

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Masterscriptie Fiscale Economie

Ficties en forfaits in de belastingwetgeving

Het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing nader bekeken



Naam student: Bas Griffioen
Studentnummer: 370216

Begeleider: mr. M.P.L. Adriaansen
Tweede beoordelaar: mw. dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

Datum definitieve versie: 17 september 2018

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1. Inleiding	5
1.1 Aanleiding.....	5
1.2 Methodiek	7
1.3 Probleemstelling.....	7
1.4 Opbouw	9
1.5 Afbakening.....	9
Hoofdstuk 2 Definitie ‘fictie’ en ‘forfait’	11
2.1 Inleiding	11
2.2 Begrip fictie.....	11
2.3 Begrip forfait.....	14
2.4 Conclusie	15
Hoofdstuk 3 Het gebruik van ficties en forfaits in het belastingstelsel.....	16
3.1 Inleiding	16
3.2 Het Belastingstelsel	16
3.2.1 Beginselen fiscale wetgeving.....	16
3.2.2 Eisen aan het belastingstelsel	17
3.3 Motieven voor het gebruiken van ficties	18
3.3.1 Pragmatische motieven.....	18
3.3.2 Anti-misbruik motieven.....	19
3.3.3 Overige motieven	20
3.4 Nadelen van het gebruik van ficties en forfaits.....	20
3.4.1 Draagvlak	20
3.4.2 Relatie met rechtsbeginselen	21
3.4.3 Afname aansluiting met de werkelijkheid.....	21
3.5 Discussie fictie- en forfaitbegrip.....	21
3.6 Conclusie	24
Hoofdstuk 4 Toetsingskader.....	26
4.1 Inleiding	26
4.2 Toetsing van ficties en forfaits	26
4.2.1 Commissie ficties en forfaits	26
4.2.2 Onderzoek Dusarduijn.....	28
4.2.3 Doelstellingen kabinet.....	29

4.2.4 WODC	30
4.2.5 Tussenconclusie.....	30
4.3 Toetsingskader	31
4.4 Verhouding toetsingskader met andere toetsingskaders	33
4.5 Conclusie	34
Hoofdstuk 5 Toetsing autokostenforfait	35
5.1 Inleiding autokostenforfait.....	35
5.2 Toetsing autokostenforfait.....	35
5.2.1 Doelstelling.....	35
5.2.2 Doelmatigheid	38
5.2.3 Rechtmatigheid	40
5.2.4 Proportionaliteit	44
5.2.5 Harmonisatie	44
5.2.6 Aannemelijkheid en consistentie	46
5.3 Conclusie toetsing autokostenforfait	46
Hoofdstuk 6 Knelpunten en oplossingen autokostenforfait	49
6.1 Inleiding knelpunten en oplossingen autokostenforfait	49
6.2 Knelpunten autokostenforfait.....	49
6.3 Oplossingsrichtingen voor de knelpunten van het autokostenforfait	51
6.3.1 Inleiding oplossingsrichtingen voor het autokostenforfait	51
6.3.2 Oplossingsrichtingen voor het autokostenforfait	51
Hoofdstuk 7 Toetsing vermogensrendementsheffing	56
7.1 Inleiding vermogensrendementsheffing	56
7.2 Toetsing vermogensrendementsheffing	56
7.2.1 Doelstelling.....	56
7.2.2 Doelmatigheid	61
7.2.3 Rechtmatigheid	64
7.2.4 Proportionaliteit	70
7.2.5 Harmonisatie	71
7.2.6 Aannemelijkheid en consistentie	74
7.3 Conclusie toetsing vermogensrendementsheffing	75

Hoofdstuk 8 Knelpunten en oplossingen vermogensrendementsheffing	78
8.1 Inleiding knelpunten en oplossingen vermogensrendementsheffing	78
8.2 Knelpunten vermogensrendementsheffing	78
8.3 Oplossingen voor de knelpunten van de vermogensrendementsheffing.....	80
8.3.1 Inleiding oplossingsrichtingen voor de vermogensrendementsheffing.....	80
8.3.2 Oplossingsrichtingen voor de vermogensrendementsheffing	80
 Hoofdstuk 9 Samenvatting en conclusie	 87
 Literatuurlijst	 91
Boeken en artikelen.....	91
Internetbronnen.....	98
Kamerstukken.....	98
Jurisprudentie.....	99
Overig	99

Hoofdstuk 1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Overheden heffen belastingen van burgers met verschillende doelen, ook de manier van heffen verschilt tussen de verschillende belastingen.¹ In het algemeen vindt belastingheffing plaats op basis van handelingen, gebeurtenissen of situaties die plaatsvinden in de maatschappij.² Niet altijd is het direct mogelijk om een feitelijke situatie te belasten. In de belastingwetgeving wordt daarom ook gebruik gemaakt van ficties en forfaits. Het gebruik van ficties zorgt ervoor dat in de belastingwetgeving een bepaalde situatie wordt gelijkgesteld aan een andere situatie. De wetgever kan ficties gebruiken om wetgeving te vereenvoudigen. Door het gebruiken van ficties in de belastingwetgeving wordt niet de werkelijke situatie belast, maar een situatie die wordt gelijkgesteld aan de werkelijke situatie.³ De aanname dat de situaties gelijk zijn, kan de doelmatigheid van de belastingwetgeving vergroten, aangezien de regelgeving minder uitvoerig of uitgebreid hoeft te zijn zonder een verlies van bereik.⁴ Bij het gebruik van forfaits worden vaste waarden toegekend aan een bepaald voor- of nadeel, waarbij de, door een forfait bepaalde waarde, in de plaats treedt van de werkelijke waarde. Forfaits hebben meestal vereenvoudiging van de werkelijkheid tot doel, waardoor de belastingheffing wordt vergemakkelijkt.⁵ Het gebruik van forfaitaire rechtsregels wordt ook wel gezien als *lex specialis* van het gebruik van ficties in rechtsregels.⁶ Een gevaar van het gebruiken van ficties en forfaits is dat de belastingheffing niet meer aansluit bij de werkelijke situatie, wat tot maatschappelijke spanningen kan leiden.⁷

Bij ficties en forfaits is een onderscheid te maken tussen ficties en forfaits die weerlegbaar zijn en ficties en forfaits die niet weerlegbaar zijn. Bij niet weerlegbare ficties en forfaits bestaat geen mogelijkheid om de belasting te heffen over de werkelijke situatie, ook niet als daar bewijs voor is. Een voorbeeld van een niet weerlegbare fictie is de meesleepregeling van art. 4.9 Wet IB 2001 waarin is bepaald dat als een belastingplichtige een aanmerkelijk belang heeft, andere aandelen of winstbewijzen tot dit aanmerkelijk belang worden gerekend. Een voorbeeld van een niet weerlegbaar forfait is de vermogensrendementsheffing van box 3 in de Wet IB 2001. Zowel de fiscus als de belastingplichtige kunnen niet afwijken van de forfaitaire heffing aangezien in de regeling geen

¹ Boer 2013, pag. 12.

² Dusarduijn *WFR* 2013/1224.

³ Dusarduijn *WFR* 2013/1224.

⁴ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 14.

⁵ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 8-9.

⁶ Albert *WFR* 2012/1234 voetnoot 2.

⁷ Albregtse *WFR* 1985/1487.

tegenbewijsregeling is opgenomen.⁸ Een gevolg hiervan is dat het forfaitaire bedrag significant kan afwijken van het daadwerkelijke bedrag. Deze situatie kan tot een onrechtvaardig ervaren wetgeving leiden.⁹

Naast de niet weerlegbare ficties en forfaits worden ook ficties en forfaits toegepast waarbij het wel mogelijk is om van de fictief of forfaitair bepaalde belastinggrondslag af te wijken indien tegenbewijs wordt geleverd. Een voorbeeld van een weerlegbare fictie is de bijtelling van het privégebruik van een auto van de zaak. In de inkomstenbelasting wordt gewerkt met een fictief percentage om het privégebruik te bepalen. De fiscus heeft de mogelijkheid om een hogere bijtelling toe te passen (art. 3.20 lid 1 Wet IB 2001) en de belastingplichtige heeft de mogelijkheid om de bijtelling niet van toepassing te laten zijn. Hiervoor moet de belastingplichtige bewijzen dat hij minder dan 500 kilometer privé heeft gereden in een kalenderjaar (art. 3.20 lid 3 Wet IB 2001).¹⁰

Het gebruik van ficties en forfaits bij belastingheffing is niet onomstreden. In 2014 is een rapport uitgebracht door de Commissie ficties en forfaits¹¹ (hierna: Commissie) naar een aantal ficties en forfaits in het Nederlandse belastingstelsel. Het doel van deze Commissie was om te onderzoeken of door de belastingwetgever een aanvaardbaar gebruik is gemaakt van de wetgevingstechniek van ficties en forfaits. De Commissie concludeert dat het gebruik van ficties en forfaits door de wetgever in beginsel leidt tot een *begrijpelijke* en *redelijke* wetgeving met een beperkte omvang. De Commissie stelt hierbij wel dat de ficties en forfaits dan aan een aantal voorwaarden moeten voldoen. In haar onderzoek gaat de Commissie in op de *doelmatigheid*, de *proportionaliteit* en de *werking van de ficties en forfaits* om deze voorwaarden te bepalen.¹²

Naast de opvatting van onder andere de Commissie, bestaat ook de mening dat een fiscaal stelsel zonder ficties niet mogelijk is. Stevens is bijvoorbeeld van mening dat het gebruik van ficties en forfaits noodzakelijk is om belastingheffing mogelijk te maken en dat een eventueel verlies aan rechtvaardigheid hiervan de consequentie is.¹³ Albert deelt de mening dat ficties en forfaits noodzakelijk zijn voor de belastingheffing en stelt dat hierdoor het onderscheid tussen ficties en werkelijkheid niet van belang is.¹⁴

⁸ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, §6.3.7.

⁹ Commissie Ficties en forfaits, 2014 p. 11.

¹⁰ Commissie Ficties en forfaits 2014 p. 11-12.

¹¹ De Commissie kende na aanstelling vele wijzigingen in de samenstelling en heeft in die jaren weinig voortgang gekend. Vanaf de zomer van 2012 is het daadwerkelijke onderzoek begonnen.

¹² Commissie ficties en forfaits 2014, p. 14-15 en 232-233.

¹³ Stevens *WFR* 2013/587 §7.2.

¹⁴ Albert *WFR* 2012/1234.

Bij de belastwetgeving speelt een aantal beginselen een belangrijke rol. Het is belangrijk dat de belastingwetgeving past binnen deze beginselen.¹⁵ Een belangrijk beginsel binnen het belastingrecht is het rechtvaardigheidsbeginsel.¹⁶ Dit beginsel is onder te verdelen in rechtsgelijkheid, doelmatigheid en rechtszekerheid.¹⁷ Daarnaast heeft ook het kabinet een aantal doelstellingen met betrekking tot de belastingwetgeving. De Staatssecretaris van financiën heeft de ambities en doelstelling van het kabinet met betrekking tot het belastingstelsel meegedeeld aan de Tweede Kamer. De belangrijkste doelstelling is om het belastingstelsel minder complex te maken.¹⁸ Ook voor de uitvoering van de belastingwetgeving heeft de overheid een aantal doelen geformuleerd. Bij de uitvoering van de belastingwetgeving laat de overheid zich leiden door de beginselen van *rechtmatigheid, rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, doeltreffendheid, doelmatigheid en dienstvaardigheid*.¹⁹

1.2 Methodiek

Uit de literatuur²⁰ en uit documenten van de wetgever²¹ is een aantal kenmerken voor een goede belastingregeling te halen, ook zijn hier voorwaarden en criteria gegeven waaraan een belastingregeling moet voldoen. Daarnaast heeft het Wetenschappelijk Onderzoek- en Documentatiecentrum²² (hierna: WODC) heeft in *Wet en werkelijkheid* een aantal criteria gegeven, die kunnen worden gebruikt bij het onderzoeken van wetgeving. Wetgeving beïnvloedt op meerdere manieren het gedrag in de maatschappij. Het is belangrijk om te onderzoeken welke invloed een wetgeving als doel heeft en op welke manier dit moet gebeuren. Vervolgens moet dan in de praktijk onderzocht worden in hoeverre de wetgeving daadwerkelijk de praktijk beïnvloedt en in welke context dit wel of niet gebeurt.²³

1.3 Probleemstelling

Ficties en forfaits zijn opgenomen in het belastingsysteem en beïnvloeden de manier waarop de belastingwetgeving voldoet aan de hierboven genoemde algemene beginselen van

¹⁵ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889.

¹⁶ Gribnau *WFR* 1995/1889 §1.

¹⁷ Gribnau 2006.

¹⁸ Ministerie van Financiën 16-9-2014, nr. AFP/2014/780.

¹⁹ Staatscourant 27 juni 2001, nr. 121.

²⁰ Zie o.a. De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 18, Albert *WFR* 1985/1487 en Dusarduijn, 2015, p. 27.

²¹ Zie o.a. Kamerstukken II, 2000/01, 27475, nr. 2 en Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3.

²² Het WODC is een zelfstandig onderdeel van het ministerie van Justitie en Veiligheid en verricht op dit gebied inhoudelijk onafhankelijk wetenschappelijk onderzoek.

²³ Klein Haarhuis en Niemeijer 2008, p. 41.

belastingwetgeving en aan de door de overheid gestelde eisen voor de uitvoering van de belastingwetgeving. Aangezien ficties en forfaits onderdeel uitmaken van het belastingstelsel is het van belang dat aan de beginselen van de belastingwetgeving voldoen en bijdragen aan de door de overheid gestelde doelen. Recent zijn het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing door de wetgever aangepast met als doel om de regelingen eenvoudiger te maken en beter te laten aansluiten bij de werkelijke situatie.²⁴

Het doel van deze scriptie is te onderzoeken hoe de fiscale wetgeving wordt beïnvloed door het gebruik van ficties en forfaits, welke knelpunten hierbij een rol spelen en of hier oplossingen of alternatieven voor mogelijk zijn. Hierbij ligt de focus op het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing. Als centrale onderzoeksvraag wordt hierom het volgende onderzocht:

In welke mate voldoen het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing aan de voorwaarden voor een solide belastingwetgeving en hoe kunnen negatieve aspecten worden voorkomen?

Bij het beoordelen van de invloed van ficties en forfaits op de werking van het belastingstelsel wordt allereerst gekeken welke invloed ze hebben op het voldoen aan de beginselen van de belastingwetgeving, en dan met name het rechtvaardigheidsbeginsel. Hiernaast wordt in dit onderzoek ook de invloed van ficties en forfaits op de werking van het belastingstelsel op het gebied van de door de overheid gestelde doelen meegenomen en dan met name het vereenvoudigen van de belastingwetgeving.

Onder een solide belastingheffing wordt een belastingheffing verstaan die voldoet aan de beginselen van de belastingwetgeving, en dan met name het rechtvaardigheidsbeginsel. Hiernaast wordt een belastingheffing die voldoet aan de door de overheid gestelde doelen, en dan met name het vereenvoudigen van de belastingwetgeving, onder een solide belastingheffing verstaan.

De deelvragen die worden behandeld om de onderzoeksvraag te beantwoorden zijn:

- Wat zijn ficties en forfaits?
- Welke rol hebben ficties en forfaits binnen het belastingstelsel?
- Waaraan moeten ficties en forfaits voldoen op grond van de voorwaarden aan een solide belastingregeling?

