

Kroniek van het belastingrecht

Rens Pieterse¹

In het najaar van 2010 heeft zich op het terrein dat het belastingrecht bestrijkt niet de wetgevingsvloed voorgedaan die doorgaans in de herfst optreedt: het (demissionair) kabinet heeft vorig jaar, anders dan in voorgaande jaren, geen groot belastingplan gepresenteerd. Toch kan niet worden gezegd dat het jaar dat deze kroniek tracht te determineren, rustig is geweest. Er hebben zich heel wat wetgevende en jurisprudentiële ontwikkelingen voorgedaan, waar in deze bijdrage, waar dat aangewezen is, kort op gereflecteerd wordt.

Een interessante ontwikkeling op fiscaal terrein is de implementatie van een nieuw fiscaal stelsel in Caribisch Nederland. Ook de presentatie van de zogenoemde Fiscale agenda die de Staatssecretaris van Financiën namens het kabinet heeft uitgebracht, zal in deze kroniek aan de orde komen, onder meer bij de bespreking van de (laatste) ontwikkelingen die zich hebben voorgedaan in de vennootschapsbelasting. Tevens belicht ik een paar actualiteiten op het gebied van de inkomstenbelasting. Ook wordt een persbericht besproken dat niemand zal zijn ontgaan; ik doel op het besluit waarbij het kabinet de overdrachtsbelasting met onmiddellijke ingang heeft verlaagd, en wel met vier procentpunten. Verder besteed ik aandacht aan een mogelijke nieuwe heffing, namelijk de bankenbelasting en besluit ik met een arrest dat inprent dat de autonomie van de wetgever, ook als het om belastingzaken gaat, niet onbegrensd is ('afschaffing' van de zogenoemde Fierensmarge).

In het domein van het formele belastingrecht is volop beweging waar te nemen. Zo gaat het, om een verheugende ontwikkeling te melden, de goede kant op met de rechtseenheid in het bestuursprocesrecht. In dit kroniekjaar hebben de hoogste bestuursrechters laten zien dat zij oog hebben voor elkaars jurisprudentie; zo heeft de belastingkamer van de Hoge Raad zijn rechtspraak – onder meer betreffende de beoordeling van de ontvanke-lijkheid van het beroep – aangepast aan die van de andere bestuursrechters.

Het (concept)voorstel van het kabinet om zittingen in belastingzaken voortaan in het openbaar te laten plaatsvinden, heeft op nogal wat kritiek uit het veld mogen rekenen. Maar de beroering die over de (mogelijke) wetswijziging is ontstaan, valt in het niet als zij wordt afgezet tegen de weerstand die de voorgestelde substanti-

ele verhoging van de griffierechten oproept. De inhoud van dit voorstel komt in deze kroniek aan de orde. In dat kader wordt eveneens ingegaan op de vraag in hoeverre het verhoogde 'entreegeld' de toegang tot de rechter in belastingzaken belemmert.

Op het terrein van het invorderingsrecht is in dit kroniekjaar iemand gepromoveerd, en dat mag een betrekkelijke zeldzaamheid worden genoemd. Mede daarom besteed ik aandacht aan twee aspecten van de invordering van belastingen; een rechtsgebied dat zich in de vakpers nogal eens stiefmoederlijk bedeed mag weten.

Ik sluit deze kroniek af met een drieluik over belastingen, ethiek en rechtsbeginselen. Met name het 'tweespan' belastingen en ethiek verhoudt zich niet altijd harmonieus met elkaar, om het eufemistisch te zeggen.

Materieel belastingrecht

Caribisch Nederland

Een bijzondere (fiscale) operatie die het afgelopen jaar zijn beslag heeft gekregen, is de invoering van een nieuw fiscaal stelsel in Caribisch Nederland, en wel per 1 januari 2011. De Nederlandse Antillen zijn sinds 10 oktober 2010 'opgedoekt' en de BES-eilanden (Bonaire, St. Eustatius en Saba) maken sinds die datum – als een bijzondere gemeente² – deel uit van Nederland. Besloten is echter dat de Nederlandse fiscale regels niet gelden op de BES. Op de eilanden is een eigen, bijna geheel nieuw, belastingstelsel ingevoerd, dat door de Nederlandse wetgever tot stand is gebracht, terwijl de inwoners van de (BES-)eilanden geen stemrecht in Nederland hadden. Dat is opmerkelijk en staatsrechtelijk 'niet heel fraai' genoemd.³ Het toch wel bijzondere stelsel heeft op nogal wat aandacht mogen

Auteurs

1. Mr. L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

Noten

2. Art. 134 Gw.
3. Aldus P. Kavelaars, J. Adeler & D. Beeks, *Het fiscale stelsel in Caribisch Nederland*,

Den Haag: Sdu Uitgevers 2011, p. 6. In

deze zin ook: M.J. Ellis, 'Voorwoord', *MBB* 2011/7-8 ('Themanummer: De fiscaliteit in Caribisch Nederland'), p. 292: 'De gang van

zaken is niet erg fraai'.

rekenen in de fiscale vakpers.⁴ En onlangs is het eerste boek dat dit deel van het Nederlandse belastingrecht belicht (*Het fiscale stelsel in Caribisch Nederland*) aan de Staatssecretaris van Financiën aangeboden.⁵

Het fiscale stelsel zoals dat is ontwikkeld, is betrekkelijk 'zwaar' te noemen. Zo is niet alleen een reeks rijksbelastingen ingevoerd, zoals de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting, maar zijn ook tal van gemeentelijke heffingen bedacht, terwijl de drie eilanden bevolkt worden door nog geen 20 000 mensen.⁶

Wie de nieuwe rechtsorde, waaraan naar verluidt honderden mensen hebben gewerkt,⁷ overziet, zal bemerken dat een heffing ter zake van schenkingen en erfenissen ontbreekt. Dat lijkt voer voor estate planners.⁸ Wel moet worden bedacht dat de overdrachtsbelasting zo is ingericht dat schenkingen en erfrechtelijke verkrijgingen van op de BES gelegen onroerende zaken in de heffing van deze directe belasting worden betrokken. Uiteraard behoort ook de inkomstenbelasting tot de categorie van ingevoerde (directe) rijksbelastingen. Deze heffing vormt in wezen de voortzetting van de oude regeling die op haar beurt was ontleend aan een oude Nederlandse wet. Een novum is dat deze heffing thans een vast tarief kent van

Het lijkt erop dat Nederland met de vlaktaks een experiment in de Cariben uitvoert

30,4% (vlaktaks).⁹ Het lijkt erop dat Nederland daarmee een experiment in de Cariben uitvoert.¹⁰ Over een vlaktaks en de effecten daarvan wordt in ons land namelijk al jaren gediscussieerd.¹¹ Het vaste tarief van 30,4%, dat uit een premie- en belastingcomponent bestaat, geldt ook voor degenen die de leeftijd van 65 jaar hebben bereikt. Deze categorie belastingplichtigen betaalt echter minder premie en, omdat het tarief gelijk blijft, (dus) meer belasting. Dat is bepaald onevenwichtig te noemen. De sprong in de tariefstructuur zal belastingplichtigen die 65 jaar of ouder zijn ertoe uitnodigen om het verschil in behandeling dat daardoor ontstaat, aan de rechter voor te leggen.

Wat verder in het oog springt, is dat het nieuwe fiscale stelsel niet is uitgerust met een winstbelasting. Dat is op zijn minst opmerkelijk.¹² Het kan er in ieder geval toe leiden dat (buitenlandse) investeerders eerder bereid zullen zijn de BES-eilanden op te zoeken en zoiets kan de economische ontwikkeling bevorderen. Het is dan echter wel van belang dat er belastingverdragen in het leven worden geroepen die gelden tussen de BES-eilanden en de landen waar de investeerders zijn gevestigd. De vraag is wel of andere landen genegen zullen zijn om dergelijke verdragen met de eilanden te sluiten. Daartoe wordt doorgaans alleen overgegaan als er een 'normale' winstbelasting wordt geheven.

