

PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<https://hdl.handle.net/2066/230664>

Please be advised that this information was generated on 2021-11-01 and may be subject to change.



FISCAAL RECHT

Ficties in het belastingrecht



Prof. mr. G.T.K. Meussen

Gerard Meussen is hoogleraar bij de vaksectie Belastingrecht op de Radboud Universiteit en verricht onderzoek op verschillende gebieden van het belastingrecht.

Inleiding

Belastingheffing en ficties zijn onlosmakelijk met elkaar verbonden. Je zou zelfs kunnen zeggen: de diverse belastingwetten wemelen van de ficties. Belastingheffing is een massaal proces. Het gaat bijvoorbeeld in de inkomstenbelasting om vele miljoenen belastingplichtigen. De fiscale wetgever gebruikt op allerlei plekken inkomensficties, om daarmee de belastingheffing te vergemakkelijken. Anderzijds gebruikt de wetgever ficties om heffingsrechten veilig te stellen. Bijvoorbeeld als de eigenaar van een pakket aandelen die een aanmerkelijke belang vormen emigreert, wordt hij geacht deze aandelen op het onmiddellijke tijdstip voorafgaand aan zijn emigratie, te hebben verkocht. Ofwel de wetgever creëert een fictieve vervreemding waaraan vervolgens belastingheffing wordt gekoppeld.

Daarnaast bestaan er bijvoorbeeld waardeficties. Indien een gebruikte auto in Nederland wordt geïmporteerd, wordt op basis van een verouderingstabel een forfaitaire waarde vastgesteld. En ook de WOZ-waarde van een onroerende zaak gaat uit van een fictie, namelijk dat het object leeg staat. Ficties zijn eigenlijk iets heel vreemds en een typisch juridisch verschijnsel. Er ontstaat in wezen een soort parallel universum. Een fictie betekent immers dat je iets fingeert. Je legt bijvoorbeeld in een belastingwet vast dat een bepaalde situatie geacht wordt te bestaan, terwijl die feitelijk in het geheel niet aanwezig is. Voor de niet-jurist is dit moeilijk te begrijpen en dat maakt dat ficties dan ook een typisch juridisch verschijnsel zijn, die bovendien inherent zijn aan wetgevingstechniek.

Ficties komen de uitvoerbaarheid van het belastingrecht zeer zeker ten goede. Volgens Niessen mag de wet niet te gecompliceerd zijn en kunnen forfaits en andere ficties soms gerechtvaardigd zijn.¹ Maar ficties leiden onder omstandigheden ook tot fricties. Namelijk als inkomensficties of waardeficties zich te ver af bewegen van het werkelijk inkomen of de werkelijke waarde.

Het is schier onmogelijk om in deze bijdrage alle ficties te behandelen die in de verschillende fiscale wetten kunnen worden gevonden. Hierna is dus een bloemlezing opgenomen, de keuzes daarvoor komen volledig voor rekening van de auteur.

De vermogensrendementsheffing

De inkomensfictie die op dit moment het meest omstreden is, en die tot enorme aantallen procedures heeft geleid, is de vermogensrendementsheffing in de inkomstenbelasting. Ofwel het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Daarbij is het vermogen verdeeld in twee rendementsklassen met elk een eigen forfaitair rendement, te weten 0,06% en 5,33%.² De wetgever gaat uit van fictieve beleggingssituaties inhoudende dat particuliere beleggers, naarmate hun vermogen stijgt, meer risicovol (in aandelen) zullen beleggen. Dat betekent dus ook dat een belegger die niet in dit risicoprofiel past, bijvoorbeeld doordat hij € 2.000.000 op een spaardeposito heeft staan waarop hij anno 2020 zelfs een negatieve rente behaalt, door deze wijze van belastingheffing onevenredig zwaar wordt getroffen. Deze forfaitaire vermogensrendementsheffing kent bovendien geen wettelijke mogelijkheid van tegenbewijs.³ Dat betekent dat het forfaitaire rendement per definitie afwijkt van het werkelijke rendement. En daar wringt de schoen. Hoe lager het werkelijke inkomen ten opzichte van het forfaitaire inkomen, hoe hoger het effectieve inkomstenbelastingtarief.⁴ Er wordt al vele jaren nagedacht over een belastingheffing die het werkelijke rendement op inkomsten uit vermogen belast. Er zijn commissies ingesteld, deskundigenrapporten opgesteld⁵, parlementaire advocaten⁶ ingeschakeld. Maar het probleem blijft uiteindelijk vast zitten bij de aftrekbaarheid van vermogensverliezen. Als je het werkelijk rendement wilt belasten, dan moet je bij bijvoorbeeld aandelen ook de gerealiseerde vermogenswinsten en -verliezen bij verkoop belasten c.q. in aftrek toelaten. En dan ontstaat er een gecompliceerd systeem dat uitvoeringstechnisch zeer bewerkelijk is. Dat laat het voorbeeld van de capital gains tax in het Verenigd Koninkrijk zien. Dus blijven we maar aanmodderen met het forfaitair rendement, omdat een werkbaar alternatief ontbreekt.