²⁴ Zie respectievelijk Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3 en Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3.

- In welke mate voldoet het autokostenforfait aan de voorwaarden die zijn gesteld aan ficties en forfaits?
- In welke mate voldoet de vermogensrendementsheffing aan de voorwaarden die zijn gesteld aan ficties en forfaits?

1.4 Opbouw

In hoofdstuk 2 wordt de eerste deelvraag besproken, waarbij de definities van ficties en forfaits nader uiteen worden gezet. Aan de hand van definities van verschillende auteurs worden de definities bepaald die in deze scriptie worden gehanteerd. In hoofdstuk 3 wordt de tweede deelvraag besproken, waarbij wordt onderzocht welke plaats ficties en forfaits vervullen binnen het belastingstelsel. Hierbij wordt gekeken naar de beginselen van, en eisen aan, een belastingstelsel en welke rol ficties en forfaits daarin vervullen. Ook wordt onderzocht welke voor- en nadelen een rol spelen bij het gebruiken van ficties en forfaits in de belastingwetgeving. In hoofdstuk 4 wordt de derde deelvraag besproken. In deze deelvraag wordt onderzocht aan welke voorwaarden ficties en forfaits moeten voldoen om bij te dragen aan het doel van het kabinet om de belastingheffing te vereenvoudigen en waar ficties en forfaits aan moeten voldoen om bij te dragen aan de beginselen van belastingwetgeving en dan met name het rechtvaardigheidsbeginsel. Hierbij worden verschillende toetsingskaders besproken en wordt een eigen toetsingskader samengesteld. In hoofdstuk 5 en 6 wordt de vierde deelvraag besproken. Allereerst wordt in hoofdstuk 5 onderzocht in welke mate het autokostenforfait past binnen het, aan de hand van de vorige deelvragen, geschetste kader. Vervolgens worden in hoofdstuk 6 de belangrijkste knelpunten van het autokostenforfait besproken. Ook wordt besproken hoe de knelpunten bij het autokostenforfait voorkomen kunnen worden. In hoofdstuk 7 en 8 wordt de vijfde deelvraag onderzocht. Allereerst wordt in hoofdstuk 7 onderzocht in welke mate de vermogensrendementsheffing past binnen het toetsingskader. Vervolgens worden in hoofdstuk 8 de knelpunten van de vermogensrendementsheffing, en mogelijke oplossingen om de gevonden knelpunten te beperken, onderzocht. Ten slotte is in hoofdstuk 9 een samenvatting met conclusie opgenomen.

1.5 Afbakening

De focus in deze scriptie ligt op het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing. Hierdoor blijven ficties en forfaits binnen andere belastingwetgeving buiten beschouwing. Ook het gebruik van ficties en forfait met een instrumentaal motief blijven hierdoor buiten beschouwing in deze scriptie. Tot slot wordt in deze scriptie ook de discussie of de vermogensrendementsheffing wel of geen

belasting is naar inkomen niet uitvoerig besproken, aangezien dit voor het toetsen van deze regeling minder van belang is.

Hoofdstuk 2 Definitie ‘fictie’ en ‘forfait’

2.1 Inleiding

In het eerste hoofdstuk is de problematiek rondom het gebruik van ficties in de fiscale wetgeving geschetst. Voordat wordt ingegaan welke rol ficties en forfaits vervullen binnen het belastingstelsel is het van belang om eerst een goede definitie van het begrip *fictie* en vervolgens van het begrip *forfait* in belastingwetgeving te geven. Allereerst wordt in paragraaf 2.2 verschillende definities van het fictiebegrrip in de literatuur gegeven, waarna de definitie van het fictiebegrrip in deze scriptie wordt gegeven. Vervolgens wordt in paragraaf 2.3 de definitie van het forfaitbegrrip in de literatuur besproken, waarna de definitie van het forfaitbegrrip in deze scriptie wordt gegeven. In paragraaf 2.4 volgt de conclusie van dit hoofdstuk.

2.2 Begrip fictie

In de belastingwetgeving wordt het begrip fictie maar op enkele plaatsen gebruikt en in de wettekst zelf wordt geen definitie gegeven. Ook in de literatuur²⁵ bestaat niet een eenduidige definitie van het fictiebegrrip. Verschillende auteurs hanteren verschillende kenmerken en omschrijvingen van het fictiebegrrip. Hierna volgt een overzicht van de in de literatuur voorkomende definities.

De Commissie ficties en forfaits hanteert voor ficties de definitie “een vorm van wetgevingstechniek waarbij ‘iets’ (een nevenbegrrip) onder een begrrip (het hoofdbegrrip) wordt gebracht waartoe het niet behoort met als doel dat de rechtsregels die voor het hoofdbegrrip gelden ook voor het nevenbegrrip zullen gelden.”²⁶

Prebble definieert ficties als een wetgevingstechniek waarbij door middel van implicatie een regel wordt gecreëerd, die ook expliciet had kunnen worden opgeschreven.²⁷ Daarnaast maakt Prebble in zijn onderzoek naar inkomensficties een onderscheid tussen inherente en stimulerende ficties. Inherente ficties zijn fundamentele ficties die los te zien zijn van het inkomensconcept, hierbij moet gedacht worden aan ficties over feiten zoals de bron van inkomen, de woonplaats, kapitaal en winst. Stimulerende ficties zijn ficties over de wet, die ervoor zorgen dat niet-belaste inkomensbestanddelen worden gelijkgesteld aan belaste inkomensbestanddelen. Inherente ficties

²⁵ Zie o.a.; Geppart *WFR* 1999/493; Prebble 2002; Albert *WFR* 2012/1234; Commissie ficties en forfaits 2014 & Dusarduijn 2015.

²⁶ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 8.

²⁷ Prebble 2002, p. 11.

zijn nodig om een inkomensbegrip te creëren terwijl stimulerende ficties nodig zijn om de belastingwetgeving beter te laten functioneren als economisch instrument.

Geppaart stelt dat de wetgever bij het maken van wetgeving zich een voorstelling maakt van de feitelijke werkelijkheid waarop de wet van toepassing wordt. De belastingwet onderwerpt dan de veronderstelde feitelijke grondslag in de heffing. Ficties zijn volgens Geppaart een wetgevingstechniek waarbij rechtsregels die gelden voor een bepaalde feitelijke grondslag bewust op een andere feitelijke grondslag worden toegepast.²⁸

Albert omschrijft ficties als “iets bewust in strijd met de werkelijkheid — daaronder begrepen de door de wetgever gecreëerde civielrechtelijke werkelijkheid — als feitelijke toestand aannemen.”²⁹ Opvallend aan deze definitie is dat Albert stelt dat het civiele recht het uitgangspunt vormt voor het belastingrecht, de fictie in het civiele recht is bij deze definitie daarom gelijkgesteld aan de werkelijkheid. Een wettelijke fictie in het civiele recht kan dus geen fictie vormen in het fiscale recht volgens deze definitie.³⁰

Dusarduijn onderscheidt drie vormen van rechtsficties, volgens haar hangt de definitie af van het oogmerk van degene die de definitie geeft.³¹

- Functie: de rechtsfictie is een bewust onjuiste voorstelling van feiten en omstandigheden, waarbij het doel is om de rechtsregels om te buigen. Dit soort ficties zijn altijd tijdelijk, zodra de oorspronkelijke rechtsregel wijzigt, verliest de fictie zijn nut.³²
- Vorm: “een technische procedure bestaande uit het bewust rangschikken van een feit, zaak of persoon onder een (theoretisch gezien) onjuiste juridische categorie, om met deze praktische oplossing te bereiken dat de typisch voor bedoelde categorie geldende rechtsregels ook op dat feit, die zaak of persoon van toepassing kunnen worden.” Vanuit deze definitie zijn ficties vooral bedoeld om de wettekst zo efficiënt mogelijk te houden. Door het gebruik van een fictie blijft de wettekst overzichtelijk en helder.³³

²⁸ Geppaart *WFR* 1999/493.

²⁹ Albert *WFR* 2012/1234.

³⁰ Geppaart *WFR* 2006/1172.

³¹ Dusarduijn 2015, p. 115.

³² Dusarduijn 2015, p. 116.

³³ Dusarduijn 2015, p. 121.

- Resultaat: “een wettelijke bepaling op grond waarvan de werkelijkheid verplicht geheel of ten dele terzijde wordt gesteld.” Bij deze benadering creëert de fictie een situatie die in strijd is met de werkelijkheid”³⁴

Freudentahl definieert in zijn onderzoek naar het gebruik van ficties in het belastingrecht het begrip fictie als “een wettelijke bepaling op grond waarvan de werkelijkheid verplicht geheel of ten dele terzijde wordt gesteld, en die een rechtstreeks gevolg heeft voor de hoogte van het voor de inkomstenbelasting in aanmerking te nemen inkomen.”³⁵

Uit de in de literatuur gegeven definities voor ficties blijkt dus dat bij het definiëren van het begrip fictie het ook van belang is om te bepalen wat werkelijkheid is. Hierbij gaat het om de fiscale werkelijkheid. Uit de verschillende definities komt naar voren dat ficties op meerdere gebieden een functie vervullen. Zowel op civiel, economisch als maatschappelijk vlak worden ficties gebruikt in de fiscale wetgeving. Ook bij het bepalen van de fiscale werkelijkheid gaat het dus om het civielrechtelijke, economische en maatschappelijke karakter.

Fictie en werkelijkheid zijn sterk met elkaar verbonden.³⁶ Hierdoor hangt de definitie van het ene begrip samen met de definitie die aan het andere begrip wordt gegeven. Daarnaast hebben de vele soorten ficties sterk uiteenlopende doelen. Het vergelijken en beoordelen van ficties is hierdoor alleen mogelijk per specifieke groep ficties en binnen een eigen beoordelingskader.³⁷

Tussen de hierboven genoemde definities van het begrip ficties bestaan ook overeenkomsten. Zo bevatten alle in de literatuur gegeven ficties de beschrijving dat door het gebruik van ficties in wetgeving rechtsregels van toepassing worden op een situatie die niet in de wetgeving wordt omschreven. Door de ficties wordt gedaan alsof de niet beschreven situatie gelijk is aan de beschreven situatie.

Een belangrijk verschil tussen de definities is de positie van een fictie ten opzichte van de werkelijkheid. In de ene definitie wordt een fictie gezien als een creëren van een nieuwe werkelijkheid terwijl in een andere definitie ficties geen eigen werkelijkheid hebben, maar ervoor zorgen dat bij bepaalde situaties wordt gedaan alsof sprake is van een andere werkelijkheid. Het

³⁴ Dusarduijn 2015, p. 127.

³⁵ Freudenthal, 2004, hoofdstuk 3.

³⁶ Van Leeuwen *Forfaitair* 2013/234.

³⁷ Zie o.a. Van Leeuwen *Forfaitair* 2013/234 & Dusarduijn 2015, p. 47.

verschil tussen de definities is dus of een fictie wel of niet wordt gezien als (een nieuwe) werkelijkheid.

Gebaseerd op de besproken definities in de literatuur wordt in dit onderzoek als definitie voor fictie het volgende verstaan: het bewust toepassen van rechtsregels op een situatie alsof de situatie een feitelijke situatie is waardoor doelgericht wordt afgeweken van de werkelijkheid. Met deze definitie wordt aangesloten bij de definitie die Dusarduijn geeft in haar onderzoek naar de rechtsfictie in de inkomstenbelasting.³⁸ Het accent van deze definitie ligt op de situatie waarop de rechtsregel van toepassing is. Dit in tegenstelling tot de door de Commissie gehanteerde definitie waarbij het accent op de rechtsregel zelf ligt. Het gebruik van een fictie in de fiscale wetgeving wordt dus gezien als een bewuste strijdigheid met de fiscale werkelijkheid waarbij doelgericht betekent dat de fictie alleen bestaansrecht heeft zolang hij ervoor zorgt dat de beoogde doelstelling wordt behaald.³⁹

2.3 Begrip forfait

De Commissie hanteert in haar onderzoek voor de definitie van een forfait dat het een regeling is die een vaste waarde toekent aan een genoten voor- of nadeel. De vaste waarde van het forfait komt in de plaats van het in werkelijkheid door de belastingplichtige behaalde resultaat.⁴⁰

Dusarduijn definieert het begrip forfait op een vergelijkbare manier en stelt dat een forfait een fictie is die een “getalsmatige aangelegenheid betreft”.⁴¹ Verder schrijft zij over het forfait: “Het forfait wortelt in de vermoedelijke realiteit van de gemiddelde belastingplichtige.” Met deze definitie wordt het gebruik van een forfait omschreven als het vaststellen van vaste bedragen, zodat situaties die vergelijkbaar zijn eenvoudig met een vergelijkbare belastingdruk in de belastingheffing kunnen worden betrokken.⁴²

Geppaart ziet het forfait als een fictie voor een kwantitatieve maatstaf. Door middel van een forfait wordt een rechtshandeling in de belastingheffing betrokken voor een vastgesteld bedrag of percentage.⁴³

³⁸ Dusarduijn 2015, p. 81.

³⁹ Dusarduijn 2015, p. 82.

⁴⁰ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 9.

⁴¹ Dusarduijn 2015, p. 110.

⁴² Dusarduijn 2015, p. 111.

⁴³ Geppaart *WFR* 2006/1172.

De definities van het begrip *forfait* in de literatuur sluiten op elkaar aan. Het forfait wordt door de verschillende auteurs gezien als een specifieke vorm van een fictie waarbij het forfait een vaste waarde of percentage toekent aan een situatie en hierbij bewust afwijkt van de werkelijkheid.

Op basis van de besproken definities van het begrip “*forfait*” wordt in dit onderzoek het begrip als volgt gedefinieerd: het toekennen van een vaste waarde, of een vast percentage over een bepaalde waarde, aan een situatie, om een vergelijkbare situatie gelijkmatig in de belastingheffing te betrekken.

2.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht wat de definities zijn van de begrippen *fictie* en *forfait* in het belastingrecht. In dit onderzoek wordt als definitie voor fictie het volgende verstaan: “het bewust toepassen van rechtsregels op een situatie alsof de situatie een feitelijke situatie is waardoor doelgericht wordt afgeweken van de werkelijkheid.” Het gebruik van een fictie in de fiscale wetgeving wordt dus gezien als een bewuste strijdigheid met de fiscale werkelijkheid waarbij doelgericht betekent dat de fictie alleen bestaansrecht heeft zolang hij ervoor zorgt dat de beoogde doelstelling wordt behaald. Het forfait wordt gezien als een specifieke vorm van een fictie, waarbij het forfait een vaste waarde of percentage toekent aan een situatie en hierbij bewust afwijkt van de werkelijkheid.

Hoofdstuk 3 Het gebruik van ficties en forfaits in het belastingstelsel

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de definities van de begrippen *fictie* en *forfait* gegeven. In dit hoofdstuk wordt in paragraaf 3.2 de opbouw en het functioneren van het belastingstelsel besproken. Hier worden ook de relevante beginselen van de belastingwetgeving met betrekking tot ficties en forfaits besproken. In paragraaf 3.3 worden de motieven voor het gebruik van ficties en forfait besproken, waarna in paragraaf 3.4 nadelen van het gebruik van ficties in de belastingwetgeving worden onderzocht. In paragraaf 3.5 wordt de discussie met betrekking tot verschillende opvattingen en benaderingen in de literatuur ten opzichte van ficties en forfaits besproken. Tot slot volgt in paragraaf 3.6 een conclusie.

