

# BRON VAN INKOMEN, EEN BRON VAN ZORG

VERSLAG AFSCHIEDSCOLLEGE MR. H.A. BRASZ, GEHOUDEN OP VRIJDAG 9 MAART 2012 TE AMSTERDAM

MR. L.J.A. PIETERSE<sup>1</sup>

## 1 Inleiding

In het fiscale discours circuleren namen van docenten van wie in de wandelgangen wordt gezegd dat zij de stof op zodanige wijze weten over te brengen, dat zij wat hun didactische vaardigheden betreft tot de buitencategorie kunnen worden gerekend. De (voormalig) universitair docent mr. H.A. Brasz is zo iemand. Een docent die voor studenten het verschil maakt, zoals dat heet, en in de bijna drie decennia dat hij doceerde duizenden juristen en economen wegwijs heeft gemaakt in de beginselen van het belastingrecht. Op vrijdag 9 maart 2012 nam hij afscheid van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam met een laatste (openbare) les. Het is een mooie traditie te noemen om een loopbaan aan de universiteit af te sluiten met een afscheidscollege,<sup>2</sup> en zoiets is beslist niet te beschouwen als een prerogatief van hoogleraren, zo blijkt uit (oude) publicaties die in het Weekblad zijn verschenen.<sup>3</sup> Wel moet worden gezegd dat het meestal hoogleraren zijn die een afscheidsrede houden, als de sfeer waarin zij de academie verlaten daar tenminste aanleiding toe geeft. Brasz, ooit belastinginspecteur (1975-1981), ventileerde in zijn afscheidscollege wat gedachten over het begrip bron van inkomen, in het bijzonder over de bron onderneming, en wel onder de titel: *Bron van inkomen, een bron van zorg*.<sup>4</sup> Dat deed hij op de hem bekende welhaast frivole wijze

(“Wie (...) in zijn eigen werkzaamheid gelooft, brengt enthousiasme over, ongeacht of hij zijn kracht zoekt in nauwkeurig bodemonderzoek, dan wel (...) in het bieden van panorama’s en vergezichten”<sup>5</sup>). Het gekozen onderwerp bracht hij bijna achteloos in verband met een thema dat doorgaans met het begrip instrumentalisme wordt aangeduid.

## 2 Bron van inkomen

De (maatschappelijke) relevantie van het onderwerp is duidelijk: de vraag of sprake is van een onderneming wordt ieder jaar heel wat keren aan de belastingrechter voorgelegd.<sup>6</sup> Bij de beantwoording van deze vraag spelen de zogenoemde bronvereisten een cruciale rol, zo vertelde de afzwaaiende docent. Dat geldt ook voor de vraag of bepaalde handelingen waaruit een positief voordeel is voortgevloeid, zoals het uitponden van onroerende zaken, onder de noemer resultaat uit overige werkzaamheden kunnen worden gerubriceerd. Er zijn nogal wat belastingplichtigen die hun (vaak verliesgevende) activiteiten waarvan menigeen zal denken dat het een hobby betreft, als een onderneming aangemerkt willen zien, omdat daarmee fiscale aftrekposten binnen handbereik komen, waaronder de lucratieve zelfstandigenaftrek. Bij resultaat dat wordt behaald met overige werkzaamheden, is het bijna altijd de Belastingdienst die zich op het standpunt stelt dat een bron van inkomen aanwezig is, en met behulp van deze kwalificatie het gerealiseerde resultaat wil belasten. Dat zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige dan weer de ene en dan weer de

<sup>1</sup> Auteur is verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

<sup>2</sup> P.J.A. Adriani was de eerste die een afscheidscollege gaf, en wel op 17 oktober 1949. Over deze geleerde is geschreven dat “(w)at hij zei of schreef (...) zo eenvoudig en vanzelfsprekend (leek) dat het gevaar bestond, dat de leerling het te snel begreep zonder zich te realiseren hoeveel kennis en denkwerk achter het gezegde of geschrevene was afgetast”, aldus J. van Hoorn jr. (WFR 1974/890, p. 891).

<sup>3</sup> Zie L.J.A. Pieterse, *Fiscale oraties en afscheidsredes. Een bibliografie*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 103-104.

<sup>4</sup> Het college is uitgeschreven en gepubliceerd: *Bron van inkomen, een bron van zorg. Over het verschil tussen heffen en tillen*, Amsterdam: Vrije Universiteit 2012.

<sup>5</sup> Aldus A. Pitlo in zijn afscheidscollege (*De docent, Groningen: H.D. Tjeenk Willink 1974, p. 10*).

