

Belastinglek: metafoor met onvermoede krachten

Mr. L.J.A. Pieterse*

Het belastingrecht kent nagenoeg geen algemene leerstukken, althans niet op de wijze zoals die in het civiele recht zijn te ontwaren, zo wordt wel gezegd. Daar lijkt niet veel tegenin te kunnen worden gebracht, al zou het aardig zijn om deze bewering eens nader te onderzoeken. Om dat te doen zal in ieder geval het begrip leerstuk moeten worden afgebakend (als geloofsartikel, dogma?), maar het is niet zo gemakkelijk om dit begrip precies te definiëren. Soms typeert de Hoge Raad iets als een leerstuk, bijvoorbeeld als hij het heeft over wetsontduiking.¹ In zodanig geval is de kwalificatie onomstreden, maar verder heb ik de indruk dat het begrip leerstuk nogal vrijmoedig of zelfs tamelijk willekeurig wordt gebruikt.²

Dat er in het belastingrecht zoiets bestaat als het leerstuk van het belastinglek, zullen weinigen voor mogelijk houden. Het wekte dan ook enige verbazing toen de Tilburgse hoogleraar Essers dit leerstuk vorig jaar introduceerde in het fiscale discours en de contouren daarvan blootlegde.³ In een publicatie inventariseerde hij aan de hand van een drietal erkende belastinglekken (waaronder het slecht functionerende objectieve stelsel bij de belastingheffing van inkomsten uit vermogen, zoals dat tot 2001 gold) de factoren die bepalen of sprake is van een belastinglek, en dat is stellig een interessante exercitie te noemen. De auteur komt onder meer tot de bevinding dat het feit dat de wetgever 'in een bepaalde periode een fiscale situatie niet heeft aangemerkt als een belastinglek, geenszins hoeft te betekenen dat dit in een latere periode niet zou kunnen veranderen'.⁴

Wanneer van een belastinglek sprake is, valt – inderdaad – niet altijd met zekerheid te zeggen. Zo ontdekte de staatssecretaris van Financiën twee jaar geleden een gat in de vennootschapsbelasting, en wel van ongeveer € 100 miljoen per jaar. Het betrof de – bij belastingadviseurs bekende – handel in 'lege' vennootschappen die in het verleden winst hebben behaald. Dergelijke vennootschappen waren aantrekkelijk, omdat de aanwezige winst kon worden verrekend met het verlies dat na de aandeelhouderswisseling naar verwachting zou worden geleden, bijvoorbeeld als gevolg van de mogelijkheid om vervroegd af te schrijven. De wetgever heeft de wet terstond aangepast om deze 'constructie' onmogelijk te maken.⁵ In de literatuur is erop gewezen dat de wetgever in dit verband ten onrechte woorden als 'lacune', 'lek' en 'constructies' gebruikt. De voormalige bepaling paste 'in het stelsel van verliesverrekening en ten aanzien van belastingplichtigen die daarvan gebruikmaken, moet niet gesuggereerd worden dat zij misbruik maken van een lek', zo viel in een periodiek te lezen.⁶

Soms is fiscale wetgeving zo lastig te doorgronden dat de één een heffingslek meent te kunnen aanwijzen, terwijl de ander dat als een 'misvatting' bestempelt.⁷ Een andere keer is het evident dat sprake is van een heffingslek. Zo konden ondernemers tot 1 januari 2007 profiteren van een leemte in de Wet op de omzetbelasting 1968. Zij konden de in rekening gebrachte omzetbelasting van bijvoorbeeld hun (nieuw gebouwde) tot het ondernemingsvermogen gerekende eigen woning in aftrek brengen, terwijl het privégebruik van de woning niet in de heffing kon worden betrokken. Inmiddels voorziet de wet in een heffingsmogelijkheid ter zake van dergelijk gebruik.⁸ Ook op het terrein van het formele belastingrecht worden wel lekken onderkend. Zo leidt de door de regering voorgestane openbare behandeling van belastinggeschillen ten overstaan van de rechter tot een lek in de – zo belangrijke – geheimhoudingsplicht,⁹ doordat het publiek, dat ter zitting van allerhande informatie kennis kan nemen, geen geheimhouding kan worden opgelegd.

Een andere vraag is, wie de aangewezen instantie is die het lek dient te dichten. Bijna altijd zal het de regering zijn die daartoe het initiatief neemt (er is overigens wel beweerd dat 'het parlement als een schoothondje achter de regering' aanloopt

* Verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

1 Zie bijvoorbeeld HR 22 juli 1997, nr. 31.260, *FED* 1997/603, r.o. 3.7.

2 Zo heeft J.W.J. de Kort het voorbeeld over het leerstuk van de achtergebleven vermogensbestanddelen (zie *NTR-B* 2012/25, p. 4).