“Er wordt al vele jaren nagedacht over een belastingheffing die het werkelijke rendement op inkomsten uit vermogen belast.”

Het eigenwoningforfait

Een andere belangrijke inkomensfictie in de Wet IB 2001 is het eigenwoningforfait (art. 3.112) voor de eigen woning, dat geacht wordt de economische waarde van het woongenot van de eigen woning te representeren. Ik abstraheer even van de kleine eigen woningen, maar normaliter bedraagt het eigenwoningforfait 0,60% van de WOZ-waarde, met een maximum van € 6.540 aan forfaitair inkomen. Daarenboven bestaat er dan nog de zogenoemde villabelasting. Het inkomen van € 6.540 wordt vermeerderd met 2,35% van de eigenwoningwaarde voor zover deze uitgaat boven € 1.090.000.

Ficties ter versterking van de bewijspositie van de fiscus

De bewijslastpositie is in fiscale procedures een cruciaal element in relatie tot de positie van de procespartijen. Als anti-misbruik maatregel grijpt de fiscale wetgever regelmatig naar het wapen van de omkering van de bewijslast. Dan wordt een bepaalde handeling in de wet gefingeerd als misbruik tenzij de belastingplichtige het tegendeel aannemelijk maakt. Normaliter is het de fiscus die misbruik moet bewijzen. Maar door de introductie van een dergelijke wettelijke fictie, verschuift de bewijslast naar de belastingplichtige. Een voorbeeld van dit mechanisme is te vinden in de bedrijfsfusieregeling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, te weten art. 14, lid 4, laatste volzin. Daarin is te lezen: “*Indien aandelen in de overdrager dan wel de overnemer binnen drie jaar na de overdracht geheel of ten dele, direct of indirect worden vervreemd aan een lichaam dat niet met de overdrager en de overnemer is verbonden, worden zakelijke overwegingen niet aanwezig geacht, tenzij het tegendeel aannemelijk wordt gemaakt.*”

Deze wetgevingstechniek is omstreden omdat het de belastingplichtige in een uitermate vervelende bewijspositie drukt. Deze moet immers aannemelijk maken dat er geen sprake is van misbruik en dat is bewijstechnisch lastig. Ook in Europeesrechtelijk verband in relatie tot de verdragsvrijheden van het Verdrag inzake de werking van de Europese Unie (VWEU) kunnen daar vraagtekens bij worden gezet.

De fictieve dienstbetrekking

Uitgangspunt van de Wet op de loonbelasting 1964 is de civielrechtelijke dienstbetrekking. Daaraan wordt het gebouw van de loonheffingen gehangen (belasting, premies volks- en werknemersverzekeringen). In een dergelijke situatie fungeert de werkgever als een soort vooruitgeschoven post van de Belastingdienst doordat deze wettelijke verplicht is om belastingen en premies in te houden en aan de fiscus af te dragen. Dit maakt het voor de fiscale wetgever erg verleidelijk om allerlei vormen van arbeidsrelaties, niet zijnde een

civielrechtelijke dienstbetrekking, onder het loongebouw te plaatsen. Daarmee betreden we het domein van de fictieve dienstbetrekking. Daaronder vallen bijvoorbeeld de thuiswerker maar ook de directeur-grotaandeelhouder (DGA) van een BV, die niet onder de werknemersverzekeringen valt maar wel onder de loonheffing voor wat betreft de loonbelasting en de premies volks- en werknemersverzekeringen. De fictieve dienstbetrekking is een typisch voorbeeld van een fictiebepaling die de invordering van belastingen en premies volks- en verzekeringspremies vergemakkelijkt door een inhoudingsplicht op te leggen aan de uitbetaler.

