MEDEDELINGEN DER KONINKLIJKE NEDERLANDSE
AKADEMIE VAN WETENSCHAPPEN, AFD. LETTERKUNDE
NIEUWE REEKS – DEEL 44 – No. 1

ENIGE PROBLEMEN IN HET NEDERLANDS BELASTINGRECHT

CH. P. A. GEPPAART

B.V. NOORD-HOLLANDSCHE UITGEVERS MAATSCHAPPIJ – AMSTERDAM, OXFORD, NEW YORK – 1981

ISBN 0 4448 5529 7

UITGESPROKEN IN VERKORTE VORM IN DE VERGADERING
VAN 10 NOVEMBER 1980

De tijd ligt ver achter ons waarin men met enkele hoofdlijnen het belastingrecht kon karakteriseren. Naarmate de invloed van de Staat op het maatschappelijk leven steeds meer toenam, verstrengelde ook het belastingrecht zich verder met de economische en sociale sectoren van het leven[1]. Een steeds hogere belastingdruk, gegrond op een in toenemende mate ingewikkeld wettelijk stelsel, waartegenover een naar het schijnt afnemende belastingmoraal staat, bepaalt meer en meer het juridische en feitelijke gedragspatroon van onze inkomensbewuste bevolking.

Het zou dan ook het kader van een wetenschappelijke mededeling geheel te buiten gaan wanneer men er naar zou streven de hoofdlijnen van het Nederlands belastingrecht aan te geven. Het samenstel van heffingswetten, waarvan de inkomsten-, loon-, vermogens-, vennootschaps-en omzetbelasting het meest bekend zijn, kan niet meer in het kort worden uiteengezet. Is immers een term als kosten van verwerving langzamerhand bij velen vertrouwd geworden, een uitleg van het fiscale stelsel vraagt om een omschrijving van begrippen als aanmerkelijk belang, persoonlijke verplichting, deelnemingsvrijstelling of uitsluiting van aftrek. Onmisbaar is voorts een beschrijving van de rechten en verplichtingen van de uitvoerende macht, in het bijzonder de belastingadministratie, en van de belastingplichtigen, onder omstandigheden afdwingbaar door tussenkomst van de rechter[2]. Zonder fiscale rechtsvordering[3] kan een samenstel van fiscale rechtsbronnen niet tot gelding worden gebracht in een sociale rechtsstaat.

Ik beperk mij daarom in deze voordracht tot enkele opmerkingen over *enige problemen in het Nederlands belastingrecht.* Daarbij streef ik er naar de nadruk te leggen op enige methodologische aspecten van een aantal beknopt aangeduide problemen. Ik hoop daarmee enigszins te kunnen aantonen – voorzover nodig – 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. Tegen deze achtergrond is er naar mijn mening alle reden het belastingrecht voorwerp te doen zijn van wetenschappelijke bezinning.

1. Zie o.a. H. Schuttevâer en J.G. Detiger, Anderhalve eeuw belastingen, 1964; H.J. Hofstra, R.M. Themis, 1978, pag. 588–611.
2. Zie m.b.t. de overbelasting van de fiscale rechtspraak Losbladig Fiscaal Weekblad FED 1979–1736 alsmede het rapport van Commissie van advies inzake werkwijze en normen belastingkamers Gerechtshoven, waarover J.W. Zwemmer, FED 1980–1785.
3. Positiefrechtelijk wordt de fiscale rechtsvordering in hoofdzaak bepaald door de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken en de Wet op de Invordering.

Men kan hier al aanstonds een probleem onderkennen. Wat is immers belastingrecht? En wat zijn *belastingen?* Daarover zijn de meningen in de literatuur verdeeld. De vraag is in verschillende opzichten van belang. Niet alleen wordt een vermogensoverheveling die als een belasting kan worden gequalificeerd, beheerst door een reeks van wettelijke voorschriften[4] – uitwerking van het legaliteitsbeginsel[5] – waardoor de rechtsverhoudingen duidelijk worden gemarkeerd, maar ook wetenschappelijk ontstaat door de aanduiding belasting een scherper methodologisch beeld.

De werkelijkheid van de vermogensoverheveling in de vorm van heffingen door overheidsorganen is echter uiterst geschakeerd. In een aantal gevallen is sprake van heffingen die naar hun aard vrijwel geheel met belastingen kunnen worden gelijkgesteld, in het bijzonder omdat geen sprake is van een rechtstreekse individuele tegenprestatie van de overheid[6]; men denke aan de heffingen krachtens de milieuwetgeving. In andere gevallen vertonen de heffingen veel overeenstemming met belastingen maar staat een nadere analyse van de rechtsverhoudingen in de weg aan de qualificatie belastingheffing; men denke aan de premies inzake de sociale verzekering, waarbij het principieel gaat om een algemene volksverzekering of werknemersverzekering. Hoe belangrijk de vraagstelling naar het wezen van de heffing is, bleek bij de discussies over de vermogensaanwasdeling, die overigens in een legislatief moeras is terechtgekomen. Hier bracht de aanduiding belasting meer duidelijkheid in de bevoegdheden van de staat en in de rechtsbescherming van de ondernemingen. Bij de investeringspremies op grond van de Wet investeringsrekening werden bepaalde tegemoetkomingen in de sfeer van het belastingrecht gebracht; de investeringsbijdragen worden in mindering gebracht op de verschuldigde belasting, aldus dat ook negatieve aanslagen mogelijk zijn[7].

Tegen deze achtergrond zou het aantrekkelijk zijn in artikel 188 van de Grondwet – geen belastingen dan uit kracht van een wet – het begrip

4. In het bijzonder art. 188 van de Grondwet, bepalend dat geen belasting kan worden geheven dan uit kracht van een wet. Het grondwettelijk voorschrift is voorwerp van parlementaire discussie, doch schijnt ongeschonden uit de strijd te komen. Zie wetsontwerp nr. 15575, in het bijzonder het amendement Van Rooijen, nr. 10.
5. Zie o.a. H.A. Drielsma, De wetsinterpretatie in het fiscale recht en de rechtsbescherming van de Nederlandse staatsburger, acad. prft. Utrecht, 1958; H.R. 22 dec. 1976, BNB 1977-50; F.H.M. Grapperhaus, Kenbaarheid en wendbaarheid in het fiscale recht, voordracht Belastingconsulentendag 1978; A. Overbosch, bijdrage aan de bundel Fiscale Miniaturen, 1978, pag. 193-200; K. Tipke, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss, 1979, pag. 28-32; H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1980, pag. 151-155.
6. Vgl. de bekende definitie van H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1980, pag. 25.
7. Art. 61, leden 1 en 2, Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet ink. bel.) en art. 23b, lid 3, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet venn. bel.).

belastingen nauwkeurig te omlijnen. Daardoor echter zou de waarborgfunctie van het grondwettelijk voorschrift waarschijnlijk niet worden bevorderd. Er zou immers naar kunnen worden gestreefd – door enige formele afwijkingen van het grondwettelijk begrip belasting – heffingen in te voeren die de beschermende werking van de Grondwet zouden ontgaan. Het gaat er naar mijn mening in de kern om als belasting te onderkennen iedere heffing – anders dan als straf – die in wezen een vermogensoverheveling ten gunste van de overheid is zonder dat daar een rechtstreekse individuele tegenprestatie tegenover staat. Minder van belang is of deze heffingen de vorm aannemen van landbouwheffingen, milieuheffingen, leges, retributies[8] enzovoort. Aldus kan worden bereikt dat zo veel mogelijk heffingen worden getoetst aan de maatstaven van goed belastingrecht. Het gaat om het terugdringen van heffingen zonder deugdelijke rechtsgrondslag. De legislatieve[9] en wetenschappelijke prijs die hiervoor moet worden betaald, is een algemeen gehouden definitie van het begrip belastingen.

Kunnen aldus de grenzen van het belastingrecht niet steeds helder worden aangegeven, bij de heffingswetten ontbreekt evenzeer in veel gevallen een scherpe begripsomschrijving. Met name het *voorwerp van de belastingheffing* onttrekt zich vaak aan een nauwkeurige wettelijke of wetenschappelijke omlijning. Termen als vermogen, inkomen of winst – waartoe ik mij thans beperk – staan niet vast. Zo wordt vermogen vaak omschreven met als element een maatschappelijke voorsprong die op geld waardeerbaar moet zijn. Niettemin kan men geen vermogensbelasting heffen op grond van een goede intelligentie, uiterlijk schoon, gevoel voor humor of welbespraaktheid; van belastbaar vermogen is slechts sprake voorzover, wellicht door deze eigenschappen, bezittingen zijn verworven.

Hoe is in de inkomstenbelasting, waarop ik wat dieper wil ingaan, de situatie? Het ziet er vooralsnog niet naar uit dat de belastingwetenschap in staat is een inkomensbegrip te ontwikkelen dat het voorwerp van de inkomstenbelasting scherp omlijnt[10]. Ons belastingrecht werkt met een wettelijk inkomensbegrip dat in verschillende opzichten uiterst vaag is, in het bijzonder bij de andere opbrengst van arbeid[11]. Daarin ligt overigens besloten dat het begrip inkomen uit de Wet op de inkomstenbelasting nauwelijks bruikbaar is als uitgangspunt voor een inkomensbeleid.

Het was in het verleden in rechtspraak en doctrine niet ongebruikelijk voor de structuur van het inkomensbegrip uit te gaan van de aanwezigheid van bronnen van inkomen. Inkomen is aldus een voordeel uit een bron; de

8. Vgl. A.L.C. Simons, Weekblad voor Fiscaal Recht (hierna WFR) 1980–5464.
9. Vgl. M.v.A. ontwerp nr. 15575, pag. 1.
10. Vgl. H.J. Hofstra, Inkomstenbelasting, 1975, pag. 321; S. Cnossen, WFR 1980–5465.
11. Art. 22, lid 1, letter b, Wet ink. bel.

opbrengst van de bron zelf is geen inkomen. In latere jaren bleek de bronnentheorie steeds minder in staat bruikbare oplossingen te bieden. Thans wordt meer gezocht naar de aanwezigheid van subjectieve en objectieve elementen aan de hand waarvan voordelen als inkomen worden aangemerkt; het gaat dan om de vraag of de belastingplichtige voordelen heeft beoogd en redelijkerwijze kon verwachten[12]. Dit sluit overigens niet uit dat de wet door objectieve formuleringen te gebruiken in een aantal gevallen weinig ruimte voor twijfel laat; in het bijzonder bij de opbrengst van vermogen overheerst deze objectivering in de wettelijke structuur van het inkomensbegrip.

Bij de omschrijving van het fiscale winstbegrip – van centrale betekenis niet alleen voor de inkomsten-, maar ook voor de vennootschapsbelasting – heeft de wetgever bewust een evolutionair element ingebouwd doordat aansluiting wordt gezocht bij het goed koopmansgebruik. Deze vage norm laat ruimte voor nieuwe maatschappelijke inzichten met betrekking tot de winstberekening. De rechter in belastingzaken heeft in een reeks van beslissingen de inhoud van het begrip goed koopmansgebruik geconcretiseerd, maar ook hier gaat het meer om het ontwikkelen van elementen dan om de formulering van algemene regels[13].