Het ontbreken van een dergelijke belasting betekent overigens niet dat vennootschappen (en andere lichamen) fiscaal ongemoeid worden gelaten. Het belastingstelsel

voorziet er namelijk in dat een vastgoedbelasting en een opbrengstbelasting wordt geheven die tezamen gelden als vervanger van de traditionele winstbelasting.¹³ De opbrengstbelasting betreft de 'opbrengst' van aandelen, de uitdelingen van vennootschappen (en daarmee gelijkgestelden) dus, in de heffing, en wel tegen een bescheiden tarief van 5%. De vastgoedbelasting die qua vormgeving sterk lijkt op de vermogensrendementsheffing zoals deze in het Europese deel van Nederland bekend is, treft vastgoed dat op de BES-eilanden is gelegen. Het vastgoed wordt geacht 4% rendement op te leveren. Dat wordt belast tegen 25%.¹⁴ Maar vennootschappen die, kort gezegd, beleggingsactiviteiten ontplooiën, kunnen daarvan niet 'genieten'. Zij worden – volgens een nogal ecomplieerde regeling – geacht in Nederland te zijn gevestigd en worden geconfronteerd met de Nederlandse vennootschapsbelasting. Daarmee tracht de wetgever te verhinderen dat in Nederland gevestigde beleggingsvennootschappen massaal de overzeese eilanden opzoeken.

Fiscale agenda

Op 14 april 2011 heeft het kabinet in wat de Fiscale agenda is gedoopt zijn beleidsvisie geformuleerd op het Nederlandse belastingstelsel. Deze agenda bevat 'geen blauwdruk voor een nieuw belastingstelsel',¹⁵ maar wel een aantal concrete maatregelen die de komende jaren in wetgeving worden omgezet. Het kabinet wil (naar) een eenvoudig, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel, en dat mogen gerust ambitieuze doelstellingen worden genoemd. Dat het huidige stelsel ingewikkeld is, behoeft geen betoog. Ook bestaan er nogal wat belastingmaatregelen die gericht zijn op nevendoeleinden (instrumentalisme). In de Fiscale agenda wordt duidelijk gemaakt dat terughoudend moet worden omgegaan met de inzet van fiscale instrumenten.¹⁶ Dat is verstandig, zeker als fiscale faciliteiten trachten bepaald gedrag te stimuleren dat belastingplichtigen toch al van plan waren (*deadweight loss*). Verder wil het kabinet de discussie met het parlement aangaan over mogelijkheden om de belasting op arbeid te verlagen en die op consumptie te verhogen (verschuiving directe belastingen naar indirecte belastingen). Ook ziet het kabinet graag rust ontstaan binnen de vennootschapsbelasting, maar dat neemt niet weg dat zij de uitholling van de heffing van deze belasting wil aanpakken (zie hierna onder de rubriek 'Vennootschapsbelasting'). De fiscale faciliteiten die aan ondernemers toekomen, willen de politici meer richten op groeiende ondernemers. Als eindbeeld zien zij een winstbox met één of twee tarieven als een aantrekkelijk alternatief (zie onder 'Winstbox').

In de introductie van een zogenoemde loonsomheffing, een heffing die inhoudt dat de totale loonsom die de werkgever aan zijn werknemers betaalt, wordt belast, zien de beleidsmakers een belangrijk instrument om de huidige loonheffingen te vereenvoudigen. Het kabinet gaat via een verkenning in kaart brengen 'welke stappen richting een loonsomheffing zijn te zetten'. Daarbij kan dankbaar gebruik worden gemaakt van de studie die de Rotterdamse fiscalist Werger van deze heffing heeft gemaakt.¹⁷ In zijn proefschrift is hij tot de bevinding gekomen dat een loonsomheffing een beter heffingssysteem oplevert dan de huidige systematiek.

Vennootschapsbelasting

De heffing van vennootschapsbelasting blijft de gemeederen bezighouden. De roep om een herbezinning op deze belasting lijkt zich niet te laten verstommen. Dat voor deze belasting niet een bevredigende rechtsgrond is aan te voeren,¹⁸ vormt (allang) geen discussiepunt meer, laat staan dat daardoor het voortbestaan ervan wordt bedreigd.¹⁹ Ook moet worden gezegd dat in zuiver nationale situaties de heffing – mede door het bestaan van concernregelingen, zoals de deelnemingsvrijstelling en de fiscale eenheid – doorgaans evenwichtig uitwerkt. Maar in een internationale context komen andere krachten tot uitdrukking en kan de heffingsgrondslag ten prooi vallen aan internationaal opererende concerns die haar krachten uit te hollen. Zij, die multinationals dus, kunnen onder meer gebruikmaken van het fiscale verschil dat bestaat tussen de financiering met eigen vermogen en die met vreemd vermogen. De vergoeding die wordt betaald aan verschaffers van vreemd vermogen (rente) is – in tegenstelling tot dividend – aftrekbaar. Op zich zou dat geen probleem behoeven te zijn, ware het niet dat de met de rentelasten corresponderende rentebaten niet zelden in laagbelaste oorden terechtkomen. De door de Minister van Financiën ingestelde Studiecommissie belastingstelsel, waarvan het rapport in de vorig jaar verschenen kroniek is besproken, heeft zich gebogen over de vraag hoe een meer gelijke behandeling tussen eigen en vreemd vermogen kan worden bereikt. De Studiecommissie heeft als alternatief voor renteaftrekbeperkingen een vermogensaftrek en -bijtelling voorgesteld. Daarvan zou, als zij ten minste zou worden vergezeld van een aftrekbe grenzer voor vreemd vermogen, een positief effect uitgaan op de reële investeringen en de internationale winstallocatie, zo volgde uit economische analyses.²⁰ Het kabinet ziet echter niets in een aftrek voor eigen vermogen, zo blijkt uit de Fiscale agenda. Door een dergelijke aftrek wordt het fiscale winstbegrip versmald en dat kost geld. De geschatte belastingderving bedraagt circa 1,5 miljard.

In de ogen van de politiek zijn de huidige mogelijkheden om een overname te 'structureren' wat al te aantrekkelijk

De wijze waarop multinationals de aftrek van rente geldend trachten te maken, wordt echter niet ongemoeid gelaten. In de Fiscale agenda heeft de Staatssecretaris van Financiën aangekondigd met enkele maatregelen te komen. Zo bestaat het voornemen om de renteaftrek van zogenoemde overnameholdings (en daarmee 'sprinkhanengedrag') te beperken. In de ogen van de politiek zijn de huidige mogelijkheden om een overname te 'structureren' wat al te aantrekkelijk, aangezien zij (buitenlandse equity) partijen in staat stellen om rentelasten in Nederland 'neer te leggen'. Deze lasten kunnen – mede in combinatie met de faciliteit van de fiscale eenheid – ten laste worden gebracht van de Nederlandse belastbare winsten (van de overgenomen vennootschap) die daardoor als sneeuw voor de zon verdwijnen.