3.2 Het Belastingstelsel

Bij het bepalen van de rol van ficties en forfaits in het belastingstelsel is het belangrijk om eerst kort de context van het belastingstelsel te schetsen. Hierbij gaat het om hoe het stelsel over het geheel genomen is opgebouwd en welke primaire functies het stelsel heeft. Het belastingsysteem is een complex systeem met meerdere rollen, zowel juridische, als financiële, als sociale onderdelen hebben een functie binnen het belastingsysteem.⁴⁴ Dit houdt in dat de toepassing van het belastingsysteem bestaat uit juridische instituten, zoals het parlement, rechtbanken en de Belastingdienst en dat sprake is van een juridische infrastructuur. Hiervan is sprake wanneer het belastingrecht op een consistente manier, op basis van de hieronder verder behandelde beginselen, is opgebouwd.⁴⁵ De financiële doelstelling komt tot uiting dat door middel van belastingen inkomsten worden gegenereerd voor de overheid.⁴⁶ De sociale functie bestaat uit het herverdelen van inkomsten tussen burgers en het beïnvloeden van de keuzes van burgers, ook wel instrumentalisme genoemd.⁴⁷

3.2.1 Beginselen fiscale wetgeving

De belastingwetgeving is, zoals genoemd in paragraaf 3.2, gebaseerd op een aantal beginselen. Deze beginselen zijn algemene regels waaraan de wetgeving moet voldoen. In de literatuur wordt een

⁴⁴ Arendsen 2016, p. 12.

⁴⁵ Ruhl & Katz *ILR* Vol. 101:191 & Van Leijenhorst *WFR* 1998/889.

⁴⁶ Caminada *TvOF* 47, 2015, p. 5.

⁴⁷ Zie o.a. Gribnau *TFR* 2013/444 pag. 528-530 & Stevens *WFR* 2013/587.

aantal beginselen onderscheiden die een grote rol spelen binnen de fiscale wetgeving.⁴⁸ Het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel zijn twee primaire beginselen die toonaangevend zijn voor de belastingwetgeving.⁴⁹ Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen naar mate van hun ongelijkheid ongelijk moeten worden behandeld. Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat het belastingstelsel zekerheid moet geven en specifiek moet zijn. De wetten moeten allesomvattend zijn en geen speling overlaten aan de uitvoerende partij.⁵⁰ Hiernaast zijn ook de verdelingsbeginselen, met name het draagkrachtsbeginsel, van belang. Het draagkrachtbeginsel houdt in dat bij het bepalen van de belastingdruk rekening wordt gehouden met het negatieve nut van de af te dragen belasting. Hierdoor past bij een hoger inkomen of vermogen een hogere belastingdruk dan bij een lager vermogen of inkomen.⁵¹ Bij het gebruik van ficties speelt ook het liquiditeitsbeginsel nog een rol.⁵² Dit beginsel houdt in dat van de belastingplichtige alleen kan worden verwacht dat hij de belasting over inkomen betaalt als hij zonder problemen de verschuldigde belasting van zijn inkomen kan betalen. Dit is bijvoorbeeld het geval als belasting wordt geheven over inkomen dat daadwerkelijk is gerealiseerd.⁵³

3.2.2 Eisen aan het belastingstelsel

Bij het uitvoeren van deze verschillende functies is het van belang dat het belastingstelsel goed uit te voeren is en dat de samenleving vertrouwen in heeft dat het belastingstelsel ervoor zorgt dat belasting daadwerkelijk betaald wordt door de belastingplichtigen.⁵⁴ In 1991 heeft de staatssecretaris van Financiën een aantal kwaliteitseisen opgesteld, waaraan voldaan moet worden bij het opstellen van belastingwetgeving.⁵⁵ De kwaliteitseisen bestaan uit de volgende onderdelen:

- rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen;
- doeltreffendheid en doelmatigheid;
- subsidiariteit en evenredigheid;
- uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
- onderlinge afstemming;
- eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

⁴⁸ Zie o.a. Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, Van den Bergh *WFR* 1962/737, Van Leijenhorst *WFR* 1998/889 en Schonis *FTV* 2013/09.

⁴⁹ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889, Van den Bergh *WFR* 1962/737 & Freudenthal 2004, hoofdstuk 3.

⁵⁰ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889.

⁵¹ Van den Bergh *WFR* 1962/737.

⁵² Schonis *FTV* 2013/09.

⁵³ Schonis *FTV* 2013/09 en Bruijsten *WFR* 2009/823.

⁵⁴ Arendsen 2016, hoofdstuk 3 & Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen 2013, p. 5.

⁵⁵ Nota Zicht op wetgeving, Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nrs. 1-2.

Ook meer recent heeft de wetgever zich uitgelaten over de kwaliteitseisen van nieuwe wetgeving. Deze doelen zijn 25 jaar na het opstellen van bovenstaande kwaliteitseisen nog steeds actueel, en door de wetgever wordt gezocht naar het verbeteren van de wetgeving in overeenstemming met de kwaliteitseisen. De staatssecretaris van Financiën heeft begin 2012 de Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen de opdracht gegeven onderzoek te doen naar welke stappen moeten worden genomen om tot een eenvoudig, solide en fraudebestendig belastingstelsel te komen.⁵⁶ De Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen constateert dat vertrouwen in het belastingstelsel door belastingplichtigen het belangrijkste is, een eenvoudiger stelsel ziet zij als een belangrijke bijdrage daaraan.⁵⁷

Eenvoud, rechtvaardigheid en uitvoerbaarheid van het belastingstelsel zijn belangrijke voorwaarden van een solide belastingstelsel. Eenvoud en uitvoerbaarheid van het belastingstelsel houden in dat het belastingrecht duidelijk en inzichtelijk is, en daarmee de rechtszekerheid van belastingplichtigen bevordert.⁵⁸ Binnen dit streven wordt ook ruimte geboden aan het gebruik van ficties en forfait, zoals het voorstel om in box 2 te gaan werken met een forfaitair inkomen.⁵⁹

3.3 Motieven voor het gebruiken van ficties

Om belasting te kunnen heffen, wordt in de belastingheffing aangesloten bij rechtshandelingen. Hierbij wordt gebruik gemaakt van ficties om bepaalde handelingen gelijk te stellen met rechtshandelingen die in de belastingheffing worden betrokken. Het gebruik van deze ficties heeft een aantal voordelen. Deze voordelen vormen ook de motieven voor het gebruik van ficties en forfaits. In de literatuur en in stukken van de wetgever wordt een aantal voordelen en motieven onderscheiden.⁶⁰ Hiervan volgt hierna een overzicht.

3.3.1 Pragmatische motieven

De pragmatische motieven voor het gebruik van ficties in belastingwetgeving houden in dat door het gebruik van ficties de wetgeving eenvoudiger en doelmatiger kan worden vormgegeven. Het gebruik van ficties is in deze situatie een vorm van wetgevingstechniek.⁶¹ Het gebruik van ficties zorgt ervoor

⁵⁶ Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen 2013, p. 5.

⁵⁷ Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen 2013.

⁵⁸ Gribnau 2006, § 5.4.1.

⁵⁹ Commissie inkomstenbelasting en toeslagen 2013, p. 52.

⁶⁰ Zie o.a. Freudenthal 2004; Dusarduijn 2015; Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3 en Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3.

⁶¹ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 8.

dat het mogelijk is om juridisch ingewikkelde doelen van de wetgever⁶² in de belastingwetgeving op een duidelijke manier op te nemen.⁶³

Eenvoud in de belastingwetgeving houdt in dat de belastingplichtige begrijpen wat met een wettelijke bepaling wordt bedoeld, zodat zij hun gedrag daarop kunnen afstemmen.⁶⁴ Met doelmatigheid in de belastingwetgeving wordt bedoeld dat de opbrengsten van een fiscale regel in verhouding staan met de uitvoeringskosten voor de overheid en de administratieve lasten voor de belastingplichtigen (bedrijfsleven en burgers).⁶⁵ Door het gebruik van een fictie wordt de controle voor de overheid eenvoudiger, omdat niet het werkelijke inkomen van belang is maar een controle van de naleving van de wettelijke regels volstaat.⁶⁶

Het gebruik van ficties kan zorgen voor deze eenvoud en doelmatigheid in de belastingwetgeving in situaties dat specifieke regelgeving het belastingstelsel ondoorgrondelijk dreigt te worden of als de werkelijke situatie ingewikkeld is daar lastig bij aan te sluiten is met een fiscale regel. Het forfait bij de vermogensrendementsheffing in box 3 van de inkomstenbelasting is een goed voorbeeld van een fictie vanuit een pragmatisch motief. Door het forfaitair rendement is de belasting eenvoudig te bepalen en zijn de uitvoeringslasten lager dan in bij een systematiek waarbij geen forfaitair rendement wordt gebruikt.⁶⁷

3.3.2 Anti-misbruik motieven

Bij het tegengaan van misbruik van het belastingstelsel kan het zowel gaan om het tegengaan van bestaande constructies, als om het invoeren van reparatiewetgeving om ongewenste ontwikkelingen tegen te gaan.⁶⁸ Een fictie met een anti-misbruik motief kan ervoor zorgen dat in een bepaalde situatie waarop een regeling van toepassing is, en dat ingaat tegen de bedoeling van de wetgever, ervoor zorgen dat de regeling niet kan worden toegepast. Ook kan een fictie ervoor zorgen dat in een situatie waar een regeling niet van toepassing is, deze door de fictie wel moet worden toegepast. Een

⁶² Arendsen noemt hier het gebruik van ficties in de vennootschapsbelasting die “ver van de dagelijkse realiteit van belastingplichtigen staan”, zoals de juridische fusie en splitsing.

⁶³ Arendsen 2016, p. 43.

⁶⁴ Dusarduijn 2015, p. 181.

⁶⁵ Dusarduijn 2015, p. 182.

⁶⁶ Freudenthal 2004, § 3.3; Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3, p. 18 en Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3.

⁶⁷Zie oa. Dusarduijn 2015, p. 271 en Bijlage brief 2017-0000103186.

⁶⁸ Dusarduijn 2015, p. 230.

voorbeeld van een fictie regeling vanuit het anti-misbruikmotief zijn de fictieve vervreemdingen in artikel 4.16 Wet IB 2001.⁶⁹

3.3.3 Overige motieven

Naast de twee genoemde vaak voorkomende motieven om gebruik te maken van ficties in de belastingwetgeving bestaan nog diverse andere motieven. Door het gebruik van ficties kan een voorspelbare belastingopbrengst gecreëerd worden. Bijvoorbeeld bij de al eerdergenoemde vermogensrendementsheffing is de opbrengst goed te voorspellen doordat de waarde, en de waardeontwikkeling van de grondslag op macro-economisch niveau bekend is.⁷⁰ Tot slot worden ook maatschappelijke motieven gebruikt voor het gebruik van een rechtsfictie. In deze gevallen gaat het om het sturen van de maatschappij, dit wordt ook wel de instrumentalistische functie van het belastingstelsel genoemd. Voorbeelden van dergelijke rechtsficties is de invloed van de hoogte van CO₂-uitstoot op de bpm en het lager belastingen van milieubewuste investeringen door middel van de MIA. Deze instrumentele rechtsregels hebben echter hun eigen beoordelingskader en zullen zoals in paragraaf 1.5 aangegeven verder niet in dit onderzoek worden behandeld.⁷¹

3.4 Nadelen van het gebruik van ficties en forfaits

Het gebruik van ficties en forfaits als wetgevingstechniek heeft ook een aantal nadelen. Het hangt van de vorm van de fictie of van het forfait af welke nadelen een regeling met zich meebrengt. Hierna volgt een overzicht van de mogelijke nadelen.

3.4.1 Draagvlak

Voor het goed functioneren van het belastingstelsel is het van belang dat een maatschappelijk draagvlak voor de belastingregelingen bestaat.⁷² Het gebruik van ficties in een wettelijke regeling kan ertoe leiden dat het maatschappelijke draagvlak van die regeling afneemt. Een regeling die niet aansluit bij de ervaringen van de belastingplichtige kan tot onbegrip leiden en belastingontwijkend gedrag veroorzaken.⁷³ Dit nadeel speelt met name op het moment dat een fictie niet daadwerkelijk genoten inkomen in de belastingheffing betreft.⁷⁴

⁶⁹ Dusarduijn, 2015, p. 237.

⁷⁰ Freudenthal 2004, § 3.3.

⁷¹ Dusarduijn 2015, p. 267.

⁷² Arendsen 2016, p. 45.

⁷³ Arendsen 2016, p. 45 & Freudenthal 2004, §3.4.

⁷⁴ Freudenthal 2004, §3.4.

3.4.2 Relatie met rechtsbeginselen

Aan het begin van dit hoofdstuk is een aantal beginselen behandeld die van belang zijn voor een goed belastingstelsel. Door gebruik te maken van ficties in de fiscale wetgeving kan met name het draagkrachtsbeginsel achtergesteld raken. Door het gebruik van ficties bestaat het risico dat het werkelijke inkomen sterk afwijkt van fiscaal in de heffing betrokken inkomen door het gebruik van een fictie. In situaties waar de verschillen tussen werkelijkheid en fictie groot zijn, bestaat dus het risico dat niet aan draagkrachtbeginsel wordt voldaan.⁷⁵

3.4.3 Afname aansluiting met de werkelijkheid

Hoewel een voordeel van het gebruik van ficties is dat de wetgeving eenvoudig gehouden kan worden schuilt hierin ook het nadeel dat de wetgeving hierdoor een grover karakter krijgt.⁷⁶ Door ficties wordt de wetgeving minder specifiek waardoor de invloed van de feitelijke omstandigheden op de bepaling van de fiscale grondslag wordt beperkt.⁷⁷ Ook bestaat het gevaar dat de ficties niet mee ontwikkelen met de werkelijkheid, de spanning tussen feit en fictie neemt dan toe.⁷⁸

3.5 Discussie fictie- en forfaitbegrip

In de literatuur bestaan enkele verschillende opvattingen en benaderingswijzen ten opzichte van het gebruik van ficties en forfaits in de belastingwetgeving. Hierbij gaat het om de, zoals in paragraaf 2.2 en 2.3 besproken, vraag hoe de begrippen *fictie* en *forfait* gedefinieerd moeten worden. Andere punten waarin in de literatuur over gesproken wordt zijn onder andere hoe tegen het gebruik van ficties wordt aangekeken, welke positie van ficties en forfait binnen de belastingwetgeving wenselijk is en op welke punten ficties en forfaits moeten worden beoordeeld.

Albert benadert de fiscale wetgeving vanuit het civiele recht. Hij is van mening dat in het belastingrecht in het algemeen wordt aangesloten bij de werkelijkheid en dat de fiscale wetgeving voortbouwt op het civiele recht.⁷⁹ Hierbij wijkt de wetgever volgens Albert in bepaalde gevallen bewust af van de werkelijkheid of het civiele recht. Ficties die in het civiele recht zijn opgenomen, zoals rechtspersonen, zijn in het fiscale recht volgens Albert dan ook geen fictie. Albert is van mening dat het geen zin heeft om het afwijken van de werkelijkheid in het belastingrecht als fictie te bestempelen, omdat het nietszeggend zou zijn. De fiscale werkelijkheid plaatst hij op gelijke hoogte

⁷⁵ Freudenthal 2004, §3.4.

