

## Tilburg University

### Respect voor het recht

Gribnau, J.L.M.

*Published in:*

NTFR: Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal recht

*Publication date:*

2013

*Document Version*

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*

Gribnau, J. L. M. (2013). Respect voor het recht: de koninklijke weg. *NTFR: Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal recht*, 14(10), 1-6.

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

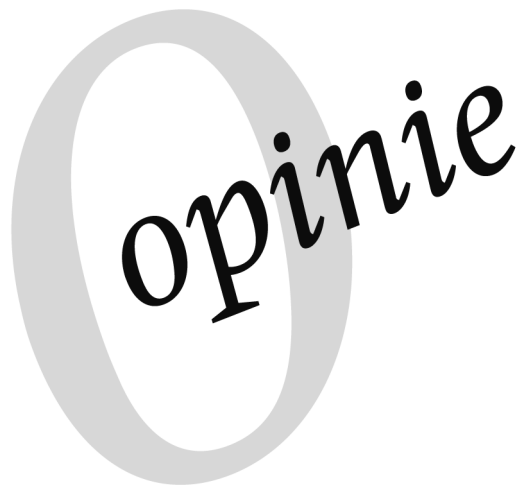
- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau\*

## Respect voor het recht: de koninklijke weg



De laatste tijd lezen we in de media dat een aantal multinationals wordt beschuldigd van onethisch fiscaal gedrag: Starbucks, Google, Amazon, Facebook, IKEA en de Nederlandse Spoorwegen. Maar ook (zeer) vermogende personen kwamen in het nieuws, zoals Bernard Arnault, Gerard Depardieu en Koningin Fabiola. En ergens tussen bedrijf en personen bevinden zich U2 met zijn frontman Bono en de Rolling Stones. En heel recent was er in februari de bijeenkomst in Moskou van de G20 – de grootste industrielanden plus de Europese Unie. Hier maakten de ministers van Financiën van Groot-Brittannië, Frankrijk en Duitsland afspraken om gezamenlijk de belastingontwijking door grote multinationale ondernemingen aan te pakken. Calculerende multinational die zich bezig houden met legale maar agressieve tax planning staan duidelijk onder druk. Maar hoe zit het met calculerende staten die het belastingrecht zien als een beleidsinstrument? Respecteren zij de grenzen van het recht? Een van de beleidsdoelen is hier de (verbetering van de) internationale concurrentiepositie. Nederland doet hier zo zijn best dat soms de kwalificatie ‘belastingparadijs’ wordt gebruikt. De vraag is of wetgever niet evenzeer als multinationals calculerend handelt, met voorbijgaan aan fundamentele rechtsbeginselen als het gelijkheids- en het draagkrachtbeginsel. Dit is het onderwerp van deze bijdrage, waarbij de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet als case study dienen.<sup>1</sup>

### 1. Belastingen: drie doelen

Het is gebruikelijk drie doelen van belastingen te onderscheiden.<sup>2</sup> Allereerst is er het traditionele budgettaire doel (functie): de belastingwet wordt traditioneel gebruikt voor het vergaren van financiële middelen ten behoeve van de bekostiging van de (andere) vakdepartementen (ministeries). De werkzaamheden van de *spending departments* ten behoeve

van hun taken en beleidsdoelen worden betaald uit de schatkist.

Belastingen zijn daarnaast een belangrijk middel ten behoeve van inkomensherverdeling, voor inkomensbeleid dus, de tweede functie (doel). Een verdeling van de belastinglast over de burgers kan een meer of minder rechtvaardige verdeling van lusten en lasten zijn. Dat geldt *a fortiori* indien er sprake is van herverdeling. Herverdeling kan nivellering inhouden maar dat hoeft niet. Zoals de historicus en politiek wetenschapper Immanuel Wallerstein schrijft. ‘The redistributive powers of the state have been discussed for the most part only in terms of their equalization potential. This is the theme of the welfare state. But redistribution has in fact been far more widely used as a mechanism to polarize distribution than to make real incomes converge.’<sup>3</sup> De verschuiving van de belastingdruk van bedrijven naar personen die de afgelopen jaren plaats vond is een hier een mooie illustratie van.<sup>4</sup>

Ten slotte is er een derde doel: dit is de instrumentele of regulerende functie.<sup>5</sup> De belastingwet wordt ingezet om het gedrag van burgers en ondernemingen te sturen ten behoeve van allerlei beleidsdoelen. Een dergelijke fiscale stimuleringsregeling (of belastinguitgave) kan worden gedefinieerd als een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en die is gericht op stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.<sup>6</sup> De overheid zou de beleidsdoelstelling ook in de sfeer van de directe uitgaven (subsidie) kunnen nastreven in plaats van door middel van een belastingvermindering. Een dergelijke belastinguitgave versmalt heffingsgrondslag, dat wil zeggen grondslag op basis waarvan bij de burger belasting wordt geheven tegen een bepaald tarief. Een dergelijke

\* Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg/Center for Company Law (Universiteit van Tilburg) en hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

1 Voor een uitvoerige versie van dit betoog zie: J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Boom fiscale uitgeverij, Den Haag 2013, p. 45 e.v.

2 Bijvoorbeeld R.S. Avi-Yonah, ‘The Three Goals of Taxation’, 1 *Tax Law Review* 1 2006-2007, p. 1-28, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band 1, 2. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2000, p. 228 e.v. en M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van belastingen*, L.J. Veen, Amsterdam 1954.