Een ander 'dossier' betreft de aftrekbaarheid van deelnemingsrente, dat in de fiscale volksmond de naam Bosal-gat heeft gekregen. Dat 'gat' is ontstaan door het Bosal-arrest dat het Hof van Justitie in 2003 heeft gewezen.²¹ In dit arrest is beslist dat de beperking van de aftrek van rente ter zake van buitenlandse deelnemingen in strijd is met het Europese recht, zodat voortaan de (financierings)kosten van deze deelnemingen ook in buitenlandse situaties aftrekbaar zijn. Het gevolg daarvan is dat tegenover onbelaste baten (deelnemingsvrijstelling) rente kan staan die ten laste van de Nederlandse winst kan worden gebracht. Dat oogt niet bijzonder evenwichtig en het is dan ook niet verwonderlijk dat dit onderwerp niet

4. P. Kavelaars, 'Nederland in fiscale spaagaat', *Belastingbrief* 2010/1 en zijn publicatie in *WFR* 2011/300 ('Fiscaliteit in Caribisch Nederland'), alsmede die in *NTRFR Beschouwingen* 2011/7 ('Caribisch Nederland: Internationale fiscale aspecten (deel 1)') en *NTRFR Beschouwingen* 2011/12 ('Caribisch Nederland: Internationale fiscale aspecten (deel 2)'). Zie verder ook: C.M. Koedam, 'Het belastingstelsel op de BES-eilanden', *Forfaitair* 2011/215, p. 23 e.v., het themanummer 'De fiscaliteit in Caribisch Nederland', *MBB* 2011/7-8 en J.N. Bouwman & N.J. Schutte, 'Het fiscale regime voor de BES-eilanden vanaf 10 oktober 2010', *WPNR* 2011/6898.

5. P. Kavelaars, J. Adeler & D. Beeks, *Het fiscale stelsel in Caribisch Nederland*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011. Het fiscale geschrift is besproken in *FTV* 2011/28, p. 18-22.

6. P. Kavelaars, 'Caribisch Nederland: een fiscaal gedrocht?', in: P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk ingesteld*, Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam 2011, p. 64.

7. Zo vertelde een hoge ambtenaar in Amsterdam tijdens het seminar Fiscale BES-wetgeving (zie voor een verslag van deze bijeenkomst: P. Eerenberg & R.T. Ersilia, 'Fiscale BES-wetgeving', *WFR* 2011/637).

8. J.S. Snelderwaard, 'Voormalige Nederlandse Antillen: ondanks emigratie alsnog Nederlandse schenk- en erfbelasting verschuldigd?', *FTV* 2011/22, p. 16 e.v.

9. Alleen als het inkomen een bepaalde grens overschrijdt (\$ 250 000), geldt in zoverre een hoger tarief (35,4%) Inkomstenbelasting BES.

10. P. Kavelaars, 'Caribisch Nederland: een fiscaal gedrocht?', in: P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk ingesteld*, Rotterdam:

Erasmus Universiteit Rotterdam 2011, p. 64.

11. Zie voor een overzicht van de verschillende opvattingen: R.E.C.M. Niessen & L.J.A. Pieterse, *De Wet inkomstenbelasting 2007* (achtste druk), Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, par. 2.0.12.

12. De afwezigheid van een winstbelasting vormt (echter) geen verboden staatssteun, omdat de tentakels van het Europese recht niet zover reiken (aldus W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', *MBB* 2011/7-8, p. 311-312).

13. J.C.J. Wouters, 'Van K3 via de BES-eilanden naar Caribisch Nederland: de geboorte van een nieuw fiscaal stelsel', *MBB* 2011/7-8, p. 296.

14. Art. 4.9 Belastingwet BES.

15. *De Fiscale agenda. Naar een eenvoudig, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel*, p. 3 en 5.

16. Zie vorige voetnoot, p. 6.

17. F.M. Werger, *Loonsomheffing* (diss. Rotterdam), Deventer: Kluwer 2011. Een bespreking van het proefschrift is te vinden in *WFR* 2011/507.

18. J. Verburg, *Vennootschapsbelasting* (tweede druk), Deventer: Kluwer 2000, p. 12 ('Erkend moet worden dat van een gave, algemeen aanvaarde rechtsgrond, die de vennootschapsbelasting integraal vermag te dragen, geen sprake is').

19. R.P. van den Dool e.a., *Compendium vennootschapsbelasting* (tiende druk), Deventer: Kluwer 2011, p. 9.

20. Zie daarover: H. Vording, 'Waarom was rente ook al weer aftrekbaar?' (Opinie), *NTRFR* 2011/1960, par. 4.

21. Zie HvJ EG 18 september 2003, nr. C-181/01 (*Bosal Holding*), *BNB* 2003/344.

alleen in de fiscale vakpers,²² maar ook in de politiek op nogal wat belangstelling mag rekenen. In de Fiscale agenda valt te lezen dat het kabinet 'de uiteindelijke afweging' met betrekking tot de deelnemingsrente 'in samenspraak met het bedrijfsleven wil afronden'. Op verzoek van het kabinet heeft de voorzitter van het zogenoemde topteam hoofdkantoren, na consultatie van zijn achterban, advies uitgebracht. Het topteam, dat door de Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie is ingesteld en bestaat uit deskundigen uit het bedrijfsleven, de wetenschap en van de overheid,²³ heeft bepleit tot behoud van een stabiel en aantrekkelijk vestigingsklimaat en daarin past het om deelnemingsrente 'generiek' aftrekbaar te laten zijn. Slechts in geval van aantoonbaar misbruik, omschreven als transacties zonder enige economische realiteit, zou mogen worden opgetreden, in eerste instantie in de uitvoeringssfeer (*fraus legis*). Het kabinet heeft aangegeven zich in de richting van het advies te kunnen vinden²⁴ en dat het de 'precieze maatvoering van deze reparatie' zal bezien. De reparatie zal worden opgenomen in het belastingpakket 2012.²⁵ Daarmee wil het kabinet de discussie over de renteaftrek afsluiten en de stabiliteit van het vestigingsklimaat zekerstellen.

Winstbox

Het kan niet worden ontkend dat ondernemers een bijzondere positie hebben in de inkomstenbelasting. Die bijzondere positie heeft te maken met, wat wordt genoemd, het karakter van het winstinkomen dat ondernemers verwerven. De winst vormt niet alleen verteerbaar inkomen. Een deel van de winst moet worden aangewend voor investeringen en reserveringen. Daarmee wil gezegd zijn dat winstinkomen verschillende functies heeft en dat het – in het verlengde daarvan – gerechtvaardigd kan zijn om deze functies te ondersteunen. De zelfstandigenaftrek,²⁶ die al sinds 1983 deel uitmaakt van de inkomstenbelasting, beoogt dat te doen. Deze aftrek neemt af als de winst toeneemt en dat leidt tot een negatieve prikkel voor groei. Dat vindt het kabinet onwenselijk. De zelfstandigenaftrek zal worden omgezet in een basisaftrek, zo is in de fiscale agenda aangekondigd. Maar daar blijft het niet bij. Het kabinet vindt het een 'conceptueel aantrekkelijk perspectief' om – op termijn – alle fiscale faciliteiten te laten opgaan 'in één laag proportioneel belastingtarief voor ondernemers'.²⁷ Dat tarief zou moeten gaan gelden voor winstinkomen dat in een nieuwe (vierde) box wordt belast (winstbox). Wel lijkt het zaak om winst alleen voor een lager tarief in aanmerking te laten komen voor zover zij niet rechtstreeks door de genietter ervan voor privédoeleinden wordt benut.²⁸ Het is de bedoeling dat in de eerste helft van 2012 een verkennende nota verschijnt over de mogelijkheden om tot een winstbox te komen.