Ficties als reactie op belastingontwijking

Ficties nemen ook een prominente plaats in in de Successiewet 1956, waarin de schenk- en erfbelasting is geregeld. Sonneveld⁷ wijdt er een apart hoofdstuk aan in zijn handboek⁸. Hij schrijft (blz. 125): “*In dit hoofdstuk wordt ingegaan op verkrijgingen die naar het civiele recht niet als verkrijging krachtens erfrecht of schenking kunnen worden aangemerkt, maar die de schenking of erfrechtelijke verkrijging in economisch opzicht zeer nabij komen. Dergelijke verkrijgingen nodigen uit tot het ontgaan van belasting en derhalve worden die verkrijgingen door middel van nadere bepalingen in de Successiewet 1956 belast als verkrijgingen krachtens erfrecht of schenking.*” Een bekende fictiebepaling in dit verband is art. 10 Successiewet (SW), dat zich richt tegen het ontgaan van de heffing van erfbelasting in situaties dat de erfplater tijdens zijn leven aan hem toebehorende eigendomsrechten omzet in genotsrechten (vruchtgebruik en periodieke uitkeringen). Dit worden dan geacht alsnog erfrechtelijke verkrijgingen te zijn.

Internationaal belastingrecht (woon- en vestigingsplaatsfictie)

In relatie tot het internationale belastingrecht kent Nederland vestigingsplaats- en woonplaatsficties. Zo bepaalt art. 2, lid 4, eerste volzin Wet op de vennootschapsbelasting (Vpb) 1969: “*Heeft de oprichting van een lichaam plaatsgevonden naar Nederlands recht, dan wordt voor de toepassing van deze wet, met uitzondering van de artikelen , het lichaam steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd.*” Dit is de zogenaamde vestigingsplaatsfictie in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Vanuit Nederlands fiscaal perspectief is dus bijvoorbeeld een Nederland BV altijd in Nederland gevestigd, ook al bevindt de werkelijke leiding van de BV zich in een ander land. De Wet IB 2001 kent woonplaatsficties. Zo worden diplomaten steeds geacht in Nederland te wonen (art. 2.2, lid 2) en wordt een persoon die ophoudt in Nederland te wonen en binnen een jaar daarna weer in Nederland gaat wonen zonder intussen in een andere mogendheid of op de BES-eilanden te hebben gewoond, ook tijdens zijn afwezigheid geacht in Nederland te hebben gewoond (art. 2.2, lid 1,

¹ R.E.C.M. Niessen, Belastingheffing op basis van ficties, WFR 2002/6465, blz. 105 alsmede R.M. Freudenthal, In de ban van de vervlaking (oratie), Amersfoort, 2004 en P.G.H. Albert, Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht (oratie), Amersfoort, 2006. Het gebruik van ficties door de wetgever kan botsen met het gelijkheidsbeginsel.

² Dit betreft de percentages van het jaar 2020, zie art. 5.2 Wet IB 2001.

³ Hierover wordt door staatssecretaris Vijlbrief van Financiën op dit moment overigens wel nagedacht. Een ter zake ingestelde commissie moet voorjaar 2021 daarover een rapport uitbrengen.

⁴ Een effectieve belastingdruk van meer dan 100% leidt nog niet tot een individuele en buitensporige last als bedoeld in art. 1 EP bij het EVRM. Zie Gerechtshof Amsterdam 22 september 2020, nr. 19/01538 en 19/01539, NTFR 2020/2924 met commentaar R.S. Bekker.

⁵ Memorandum van 9 maart 2020 aan staatssecretaris Vijlbrief van Financiën, https://www.ndfr.nl/pdfroot/attachm-bijlage-1_2020-78893.pdf Zie tevens brief van 24 april 2020 van staatssecretaris Vijlbrief van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer, nr. 2020-0000078893, NTFR 2020/1262.

⁶ Vergelijk brief De Brauw Blackstone Westbroek van 14 oktober 2019 aan voorzitter Tweede Kamer, NTFR 2019/2592.

⁷ F. Sonneveld, Wegwijs in de Successiewet, 25^e druk, 2020, Sdu Uitgevers, Den Haag.