3 I. Wallerstein, *Historical Capitalism* (1983), Verso, Londen/New York 2011, p. 53-54.

4 Vgl. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, februari 2012 <http://www.oecd.org/newsroom/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>

5 Vgl. Avi-Jonah 2006-2007; p. 10 e.v.; W. Vermeend, R. van der Ploeg & J.W. Timmer, *Taxes and the Economy: A Survey on the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*, Edward Elgar, Cheltenham (etc) 2008, p. 1.

6 Rapport Algemene Rekenkamer ‘Belastingen als beleidsinstrument’, Kamerstukken II, 1998-1999, 26 452, nr. 2, p. 12.

versmalling van de heffingsgrondslag betekent dus minder belastingopbrengsten.

Regulering vindt overigens ook plaats via fiscale ontmoedigingsregelingen. Dergelijke *incentives* en *disincentives* zijn in grote aantallen in het belastingstelsel aanwezig. Beleidsdoelen zijn bijvoorbeeld de stimulering van de economie – inclusief de internationale concurrentiepositie –, de werkgelegenheid, en de zorg voor cultuur en milieu. Burgers, ondernemingen en instellingen worden gestimuleerd een bepaald gewenst gedrag te vertonen om zo een beleidsdoelstelling van de calculerende wetgever te realiseren.

## 2. Verliefd op het beleidsinstrument

Ik ga nu dieper in op het gebruik van belastingen als beleidsinstrument. De belastingwet bevat tal van stimulerings- en ontmoedigingsregelingen om burgers, ondernemingen en instellingen tot bepaald gedrag te bewegen ten behoeve van beleidsdoelstellingen van de wetgever.

Dit beleidsinstrumentele gebruik van belastingen is op zich geen heel recent verschijnsel. De belastingheffing wordt immers 'telkens en in alle landen, op en neer gaande met de mate waarin economische en sociale politiek in het algemeen wordt bedreven, mede aan die politiek' dienstbaar gemaakt.<sup>7</sup> Enige instrumentaliteit is natuurlijk eigen aan het belastingrecht; het zal altijd (ook) externe doelen moeten en mogen dienen, mits met respect voor fundamentele rechtsbeginselen. Deze beginselen belichamen fundamentele waarborgen voor het rechtskarakter van het belastingrecht.<sup>8</sup> Zij vormen de *internal morality of law*. Dat het belastingstelsel in overeenstemming moet zijn met rechtsbeginselen is overigens al eerder uitdrukkelijk door een staatssecretaris erkend.<sup>9</sup>

De sociaal-economische doelstellingen – inkomensnivellerende (herverdeling) en economische structuur en conjunctuurpolitiek – zorgden al na WO I voor een wetgevingsvloed.<sup>10</sup> Smeets constateerde in het begin van de jaren vijftig van de vorige eeuw dat de herverdelende en de regulerende functie de klassieke budgettaire functie in belang waren gaan overtreffen. Belastingen zouden dan zijns inziens in ieder geval niet in mogen gaan tegen het algemene economische en sociale beleid.<sup>11</sup> Dat is in de praktijk overigens niet steeds het geval. Zo betoogt Meeles in 1988 zelfs dat 'ons belastingstelsel lijnrecht inwerkt tegen belangrijke doelstellingen van sociale en economische politiek van de overheid'.<sup>12</sup> Maar de intensiteit waarmee de belastingwet

tegenwoordig als instrument voor dergelijke nevendoeleinden wordt ingezet is ongekend.<sup>13</sup>

Ik roep hierbij in herinnering dat de democratisch gelegiteerde wetgever het primaat bij de rechtsvorming heeft. De *rule of law* en niet de *rule of men* betekent dat wetten heersen, algemene regels die rechtszekerheid en rechtsgelijkheid garanderen, zo is de achterliggende gedachte. Dit primaat berust op het abstracte, algemene en onpartijdige karakter van het (democratische) wetgevend proces dat een zekere rationaliteit van de wet garandeert. De onvermijdelijkheid van willekeur in geval van de *rule of men* staat in contrast met geïnstitutionaliseerde redelijkheid.

## 3. Risico's van blinde liefde

Maar juist met instrumentalistische wetgeving loopt de belastingwetgever een groot risico die onpartijdigheid prijs te geven door te gemakkelijk toe te geven aan lobby's van maatschappelijke organisaties of pressiegroepen.<sup>14</sup> Op deze manier geeft de belastingwetgever in feite groepen burgers cadeautjes op kosten van anderen, met name op kosten van degene die geen effectieve lobby kunnen mobiliseren. Fiscale privileges zijn het resultaat.<sup>15</sup> De wetgever is zo niet meer trouw aan het rechtsstatelijke ideaal van de gelijkheid. Belastingplichtigen stellen dan hun vertrouwen niet in de wetgever maar in de rechter.

Dat bleek bij het Grootwagenvak-arrest (1998): een schoolvoorbeeld van schending van het gelijkheidsbeginsel.<sup>16</sup> Bij amendement was een uitzonderingsregeling in de motorrijtuigenbelasting gecreëerd voor een bepaalde groep van belastingplichtigen zonder dat daarvoor een rechtvaardiging voorhanden is. De bestelwagens van belastingplichtigen met een zogenoemd 'groot wagenpark' mochten hun grijze kenteken behouden, hoewel die auto's op zich niet meer voldeden aan de (technische) eisen voor een grijs kenteken. Een effectieve lobby had gepleit voor het invoeren van dit voor het grijskenteken irrelevante criterium van 'groot wagenpark', dat zo enkel voor deze groep belastingplichtigen behoud van het voordelige grijs kenteken betekende. Dat het om een belastingprivilege ging, betwijfelde de staatssecretaris als medewetgever niet. Maar hij kon de aanvaarding van dit amendement niet tegenhouden. Deze door de medewetgever uitgesproken twijfel maakte de beslissing in deze zaak voor de Hoge Raad een stuk gemakkelijker. De Hoge Raad oordeelde dat er sprake was schending

7 W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, Samson N.V., Alphen aan den Rijn 1949, p. 31. Vgl. Niessen 2010, p. 122 e.v.