Inkomstenbelasting

In principe is de heffing van inkomstenbelasting een individuele aangelegenheid. Een ieder die fiscaal relevant inkomen verwerft, wordt ter zake daarvan op individuele basis belast. Het inkomen, dat draagkracht vertegenwoordigt, wordt evenwel niet altijd op strikt individueel niveau gemeent. Degene die partners van elkaar zijn, hebben de mogelijkheid om bepaalde inkomensbestanddelen aan elkaar toe te rekenen (in zoverre kan het huidige systeem als een

(beperkt) samenvoegingstelsel worden getypeerd²⁹). Het begrip 'partner' is dus cruciaal. Maar het begrip 'partner' zoals dat sinds 2001 in de huidige inkomstenbelastingwet is opgenomen gaf aanleiding tot diverse moeilijkheden. Zo bestond een keuzemogelijkheid; wie, kort gezegd, gedurende een onafgebroken periode van zes maanden een gezamenlijke huishouding met een ander voerde, kon voor de kwalificatie als partner kiezen. Deze keuzemogelijkheid veroorzaakte een ongelijke behandeling ten opzichte van gehuwden die deze mogelijkheid niet hadden. Daarnaast meende de wetgever dat het nodig was om in tal van situaties het keuzerecht ongedaan te maken, zodat het partnerbegrip bepaald onoverzichtelijk was.³⁰ Met ingang van 1 januari 2011 is de keuzemogelijkheid afgeschaft en geldt een vernieuwd partnerbegrip dat uit objectieve criteria is opgebouwd. Onder dat begrip vallen – heel kort samengevat – gehuwden, geregistreerde partners en samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract die staan ingeschreven op hetzelfde woonadres.

Als sprake is van partnerschap, zijn daaraan, zoals gezegd, consequenties verbonden. In een recent profschrift is aan de orde gesteld of de wet niet andere (dan de huidige) consequenties moet verbinden aan de kwalificatie partner.³¹ Gubbels betoogt dat *als* partners samen over het inkomen beschikken, ongeacht wie het aanbrengt, en zij het inkomen ook gezamenlijk consumeren, zij elkaars draagkracht beïnvloeden. Als dat zo is, zou het fiscaal niet uitmaken wie het inkomen aanbrengt en zou het inkomen in gelijke delen aan iedere partner binnen het samenlevingsverband moeten worden toegerekend, ook al verdient de één € 20 000 en de ander € 40 000 (splittingsstelsel). De vraag is dan wel of en wanneer partners gezamenlijk over het inkomen beschikken en dit gezamenlijk besteden. Uit het (empirische) onderzoek dat zij heeft verricht blijkt dat zowel tussen gehuwden als ongehuwd samenwonenden feitelijk een (zeer) grote mate van financiële verwevenheid bestaat. Uit deze bevinding trekt zij de normatieve gevolgtrekking dat op grond van het draagkracht- en gelijkheidsbeginsel het splitsingstelsel zou moeten gelden voor zowel gehuwden als ongehuwd samenwonenden die aan bepaalde eisen voldoen. Een dergelijk systeem is gunstig voor partners, omdat de gelijke verdeling van het inkomen een optimale matiging van het progressieve tarief oplevert. Maar het politieke klimaat is niet van dien aard dat het voorstel van Gubbels zal worden overgenomen.³²

Niet ieder huwelijk is er een met eeuwigheidswaarde. Als een scheiding onafwendbaar is en het komt tot het betalen van alimentatie, dan kan de betaler ervan een persoonsgebonden aftrekpost opvoeren.³³ Alimentatie wordt doorgaans periodiek voldaan en van de contante waarde van deze verplichting kan worden gezegd dat zij in economische zin niet meer behoort tot het vermogen van

Met ingang van 1 januari 2011 geldt een vernieuwd partnerbegrip dat uit objectieve criteria is opgebouwd

De dekking van de verlaging van de overdrachtsbelasting wordt onder meer bekostigd uit de invoering van een bankenbelasting

de alimentatieschuldige. Dat deze verplichting ook fiscaal moet worden gehonoreerd, heeft de Hoge Raad op 11 februari 2011 beslist.³⁴ Een alimentatieverplichting heeft waarde in het economische verkeer en de wet staat er niet aan in de weg die verplichting aan te merken als een schuld die in mindering kan worden gebracht op het vermogen dat in box 3 moet worden aangegeven. Maar de gevolgen van dit arrest zijn (relatief) beperkt, omdat alimentatieverplichtingen jegens de voormalige echtgenoot door wetswijziging niet meer in aftrek kunnen worden gebracht, en wel per 30 december 2009. Inmiddels heeft de Staatssecretaris van Financiën op 16 juni 2011 het wetsvoorstel Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale verzamelwet 2011) bij de Tweede Kamer ingediend. Als dit voorstel wet wordt, zal vanaf 2012 geen enkele persoonsgebonden aftrekpost nog aftrekbaar zijn als schuld in box 3.

Verlaging overdrachtsbelasting

Een van de meest in het oog springende maatregelen van het afgelopen jaar is de tijdelijke verlaging van de overdrachtsbelasting van 6% naar 2%. Deze verlaging werd aangekondigd bij persbericht, en wel op 1 juli 2011, toen het kabinet zijn woonvisie presenteerde.³⁵ De beleidsmakers hebben er geen gras over laten groeien, want de maatregel is onmiddellijk in werking getreden. Het nieuwe beleid werkt zelfs terug tot 15 juni 2011.³⁶ Dit betekent dat het verlaagde tarief kan worden toegepast op iedere (belaste) verkrijging die op of na 15 juni 2011 plaatsvindt. Deze goedkeuring, want dat is het, ziet uitsluitend op – al dan niet via een vennootschap verkregen – woningen, dat wil zeggen onroerende zaken die naar hun aard zijn bestemd voor bewoning door particulieren, zodat bedrijfspanden niet kwalificeren. Het maakt daarbij overigens geen verschil of de verkrijger de woning zelf gaat bewonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een particulier. Wie meent dat een stuk grond dat van de gemeente wordt gekocht om – bijvoorbeeld – de tuin uit te breiden, onder de maatregel valt, komt bedrogen uit. De tariefswijziging

heeft namelijk alleen betrekking op de verkrijging van een woning, al telt de grond die in dat kader wordt verkregen ook mee. De aankoop van losse grond ('snippergroen'³⁷) vormt dus, evenals de verwerving van een losse garage, niet een verkrijging die valt onder het verlaagde tarief, zo heeft de fiscus ten overvloede laten weten.³⁸ Dat niet iedere overdracht onder de regeling valt is begrijpelijk, omdat is besloten om de overdrachtsbelasting tijdelijk fors te verlagen vanwege de stagnerende woningmarkt die – voor sommigen – tot financiële problemen leidt. Uit diverse studies kan de conclusie worden getrokken dat een verlaging van de overdrachtsbelasting een belangrijk positief effect zal hebben op het aantal transacties. De maatregel is er vooral op gericht om de huidige stagnatie te doorbreken,³⁹ en de eerste signalen wijzen erop dat dit lijkt te lukken.⁴⁰ Om het vertrouwen in de woningmarkt te versterken, heeft het kabinet bevestigd dat er geen wijzigingen zullen plaatsvinden in de hypotheekrenteaftrek. Tegen deze achtergrond is het verklaarbaar dat de financiële dekking van de verlaging van het tarief, die € 1,2 miljard kost,⁴¹ niet zal worden gezocht in het woningmarktdossier zelf, zoals de minister dat uitdrukt. De dekking van de tariefverlaging die zal gelden tot 1 juli 2012, wordt onder meer bekostigd uit de invoering van een bankenbelasting en grondslagverbreding in de vennootschapsbelasting, waaronder het repareren van het Bosalgat.

Bankenbelasting

Het woord bankenbelasting is gevallen. Het kabinet is, zo heeft zij al in reactie op de aanbevelingen van de Commissie-De Wit laten weten, voornemens om een bankenbelasting in te voeren.⁴² Zij ziet daarin een belangrijke aanvulling op de diverse maatregelen die het kabinet neemt om de financiële stabiliteit in Nederland te versterken. Maar die maatregelen sluiten niet uit dat de Staat (toch) op enig moment zal moeten bijspringen om een financiële instelling overeind te houden. Dit risico, dat door de Staat en uiteindelijk de belastingbetaler wordt

22. Zie o.a. O.C.R. Marres, 'Het gat' (Opinie), *NTFR* 2011/1593 en J.W. Bellingwout, 'Bosal-mania', *WFR* 2011/1008.

23. De samenstelling van het topteam hoofdkantoren is te vinden op www.topsectoren.nl/hoofdkantoren.

24. Zie V-N 2011/35.14.

25. Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2011, V-N 2011/5.