⁷⁶ Freudenthal 2004, §3.4.

⁷⁷ Freudenthal 2004, §3.4.

⁷⁸ Albregtse *WFR* 1985/1487.

⁷⁹ Albert, *WFR* 2012/1324 § 3.

als de civielrechtelijke werkelijkheid.⁸⁰ Naast dat Albert het benoemen van ficties weinig zeggend vindt, is hij ook van mening dat het gebruik van ficties inherent is aan fiscale wetgeving, aangezien die elementen bevat die in strijd zijn met de werkelijkheid. De belastingwetgever creëert zijn eigen fiscale werkelijkheid net zoals de civielrechtelijke werkelijkheid gecreëerd is. Albert is van mening dat het geen zin heeft dergelijke ficties als positief of negatief te beoordelen, alleen het resultaat van de fictie is van belang. Het argument dat het resultaat onredelijk is, omdat het gebaseerd is op een fictie is volgens Albert geen geldig argument.⁸¹

Niessen benadert de fiscale wetgeving eveneens vanuit het civiele recht, maar maakt onderscheid tussen drie typen ficties in de belastingwetgeving. Allereerst noemt hij de waarderingsforfaits. Deze forfaiten zijn aanvaardbaar zolang de wetgever erop toeziet dat de uitkomsten niet te sterk afwijken van de realiteit. Vervolgens onderscheid Niessen de belastingheffing op basis van een niet daadwerkelijk op dat moment aanwezige grondslag. Dit is in principe onaanvaardbaar tenzij hiervoor rechtvaardigingsgronden worden aangevoerd. Ten slotte benoemt Niessen de situatie dat het belastingrecht de aanwezige civielrechtelijke vormgeving niet volgt. Dit duidt op een probleem in de wetgevingstechniek.⁸²

Geppaart benadert het fictiebegrrip op een andere manier. Hij ziet het gebruik van ficties voornamelijk als een wetgevingstechniek waarbij rechtsregels die gelden voor een bepaalde feitelijke grondslag worden toegepast op een andere feitelijke grondslag. Dit wil volgens Geppaart niet zeggen dat de wetgever hiermee bewust in strijd handelt met de waarheid. Geppaart stelt dat het bij het invoeren van een wettelijke regeling niet gaat om het verkondigen van een waarheid en iets wordt niet waar, omdat de wetgever dat zegt. De wetgever geeft slechts een gedragsregel die in een bepaalde situatie wordt gehanteerd.⁸³ Verder stelt Geppaart dat het achterhaald en niet in overeenstemming is met de moderne fiscale rechtsvorming om te stellen dat het belastingrecht het civiele recht als uitgangspunt heeft. Het civiele en fiscale recht moeten worden gezien als gelijkwaardige, maar wel verschillend functionerende onderdelen van de rechtsorde.⁸⁴

Dusarduijn ziet de positie van de ficties in de fiscale wetgeving ook anders en maakt geen onderscheid tussen het civiele en fiscale recht, maar tussen de empirische werkelijkheid van belastingplichtigen, de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid en de fictieve fiscale rechtswerkelijkheid.

⁸⁰ Albert, *WFR* 2012/1324 § 3.

⁸¹ Albert, *WFR* 2012/1324 § 9.

⁸² Niessen, *WFR* 2002/105.

⁸³ Geppaart, *WFR* 1999/493.

⁸⁴ Geppaart, *WFR* 2006/1172.

Zij stelt dat deze drie dimensies van de werkelijkheid een rol spelen in situaties waarin gebruik wordt gemaakt van rechtsficties. Ook maakt Dusarduijn dit onderscheid om de fictieve fiscale rechtswerkelijkheid te onderscheiden van de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid.⁸⁵

De empirische werkelijkheid bestaat uit de maatschappelijke, economische en juridische feiten en omstandigheden zoals die een rol spelen in de maatschappij. De reguliere rechtswerkelijkheid heeft betrekking op de door de fiscale wetgever met een rechtsnorm geconstrueerde werkelijkheid. Met behulp van de rechtsnorm worden bepaalde feiten en omstandigheden uit de samenleving omgezet tot fiscale rechtswerkelijkheid. De fictieve fiscale werkelijkheid ontstaat volgens Dusarduijn doordat met de fiscale rechtsfictie een rechtsfictie wordt gecreëerd waarmee wordt afgeweken van de reguliere fiscale werkelijkheid. Bij het onderzoeken van de rechtsfictie is het van belang onderscheid te maken tussen de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid en de door de fiscale rechtsfictie gecreëerde rechtswerkelijkheid. Door dat onderscheid te maken is het mogelijk te onderzoeken of de fiscale rechtsfictie zich anders verhoudt tot de rechtsbeginselen dan het reguliere fiscale recht. Ook kan door het onderscheid de maatschappelijke legitimiteit van de fiscale rechtsfictie worden onderzocht.⁸⁶

Opvallend in de hierboven besproken literatuur is dat twee benaderingen kunnen worden onderscheiden om naar ficties te kijken. Albert en Niessen benaderen de fiscaalrechtelijke fictie vanuit het civiele recht waarbij Albert concludeert dat het niet zinvol is om een fictie te beoordelen. Niessen is van mening dat fiscaalrechtelijke ficties die afwijken van de civielrechtelijke vormgeving komen door een probleem in de wetgevingstechniek. Geppaart en Dusarduijn benaderen de fiscaalrechtelijke fictie juist vanuit de empirische werkelijkheid van de samenleving. Bij deze benadering staat het fiscale recht los van het civiele recht en is bij het beoordelen van ficties van belang onderscheid te maken tussen de reguliere fiscale rechtswerkelijkheid en de door de fiscale rechtsfictie gecreëerde rechtswerkelijkheid.

Naar mijn mening moet bij het beoordelen van de fiscale wetgeving niet worden gekeken naar de verhouding met de civiele wetgeving. Binnen de fiscale wetgeving zelf moet het gebruik van ficties worden getoetst. Hierbij speelt het resultaat van de fiscaalrechtelijke ficties een grote rol omdat maatschappelijke acceptatie van belang is.

Verder valt op dat de verschillende auteurs andere opvattingen hebben ten opzicht van de fiscale rechtsfictie. Albert ziet de fictie als een bewuste strijdigheid met de werkelijkheid terwijl Geppaart

⁸⁵ Dusarduijn 2015, p. 141 en 142.

⁸⁶ Dusarduijn 2015, p. 32 en 33.

juist stelt dat de wetgever met de wetgeving niet beoogt een nieuwe werkelijkheid te creëren, maar slechts een gedragsregel te geven die in een bepaalde situatie wordt gehanteerd. Dusarduijn noemt dat het vanwege de maatschappelijke perceptie van een belastingregel belangrijk is om een fiscaalrechtelijke fictie niet los te zien van de reguliere fiscale werkelijkheid.⁸⁷ Zoals ook volgt uit de in paragraaf 2.2 gegeven definitie van ficties in dit onderzoek, ben ik van mening dat een fiscale rechtsfictie moet worden gezien als het bewust afwijken van de fiscale werkelijkheid. Hiermee creëert de wetgever niet alleen een gedragsregel, maar ook een nieuwe fiscale werkelijkheid aangezien de regeling tot gevolg heeft dat in bepaalde situaties van de reguliere fiscale werkelijkheid wordt afgeweken.

3.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is kort onderzocht hoe het belastingstelsel is opgebouwd en hoe het functioneert. Daarnaast is aan de hand van een aantal voor- en nadelen onderzocht welke positie ficties en forfaits in het belastingstelsel hebben. Ten slotte is onderzocht welke benaderingen en opvatting in de literatuur of ficties bestaan.

De belastingwetgeving moet voldoen aan een aantal beginselen. Primaire beginselen zijn het gelijkheidsbeginsel en het rechtzekerheidsbeginsel. Daarnaast zijn ook de verdelingsbeginselen en dan met name het draagkrachtbeginsel van belang. Voor het opstellen van fiscale regelgeving heeft de wetgever zelf ook een aantal eisen gesteld. Het is voor de wetgever belangrijk dat de wetten eenvoudig, doelmatig en rechtvaardig zijn, hiermee moet de rechtszekerheid worden bevorderd. Voor het gebruiken van ficties is een aantal motieven te onderscheiden, dit zijn het pragmatische motief, het anti-misbruik motief en nog een aantal overige motieven. Het pragmatische motief draait om eenvoud en doelmatigheid in de fiscale regelgeving en het antimisbruik motief om het tegengaan van ongewenste constructies of ontwikkelingen. Bij de overige motieven gaat het om het sturen van de maatschappij, hierop wordt in dit onderzoek niet verder ingegaan. Het gebruiken van ficties heeft ook een aantal nadelen. Zo bestaat het risico op een afnemend maatschappelijk draagvlak, het risico dat niet aan het draagkrachtbeginsel wordt voldaan en op een toenemende spanning tussen de fictie met de aansluiting op de werkelijkheid.

In de literatuur bestaan verschillende benaderingen en opvattingen over de positie van de fiscale rechtsfictie. Bij het beoordelen van ficties in de fiscale wetgeving is het van belang naar de verhouding met de standaard fiscale wetgeving te kijken. Daarnaast is de maatschappelijke

⁸⁷ Dusarduijn 2015, p. 34.

acceptatie van fiscale wetgeving van belang waardoor de resultaat van een fictie een grote rol speelt bij het benaderen van een fictie. Door het gebruik van een fiscaalrechtelijke fictie wijkt de wetgever bewust af van de standaard fiscale werkelijkheid en creëert hiermee een nieuwe fiscale werkelijkheid.

Hoofdstuk 4 Toetsingskader

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht welke voorwaarden in de literatuur en door het kabinet zijn gesteld waar ficties en forfaits aan moeten voldoen om bij te dragen aan het doel van het kabinet om de belastingheffing te vereenvoudigen. Ook wordt onderzocht waar ficties en forfaits aan moeten voldoen om bij te dragen aan de beginselen van belastingwetgeving. In paragraaf 4.2 worden eerst enkele onderzoeken en beleidsdocumenten besproken, waarna vervolgens in paragraaf 4.3 een eigen toetsingskader wordt samengesteld. In paragraaf 4.4 volgt een vergelijking tussen het eigen toetsingskader en de eerder besproken toetsingskaders, waarna tot slot in paragraaf 4.5 een conclusie volgt.

4.2 Toetsing van ficties en forfaits

In deze paragraaf worden de verschillende toetsingsmethodes en -onderdelen van ficties en forfaits besproken. Allereerst worden de toetsingsbegrippen van de Commissie en van Dusarduijn behandeld. Vervolgens worden de wetgevingskwaliteitseisen van de overheid besproken om in het toetsingskader ook de eisen die de overheid stelt mee te nemen. Ten slotte worden ook enkele relevante punten uit het wetsevaluatieonderzoek van het WODC besproken.

4.2.1 Commissie ficties en forfaits

De Commissie ficties en forfaits maakt in haar onderzoek gebruik van drie criteria waarop ficties worden beoordeeld en vijf criteria waarop forfaits worden beoordeeld.⁸⁸ Aangezien de Commissie als onderscheidend aspect van een forfait ten opzichte van een fictie het toekennen van een vaste waarde aan een genoten voor- of nadeel ziet, is het aannemelijk dat de Commissie de twee extra toetsingscriteria, transparantie en geldigheidsduur, alleen van belang vindt bij het beoordelen van de omvang van de waarde van het forfait. Bij een fictie wordt geen vaste waarde toegekend, waardoor deze twee toetsingscriteria volgens de definitie van de Commissie daar niet van belang zijn.

Hieronder volgen de begrippen die de Commissie toetst bij het beoordelen van ficties en forfaits.

⁸⁸ Commissie ficties en forfaits 2014, hoofdstuk 1.

Doelmatigheid

Met de doelmatigheidstoets wordt onderzocht of zonder het gebruik van de fictie in de regeling de regeling uitvoeriger of ingewikkelder zou zijn. Daarnaast bewijst het gebruik van een fictie zijn nut als die “een beeldende kracht heeft die beter tot het geheugen spreekt dan een systematische opsomming.”⁸⁹ Bij dit begrip is het van belang dat het gebruik van een fictie leidt tot doelmatigere en begrijpelijker wetgeving in vergelijking met overige wetgevingstechnieken die de wetgever tot zijn beschikking heeft. Daarnaast speelt bij het toepassen van een fictie ook de invloed op de uitvoerbaarheid, zowel voor de uitvoering en controle door de overheid als voor de toepassing door de belastingplichtigen.⁹⁰

Proportionaliteit

Het is van belang dat een logische samenhang bestaat tussen de feitelijke situaties waarop de fictie van toepassing is en de feitelijke situaties waarmee de fictie wordt gelijkgesteld. Als een logische samenhang ontbreekt moet worden beoordeeld of het juist is dat de wetgever in die situatie gebruikt maakt van een fictie.⁹¹ Ook de verhouding tussen de winst die de fictie oplevert op het gebied van doelmatigheid en het verlies aan rechtvaardigheid spelen bij proportionaliteit een rol.⁹²

Brede werking

Door de *brede werking* van ficties te toetsen wordt onderzocht of de belastingwetten onderling verband houden.⁹³ Voor een duidelijke en consistente werking van ficties en eenduidigheid in de wetgeving acht de Commissie het van belang dat een fictie binnen één wet voor alle onderdelen van die wet geldt. Hiermee wordt voorkomen dat eenzelfde begrip in verschillende wetteksten een verschillende betekenis heeft.⁹⁴

Met betrekking tot forfaits toetst de Commissie naast de hierboven staande begrippen ook de volgende twee begrippen.

⁸⁹ De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 14.

⁹⁰ De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 14.

⁹¹ De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 15.

⁹² De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 15.

⁹³ De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 15.

⁹⁴ De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 13 en p. 18.

Transparantie

De manier waarop de omvang van een forfait wordt bepaald, moet transparant zijn. In de wetsgeschiedenis, en ook bij eventuele aanpassing van het forfait, moet het forfait helder en controleerbaar worden onderbouwd.⁹⁵

Geldigheidsduur

Een forfait moet voor een beperkte periode gelden omdat sprake moet zijn van een actuele onderbouwing van de omvang van het forfait. Om bijvoorbeeld te voorkomen dat een forfaitair bepaald percentage steeds meer gaat afwijken van de werkelijkheid is het nodig om regelmatig de hoogte van het forfait, op basis van vastgelegde grondslagen, opnieuw te bepalen.⁹⁶

4.2.2 Onderzoek Dusarduijn

Dusarduijn gebruikt in haar onderzoek naar ficties in de inkomstenbelasting een ander toetsingskader. De begrippen waarop zij ficties in de belastingwetgeving toetst zijn als volgt.