Maar ook wanneer het fiscale inkomensbegrip in zijn samenstellende delen voldoende scherp zou kunnen worden omlijnd, blijft het belastingrecht gesteld voor de vraag in welke munteenheid het inkomen c.q. de winst moet worden bepaald. De waarde van de munteenheid is in het algemeen aan daling onderhevig. Ook in het belastingrecht moet men zich dan ook bezinnen op de betekenis van het verschijnsel *inflatie*.

Het verband tussen inflatie en belastingen is tweeledig. Enerzijds kan men de problematiek onderkennen die wordt teweeggebracht doordat het inkomen in volume toeneemt enkel doordat het wordt uitgedrukt in een in waarde gedaalde munteenheid; bij een progressief tarief van de inkomstenbelasting neemt dan de procentuele belastingdruk toe. Anderzijds rijst de vraag in welke mate een progressieve inkomstenbelasting oorzaak is van inflatoire ontwikkelingen; in het bijzonder door afwenteling van de belasting worden de prijzen van goederen en diensten omhoog gestuwd[14].

De toename van de belastingdruk door de werking van het progressieve tarief van de inkomstenbelasting bij stijging van de nominale inkomens uitsluitend ten gevolge van de inflatie wordt sedert een tiental jaren geheel of gedeeltelijk weggenomen. Artikel 54 van de Wet op de inkomsten-

12. Zie o.a. H.J. Doedens, bijdrage aan Smeetsbundel, 1967, pag. 109–126.
13. Vgl. o.a. D. Brüll en J.W. Zwemmer, Goed koopmansgebruik, 1980.
14. Zie over deze problematiek Inflatie en belastingheffing, geschriften nr. 145 en 146 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1977; zie verder ook de volgende noten.

belasting draagt de Minister van Financiën op de zogenaamde sluipende progressie tegen te gaan met dien verstande dat hij de inflatiecorrectie voor ten hoogste een vijfde achterwege kan laten. Doordat de inflatiecorrectie regelmatig slechts ten dele werd aangebracht, nam de druk van de progressieve inkomstenbelasting steeds verder toe. Ieder jaar wordt over de inflatiecorrectie een weinig verheffende maatschappelijke discussie gevoerd, waarbij degenen die waar mogelijk inflatoire impulsen willen tegengaan, staan tegenover degenen die, met het oog op bepaalde maatschappijhervormingen, nog steeds veel heil verwachten van een scherpe progressie in de inkomstenbelasting.

De hier aan de orde zijnde problematiek van het verband tussen inflatie en belastingen was voorwerp van een uitvoerige studie waartoe in 1975 opdracht was gegeven aan Prof. mr. H.J. Hofstra, welke studie uitmondde in een rapport dat als titel heeft Inflatie-neutrale belastingheffing[15] en waarin aanbevelingen werden gedaan voor wettelijke maatregelen om de gevolgen van de inflatie bij de belastingheffing zoveel mogelijk uit te schakelen. Het rapport-Hofstra trok veel publiciteit, die ten dele eenzijdig was ten gevolge van de voorgestelde beperking van de hypotheekrente betreffende woonhuizen.

In afwachting van de besluitvorming over dit rapport werden met ingang van het jaar 1978[16] enige tijdelijke maatregelen ingevoerd, houdende een algemene en een bijzondere winstaftrek alsmede een renteaftrek. Overigens ziet het er op dit moment niet naar uit dat de aanbevelingen uit het rapport het Staatsblad bereiken. Men heeft naar mijn mening veel tijd verloren door deze gang van zaken; ook nu nog geef ik de voorkeur aan enige betrekkelijk eenvoudige maatregelen, waarvan buitenlandse wetgeving goede voorbeelden geeft[17].

De andere zijde van de problematiek – de belastingen als een oorzaak van de inflatie – heeft nog weinig aandacht van de wetgever gekregen. Toch begint ook hier het inzicht door te breken dat maatregelen noodzakelijk zijn; de recente verlichting van de belastingdruk, ingaande 1 juli 1980[18], werd mede ingegeven door het streven een verdere nominale stijging van de inkomens in het kader van het arbeidsvoorwaardenbeleid tegen te gaan. Men gaf aldus de voorkeur aan een belastingvermindering boven een verhoging van de lonen, hetgeen ongetwijfeld een bijdrage is aan de inflatiebestrijding.

15. Staatsuitgeverij 1978; zie voor een samenvatting WFR 1978–5353 en voor kritiek o.m. WFR 1978–5359.
16. Wet van 28 dec. 1978, Stb. 688.
17. Zie Inflation and taxation, Cahiers de droit fiscal international, 1977, premier sujet.
18. Verlaging van de inkomstenbelasting en de loonbelasting in het kader van het arbeidsvoorwaarden- en inkomensbeleid 1980, Wet van 25 juni 1980, Stb. 336.

Ook in de wetenschap[19] wordt steeds meer aanvaard dat ons belastingstelsel en de daarmee samenhangende afwentelingsmechanismen in aanzienlijke mate bijdragen aan de inflatie, maar nauwelijks invloed hebben op de inkomensverdeling in onze maatschappij. Aan de scherpe progressie in de inkomstenbelasting, die zich steeds meer uitstrekt over de lagere inkomens, wordt hiermee de rechtvaardiging steeds meer ontnomen. Op dit punt zal ik hierna nog terugkomen.

Op onze inkomstenbelasting wordt veel kritiek geleverd, niet in de laatste plaats omdat zij op verschillende manieren kan worden ontgaan. Regelmatig wordt daarom gepleit voor een *breder inkomensbegrip,* in het bijzonder om daardoor ook particuliere vermogenswinsten onder de belastingheffing te brengen. Niet ontkend kan worden dat deze zienswijze aanspraak kan maken op een sterke rechtvaardigingsgrond, vooral wanneer het gaat om zonder inspanning verkregen vermogenstoenamen. De problematiek is echter gecompliceerder dan op het eerste gezicht schijnt[20].

Niet alleen stuit men bij een vermogenswinstbelasting terstond op het zojuist aangeduide inflatieverschijnsel, maar ook rijst de vraag in welke mate het bestaande belastingstelsel reeds vermogenswinsten in een heffing betrekt; men denke aan bijv. de successie- en schenkingsrechten en aan de vennootschapsbelasting. Zouden niet alle vermogenswinsten onder het inkomensbegrip worden gebracht en worden volstaan met bijvoorbeeld aandelen en onroerend goed, dan moet worden gevreesd voor ontduiking op grote schaal; worden alle vermogenswinsten belast, dan dwingt men alle burgers tot een nauwgezette vermogensadministratie. De regering heeft dan ook onlangs medegedeeld af te zien van het invoeren van een vermogenswinstbelasting[21].

19. Vgl. o.a. N.H. Douben, Afwenteling van vennootschapsbelasting, acad. prft. Tilburg, 1967; J.C.P.A. van Esch, Het afwentelen van belastingen, acad. prft. Amsterdam, 1969; D.A.M. Meeles, Inflatoire belastingheffing, inaug. rede Tilburg, 1976; P.W. Moerland, Firm Behaviour under Taxation, acad. prft. Rotterdam, 1978; W.J. Keller, Tax Incidence; a general equilibrium approach, acad. prft. Rotterdam, 1979; L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht, acad. prft. Tilburg, 1980, in het bijzonder hoofdstuk 12.
20. Vgl. J. Spaanstra, Aspecten van de belastingheffing van vermogenswinsten, 1963; K.V. Antal, bijdrage Smeetsbundel, 1967, pag. 9–28 en WFR 1967–4871; H.J. Hofstra, Het vraagstuk van de vermogenswinstbelasting, discussie met A.J. van Soest en H.J. Hellema, Belastingconsulentendag 1967; H.J. Hellema, bijdrage Smeetsbundel, 1967, pag. 219–226; K.V. Antal, The definition of capital gains in various countries, Cahiers de droit fiscal international, 1976, deuxième sujet, pag. 363–375; J.C.K.W. Bartel, bijdrage in bundel Portret van de juridische faculteit Rotterdam, 1976, pag. 173–182; L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht, acad. prft. Tilburg, 1980, pag. 249–251; S. Cnossen, WFR 1980–5465.
21. M.v.T. bij wetsontwerp 15905 (16 nov. 1979).

Nog ingrijpender zijn de voorstellen om de belastinggrondslag niet langer te zoeken bij het inkomen maar als uitgangspunt te kiezen de *uitgaven*[22] van de belastingplichtige, in het bijzonder de consumptie[23]. Men hoopt daardoor de spaarzin, investeringsbereidheid en arbeidslust te bevorderen; in ieder geval verschuift de nadruk naar de besteding van het inkomen, die bij velen meer kritiek oproept dan de vorming van het inkomen. Wat daarvan zij, de fiscaal-juridische vormgeving van een uitgavenbelasting is zeker niet eenvoudig. Onze inkomstenbelasting met de daarin besloten beperkte inkomensconceptie zal naar mijn mening nog een lang leven leiden.

Tot zover enige opmerkingen over het voorwerp van de inkomstenbelasting. Moet het inkomen rechtstreeks worden belast bij de natuurlijke personen die als genieters kunnen worden aangemerkt[24] of moet het inkomen aan andere *subjecten* worden toegerekend? Aanvankelijk kon onze inkomstenbelasting in sterke mate als een gezinsbelasting worden aangemerkt, maar in latere jaren treedt steeds meer verzelfstandiging op. In het bijzonder de fiscale positie van de gehuwde werkende vrouw is steeds meer losgeraakt van die van de man[25]. De ontwikkeling is nog niet tot stilstand gekomen. Onlangs werd een nota ingediend waarin de belastingheffing van gehuwden en ongehuwden ten principale aan de orde werd gesteld[26].

Meer verzelfstandiging kan ook worden geregistreerd bij de kinderen. Met ingang van 1979 werd de toerekeningsregel betreffende de zuivere inkomsten uit vermogen en de persoonlijke verplichtingen gewijzigd aldus dat toerekening aan de ouders blijft beperkt tot kinderen die jonger dan 18 jaar zijn[27].