26. Art. 3.76 Wet IB 2001.

27. Zie hoofdstuk 5 van de Fiscale agenda, p. 31 e.v.

28. Vgl. de inleiding die P.H.J. Essers op 17 juni 2011 heeft gehouden (zie voor een verslag van het symposium 'Totaalwinst': *WFR* 2011/1023).

29. Tot 1973 was dit anders; de individueel verdiende inkomens werden tot die tijd toegerekend aan een van de partners.

30. N.C.G. Gubbels, 'Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet', *WPNR* 2011/6885, par. 3.2

31. N.C.G. Gubbels, *Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2011.

32. Zie *Kamerstukken II*, 2010/11, 32 740, nr. 3 ('Leefvormneutraliteit'), ook te vinden in V-N 2011/30, p. 69.

33. Andere persoonsgebonden aftrekposten zijn bijvoorbeeld uitgaven voor specifieke

zorgkosten en uitgaven voor monumentenpanden.

34. HR 11 februari 2011, nr. 10/00367, *FED* 2011/45.

35. Besluit van 1 juli 2011, *NTFR* 2011/1715, p. 24 e.v.

36. De (hiervoor benodigde) wetswijziging zal worden opgenomen in het Belastingplan 2012. Volgens W.J.M. Vennix is het zaak om 'door te pakken' en de overdrachtsbelasting af te schaffen ('Overdrachtsbelasting: op weg naar het einde?', *WFR* 2011/1104, par. 5).

37. *NTFR* 2011/1717, p. 28.

38. Besluit van 21 juli 2011, *NTFR* 2011/1716.

39. C.B. Bavinck sluit niet uit dat met de tijdelijke tariefverlaging (uiteindelijk) niets zal worden bereikt. Zie zijn column 'Tariefverlaging overdrachtsbelasting, tijdelijk of definitief', *WFR* 2011/976.

40. J.P. Boer, 'Tijdelijke verlaging overdrachtsbelastingtarief; een aspirine in een hoofdpijndossier' (Opinie), *NTFR* 2011/1752.

41. Het budgettaire beslag van afschaffen van de gehele overdrachtsbelasting bedraagt structureel circa € 4 miljard, zo heeft de minister op 6 juli 2011 op Kamervragen geantwoord (zie *NTFR* 2011/1718, p. 31).

Uit de arresten en uitspraken die het afgelopen jaar door de hoogste bestuursrechters zijn geweest, kan worden afgeleid dat serieus werk wordt gemaakt van de rechtseenheid in het bestuursprocesrecht

gedragen, dient naar het oordeel van het kabinet een prijs te krijgen door middel van een belasting.⁴³ Over de concrete uitwerking van de bankenbelasting, die in verschillende landen, waaronder Duitsland en het Verenigd Koninkrijk is ingevoerd, is nog niet veel meer bekend dan dat de balans van de bank ('de ongedekte schulden') als grondslag van de heffing zal dienen. Dat lijkt erop te duiden dat in Nederland niet voor een variant wordt gekozen die specifieke transacties belast, maar een die de financiële instellingen zelf als belastingplichtige aanmerkt.⁴⁴ Het is de bedoeling dat nog in 2011 een wetsvoorstel wordt ingediend, hetgeen waarborgt dat het voorstel in 2012 tot wet zou kunnen worden verheven.⁴⁵

Afschaffing Fierensmarge

De wetgever kan bij zijn 'dwang' belastingwetten tot stand te brengen niet in volstrekte autonomie opereren. Hij is gebonden aan grenzen die zowel nationaal als internationaal van aard zijn.⁴⁶ Zo brengt art. 1 Eerste Protocol EVRM mee dat elke maatregel die het ongestoord genot van eigendom aantast, waaronder de heffing van belasting, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel. Toen de inkt van de vorige kroniek nauwelijks droog was, oordeelde de Hoge Raad dat de zogenoemde Fierensmarge in de Wet waardering onroerende zaken⁴⁷ een inbreuk maakt op voornoemd artikel. Deze marge, die de mogelijkheid tot betwisting van een bij beschikking vastgestelde waarde beperkt en in de literatuur wel een 'draak van een regeling'⁴⁸ is genoemd, is onverenigbaar met het recht op ongestoord genot van eigendom, zo vindt de Hoge Raad. Die beperking kan niet 'worden aanvaard op grond van het argument dat het geringe bedragen betreft', omdat het effect ervan kan oplopen 'tot bedragen die van een meer dan geringe omvang zijn'. De vaststelling van de waarde werkt (immers) door in het huurwaardeforfait in de inkomstenbelasting en ook in de schenk- en erfbelasting. Het gevolg van deze beslissing is dat de Fierensmarge voortaan buiten toepassing blijft.

Formeel belastingrecht

Rechtseenheid in het bestuursprocesrecht

De belastingkamer van de Hoge Raad is ook een van de hoogste bestuursrechters. Dat deze hoogste rechters de uitleg van het algemeen deel van het bestuursrecht op elkaar afstemmen,⁴⁹ is geen geheim en is, zoals ook in de vorige kroniek van het belastingrecht is benadrukt, van groot belang.⁵⁰ Bovendien lijkt het gezag van de wet eronder als zij in hoogste instanties niet eenduidig wordt uitgelegd, aldus betoogde een raadsheer in de Hoge Raad tijdens een onlangs gehouden bijeenkomst.⁵¹ Ook uit de arresten en uitspraken die het afgelopen jaar door de

hoogste bestuursrechters zijn geweest, kan worden afgeleid dat serieus werk wordt gemaakt van de rechtseenheid in het bestuursprocesrecht.⁵² Zij, de hoogste bestuursrechters dus, slagen er steeds beter in om (rechts)vragen over bijvoorbeeld de bewijskracht van poststempels en de consequentie van het ontbreken van een rechtsmiddelverwijzing op dezelfde wijze te beantwoorden. Zo is de Hoge Raad dit voorjaar 'omgegaan' en heeft hij zich aangesloten bij de lijn van de andere hoogste bestuursrechters met betrekking tot de vaststelling van feiten die van belang zijn voor de beoordeling van de ontvankelijkheid van een bij hem ingesteld rechtsmiddel. De Hoge Raad heeft namelijk beslist⁵³ dat hij thans van oordeel is dat de belastingrechter zelfstandig de feiten moet vaststellen die van belang zijn bij de beoordeling van de vraag of een beroep kan worden ontvangen. Daarbij is de rechter niet (meer) gebonden aan wat partijen ervan vinden of wat een van de partijen daarover onweersproken stelt.

Ook kan worden gewezen op een arrest, waarin de Hoge Raad – onder verwijzing naar de rechtspraak van de andere hoogste bestuursrechters – een bevoegdheidsgebrek, dat eruit bestond dat een belasting was opgelegd door een niet tot heffing bevoegd bestuursorgaan, in de bezwaarfase herstelbaar achtte.⁵⁴

Verder heeft de Hoge Raad beslist dat de overschrijding van de redelijke termijn aanleiding kan geven tot vergoeding van immateriële schade (wegens spanning en frustratie), ook al is 'slechts' de hoogte van een belastingaanslag in geschil en kan het recht op schadevergoeding (daarom) niet op art. 6 EVRM worden gebaseerd. De rechtszekerheid als algemeen aanvaard rechtsbeginsel dat aan dit artikel mede ten grondslag ligt, 'geldt echter evenzeer binnen de nationale rechtsorde en evenzeer los van de genoemde bepaling', aldus de Hoge Raad. 'Dit beginsel', zo vervolgt hij, 'noopt ertoe dat belastinggeschillen binnen een redelijke termijn worden beslecht, in voorkomend geval na behandeling door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht'. Aangezien dit vereiste berust op een rechtsbeginsel dat ten grondslag ligt aan voornoemd art. 6, zoekt de Hoge Raad aansluiting bij de jurisprudentie over dat artikel. Uit die jurisprudentie volgt dat bij overschrijding van de redelijke termijn, behoudens bijzondere omstandigheden, spanning en frustratie als grond voor vergoeding van immateriële schade wordt verondersteld. Daarmee sluit de Hoge Raad aan bij de rechtspraak van de andere hoogste bestuursrechters.

