voorschrift kan worden gesubsumeerd.

Veel aandacht besteedt hij aan de aan het algemene recht ontleende factoren van fiscale rechtsvinding waarbij achtereenvolgens de taalkundige methode, de historische methoden, de systematische methode en de teleologische methode worden behandeld, alsmede hun onderlinge verhouding. Ook gaat hij in op evolutionaire rechtsvinding, rechtsvergelijking, de invloed van doctrine en rechtspraak, rechtsverfijning en analogie. Algemene beginselen worden behandeld zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, billijkheid, in dubio contra fiscum, resultatenrechtsvinding en redelijkheid. Aan de orde komt eveneens fiscale rechtsvinding buiten de wet, gebaseerd op het beginsel van de rechtsgelijkheid en de leer van opgewekt vertrouwen met aandacht voor buitenwettelijke fiscale rechtsvinding op grond van bijzondere gedragingen waarbij de betekenis wordt behandeld van door de belastingdienst gegeven inlichtingen en gedane toezeggingen en ook de betekenis van het fiscaal compromis aan de orde komt.

In zijn conclusies constateert hij dat de fiscale rechtsvinding aan de hand van de wet geenszins wordt gekenmerkt door methodologische afwijkingen ten opzichte van de algemene rechtsvindingsproblematiek. De rechter in belastingzaken sluit zo veel mogelijk aan bij de algemene methoden van rechtsvinding. Als algemene tendens ten aanzien van de rangorde van factoren van rechtsvinding stelt hij dat de in objectieve zin duidelijke woorden van de wet de voorrang hebben boven de andere factoren van rechtsvinding. Eerst als de woorden van de wet meerdere oplossingen toelaten, dan zijn andere factoren van rechtsvinding beslissend, in het bijzonder de historische, het systeem en de strekking, waarbij in mindere mate betekenis toekomt aan evolutie, rechtsvergelijking en doctrine en rechtsverfijning en analogie zoveel mogelijk worden beperkt.

Met dit proefschrift legde hij de basis voor zijn wetenschappelijke loopbaan die gekenmerkt zou blijven door zijn onderzoek naar fiscale methodologie.

Ook in zijn twee voordrachten voor de KNAW kwam deze belangstelling tot uitdrukking. In zijn op 10 november 1980 uitgesproken mededeling getiteld *Enige problemen in het Nederlands belastingrecht* benoemde hij een aantal knelpunten in de belastingwetgeving waarbij hij erop wees dat het belastingrecht niet een afzonderlijk moeilijk toegankelijk stelsel is, maar een geheel van rechtsnormen, dat een geïntegreerd deel is van onze rechtsorde en dat de ontwikkeling van onze samenleving mede richting geeft.

Internationale ontwikkelingen hadden eveneens zijn belangstelling. In zijn *Mededeling* aangeboden in de vergadering van 12 september 1983, ging hij uitgebreid in op de fiscale rechtsvorming door *regulations* en *rulings* in de Verenigde Staten. Ook in het Nederlandse belastingrecht bestaat veel aandacht voor de bevoegdheden van de belastingdienst. De vergelijking met een buitenlands stelsel verscherpt het inzicht in de gewenste reikwijdte van de speelruimte die een belastingdienst heeft bij de toepassing van de wettelijke voorschriften. In Nederland heeft met name de invoering van de Algemene wet bestuursrecht een impuls gegeven aan de ontwikkeling van rechtsregels waar ook de Overheid zich aan dient te houden. Belangrijke uitingen daarvan zijn het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel waardoor wettelijke voorschriften onder omstandigheden moeten wijken voor algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

Ook de invloed van het Europese recht op het Nederlandse belastingrecht had de belangstelling van Geppaart. In zijn op 11 december 1996 uitgesproken afscheidsrede getiteld *Fiscale rechtsvinding in het kader van de Europese Unie* onderzoekt hij de wijze waarop het Europese Hof van Justitie te Luxemburg in belastingzaken rechtspreekt, met name welke factoren van rechtsvinding die rechtpraak bepalen. Kritisch is hij op beslissingen van het Hof waarbij nationale wetgeving van een Lidstaat terzijde wordt gesteld op grond van vage maatstaven als het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Naar zijn mening dient het uitgangspunt van de door het Europees Verdrag aan het Hof gegeven bevoegdheid te blijven dat wetgeving die tot stand is gekomen door de besluitvorming van een democratisch gekozen parlement van een Lidstaat in beginsel zo lang mogelijk gelding dient te behouden. Het zou zijns inziens dan ook aanbeveling verdienen te bepalen dat de rechtpraak van het Hof niet tot gevolg heeft dat een nationaal formeel

wettelijk voorschrift zonder meer buiten werking wordt gesteld, maar dat het Hof een Lidstaat zou kunnen adviseren het bewuste voorschrift te wijzigen.