Doeltreffendheid

Bij het gebruiken van een fictie als wetgevingstechniek is het allereerst van belang dat de bewuste en doelgerichte afwijking van de fiscale werkelijkheid haar doel treft. Hierbij zijn nog weer drie aspecten van belang.⁹⁷ Allereerst is dat de mate waarin de fictie haar doel, waarom de fictie is geïntroduceerd, bereikt. Om het bereiken van het doel te beoordelen is transparantie van de totstandkoming van de fictie vervolgens van belang. Ten slotte speelt bij de doeltreffendheid ook de geldigheidsduur van een fictie een rol. Als de fictie niet meer slaagt om het doel waarmee de fictie is ingevoerd te behalen heeft de fictie geen bestaansrecht meer, hiervoor is een periodieke toetsing van belang.⁹⁸

Proportionaliteit

In de fiscale wetgeving leiden verschillende beginselen soms tot een conflict. Proportionaliteit kan conflicterende belangen, en de toepassing van conflicterende regels, met elkaar verenigen. Een onderdeel hiervan is de doelmatigheid van een fictie, die vereist dat de belasting op een manier wordt geheven met zo min mogelijk administratieve en uitvoeringslasten en verstoring van economische keuzes⁹⁹. Hiernaast speelt ook legitimiteit een rol, een fictie moet zowel rechtmatig

⁹⁵ De Commissie ficties en forfaits, 2014, p.18.

⁹⁶ De Commissie ficties en forfaits 2014, p. 18 & Albert *WFR* 1985/1487.

⁹⁷ Dusarduijn, 2015, p. 27.

⁹⁸ Dusarduijn, 2015, p. 27.

⁹⁹ Dusarduijn, 2015, p. 27.

zijn, als rechtvaardig ervaren worden bij introductie en gedurende het bestaan.¹⁰⁰ Proportionaliteit gaat om het evenwicht tussen de doelmatigheid en legitimiteit van een fictie.¹⁰¹

Het toetsingskader dat Dusarduijn gebruikt en het toetsingskader van de Commissie vertonen grote overeenkomsten met elkaar. In beide toetsingskaders zijn de doelstelling, doelmatigheid, proportionaliteit, transparantie van de regeling van belang. In beide toetsingskaders is aandacht voor de rechtvaardigheid van de regeling voor de belastingplichtigen en het belang van een periodieke toetsing. De Commissie heeft in haar toetsingskader ook aandacht voor de positie van de fictie of het forfait ten opzichte van andere wetgeving en de consistentie daarin. Dit is in het toetsingskader van Dusarduijn niet terug te vinden.

4.2.3 Doelstellingen kabinet

Sinds 1951 kent de Nederlandse overheid een wetgevingskwaliteitsbeleid.¹⁰² In 2000 verscheen de nota Wetgevingsbeleid waarin zes kwaliteitseisen voor wetgeving zijn geformuleerd. Samengevat zijn dit zijn de volgende eisen.¹⁰³

- Rechtmatigheid: wetten moeten in overeenstemming zijn met het recht en gericht zijn op het realiseren van rechtsbeginselen.
- Doeltreffendheid: wetten moeten ervoor zorgen dat de beoogde doelstellingen van de wetgever worden bereikt. Belangrijk hierbij is ook doelmatigheid, de baten moeten hoger zijn dan de lasten.
- Subsidiariteit en evenredigheid: de wetgever moet niet onnodig ingrijpen, maar zich beperken tot het stellen van minimumeisen. De wetgeving moet ruimte bieden voor het zelfregulerend vermogen van burgers en bedrijven.
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid: voor de werking van een wet en het bereiken van de daarbij horende doelen is het belangrijk dat de wet goed uitvoerbaar en handhaafbaar is. De administratieve lasten voor de overheid moeten zo laag mogelijk worden gehouden.
- Afstemming: wetten en regels moeten met elkaar zijn afgestemd. Wetten met een vergelijkbaar effect of wetten over hetzelfde onderwerp mogen elkaar niet tegenwerken maar moeten geharmoniseerd zijn.
- Eenvoudigheid, duidelijkheid en toegankelijkheid: bij het toepassen van de wet moet het voor zowel burgers, bedrijven, rechters en bestuurders duidelijk zijn wat de wetgever met de wet wil.

¹⁰⁰ Dusarduijn, 2015, p. 28.

¹⁰¹ Dusarduijn, 2015, p. 27.

¹⁰² Klein Haarhuis en Niemeijer 2008, p. 28.

¹⁰³ Kamerstukken II, 2000/01, 27475, nr. 2, §2.1.

4.2.4 WODC

Voor de focus bij het opstellen van het toetsingskader in dit onderzoek wordt gebruik gemaakt van het onderzoek van het WODC *'Wet en werkelijkheid'*. In dit onderzoek uit 2008 heeft het WODC wetsevaluaties onderzocht op hun kwaliteit. Hierbij komt een aantal punten naar voren die van belang zijn bij het evalueren en onderzoeken van wetgeving.¹⁰⁴ Bij het onderzoeken van wetgeving is het volgende van belang:

- nagaan of uitvoering en handhaving volgens plan verlopen;
- beschrijving van de mate van doelbereiking;
- beschrijving van de mate van doeltreffendheid;
- neveneffecten.

De volgorde bij het onderzoeken van wetgeving is om eerst het doel en dan de doelbereiking van de wet te behandelen. Hierbij moet worden nagegaan in welke mate de doelbereiking is toe te schrijven aan invoering van de wet. Verder bestaat een onderscheid tussen juridisch en empirisch wetsonderzoek. Bij juridisch wetsonderzoek gaat het om de invloed van de wet op een individuele burger getoetst aan de beginselen en bij empirisch om het beoordelen van de overeenkomst tussen het in de wet beoogde doel en de mate waarin dat doel in de praktijk wordt behaald.¹⁰⁵

4.2.5 Tussenconclusie

Bij de toetsingskaders van de Commissie en van Dusarduijn ligt de focus op de doelmatigheid en proportionaliteit van het gebruik van een fictie in de belastingwetgeving. Indien gebruik wordt gemaakt van een fictie is het van belang dat daarmee ook de beoogde doelstelling bij invoering van de regeling wordt behaald en dat de winst aan vereenvoudiging en doelmatigheid van de wetgeving opweegt tegen een verlies aan rechtvaardigheid of legitimiteit. Daarnaast moet periodiek getoetst worden of de fictie of (de hoogte van) een forfait niet steeds verder af gaat wijken van de werkelijkheid.

De overheid hanteert een wetgevingskwaliteitsbeleid waarin zes kwaliteitseisen zijn geformuleerd. De wetgevingseisen bepalen een aantal basisvoorwaarden voor wetgeving. Deze eisen en de toetsingskaders van de Commissie en Dusarduijn sluiten op elkaar aan. Uit het evaluatiekader van het WODC blijkt dat doelbereiking en doeltreffendheid van belang zijn en dat bij een onderzoek van

¹⁰⁴ Klein Haarhuis en Niemeijer 2008, p. 27.

¹⁰⁵ Klein Haarhuis en Niemeijer 2008, p. 32.

wetgeving het van belang is te onderzoeken in welke mate de doelbereiking is toe te schrijven aan het invoeren van de wet.

4.3 Toetsingskader

Gebaseerd op bovenstaande onderzoeken en eisen bij het toetsen van ficties en forfaits bestaat het toetsingskader in deze scriptie uit zes onderdelen. De onderdelen worden hieronder eerst opgesomd en vervolgens nader toegelicht.

Het toetsingskader bestaat derhalve uit de volgende onderdelen:

1. Doelstelling
2. Doelmatigheid
3. Rechtmatigheid
4. Proportionaliteit
5. Harmonisatie
6. Aannemelijkheid

Doelstelling

Voordat dat het gebruik van de fictie als wetgevingstechniek zelf beoordeeld wordt, wordt in onderdeel 1 van het toetsingskader allereerst de context van de wet geschetst. Hierbij ligt de focus op het doel van de bewuste belastingwet en met welk doel gebruik gemaakt is van een fictie. Voor het toetsen van het doel van de wetgeving wordt gebruik gemaakt van het toetsingskader van IAK (zie kader op pagina 33). Bij het beoordelen van de doelstelling van de wetgeving wordt ook onderzocht of een duidelijke motivatie is gegeven om gebruik te maken van een fictie als wetgevingstechniek.

Doelmatigheid

In onderdeel 2 van het toetsingskader wordt de doelmatigheid van het gebruik van de fictie in de wetgeving onderzocht. Hier is van belang welke invloed het gebruik van de fictie heeft op het bereiken van het doel van de wet. Zoals in paragraaf 3.3.1 is genoemd worden ficties vaak gebruikt vanuit het streven naar eenvoudigheid. Bij dit onderdeel wordt getoetst in hoeverre het gebruik van de fictie heeft geleid tot een meer eenvoudige wetgeving. Hierbij wordt ook ingegaan op de uitvoerbaarheid voor de overheid en voor de belastingplichtigen. Daarnaast wordt ook onderzocht of de vereenvoudiging in de wetgeving door een fictie heeft geleid tot extra beleidsmaatregelen.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Gribnau *WFR* 1995/1889.

Rechtmatigheid

In onderdeel 3 wordt de rechtmatigheid van de fictie in de wetgeving onderzocht. Hierbij wordt gekeken hoe het gebruik van de fictie past binnen de, in paragraaf 3.2.1 genoemde, rechtsbeginselen. De beginselen die worden meegenomen in de toetsing zijn het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het draagkrachtbeginsel en het liquiditeitsbeginsel. Bij het gelijkheidsbeginsel kunnen horizontale en verticale gelijkheid worden onderscheiden.¹⁰⁷ Horizontale gelijkheid houdt in dat belastingplichtigen in economisch gelijke situaties op eenzelfde manier worden belast. Verticale gelijkheid houdt in dat personen die niet in een gelijke positie verkeren ongelijk belast moeten worden.¹⁰⁸ Bij het rechtszekerheidsbeginsel wordt getoetst in hoeverre de belastingregeling zekerheid geeft en hoe specifiek de regeling is. De belastingwet moet allesomvattend zijn en geen speling overlaten aan de uitvoerende partij.¹⁰⁹ Bij het draagkrachtbeginsel wordt getoetst in hoeverre bij het bepalen van de belastingdruk rekening wordt gehouden met het negatieve nut van de af te dragen belasting. Bij een hoger inkomen of vermogen hoort een hogere belastingdruk dan bij een lager inkomen of vermogen.¹¹⁰ Tot slot wordt bij het liquiditeitsbeginsel getoetst in hoeverre bij het heffen van de belasting rekening wordt gehouden met de beschikbare gelden bij de belastingplichtige. Van een belastingplichtige kan alleen worden verwacht dat hij de belasting over inkomen betaald als hij zonder problemen de verschuldigde belasting van zijn inkomen kan betalen.¹¹¹

Proportionaliteit

In onderdeel 4 worden de doelmatigheid en de rechtmatigheid tegenover elkaar gezet en wordt beoordeeld of de verhouding proportioneel is. Getoetst wordt hoe de winst aan doelmatigheid en eenvoud zich verhoudt tegenover een verlies aan rechtmatigheid.

Harmonisatie

In onderdeel 5 wordt getoetst hoe de fictie doorwerkt naar andere wetgeving. Hierbij wordt onderzocht of eenduidigheid bestaat in de jurisprudentie en of een discussie over de wettelijke regeling bestaat in de literatuur.¹¹²

¹⁰⁷ Zie o.a Van Leijenhorst *WFR* 1998/889, Happé *WFR* 2002/453, § 2.2, Freudenthal 2004, hoofdstuk 3 en Tigelaar-Klootwijk 2013, § 1.4.

¹⁰⁸ Tigelaar-Klootwijk 2013, § 1.4.

¹⁰⁹ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889.

¹¹⁰ Van den Bergh *WFR* 1962/737.

¹¹¹ Schonis *FTV* 2013/09.

¹¹² Veerman 2014, p.16, zie verder kader.

Aannemelijkheid

In onderdeel 6 wordt getoetst of de positie van de fictie ten opzichte van de werkelijkheid periodiek getoetst wordt en hoe constant de positie en omvang van de fictie binnen de belastingwet is.

Integraal Afwegingskader beleid en regelgeving

Het IAK bestaat uit zeven vragen die van belang zijn bij het opstellen van beleid en regelgeving. De vierde vraag van het IAK gaat over het doel van de wetgeving. Beleidsdoelen worden getoetst als het probleem duidelijk geformuleerd is. Bij de doelstelling van de wet is het dan van belang dat duidelijk is welk gewenst gedrag of situatie met de invoering van de wet moet worden bereikt.¹ In deze scriptie wordt de parlementaire behandeling van de te onderzoeken wetgeving hiervoor gebruikt.

Clearing House voor wetsevaluatie

Van 2007 tot 2013 is door het Clearing House voor Wetsevaluatie (hierna: het CHW) onderzoek gedaan naar de kennis die in wetsevaluaties is opgedaan. Hierbij is ook een aantal kaders gegeven waar bij wetsevaluatie op gelet moet worden. In het onderzoek van het CHW worden wetsevaluaties besproken in de situatie dat de wetgeving nog ingevoerd moet worden en in situaties dat de wetgeving al van kracht is.¹ Aangezien in dit onderzoek ficties worden onderzocht in de huidige fiscale wetgeving zal alleen het kader voor evaluatie van wetgeving die van kracht is worden behandeld.

Eén van de punten die moeten worden meegenomen bij het beoordelen van wetgeving volgens het onderzoek van het CHW is de juridische werking. Hierbij wordt de relatie van de wet tot andere wetgeving of wordt de conformiteit met hogere wetgeving onderzocht. Op basis van jurisprudentie en discussie in de literatuur kan de eenduidigheid in de rechtspraak worden beoordeeld.¹

4.4 Verhouding toetsingskader met andere toetsingskaders

In vergelijking met de besproken toetsingskaders wordt eveneens eerst aandacht besteed aan de mate waarin de fictie haar doel bereikt. Ook de proportionaliteit wordt op gelijksoortige manier getoetst door de doelmatigheid en de rechtmatigheid van de fictie tegen elkaar af te wegen. In vergelijking met de Commissie is de proportionaliteitstoets anders ingevuld. In het toetsingskader van deze scriptie wordt de rechtmatigheid getoetst aan de hand van de rechtsbeginselen, de Commissie toetst de rechtmatigheid op basis van hoeverre zij afwijkt van de werkelijke feitelijke

situatie.¹¹³ Ten opzichte van de kwaliteitseisen van de overheid zijn *subsidiariteit* en *evenredigheid* niet meegenomen in het toetsingskader. Deze begrippen komen niet specifiek terug in het toetsingskader omdat ze geen verband houden met het gebruik van ficties als wetgevingstechniek. Aangezien in deze scriptie een forfaitaire regel als een *lex specialis* van fictieve regel wordt gezien wordt, in tegenstelling tot de Commissie, geen onderscheid gemaakt tussen de eisen aan een forfaitaire regeling ten opzichte van een fictieve regeling.

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht aan welke voorwaarden ficties en forfaits in de belastingwetgeving moeten voldoen. Allereerst zijn de toetsingskaders van de Commissie en van Dusarduijn behandeld. In deze toetsingskaders ligt de focus op de doelmatigheid en proportionaliteit van het gebruik van een fictie in de belastingwetgeving. Daarnaast is van belang dat door het gebruik van ficties ook de beoogde doelstelling wordt behaald en dat de winst aan vereenvoudiging en doelmatigheid van de wetgeving opweegt tegen een verlies aan rechtvaardigheid of legitimiteit. Daarnaast moet periodiek getoetst worden of de fictie of (de hoogte van) een forfait niet steeds verder af gaat wijken van de werkelijkheid. De overheid hanteert een wetgevingskwaliteitsbeleid waarin zes kwaliteitseisen zijn geformuleerd. De wetgevingseisen bepalen een aantal basisvoorwaarden voor wetgeving. Uit het onderzoek van het WODC blijkt dat doelbereiking en doeltreffendheid van belang zijn en dat onderzoek naar in hoeverre de doelbereiking is toe te schrijven aan het invoeren van de wet daarbij van belang is.