Bij de toenemende migratie van belastingplichtigen komt steeds meer nadruk te liggen op de vraag of iemand al dan niet in Nederland woont[28];

22. Th.A. Stevers, Schets van een hervorming van ons belastingstelsel, inaug. rede Tilburg, 1964; D. Brüll, Inkomens- of uitgavenbelasting?, 1967; J.E.A.M. van Dijck, Is een verteringsbelasting mogelijk?, 1968; A. Kasdorp, An expenditure tax, bijdrage in bundel Fiscale Miniaturen, 1978, pag. 105–113. Voor de discussie van veel betekenis is voorts het z.g. Meade Report, uitgegeven door The Institute of Fiscal Studies, The Structure and Reform of Direct Taxation, London, 1978, waarover o.a. J.A. Kay, The Meade Report After Two Years, Fiscal Studies, 1980–3, pag. 47–59.
23. S. Cnossen, De belasting van de toekomst?, inaug. rede Rotterdam, 1978.
24. Vgl. J.E.A.M. van Dijck, bijdrage Smeetsbundel, 1967, pag. 159–189.
25. Vgl. o.a. J.E.A.M. van Dijck, Belastingheffing van de gehuwde vrouw, geschrift nr. 138 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1975; F.C. Wijle, Individuele belastingheffing van gehuwden, 1976; E.N. Kertzman, Belastingheffing van gehuwden en ongehuwden, acad. prft. Tilburg, 1979.
26. Nota Op Weg, nr. 15835, ingediend door Staatssecretaris Nooteboom, waarover Ch.J. Langereis, Ned. Jur. blad (hierna NJB) 1980, nr. 16, pag. 337–348.
27. Art. 5, lid 4, Wet ink. bel.
28. Vgl. A. Nooteboom, WFR 1980–5457.

deze vraag wordt in het belastingrecht naar de omstandigheden beoordeeld[29]. Het wonen binnen Nederland leidt tot binnenlandse belastingplicht over een ruim geformuleerd inkomen; woont men niet binnen Nederland, dan kan men als buitenlands belastingplichtige over bepaalde inkomensbestanddelen in Nederland worden belast.

Daarin ligt besloten dat een van de meest centrale begrippen bij de heffing van onze inkomstenbelasting – het wonen – zich aan een nauwkeurige omschrijving onttrekt. De rechtspraak biedt een staalkaart van beslissingen waarin telkens de bijzondere omstandigheden van het geval doorslaggevend waren. Het ziet er niet naar uit dat de wetenschap met betrekking tot dit centrale begrip belangrijke terreinwinst kan boeken.

Over de rechtvaardigheid van een *progressief tarief* in de inkomstenbelasting werd hiervoor reeds gesproken in het kader van de inflatie. Gewoonlijk wordt een progressief tarief gemotiveerd met een beroep op de economische of de sociale functie van de belastingen. De belastingen dienen immers niet langer uitsluitend tot financiering van het overheidsbudget in de traditionele betekenis. Met de belastingheffing wordt ook een conjunctureel tegenspel door de overheid nagestreefd; niet minder belangrijk is het streven door middel van belastingen wijziging te brengen in de primaire inkomensverhoudingen.

Het behoeft geen betoog dat in het bijzonder de sociale functie van de belastingheffing wordt bepaald door ons oordeel over wenselijk geachte inkomensverhoudingen. De belastingwetenschap kan hier niet meer doen dan het ontleden van de mogelijke varianten in de tariefstelling binnen het raam van ons rechtssysteem[30]. Aldus vraagt iedere belastingheffing om een deugdelijke rechtvaardiging. Als zodanig kan naar mijn mening niet zonder meer gelden dat de belasting ten goede komt aan de Staat. Het gaat om een afweging van gezichtspunten waarbij de taak van de overheid moet worden beoordeeld tegenover de rechten van de belastingplichtigen, waarna een wettelijke grondslag voor een belastingheffing kan worden vastgesteld.

Bij dit uitgangspunt dient te worden voorkomen dat het progressieve tarief in zijn werking wezenlijk wordt belemmerd doordat het wettelijk stelsel leemten bevat die de wetgever in redelijkheid niet kan hebben gewild. De laatste jaren wordt in deze gevallen de wet aangevuld door middel van zogenaamde reparatiewetgeving. De schaal slaat hier vaak door in de richting van een te groot perfectionisme, hetgeen vooral bleek bij de wetgeving inzake het fictieve rendement van aandelen in buitenlandse vennootschappen[31]. Ik geef de voorkeur aan wat ik noem de caisson-methode, waarbij eerst de grote gaten worden gedicht.

29. Art. 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).
30. Vgl. J.G. Detiger, WFR 1963–4652; zie ook WFR 1972–5097, bijzonder nummer.
31. Art. 29a Wet ink. bel., gewijzigd bij de wet van 21 juni 1980, Stb. 334.

Tegenover leemten in het wettelijk stelsel staan situaties waarin een bepaald voordeel meerdere malen – met verschillende tarieven – wordt belast. Als voorbeeld daarvan kan in het bijzonder worden genoemd de dubbele heffing over uitdelingen door aan de vennootschapsbelasting onderworpen lichamen. De belangstelling voor deze problematiek neemt toe, in het bijzonder doordat zeven van de negen landen van de E.E.G. een stelsel hebben waarbij de vennootschapsbelasting ten dele is geïntegreerd met de inkomstenbelasting[32]. Het is dan ook niet onwaarschijnlijk dat Nederland en Luxemburg op den duur hun uitzonderingspositie in de vorm van het klassieke stelsel – waarbij beide belastingen zijn gescheiden – zullen verliezen en zullen overgaan op een verrekeningsstelsel.

Enige jaren geleden zag het er naar uit dat de belastingaanspraken van de Staat ook dan erkenning zouden krijgen wanneer een deugdelijke wettelijke grondslag ontbrak. Zo werd verdedigd[33] dat de Staat een primaire rechtsaanspraak zou hebben op de positieve inkomenscomponenten van de burgers. Naar mijn mening zou deze opvatting uiteindelijk het legaliteitsbeginsel als waarborg tegen een willekeurige belastingheffing ontwrichten en daardoor de grondslagen van ons recht ernstig aantasten.

De betekenis van de hier door mij afgewezen opvatting bleek onder meer in de discussies over de figuur van de *belastinguitgaven,* waaronder wordt verstaan de lagere belastingopbrengst ten gevolge van in de wetten opgenomen belastingverminderingen[34]; waren deze verminderingen er niet, zo wordt betoogd, dan zou de Staat meer belasting ontvangen. Men denke bijv. aan de hypotheekrente als aftrekpost bij het eigen woonhuis. Methodologisch ligt naar mijn mening bij de figuur van de belastinguitgaven het zwaartepunt bij de keuze van de heffingsgrondslag aan de hand waarvan kan worden bepaald of en in hoeverre sprake is van een belastingvermindering. Deze grondslag veronderstelt immers dat de Staat een aanspraak heeft die wordt prijsgegeven.

Naar mijn mening ontwijkt men de probleemstelling door te werken

32. Vgl. o.a. F.H.M. Grapperhaus, De besloten NV fiscaal vergeleken met de persoonlijke ondernemer en met de open NV, acad. prft. Tilburg, 1966; The multiple burden on dividends and shares by taxation on income and capital of both corporations and shareholders, possibilities of modification, Cahiers de droit fiscal international, 1970, premier sujet; Nota Grapperhaus, 1970, nr. 10995; A.J. van den Tempel, Heffing van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting van uitgedeelde vennootschapswinsten, geschrift nr. 128 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1971; K. van der Heeden, Dubbele heffing bij besloten en open vennootschappen, acad. prft. Rotterdam, 1973; S. Cnossen e.a., Het verrekeningsstelsel in opmars: wat doet Nederland?, 1979.
33. H.J. Hofstra, afscheidsrede, WFR 1975–5248. Vgl. Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1980, pag. 127–129.
34. Zie voor een overzicht van de literatuur F.H.M. Grapperhaus, Een beschouwing over begrip en betekenis van belastinguitgaven in Nederland, geschrift nr. 147 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1978, in het bijzonder pag. 13.

met een begrip normaal inkomen[35], tegen de achtergrond waarvan aftrekposten als belastinguitgaven worden gekenmerkt. Daardoor immers komt de nadruk te liggen op de vraag wat als de normale belastingstructuur moet worden aangemerkt. Op die vraag is een eensluidend antwoord nauwelijks mogelijk; ik moge herinneren aan wat ik hiervoor heb gezegd over de omlijning van het fiscale inkomensbegrip. Het antwoord op die vraag hangt voorts samen met de omvang van de fiscale rechtsaanspraken die men ten gunste van de Staat erkent, waardoor de weg open ligt voor meer subjectief gekleurde zienswijzen. Naarmate men, onder invloed van de zojuist afgewezen opvatting, de Staat meer aanspraken wil toekennen, spreekt men eerder van belastinguitgaven. Wanneer men daarentegen voor de heffingsgrondslag een voorafgaande beslissing door de wetgever eist, is men minder geneigd te spreken van afwijkingen; de aftrekposten zijn dan een onderdeel van het fiscale inkomensbegrip waarop de Staat op grond van de wetgeving aanspraken heeft.

In deze discussie kies ik voor een beperkte omschrijving van de figuur belastinguitgaven; daarvan is sprake wanneer bij ontbreken van de belastingvermindering de overheid rechtstreeks uitgaven zou doen[36]. Wetenschappelijk zie ik hierdoor niet veel terreinwinst. Niet uitgesloten is dat een ruimer begrip belastinguitgaven kan bijdragen aan een meer wetenschappelijke analyse van het financiële overheidsbeleid. Het gevaar van een dergelijke benadering is echter dat men, in strijd met de grondslagen van ons belastingstelsel, te gemakkelijk zou menen dat de Staat aanspraak zou hebben op een deel van de positieve bestanddelen van het inkomen en bij wijze van gunst daarop zekere negatieve posten als aftrekpost zou toelaten. Deze methodologische afwijking kan naar mijn mening worden voorkomen door een beperkte omschrijving van het begrip belastinguitgaven.

De aanspraken die de Staat kan doen gelden op grond van de belastingwetgeving, leiden tot het ontstaan van fiscale rechtsverhoudingen tussen overheid en burger waarvan in het algemeen de betekenis toeneemt door het verloop van de tijd. Het beeld is genuanceerd. Bij enige wetten ontstaat de *belastingschuld* op een bepaald tijdstip; men denke aan de vermogensbelasting of, tot op zekere hoogte, de omzetbelasting. Andere wetten leiden tot de vorming van lopende rechtsverhoudingen zodra zich feiten hebben voorgedaan waaraan de belastingwet rechtsgevolgen kan

35. Zie o.a. Surrey, Tax incentives as an instrument for achievement of governmental goals, Cahiers de droit fiscal international, 1976, premier sujet, pag. 13–64, in het bijzonder pag. 17.
36. Vgl. F.H.M. Grapperhaus t.a.p. pag. 15.

verbinden; men denke aan de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Doctrine en wetgeving hebben hier enige verfijning gebracht.

Zo wordt in de doctrine een onderscheid gemaakt in latente, materiële en formele belastingschulden. Bij latente belastingschulden heeft men het oog op situaties waarbij elementen van een belastbaar feit aanwezig zijn; men denke bijv. aan de boekwaarde van een bedrijfsmiddel waardoor de fiscale winstberekening op een later tijdstip wordt beïnvloed. Wanneer het belastbare feit zich in volle omvang heeft voorgedaan, spreekt men van een materiële belastingschuld. Deze vloeit rechtstreeks voort uit de wet zonder dat voor haar ontstaan enige ambtelijke werkzaamheid nodig is[37]. De aldus aanwezige fiscale rechtsverhouding dient evenwel te worden geconcretiseerd in een voor invordering vatbare vorm; zodra daarvan sprake is – veelal in de figuur van een aanslag – spreekt men van een formele belastingschuld.

