

*J. Spaanstra:*

ASPECTEN VAN DE BELASTING-  
HEFFING VAN VERMOGENS-  
WINSTEN

Uitgave AE. E. Kluwer, 193 bldz. f 12,50

*door Dr. L. Lancée*

Ongetwijfeld is de verschijning van een wat uitgebreider studie betreffende de belastingheffing van vermogenswinsten in de huidige ontwikkelingsfase van ons fiscale bestel uitermate welkom. Sedert minister Hofstra in 1958 mededeelde<sup>1</sup>), dat de Regering de mogelijkheid van invoering ener vermogenswinstbelasting aan de Adviescommissie voor fiscale aangelegenheden ter bestudering had voorgelegd, hebben de gedachten van velen - en niet alleen die van fiscale deskundigen - zich met dit onderwerp bezig gehouden. Ook nadat deze commissie zich in negatieve zin had uitgesproken<sup>2</sup>), is het debat daarover in en buiten de Staten Generaal nog allerminst gestaakt. Het pleidooi dat de Dr. Wiardi Beckman Stichting in haar bekende brochure van 1959 heeft gehouden, vindt - in de eerste plaats in socialistische kringen - nog steeds weerklank, en in de Memorie van Antwoord op het wetsontwerp Inkomstenbelasting 1960 (30 november 1962) had de Regering dan ook niet minder dan twaalf kolommen nodig om haar afwijzend standpunt tegen aanvallen te verdedigen en om vragen daaromtrent te beantwoorden.

Het laatste woord hierover is dan ook geenszins gezegd<sup>3</sup>), en velen zullen daarom naar het boekje van Spaanstra grijpen om voorlichting te zoeken in deze controversiële materie. Zij zullen die ook vinden, want het werk bevat veel lezenswaardig materiaal, speciaal wat betreft buitenlandse litteratuur en wetgeving. Opvallend spaarzaam daarentegen is de schrijver in zijn vermelding van nederlandse meningsuitingen en nederlandse rechtshistorie. Als voorbeeld van het laatste kan dienen, dat bij de behandeling van het ontwerp „speculatiewinstbelasting” (blz. 110/117) vijf pagina's worden gewijd aan Duits-

land, anderhalve aan Engeland, terwijl het feit dat ook in Nederland een belasting op speculatiewinsten heeft gegolden, maar weder is ingetrokken, in tien regels wordt afgedaan. Hierin wordt medegedeeld dat de redenen, welke tot de intrekking hebben geleid een spoedige terugkeer niet waarschijnlijk maken, maar welke die redenen waren, leest men niet<sup>4</sup>).

Behalve met deze wat eenzijdige (en steeds hachelijke!) oriëntatie op buitenlandse rechtssystemen, moet de lezer er ook rekening mede houden, dat Spaanstra's beschouwingen van het begin tot het einde van het boek gestoeld zijn op één, strak volgehouden, visie welke zowel zijn standpunt omtrent de rechtgrond van de belastingheffing in het algemeen, als het door hem gehanteerde inkomensbegrip beheerst.

Dit komt reeds terstond tot uiting in de aanvang van zijn analyse van het begrip „vermogenswinst”. Het hier (bldz. 16) gestelde axioma: „Slechts die waardestijgingen die meebrengen, dat de genietter reëel in koopkracht vooruitgaat, rechtvaardigen een eventuele belastingheffing” loopt als een Leitmotiv door het gehele werk heen. Het enige gerechtigheidsbeginsel dat in aanmerking komt is dat van de gelijkmatige verdeling van de belastingdruk over alle contribuabelen naar hun „taxable capacity”, en taxable capacity is gelijk aan koopkracht (o.a. bldz. 31/32).

Deze eenheidskeuze uit de verscheidenheid van fiscale doeleinden, die in de laatste jaren weer zoveel pennen in beweging hebben gebracht, is des schrijvers goed recht en velen zullen hem daarin ook willen volgen. Maar in een studie over het voor en tegen van een voor Nederland nieuwe belastingvorm zou men, dunkt mij, toch een systematische bespreking c.q. bestrijding van andere geprojecteerde doeleinden en beginselen (herverdeling van inkomen, conjuncturele of andere macro-economische oogmerken) mogen verwachten. Zulk een bespreking ontbreekt. De naam van prof. Detiger, die met zoveel kracht de zelfde uitschakeling van „nevendoelen” bepleit<sup>5</sup>), welke Spaanstra stilzwijgend toe-

1) Mem. v. Toel. op het ontwerp Wet Ink.bel. 1958, bldz. 18.

