

BESCHOUWINGEN RONDOM DE VOLTOOIING VAN DE ALGHELE BELASTINGHERZIENING

door Prof. J. E. A. M. van Dijk

Met de totstandkoming van de nieuwe Wet Vennootschapsbelasting is de grote wetgevende taak, die het Ministerie van Financiën zich in de naoorlogse periode gesteld heeft, goddeels voltooid. Enkele kleinere belastingen wachten nog op herziening, maar de grote belastingen zijn door de parlementaire molen heen.

Het loont zeker de moeite het eigenlijke sluitstuk op zijn merites te beoordelen. De nieuwe vennootschapsbelasting geeft aanleiding tot een groot aantal positiefrechtelijke beschouwingen. Nu de hoogtepunten van de nieuwe wet reeds besproken worden door de andere medewerkers aan dit bijzondere nummer, wil ik meer in het bijzonder stilstaan bij de vraag of de algehele herziening een goede wetgevingsmethode is geweest.

De algehele herziening is in 1946 aangekondigd door Minister Lieftinck. De herziening bestrijkt dus in totaal een periode van meer dan 22 jaar. Bezieet men de looptijd van de parlementaire behandeling van enkele grote belastingwetten dan blijkt het volgende.

	westontwerp ingediend	staatscrt	looptijd
Inkomstenbelasting	dec. 1958	dec. 1964	72 mnd
Loonbelasting			
Vermogensbelasting			
Successiewet	sept. 1948	juli 1956	94 mnd
B.T.W.	okt. 1967	juni 1968	10 mnd
Vennootschapsbelasting	juni 1960	dec. 1969	111 mnd.

Opvallend is de uitermate korte looptijd van de B.T.W. Naast de mammoetdrachten van de I.B., Vpb en Successiewet, steekt de B.T.W. met een haast menselijke werptijd weldadig af.

De verbazing over deze snelle parlementaire behandeling neemt alleen maar toe, indien men zich realiseert dat in de naoorlogse periode geen enkele belastingwet een grotere ingreep in het economische leven heeft betekend. De overgang van het cascadesysteem naar het B.T.W.-systeem was fundamenteel. Vergelijkt men dit met de andere belastingwetten, dan zien we dat daar in hoofdzaak een technische herziening aan de orde was. Fundamentele veranderingen zijn vrijwel niet aangebracht. De principiële discussie over de plaats van de vennootschapsbelasting in ons belastingstelsel is zelfs ontweken en uitgesteld tot het verschijnen van een nota, die tegen het midden van 1970 verwacht mag worden. Welke verklaring kan men voor dit grote verschil geven? Bij de B.T.W. speelde de internationale aspecten duidelijk een rol. Dominant hierbij was niet de nakoming van de verplichtingen uit het E.E.G.-verdrag, geconcretiseerd in de richtlijnen van de E.E.G.commissie, maar het feit dat West-Duitsland, onze belangrijkste handelspartner, per 1 januari

1968 een Mehrwertsteuer had ingevoerd. Voor de handhaving van onze concurrentiepositie was een snelle harmonisatie gewenst.

In de tweede plaats heeft tot de versnelling ongetwijfeld bijgedragen, dat het raamwerk van de B.T.W. eveneens een extern gegeven was. De ruimte die de richtlijnen toelieten was niet groot. Voor een fundamenteel andere opzet was geen plaats meer. Het aantal rekesten was bij geen enkel ander wetsontwerp groter en - wellicht daardoor - het effect geringer. Het wetsontwerp is vrijwel onbeschadigd door de kamerbehandeling heen gekomen. Hiertoe heeft zeker ook bijgedragen en publicatie van een voorontwerp, dat in ruime kring bediscussieerd en becommentarieerd is, alsmede het S.E.R. advies, waardoor een aantal politieke problemen - zoals bijv. de belastingheffing in de kleinhandelsfase - vooraf waren opgelost.

Is de snelle totstandkoming van de B.T.W. wel verklaarbaar, onopgelost lijkt de vraag waarom de andere belastingwetten er meer dan zeven maal zo lang over moesten doen.