Ten aanzien van belastingen waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven – men denke weer aan de inkomsten- en vennootschapsbelasting – gaf de wetgever een uitdrukkelijk voorschrift betreffende het ontstaan van de belastingschuld. Deze schuld – bedoeld is de materiële belastingschuld[38] – wordt geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het tijdvak eindigt. Daardoor wordt de opvatting dat de zojuist genoemde belastingen van dag tot dag ontstaan, positiefrechtelijk buiten spel gezet.

Dit verhindert echter naar mijn mening niet dat tussen de overheid en de belastingplichtige door de gelding van de belastingwetgeving, ook tijdens het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, een rechtsverhouding bestaat[39]. Daarin ligt besloten dat zij als redelijke partijen tegenover elkaar dienen te staan en met de redelijke belangen van de ander rekening behoren te houden.

Is *terugwerkende kracht* van belastingwetten toelaatbaar? Over deze vraag wordt verschillend gedacht. Wanneer een wettelijke regeling gebreken vertoont waardoor haar werking op grote schaal kan worden verijdeld, brengt het redelijk belang van de overheid mee dat zo spoedig mogelijk een nieuwe wettelijke grondslag tot stand wordt gebracht; terugwerkende kracht schijnt dan een aantrekkelijke methode. De redelijke belangen van de belastingplichtigen, steunend op hun rechtsverhouding met de overheid, verzetten zich echter tegen ernstige inbreuken op materieel bepaalde rechtsposities.

37. HR 24 april 1957, BNB 1957-183.
38. Bij een formele belastingschuld spreekt de wet van aanslag; zie art. 2, lid 3, letter e, AWR. Vgl. ook art. 11, lid 3 en 16, lid 3 AWR.
39. Vgl. mijn preadvies voor het IFA-congres, The dialogue between the tax administration and the taxpayer up to the filing of the tax return, Cahiers de droit fiscal international, 1980, premier sujet, pag. 335-353.

Dit laatste wordt naar mijn mening[40] niet anders wanneer een regeling gebrekkig is of wordt misbruikt. De burger moet ook dan kunnen vertrouwen op de wet als uiting van de overheid; het beginsel van de rechtszekerheid wijst in de richting van een rechtsbescherming van de belastingplichtige. Men dient naar mijn mening in dit verband niet te snel van misbruik van een belastingwetgeving te spreken; vaak gaat het dan om een eenzijdige stellingname waarbij de aanspraken van de overheid te hoog worden gewaardeerd en uit het oog wordt verloren dat de belastingplichtigen tegenspel kunnen bieden aan een – ook op andere plaatsen gebrekkig – belastingstelsel waarvan zij de werking als te knellend ervaren.

Niettemin kan een belastingwetgeving op bepaalde punten in die mate gebrekkig zijn en aanleiding geven tot belastingontwijkende constructies, dat kan worden gesproken van oneigenlijk gebruik. Die term wordt dan ook in de recente reparatiewetgeving[41] herhaaldelijk gebruikt. Aan een gebrekkige wetgeving behoort de overheid niet te worden gehouden. Maar mag de wet terugwerken? Tot voor enige jaren werd terugwerkende kracht in de belastingwetgeving vrij algemeen onaanvaardbaar geacht; thans wordt daarover minder afwijzend gedacht.

Naar mijn mening[42] is het niet juist in dit verband rechtswaarde toe te kennen aan een persbericht waarbij een wijziging van de belastingwetgeving wordt aangekondigd. Methodologisch heb ik daartegen als bezwaar dat de belastingplichtigen door het grondwettelijk verankerd legaliteitsbeginsel niet gebonden zijn met dergelijke aankondigingen rekening te houden; voorkomen moet worden dat wordt geregeerd bij persbericht. Praktisch heb ik tegen deze methode als bezwaar dat de inhoud van dergelijke persberichten vaak uiterst vaag is en in belangrijke mate kan afwijken van de uiteindelijk door de wetgever aanvaarde regeling.

Rechtstheoretisch is terugwerkende kracht van belastingwetgeving naar mijn mening niet verdedigbaar. Bij werkelijk zwaarwegende omstandigheden waaromtrent een uitvoerige toelichting dient te worden gegeven, zou ik enige terugwerkende kracht evenwel toelaatbaar achten. Ik zou echter niet verder willen gaan dan tot het tijdstip waarop de regering stelling heeft genomen in de staatsrechtelijk aangewezen vorm van een wetsontwerp, waarbij de Memorie van Toelichting de motieven dient te

40. Vgl. mijn bijdrage aan het debat in de Vereniging voor Belastingwetenschap n.a.v. H. Prast, Terugwerkende kracht op het gebied van de belastingwetgeving, geschrift nr. 150, in geschrift nr. 151, 1979, pag. 6–13.
41. Wetsontwerp nr. 15516 dat inmiddels heeft geleid tot de Wet van 21 juni 1980, Stb. 334.
42. Vgl. mijn bijdrage aan de bundel Macht en onmacht van de wetgever, Opstellen uitgegeven ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de Katholieke Hogeschool en het 15-jarig bestaan van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid te Tilburg, 1978, pag. 110–111 en mijn bijdrage aan het debat genoemd in noot 40.

bevatten op grond waarvan inbreuk wordt gemaakt op de regel dat belastingwetten niet met terugwerkende kracht worden ingevoerd. Een belangrijke steun voor de hier verdedigde opvatting vind ik in de onlangs door de Eerste Kamer aanvaarde motie-Christiaanse[43], waarin wordt gesteld dat terugwerkende kracht van belastingwetten in het algemeen dient te worden vermeden.

De vormgeving van de aanspraken van de Staat door middel van de belastingwetgeving wordt mede bepaald door een samenstel van maatschappelijke *doeleinden*. Modern belastingrecht doet een verwevenheid zien van de oorspronkelijke budgettaire functie – de nood van 's Rijks schatkist, overigens ook thans nog een bekend thema – met de economische en sociale functie waarbij de belastingheffing wordt gehanteerd als middel tot tegenspel in de maatschappelijke ontwikkelingen[44]. Met beide laatste functies tracht de overheid een beleid te voeren ten aanzien van onder meer de werkgelegenheid, de betalingsbalans en de inkomensverhoudingen.

In dit verband wijs ik in het bijzonder op de in 1978 ingevoerde regelingen ter bevordering van investeringen door het bedrijfsleven, waarbij de tot dan geldende vervroegde afschrijving en investeringsaftrek werden vervangen door een stelsel van investeringspremies. Als meest in het oog springend voordeel van de nieuwe regeling krachtens de Wet investeringsrekening[45] kan worden genoemd dat ook verlieslijdende ondernemingen worden gefacilieerd. Daar staat echter tegenover dat talrijke regelingen uiterst ingewikkeld zijn geworden omdat de wetgever misbruik vreesde; men denke aan de regelingen betreffende het ter beschikking stellen van gebouwen[46]. Door dergelijke complicaties wordt de stimulans tot investeren sterk afgezwakt.

Zoals hiervoor reeds opgemerkt is de overtuigingswaarde van het progressieve tarief als instrument van de sociale functie van de belastingheffing sterk afgebrokkeld. Dit neemt niet weg dat het verband tussen belastingpolitiek en inkomensverdeling wetenschappelijk belangstelling

43. Vgl. het betoog van J.H. Christiaanse, opgenomen in WFR 1980–5460, met de tekst van de motie op pag. 722.
44. Zie o.a. M.J.H. Smeets, De grondbeginselen van het belastingrecht, 1962, en Economisch beleid en belastingrecht, afscheidsrede Tilburg, 1967; F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970; F.H.M. Grapperhaus, bijdrage aan de bundel Tributen aan het recht, 1971, pag. 3–9; Lord Cockfield, Too much of a good thing, voordracht Institute for Fiscal Studies, 1978; H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1980, pag. 109–124.
45. Wet van 29 juni 1978, Stb. 368. Zie o.a. H.M.N. Schonis en J. Renes, Wet investeringsrekening, 1978, sedert 1980 losbladig; H.A. Kogels, De Wet investeringsrekening, acad. prft. Rotterdam, 1980.
46. Art. 61a Wet Ink. bel. en art. 23d Wet Venn. bel.

blijft genieten[47]. Het beleid van de wetgever ten aanzien van de sociale functie van de belastingheffing blijft echter steken in beschouwingen over de mate van progressie in de belastingdruk. Maatregelen op het gebied van de bezitsvorming zijn in het algemeen te perfectionistisch; men denke aan de verschillende fiscaal begunstigde spaar- en winstdelingsregelingen[48], die in de praktijk nauwelijks van de grond komen. Ook ontbreekt nog steeds iedere regeling waardoor de fiscale knelpunten bij de overdracht van aandelen aan individuele werknemers zouden worden weggenomen. Mogelijkheden om de sociale structuur van onze samenleving, mede door zinvolle besparingen, te versterken worden daardoor onbenut gelaten. Naar mijn mening is dit de wrange vrucht van het ondoordachte overheidsbeleid bij de voorstellen voor een vermogensaanwasdeling[49].

Het is opmerkelijk dat in een aantal gevallen de verwerkelijking van maatschappelijke doeleinden wordt nagestreefd zonder dat een *coördinatie* met het belastingrecht wordt beoogd. Zo werd het stelsel van tegemoetkomingen voor kinderen steeds meer gedefiscaliseerd. Los van het belastingrecht staan voorts talloze regelingen inzake uitkeringen, toeslagen, subsidies en renteloze leningen; regelmatig worden daarin echter inkomenspolitieke elementen aangebracht waardoor onaanvaardbare uitkomsten kunnen worden verkregen[50].

Een ontwikkeling buiten het belastingrecht kan worden geregistreerd bij de milieuheffingen[51]. Methodologisch is dit niet zonder bedenkingen omdat het gevaar bestaat dat heffingen ontstaan die niet voldoen aan de eisen die normatief aan goed belastingrecht moeten worden gesteld. Dit geldt in het bijzonder wanneer met een beroep op de milieuproblematiek heffingen worden ingesteld die, blijkens de aanwending van de verkregen middelen, meer ten doel hebben de overheid aan geld te helpen dan werkelijk de milieuverontreiniging te bestrijden. In deze situaties gaat het er om de band met het algemene belastingrecht te onderkennen en waar mogelijk te versterken.