Kenmerkend voor Geppaarts wetenschappelijk werk op het gebied van de fiscale methodologie is zijn genuanceerde en evenwichtige benadering. Elk vraagstuk wordt van vele kanten belicht en geplaatst in het kader van de algemene rechtsorde met aandacht voor de specifieke vereisten die gelden voor de belastingheffing. Ook het positieve belastingrecht genoot zijn belangstelling. Zijn in 1972 verschenen hand- en studieboek over de vermogensbelasting is daarvan een goed voorbeeld. Daarin geeft hij een doorwrochte uiteenzetting van de methodologische aspecten van de belastingheffing van vermogen met beschouwingen die veel dieper gaan dan een behandeling van de wettelijke bepalingen en de jurisprudentie. Van dit boek zouden vier drukken verschijnen, tot de vermogensbelasting per 1 januari 2001 werd afgeschaft. Maar met de daarna ingevoerde vermogensrendementsheffing in box 3 van de *Wet inkomstenbelasting 2001* die ook weer uitgaat van de waarde van het vermogen dat geacht wordt een forfaitair rendement op te leveren, is de belastingheffing van vermogen en het inkomen daaruit weer actueler dan ooit.

Naast zijn wetenschappelijke werk moeten ook zijn talrijke nevenfuncties worden genoemd. Van 1984 tot 1992 was hij decaan van de juridische faculteit van Tilburg. Naast zijn hoogleraarschap bekleedde hij functies als voorzitter van een aantal redacties van fiscale uitgaven van Kluwer. Ook was hij jarenlang (van 1978 t/m 2001) voorzitter van de Wetenschappelijke Commissie van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (thans Register Belastingadviseurs) waarbij hij als dagvoorzitter optrad van de Belastingadviseursdagen en dan een inleiding gaf waarin hij een actueel onderwerp aan de orde stelde. Als lid van de Algemene Commissie Bestuursrecht (Commissie Scheltema) heeft hij bijgedragen aan de integratie van het belastingrecht in het algemene bestuursrecht. Ook in de fiscale rechtspraak deed hij zijn invloed gelden. Hij was raadsheer-plaatsvervanger in Hof Den Haag en later ook advocaat bij de Hoge Raad ten behoeve van het ministerie van Financiën. Na zijn emeritaat was hij nog enige tijd adviseur van het ministerie. Verder was hij van 1976 tot 2001 lid van het curatorium van het Koninklijke Instituut der Marine. In 1993 werd hij benoemd tot Ridder in de Orde van de Nederlandse Leeuw.

In de fiscale wereld speelde hij een grote rol. Hij koesterde zijn vele contacten. Hij was een diplomaat in hart en nieren en bijzonder invloedrijk. Voor studenten en medewerkers toonde hij een warme belangstelling. Hij kon ongehoord kritisch zijn, maar hij kon ook goed stimuleren. Medewerkers van het Fiscaal Instituut Tilburg konden altijd bij hem terecht en hij onderkende in een vroeg stadium het belang van het schrijven van een proefschrift voor een wetenschappelijke carrière. Na zijn emeritaat bleef hij nauw betrokken bij het Fiscaal Instituut Tilburg waar hij nog vele jaren een regelmatig bezoeker bleef.

Naast zijn fiscale werk had hij een warme belangstelling voor Franse literatuur. Zijn laatste jaren waren niet gemakkelijk. Het veel te vroege overlijden van zijn vrouw Louki op eenenzestigjarige leeftijd in 1996 trof hem zwaar. Maar hij bleef een trouw bezoeker van fiscale bijeenkomsten tot in 2012 de diagnose Alzheimer werd gesteld. Hij overleed op 17 november 2016. Hij zal herinnerd worden als een vooraanstaand en invloedrijk fiscalist.

Met dank aan prof. dr. P.H.J. Essers en Paul Geppart