<sup>6</sup> Zie bijvoorbeeld HR 13 januari 2012, nr. 11/02841, BNB 2012/83, waarin de Hoge Raad oordeelde dat voor het antwoord op de vraag of van de activiteiten van een belastingplichtige redelijkerwijs voordeel is te verwachten voor personen met een arbeidshandicap geen andere criteria gelden dan voor personen die een dergelijke handicap niet hebben.

andere – tegenovergestelde – positie innemen, kan opportunistisch worden genoemd, zo meent Brasz. Maar deze houding kan belastingplichtigen niet worden verweten, zo voegde hij daaraan toe, omdat het de overheid is die ondernemerschap stimuleert en in dat kader tal van fiscale faciliteiten in het leven roept, en dat vervolgens wordt getracht daarvan gebruik te maken, ligt voor de hand. Brasz wees er wel op dat het lijkt alsof het steeds moeilijker wordt gemaakt om voor genoemde faciliteiten in aanmerking te komen, en daardoor ontstaat een spanningsveld tussen beleid en recht. Het instrumentele gebruik van het belastingrecht,<sup>7</sup> want dat is waarover het gaat, roept bovendien vragen op en er zijn nadelen aan verbonden: de regelgeving wordt complex en er kan strijd met het gelijkheids- en draagkrachtbeginsel ontstaan. Ook moet worden gezegd dat lang niet ieder instrument kan bogen op een deugdelijke (en duidelijke) motivering.

Maar om terug te keren naar de rode draad van het college: het begrip bron van inkomen vervult een wezenlijke functie als het gaat om het bepalen van wat fiscaal als inkomen moet worden bestempeld, zo maakte Brasz de aanwezigen duidelijk. Hij nam zijn gehoor mee naar de negentiende eeuw en besprak in vogelvlucht de historische ontwikkeling van het inkomensbegrip. De zoektocht naar een bruikbare maatstaf om inkomen vast te stellen en de theoretische onderbouwing daarvan, heeft niet geleid tot “een volledig sluitende en handzame definitie voor fiscale doeleinden”.<sup>8</sup> In het Nederlandse inkomstenbelastingrecht wordt al tientallen jaren uitgegaan van de zogenoemde bronnentheorie. In deze theorie wordt inkomen beschouwd als hetgeen uit een voortdurende oorzaak (de bron) voortvloeit zonder aantasting van die oorzaak, zoals dat wel wordt genoemd. Om de conclusie te kunnen trekken dat sprake is van een bron, dient aan drie vereisten te zijn voldaan, zo leert de rechtspraak. Er moet sprake zijn van deelname aan het economische verkeer,<sup>9</sup> er moet geldelijk voordeel worden beoogd en het moet (bovendien) redelijkerwijs te verwachten zijn dat er – eventueel in de toekomst – geldelijk voordeel te behalen zal zijn. Brasz loodste de aanwezigen aan de hand van enkele bekende arresten<sup>10</sup> langs deze voorwaarden. De criteria lijken weliswaar duidelijk, maar in de praktijk is het feitelijk vaststellen of er een bron is volgens hem “zeer lastig geworden, vooral in de situatie waarin er bij aanvang

enige tijd verlies wordt geleden”.<sup>11</sup> Allengs werd duidelijk dat de redenaar moeilijk uit de voeten kan met de invulling van de criteria die gelden om een bron aanwezig te achten. In dat verband nam hij de tijd om het op 24 juni 2011 gewezen zogenoemde musicusarrest van de Hoge Raad over het voetlicht te brengen.<sup>12</sup> (Een arrest dat in bepaalde kringen wel wordt aangeduid als dat van de *trieste muzikant*.) De belastingplichtige uit het arrest was in 2005 onder een artiestennaam gestart met het verzorgen van muzikale optredens, maar erg succesvol was hij niet. In geschil was of hij in 2005 een verlies uit onderneming in aanmerking kon nemen en ook of hij recht had op de – zoals gezegd, altijd begerenswaardige – zelfstandigenaftrek. Uiteindelijk kwam de Hoge Raad eraan te pas en hij oordeelde dat de “vraag of een belastingplichtige in een jaar een onderneming uitoefent, en met name of sprake is van een objectieve voordeelsverwachting, (...) in beginsel moet worden beantwoord op basis van feiten en omstandigheden van dat jaar. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter licht werpen op het antwoord op de vraag of in het desbetreffende jaar sprake is van een objectieve voordeelsverwachting en mogen daarom mede in aanmerking worden genomen”.<sup>13</sup> Brasz vindt het een wat vreemd arrest<sup>14</sup> en veroorloofde zich de opmerking dat in de aangehaalde overweging iets tot uitdrukking wordt gebracht dat verdacht veel lijkt op wat in de volksmond *wijsheid achteraf* wordt genoemd of wat in politieke kringen tegenwoordig als *met de kennis van nu* wordt aangeduid.