Daartegenover staat dat in andere gevallen sprake is van een samenhang met andere rechtsgebieden waardoor wederzijdse beïnvloeding mogelijk

47. Vgl. Belastingpolitiek en inkomensverdeling, voordrachten Hofstra-congres, 1976; L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht, acad. prft. Tilburg, 1980, pag. 111–129.
48. Vgl. o.m. art. 34a Wet loonbelasting.
49. Zie voor een overzicht van de fiscaal georiënteerde kritiek o.m. de bijzondere nummers van het Weekblad voor Fiscaal Recht 1976–5285 en 1977–5309 alsmede de geschriften nr. 143 en 144 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1977.
50. Vgl. C.H.I.M. Walenkamp, E.S.B. 1977, pag. 37–43.
51. Zie daarover o.a. B. Plomp en E.L. Berg, Milieuheffingen, geschrift LXXVI van de Vereniging voor Administratief Recht, 1975; F.H.M. Grapperhaus, WFR 1977–5328 (grondwaterheffing); E.P.J. Wasch, Het belaste milieu, 1979; A.L.C. Simons, NJB 1980, pag. 105–110 n.a.v. de Nota Milieuheffingen, 1980, nr. 15658.

is. Zo bestaat vanouds een nauwe wisselwerking tussen fiscaalrecht en privaatrecht[52], niet alleen ten aanzien van de begripsvorming maar ook bij de keuze van de rechtsvormen. Men denke hier bijvoorbeeld aan de ontwikkeling, mede door het belastingrecht, van privaatrechtelijke begrippen als natuurlijke verbintenis, levensverzekering en waarde. De keuze van de civiele rechtsvormen wordt in sterke mate door het belastingrecht beïnvloed; het meest bekende voorbeeld is wel de vlucht in de besloten vennootschappen.

Zowel legislatief als interpretatief wordt thans aanvaard dat fiscaalrecht en privaatrecht nevengeschikt zijn, waardoor stromingen als de autonomie van het belastingrecht en de wirtschaftliche Betrachtungsweise minder reliëf kregen. Beide rechtsgebieden behoren tot onze rechtsorde[53]; de fiscaalrechtelijke en privaatrechtelijke normstelling behoren op elkaar te worden afgestemd met erkenning van het eigen karakter van beide rechtsgebieden.

In dit verband wijs ik ook op de samenhang tussen het belastingrecht en het recht van de sociale verzekeringen[54]. In het bijzonder bij de collecterende functie van de volksverzekeringen is de samenhang met het belastingrecht duidelijk. Opmerking verdient dat de Commissie-Veldkamp de aansluiting van de sociale verzekeringen met het fiscaalrecht rekent tot de hoofdpunten van haar voorstellen[55].

De ontwikkeling van ons belastingrecht wordt in toenemende mate mede beïnvloed door *internationale aspecten*. De inkomensvorming houdt geen halt bij de nationale grenzen, waarvan overigens de betekenis in Europees verband afbrokkelt. De Staten zijn daardoor genoodzaakt wettelijke maatregelen te nemen niet alleen met betrekking tot in het buitenland gevormd inkomen van ingezetenen, maar ook ten aanzien van in het binnenland gevormd inkomen van niet-ingezetenen. In beginsel heeft iedere staat een eigen fiscale souvereiniteit, waardoor rechtsregels van meerdere staten op dezelfde feitelijke grondslag van toepassing kunnen zijn en internationale dubbele belasting kan optreden. Het internationale belastingrecht, dat wordt gekenmerkt door een enorme hoeveelheid van relevante gegevens, is sterk beïnvloed door het werk van de O.E.E.S., in

52. Zie o.a. M.V.M. van Leeuwe, Belastingrecht – Privaatrecht, inaug. rede Nijmegen 1966; H.A. Drielsma, WPNR 1969–5022 en 5023; H. Schuttevâer, Privaatrecht en belastingrecht, Betrekkingen en wisselwerkingen, acad. prft. Utrecht, 1972.
53. Vgl. mijn Fiscale rechtsvinding, acad. prft. Leiden, 1965; A.R. Bloembergen, WPNR 1977–5372 t/m 5375.
54. Zie L.J.M. de Leede en J.P. Scheltens, Het sociale verzekeringsrecht in het administratieve recht, geschrift LXX van de Vereniging voor Administratief Recht, 1973.
55. Staatscommissie vereenvoudiging en codificatie van de sociale zekerheidswetgeving, I Verslag/voorontwerpen van Wet Financiering sociale zekerheid, 1980, pag. 76–87.

het bijzonder door de modelverdragen. Overigens is dit deel van het belastingrecht methodologisch in ontwikkeling[56].

Door eenzijdige of bilaterale maatregelen wordt er naar gestreefd dubbele belasting te verminderen. Talrijke varianten kunnen hierbij worden onderkend; de belangrijkste tegenstelling wordt gevormd door de vrijstellingsmethode, waarbij de grondslag van de heffing wordt beïnvloed, en de verrekeningsmethode, waarbij het belastingbedrag rechtstreeks wordt verminderd. Het ligt voor de hand dat door het naast elkaar bestaan van verschillende instrumenten ter vermindering van internationale dubbele belasting juridisch gecompliceerde regelingen kunnen ontstaan. Ook hier wordt het gedragspatroon van de belastingplichtigen – zowel natuurlijke personen als rechtspersonen – door regels van belastingrecht beïnvloed. Men denke aan het verleggen van de woonplaats, de spreiding van vermogen, de aardverandering van inkomen en de keuze van de rechtsvorm voor ondernemers-activiteiten in het buitenland.

Naar de heersende leer kan door een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting geen belastingplicht worden geconstitueerd die niet steunt op een voorschrift van de nationale wetgeving. De Hoge Raad oordeelde evenwel in een recent arrest[57] dat een verdrag niet behoeft te verhinderen dat onder omstandigheden meer belasting verschuldigd is dan zonder dat verdrag het geval zou zijn.

In internationaal verband wordt ons belastingrecht tevens krachtig beïnvloed door de normstelling van de E.E.G.-Commissie, die in het bijzonder door richtlijnen aan de lid-staten de legislatieve vormgeving van het belastingrecht in sterke mate bepaalt. Zo is de huidige structuur van de Nederlandse omzetbelasting[58] in hoge mate bepaald door richtlijnen gericht op een harmonisatie in E.E.G.-verband van deze bijzonder belangrijke verbruiksbelasting. Het lijkt mij niet uitgesloten dat op langere termijn niet alleen de vormgeving van het belastingrecht maar ook de tariefstelling, met het oog op een vrij kapitaalverkeer in een gemeenschappelijke markt, in een meer internationaal kader zal worden geplaatst.

Intussen voert het voorgaande ons tot de vraag of het krachtenspel van factoren dat de structuur van het belastingrecht bepaalt, leidt tot een enigszins evenwichtig geheel van normen. De term krachtenspel geeft aan

56. Vgl. voor Nederland o.a.: J.P. Scheltens, Internationalisering van nationaal/internationaal belastingrecht, inaug. rede Leiden, 1972; M.R. Reuvers, Internationale dubbele belasting, acad. prft. Amsterdam, 1972; J. van Hoorn jr., Wat bedoelen wij eigenlijk met dubbele belasting?, voordracht Belastingconsulentendag 1980.
57. H.R. 12 maart 1980, BNB 1980–170. Vgl. C. van Raad en F.C. de Hosson, WFR 1980–5461 en 5462.
58. Bij de Wet van 28 dec. 1978, Stb. 677 werd de wetgeving aangepast aan de Zesde Richtlijn.

dat evolutionaire elementen niet ontbreken[59]; uiteenlopende maatschappelijke zienswijzen strijden ook fiscaal om erkenning. Ons oordeel over de *evenwichtigheid* van de belastingwetgeving wordt naar mijn mening mede beïnvloed door de mate waarin deze voortdurend in overeenstemming wordt gebracht met de veranderende maatschappij dan wel wordt gehanteerd als middel om veranderingen in de maatschappij te bewerkstelligen[60]. De belastingwetgeving heeft zowel een kristalliserende als een richtingbepalende functie[61].

Ook in het belastingrecht ontkomt men niet aan een onderlinge afweging van het algemene rechtsbeginsel van de rechtvaardigheid tegenover het postulaat van de doelmatigheid, hetgeen voortdurend leidt tot compromissoire oplossingen[62]. Nu meen ik dat men tot een zo zuiver mogelijk oordeel over de evenwichtigheid van de belastingwetgeving[63] kan komen door uit te gaan van de door de wetgever aangegeven hoofdlijnen van ons belastingrecht. Dat uitgangspunt behoeft er niet toe te leiden dat wij ons onthouden van een wetenschappelijke reflectie over een ideaal belastingstelsel, maar voorkomt zoveel mogelijk dat individuele opvattingen over de samenleving in de plaats treden van de door de wetgever ontwikkelde conceptie. Uitgaande van de hoofdlijnen van ons belastingrecht richt ons oordeel over de evenwichtigheid zich naar mijn mening op de vraag of in een concrete fiscale bepaling het compromis tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid op zodanige wijze is tot stand gekomen dat de regel harmonieert met het belastingrecht als een doelmatig functionerend onderdeel van de rechtsorde.

Daarin ligt besloten dat ook in het belastingrecht enige rechtstekorten[64] onvermijdelijk zijn; verwerkelijking in alle opzichten van de eisen die de rechtvaardigheid stelt, stuit af op de beperkingen die de doelmatigheid teweegbrengt. Zonder meer is een rechtstekort echter niet geoorloofd; naar mijn mening[65] is evenwel een de rechtvaardigheid beperkende werking van de doelmatigheid geoorloofd wanneer bij uitschakeling daarvan elders meer schade aan de rechtvaardigheid is te verwachten.

59. Vgl. J. Verburg, bijdrage aan de bundel Cyns en Dyns, Opstellen aangeboden aan Prof. mr. H.J. Hofstra, 1975, pag. 221–244; F.H.M. Grapperhaus, Kenbaarheid en wendbaarheid in het fiscale recht, voordracht Belastingconsulentendag 1978.
60. Vgl. H.J. Hofstra, R.M. Themis, 1978, pag. 588–611.
61. Vgl. T. Koopmans, De rol van de wetgever, bijdrage aan de bundel Honderd jaar rechtsleven, 1970, pag. 221–235; mijn bijdrage aan Macht en onmacht van de wetgever, 1978, pag. 99–101.
62. Zie o.a. H.J. Hofstra, WFR 1967–4873; Th.A. Stevers, bijdrage aan de Smeetsbundel, 1967, pag. 327–358; zie ook volgende noten.
63. Vgl. mijn Onevenwichtigheden in de belastingwetgeving, voordracht Belastingconsulentendag 1968, in het bijzonder pag. 9–11.
64. Vgl. J.F.M. Giele, Het fiscale rechtstekort, inaug. rede Leiden, 1977.
65. Vgl. mijn bijdrage over geoorloofde rechtstekorten in de bundel Fiscale Miniaturen, 1978, pag. 75–80.