Van betekenis lijkt wel de invloed van kabinetswijzigingen. Overschrijdt men de zittingsduur van een kabinet, dan duurt het kennelijk erg lang voordat een wetsontwerp de eindstreep haalt. Het tijdverlies dat optreedt, doordat een nieuwe minister en/of staatssecretaris zich in de materie moet verdiepen, is - door zijn onvermijdelijkheid - aanvaardbaar, maar dit element kan toch niet de totale tijdsduur verklaren. N.m.m. moet men de verklaring grotendeels zoeken in de mindere urgentie van de wetswijzigingen. Anders dan bij de B.T.W., waar van buitenaf een economische noodzaak voor de herziening bestond, ontbrak bij de inkomsten-, vermogens- of vennootschapsbelasting een zware aandrang tot een snelle herziening. De oude wetten waren niet zo heel erg fout; de nieuwe wetten waren niet zoveel beter. Slechts op de onderschikte terreinen, die voor geïsoleerde belanghebbenden wellicht van grote betekenis waren, was een duidelijke verbetering in het vooruitzicht gesteld. Een goed geregeld stamrechtvrijstelling in de inkomstenbelasting, een aftrek voor latente inkomstenbelasting in de vermogensbelasting, het vervallen van de commissarissenbelasting zijn evenzovele verbeteringen, maar men kan niet zeggen dat bij het voortbestaan van de oude regelingen grote schade aan de Nederlandse volkshuishouding zou zijn aangericht. Het is niet mijn bedoeling het belang van een vernieuwde wetgeving te bagatelliseren, het is wel juist de relatieve betekenis van een in hoofdzaak technische herziening te beklemtonen. Duidelijk is in ieder geval dat een machtige impuls, zoals bij de B.T.W. aanwezig was, bij de andere belastingwetten ontbrak.

Gedurende de looptijd van ieder wetsontwerp ontstaat een spanning tussen de bestaande wet en het komende regime, waarin verzachtingen of verscherpingen zijn voorzien. Op het moment, dat de wetgever laat blijken dat een wettelijke bepaling zou kunnen veranderen, komt zowel voor de contribuabelen als voor de uitvoerder de vanzelfsprekendheid van de regeling te vervallen. Voor beiden ontstaat de onbevredigende situatie dat een heffing zich als een toevalstreffer voordoet, in deze zin dat het tijdselement in sterke mate de omvang van de belastingschuld bepaalt. Een wetsontwerp heeft bovendien tot gevolg dat rechtshandelingen worden vertraagd of versneld.

Vaak is vertraging eenvoudiger dan versnelling. Voor vertraging is immers alleen nodig een rechtshandeling (nog) niet te verrichten.

Bij een lange looptijd van een wetsontwerp gaan deze gevolgen, die aan ieder wetsontwerp verbonden zijn, een belangrijke en voornamelijk hinderlijke rol spelen.

Indien dit zo is, dan moet men zich afvragen of de indertijd gekozen methode van een algehele - uiteindelijk technische - herziening wel juist is geweest. Ik stel deze vraag niet aan de orde om een beschuldigende vinger te kunnen uitsteken naar iemand die een verkeerde beleidsbeslissing genomen heeft. Het is achteraf gemakkelijk oordelen over een problematiek waarmee nog niemand ervaring had opgedaan.

Zelfs achteraf blijkt overigens de vraag naar partiële of algehele herziening genuanceerd beantwoord te moeten worden. Van grote betekenis acht ik de Algemene Wet Rijksbelastingen, waarin voor het eerst het (grootste deel van het) formele belastingrecht werd samengebracht. De chaos van de afzonderlijke regelingen, verdeeld over vele belastingwetten, was op geen andere wijze te keren dan door een geheel nieuwe wet.

Voor de vennootschapsbelasting lijkt de noodzaak van een nieuwe wet tamelijk gering. In de opzet van een wetgeving lijkt alles met alles samen te hangen, maar het is duidelijk dat de nieuwe regeling van de beleggingsinstellingen, van de coöperatieve verenigingen, van de commissarissenbeloningen en van de deelnemingsvrijstelling ook net zo goed in de loop van de tijd door partiële herzieningen ingevoerd hadden kunnen worden. Discussieert men niet over de grondslag van de vennootschapsbelasting, dan resteren slechts technische kwesties, die voor geïsoleerde behandeling in aanmerking komen. Het valt niet in te zien waarom de afschaffing van de commissarissenbelasting moest wachten op de behandeling van de coöperatie-winst.