De vraag is of het arrest recht doet aan de bron onderneming, zo bracht Brasz naar voren. Hij betwijfelt dat, vooral omdat het gerechtshof “kennelijk de gerealiseerde opbrengsten mee laat wegen”. Brasz voelt meer voor een andere benadering. Hij meent dat toevallige negatieve inkomsten geen rol mogen spelen. Het gaat volgens hem om de bepaling van wat de (objectieve) voordeelsverwachting waard is in het desbetreffende jaar en die verwachting is per definitie niet gebaseerd op toekomstige uitkomsten maar op gebeurtenissen die plaats hebben gevonden, aldus Brasz. Wat dat betreft heeft de Hoge Raad zich er naar zijn mening te gemakkelijk van af gemaakt met de overweging dat “het oordeel van het

<sup>11</sup> Zie p. 7.

<sup>12</sup> HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246.

<sup>13</sup> Zie r.o. 3.5. Volgens W. Bruins Slot kunnen toekomstige ontwikkelingen ook van belang zijn bij het kwalificeren van de bron (zie zijn commentaar in NTFR 2012/473).

<sup>14</sup> Maar daar kan anders over worden gedacht (L.J.A. Pieterse, ‘Aspecten van de objectieve voordeelsverwachting’, NTFR Beschouwingen 2011/34, p. 1-4). De grondslag van de opvatting van de Hoge Raad “dient naar mijn mening te worden gezocht in het beginsel dat belastingen zoveel mogelijk behoren te worden geheven op de basis van de (beschikbare) werkelijke feiten en omstandigheden” (p. 4).

<sup>7</sup> “De belastingwetgever is hyperactief”, zoals J.L.M. Gribnau dat noemt in zijn in NTFR 2012/517 gepubliceerde *Opinie* (‘Instrumentalisme en vrijheid’).

<sup>8</sup> Aldus p. 6-7 van de schriftelijke versie van het afscheidscollège.

<sup>9</sup> “Hoewel deze eis niet telkens expliciet in de rechtspraak aan de orde wordt gesteld” (p. 9).

<sup>10</sup> Zoals HR 14 april 1993, nr. 28 847, BNB 1993/203 en HR 1 februari 2002, nr. 35 848, BNB 2002/127.

Hof waarin feiten en omstandigheden van de jaren 2006 tot en met 2009 zijn meegewogen, geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting en voor het overige feitelijk is". In de rechtspraak is de door de Hoge Raad gekozen *formule* inmiddels opgepikt.<sup>15</sup> Brasz vindt deze ontwikkeling zorgelijk en ongewenst: "Het wordt (...) voor de belastingdienst wel erg verleidelijk om het oordeel over het wel of niet aanwezig zijn van een onderneming nog even op te schorten en te kijken wat de resultaten in latere jaren zijn".<sup>16</sup> Hij maakte duidelijk dat hij dat principieel onjuist vindt. Deze rechtspraak leidt er onder meer toe dat belastingplichtigen lang moeten wachten op een definitief oordeel over de fiscale gevolgen van hun handelen. Uit de schriftelijke versie van het college lijkt te kunnen worden afgeleid dat Brasz een wat ander criterium voorstaat om te bepalen of een onderneming aanwezig is. Als de activiteit namelijk, gelet op de omvang ervan en de tijdsbesteding van de betrokkene en dergelijke, op zich als een onderneming is aan te merken, past het zijns inziens om de bezigheden van dat etiket te voorzien.

### 3 Tot besluit

De conclusie van Brasz is dat de criteria voor de bronwinst uit onderneming duidelijker moeten worden geformuleerd. Ook zou de overheid zich wat meer moeten realiseren dat niet alle problemen in de samenleving via het belastingrecht zijn op te lossen; het instrumentele gebruik van dit recht is te ver doorgeschoten. Na de gebruikelijke woorden van dank, eindigde hij, op de drempel van zijn pensioen, met een toepasselijk gedicht van Zweedse Nobelprijswinnaar Tomas Tranströmer, waarmee hij het kompas (van de aanwezigen) afstelde op het onuitsprekelijke. En inderdaad: "(p)oëzie kan geen verlies ongedaan maken, maar zij bestrijdt wel de ruimte die scheidt", zoals John Berger ooit zo mooi formuleerde.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> Zie onder meer de uitspraken van Rb. Arnhem 3 januari 2012, nr. 11/01950, NTFR 2012/468, en Hof Arnhem 21 februari 2012, nr. 11/00118 en 11/00119, NTFR 2012/782, voorzien van een interessant commentaar van de hand van C. Bruijsten.

<sup>16</sup> H.A. Brasz, *Bron van inkomen, een bron van zorg. Over het verschil tussen heffen en tillen*, Amsterdam: Vrije Universiteit 2012, p. 12.

<sup>17</sup> Vergelijk Eva Gerlach, *De invulbare ruimte*, Amsterdam: De Arbeiderspers 2000, p. 43.