3 P.H.J. Essers, 'Het leerstuk van het belastinglek' (Opinie), *NTR* 2011/2356, p. 1 e.v.

4 Zie p. 4 van de in de vorige voetnoot aangehaalde publicatie.

5 Art. 20a Wet VPB 1969.

6 A.C.P. Bobeldijk, 'Met de winst-bv valt geen winst meer te behalen', *WFR* 2010/6881, p. 1432.

7 Zie de discussie tussen I.F.J.A. van Vijfeijken en J.W. Zwemmer in *WFR* 1996/6196 ('De nieuwe regeling van tijdelijke genotsrechten; een reactie'), p. 630 e.v.

8 Art. 4, lid 2, Wet OB 1968.

9 P. Fortuin, 'Openbaarheid van belastingrechtspraak', *FED* 2012/78, par. 4.

als het erom gaat 'al dan niet vermeende belastinglekken te stoppen'¹⁰). In het verleden konden belastingadviseurs zes tot acht jaar profiteren van een belastinglek in de vennootschapsbelasting, zo merkte de staatssecretaris van Financien enkele jaren geleden op. 'Tegenwoordig kunnen ze er misschien zes of acht maanden van profiteren, omdat ik vrij snel het lek dichtgoot met de efficiënte wetgevingsmachine.'¹¹ Een enkele keer is de Hoge Raad bereid zich als 'reparateur' op te werpen. Toen door een wetswijziging de wet 'naar de letter genomen' geen basis bood om een voordeel voortvloeiend uit de inkoop van aandelen in de heffing van inkomstenbelasting te betrekken, oordeelde de Hoge Raad onder verwijzing naar een redelijke wetstoepassing dat het voordeel belast was, omdat een andere uitkomst niet zou stroken met de oude regeling, noch met de nieuwe regeling en evenmin met het doel van de wijziging.¹² Ook in gevallen waarin een transactie tussen een aandeelhouder en zijn besloten vennootschap leidt tot een heffingslek, grijpt de Hoge Raad in.¹³ Dat is bijvoorbeeld het geval als een aandeelhouder zijn vennootschap een voordeel bezorgt, bestaande uit de overdracht om niet van een vermogensbestanddeel dat bestaat uit toekomstige inkomsten die zonder de overdracht tot heffing van inkomstenbelasting zouden hebben geleid; een redelijke wetstoepassing brengt dan volgens de Hoge Raad met zich dat zodanig voordeel bij de bepaling van de winst van de (bevoordeelde) vennootschap in aanmerking moet worden genomen.¹⁴ In de befaamde trustarresten, om een ander voorbeeld te noemen, besliste de Hoge Raad dat een trust kan worden gelijkgesteld met het Nederlandse begrip doelvermogen en als verkrijger voor de toepassing van het schenkingsrecht kan worden aangemerkt.¹⁵ Een annotator meende dat deze beslissing is voortgekomen uit het 'verlangen om een onmiskenbaar belastinglek te dichten'.¹⁶ Deze arresten hebben echter zelf ook een – inmiddels door de wetgever verholpen¹⁷ – heffingslek gecreëerd,¹⁸ omdat zij in de praktijk een 'handleiding' vormden om vermogen vanuit het buitenland onbelast in een trust of een daarop lijkende rechtsfiguur onder te brengen. Dit voorbeeld illustreert dat de belastingrechter niet altijd een bekwame reparateur (van fiscale wetgeving) is.¹⁹