Niet alleen qua onderwerpen was een partiële herziening van de vennootschapsbelasting mogelijk geweest, ook qua opbouw van de wet was een dringende noodzaak voor een algehele herziening niet aanwezig. De nieuwe Wet Vennootschapsbelasting wijkt wat de wetsstructuur betreft niet sterk af van het oude Besluit. Dit is duidelijk anders bij de Wet Inkomstenbelasting, waarin - naast terminologische veranderingen (die overigens een bescheiden betekenis hebben) - ook structuurveranderingen voorkomen (men denke aan de veranderde plaats van de aanmerkelijk-belang-regeling en van de buitengewone lasten in de opbouw van de wet). Het lijdt echter geen twijfel dat ook deze veranderingen binnen het kader van een partiële herziening gerealiseerd hadden kunnen worden.

In de opzet van de algehele herziening zijn vele onderwerpen, die gestalte hadden kunnen krijgen in een partiële herziening, eerst veel later tot realisatie gekomen in de algehele herziening. Dit heeft vóór 1958 niet alleen geleid tot frustraties bij Kamerleden, doordat vrijwel iedere aandrang tot verbetering is doodgelopen op de stelling dat dit alles bij de algehele herziening aan de orde zou komen. De indertijd toenemende geïrriteerdheid tussen het kamerlid Lucas en de staatssecretaris Van den Berge is m.i. zeker door deze wetgevingstechniek te verklaren. Het heeft ook betekend dat de fiscus heeft moeten wachten tot 1965 op een betere techniek voor de berekening van het

bijzondere tarief, op een betere regeling van de problematiek van de lijfrente-clausule en dat de belanghebbenden hebben moeten wachten op de regeling van de stamrechtvrijstelling, de doorschuiftechnieken, het bijzondere tarief bij inkoop eigen aandelen etc., allemaal onderwerpen die niet of onbevredigend geregeld bleven.

Een algehele herziening lijkt het politieke voordeel te hebben van een „package-deal”, waardoor verzwaringen van de belastingheffing gemakkelijker aanvaard worden in het licht van verzachtingen, die in hetzelfde wetsontwerp zijn voorzien. Ik meen dat men dit voordeel niet hoog mag aanslaan, misschien zelfs negatief moet waarderen, doordat een oneigenlijke samenvoeging ontstaat van ongelijksoortige onderwerpen.

Beziet men het resultaat van de algehele herziening van de Wet Inkomstenbelasting, die in het teken van de vereenvoudiging is gestart, dan kan men niet stellen dat een totaal-aanpak tot een evenwichtige oplossing heeft geleid. Naast eenvoudige wetsbepalingen, zowel naar tekst als structuur, vinden we gecompliceerde en gedetailleerde regelingen. De onderlinge kwalitatieve samenhang is zo gering, dat een algehele herziening kennelijk geen eenheid kan scheppen.

Men kan niet stellen dat een partiële herziening een beter of slechter resultaat zou hebben gegeven. Dat partiële herzieningen per se een „lappendeken” als eindresultaat hebben, onderschrijf ik niet. Bij partiële wijzigingen behoeft men bepaald het totaal niet uit het oog te verliezen. Behoeft er dus geen verschil te bestaan in uiteindelijk resultaat tussen een partiële en een algehele herziening, in de tussenfase bereikt men met een partiële herziening betere resultaten, doordat de belastingwetgeving meer effectief kan worden aangepast aan de acute behoeften. Hoe langer de looptijd van een algehele herziening des te zwaarder kan men dit voordeel van een partiële herziening waarderen.

Alles bijeengenomen meen ik slechts de Algemene Wet Rijksbelastingen positief te kunnen waarderen als resultaat van de algehele herziening; alle materiële belastingwetten hadden n.m.m. beter door partiële wijzigingen aangepast kunnen worden aan de zich steeds veranderende omstandigheden.

Tot slot zou ik nog aandacht willen besteden aan de verhouding van het Ministerie van Financiën tot de wetgeving. Het Ministerie van Financiën verenigt in zich vele kwaliteiten: voorbereiding van de wetgeving, uitvoering van de wetgeving en belanghebbend bij de belastingopbrengst. Men kan niet aan de indruk ontkomen, dat het samengaan van deze kwaliteiten leidt tot een overmatig accent op de belangen van de fiscus. Duidelijk kon men dit constateren in het wetsontwerp Inkomstenbelasting, zoals dit in 1958 verscheen. In dit wetsontwerp waren alle voor de fiscus belangrijke wijzigingen voorzien, terwijl geen enkele aandacht was besteed aan de belangen van de contribuabelen. Men mag aannemen dat het de bedoeling was dat in het parlementaire spel - door de prioriteiten van de amendementen - een meer genuanceerd eindresultaat bereikt zou worden. Dat neemt echter niet weg, dat het Ministerie van Financiën een verkeerd uitgangspunt heeft gekozen. Het Ministerie is er niet primair voor de belangen van de fiscus en de kamerleden zijn er niet primair voor de belangen van de contribuabelen. Ook het