2) Regeringsnota van 27 juli 1960, bldz. 2/3.

3) Laatste behandelde Prof. Mr. K. van Antal dit onderwerp in een op 26 november 1963 te Hengelo gehouden voordracht.

4) Belemmerend voor de ontwikkeling van de industrialisatie, moeilijke controle op juiste naleving, geringe opbrengst. Zie Mem. v. Toel. op de wet van 24 december 1959, Stbl. no. 591.

5) Zie inaugurele oratie op 26 november 1962 en de voordracht op de Belastingconsulentendag 1962 (uitgave F.E.D.).

past, komt in het gehele werk niet voor. En dat in een nederlands boek over vermogenswinstbelasting de Langen's profijtbeginsel ongenoemd blijft, moet zonder meer als een leemte worden aangemerkt. Weliswaar worden een tweetal paragrafen gewijd aan de „windfall” (bldz. 20/25), welk begrip wordt gedefinieerd als „onvoorzienbare bate”. Doch deze wordt niet onder de loupe genomen als mogelijke zelfstandige rechtsgrond voor belastingheffing, doch als tegenstelling tot „economisch inkomen”, dat dan per definitie voorzienbaar moet zijn. De schrijver komt hier tot de, m.i. wel wat ver gaande uitspraak dat „pure windfall gains” niet bestaan, omdat vermogenswinsten steeds in min of meerdere mate voorzien en beoogd zijn (bldz. 24). Uit deze onsplitsbare menging van inkomens- en windfallelementen laat hij dan de praktische onmogelijkheid volgen om een belastingheffing van vermogenswinsten op deze tegenstelling te baseren (bldz. 25). Een doelmatigheidsoverweging dus, die echter een wat overbodige indruk maakt na de reeds gestelde praemisse dat alleen een stijging van koopkracht belastingheffing kan rechtvaardigen. Want dat de koopkracht van een bate afhankelijk zou zijn van haar al dan niet voorzienbaarheid, zal wel niemand beweren<sup>6)</sup>.

Deze volledige concentratie op het koopkrachtavans als motief voor belastingheffing, met voorbijgaan van andere rechtsgronden, werkt te storender, omdat Spaanstra bij de uitwerking en tot staving van het door hem voorgestane inkomensbegrip, overvloedig en veelal met instemming auteurs citeert, die - zoals bijv. Simons<sup>7)</sup> - hun fiscale theorie allerminst bouwden op de basis van een gelijkmatige verdeling van de belastingdruk naar koopkracht of draagkracht, doch integendeel op een sociaal gericht streven naar herdistributie van inkomen en vermogen<sup>8)</sup>. Op één plaats in het boek wordt op deze principiële divergentie gewezen (bldz. 58); doch daarbuiten bespeurt men niet dat de schrijver er rekening mede houdt.

Wat betreft het inkomensbegrip kan niet - zoals t.a.v. de rechtsgrond - gezegd worden dat Spaanstra nalaat om andere opvattingen, dan die welke hij tot de zijne maakt, te be-

spreken. In tegendeel; de vijf meest bekende inkomenstheorieën (bldz. 40) worden achtereenvolgens in beschouwing genomen. Zij het, dat ook hier geen enkel nederlands standpunt wordt vermeld. Zoals na de reeds gebleken overwegende nadruk op de factor „koopkracht” te verwachten was, sluit Spaanstra zich volledig aan bij von Schanz' „Reinvermögenszugangstheorie” (bldz. 47 e.v.), die hij „logisch alle andere theorieën verre de baas” noemt (bldz. 51). Evenals deze grote voorganger wijst ook hij voor het begrip inkomen - ook voor het fiscale begrip inkomen - elke onderscheiding naar herkomst of bestemming van de aan het individu toevoeiende koopkracht van de hand: „... erst alles in einem Bassin sammeln, das ist das Einkommen”. En natuurlijk stoot de lezer dan ook telkenmale op het zelfde bezwaar dat reeds zo vaak tegen de von Schanz-theorie is ingebracht: n.l. de gelijkstelling van de begrippen „koopkracht” (eigenschap van het ruilmiddel) en „draagkracht” (menselijke eigenschap). Door het gehele boek heen worden deze woorden als synoniem gebezigd. In deze objectivering (uitschakeling van de betekenis welke een bate heeft voor het individu) van het inkomenbegrip gaat Spaanstra zeer ver. Inkomen is iedere bate, die de individuele claim op het maatschappelijk goederenpakket vergroot; zij deze nu opbrengt van arbeid, vermogen of onderneming, dan wel gift, erfenis, loterijwinst, gerealiseerde zowel als niet gerealiseerde waardeverandering in *alle* vermogensbestanddelen (bldz. 54). Onverschillig ook of de bate al dan niet voor vertering beschikbaar is<sup>9)</sup>.