Belastingrechtspraak openbaar?

Als het aan het kabinet ligt, vinden zittingen in belastingzaken voortaan in het openbaar plaats. Om dat voornemen kracht bij te zetten, is in het voorjaar een ontwerpvoorstel voor consultatie aangeboden.⁵⁵ Een wijziging van de wet is nodig, omdat de hoofdregel thans is, dat het onderzoek ter zitting achter gesloten deuren plaatsvindt, althans

voor zover deze zitting de belastingaanslag betreft.⁵⁶ Het deel van de zitting waarin de (eventueel opgelegde) fiscale boete wordt behandeld, vindt wel in het openbaar plaats.⁵⁷ In nagenoeg alle (andere) rechtsgebieden, zoals het strafrecht en het algemene bestuursrecht, geldt in principe de regel dat de zitting openbaar is. Dat is logisch, want openbaarheid van de mondelinge behandeling van een zaak is een fundamenteel principe.⁵⁸ In andere landen op ons continent, zoals België, Duitsland, Frankrijk, Denemarken en het Verenigd Koninkrijk, is belastingrechtspraak openbaar, zij het dat bij de invulling daarvan ieder land zo zijn eigen modaliteiten kent. Het is tegen deze achtergrond én de 'opinions die in de fiscale vakliteratuur en de media zijn verschenen', dat het kabinet voorstelt om de inbreuk (die is gebaseerd op 'overwegingen van bescherming van de persoonlijke levenssfeer en beveiliging van bedrijfsgegevens'⁵⁹) te schrappen die in het belastingrecht wordt gemaakt op het principe van openbaarheid. Het kabinet vindt openbaarheid van de zitting een waarborg voor behoorlijke rechtspraak. Verder leert de memorie van toelichting dat de kenbaarheid en controleerbaarheid van hetgeen ter zitting voorvalt, een zwaarwegend algemeen belang is.⁶⁰ (Deze verleidelijke formulering verhult volgens critici dat het kabinet in wezen een bezuinigingsmaatregel voorstelt die eruit bestaat dat het beroep op de belastingrechter wordt bestraft met een openbare behandeling die de persoonlijke levenssfeer, ook die van bedrijven, onbeschermd laat.) Verder valt in de toelichting te lezen dat 'het belang van openbaarheid van (belasting)rechtspraak in de regel dient voor

De ervaringen in het buitenland leren dat het bij de openbare behandeling van belastingzaken beslist niet storm loopt

42. Kamerstukken II 2010/11, 31 980, nr. 38.

43. De bankenbelasting is één van de heffingen waar banken mee te maken (kunnen) gaan krijgen. Zie verder de brief van minister De Jager van 3 februari 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 21 501-07, nr. 776.

44. Zie daarover ook: P.J. Wattel, 'Gaat in banken!', *NJB* 2011/292, afl. 6, p. 349 en P. Kavelaars, 'Ongewenst: bankenbelasting' (Opinie), *NTFR* 2011/1462, p. 3. De laatstgenoemde auteur is van mening dat de invoering van een bankenbelasting niet dient plaats te vinden.

45. Zie het verslag van 16 augustus 2011 van 'een nader schriftelijke overleg Fiscale agenda (32 740)', nr. AFP2011/532.

46. Zie daarover de inaugurele rede van S.J.C. Hemels, *De Toren van Babel. Grenzen aan de autonomie van de belastingwet-*

gever en de invloed daarvan op (fiscale) wetenschapsbeoefening (oratie Rotterdam), Den Haag: Sdu Uitgevers 2011.

47. Art. 26a Wet WOZ.

48. G.J. van Leijenhorst, *Wet waardering onroerende zaken en daarmee samenhangende gemeentelijke belastingen*, Deventer: Kluwer 2010, p. 159.

49. Zie daarover het Jaarverslag van de Raad van State 2010, p. 149 e.v.

50. P. Essers & R. Happé, 'Kroniek van het belastingrecht', *NJB* 2010/1795, afl. 34, p. 2231-2232.

51. Vgl. L.J.A. Pieterse, 'Naar meer rechts-eenheid in het bestuursrecht. Verslag van de 'rechtbankendag', gehouden op donderdag 9 juni 2011 te 's-Gravenhage', *WFR* 2011/1056, p. 1056-1057.

52. Niet iedereen vindt dat zonder meer

te gaan op het belang van privacy'. Dat 'deze afweging nu anders uitvalt dan in het verleden, kan mede verklaard worden door een toenemende maatschappelijke roep om transparantie, en, daarbij behorend, een andere waardering van privacy in het algemeen'.⁶¹ De reacties die in de consultatieronde kenbaar zijn gemaakt, worden meegenomen bij de uiteindelijke beslissing of en in welke vorm het wetsvoorstel wordt ingediend.

Het voorstel heeft nogal wat negatieve reacties opgeroepen. Zo valt het geluid te beluisteren dat er weinig principiële overwegingen aan het voornemen ten grondslag liggen,⁶² maar van dat 'verwijt' kan eigenlijk niet worden gezegd dat het kan bogen op een deugdelijke feitelijke grondslag, zo kan uit het hiervoor beschrevene worden afgeleid. Een ander argument, dat het wel waard is te overpeinzen, is dat de discussie over de uitleg van lang niet altijd duidelijke belastingregels achter gesloten deuren moet kunnen plaatsvinden, omdat de belastingplichtige er niet voor kan kiezen om aan belastingen onderworpen te zijn. Hij zou er daarom recht op hebben dat 'zijn kwestie onbevungen kan worden besproken in de rechtszaal, zonder de aanwezigheid van burens, collega's, jaloerse exen, concurrenten, zakelijk belanghebbenden of de pers'.⁶³ Maar de ervaringen in het buitenland leren dat het bij de behandeling van belastingzaken beslist niet storm loopt. Verder wordt betoogd dat openbaarheid ertoe zou kunnen leiden dat een belastingplichtige afziet van een beroepsprocedure, bijvoorbeeld omdat hij bang is dat zijn financiële positie, zijn persoonlijke omstandigheden of zijn strategisch gevoelige bedrijfsgegevens openbaar worden.⁶⁴

Kostendekkende griffierechten

Het wetsvoorstel waar niet reikhalzend naar is uitgekeken, is de wet die erin voorziet dat griffierechten op kostendekkende basis (zullen) worden geheven.⁶⁵ Het voorstel, dat op 31 maart 2011 ter consultatie naar belanghebbende partijen is gestuurd, ziet niet alleen op civiele, maar ook op bestuursrechtelijke procedures. In belastingzaken zal (waarschijnlijk) per 1 juli 2012 een griffierecht gaan gelden van € 500 in beroep (nu € 41 voor particulieren en € 302 voor

een goede ontwikkeling: W.E.M. van Nispen tot Sevenaer, 'De import van het bierkaai-effect in het fiscale procesrecht' (Opinie), *NTFR* 2011/1528, p. 1 e.v.