Het toetsingskader dat in deze scriptie gebruikt wordt bestaat uit het doel van de fictie in de wettekst, de doelmatigheid, de rechtmatigheid, de proportionaliteit, harmonisatie en aannemelijkheid. De zes onderdelen vormen samen de voorwaarden waar ficties en forfaits aan moeten voldoen om bij te dragen aan de doelstellingen van het kabinet en om aan de belastingbeginselen te voldoen.

¹¹³ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 16.

Hoofdstuk 5 Toetsing autokostenforfait

5.1 Inleiding autokostenforfait

In dit hoofdstuk wordt het autokostenforfait onderzocht. Het autokostenforfait is in de huidige Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) opgenomen in art 3.20 voor ondernemers en in de Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna Wet LB 1964) in art 13bis voor werknemers, inclusief de directeur-grotaandeelhouder. De regeling heeft als uitgangspunt dat het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto leidt tot een besparing van privé-uitgaven. Dit voordeel moet worden bijgeteld bij de uitgekeerde winst indien het gaat om een ondernemer, of bij de inkomsten uit dienstbetrekking indien het gaat om een werknemer.¹¹⁴ In de praktijk wordt de fictieve onttrekking door de ondernemer en het fictieve voordeel voor de werknemer ‘bijtelling’ genoemd. Het belangrijkste verschil tussen de bijtelling voor de ondernemer en de bijtelling voor de werknemer is de maximering van de bijtelling voor de ondernemer tot maximaal de autokosten die hij in zijn onderneming in aftrek heeft gebracht.¹¹⁵

In dit hoofdstuk wordt in paragraaf 5.2 het toetsingskader uit hoofdstuk 4 toegepast op het autokostenforfait. Bij het toetsen van het autokostenforfait worden in het algemeen zowel de regeling in de inkomstenbelasting als in de loonbelasting bedoeld, behalve als anders wordt aangegeven. In paragraaf 5.3 wordt een conclusie gegeven van de toetsing van het autokostenforfait.

5.2 Toetsing autokostenforfait

5.2.1 Doelstelling

Het autokostenforfait is ontstaan met de regeling die bij de Wet van 22 december 1950 is opgenomen in art. 26, tweede lid en in art. 37, tweede lid, Besluit IB 1941 voor respectievelijk werknemers en werkgevers. Hiervoor werd het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto niet in de belastingheffing betrokken.¹¹⁶ Uit de parlementaire toelichting blijkt dat de doelstelling van de regeling is om het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto op een praktisch uitvoerbare wijze in de belastingheffing te betrekken.¹¹⁷ Hierbij wordt opgemerkt dat het feitelijk onmogelijk is om de grootte van het privégebruik aan te tonen, waardoor het nodig is de omvang van

¹¹⁴ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2013, p. 150 en Kogels, *MBB* 2015 01-02 p. 5.

¹¹⁵ Elbert 2012, § 3.1.

¹¹⁶ Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12, p. 58.

¹¹⁷ Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12, p. 58 en Kogels, *MBB* 2015 01-02 p. 5.

het privégebruik te schatten.¹¹⁸ Door het privégebruik te belasten moest de bevoordeling van degenen die een auto voor zowel zakelijke als particuliere doeleinden gebruikte ten opzichte van andere belastingplichtigen worden weggenomen. De wetgever was van oordeel dat het bestrijden van deze rechtsongelijkheid belangrijker was dan de bezwaren die waren aangevoerd tegen het autokostenforfait.¹¹⁹

Bij invoer van een forfaitair bijtellingspercentage is de motivering van de wetgever geweest dat het niet praktisch uitvoerbaar was om aan te sluiten bij het feitelijke gebruik van de auto.¹²⁰ Ook bij latere wijzigingen van het autokostenforfait, zoals in de Autobrief II en bij de parlementaire behandeling van de Wet uitwerking Autobrief II wordt opnieuw beargumenteerd dat het nodig is om de omvang van het privégebruik forfaitair vast te stellen. Het gehanteerde percentage van het forfait is het resultaat van de gemiddelde waarde van het voordeel van het privégebruik voor de volledige populatie zakelijke auto's.¹²¹

Vanaf de invoer in 1951 tot en met 2000 is het bijtellingspercentage een aantal keer verhoogd. Argumenten hiervoor waren onder andere dat de kilometerkosten zijn gestegen en dat het aantal gereden privékilometers in het algemeen waren toegenomen.¹²² Per 1 januari 2001 werd het bijtellingspercentage afhankelijk gemaakt van het feitelijke privégebruik, wat leidde tot een ingewikkelde regeling onder andere doordat het woon-werkverkeer alleen onder voorwaarden als zakelijk werd gezien en de afhankelijkheid van de hoogte van het forfait van het daadwerkelijke privégebruik.¹²³ Per 1 januari 2004 werd weer een vast bijtellingspercentage ingevoerd vanuit het perspectief van minder regels, minder administratieve lasten, betere naleving en begrijpelijke regelgeving met als doel de regeling te vereenvoudigen.¹²⁴

In de periode 2008 tot en met 2016 zijn de bijtellingspercentages enkele keren gewijzigd met als doel de verkoop van voertuigen met een lage CO₂-uitstoot te stimuleren.¹²⁵ Per 1 januari 2017 geldt in principe weer één bijtellingspercentage van 22%. Alleen voor voertuigen met een CO₂-uitstoot van 0 gram CO₂ per kilometer geldt een percentage van 4%. Uitzondering voor auto's met een uitstoot van

¹¹⁸ Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12, p. 58 en Commissie ficties en forfaits 2014, p. 23.

¹¹⁹ Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12, p. 58.

¹²⁰ Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12, p. 58.

¹²¹ Brief Staatssecretaris van Financiën, 19 juni 2015, IZV/2015/504 en Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3, p. 18.

¹²² Commissie ficties en forfaits 2014, p. 23-25.

¹²³ Bij een lager privégebruik gold een lager forfaitair tarief. Dit leidde tot een hoge administratieve last aangezien belastingplichtigen die meer dan 500 maar niet meer dan 7000 kilometer privé reden ook een rittenregistratie bij moesten houden.

¹²⁴ Kamerstukken II 2003-2004, 29 210, nr. 3 en Van Huijgevoort, *Belastingbrief* 2008/08-05.

¹²⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3, p. 1.

0 gram CO₂ per kilometer wordt per 1 januari 2021 geschrapt. Dan geldt dus weer voor elke auto een gelijk bijtellingspercentage. In tabel 1 is een overzicht opgenomen van de samenstelling van het autokostenforfait voor nieuwe auto's door de jaren heen.¹²⁶

De doelstelling van het autokostenforfait is samengevat het op een eenvoudige en robuuste manier benaderen van de voordelen van het privégebruik van een voor privédoeleinden ter beschikking gestelde auto zodat het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto in de belastingheffing kan worden betrokken. De hoogte van het forfait heeft in het verleden een aantal subdoelen gediend, zoals het stimuleren van voertuigen met een relatief lage CO₂-uitstoot. Het huidige autokostenforfait heeft voornamelijk een budgettair doel en is ten opzichte van het autokostenforfait van voorgaande jaren weer eenvoudiger.¹²⁷

Periode	Percentage in %	Afhankelijk	Minimale grens kilometeradministratie	Woon-werkverkeer
1951-2000	10 bij invoer, opgelopen tot 24			
2001-2003	0, 10, 15, 20 of 25	Van het aantal gereden privékilometers	500, 500-4000, 4000-7000	Privé*
2004-2007	22		500	Zakelijk
2008	14 of 25	CO ₂ -uitstoot	500	Zakelijk
2009	14, 20 of 25	CO ₂ -uitstoot	500	zakelijk
2010-2017	0/4**, 7, 14, 20, 25	CO ₂ -uitstoot	500	Zakelijk
2017-heden	4*** of 22	CO ₂ -uitstoot	500	zakelijk
* Een uitzondering gold als de reisafstand tussen de 10 en 30 kilometer lag, dan was het woon-werkverkeer zakelijk.				
** In 2014 werd de bijtelling van 0% vervangen voor een bijtelling van 4%.				
*** 4% over maximaal € 50.000 (behalve voor auto's op waterstof). Voor het resterende gedeelte van de catalogusprijs geldt een bijtelling van 22%.				

Tabel 1

¹²⁶ Uitzonderingen zoals het huidige hogere percentage gebaseerd op de waarde in het economische verkeer voor auto's met een leeftijd van 15 jaar of ouder zijn dus niet in de tabel opgenomen.

¹²⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 4, V-N 2016/10.4.

5.2.2 Doelmatigheid

Het forfait heeft tot gevolg dat voor het privégebruik een forfaitair bepaalde fictieve onttrekking bij het inkomen van een ondernemer of een forfaitair bepaald percentage bij het loon van een werknemer wordt opgeteld, en wordt betrokken in respectievelijk de inkomsten- of loonbelasting. De regeling is in de basis dus eenvoudig aangezien wordt aangesloten bij de al bestaande systematiek van het belasten van inkomsten uit onderneming of uit loon.¹²⁸ Het gebruik van een forfait voor het privégebruik van de auto heeft in beginsel dan ook geleid tot een eenvoudige wetgeving, in overeenstemming met het oorspronkelijke doel.¹²⁹

De aanleiding voor het opnemen van het autokostenforfait in de in de Wet op de Loonbelasting was dat werknemers onterecht geen of een lage aangifte deden van de bijtelling in de inkomstenbelasting. Door het aansluiten bij de systematiek van de Wet op de Loonbelasting werd het autokostenforfait beter uitvoerbaar voor de Belastingdienst.¹³⁰

Vanaf 2001 is de bepaling van de hoogte van het forfait echter een aantal keer gewijzigd wat invloed heeft gehad op de doelmatigheid van het forfait. Zoals eerder genoemd in paragraaf 5.2.1, werd in de periode 2001-2004 aangesloten bij het werkelijke gebruik en werd vanaf 2008 de hoogte van het forfait mede afhankelijk van de CO₂-uitstoot van de auto. Het hanteren van meerdere bijtellingspercentages naast elkaar, het meerdere keren aanpassen van de CO₂-uitstootgrenzen en uitzonderingen op basis waarvan geen bijtelling verschuldigd is hebben gezorgd voor een complex systeem. Met de wijziging per 1 januari 2017 is de CO₂-afhankelijkheid van het autokostenforfait beperkt en geldt in de basis weer één tarief al blijft een lager tarief bestaan voor elektrische auto's tot een catalogusprijs van € 50.000. Wel blijven de uitzonderingen, zoals het niet van toepassing zijn van het autokostenforfait bij een bestelauto die ongeschikt is voor privégebruik of bij een belastingplichtige die laat blijken niet meer dan 500 privékilometers te maken met de ter beschikking gestelde auto. Deze uitzonderingen hebben een negatieve invloed op de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst, onder andere doordat het naleven van de uitzondering moeilijk is te controleren.¹³¹ De uitzondering voor een bestelauto geldt indien de bestelauto naar aard of inrichting uitsluitend of nagenoeg uitsluitend geschikt is voor het vervoer van goederen.¹³² Of een bestelauto op basis van deze norm is uitgesloten van toepassing van het autokostenforfait is afhankelijk van feiten en

¹²⁸ Zie over uitvoerbaarheid Arendsen 2016, hoofdstuk 3.

¹²⁹ Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12, p. 58.

¹³⁰ Belastingplan 2005, Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 14, V-N 2004/58.4.

¹³¹ Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 september 2016, 2016-0000135444 en Booij, *TFB* 2017/03-01.

¹³² Bericht Ministerie van Financiën - 2017-0000085739 - 04-05-2017.

omstandigheden.¹³³ Met betrekking tot het uitvoeren van deze uitzondering op het autokostenforfait zijn extra beleidsmaatregelen opgesteld, waarin criteria zijn gegeven waaraan een bestelauto moet voldoen om niet onder het autokostenforfait te vallen. Uit de beleidsdocumenten blijkt onder andere dat criteria of de bestelauto vies en stoffig is en of de bijrijdersstoel functioneel is t.a.v. laden en lossen een rol spelen. Hierbij geldt dat naarmate de auto groter is of de laadruimte specifiek is aangepast aan de aard van de onderneming het belang van het gebruik van de bijrijdersstoel steeds kleiner wordt.¹³⁴ De inspecteur moet in deze gevallen fysiek controleren in welke mate de bestelauto voldoet aan de genoemde criteria waarbij de criteria dus subjectief zijn.¹³⁵

Bij de 500 kilometergrens is de controle voor de Belastingdienst veel werk door onder andere het ontbreken van contra-informatie.¹³⁶ Zo mag de Belastingdienst bijvoorbeeld geen gebruik maken van foto's van ANPR-camera's boven snelwegen voor de controle op privégebruik van zakelijke auto's¹³⁷ en ontbreekt ook voor andere informatiebronnen een wettelijke grondslag.¹³⁸

Het moment van het vaststellen van de hoogte van de bijtelling is aan het begin van de looptijd van de ter beschikking stelling van het voertuig. Deze waarde geldt gedurende 60 maanden vanaf de eerste dag van de eerstvolgende maand volgend op de dag dat het kenteken is afgegeven en aangezien de hoogte van het forfait de laatste paar jaar vaak is veranderd, zijn hierdoor meerdere bijtellingspercentages tegelijkertijd geldig. Dit leidt tot een meer complexe uitvoerbaarheid.¹³⁹

De bijtelling is niet gebaseerd op de werkelijke waarde, maar op de catalogusprijs.¹⁴⁰ Het werkelijke gebruik van de ter beschikking gestelde auto door de belastingplichtige is niet van belang voor de hoogte van de verschuldigde belasting waardoor het forfait relatief eenvoudig is te bepalen en goed is uit te voeren voor de Belastingdienst en belastingplichtigen.¹⁴¹

¹³³ Elbert, *NTFR* 2017/1154.

¹³⁴ Deze criteria volgen uit een openbaar gemaakte memo naar aanleiding van een Wob-verzoek. Zie: Bericht Ministerie van Financiën - 2017-0000085739 - 04-05-2017.

¹³⁵ Dat de criteria in de praktijk tot discussie leiden blijkt o.a. uit de zaken HR 29 mei 2009, nr. 43.602, BNB 2009/217, Hof Amsterdam 12 maart 2015, nr. 13/00298, V-N 2015/41.12.3 en Hof Den Haag 20 april 2016, nr. BK-15/00822, BK-15/00824 tot en met BK-15/00829, ECLI:NL:GHDHA:2016:1216, V-N Vandaag 2016/1050.

¹³⁶ Brief Staatssecretaris van Financiën, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M en Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 september 2016, 2016-0000135444.

¹³⁷ HR 24 februari 2017, nr. 15/02068, V-N 2017/12.3.

¹³⁸ Huijgevoort, V-N 2017/25.0.

¹³⁹ Spanjers, *WFR* 2015/1190 §8.

¹⁴⁰ Het gaat hier om de hoofdregel, indien een voertuig 15 jaar of ouder is, geldt een bijtellingspercentage van 35% over de waarde in het economische verkeer, dat blijft hier verder buiten beschouwing.

¹⁴¹ Van Kempen in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 3.2.15.D.c en Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § 2.2.3.d1.