⁸ Betreft hoofdstuk 5, De fictiebepalingen.

eerste volzin). Deze ficties zorgen ervoor dat in het kader van het internationale belastingrecht de vestigingsplaats van een lichaam of de woonplaats van een natuurlijk persoon naar Nederland wordt getrokken, waarbij de woon- of vestigingsplaats in Nederland in een bilateraal belastingverdrag eventueel weer wordt opgegeven. Dit is het gebruik van een fictie ter versterking van heffingsrechten.

In relatie tot het internationale belastingrecht kent Nederland vestigingsplaats- en woonplaatsficties.

Verlies heffingsrecht en ficties

In alle situaties waarin vermogensbestanddelen, dan wel de natuurlijke of rechtspersoon de Nederlands belastingjuridicatie verlaten, wordt er een vervreemding gefingeerd. Men duidt dit ook wel aan met de Engelse term *exit taxes*, of vertaald naar het Nederlands fiscale eindafrekening. Een belangrijk bepaling in dit verband is art. 3.60 Wet IB 2001 waarin is verwoordt dat die bestanddelen van de onderneming op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan het ophouden van de binnenlandse belastingplicht en voor zover zij nog behoren tot het vermogen van de onderneming, geacht worden te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer. En aanvullende bepaling is opgenomen in art. 3.61 Wet IB 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kent vergelijkbare bepalingen (art. 15c en 15d). De aanmerkelijkbelangregeling kent een hele reeks fictieve vervreemding van aandelen en winstbewijzen (art. 4.16 Wet IB 2001). Een van die fictieve vervreemdingen is ophouden, anders dan door overlijden, binnenlands belastingplichtige te zijn.

Ook hier is de insteek helder: het creëren van een fictief, om niet te zeggen kunstmatig heffingsmoment. Een daadwerkelijke vervreemding van vermogensbestanddelen heeft immers niet plaatsgevonden. Voor dit soort situaties moet binnen de Europese Unie, op grond van rechtspraak van het Hof van Justitie EU in Luxemburg overigens wel verplicht uitsstel van betaling worden verleend (art. 25a en 25b IW). Belastingheffing mag het effectief gebruik maken van de verdrags-heden uit het VWEU immers niet frustreren.

Wettelijke ficties in belastingwetten zijn in Nederland onwrikbaar.

Een belastingplichtige die het bijvoorbeeld met het forfaitaire inkomen in box 3 niet eens is en deze vorm van belastingheffing onrechtvaardig vindt, heeft een lange juridische

weg te gaan en is vrijwel kansloos. Om te beginnen wordt hij geconfronteerd met het toetsingsverbod in de Grondwet. Het is de rechter, en in het bijzonder de Hoge Raad, niet toegestaan om een wet in formele zin te toetsen aan de Grondwet. Nederland kent in tegenstelling tot veel andere landen geen constitutioneel Hof zoals bijvoorbeeld Duitsland met het Bundesverfassungsgericht. Om de grondwet te wijzigen is een 2/3 meerderheid nodig in de Eerste en Tweede Kamer. Dat zal dus niet snel gebeuren en het terzake in eerste instantie aangenomen initiatiefwetsvoorstel Halsema is een overduidelijke politieke dood gestorven. Er is wel een gevoel bij veel juristen dat als de Hoge Raad een wet c.q. belastingwet aan de grondwet zou kunnen toetsen, de Hoge Raad veel eerder zou ingrijpen.

Een belastingwet kan door de rechter in Nederland wel getoetst worden aan internationale en Europese verdragen zoals het Verdrag inzake de werking van de Europese Unie (VWEU), het Europese Verdrag inzake de Rechten van de Mens (EVRM) en het Internationale Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR). Toch zijn de juridische mogelijkheden in dit verband zeer beperkt. Tot 1 januari 2017 gold voor de vermogensrendementsheffing een forfaitair inkomen van 4%, hetgeen in grote aantallen procedures is aangevochten. Dit percentage is in een eindeloze stroom procedures aangevochten met een beroep op een inbreuk van art. 1 EP bij het EVRM (eigendomsrecht).

Artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM luidt als volgt: *“Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.*

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties”.