53. HR 13 mei 2011, nr. 10/03845, *NTFR* 2011/1148.

54. HR 24 december 2010, nr. 10/00154, *BNB* 2011/95.

55. Zie Wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de openbaarheid van belastingrechtspraak.

56. Art. 27c AWR.

57. Zie vorige voetnoot.

58. Vgl. A.J.H. van Suijlen, 'Pleidooi voor openbare belastingrechtspraak', *TFB* 2011/4, p. 7.

59. *Kamerstukken II* 1996/97, 25 175, nr. 3, p. 20.

60. Zie (voetnoot 52 en) par. 2.1.

61. Zie vorige voetnoot.

62. H.M.N. Schonis, 'De rechtzoekende belastingplichtige op het schavot' (Podium), *FTV* 2011/20, p. 3.

63. Zie vorige voetnoot, p. 3.

64. J.J. Vetter, 'Belastingrechtspraak openbaar?', *TFB* 2011/4, p. 11; L.G.M. Stevens, 'Het glazen paleis van justitie', in: P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk ingesteld*, Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam 2011, p. 128.

65. Wijziging van de Algemene wet bestuursrecht en de Wet griffierechten burgerlijke zaken in verband met de invoering van kostendekkende griffierechten, te vinden op www.rijksoverheid.nl.

66. Zie art. 27b AWR.

67. Voor onvermogens, minvermogens en middeninkomens geldt een verlaagd tarief.

rechtspersonen⁶⁶) en € 1250 in hoger beroep en cassatie.⁶⁷ Ook de verwerende partij zal voortaan griffierecht moeten betalen.⁶⁸ Wie, om een voorbeeld te noemen, met succes de hoogte van een aanslag aanvecht bij de rechtbank, kan (vervolgens) worden geconfronteerd met een inspecteur die eerst zelf (hoger beroep) en daarna met behulp van de Staatssecretaris van Financiën (beroep in cassatie) tot aan de Hoge Raad doorprocedeert. Een van de gevolgen daarvan is dat de belastingplichtige als verwerende partij tweemaal een nota griffierecht van € 1250 op de deurmat zal aantreffen.⁶⁹ Het kabinet vindt het evenwel gerechtvaardigd om de rechtspraak te laten bekostigen door degenen die er gebruik van maken.⁷⁰ Daarvan zou een impuls moeten uitgaan op innovatieve ontwikkelingen in de rechtspleging, maar het lijkt gepaster om te zeggen dat de verhoging van het 'entreegeld', die (ook) de bezwaarprocedure onder spanning zet, omdat deze procedure de laatste fase is waar kosteloos gedelibereerd kan worden over een aanslag, ertoe zal leiden dat een goede rechtsbedeling in gevaar komt. Het is immers duidelijk dat genoemde bedragen belastingplichtigen ervan kunnen weerhouden om de gang naar de rechter te maken.⁷¹

Als in een belastingzaak een boete in het spel is, kan de hoogte van het verschuldigde griffierecht worden aangekaart met een beroep op art. 6 EVRM, dat onder meer de toegang tot de rechter als fundamenteel recht erkent en waarborgt. Maar de belastingplichtige zal het griffierecht dan wel eerst moeten betalen, anders zal zijn beroep niet-ontvankelijk (kunnen) worden verklaard.⁷² In een zaak die een aantal jaren geleden speelde en waarin een boete van f 160 aan de orde was, overwoog de Hoge Raad dat voorop moet worden gesteld 'dat niet iedere heffing van griffierecht in strijd is met het (...) recht op toegang tot de rechter, aangezien bedoelde verdragsbepaling zich slechts verzet tegen heffing van een zodanig bedrag aan griffierecht, dat dit – mede gelet op de voor de belastingplichtige in het geding zijnde belangen – een wezenlijke belemmering van de toegang tot de rechter vormt (HR 17 juni 1992, nr. 27 723, *BNB* 1992/277). Van het in het onderhavige geval in cassatie verschuldigde griffierecht van f 160 kan niet worden gezegd dat het de toegang tot de rechter wezenlijk belemmert.⁷³ Het is niet gewaagd om te veronderstellen dat van het griffierecht zoals dat in de toekomst verschuldigd zal worden, wel kan worden gezegd dat daarvan – in bepaalde zaken – een belemmerende werking zou kunnen uitgaan.

Op een 'gewoon' belastinggeskil is het bepaalde in art. 6 EVRM niet van toepassing.⁷⁴ Daardoor kan bij derge-

lijke geschillen aan dat artikel geen recht op toegang tot de rechter worden ontleend.⁷⁵ In de literatuur is geopperd dat het de vraag is of de (toekomstige) wet die tot veel hogere griffierechten leidt, wel voldoet aan 'de eis van een redelijke mogelijkheid tot effectieve betwisting van de belastingaanslag'. Als dat niet het geval is, zou betoogd kunnen worden dat art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM is geschonden. Dit artikel brengt immers mee dat elke maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, waaronder de heffing van belasting, vergezeld moet gaan van procedure-garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel.⁷⁶

Invorderingsrecht

De fiscus beschikt over een enorm scala aan invorderingsmogelijkheden en bijbehorende instrumenten. Tot de uitrusting van de fiscus behoort ook een eigen verrekeningsregime, dat wil zeggen regels over de wijze waarop hij vorderingen kan compenseren met schulden. De Hoge Raad beschouwt verrekening door de fiscus niet als een maatregel tot invordering, maar 'veeleer' als een wijze van voldoening van een schuld door de fiscus. Hij dicht de fiscus met andere woorden niet een bijzondere positie toe. De wetgever heeft evenwel een regime in het leven geroepen, dat op essentiële onderdelen afwijkt van de vereisten die in het civiele recht voor verrekening gelden. Zo kan de fiscus vorderingen van andere overheden in verrekening brengen. Een mogelijkheid die voorbijgaat aan het vereiste van wederkerig schuldenaarschap. Ook is het de fiscus toegestaan om een schuld aan een belastingplichtige te verrekenen met belastingschulden van een of meer vennootschappen die samen met de belastingplichtige zijn opgenomen in een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Tekstra heeft onderzocht of het noodzakelijk is dat de fiscus over een eigen verrekeningsregime beschikt. De auteur komt in zijn proefschrift (*Verrekening door de fiscus*⁷⁷), dat hij op 25 mei 2011 verdedigde, tot de bevinding dat een specifieke noodzaak ontbreekt. Als het aan de auteur ligt, vindt verrekening (voortaan) plaats volgens de regels die voor het civiele recht gelden, zo nodig aangevuld met flankerende maatregelen.

Als invordering binnen onze landsgrenzen niet of niet geheel tot betaling van de schuld zal leiden, kan de fiscus trachten de hand te leggen op des schuldenaars vermogensbestanddelen die zich in het buitenland bevinden. Daarbij heeft hij de mogelijkheid om andere landen om 'bijstand' te vragen. Op dat terrein bestaan nogal wat regels die gelijktijdig ruimte bieden voor bijstand bij invordering. In Europees verband is vorig jaar een nieuwe richtlijn tot stand gekomen die formeel in werking is getreden, maar materieel niet eerder dan vanaf 1 januari 2012 zal kunnen worden toegepast. De verwachting is dat de richtlijn ertoe zal bijdragen dat bijstand bij invordering veel effectiever zal verlopen.⁷⁸

Belastingen, ethiek en rechtsbeginselen

Dat het belastingrecht ook een ethische dimensie heeft, is lang niet voor iedereen evident. 'Ethiek werkt (...) via de rechtsbeginselen door in het recht',⁷⁹ zoals onlangs bijna prikkelend is betoogd. Happé meent dat in het belastingrecht 'de ethische vraag naar rechtvaardigheid te zeer

Het is niet gewaagd om te veronderstellen dat van het griffierecht zoals dat in de toekomst verschuldigd zal worden, een belemmerende werking zou kunnen uitgaan