De Commissie ficties en forfaits is van mening dat het autokostenforfait “zonder enige twijfel”¹⁴² voldoet aan de eisen voor doelmatigheid, aangezien de regeling beter is toe te passen dan een regeling die aansluit bij de individuele werkelijkheid.¹⁴³ Mijns inziens is de conclusie van de Commissie ficties en forfait te kort door de bocht. Met het autokostenforfait bestaat weliswaar een regeling die eenvoudiger is toe te passen dan een regeling die aansluit bij de werkelijkheid, maar door de uitzonderingen die van toepassing zijn bij het autokostenforfait en de gevolgen daarvan op het gebied van de uitvoerbaarheid bij belastingplichtigen en de controle op de naleving door overheid, zoals hierboven besproken, verliest het autokostenforfait aan doelmatigheid.

Samengevat is de doelmatigheid van het autokostenforfait in de basis goed, aangezien het een eenvoudige heffingssystematiek voor het belasten van het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto mogelijk maakt. Door de uitzonderingen die in het autokostenforfait zijn opgenomen, is de regeling echter complex geworden waardoor de regeling aan doelmatigheid heeft verloren.

5.2.3 Rechtmatigheid

5.2.3.1 Gelijkheidsbeginsel

Bij het toetsen van het autokostenforfait aan het gelijkheidsbeginsel gaat het om de gelijkheid tussen belastingplichtigen die een auto beschikbaar gesteld hebben en belastingplichtigen die dat niet hebben. Hiernaast gaat het om de gelijkheid van belastingplichtigen die onder verschillende bijtellingsregimes vallen.

Indien het voordeel van degenen die een zakelijke auto ter beschikking hebben voor privégebruik onbelast blijft, leidt dat tot een bevoordeling ten opzichte van degenen die geen auto ter beschikking gesteld hebben. Het autokostenforfait heeft als uitwerking dat mensen die een auto van de zaak ook privé mogen gebruiken over dit voordeel belasting betalen. Door het privégebruik van een zakelijke auto te belasten wordt de rechtsongelijkheid tussen belastingplichtigen die een auto ter beschikking gesteld hebben en belastingplichtigen die dat voordeel niet hebben weggenomen.¹⁴⁴

De hoogte van de bijtelling is bij een privégebruik van meer dan 500 kilometer per kalenderjaar onafhankelijk van het werkelijk aantal gereden kilometers. Het werkelijke privégebruik, en de mate

¹⁴² Commissie ficties en forfaits 2014, p. 26.

¹⁴³ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 26 en 29.

¹⁴⁴ Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12, p. 58.

dat belastingplichtige voordeel geniet uit een ter beschikking gestelde auto, is dus niet van belang voor de hoogte van de verschuldigde belasting. Door geen rekening te houden met de werkelijke omvang van het privégebruik worden ongelijke gevallen op een gelijke manier behandeld.¹⁴⁵

Doordat de afgelopen jaren veel verschillende bijtellingstarieven van kracht zijn geweest kan het zich voordoen dat een in de basis zelfde auto tegen verschillende tarieven in de heffing wordt betrokken. Bij de laatste tariefwijziging per 1 januari 2017 is bepaald in de overgangsregeling van art. 36c Wet LB 1964 dat het oude tarief van toepassing blijft voor voertuigen met een datum van eerste toelating van uiterlijk 31 december 2016. Het nieuwe tarief geldt voor alle voertuigen die een datum van eerste toelating hebben van na 31 december 2016. Hierdoor kan de situatie zich voordoen dat op een voertuig dat op bijvoorbeeld 30 december 2016 op kenteken is gezet het oude bijtellingstarief van 25% van toepassing is, en dat op een gelijk voertuig dat op 2 januari 2017 op kenteken is gezet het nieuwe tarief van 22% van toepassing is. Over een dergelijke casus is een zaak onderhavig bij de Hoge Raad, de A-G heeft hierin al conclusie gewezen. In de zaak heeft belanghebbende een auto tot zijn beschikking die hij zowel zakelijk als privé gebruikt. De auto heeft een datum van eerste toelating van 21 augustus 2015. In geschil is of de overgangsregeling van art. 36c lid 1 Wet LB 1964 in strijd is met art. 14 EVRM en 26 IVBPR en of de overgangsregeling in strijd is met art. 1 EP EVRM.¹⁴⁶

De A-G stelt voorop dat de wetgever een ruime beoordelingsmarge heeft om wel of niet een overgangsregeling in te voeren. De A-G is, net als de rechtbank, van mening dat de regering verschillende gronden heeft aangevoerd voor de keuze van de regeling en dat het parlement die gronden overtuigend achtte. De A-G is van mening dat de rechtbank terecht heeft overwogen dat de wetgever een ruime beoordelingsmarge heeft bij zaken die in het algemeen belang zijn, en dat niet kan worden gezegd dat de overgangsregeling elke redelijke grond ontbeert. De overgangsregeling heeft een redelijke verhouding tussen de uitvoerbaarheid en de rechtvaardigheid waardoor sprake is van een gerechtvaardigd doel en daarmee geen sprake is van discriminatie.¹⁴⁷

Dat belanghebbende heeft betoogd dat het onrechtvaardig is dat gelijke gevallen tegen een ander tarief in de belastingheffing worden betrokken door de aanpassing van het autokostenforfait is naar mijn mening begrijpelijk. Hier staat tegenover dat het een uitgangspunt van art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR in samenhang met art. 1 EP EVRM is, dat niet elke ongelijke behandeling leidt tot verboden

¹⁴⁵ Vakstudie Loonbelasting, art. 13bis (vanaf 2017) Wet LB 1964, aant. 2.1.

¹⁴⁶ HR (A-G) 27 februari 2018, nr. 17/04934, V-N 2018/18.19.

¹⁴⁷ HR (A-G) 27 februari 2018, nr. 17/04934, V-N 2018/18.19, r.o. 3.3.1. en 3.4. & Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 7.

discriminatie. De wetgever kan een gerechtvaardigde doelstelling hebben die de ongelijke behandeling rechtvaardigt. In deze zaak is dat het nieuwe beleid voor autobelastingen waarbij het overgangsrecht erop is gericht zo min mogelijk de geschetste verwachtingen te schaden.¹⁴⁸

In principe leidt het autokostenforfait tot een gelijkere behandeling van belastingplichtigen. Auto's die ter beschikking staan voor privédoeleinden worden belast waardoor het voordeel ten opzichte van een in privé gehouden auto afneemt. Binnen het autokostenforfait is sprake van een schending van het gelijkheidsbeginsel, aangezien geen rekening wordt gehouden met het werkelijke privégebruik en gelijke auto's tegen andere tarieven in de heffing worden betrokken. Met het oog op uitvoerbaarheid van de regeling bestaat hier een rechtvaardigingsgrond voor.

5.2.3.2 Rechtszekerheid

Het rechtszekerheidsbeginsel bepaalt dat de belastingwet zekerheid moet geven en specifiek moet zijn.¹⁴⁹ Door het grote aantal wijzigingen de laatste jaren in de bepaling van het tarief van het autokostenforfait is daar bij deze bepaling geen sprake van. Door de steeds veranderende afhankelijkheid van de CO₂-uitstoot van de hoogte van de tarieven bestaat geen zekerheid met betrekking tot de continuïteit van het stelsel. Met de wijziging per 1 januari 2017 is een meer solide invulling aan het autokostenforfait is gegeven, aangezien de CO₂-uitstootafhankelijke bijtelling is geschrapt.¹⁵⁰ Mijns inziens komt het de rechtszekerheid daarentegen ten goede dat het tarief dat van toepassing is bij de eerste ten naam stelling van de auto voor een periode van 60 maanden blijft gelden. Hierdoor is bij het aanvang van de ter beschikking stelling voor de hele periode duidelijk welke omvang het autokostenforfait heeft.

De belanghebbende heeft de mogelijkheid om te laten blijken dat een ter beschikking gestelde auto niet wordt gebruikt van privédoeleinden, indien hij niet meer dan 500 privékilometers rijdt per jaar met een ter beschikking gestelde auto. Voor het laten blijken van het aantal privékilometers kan de belanghebbende een rittenregistratie bijhouden. De fiscus heeft in art. 3.13 lid 1 Uitvoeringsregeling LB 2011 eisen gesteld waaraan een correcte rittenregistratie moet bevatten. Op grond van art. 13bis lid 3 Wet LB 1964 en uit jurisprudentie¹⁵¹ blijkt dat elk ander bewijsmiddel ook is toegelaten.

¹⁴⁸ Dit houdt in dat het bijtellingspercentage op het moment van aangaan van het contract, en waar dus rekening mee is gehouden bij het sluiten van het contract, voor 60 maanden blijft gelden en daarmee niet tijdens de looptijd van een leasecontract wijzigt.

¹⁴⁹ Van Leijenhorst *WFR* 1998/889 § 1.2.1.

¹⁵⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3, p. 1.

¹⁵¹ HR 22 oktober 2010, nr. 10/00484, BNB 2011/22.

Bij gebruik maken van een verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto hoeft niet te worden aangetoond dat het privégebruik op jaarbasis niet meer dan 500 km bedraagt, maar kan de inspecteur bij het vermoeden van een rit voor privédoeleinden verzoeken aan belanghebbende om te doen blijken dat de rit zakelijk was. Indien belanghebbende hier niet in slaagt wordt de bestelauto geacht in het betreffende kalenderjaar voor meer dan 500 km gebruikt te zijn voor privédoeleinden.¹⁵² Daarnaast zijn de eisen waaraan een bestelauto moet voldoen om vrijgesteld te worden van toepassing van het autokostenforfait subjectief, zoals in paragraaf 5.2.2 al is besproken.

Concluderend geeft het autokostenforfait in beginsel voldoende rechtszekerheid. Het gebruik van de tegenbewijsregeling kan echter leiden tot onzekerheid, zeker indien belanghebbende een andere manier van tegenbewijs gebruik dan de rittenregistratie. Zo is het mogelijk om voor een bestelauto een verklaring geen privégebruik te hebben, maar kan indien geen aanvullend bewijs kan worden geleverd voor het zakelijk karakter van één rit, de hele vrijstelling vervallen.

5.2.3.3 Draagkrachtbeginsel

De belasting over het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto door middel van het autokostenforfait is onderdeel van het belastbare inkomen. Het voordeel van een ter beschikking gestelde auto leidt door middel van het autokostenforfait dus tot een hoger belastbaar inkomen en de tariefsprogressie van box 1 in de Wet IB 2001 is hierop dus van toepassing. Hierdoor is bij het bepalen van de belastingdruk voor het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto ook het andere inkomen uit werk en woning mede van belang. Andere inkomsten, die niet onder inkomen uit werk en woning vallen, spelen echter geen rol bij het bepalen van de verschuldigde belasting over het privégebruik van de auto.

5.2.3.4 Liquiditeitsbeginsel

Het autokostenforfait leidt ertoe dat belasting moet worden betaald over inkomen dat in natura is genoten. Bij de werknemer die een auto ter beschikking gesteld heeft gekregen, wordt in de loonbelasting die wordt ingehouden bij het betalen van het salaris, ook loonbelasting met betrekking tot de bijtelling privégebruik auto ingehouden door een percentage van de catalogusprijs op te tellen bij het loon. De verantwoordelijkheid hiervoor ligt bij de inhoudingsplichtige en voor de werknemer is het voldoen van de belasting over het privégebruik van de auto dus eenvoudig te onttrekken van zijn loon, aangezien de inhouding van de loonbelasting gelijk loopt met het genietingsstijdstip van het

¹⁵² Vakstudie Loonbelasting, art. 13bis (vanaf 2017) Wet LB 1964, aant. 4.3.

loon.¹⁵³ Bij de ondernemer bepaalt het autokostenforfait jaarlijks een onttrekking, dit hoeft niet te betekenen dat tegelijkertijd inkomensbestanddelen beschikbaar zijn om het aan te onttrekken.¹⁵⁴

5.2.4 Proportionaliteit

Door het autokostenforfait is het mogelijk om het privévoordeel van een ter beschikking gestelde zakelijke auto aan een werknemer of ondernemer in de belastingheffing te betrekken. Hierbij is het autokostenforfait in de basis zodanig opgebouwd dat de regeling eenvoudig en goed uitvoerbaar moet zijn.¹⁵⁵ Dit wordt onder andere bereikt door voor de werknemer aan te sluiten bij de heffing van loonbelasting en voor de ondernemer bij de heffing van inkomstenbelasting.¹⁵⁶ Daarnaast is het autokostenforfait gebaseerd op de catalogusprijs en niet op de werkelijke waarde, zodat de hoogte van het forfait voor de hele looptijd vanaf de aanvang van de ter beschikking stelling bekend is.¹⁵⁷

In verhouding met deze winst aan doelmatigheid leidt het autokostenforfait op een aantal punten tot een verlies aan rechtmatigheid. Met name de onafhankelijkheid van de hoogte van de bijtelling van het daadwerkelijke aantal gereden kilometers en doordat gelijke auto's tegen een ander tarief in de heffing worden betrokken door de steeds veranderende samenstelling van het autokostenforfait.¹⁵⁸ Daarnaast hebben de vele uitzondering op basis waarvan geen bijtelling verschuldigd is geleid tot een complex systeem met een verlies aan rechtszekerheid.¹⁵⁹

5.2.5 Harmonisatie

Het autokostenforfait van de loon- en inkomstenbelasting hangt samen met de andere autobelastingen. In Autobrief II werd aandacht besteed aan de onderlinge consistentie van de auto gerelateerde belastingen en geconcludeerd dat de autobelastingen effectiever en efficiënter gemaakt moesten worden.¹⁶⁰ Met de Wet uitwerking autobrief II is hier uitwerking aan gegeven. Binnen deze wijzigingen is het autokostenforfait behouden, maar is de hoogte van het forfait aangepast, waarbij in lijn met andere autobelastingen de afhankelijkheid van CO₂-uitstoot is verminderd. Met betrekking tot het autokostenforfait is ook jurisprudentie verschenen. De

¹⁵³ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2013, p. 308-310.

¹⁵⁴ Van Kempen in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 3.2.15.D.a.

¹⁵⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3, p. 18.

¹⁵⁶ Kogels, *MBB* 2015 01-02 § 2.

¹⁵⁷ Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3, p. 19.

¹⁵⁸ Zie o.a. Kogels, *MBB* 2015 01-02 § 2 en HR (A-G) 27 februari 2018, nr. 17/04934, V-N 2018/18.19.

¹⁵⁹ Zie o.a. Booij, *TFB* 2017/03-01 en Elbert, *NTFR* 2017/1154.

¹⁶⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M, p. 1.

jurisprudentie is in te delen in een aantal punten. In de volgende paragrafen wordt de jurisprudentie puntsgewijs besproken.