Onnodig te zeggen, dat Spaanstra zich een principieel voorstander van een belasting op vermogenswinsten verklaart (bldz. 32). Niet derhalve op grond van enig sociaal desideratum, evenmin uit hoofde van enige taxable capacity welke speciaal verbonden zou kunnen zijn aan de vermogenswinst als zonder contraprestatie verworven verrijking, doch uitsluitend omdat zij een koopkrachtvermeerdering bevat, net als een salaris, en *dus* inkomen is. Evenzeer onnodig te zeggen, dat de huidige situatie waarin vermogensaccres, dat als ondernemingswinst tot uiting komt,

6) Het „buitenkansbeginsel” komt op bldz. 149 e.v. in verband met de verliescompensatie ter sprake; en wordt hier verworpen met een typerende uitspraak: „Een gulden is een gulden en men kan hem maar één keer uitgeven. De wijze van verkrijging verandert hieraan niets”.

7) N. C. Simons, Personal Income Taxation.

8) Trouwens, dit is ook de grondslag welke in Nederland de Partij van de Arbeid voor haar roep om een belasting op vermogenswinsten heeft gekozen. Zie laatstelijk het tweede-kamerlid J. J. A. Berger op het P. v. d. A. congres te Utrecht van 16 nov. 1963.

9) Zeer krachtig op bldz. 151: „Ik had gedacht, dat de tijd reeds lang voorbij was, dat men het inkomen kan leren kennen uit de bestemming, die aan iemands middelen gegeven wordt”.

wèl, doch in de privé-sfeer niet belastbaar is, door hem als een onrechtvaardigheid wordt gevoeld. Zo zeer zelfs dat op bldz. 188 het alternatief wordt gesteld: „of de privé-vermogenswinsten in de belastingheffing te betrekken, of de vermogenswinsten in de bedrijfs sfeer van de belastingheffing uit te schakelen”<sup>10</sup>).

Een vermogenswinst, die geen koopkracht produceert is geen inkomen, en behoort dus als schijnwinst buiten belastingheffing te blijven. Consequent erkent de schrijver als enige oorzaak van schijnwinsten die welke aan het objectieve betaalmiddel is gebonden, n.l. de geldontwaarding (bldz. 25 e.v., samenvatting op bldz. 35). Bij zijn beschouwing hierover wordt kennelijk uitsluitend gedacht aan waardefluctuaties van de eigen munt en aan de binnenlandse werking daarvan. Verhoudingen ten opzichte van het buitenland komen hierbij niet ter sprake. Evenals dit door de Nederlandse Regering werd gedaan, legt ook Spaanstra de nadruk op de praktische onmogelijkheid om een verantwoorde splitsing tot stand te brengen tussen reële en fictieve winsten. Voor de Regering was dit een reden om de gedachte aan een vermogenswinstbelasting te verwerpen. Zulks mede in verband met de overweging dat „in het bijzonder bij deze heffing winsten van inflatoire herkomst de hoofdschotel vormen en reële, . . . voordelen een aanmerkelijk geringer deel van het belastingobject uitmaken”<sup>11</sup>).

Spaanstra daarentegen wordt door de erkenning dat het ondoenlijk is om van iedere vermogenswinst het fictieve bestanddeel uit te schakelen, gevoerd tot een tegenovergestelde conclusie: „. . . dat een belasting op vermogenswinsten geheven zal moeten worden van de nominale vermogenswinsten, onverschillig of zij reël of fictief zijn” (bldz. 32, zie ook 55). Dit wat schokkende standpunt wordt enigmatische getemperd in hoofdstuk IX (bldz. 158 e.v.) hetwelk is gewijd aan mogelijkheden om de belastingdruk op inflatoire vermogensstijging ten dele te corrigeren (correctie naar indexcijfers, winst- of tariefcorrectie in verband met de bezitsduur). Echter, zo waarschuwt de schrijver, men zal tevreden moeten zijn met maatregelen van algemeen, globaal karakter. Een oplossing waarbij rekening kan worden ge-

houden met individuele verschillen, is niet te verwezenlijken (bldz. 169).