8 Vgl. Tipke 2000, p. 67 e.v. Het toetsingskader voor belastinguitgaven heeft hier geen aandacht voor, zie Rijksbegrotingsvoorschriften 2012, § 2.4.8, p. 225 Model 4.55 – Toetsingskader Belastinguitgaven <http://rbv.minfin.nl/2012/modellen/overig/4-55-toetsingskader-belastinguitgaven>. Vgl. I. De Ridder, *Belastinguitgaven in Nederland*, Documentatieblad Federale Overheidsdienst Financiën – België, 72 (2012) nr. 3, p. 29-59.

9 W.A.F.G. Vermeend, 'Zin en onzin van fiscale instrumentalisering', in: *Liberaal Gifte. Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus*, Kluwer, Deventer 1999, p. 365. W.A. Vermeend, 'Instrumentalisering van het belastingrecht', *WFR* 1996/6186, p. 211.

10 J.G. Detiger, 'Ontwikkelingslijnen van de belastingheffing in de 20ste eeuw', in: H. Schuttevåer & J.G. Detiger, *Anderhalve eeuw belastingen*, Kluwer, Deventer/Antwerpen 1964, p. 66. Hij wijst erop dat de periode na de bevrijding zeer rijk was aan wijzigingen van de belastingwetgeving, het ging met name om maatregelen van sociaal-economische aard. In 1951 besloeg 'de fiscale lectuur aan wetsontwerpen en de daarbijbehorende parlementaire stukken meer dan 3000 vellen druks.'

11 Smeets 1954, p. 95.

12 D.A.M. Meeles, 'Nevendoeleinden in de belastingwetgeving', in: *Van Dijk-bundel*, Uitgeverij FED, Deventer 1988, p. 243.

13 J.L.M. Gribnau, 'Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt', *TFO* 1999/44. Zie uitvoerig C.L.J. Caminada e.a. (red.), *Belasting met beleid*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2007.

14 J.W. Zwemmer, discussiebijdrage, in: *Belastingen en ethiek. Preadviezen en bespreking preadviezen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no 243, Kluwer, Deventer 2011, p. 189: 'Kijk naar de lijst met overheidssubsidies en je ziet de parallelle belangen van Kamerleden.'

15 Vgl. art. 189 Gw (oud): 'Geen privilegiën kunnen in het stuk van belastingen worden verleend.' Dit artikel is later opgegaan in het algemene gelijkheidsbeginsel van art. 1 Grondwet. Privileges leiden als schending van de algemeenheid en gelijkheid van de wet ook tot vervreemding van 'freiheitsstützenden Staatsgrundlagen'; P. Kirchhof, *Der Staat als Garant und Gegner der Freiheit*, Ferdinand Schöningh, Paderborn (etc.) 2004, p. 38-39.

16 HR 17 augustus 1998, *BNB* 1999/122.

van het gelijkheidsbeginsel. Happé concludeert terecht: 'het is goed dat er een rechter is.'<sup>17</sup>

Onlangs is een ander fiscaal privilege tot het grote publiek doorgedrongen. Het gaat om de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet waardoor de verkrijging van ondernemingsvermogen anders wordt behandeld dan de verkrijging van ander vermogen. Deze faciliteit is steeds gepresenteerd als een oplossing om financieringsproblemen bij de bedrijfsverdracht te voorkomen – ten onrechte. Hier wist een effectieve lobby een zeer gunstige fiscale regeling te bewerkstelligen. Zoals vaker, bleek het parlement niet deskundig genoeg om de argumenten van pressiegroepen op hun waarde te kunnen schatten.

Ik zal dit fiscale privilege in de Successiewet nu verder analyseren.

#### 4. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten

##### 4.1. *Privilege ten koste van belastingmoraal*

Ik vat de kwestie kort samen zonder mij al te zeer te verliezen in fiscaal-technische details.<sup>18</sup> Met ingang van 1 januari 2010 betaalt een verkrijger krachtens erfrecht of schenking, die ondernemingsvermogen verkrijgt, over – afgerond – de eerste miljoen euro geen erf- of schenkbelasting. Over het meerdere geldt een vrijstelling van 83%. Deze in de loop der jaren steeds weer verder opgehoogde vrijstelling is een sterk – en treurig – staaltje van *fact free politics*.<sup>19</sup> Een niet aflatende retorisch sterke lobby wist het parlement steeds weer opnieuw voor haar karretje te spannen, waarbij een feitelijke onderbouwing van de noodzaak en de effectiviteit van deze regeling nooit het licht heeft gezien.<sup>20</sup> Harde gegevens ter onderbouwing van deze faciliteit ontbraken steeds. De nogal kritiekloze Tweede Kamer vertaalde dit lobbywerk regelmatig in amendementen die het fiscale privilege steeds verder lieten uitdijen.<sup>21</sup> De Raad van State is daarentegen buitengewoon kritisch. Hij betoogde bij de meest recente verhoging van de vrijstelling in de Successiewet (in het voorstel van de staatssecretaris naar 90%) dat de aangedragen rechtvaardiging – deze belastingen vormen een bedreiging voor de continuïteit van de onderneming bij een bedrijfsverdracht – gewoonweg niet deugt. Daarmee ondergraaft de faciliteit de intrinsieke waarde en doelstelling van de erf- en schenkbelastingen. 'Zolang geen andere rechtvaardigingsgrond als dragende grondslag kan worden aangeduid, krijgen deze belastingen een willekeurig karakter', zo stelt de Raad van State.<sup>22</sup> Deze willekeur leidt tot verlies van vertrouwen in deze belastingen. De vakliteratuur is even