Ministerie heeft zich bij de conceptie van een nieuwe wet te richten naar de afgewogen belangen van fiscus en contribuabelen. In de Nota van 1960 werd hiervan terecht meer blijk gegeven.

Ook het Wetsontwerp Vennootschapsbelasting 1960 kan men in dit licht beschouwen. Met name is het veelvuldig voorkomen van delegatie aan de Minister van Financiën een teken, dat aan de belangen van de fiscus een grotere preferentie is gegeven dan aan de belangen van de belastingplichtigen.

Delegatiebepalingen brengen met zich mede, dat de noodzaak voor een goede juridische formulering van een wettelijke bepaling sterk vermindert en dat de rechtsbescherming van de belastingplichtigen afneemt. Ten aanzien van het laatste punt bestaat wellicht een welhaast onoverbrugbare kloof in beschouwingswijze tussen het Ministerie en de contribuabelen. De ambtenaren van Financiën gaan er van uit dat de belangen van de belastingplichtigen bij hen veilig zijn en dat van de delegatie een juist gebruik gemaakt wordt. Welk bezwaar kan er dan tegen delegatie bestaan, te meer daar een delegatiebepaling de mogelijkheid schept - anders dan een strak geformuleerde wettelijke bepaling - met alle elementen van het concrete geval rekening te houden?

De bezwaren tegen delegatie zijn:

- 1 De rechtsvorming wordt vrijwel steeds geblokkeerd. Zou de doorschuiftechniek van art. 18 lid 2 Besluit Vennootschapsbelasting indertijd niet in het Besluit maar via delegatie geregeld zijn, dan zou jurisprudentie zich op dit punt niet hebben kunnen ontwikkelen. De aanvankelijke opzet de gehele bedrijfsfusieproblematiek in delegatievorm in de Wet op te nemen was m.i. een duidelijk geval van regressie; een verdere vorming van jurisprudentie zou onmogelijk zijn geweest.
- 2 De belastingplichtigen blijven in een afhankelijke positie ten opzichte van de fiscus. Niet dan bij uiterste noodzaak mag m.i. de rechtsbescherming van de belastingplichtigen worden ingekort. De beslissing door een overheid zonder rechtsmiddelen wordt - terecht of niet terecht - vrij spoedig als paternalistisch ervaren. Ik meen wel te mogen stellen dat men - zeker in de laatste tijd - gevoeliger voor een rechtspositie is geworden. Dit punt van psychologische aard is moeilijk kwantificeerbaar, in deze zin dat men niet kan nagaan hoeveel betekenis iedere individuele belastingbetaler hieraan toekent. Het valt echter niet te loochenen dat de weerstand (tegen de belastingheffing) toeneemt, indien men in een rechteloze positie wordt gebracht.
- 3 De ongelijkheid tussen belastingplichtigen neemt toe. Gegeven het feit dat het gebruik van de delegatiebepalingen zich voor een groot deel aan de openbare waarneming onttrekt, mag men aannemen dat de grote ondernemingen en de grote belastingconsulentenkantoren - door de veelvuldigheid van hun contacten met het Ministerie van Financiën - de mogelijkheden beter leren kennen dan degenen, die slechts incidenteel een beroep op het Ministerie willen doen. Op den duur ontstaat voor de habitués een eigen receptuur ten aanzien van de mogelijkheden die de delegatiebepalingen bieden. Dat er verschil is in kennis, ervaring en inzicht in het belastingrecht is een natuurlijke zaak. Indien een voorsprong

echter ontleend wordt aan niet-openbare gevallen, dan ontstaat een distorsie die niet aanvaardbaar lijkt.

Het vorenstaande geldt overigens niet alleen ten aanzien van de delegatiebepalingen, ook de toepassing van de hardheidsclausule roept dit probleem op. Door de toevallige omstandigheid dat Nutricia zelf in haar jaarverslag het fiscale compromis over het gestorte kapitaal publiceerde, kon de buitenwacht van deze regeling kennis nemen, een regeling die wellicht velen interesseerden.