De stelling dat alleen verandering in de koopkracht van het geld aanleiding kan geven om vermogenswinsten, als zijnde fictief, buiten het fiscale inkomensbegrip te houden, vloeit rechtstreeks voort uit het door Spaanstra gehuldigde objectieve inkomensbegrip. Een verzekeringsuitkering voor een afgebrand huis, welke geheel gebezigd moet worden om het in de zelfde toestand te herstellen, bevat de zelfde koopkrachtstijging, die ook gerealiseerd zou zijn als het pand zou zijn verkocht. Zij behoort dus - ongeacht de vervangingsnoodzaak - evenzeer tot het inkomen (bldz. 126). Ja, zelfs is in beginsel de gehele realisatie niet noodzakelijk; onverzilverde vermogensaanwas vertegenwoordigt immers de zelfde koopkrachtstijging als verzilverde; is dus evenzeer inkomen. Dit in verste consequentie doorgetrokken theoretische inkomensbegrip, nog afgezien van de hanteerbaarheid, gaat zich wel zeer ver verwijderen van hetgeen wij ons in de tegenwoordige tijd plegen voor te stellen van een inkomstenbelasting als subjectieve draagkrachtheffing. Ook Spaanstra ziet dit vanzelfsprekend en daarom stelt hij naast het ontwikkelde „theoretische inkomensbegrip” een aanmerkelijk beperkter „practisch fiscaal inkomensbegrip” (bldz. 57 e.v.).

Hierbij worden verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking en loterijwinsten uit het algemene inkomensbegrip gelicht en onderworpen aan speciale heffingen, die niettemin worden aangeduid als „bijzondere inkomstenbelasting” (bldz. 61/62). Kennelijk staan de schrijver hier heffingen voor ogen die anders geconstrueerd zijn dan de thans geldende. Want voordat men ons huidige successierecht zou kunnen kenschetsen als een - zij het ook bijzondere - inkomstenbelasting, zou er nog wel het een en ander aan gewijzigd moeten worden. De belangrijkste concessie echter welke Spaanstra het theoretische inkomensbegrip aan het praktische fiscale inkomensbegrip laat brengen, is gelegen in het door hem aanvaarde „realisatieprincipe” (bldz. 120 e.v.). Hoewel hij voorop stelt dat het ook hier gaat om een utilistische, door heffingstechniek en heffingspsychologie (minste pijn!) gevorderde afwijking van het eigenlijk juiste fiscale inkomensbeeld (bldz. 121),

10) Het laatste wordt op bldz. 190 verzacht tot een zekere matiging in het tarief voor dit soort bedrijfswinsten.

11) Nota van 27 juli 1960, bldz. 3. Spaanstra vermeldt deze officiële stelling niet. Trouwens, hij noemt - tenzij ik er overheen gelezen heb - de Regeringsnota nergens. Wèl (aan het slot, bldz. 192/194) de Mem. v. Antw. op het ontwerp I.B. 1960.

voert de schrijver de realisatievoorwaarde ver door. Hier toch vindt hij gelegenheid om, via een onderscheiding tussen verschillende vormen van realisatie, subjectieve schakeringen te doen inwerken op het strakke, alleen door koopkracht bepaalde, inkomensbegrip. In dit licht zal bijv. moeten worden gezien het voorstel (bldz. 126/127) om de belastingheffing op te schorten in geval van vervangingsnoodzaak (Ersatzleistung). Evenwel wil de schrijver deze opschorting - in zijn gedachtengang natuurlijk een faciliteit - alleen toestaan wanneer de vervanging plaats heeft door oorzaken buiten de wil van de contribuabele (brand, molest, onteigening). Tegen het voorstel van de Wiardi Beckman Stichting om de vermogenswinst bij verkoop van een woonhuis, die weder verdwijnt in de koopprijs van een andere woning, eveneens „door te schuiven” (wonen is een levensbehoefte), verzet hij zich dan ook fel (bldz. 105/106). Trouwens, naar blijkt uit een noot op bldz. 127, ontkent hij, dat hier überhaupt van een vervangingsnoodzaak sprake is; men kan altijd een huurhuis betrekken.