kritisch. Enerzijds zijn er geen feitelijke gegevens beschikbaar die de geschiktheid en noodzaak van de regeling aantonen.<sup>23</sup> De wetgever is niet nagegaan of de continuïteit van de onderneming wel in gevaar is door de schenk- en erfbelasting. Anderzijds is de oplossing voor een mogelijk liquiditeitsprobleem dat ontstaat door het overlijden van een ondernemer of aanmerkelijkbelanghouder een soepele uitstelregeling (betalingsregeling) maar zeker geen afstelregeling.<sup>24</sup> Deze fiscale subsidie zonder enige noodzaak is dan ook gewoon een fiscaal privilege. Deze buitengewoon gunstige fiscale faciliteit leidt overigens ook tot conflicten met de Belastingdienst omdat belastingplichtigen er uiteraard alles aan zullen doen om hun vermogen als ondernemingsvermogen, dat door de wetgever zo gunstig wordt behandeld, gekwalificeerd te krijgen.

##### 4.2. *Van privilege tot superprivilege*

Ook de staatssecretaris als medewetgever betoogde in 1984 en 1993 al dat een vrijstelling in strijd is met de basisgedachte respectievelijk het systeem van de Successiewet 1956.<sup>25</sup> Later toen de staatssecretaris desondanks zelf het percentage van de vrijstelling wilde ophogen naar 50% wees hij op een mogelijke spanning met het gelijkheidsbeginsel toen de Tweede Kamer nog verder wilde gaan (2004). Die is er echter niet, zo betoogde hij, als 'de faciliteit geschikt is voor het beoogde doel en de faciliteit niet ruimer is dan nodig is om het gekozen doel te bereiken.' Maar als de faciliteit gewoonweg niet geschikt is om het doel te bereiken, is het in feite een privilege, en dus een schending van het gelijkheidsbeginsel. Daar is de staatssecretaris zich terdege van bewust. Hij heeft 'de indruk' (*sic*) dat de mogelijke liquiditeitsproblemen met een 50%-vrijstelling in voldoende mate ondervangen zijn. Daarom waarschuwt hij: 'Een verdere verhoging of zelfs een volledige vrijstelling zou, nog afgezien van andere ongewenste neveneffecten, naar ons oordeel over zijn doel heen schieten. Dan zou inderdaad de vraag of er sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel, terecht gesteld kunnen worden.'<sup>26</sup>

Kortom, afgezien van het feit dat het wetsvoorstel is gebaseerd op indrukken en een feitelijke onderbouwing – zoals steeds bij deze faciliteit – ontbreekt, is mijns inziens een ding zeker: een verdere verhoging van de vrijstelling strijdt met het gelijkheidsbeginsel – een vrijstelling overigens waarvan de staatssecretaris eerder al had geconstateerd dat die in strijd met de basisgedachte respectievelijk het systeem van de wet was. Toch mocht het verzet van de staatssecretaris niet baten omdat het parlement dat met een

17 R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1999, p. 30.

18 Zie voor een uitvoeriger overzicht I.J.F.A. van Vijfeijken, 'De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in het licht van het gelijkheidsbeginsel', in: H. Gribnau (red.), *Princiepelijk belastingrecht. Liber Amicorum Richard Happé*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2011. Zij vermeldt dat deze 'belastinguitgave' de overheid jaarlijks € 185 miljoen kost.

19 Relativerend over het fenomeen *fact free politics*: R.A. Koole, 'Feitelijke politiek in het wetgevingsproces?', *RegelMaat* 2012 (27) 5, p. 291 e.v.

20 A.C. Rijkers 'Berlusconiaanse wetgeving', *NFR* 2009/2031. Vgl. voor een analyse van een andere langdurige, maar veel omvattender fiscale lobby: Michael J. Graetz & Ian Shapiro, *Death by a Thousand Cuts: The Fight over Taxing Inherited Wealth*, Princeton University Press, Princeton 2006.

21 Vgl. L.G.M. Stevens, 'Regelzucht in kwadraat...', *WFR* 2012/6971, p. 1282: 'de Tweede Kamer wil blijven scoren met onvoldoende door-dachte amenderingen.'

22 Kamerstukken II, 2008-2009, 31 930, nr. 4, p. 3. De fiscale wetgever heeft er nogal moeite mee de adviezen van de Raad van State op andere dan wetstechnische (verbeter)punten te nemen. Zie T.

Hoekstra. 'De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving', *WFR* 2006/6668, p. 474.

23 Geschiktheid en noodzakelijkheid zijn de eerste twee elementen van de proportionaliteitstoets. Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer, Deventer 2006, p. 60-61.