Het vorenstaande bezwaar is te voorkomen door een grotere openheid te betrachten. Het moet niet onmogelijk zijn op een of andere manier een vorm te vinden, waarin de essentie van de beslissing in de openbaarheid wordt gebracht.

Een ander element van te grote betrokkenheid van het Ministerie van Financiën bij zijn eigen wetsontwerpen is de vaagheid van vele parlementaire toelichtingen. Men ontkomt niet aan de indruk, dat informatie slechts verschaft wordt, indien er uitdrukkelijk om gevraagd wordt. Tekenend voor het verschil in benadering is het ontwerp Meijers voor het Nieuwe B.W., waarin rechtsvergelijking wordt gepleegd tot aan Chili en Paraguay toe, en het Ontwerp I.B. 1958, waarin op geen enkele wijze de alternatieven werden geschetst. Integendeel, de belastingheffing van de integrale lijfrentetermijn werd als vanzelfsprekend aangegeven, zonder te vermelden dat Duitsland op dit punt duidelijk een ander standpunt inneemt door de termijn slechts partieel (voor het rentebestanddeel) te belasten.

Voorts meen ik te mogen constateren dat vrij vaak in de formulering van toelichtingen een slag om de arm wordt gehouden. Het Ministerie wenst zich niet bloot te geven en speelt de kaarten „close to the chest”. Ook hierin proeft men een zekere antagonistische opstelling ten opzichte van de belastingplichtigen, die men niet te veel wapens in handen wil geven.

Het zou onjuist zijn deze antagonie geïsoleerd te zien en met name het tegenspel van de kamerleden, die zich nog al eens te eenzijdig tot vertegenwoordigers van de belastingplichtigen of van belangengroeperingen verlagen, geheel buiten aanmerking te laten. Iedere houding vindt wel zijn verklaring in een totaal spel van krachten, zoals dit in het verleden tot uitdrukking is gekomen. Dit neemt echter niet weg dat aan het Ministerie van Financiën een grote verantwoordelijkheid toekomt voor het klimaat dat op wetgevingsgebied behoort te heersen. Voor mijn gevoel is de periode vóór de indiening van de wetsontwerpen 1958 in dit opzicht bijzonder ongunstig geweest. Zoals ik hiervoor reeds vermeldde, stelde het Ministerie zich in deze periode erg negatief op. Het wetsontwerp I.B. 1958 was ronduit een teleurstelling en leverde alleen maar een bevestiging op van de ontoegankelijkheid van het Ministerie, die eigenlijk eerst bij de mondelinge behandeling enigermate werd weerlegd. Moge de parlementaire behandeling dus veel goed gemaakt hebben, de gekozen methodiek heeft m.i. veel meer amendementen opgeroepen, dan bij een open houding van de aanvang af nodig of wenselijk was geweest.

Het beeld wordt opgeroepen van een fiscus, die naar zich zelf toerèkent. Het zij onmiddellijk toegegeven dat dit beeld voor bestrijding vatbaar is; het is voor ieder duidelijk dat de fiscus niet voor zichzelf maar slechts voor en

ten behoefte van de gemeenschap bestaat. Toch kan men het opgeroepen beeld hiermede niet geheel wegpraten. Het ambtelijk apparaat moet zo min mogelijk voedsel geven aan de gedachte van een technocratische „vierde macht”. Een zo open mogelijk beleid en een zo groot mogelijke rechtsbescherming zullen belangrijke elementen zijn om de vrees voor een machtig overheidsapparaat aanzienlijk te mitigreren. Tot de openheid van het beleid reken ik met name het etaleren van alternatieve mogelijkheden om een wet gestalte te geven. Een stap in de goede richting was de publicatie van een voorontwerp B.T.W. en van de rapporten van de commissie-Hofstra, die een discussie onder de betrokkenen mogelijk maakten.¹)

1) Na het schrijven van deze bijdrage verscheen de Nota in zake de fiscale positie van de werkende gehuwde vrouw tezamen met een gepopulariseerde discussienota. De staatssecretaris geeft een uitvoerige schets van achtergronden en mogelijkheden, vergezeld van een overzicht van buitenlandse regelingen. Na het voorgaande zal het de lezer duidelijk zijn dat ik voor deze open benadering grote waardering heb.