Allereerst beslist de Hoge Raad dat het van het forfaitaire stelsel *“niet kan worden gezegd dat elke redelijke grond ontbeert”*.⁹ De Hoge Raad oordeelt voorts:

“Dit stelsel zou slechts dan in strijd komen met artikel 1 van het EP indien zou komen vast te staan dat het destijds door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van vier percent voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en belastingplichtigen, mede gelet op het toepasselijke tarief, zouden worden geconfronteerd met een buitensporig zware last. Voor het aannemen van een inbreuk op artikel 1 van het EP is niet voldoende dat het rendement van bepaalde bezittingen (...) structureel blijft beneden vier percent van het daarin geïnvesteerde bedrag, ook niet indien de bezittingen van de belastingplichtige in box 3 vooral uit dergelijke bezittingen bestaan”.

Dit heeft de Hoge Raad in enigszins afwijkende bewoordingen in latere arresten herhaald¹⁰. Art. 1 EP bij het EVRM komt pas in beeld als er sprake is van een vorm van confiscatoire belastingheffing. Dat doet zich niet snel voor. Het laat zien hoe ongemeen veel macht de wetgever in Nederland heeft, bij gebreke aan een constitutioneel gerechtshof in Nederland. Alle bezwaren tegen het in het verleden gehanteerde forfaitaire rendementspercentage van 4% zijn dus spaak gelopen bij de rechter.

Art. 1 EP bij het EVRM komt pas in beeld als er sprake is van een vorm van confiscatoire belastingheffing.

Inkomens- en waardeficties zijn wetstechnisch geoorloofd, er van uitgaande dat deze toch enig realiteitskarakter bezitten. Alleen bij een zeer extreme situatie biedt een gang naar de rechter soelaas. En dit betekent voor fiscale wetgeving in Nederland: ficties are here to stay.

Resumé

Het vorenstaande laat zien dat belastingwetgeving is doordrukt met ficties. Inkomensficties, waardeficties, woonplaatsficties, vestigingsplaatsficties etc. Het belastingrecht is ondenkbaar zonder ficties. De verschillende ficties dienen verschillende doeleinden zoals het vergemakkelijken van de belastingheffing of het veiligstellen van heffingsrechten. Rechters, zowel nationale als Europese en internationale rechters, accepteren het gebruik van ficties in fiscale wetgeving. Ergens vindt het gebruik van ficties in het belastingrecht wel 'z'n begrenzing, maar in Nederland is die grens niet snel bereikt. Het gevecht omtrent het al dan niet invoeren of wijzigen van een fictie in fiscale wetgeving dient dan ook in het parlement plaats te vinden en niet ten overstaan van een rechter.

De inkomensficties in de vermogensrendementsheffing vormen een steen des aanstoots voor menig belastingbetaler. Dat zal de fiscale gemoederen de komende jaren nog wel bezighouden. In brede lagen van de bevolking en de politiek is er een roep om bij inkomsten uit vermogen niet langer te werken met een fictie, maar het werkelijk rendement te belastingen. Box 3 (de vermogensrendementsheffing) in de Wet IB 2001 aangaande het inkomen uit sparen en beleggen is door velen als in stap terug in de tijd gezien. In de 19^e eeuw werd er immers ook al met ficties in een inkomensheffing

gewerkt. Alleen kwam dat toen voort uit het gegeven dat de meeste belastingplichtigen toentertijd niet in staat waren om het werkelijke inkomen te berekenen.

De kabinetten Rutte I, II en III voorzagen en voorzien bij een heffingssysteem gebaseerd op het werkelijke rendement grote uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst en een complexe regelgeving voor de aftrek van vermogensverliezen. Binnenskamers wordt er door het kabinet daarom verzocht: het gebruik van ficties in belastingwetgeving is zo slecht nog niet. Inkomensficties lijken aan de ene kant nogal archaïsch maar komen aan de andere kant tegemoet aan de eisen van eenvoud en uitvoerbaarheid.

⁹ HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:812.

¹⁰ Vergelijk in dit verband onder meer HR 14 juni 2019, nr. 18/00690 ECLI:NL:HR:2019:817; HR 14 juni 2019, nr. 17/05606, ECLI:NL:HR:2019:816; HR 29 mei 2020, nr. 19/03944, ECLI:NL:HR:2020:831 en HR 17 juli 2020, nr. 19/05055, ECLI:NL:HR:2020:1295.