Tegen deze achtergrond wijs ik op twee factoren die de structuur van ons belastingrecht in aanzienlijke mate beïnvloeden. Ten eerste noem ik het streven naar *vereenvoudiging,* waarbij het postulaat van de doelmatigheid als drijvende kracht kan worden onderkend[66]. In de tweede plaats wijs ik op de tendens van de *reparatiewetgeving* die in de beginselen van de rechtvaardigheid een voedingsbodem vindt. Het kan aldus niet verwonderen dat tussen het streven naar vereenvoudiging en de reparatiewetgeving een niet te verwaarlozen spanning bestaat.

Na de algemene herziening van ons belastingstelsel in de zestiger jaren heeft het streven naar vereenvoudiging steeds meer terrein moeten afstaan. Telkens werden legislatieve verfijningen aangebracht die tot verbrokkeling van ons belastingrecht hebben geleid. Naar mijn mening wordt de richtingbepalende functie van de belastingwetgeving ten aanzien van de maatschappelijke ontwikkeling vaak overschat, ten gevolge waarvan moeilijk kenbare en in hoge mate bewerkelijke regelingen ontstaan. Bij de wetgeving wordt vaak uit het oog verloren dat de fiscale rechtsregels zowel de belastingplichtigen en hun adviseurs als de belastingadministratie tot steeds meer omvangrijke werkzaamheden verplichten. Dit is te meer van betekenis wanneer aannemelijk is dat de bereidheid van de bevolking om de lasten van de overheidsvoorzieningen te dragen in belangrijke mate afneemt[67].

Meer nadruk op de doelmatigheid zou ruimte vrij maken om elders in het belastingrecht betere uitkomsten te verkrijgen; de beschikbare middelen kunnen ongetwijfeld doeltreffender worden aangewend. Er zijn echter naar mijn mening slechts tekenen die wijzen in de richting van steeds verdergaande, veelal nutteloze verfijningen[68]. Ik volsta met te herinneren aan de discussies over de beperking van de aftrekbaarheid van de hypotheekrente, waardoor de tijd ontbrak om aandacht te besteden aan belangrijke problemen in het belastingrecht, zoals bijvoorbeeld de inflatieneutrale belastingheffing en de dubbele heffing over uitgedeelde vennootschapswinsten.

Het ziet er naar uit dat de methode van de reparatiewetgeving, na de recente ervaringen, over haar hoogtepunt heen is. Bij deze methode

66. Zie o.m. W.L.G.S. Hoefnagels e.a., Is het mogelijk de inkomsten en loonbelasting te vereenvoudigen door wijziging van de structuur?, geschrift nr. 118 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1967; H. Baron van Lawick, Kan de belastingheffing eenvoudig zijn?, voordracht 1969; Vereenvoudiging inkomstenbelasting, rapport Vereniging van inspecteurs van 's Rijks belastingen, 1970, waarover J.E.A.M. van Dijck en H.E. Koning in M.B.B. 1970 nr. 6; W. Scholten, WFR 1970-5004; Aftrekposten in de inkomstenbelasting. Een kwantitatief onderzoek, studie samengesteld in opdracht van Staatssecretaris Grapperhaus, 1971; C.P. Tuk, WFR 1971-5047.
67. Vgl. J. Verburg, Tussen de regels door, inaug. rede Leiden, 1973.
68. Vgl. D. Booij, Tussen verwarring en verstarring, openbare les Groningen, 1977.

wordt, uitgaande van grondconceptie van de heffingswet, getracht een samenstel van belastingbesparende constructies legislatief te bestrijden[69]. Ik wees er hiervoor reeds op dat de schaal vaak doorslaat in de richting van een te grote perfectie; mijn voorkeur gaat uit naar de caisson-methode. Het gevaar bestaat voorts dat door te beperkt of te ruim geformuleerde wetswijzigingen de wettelijke systematiek wordt doorbroken, waardoor nieuwe onevenwichtigheden kunnen ontstaan.

Methodologisch is evenwel mijn belangrijkste bezwaar tegen deze methode van wetgeving dat veelal de nadruk wordt gelegd op leemten in de belastingwetgeving ten nadele van de Staat. Gebreken in ons belastingstelsel ten nadele van de belastingplichtigen worden bij de reparatiewetgeving gewoonlijk niet in behandeling genomen. De rechtvaardigheid is hier echter evenzeer in het gedrang als in gevallen waarin de wet leemten bevat ten nadele van de Staat. Legislatieve eenzijdigheid is met evenwichtigheid niet verenigbaar.

In het voorgaande werd de probleemstelling gericht op de verwezenlijking van de belastingaanspraken van de Staat op de grondslag van het legaliteitsbeginsel. Dit zou er toe leiden dat de belastingadministratie als opdracht zou hebben de uit de wet voortvloeiende materiële belastingschulden zo nauwkeurig mogelijk om te zetten in voor invordering vatbare formele belastingschulden. De wetgeving bevat evenwel enige voorschriften die ruimte laten voor tegemoetkomingen aan de belastingplichtigen. Ik denk in het bijzonder aan artikel 17 van de Wet op de Invordering inzake kwijtschelding bij onvermogen en aan artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen inzake tegemoetkomingen bij onbillijkheden van overwegende aard.

Maar ook zonder dat de wetgeving daarvoor aanknopingspunten biedt blijkt in de praktijk van de belastingheffing dat de Administratie haar wettelijke aanspraken niet volledig wil realiseren. Bij de uitvoering van de belastingwetgeving wordt door talrijke *niet op de wet steunende* – daarmee als regel niet strijdige – *bestuurshandelingen* de belastingheffing verfijnd, in het algemeen ten gunste van de belastingplichtigen. Men denke hier aan algemene regelingen zoals ministeriële aanschrijvingen en bijzondere gedragingen zoals inlichtingen, toezeggingen en compromissen. Het legaliteitsbeginsel verhindert dat door dergelijke bestuurshandelingen meer belasting kan worden geheven dan steun vindt in het wettelijke patroon van verplichtingen.

69. Vgl. mijn bijdrage over fiscale reparatiewetgeving in NJB 1979 nr. 23, pag. 453–458 alsmede J.H. Christiaanse en D. Netze, Reparatiewetgeving of richtigeheffing, geschrift nr. 152 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1980.

Rechtstheoretisch kunnen hier verschillende problemen worden onderkend[70]. Zo rijst de vraag welke rechtsgrondslag kan worden aangegeven voor het terugtreden van de Administratie. Gewoonlijk wordt het antwoord op die vraag gezocht in de algemene bestuurstaak van de Administratie die de haar gestelde taak moet realiseren met behulp van de ter beschikking staande middelen; aldus dwingt de doelmatigheid in de richting van een wetsuitvoering waarbij onder omstandigheden afwijkingen van de wet worden aanvaard met het oog op een redelijke belastingheffing.

In het bijzonder leidden de niet op de wet steunende bestuurshandelingen tot de vraag of de belastingplichtigen onder omstandigheden bij de rechter het terugtreden van de Administratie zouden kunnen afdwingen. Daartoe gaf de wetgeving geen aanknopingspunt; de rechtsgrondslag werd evenwel gezocht in de algemene rechtsbeginselen, aangeduid met de term buitenwettelijk recht[71]. Men kan naar mijn mening niet zeggen dat in de praktijk van de belastingheffing sprake was van scherpe tegenstellingen; in veel gevallen aanvaardt de Administratie de rechtswaarde van haar beleid aldus dat zij afziet van de aanspraken die zij op grond van de belastingwetgeving zou kunnen doen gelden.

De rechter in belastingzaken – met uitzondering van de Tariefcommissie – stond aanvankelijk zeer terughoudend tegenover de erkenning van buitenwettelijk recht. Bij de z.g. doorbraakarresten van 12 april 1978[72] verviel echter een aanvankelijke beperking tot de betrekkelijk schaarse gevallen waarbij de inspecteur beleidsvrijheid geeft. Sedertdien is de mogelijkheid dat de rechter in belastingzaken ingrijpt op grond van buitenwettelijk recht belangrijk groter geworden. Deze ontwikkeling is overigens niet zonder bedenkingen. Men denke niet alleen aan de grotere mate van rechtsonzekerheid, die eerst door veel rechterlijke beslissingen kan verminderen, maar ook aan een mogelijk meer afwachtende benadering door de Administratie, waardoor de praktijk van de belastingheffing kan worden bemoeilijkt. Naar mijn mening[73] is er

70. Zie nader J.P. Scheltens, De Algemene wet inzake rijksbelastingen, losbladig, pag. 265–324.
71. Zie o.a. Rapport van de Commissie ,,Rechter en belastingadministratie tegenover het belastingrecht'', geschriften nr. 120 en 121 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1967; mijn De rechtswaarde van niet op de wet steunende bestuurshandelingen van de belastingadministratie, preadvies Nederlandse Vereniging voor Rechtsvergelijking, 1969; J. Peters, Algemene beginselen van behoorlijk bestuur, voordracht belastingconsulentendag 1971; J. van Soest, De directe werking van rechtsbeginselen in het belastingrecht, voordracht Belastingconsulentendag 1972; J.P. Scheltens a.w. in vorige noot alsmede MBB 1978–6 en NJB 1978–34; mijn bijdrage in WFR 1979–5397; H.J. Hofstra, NV 1980–5.
72. BNB 1978–135 t/m 137.
73. WFR 1979–5397.

zeker reden tot terughoudendheid ten aanzien van buitenwettelijk recht, dat overigens in bijzondere gevallen niet kan worden gemist in een rechtsstaat.

Een belastingschuld kan niet ontstaan zonder dat de feitelijke grondslag die de belastingwetgeving veronderstelt, zich in de werkelijkheid heeft voorgedaan; zonder feiten is de wettelijke regel niet meer dan een hypothetisch oordeel van de wetgever. Daarin ligt besloten dat de belastingplichtigen invloed kunnen uitoefenen op het ontstaan van belastingschulden door de feitelijke werkelijkheid te beïnvloeden. Herhaaldelijk blijkt dan ook dat de belastingwetgeving het juridisch en feitelijk gedragspatroon van de burgers mede bepaalt. De belastingplichtigen reageren ontwijkend op het door de wetgever aangegeven patroon van fiscale verplichtingen, waardoor zij het door de wetgever beoogde fiscale rechtsgevolg geheel of ten dele weten te voorkomen. In het bijzonder bij de situaties waarop de hiervoor genoemde reparatiewetgeving betrekking heeft, is sprake van *ontwijkende gedragspatronen.*

Nu moet worden vooropgesteld dat de belastingplichtigen in een vrije samenleving de rechtsvormen zo mogen kiezen dat het aan belastingen te betalen bedrag zo gering mogelijk is. De rechtspraak heeft die regel, na uitdrukkelijke aanvaarding[74], impliciet tot uitgangspunt genomen van talrijke beslissingen. Legislatief is de vrijheid van de belastingplichtigen tot uitdrukking gebracht in verschillende keuzerechten, die overigens ook langs de weg van de rechtspraak in het belastingrecht zijn doorgedrongen[75]. Ook in de fiscale literatuur[76] wordt de vrijheid van de belastingplichtigen ten aanzien van de keuze van de rechtsvormen aanvaard.