De belastingwet is evenwel een onvolmaakt instrument

verscholen [is] geraakt achter de juridische vraag naar rechtmatigheid.⁸⁰ Het is zeker zo, dat ook aan een handelwijze die niet illegaal is, een tekortkoming kan kleven, al huldigen nogal wat belastingplichtigen een andere opvatting. Zij beschouwen het speuren naar mazen in de wet (*'the pursuit of tax loopholes'*, om het in jargon te zeggen) als een onvervreemdbaar recht van de mens. Wie dat 'recht' uitoefent en er, al dan niet met behulp van adviseurs, naar streeft zijn eigenbelang te optimaliseren (*tax planning*) of zelfs te verabsoluteren, moet er rekening mee houden dat de rechter niet steeds zal meegaan in een wetsinterpretatie die leidt tot het 'uitmelken' van de wet. Ook de wetgever zal hem onwelgevallige constructies trachten te attaqueren door de wettelijke regels, al dan niet met (materieel) terugwerkende kracht, aan te passen.⁸¹ Deze 'reparerende' arbeid is lang niet altijd succesvol, omdat nieuwe regels belastingplichtigen weer mogelijkheden bieden om nieuwe *loopholes* te bedenken en dat leidt op haar beurt tot steeds complexere wetgeving. Mede daarom roept Happé in zijn preadvies (*'Belastingethiek: een kwestie van faire share'*), dat eind vorig jaar in een zeer goed bezochte en ook levendige vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap is besproken,⁸² belastingplichtigen op tot terughoudendheid. Wat nodig is, aldus Happé, is zelfbeheersing en maatschappelijk maatgevoel.

Gribnau, de andere preadviseur, heeft in zijn verhandeling het perspectief van de wederkerigheid gekozen om meer zicht te krijgen op fiscale ethiek. In zijn preadvies⁸³ hanteert hij als uitgangspunt dat belastingheffing dient om de maatschappij te ondersteunen. Dat schept, zo stelt hij, (wederkerige) verplichtingen voor de leden daarvan. Een markante verplichting van belastingplichtigen is om een *fair share* bij te dragen. De uit de wet voortvloeiende plicht tot het betalen van belasting tracht ieders fiscale bijdrage (*fair share*) te representeren. De belastingwet is evenwel een onvolmaakt instrument; het laat immers

ruimte voor interpretatie en daarmee tot keuzemogelijkheden. De toepassing van de wet die een belastingplichtige kiest (bijvoorbeeld voor een standpunt dat is gebaseerd op de letter van de wet⁸⁴), is ook altijd een morele keuze, zo betoogd Gribnau. Het is volgens hem van belang om deze keuze bewust en weloverwogen te maken, waarbij de wetenschap kaders kan aanreiken. (Over morele keuzes gesproken: hoogleraar en lid van de Eerste Kamer Essers heeft een indrukwekkende studie laten verschijnen over de rol van de belastingkamer van de Hoge Raad in de Duitse bezettingstijd. In een betoog dat gerust meeslepend mag worden genoemd, en wat mij betreft de beste fiscale publicatie van dit kroniekjaar is, komt hij onder meer tot de – ontluisterende – conclusie dat 'de Hoge Raad [heeft] nagelaten om binnen het kader van zijn mogelijkheden principieel stelling te nemen tegen maatregelen van de bezetter die een overduidelijke schending inhielden van de fundamentele grondrechten'.⁸⁵)

Tot besluit besteed ik kort aandacht aan de afscheidsrede van Happé,⁸⁶ waarin hij – voortbouwend op zijn eerder genoemde preadvies – een krachtig pleidooi heeft gehouden voor een prominenter rol van rechtsbeginselen in het belastingrecht. Zij dienen volgens hem veel nadrukkelijker in de wetgeving zelf door te werken. Dat is zijns inziens aangewezen om agressieve tax planning een halt toe te kunnen roepen. De situatie die de wetgever voor ogen staat of welke hij juist wil vermijden, moet in de wet zelf als beginsel worden verwoord. In de toelichting daarop dient aandacht te worden besteed aan de doelstellingen en intenties van de wetgever. Deze benadering maakt het zijns inziens voor *free riders* lastiger om belasting te ontwijken. De vraag is wel of de belastingwet met (nog) meer open normen moet worden uitgerust om (vermeend) 'misbruik' te voorkomen. Zou niet meer mogen worden vertrouwd op de (uiteindelijke) uitleg van de wet door de belastingkamer van de Hoge Raad, ook – of juist – als het om kwetsbare bepalingen gaat? Als de Hoge Raad in voorkomende gevallen wil, kan hij het instrumentarium waarover hij beschikt, zoals het leerstuk van *fraus legis* en de fiscaalrechtelijke kwalificatie van de feiten, zo toepassen, dat al te agressieve structuren kunnen worden bestreden.⁸⁷ ●

68. Dit betekent dat in voorkomende gevallen ook het bestuursorgaan 'moet gaan betalen'. Zie o.a. daarover: S. Bosma, 'Bezuinigende minister doet afbreuk aan belastingrechtspraak', *TFB* 2011/5, p. 2-3.

69. Vgl. G.J.M.E. de Bont, 'Het Handvest van de grondrechten en kostendekkende griffierechten' (Opinie), *NTRF* 2011/1252, p. 3.

70. Aldus p. 1 van de memorie van toelichting.

71. R. den Ouden, 'Versperde toegang' (Opinie), *NTRF* 2011/724, p. 2 en P.J. van Amersfoort, 'Het wetsvoorstel kostendekkende griffierechten – een brug te ver', *WFR* 2011/1032, par. 10.

72. Zie art. 6:6 Awb.

73. HR 10 januari 2001, nr. 35 782, *NTRF* 2001/86, *BNB* 2001/270.

74. EHRM 12 juli 2011, nr. 44759/98 (*Ferazzini/Italië*), *BNB* 2005/222.

75. Zie HR 4 maart 2011, nr. 10/01402, *V-N* 2011/14.7.

76. HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, *NTRF* 2010/2458.

77. A.J. Tekstra, *Verrekening door de fiscus* (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 2011, besproken in *WFR* 2011/832, p. 832 e.v.

78. P. Koedood en M.C. de Graaf, 'Grensoverschrijdende invordering van belasting-schulden ('bijstand bij invordering)', *WFR* 2011/791, par. 4.2.

79. R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet. Een pleidooi voor een beginselbenadering in de wetgeving* (afscheidsrede Tilburg), Tilburg: PrimaPrint 2011, p. 46.

80. Aldus R.H. Happé, 'Belastingethiek: een

kwestie van faire share', in: *Belastingen en ethiek*, Deventer: Kluwer 2011, p. 7.

81. Zie bijvoorbeeld het wetsvoorstel 'Tussenregeling valutaresultaten op deelnemen' dat de Staatssecretaris van Financiën onlangs naar de Tweede Kamer heeft gestuurd (*Kamerstukken II* 2010/11, 32 818, nr. 2). Zie over het twijfelachtige effect van deze regeling: M.F. Wilde & C. Wisman, 'Tussenregeling valutaresultaten; gooit Gielen roet in het eten?', *NTRF* 2011/1646.

82. Zie Geschrift nr. 243 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Deventer: Kluwer 2011.

83. J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in: *Belastingen*

en ethiek, Deventer: Kluwer 2011, p. 71 e.v.

84. J.L.M. Gribnau, a.w., par. 1.5.3.

85. P.H.J. Essers, 'Fiscale oorlogsarresten', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Liber Amicorum Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 49.

86. R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet. Een pleidooi voor een beginselbenadering in de wetgeving* (afscheidsrede Tilburg), Tilburg: PrimaPrint 2011. Een verslag van deze rede is te vinden in *WFR* 2011/927, p. 927-931.

87. G.J.M.E. de Bont, 'Anti-misbruikbeginselen in de wet', in: P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk ingesteld*, Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam 2011, p. 23 e.v.