Ook aan andere vervreemdingsvormen, die in Spaanstra's gedachtengang inkomen produceren - en ook wel aan die, welke hij feitelijk als realisatie zou moeten erkennen -, wil hij de doorschuiffaciliteit verlenen (ruil tegen economisch identieke contraprestatie, omwisseling van aandelen bij fusie, inbreng in N.V. of in bedrijfsvermogen, enz. bldz. 129 e.v.). Steeds echter blijft het bij een „doorschuiving”, een tijdelijke tegemoetkoming. Zoals trouwens de gehele realisatievoorwaarde bij hem niet anders is dan een tijdelijke faciliteit welke dan ook behoort te eindigen bij het overlijden van de belastingplichtige. Dit is het moment, waarop hij het theoretische fiscale inkomensbegrip de heerschappij laat hernemen en waarop dus alle nog niet belaste vermogensaanwas door de heffing moet worden getroffen (bldz. 137). Alleen indien dit leidt tot onaantoonbare hardheid, zou de schrijver ook doorschuiving over het overlijdensstijp heen naar het moment van realisatie door de erfgenamen willen toestaan. Doch slechts als uitzondering, want „verschuiving van de belastingdruk naar de erfgenamen past niet in een subjectieve belasting, is n.l. een element dat in een Objektsteuer thuishoort” (bldz. 191).

De laatste opmerking is juist, en de voorstellers van het ontwerp Ink.bel. 1960<sup>12)</sup> kunnen deze schoen aantrekken. Indien men echter dan weer leest de verklaring dat „als het meest elementaire beginsel van een be-

lasting van vermogenswinsten binnen het kader van een inkomstenbelasting iedere koopkrachttoeneming belast behoort te worden, zo niet bij de contribuabele zelf, dan toch bij zijn rechtsoptvolgers” (bldz. 138), dan voelt men zijn conceptie van een subjectieve inkomstenbelasting toch wel zeer dicht tot een Objektsteuer naderen!

Gedurende de lectuur van het eerste gedeelte van Spaanstra's boek blijft men niet anders verwachten dan dat een zo principieel voorstander van belastingheffing op vermogenswinsten, zijn betoog zal eindigen met de eis van een zo spoedig mogelijke invoering daarvan. Naarmate de lezer echter vordert, begint het tot zijn bewustzijn door te dringen, dat hetgeen hier geboden wordt, niet is een pleidooi voor de inpassing van een vermogenswinstbelasting in het bestaande nederlandse belastingstelsel, doch een aansporing tot vervanging van dit stelsel door een op volkomen andere leest geschoeid systeem. En zo komt de conclusie op bldz. 154, dat een diep ingrijpende belastingherziening, voorafgegaan door een bestudering van de fundamentele principes van het belastingrecht, conditio sine qua non is voor de invoering van een belasting van vermogenswinsten, niet als een geheel onverwachte anticlimax.

Met deze conclusie, waarmede, in gewijzigde bewoordingen, het boek ook eindigt (bldz. 195), zal menigeen het eens zijn, ook al staat hem een ander fiscaal ideaal dan dat van Spaanstra voor ogen. Eveneens met de uitspraak dat Nederland voor zulk een radicale herziening nog lang niet rijp is (bldz. 156). Ook met de qualificatie van de huidige inkomstenbelasting als een „lappendeken” (bldz. 191). Alvorens men echter er toe komt om een nieuw belastingstelsel - gesteld dat men daar ooit toe komt - op te hangen aan één rechtlijnig, alles omvattend rechtsbeginsel, of aan één rechtlijnig, alles omvattend inkomensbeeld, zou men kunnen overwegen, dat het maatschappelijk leven niet door één maar door meerdere waarheden wordt beheerst. En dat een democratisch staatsbestel gekenmerkt wordt door de eis dat al deze waarheden tot uiting kunnen komen in de wetgeving. Ook, en vooral, in de fiscale wetgeving. Is dus onze samenleving een lappendeken - en wie zou dit willen ontkennen? - dan zou één van de fundamentele principes van belastingrecht, welker bestudering Spaanstra aanbeveelt, wel eens kunnen luiden, dat ook de belastingwetgeving een lappendeken zij.

12) Zie de nieuwe doorschuivingsbepalingen in de artikelen 15 lid 3, 16a en 34 lid 8 van het ontwerp.