Wat opvalt, is dat fiscalisten een voorliefde lijken te hebben om zich in te laten met bepaalde metaforen om de onvolkomenheden van een wet aan te duiden. In dit verband wordt veelal gebruikgemaakt van het woord lek of lekken of varianten daarop, zoals het lekkende dak,²⁰ 'lekkende damwanden tussen de boxen',²¹ het 'weglekken van belastinginkomsten',²² gaten en zo meer. Zoals bekend, is een metafoor een stijlfiguur waarbij een begrip wordt vervangen door een beeld. Ook op andere plaatsen in het recht worden wel metaforen gebruikt. Zo worden bepaalde verplichtingen die burgers zouden hebben ten opzichte van de gemeenschap uitgedrukt in de klassieke metafoor van het sociale contract.²³ 'Een intrigerende eigenschap van metaforen is dat ze een eenheid van tegendelen zijn: zo combineren concreet en abstract (...), aanschouwelijk en conceptueel.'²⁴ Het 'beeld' in de metafoor maakt een efficiënte opslag van informatie mogelijk, zo volgt uit onderzoek. Het gebruik van een metafoor is echter niet zonder consequenties, in die zin dat er ook onvermoede aspecten aan kleven. Uit onderzoek dat psychologen van Stanford University in 2011 publiceerden, volgt namelijk dat de gebruikte metafoor voor een probleem bepaalt welke oplossingen mensen aandragen.²⁵ Als een probleem op fiscaal terrein wordt gepresenteerd als een lek, zal de oplossing, de uitkomsten van het genoemde onderzoek volgend, vooral worden gezocht in reparatie van de wet,²⁶ en niet zozeer in bijvoorbeeld een geheel andere heffingstechniek.²⁷ Mijn indruk is dat dit in fiscalibus inderdaad gebeurt, al zijn er stellig uitzonderingen aan te wijzen.²⁸ Het gebruik van metaforen heeft dus ook een keerzijde. Een metafoor kan – en daarmee wil ik deze observaties over het fenomeen belastinglek eindigen – tot vernauwing in het denken leiden, en dat 'heeft zowel in theoretisch als empirisch opzicht nadelige effecten: theoretische noties die niet worden opgemerkt, hypothesen die worden veronachtzaamd, relaties die aan het oog worden onttrokken, onderzoeksvragen die over het hoofd worden gezien'.²⁹

10 F.H.M. Grapperhaus, 'Fiscale geschiedenis in 2094', *WFR* 1994/6108, p. 865.

11 Deze opmerkingen zijn te vinden in Kamerstukken II, 2009-2010, 32 128, nr. 52, p. 33 en *WFR* 2009/6836, p. 1471 ('Parlementair').

12 HR 18 juni 2004, nr. 38.601, *NtFR* 2004/925, r.o. 3.5.1.

13 Zie bijvoorbeeld: HR 24 oktober 2003, nr. 37.881, *BNB* 2004/44. Zie ook de instructieve noot van A.O. Lubbers.

14 Zie r.o. 3.5 van het in de vorige voetnoot genoemde arrest.

15 HR 18 november 1998, nr. 31.756 tot en met 31.759, *BNB* 1999/35-37.

16 Aldus K.L.H. van Mens in *FED* 1999/654.

17 Zie art. 2.14a Wet IB 2001.

18 Aldus X.G.R. Auerbach in *WFR* 2010/6874, p. 1172.

19 Zie daarover: A.O. Lubbers, 'Rechtsvinding bij kwalitatief ondermaatse wetgeving', *TFB* 2010/1, par. 4.

20 W.R. Kooiman, 'Het lekkende dak van art. 9 SW 1956 (I)', *WPNR* 2012/6920, p. 181 e.v.

21 J. Ganzeveld, 'De terbeschikkingstellingsregeling: De Noord-Zuidlijn van de fiscaliteit' (Column), *Belastingbrief* 2008/11.

22 R.A. Wolf, 'Vouchers; een btw-fenomeen an sich', *NtFR-B* 2012/28, p. 17.

23 G.A. den Hartogh, 'Fiscale moraal en de moraal van de fiscus', *WFR* 1987/5772, p. 541 e.v.

24 Douwe Draaisma, *De metaforenmachine. Een geschiedenis van het geheugen*, vierde druk, Historische Uitgeverij, Groningen 2003, p. 26.

25 Zie daarover *NRC Handelsblad* 24 februari 2011, p. 13 ('Metafoor bepaalt keuze oplossing').

26 Een voorbeeld van een zodanige reparatie is te vinden in *WFR* 2000/6411, par. 2 ('De invoering van art. 13b Wet Vpb. 1969 zag uitsluitend op het repareren van het (...) heffingslek').

27 Zie voor een beschouwing over belastinglekken bij de toepassing van het aanmerkelijkbelangregime (en de effectiviteit van de daarmee samenhangende reparatiewetgeving): J.E.A.M. van Dijk, 'Het wetsontwerp inzake preferente aandelen in de aanmerkelijk-belangregeling', *WFR* 1989/5861, p. 357 e.v.

28 M.P. van Overbeek, 'Inkomstenbelasting: einde of nieuw begin?', *WFR* 1992/6026, p. 1356.

29 Zie p. 33-34 van de in voetnoot 25 aangehaalde studie.