24 M.J. Hoogveen, *Kwaliteit van de fiscale bedrijfsopvolgingswetgeving*, diss. Tilburg, Sdu Uitgevers, Den Haag 2011 is zeer kritisch, ook op grond van empirisch onderzoek. De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten hebben negatieve neveneffecten zoals het faciliteren van het voortbestaan van onrendabele ondernemingen en de keuze voor een opvolger binnen de familie terwijl beter buiten de familie kan worden gezocht ('ondernemerschap is niet overerfelijk'). Zie ook M.J. Hoogveen, 'Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid is onder de maat', *TFO* 2012/118.

25 Kamerstukken II, 1983-1984, 18 226, nr. 5, p. 5 resp. brief van staatssecretaris van Financiën van 16 juni 1993, nr. AFP93/165, V-N 1993/2011, pt. 3.

26 Kamerstukken II, 2004-2005, 29 767, nr. 14, p. 38.

amendement terzijde schoof en de vrijstelling naar 75% ophoogde. Vervolgens gooide de staatssecretaris in 2008 met een dooddoener – ‘na overleg met diverse maatschappelijke organisaties’ – het gelijkheidsbeginsel nog verder over boord door zelf voor te stellen de vrijstelling over ondernemingsvermogen te verhogen naar 90%. De Tweede Kamer, die zich door de effectieve lobby liet gebruiken om voor Sinterklaas te spelen op kosten van de Nederlandse belastingplichtigen, amendeerde de regeling overigens alsnog.<sup>27</sup> Zij koos voor een 100%-vrijstelling van erf- of schenkbelasting voor de eerste miljoen euro verkregen ondernemingsvermogen. De conclusie mag duidelijk zijn: de door de staatssecretaris gesignaleerde strijd met het gelijkheidsbeginsel is door de wetgever niet weggenomen, maar alleen maar groter gemaakt. Een superprivilege is het gevolg.

En voor de goede orde: de regeling is nog steeds niet geëvalueerd omdat er geen informatie beschikbaar is, zo stelde de regering in 2009.<sup>28</sup> Dat neemt niet weg dat de wetgever, zoals we zagen, de faciliteit daarna aanmerkelijk heeft verhoogd, hetgeen dan weer een reden voor het kabinet is om nog even niet te evalueren. In de woorden van Jansen: ‘Wat hier gebeurt, is uiterst curieus. Zonder de effectiviteit van bepaalde faciliteiten te kennen, worden faciliteiten aangepast en dat is vervolgens weer een reden om de evaluatie uit te stellen.’<sup>29</sup> Zo houdt *fact free politics* zichzelf in stand, ten koste van het vertrouwen in de onpartijdigheid van de wetgever.

Tot zover deze samenvatting van de complexe materie.

#### 4.3. De prijs van zelfgenoegzaamheid

De wetgever die door gebrek aan onpartijdigheid het gelijkheidsbeginsel schendt, verliest legitimiteit en moet rekenen op een verminderd vertrouwen van de burgers. Het is een voorbeeld van zelfgenoegzaam handelen over de hoofden van de burgers heen. Zij moeten door dit soort belastingprivileges meer belasting betalen dan nodig is, omdat de wetgever onvoldoende doordacht te werk gaat. Als burgers daardoor het belastingstelsel minder of niet meer rechtvaardig vinden, leidt dat tot een verminderde bereidheid van de burgers tot naleving van de belastingwet, zo blijkt uit sociaal-wetenschappelijk onderzoek.<sup>30</sup> Een eerlijke verdeling van de belastingdruk en fiscale tegemoetkomingen is van belang voor de bereidheid tot naleving – net als overigens een eerlijke verdeling van de mogelijkheden tot minimaliseren van de belastingschuld en belastingontwijking.<sup>31</sup> Fuller heeft niet voor niets het belang van de wederkerig-

heid tussen wetgever en burger benadrukt. Zij dienen zich beiden aan het recht te houden: ‘the functioning of a legal system depends upon a cooperative effort – an effective and responsible interaction – between lawgiver and subject.’<sup>32</sup> Schendingen van het gelijkheidsbeginsel zetten het functioneren van het rechtssysteem dus onder druk. Samenvattend kan gesteld worden dat door dit soort schendingen van het gelijkheidsbeginsel de legitimiteit en betrouwbaarheid van wetgever en wetgeving eroderen. De vraag is hoe dat te herstellen?

## 5. Herstel van vertrouwen en legitimiteit

### 5.1. De rechter

Privileges liggen gevoelig bij burgers, dat geldt zeker voor fiscale privileges. Het is dan ook niet verwonderlijk dat een belastingplichtige de bedrijfsopvolgingsfaciliteit aan de rechter heeft voorgelegd. Hij maakte ook aanspraak op deze regeling: de discriminerende wettelijke regeling die alleen van toepassing is op bedrijfsvermogen zou zijns inziens ook op privévermogen moeten worden toegepast. Dan zou de discriminatie ongedaan zijn gemaakt. Op 13 juli jl. oordeelde Rechtbank Breda dat de – verruiming van de – bedrijfsopvolgingsfaciliteit een onderscheid tussen privé- en ondernemingsvermogen inhoudt waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.<sup>33</sup> Het gelijkheidsbeginsel van art. 14 EVRM jo. art. 1, Eerste Protocol (bij het EVRM) is daarom geschonden. De rechtbank komt tot het oordeel dat ‘deze bevoordeling van redelijke grond ontbloomt is’ na een zeer gedetailleerd onderzoek naar de wetgeschiedenis van de regeling, zo blijkt uit de zorgvuldige motivering. Hoe verleidelijk ook, ik ga hier niet in op de technische details van deze beslissing. Dat betreft allereerst de vraag of het gelijkheidsbeginsel als neergelegd in art. 14 EVRM jo. art. 1, Eerste Protocol (bij het EVRM) (en/of art. 26 IVBPR) van toepassing is.<sup>34</sup> Vervolgens gaat het om vragen als: heeft de wetgever zijn ‘wide margin of appreciation’ overschreden,<sup>35</sup> en zo ja, kan de rechter zelf in het opheffen van de discriminatie voorzien of kan hij beter de wetgever een termijn geven (bijvoorbeeld: één jaar) om de discriminatie te elimineren? Daarbij speelt ook de vraag hoe actief of passief de rechter moet zijn bij het verlenen van rechtsbescherming