Maar de aldus omschreven vrijheid laat de belastingplichtige de mogelijkheid de economische positie te realiseren die de wetgever met belastingheffing wilde treffen, zonder evenwel te geraken in een belastbare situatie. Daartoe wordt veelal gebruik gemaakt van een wettelijk geoorloofde constructie waardoor de werkingssfeer van de belastingwet juist wordt verijdeld. Fiscaalrechtelijk kan, wanneer de gebruikelijke methode van rechtsvinding geen doel treft, hiertegen, onder omstandigheden, worden opgetreden, hetzij door toepassing van artikel 31 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, hetzij door toepassing van de leer van de wets-

74. In het bijzonder HR 8 maart 1961, BNB 1961–133 en 134.
75. Zie J.P. Scheltens, De Algemene wet inzake rijksbelastingen, losbladig, pag. 268–278b.
76. Vgl. o.a. J. van Soest, De vrijheid in het belastingrecht, openbare les Amsterdam, 1961; J.F.M. Giele, bijdrage aan de bundel Praesidium libertatis, 1975, pag. 225–235; F.H.M. Grapperhaus, Kanttekeningen bij de vrijheid van de ondernemer in het belastingrecht, inaug. rede Leiden, 1976.

ontduiking[77]. Men denke hierbij aan constructies waarbij de belastingplichtige het oogmerk had de belastingheffing te ontgaan door gebruik te maken van een constructie waarbij hij geen reëel praktisch belang had.

Naar mijn mening is een beperkte toepassing van de leer van de wetsontduiking verenigbaar met het legaliteitsbeginsel wanneer men aanvaardt dat zij zich bevindt aan de uiterste grens van het terrein waar de kracht van de wet nog voelbaar is. De formuleringen inzake wetsontduiking in de fiscale rechtspraak zoeken terecht aansluiting bij doel en strekking van de wet en wijzen op grote terughoudendheid ten aanzien van het aanvullen van leemten in de wet door middel van analogie.

In andere gevallen ontwijken de belastingplichtigen de werking van de belastingwetgeving door hun woonplaats, hun activiteiten of vermogensbestanddelen te verleggen naar het buitenland; ook dan is sprake van wettelijk geoorloofde methoden. In deze gevallen wordt gesproken van belastingvlucht[78], een term die naar de heersende mening evenals de wetsontduiking in een ethisch-neutrale zin moet worden verstaan. In dit verband wijs ik op de tendens om de werkingssfeer van de nationale belastingwetgeving zodanig uit te breiden dat daardoor bepaalde gevallen van – werkelijke of veronderstelde – belastingvlucht worden getroffen. Men denke hier aan het Duitse Aussensteuergesetz, aan de Amerikaanse sub-part-F Legislation en in onze wetgeving aan de recente voorschriften inzake fictief rendement op aandelen in buitenlandse vennootschappen. Uiteraard kan men hier in conflict komen met regels van internationaal belastingrecht.

Het is evenwel ook mogelijk dat de belastingplichtigen aan de werking van de belastingwetgeving trachten te ontkomen door de wetenschap omtrent de feitelijke grondslag voor de belastingheffing met opzet aan de Administratie te onthouden. In die gevallen is uiteraard niet langer sprake van wettelijk geoorloofde methoden, maar van *fiscale fraude*[79]. Het beginsel van de rechtsgelijkheid vordert dat deze fraude zo krachtig mogelijk wordt bestreden. Er is hier sprake van inbreuken op strafrechtelijke normen die

77. Vgl. o.a. mijn bijdrage aan Speculum Langemeijer, 1973, pag. 105–124; H.A. Drielsma, bijdrage aan de bundel Praesidium libertatis, 1975, pag. 213–223; J.P. Scheltens, bijdrage aan de bundel Cyns en Dyns, 1975, pag. 151–168; Thomas Delahaye, Le choix de la voie la moins imposée, thèse Bruxelles, 1977; Adv. Gen. J. van Soest, Conclusies voor H.R. 22 okt. 1975, BNB 1976–26 en H.R. 21 juni 1978, BNB 1978–227.
78. Vgl. o.a. J.C.L. Huiskamp, Internationale belastingvlucht, openbare les Rotterdam, 1972; Smeetskring, Belastingvlucht, 1975; International Tax Avoidance, twee delen, 1978; L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht, acad. prft. Tilburg, 1980, pag. 474–487; MBB 1980–7/8 (bijzonder nummer).
79. Zie o.m. Fiscale fraude, opgenomen in Fiscandal, verslag congres Rotterdam, 1973; MBB 1980–7/8 (bijzonder nummer).

moeten worden tegengegaan. Ook het financiële belang van de Overheid rechtvaardigt een actief beleid ter bestrijding van de belastingontduiking.

De belangstelling richt zich gewoonlijk op de kwantitatieve aspecten van de fiscale fraude. Methodologisch is hierbij van veel belang dat het begrip fraude niet te ruim wordt omschreven, in het bijzonder door niet daaronder te begrijpen iedere rechtshandeling die mede door fiscaalrechtelijke overwegingen is beïnvloed. Een al te ruim omlijnd begrip fraude neemt ook wettelijk geoorloofde methoden van het ontgaan van belasting in aanmerking en geeft daardoor een suggestief vertekend beeld[80]. Onder dit voorbehoud kunnen kwantitatieve onderzoeken zeker bijdragen aan een beter inzicht in de problematiek van de fraude en het uitgangspunt vormen voor een meer diepgaande bestrijding van het ontduiken van de belastingen. In dit verband wijs ik op de onderzoekingen van Van Bijsterveld naar de aard en de omvang van de belastingfraude[81], naar aanleiding waarvan de bewindslieden van Financiën een nota publiceerden[82].

Naar mijn mening zou meer nadruk moeten worden gelegd op de oorzaken van de fiscale fraude, waarover wetenschappelijk nog weinig inzicht bestaat. Gewoonlijk wordt bijvoorbeeld aangenomen dat een oorzakelijk verband kan worden vastgesteld tussen de hoogte van de tarieven en de omvang van de belastingontduiking; daarentegen wordt de fiscale fraude teruggedrongen door controle en sancties. Met name over de motieven van de belastingplichtigen die aan de fraude ten grondslag liggen, is nog weinig bekend. Zo zou het van belang zijn te weten in welke mate de belastingfraude wordt aangewakkerd door het uitgavenbeleid van de overheid, door de wijze waarop de overheid zorg draagt voor de naleving van de wetgeving of door de mate waarin de overheid zich vereenzelvigt met groepen in de samenleving. Hier ligt naar mijn mening een nog vrijwel onontgonnen gebied voor rechtssociologisch onderzoek.

Nu zou men het ontgaan of ontduiken van de belastingen kunnen tegemoettreden met een beroep op *ethische opvattingen,* zodat de grondslag van de belastingheffing zou worden verbreed buiten het wettelijk patroon. Bij een dergelijke benaderingswijze stuiten wettelijk toelaatbare constructies af op bepaalde zienswijzen omtrent mens en maatschappij. Het onderscheid tussen geoorloofd en ongeoorloofd ontgaan vervaagt dan, omdat

80. Zie bijv. André Margairaz, La fraude fiscale et ses succédanés, diss. Lausanne 1970 of nog suggestiever bijv. Philip M. Stern, The Rape of the Taxpayer, 1972.
81. Zie W.J. van Bijsterveld, Aangepaste versie van het verslag van een onderzoek naar de aard en de omvang van de belastingfraude, 1980; zie voor samenvattingen Vakstudie-Nieuws 1980-12 en WFR 1980-5453. Zie voorts het bijzondere nummer MBB 1980-7/8 alsmede D. Brüll, WFR 1980-5462, Ch.J. Langereis, NV, 1980, pag. 168-173 en J.H. Christiaanse, WFR 1980-5474.
82. Zie voor vindplaatsen vorige noot.

aan de aanspraken van de Staat zonder meer een ethische grondslag wordt gegeven[83].

Ik houd deze benaderingswijze om verschillende redenen voor onjuist. Naar mijn mening kan over de ethische aspecten van de belastingheffing zo verschillend worden gedacht dat in deze de wetgever beslissingen moet nemen, in het bijzonder aan de hand van wat in brede lagen van de bevolking ethisch aanvaardbaar wordt geoordeeld. Een zienswijze is niet ethisch aanvaardbaar op de enkele grond dat zij wordt vertolkt door de Staat, die niet tot zedelijke maatstaf bij uitstek mag worden verheven. Een belastingheffing op grond van niet-wettelijke, ethische denkbeelden zou de belastingplichtigen er toe brengen hun persoonlijke ethische opvattingen over belastingen te stellen tegenover die van de overheid; de bindende kracht van de belastingwetgeving zou aldus worden ondergraven[84].

Wanneer er daarentegen naar wordt gestreefd in de belastingwetgeving zoveel mogelijk algemeen aanvaarde ethische opvattingen tot uitdrukking te brengen, kan de weerstand van de bevolking tegen de belasting verminderen. De wettelijke aanspraken van de Staat stroken dan immers in belangrijke mate met de opvattingen van de bevolking over een rechtvaardige belastingheffing. Fiscale fraude of belastingbesparende constructies vinden in een dergelijk klimaat minder een voedingsbodem in ethische bedenkingen; ongetwijfeld zullen evenwel andere motieven voor een ontwijkend fiscaal gedragspatroon een rol blijven spelen.

Wij moeten ons overigens realiseren dat bij de vormgeving van de belastingheffing in nauwkeurig omschreven wettelijke bepalingen algemeen aanvaarde ethische opvattingen veelal slechts een vage leidraad zijn; inbreuken daarop kunnen echter gewoonlijk duidelijk worden onderkend.

In het voorgaande bleek meermalen dat de probleemstelling wordt beïnvloed door algemene rechtsbeginselen, waarvan ook in het moderne belastingrecht de hoge normatieve waarde wordt aanvaard. Gelden daarnaast algemeen aanvaarde uitgangspunten voor de ontwikkeling van het belastingrecht waaraan eveneens normatieve waarde toekomt en die als *belastingbeginselen* zouden kunnen worden aangeduid? Over die vraag is in de fiscale literatuur veel geschreven; er is sprake van talrijke genuanceerde opvattingen[85].