27 Voor politici geldt hier soms ‘Man denkt zu schieben, aber man wird geschoben’ (vrij naar Goethe).

28 Kamerstukken II, 2009-2010, 32 123 IXB, nr. 17. Vgl. de brief van minister van Financiën van 22 juli 2010, nr. AFP/2010/0319 U, V-N 2010/37.13: het is ‘niet goed mogelijk om op objectieve wijze een evaluatie uit te voeren aan de hand van het thans beschikbare materiaal.’

29 J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen: Over te ver doorgeschoten instrumentalisering van het belastingrecht*, Rede, Erasmus Universiteit Rotterdam, Kluwer, Deventer 2012, p. 41.

30 E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press, Cambridge 2007, p. 73 e.v. Vgl. C.A. Schaltegger, ‘Direct Taxation, Decentralization and Earmarked Taxation: An Institutional Framework to Foster Tax Compliance’, *Intertax* 36 (2010), 10, p. 428

31 M. Wenzel, ‘Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field’, in V. Braithwaite (ed.), *Taxing Democracy*, Ashgate, Alderhot/Burlington 2003, p. 51.

32 L.L. Fuller, *The Morality of Law* (1964), Yale University Press, New Haven/London 1977, p. 219.

33 Rechtbank Breda 13 juli 2012, nr. 11/05509, *NFR* 2012/1997. Op Kamervragen antwoordde staatssecretaris dat de geschatte budgettaire derving € 1 mld bedraagt, *NFR* 2012/2066. Het Duitse Bundesfinanzhof oordeelde overigens dat een vergelijkbare Duitse regeling door geen enkel algemeen belang wordt gerechtvaardigd en een ‘verfassungswidrige Überprivilegierung’ vormt (BFH-Beschluss vom 27.9.2012, II R 9/11). De zaak ligt nu bij het Bundesverfassungsricht. Vgl. B.M.E.M. Schols, ‘Breda tot Karlsruhe, gelijke successierechtelijk ongelijkheid?’, *WFR* 2013/6985, p. 106-107.

34 Vgl. Pauwels in zijn uitvoerige aantekening onder HR 10 september 2010, nr. 08/04653, *FED* 2011/33. De rechter volgt in het spoor van het EHRM de volgende toetsingsmethode: 1. is er sprake van gelijke (vergelijkbare) gevallen, 2. is er sprake van ongelijke behandeling, 3. bestaat hiervoor objectieve & redelijke rechtvaardiging (d.w.z. is er een legitieme doelstelling van overheidsbeleid en is er een redelijke evenredigheid tussen middel en doel)?

35 EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, *BNB* 2002/398 (Della Ciaja/Italy). Zie R.H. Happé & J.L.M. Gribnau, ‘Constitutional Limits to Taxation in a Democratic State: The Dutch Experience’, *Michigan State Journal of International Law*, 15 (2007) 2, p. 417-459.

aan de belastingplichtige tegenover de wetgever.<sup>36</sup> Overigens heeft de Hoge Raad in een soortgelijke zaak het cassatieberoep tegen de uitspraak van Hof Arnhem ongegrond verklaard met toepassing van art. 81 RO (HR 9 december 2011, nr. 11/02099; LJN: BU6998, NTFR 2011/2811). Dit wil niet zeggen dat de rechtsopvatting van het hof juist is; de Hoge Raad kan heel wel nog tot een andere rechtsregel komen.<sup>37</sup> Ik wil hier de kwestie van een andere kant benaderen, namelijk vanuit legitimiteit en vertrouwen in het belastingrecht, het thema van deze oratie. Ik constateer dan dat de rechter probeert te doen wat de wetgever wordt geacht te doen maar zo evident naliet. Dat gebeurt door toetsing aan rechtstreeks werkende bepalingen van internationale verdragen, hoger recht dus. In een zorgvuldig gemotiveerde uitspraak wordt geoordeeld dat de ongelijke behandeling niet gerechtvaardigd is. Ook de onpartijdigheid die bij de wetgever ontbrak, is hier wel aanwezig.

Door normen serieus te nemen die de wetgever met voeten heeft getreden, bewaakt de rechter de integriteit van wetgeving en wetgevingsproces. Deze bijdrage vereist 'testing of legislation by higher standards than legislatures sometimes adopt for themselves', zoals Tussman en tenBroek al lang geleden schreven. Hierom vraagt de *rule of law*, precies ter vermindering van de *rule of men*, dus van de subjectieve voorkeuren van een lobbygroep. Het verbod van discriminatoire wetgeving kan vanuit dit perspectief worden gezien als een 'demand for purity of motive' dat een constitutionele dam opwerpt tegen wetgevende motieven als vriendjespolitiek en onpartijdigheid.<sup>38</sup>

Aldus tracht de rechtbank de legitimiteit van het belastingrecht en het vertrouwen van burgers daarin te herstellen.<sup>39</sup> Dat is belangrijk want het vertrouwen van burgers op het rechtssysteem hangt voor een belangrijk deel af van hun perceptie van de rechter, dat wil zeggen 'an effective and fair judiciary' (als een van de 'political institutions').<sup>40</sup> Politieke instituties zorgen voor een gevoel van 'procedural fairness', dat overigens de 'tax compliance' positief beïnvloedt. Een goed werkende, presterende overheid, waaronder de rechter, bevordert deze 'tax compliance.' Van belang is hier het vertrouwen van burgers in de legitimiteit van het rechtssysteem, dus hun perceptie dat het rechtvaardig is. De enkele aanwezigheid van een rechtssysteem is dus niet voldoende; het moet als rechtvaardig worden gepercipieerd – dit sluit aan bij een sociaal-wetenschappelijke empirische oriëntatie.

## 5.2. De koninklijke weg

Men kan stellen dat de rechtbank nu het onrecht van een discriminatoire regeling niet heeft weggenomen, maar juist heeft uitgebreid. Het privilege is immers uitgebreid naar de verkrijger die krachtens erfrecht of schenking privévermogen verkrijgt. De groep belastingplichtigen is dus groter geworden nu het onderscheid tussen privé- en ondernemingsvermogen, waarvoor geen rechtvaardiging bestaat, is vervallen. Maar had in feite niet de vrijstelling niet juist geheel of (grooten)deels moeten worden afgeschaft? Dat is niet waar de belanghebbende in deze zaak om vroeg. Dit wegnemen kan echter alleen de wetgever doen. Nu er beroep is ingesteld tegen de uitspraak van de rechtbank zou de wetgever kunnen wachten op de uitkomst van wat de rechter in hoger beroep en cassatie zal oordelen. Dat betekent nog een tijd van onzekerheid en dat is niet goed voor het vertrouwen in het belastingrecht. Strategische overwegingen kunnen een rol spelen. De wetgever kan calculerend afwachten en rekenen op de grote terughoudendheid die de Hoge Raad (in het spoor van het EHRM) de laatste jaren aan de dag legt.<sup>41</sup> Wellicht blijft de Hoge Raad terughoudend zelfs nu de staatssecretaris de strijd met het gelijkheidsbeginsel heeft gesignaleerd. Een deel van de wetgever ziet de discriminatie dus heel goed, hetgeen in het Grootwagencpark-arrest (1998) het voor de Hoge Raad gemakkelijker maakte discriminatie te constateren. De terughoudendheid lijkt niet alleen voort te komen uit respect voor de democratische legitimatie van de wetgever. Terughoudendheid bij de bescherming tegen discriminatoire wetgeving kan ook zijn ingegeven door het gevaar van politieke benoemingen. De wetgever zou zich namelijk wel eens een slecht verliezer kunnen tonen en, in de woorden van de president van de Hoge Raad, Corstens, trachten de 'invloed op de rechter uit te breiden door benoemingen van rechters meer aan zich te trekken of het domein van de rechter in te krimpen.'<sup>42</sup> Als de rechtspraak zo gepolitiseerd wordt, zal dat leiden tot een verlies aan legitimiteit en vertrouwen in de rechterlijke macht.<sup>43</sup> Door de politieke kleur een rol te laten spelen bij benoemingen poogt de wetgever het 'beleid van de rechter' te beïnvloeden, dat wil zeggen diens belangen en waardeafweging naar zijn hand te zetten.<sup>44</sup>

36 Vgl. R. Happé, 'Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut', in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaicirkels van formeel belastingrecht*. Vriendenbundel voor René Niessen, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 175-185 en - in reactie daarop - J.W. van den Berge, 'Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)', in: Gribnau (red.) 2011, p. 11 e.v. Overigens beoogt J.C. de Wit, Artikel 94 Grondwet toegepast. Een onderzoek naar de betekenis, de bedoeling en de toepassing van de woorden 'vinden geen toepassing' in artikel 94 van der Grondwet, (diss. Rotterdam), Boom Juridische uitgevers, Den Haag 2012, p. 280 dat een doortastender houding van de rechter noodzakelijk en gerechtvaardigd lijkt als de rechter de wetgever al eerder duidelijk heeft gemaakt dat ingrijpen van de wetgever wordt verlangd.

37 B.M.E.M. Schols, 'De wetenschappelijke rechter-plaatsvervanger: gelijk of ongelijk?', *NTFR* 2012/2125, p. 6 stapt hier wat te gemakkelijk over heen.

38 J. Tussman en J. tenBroek, 'The Equal Protection of the Law', *California Law Review*, 1949, Vol. 37, No. 3, p. 351.

39 Er is hier sprake van een gezamenlijke verantwoordelijkheid van wetgever en rechter, als senior resp. junior partner in de rechtsvorming. Zie A. Barak, *The Judge in a Democracy*, Princeton University Press, Princeton 2006, p. 16 e.v. Vgl. M.T.J. Bouwes, 'Behoorlijke wetgeving en de rechter', [http://www.academievoorwetgeving.nl/actueel/165/Nieuwe\\_publicatie:\\_Behoorlijke\\_wetgeving\\_en\\_de\\_rechter.html](http://www.academievoorwetgeving.nl/actueel/165/Nieuwe_publicatie:_Behoorlijke_wetgeving_en_de_rechter.html), geraadpleegd op 8 december 2012.

40 S. Hug & F. Spörri, 'Referendums, Trust, and Tax Evasion', *European Journal of Political Economy* 27 (2011), p. 120-131, p. 121 o.v.n. Uslander. Het is dus van belang 'to better political institutions', hetgeen echter niet zo gemakkelijk is.