83. Over ethische aspecten van de belastingen o.a. J. v. d. Poel, WFR 1962–4610, 4624 en 4625; J.A.J. Zegveld, WFR 1966–4812; H. Schuttevâer, bijdrage aan de bundel Cyns en Dyns, 1975, pag. 169–193; mijn bijdrage in Civis Mundi, 1979, pag. 15–19; M.G. Plattel, Civis Mundi, 1979, pag. 20–26.
84. Vgl. mijn bijdrage genoemd in de vorige noot.
85. Zie o.a. W.H. van den Berge, Beginselen van de belastingheffing, acad. prft. Amsterdam, 1949; M.J.H. Smeets, Grondbeginselen van het belastingrecht, 1962; J.G. Detiger, Belastingheffing een rechtszaak, voordracht Belastingconsulentendag 1962; Gelijkheid en differentiatie als fiscaal rechtsgoed, inaug. rede Utrecht, 1962; bijdrage aan Smeetsbundel, 1967, pag. 83–108; H.J. Hofstra, WFR 1971–5046 en 1979–5411;

Verschillende schrijvers aanvaarden de normatieve gelding van beginselen die uitsluitend op het belastingrecht betrekking hebben[86]. Andere schrijvers daarentegen wijzen de gelding van afzonderlijke belastingbeginselen van de hand en aanvaarden slechts de algemene rechtsbeginselen die in het belastingrecht voor toepassing worden geconcretiseerd[87]. Schakeringen bepalen het beeld. In de eerstgenoemde opvatting ontstaat nuancering zodra de gepostuleerde beginselen niet op een te hoog normatief niveau worden geplaatst, waardoor zij meer het karakter krijgen van een niet bindende leidraad voor de wetgever in belastingzaken. In de laatstgenoemde opvatting worden schakeringen aangebracht doordat wordt aanvaard dat bepaalde concretiseringen van de algemene rechtsbeginselen in het belastingrecht de tand des tijds hebben doorstaan. Men denke bijvoorbeeld aan het draagkrachtbeginsel als uitdrukking van de algemene rechtsbeginselen van de rechtvaardigheid en de rechtsgelijkheid. Er is in deze benaderingswijze geen bezwaar tegen bij de opbouw van het belastingstelsel dergelijke concretiseringen – aangeduid als belastingbeginselen – als uitgangspunt voor de wetgever te aanvaarden.

Dit neemt intussen niet weg dat de discussie vooral blijft draaien om de vraag of aan bepaalde belastingbeginselen een normatieve waarde moet worden toegekend. Naar mijn mening komt aan andere beginselen dan de algemene rechtsbeginselen die waarde slechts toe op grond van een besluit van de wetgever, die de vrijheid heeft niet alleen om andere uitgangspunten te kiezen maar ook om de positiefrechtelijk toegekende normatieve waarde aan bepaalde belastingbeginselen te ontnemen[88]. Aldus kan verstarring worden voorkomen en wordt, binnen het kader aangegeven door de werking van de algemene rechtsbeginselen, ruimte gemaakt voor maatschappelijke veranderingsprocessen. Zo zou bijvoorbeeld bij aanvaarding als belastingbeginsel dat de inkomstenbelasting een gezinsbelasting is, de weg naar een fiscale verzelfstandiging van de gehuwde vrouw worden geblokkeerd; bij een niet noodzakelijk normatieve benadering van be-

Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 1980, pag. 83–94; A.J. van den Tempel, WFR 1971–5046, 1979–5411 en 1980–5471; H.J. Hellema, bijdrage aan de bundel Cyns en Dyns, 1975, pag. 63–72; H.J.W. Klein Wassink, bijdrage aan de bundel Cyns en Dyns, 1975, pag. 93–113; N.H.M. Roos, NJB 1980, nr. 12, pag. 255–261; zie ook de drie volgende noten.

86. Zie o.a. W.J. de Langen, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel I, 1954, en deel II, 1958; D. Brüll, Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip, acad. prft. Amsterdam, 1964; F. Neumark, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970; L.G.M. Stevens, Belasting naar draagkracht, acad. prft. Tilburg, 1980.
87. O.a. v. d. Tempel t.a.p. in noot 85.
88. Vgl. mijn bijdrage aan de bundel Macht en onmacht van de wetgever, 1978, pag. 118–119.

lastingbeginselen wordt het belastingrecht op dit punt meer afgestemd op gewijzigde opvattingen omtrent de plaats van de vrouw in de samenleving.

Uiteraard moeten wij ook onderzoeken hoe het belastingstelsel, waarvan in het voorgaande in het bijzonder de normatieve aspecten werden besproken, zich in de maatschappelijke werkelijkheid feitelijk ontwikkelt. Wordt het door de wetgever aangegeven normenpatroon inderdaad gerealiseerd? Welke maatschappelijke invloeden beheersen de uitvoering van de belastingwetgeving? Hoe ondergaan de belastingplichtigen de werking van het belastingstelsel? Het onderzoek naar het werkelijkheidsgehalte van het belastingrecht is voorwerp van onderzoek van de *fiscale rechtssociologie*. Deze tak van wetenschap krijgt de laatste tijd meer belangstelling[89]. In dit verband richt de wetenschappelijke aandacht zich onder meer op de psychologie van de belastingplichtige en de fiscale fraude.

Naar mijn mening ligt hier een ruim terrein voor wetenschappelijk onderzoek, dat echter moeilijk begaanbaar is; de onderzoeker moet immers naast een gedegen inzicht in het belastingstelsel kennis hebben van de onderzoekmethoden van de moderne rechtssociologie. Over het antwoord op de vraag of rechtssociologisch onderzoek op fiscaal terrein van veel waarde zal blijken te zijn, wordt verschillend gedacht. Niet kan worden ontkend dat voor zover het gaat om louter kwantitatieve onderzoekingen, geen bijdrage wordt geleverd aan de normatieve ontwikkeling van het belastingrecht. Maar daar staat tegenover dat rechtssociologisch onderzoek een beter inzicht kan geven met betrekking tot de vraag in welke mate de belastingwetgeving aansluit bij de opvattingen van de bevolking, waardoor de uitkomsten van het onderzoek aanwijzingen voor de wetgever in belastingzaken kunnen bevatten.

Onderzoek naar het feitelijk gedragspatroon van de bevolking ten opzichte van de belastingwetgeving kan een bijdrage leveren aan de maatschappelijke effectiviteit van de wet[90]. De bevolking moet zich immers in grote lijnen kunnen verenigen met het grondconcept van de belastingwetgeving. Wanneer dit over het hoofd wordt gezien vervaagt de belastingwet tot een hypothetisch oordeel dat weliswaar in abstracto normatieve gelding heeft met betrekking tot de feitelijke werkelijkheid, maar dat in

89. Zie o.a. J.A.J. de Vries, Belastingheffing in beweging, acad. prft. Amsterdam, 1968; P. Vinke, Houding ten aanzien van enkele aspecten van belastingheffing; verslag van een rechtssociologisch onderzoek, 1970; D. Brüll, Fiscale mythologie, voordracht Belastingconsulentendag 1974; Recht en wet, inaug. rede Amsterdam, 1975; bijdrage aan de bundel Wat des Keizers is, 1979, pag. 129–155; H. Schuttevâer, bijdrage aan de bundel Cyns en Dyns 1975, pag. 169–193; F.C. Wijle, Burger versus belastingen, 1976; H.J. van de Braak, MBB 1979–1.
90. Vgl. mijn bijdrage aan de bundel Macht en onmacht van de wetgever, 1978, pag. 103–105.

concreto niet wordt omgezet in voor uitvoering vatbare rechtsgevolgen. De wet is dan een politiek ideaal dat in de werkelijkheid geen steun vindt.

De belastingheffing is zozeer vervlochten met onze samenleving dat het geen verwondering wekt dat zij voorwerp van onderzoek is van verschillende richtingen in de *wetenschap*. Na de traditionele bestudering in het kader van de leer van de openbare financiën en de rechtswetenschap volgden de bedrijfseconomie en de rechtssociologie. Nauwkeurige grenzen worden veelal niet getrokken. Het gaat om een wetenschappelijk onderzoek naar het verschijnsel belastingen. Enerzijds omvat de belastingwetenschap meer dan een juridische ontleding van het belastingrecht – op zich reeds een omvangrijk terrein – anderzijds moet zij gescheiden blijven van de belastingpolitiek[91]. Uiteraard speelt ook hier het vraagstuk van het normatieve of waardenvrije karakter van de wetenschap een rol; naar mijn mening overheerst in de belastingwetenschap de opvatting dat de subjectieve benaderingswijzen nimmer geheel kunnen worden uitgesloten maar wel zoveel mogelijk expliciet dienen te worden gemaakt.

Bij de aldus gekozen formulering – wetenschappelijk onderzoek naar het verschijnsel belastingen – is er alle ruimte voor een bestudering van de talrijke belastingtheorieën wanneer wordt gewaakt tegen eenzijdig-georiënteerde stellingnamen en de invloed van beleidsbepalende instanties; de wetenschappelijke vrijheid is niet onbedreigd[92]. Eveneens behoort tot het voorwerp van de belastingwetenschap de fiscale rechtsvergelijking en de geschiedenis van de belastingen; zij kunnen bijdragen tot meer inzicht in de betrekkelijkheid van het eigen belastingstelsel.

In de methodologie van het belastingrecht wordt de algemene rechtsproblematiek van het verschijnsel belastingen bestudeerd. Naar mijn mening is het zinvol hierbij een onderscheid te maken in onderzoek naar de fiscale rechtsbronnen, de fiscale rechtsvordering en de fiscale rechtsvinding. De inhoud van de materiële heffingswetten beïnvloedt uiteraard in sterke mate de ontwikkeling van de probleemstelling, maar is binnen de fiscale methodologie niet als zodanig aan de orde. Het gaat er om een systeem van regels te ontwikkelen waarmee men in de belastingwetenschap oplossingen als rationeel aanvaardt[93].

91. Vgl. H.J. Hofstra, Plaats en taak van de belastingwetenschap, inaug. rede Leiden, 1966; H.J. Hellema, bijdrage aan de bundel Cyns en Dyns, 1975, pag. 63–72; H. Schuttevâer, Vijftig jaar belastingwetenschap in Nederland, geschrift nr. 140 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 1975.
92. Vgl. mijn bijdrage in Universiteit en Hogeschool, 1979, pag. 253–267.
93. Vgl. o.a. H.F. Crombag e.a., Het rechterlijk oordeel, 1973, pag. 14; Fiscandal, verslag congres Rotterdam, 1975; K. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1975; O.Z.K. Banki, Bijdrage aan de bundel Praesidium libertatis, 1975, pag. 1–11; J.H. Nieuwenhuis, R.M. Themis, 1976, pag. 494–515.

Het doel van deze voordracht was enige problemen in het Nederlands belastingrecht in een methodologisch kader te plaatsen. Ik hoop daarmee te hebben aangetoond dat de belastingwetenschap niet louter betrekking heeft op veelal als onaangenaam gevoelde betalingsverplichtingen. Integendeel, het verschijnsel belastingheffing, een geheel van rechtsnormen in onze samenleving, leidt tot probleemstellingen waarin in het bijzonder juridische, economische en sociale aspecten zijn verweven.

De belastingwetenschap mag door de samengesteldheid van haar voorwerp van onderzoek aanspraak maken op een eigen plaats naast andere takken van wetenschap. Maar tevens volgt uit de aard van de probleemstellingen dat tussen de belastingwetenschap en verschillende andere takken van wetenschap een vruchtbare wisselwerking moet bestaan. Tegen deze achtergrond meende ik in het voorgaande voor enige fiscale problemen uw aandacht te mogen vragen.