41 Vgl. Happé & Gribnau 2007. Belastingplichtigen kregen de afgelopen jaren zelden gelijk van de rechter. En zelfs als de Hoge Raad discriminatie aanwezig achtte, liet hij het al snel aan de wetgever over om deze discriminatie ongedaan te maken. De procederende belastingplichtige bleef dus ook dan met lege handen achter, hoewel hij gelijk had.

42 G. Corstens, 'Antwoord aan Bernhard Schlink', in B. Schlink & G. Corstens, *Objectieve wetgeving en subjectieve rechters*, Cossee, Amsterdam 2011, p. 48.

43 Vgl. J. Griffiths, 'Vertrouwen in de rechtspraak?' en 'Vertrouwen in de rechtspraak (vervolg)' *NJB* 2011/16, nr. 794, p. 1028 e.v. resp. *NJB* 2011/36, nr. 1816, p. 2426 e.v. Hij verstaat onder 'vertrouwen in de rechtspraak' erkenning van legitimiteit die zich op twee manieren kan manifesteren: de bereidheid juridische geschillen aan de rechter voor te leggen en de bereidheid onwelgevallige rechterlijke uitspraken na te leven.

44 Vgl. W. Van Gerven, *Het beleid van de rechter*, derde druk, Standaard Wetenschappelijke Uitgeverij, Antwerpen/W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle 1973.

Ook daarom is het veel beter de koninklijke weg te bewandelen: de wetgever zou het sieren als hij zelf deze vrijstelling afschaft. De wetgever weet inmiddels zeker dat het enkel om een verondersteld probleem ging (feitelijke gegevens ontbraken destijds). Dat heeft echter wel geleid tot discriminatoire wetgeving. Het is niet meer dan logisch dat de wetgever de strijd met het gelijkheidsbeginsel zo snel mogelijk beëindigt. Voor zover er al een probleem is, financieringsproblemen bij bedrijfsoverdrachten, laat empirisch onderzoek zien dat de oplossing niet ligt in de sfeer van het belastingrecht, maar in bijvoorbeeld in een betalingsregeling, een kredietfaciliteit los van de belastingwet.<sup>45</sup> Daarbij kan enige soepelheid in de uitvoering van de wet door de Belastingdienst, bijvoorbeeld bij waardering van vermogen, wellicht soelaas bieden bij bedrijfsopvolgingen in de huidige financiële en economische crisis. Wat derhalve de Hoge Raad ook zal oordelen in cassatie (en wat er ook zij van de technische aspecten rondom de toegang tot EHRM en de wide margin of appreciation voor de belastingwetgever), een ding is zeker: de wetgever dient nu zelf de integriteit en waardigheid van de wet te herstellen. Verbeterde wetgeving is bij uitstek de weg om de geschonden legitimiteit en het verlies aan vertrouwen in het belastingrecht te herstellen. Dat geldt te meer nu er massaal bezwaarschriften worden ingediend.<sup>46</sup> Hierbij zijn allerlei sprinkhanen actief die met zonovertogen beloftes zich opwerpen als belangenbehartiger, dus vertegenwoordiger bij het indienen van bezwaarschriften, en zo ondeskundige belastingplichtigen geld uit de zak weten te kloppen.

## 6. Conclusie

Legitieme wetgeving eist trouw aan de beginselen van hoorlijke wetgeving als rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid, die de *internal morality of law* vormen. Met name het tegenwoordige instrumentalistische gebruik van de belastingwet staat hiermee op gespannen voet, de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten laten dit goed zien. Maar de integriteit van het belastingrecht berust op, en is afhankelijk van, het respect dat overheid en burgers tonen voor de onderliggende (rechts)beginselen. Bij multinationals is nu hun reputatie in het geding zoals bleek bij Starbucks dat te maken kreeg met een kopersstaking. Maar ook de reputatie van de wetgever staat onder druk, met als gevolg het gevaar van een verminderde compliance. De staatssecretaris heeft er vertrouwen in dat de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in hoger beroep en/of cassatie 'overeind' blijven. Hij laat daarmee zien dat hij het nog niet heeft begrepen. Gelijk krijgen bij de rechter wil niet zeggen dat je gelijk hebt. Een dergelijke legalistische visie lijkt op de reactie van multinationals wiens legale structuren ter discussie staan. De staatssecretaris als medewetgever zou de lat hoger moeten leggen dan de belastingplichtigen – die niet onpartijdig hoeven te zijn, maar hun eigenbelang zwaar mogen laten wegen (zij het niet ten koste van alles). De wetgever moet daarom snel zijn gezag proberen te herstellen door een einde te maken aan dit fiscale superprivilege.

45 Vgl. Hoogeveen 2011, p. 493-495 die een niet-belastinggerelateerde kredietfaciliteit bepleit. De huidige regelingen voldoen volgens haar ook niet aan de door de regering gehanteerde kwaliteitseisen voor wetgeving.

46 Het Ministerie van Financiën vreest dat dit een miljard euro per jaar gaat kosten. Inmiddels zijn er namelijk duizenden bezwaarschriften ingediend van belastingplichtigen die zich beroepen op

het gelijkheidsbeginsel. De staatssecretaris Belastingdienst wil deze bezwaren afhandelen via de collectieve procedure voor 'massaal bezwaar', zie art. 25a AWR. Vgl. Kamerstukken II, 2012-2013, 33 457, nr. 1 en 2.