5.2.5.1 Bewijslast bij sprake van een ter beschikking gestelde auto

Bij de beoordeling of het autokostenforfait moet worden toegepast moet eerst worden vastgesteld of de ondernemer of werknemer een auto tot zijn beschikking gesteld heeft gekregen. Vervolgens is het de vraag of de ter beschikking stelling ook geldt voor privédoeleinden. Uit jurisprudentie¹⁶¹ blijkt eenduidig dat met betrekking tot de eerste vraag de bewijslast bij de inspecteur ligt en uit HR 29 mei 2015, nr. 13/04993, BNB 2015/146 blijkt dat de inspecteur moet aantonen dat de feitelijke beschikkingsmacht bij de werknemer ligt. Indien de inspecteur daarin slaagt, geldt het vermoeden dat die auto ook privédoeleinden ter beschikking is gesteld. Het vermoeden geldt zolang belanghebbende niet laat blijken dat de auto in een kalenderjaar niet meer dan 500 km voor privédoeleinden wordt gebruikt.¹⁶²

5.2.5.2 Eisen aan tegenbewijs

Op basis van art. 3.20 Wet IB 2001 respectievelijk art. 13bis lid 3 Wet LB 1964 volgt dat het tegenbewijs kan blijken uit een rittenregistratie of 'anderszins'. Uit HR 22 oktober 2010, nr. 10/00484, BNB 2011/22 volgt inderdaad dat elk bewijsmiddel is toegelaten. Ook uit de zaken Hof Arnhem 11 november 2004, nr. 04/00041, LJN AR7243 en Hof Amsterdam 11 februari 2009, nr. 07/00157 t/m nr. 07/00161, V-N 2009/25.8 volgt dat een rittenregistratie niet noodzakelijk is om aannemelijk te maken dat met de auto niet meer dan 500 km privé is gereden.¹⁶³

5.2.5.3 Zakelijke rit

Voor het oordeel of een rit zakelijk is of niet is het belangrijk of sprake is van woon-werkverkeer, aangezien dat altijd wordt gezien als zakelijk. In de wet is geen nadere uitwerking of definitie opgenomen van het begrip 'woon-werkverkeer', ook de toegestane frequentie van woon-werkverkeer is niet bepaald. Uit de zaken HR 11 november 2011, nr. 10/05389, BNB 2011/301 en Hof 's-Gravenhage 28 november 2012, nr. BK/1100536 en BK/1100581, V-N 2013/15.13 blijkt dat ook bij thuis lunchen of een rit vanaf een vakantiebestemming naar werk, de rit wordt gezien als woon-werkverkeer en dus zakelijk is.¹⁶⁴

¹⁶¹ HR 29 mei 2015, nr. 13/04993, BNB 2015/146 en HR 13 augustus 2010, nr. 08/03782; BNB 2010/312.

¹⁶² Vakstudie Loonbelasting, art. 13bis (vanaf 2017) Wet LB 1964, aant. 2.1.

¹⁶³ Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § LB.2.2.3.d9.

¹⁶⁴ Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § LB.2.2.3.d5.

5.2.5.4 Verhouding tot het eigendomsrecht

Ten slotte is ook de jurisprudentie met betrekking tot het oordeel of het autokostenforfait een inbreuk maakt op het eigendomsrecht of op het gelijkheidsbeginsel eenduidig. In HR 2 juni 2017, nr. 16/04765, V-N 2017/28.13 oordeelt de HR dat het ontbreken van een tegenbewijsregeling voor de hoogte van de bijtelling niet leidt tot een onaanvaardbare individuele last. De wetgever kan hier vanuit doelmatigheidsredenen voor kiezen. In HR (A-G) 27 februari 2018, nr. 17/04934, V-N 2018/18.19 concludeert de A-G dat ook de overgangsregeling van het autokostenforfait niet leidt tot strijdigheid met het eigendomsrecht van art. 1 EP EVRM, aangezien een balans bestaat tussen het algemene belang en de individuele rechten van de belanghebbende.

De begrippen uit het autokostenforfait zijn in de jurisprudentie dus voldoende eenduidig uitgewerkt. Ook volgt uit de jurisprudentie dat het autokostenforfait niet onverenigbaar is met art. 1 EP EVRM

5.2.6 Aannemelijkheid en consistentie

Uit de Memorie van toelichting op de Autowet blijkt dat het algemene bijtellingspercentage voortkomt uit een benadering van de gemiddelde waarde van het voordeel van het privégebruik van het totaal aan zakelijke auto's. Hierbij is bewust overwogen dat hierdoor het voordeel van het privégebruik niet gelijk is aan de werkelijke waarde.¹⁶⁵ Het forfait heeft dus niet tot doel om aan te sluiten bij de werkelijkheid en de hoogte van het forfait wordt niet periodiek getoetst ten opzichte van de werkelijkheid.

De positie van het autokostenforfait is verschoven van een regeling om zuiver inkomsten te genereren, naar een regeling om ook milieudoelstellingen uit te voeren, en weer terug naar een regeling die las voornaamste doel het creëren van inkomsten heeft. Ook de hoogte van het forfait is, met name de laatste jaren, vaak veranderd. Het autokostenforfait is hiermee niet consistent.¹⁶⁶

5.3 Conclusie toetsing autokostenforfait

De doelstelling van het huidige autokostenforfait is om het privégebruik van een ter beschikking gestelde zakelijke auto te belasten. Voor de omvang van het privégebruik wordt gebruik gemaakt van een forfait, aangezien het niet uitvoerbaar is om het werkelijke gebruik in de heffing te betrekken. De doelstelling van het forfait is voldoende duidelijk omschreven.

¹⁶⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3, § 5.

¹⁶⁶ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 30.

Door het op forfaitaire wijze vaststellen van de omvang van het privégebruik is het autokostenforfait eenvoudiger dan een regeling die zou aansluiten bij de individuele werkelijkheid. Hiermee is de regeling in principe doelmatig. Door vele aanpassingen de laatste jaren in de hoogte van het forfait door de afhankelijkheid van de CO₂-uitstoot en door uitzonderingen zoals de 500 kilometergrens in de regeling alsnog complex geworden en is de uitvoerbaarheid negatief beïnvloedt. Door het afbouwen van de CO₂-afhankelijkheid kan de uitvoerbaarheid in de toekomst weer verbeteren. Het autokostenforfait is hiermee voldoende doelmatig.

Het autokostenforfait leidt tot een gelijkere behandeling van ter beschikking gestelde zakelijke auto's die voor privédoeleinden worden gebruikt en auto's die in privé worden gehouden. Binnen het autokostenforfait is echter sprake van ongelijkheid doordat geen rekening wordt gehouden met het werkelijke privégebruik en gelijke auto's tegen andere tarieven in de heffing worden betrokken. Doordat een bijtellingstarief 60 maanden vanaf de eerste dag van de eerstvolgende maand volgend op de dag dat het kenteken is afgegeven geldig is de rechtszekerheid in beginsel goed. Bij een privégebruik van minder dan 500 kilometer per kalenderjaar kan het gebruik van de tegenbewijsregeling echter leiden tot onzekerheid, zeker indien belastingplichtige een andere manier van tegenbewijs gebruikt dan de rittenregistratie.

Het door het autokostenforfait bepaalde bedrag valt onder de tariefsprogressie van box 1, waardoor tot op zekere hoogte rekening wordt gehouden met de draagkracht. Inkomsten anders dan uit werk en woning hebben echter geen invloed. Doordat bij werknemers de bijtelling wordt ingehouden als loonbelasting bij het uitbetalen van loon, kan worden verwacht dat het betalen van de bijtelling door werknemers niet tot problemen leidt. Bij ondernemers leidt het autokostenforfait tot een jaarlijkse onttrekking, hier hoeven niet tegelijkertijd inkomensbestanddelen tegenover beschikbaar te staan waardoor het mogelijk is dat het moeten betalen van de belasting over de bijtelling tot problemen kan leiden. Het autokostenforfait voldoet hiermee matig aan de rechtsbeginselen.

De beperkte winst aan doelmatigheid door de eerder genoemde uitzonderingen en aantal verschillende bijtellingstarieven is in verhouding tot het verlies aan rechtmatigheid niet proportioneel. Doordat het autokostenforfait onderdeel uitmaakt van het totaal aan autobelastingen is de integratie in het belastingstelsel goed. Een aantal onderdelen van het forfait is in jurisprudentie duidelijk geworden. Hoe de hoogte van het forfait is bepaald is niet geheel duidelijk en doordat bewust is overwogen niet aan te sluiten bij de werkelijkheid is het forfait niet aannemelijk. Doordat de positie van het autokostenforfait regelmatig is aangepast mist de consistentie bij de regeling. Het autokostenforfait is hiermee onvoldoende proportioneel. De harmonisatie van het autokostenforfait

is voldoende doordat de begrippen uit het autokostenforfait in de jurisprudentie voldoende eenduidig zijn uitgewerkt. Tot slot zijn de aannemelijkheid en consistentie van de het autokostenforfait onvoldoende, aangezien geen periodieke toetsing plaatsvindt en consistentie van de regeling ontbreekt.

Hoofdstuk 6 Knelpunten en oplossingen autokostenforfait

6.1 Inleiding knelpunten en oplossingen autokostenforfait

In dit hoofdstuk worden de belangrijkste knelpunten en mogelijke oplossingsrichtingen met betrekking tot het autokostenforfait besproken. Allereerst worden in paragraaf 6.2 de belangrijkste knelpunten bij het toepassen van het autokostenforfait besproken. Het gaat hierbij om knelpunten die te maken hebben met de keuze voor het forfaitair belasten van het privégebruik van een ter beschikking gestelde zakelijke auto. Het gaat hierbij niet om knelpunten die niet direct voortkomen uit het forfaitaire karakter, zoals het gelijkheidsbeginsel bij het autokostenforfait door de vele wijzigingen in het systeem. Hierna wordt in paragraaf 6.3 onderzocht welke oplossingsrichtingen mogelijk zijn om de in paragraaf 6.2 gevonden knelpunten te voorkomen en wordt onderzocht of het mogelijk is de gevonden knelpunten te beperken. Vervolgens worden ook enkele aanbevelingen gegeven.

6.2 Knelpunten autokostenforfait

Een knelpunt van het autokostenforfait volgens Van Roij en Kogels is dat het forfait geen toetsing kent aan het werkelijke gebruik.¹⁶⁷ Als het werkelijke privégebruik hoger is dan het forfaitair bepaalde percentage, ook wel excessief privégebruik genoemd¹⁶⁸, is de belasting over het werkelijke gebruik lager dan de kosten die betaald zouden moeten worden voor het gebruiken van een eigen auto.¹⁶⁹ Bij het invoeren van de Wet IB 2001 was het de bedoeling dit knelpunt op te lossen en werd de staffel ingevoerd waarmee het daadwerkelijke gebruik werd benaderd.¹⁷⁰ In 2004 is dit echter weer afgeschaft. De huidige regeling bepaalt dat in dergelijke gevallen de werkelijke waarde van het privégebruik belast is. De fiscus moet dan aannemelijk maken dat een hogere bijtelling dan het forfaitair bepaalde percentage gerechtvaardigd is. De bewijslast hiervoor ligt bij de Belastingdienst en een duidelijk criterium wanneer sprake is van bovenmatig privégebruik bestaat niet.¹⁷¹

Uit onderzoek van Naess-Schmidt en Winiarczyck blijkt dat door het structureel te laag belasten van het voordeel van het privégebruik van een ter beschikking gestelde zakelijke auto, de gebruikers daarvan toegang krijgen tot auto's die ze zich anders niet konden veroorloven en dat ze meer kilometers rijden in vergelijking met de situatie waarin ze een eigen auto hebben.¹⁷²

¹⁶⁷ Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § LB.2.2.3.d6, Kogels, *MBB* 2015 01-02 § 2.1

¹⁶⁸ Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § LB.2.2.3.d6.

¹⁶⁹ Zie o.a. Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § LB.2.2.3.d6 en Kogels, *MBB* 2015 01-02 § 2.1.

¹⁷⁰ Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3, p. 186.

¹⁷¹ Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § LB.2.2.3.d6. en bijlage Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 september 2016, 2016-0000135444.

¹⁷² Naess-Schmidt en Winiarczyck 2009.

Van Roij is van mening dat de systematiek van het autokostenforfait ertoe leidt dat de belasting over de bijtelling in veel gevallen lager is dan het betalen van de kosten voor een eigen auto, dit wordt ook wel excessief privégebruik genoemd.¹⁷³ Ook Kogels stelt over dit excessieve privégebruik van de ter beschikking gestelde auto dat het voordeel alleen maar toeneemt naarmate de belastingplichtigen meer privékilometers rijden. Ook noemt hij dat de voordeligste situatie voor de belastingplichtige is, als hij een auto ter beschikking heeft zonder bijtelling en dus zonder kosten. Dit is alleen te bereiken als uit een rittenregistratie aantoonbaar is dat minder dan 500 privékilometers per jaar worden gereden.¹⁷⁴ Dit heeft in het verleden geleid tot fraude met de regeling doordat onterecht een 'Verklaring van geen privégebruik' werd ingediend.¹⁷⁵ Sindsdien is de controle op privégebruik van de ter beschikking gestelde auto intensiever geworden.¹⁷⁶ Zoals in paragraaf 5.2.2 is besproken blijkt dat het daadwerkelijke privégebruik van de ter beschikking gestelde auto door belastingplichtigen voor de Belastingdienst in de praktijk lastig te controleren is. Dit komt onder andere doordat privacygevoelige gegevens hiervoor niet gebruikt mogen worden.¹⁷⁷ Hierdoor blijft de regeling gevoelig voor bewuste manipulatie omdat een onjuiste toepassing lastig is te controleren.¹⁷⁸

Ook uit paragraaf 28 lid 5 en 6 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) kan volgens Huijgevoort worden afgeleid, dat wordt gefraudeerd met de 500 kilometer regeling en het voor de overheid lastig is om dat te bewijzen.¹⁷⁹ In paragraaf 28 BBBB zijn afzonderlijke beleidsregels opgenomen voor het geval de bijtelling voor het privégebruik ten onrechte niet heeft plaatsgevonden. De belastingplichtige kan dan een vergrijpboete opgelegd krijgen van 40 procent in het geval van grove schuld en 80 procent in het geval van opzet. Bij een niet kloppende rittenregistratie is een vergrijpboete van 100 procent mogelijk.¹⁸⁰ Uit de toelichting in paragraaf 28 lid 5 BBBB blijkt dat een onjuiste kilometeradministratie tot een hogere boete leidt dan de standaardboete voor grove schuld of opzet omdat in die gevallen vaak sprake is van "manipulatie, een bepaalde vorm van listigheid dan wel valsheid in geschrifte".

¹⁷³ Van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting* § LB.2.2.3.d6.

¹⁷⁴ Kogels, *MBB* 2015 01-02 § 2.1.

¹⁷⁵ Zie o.a. *Leeuwarder Courant* 27 juni 2009, Reijns, *ANP* 11 december 2009 & Kuijpers, *Telegraaf* 11 november 2009 en Van Huijgevoort, *Belastingbrief* 2008/08-05.

¹⁷⁶ *De Gooi- en Eemlander* 27 juni 2009, Mulder, *FD* 13 april 2010 en Kogels, *MBB* 2015 01-02 § 2.1.

¹⁷⁷ HR 24 februari 2017, nr. 15/02068, V-N 2017/12.3.

¹⁷⁸ Booi, *TFB* 2017-03-01.

¹⁷⁹ Huijgevoort, V-N 2017/25.0.

¹⁸⁰ Vakstudie Algemeen deel, paragraaf 28 BBBB, aant. 7 Lid 6.

Tegelijkertijd is de ervaring van belastingplichtigen dat het forfaitair bepaalde percentage ertoe leidt ze worden belast voor privégebruik dat in de werkelijkheid niet wordt genoten. Zodra privé meer dan 500 kilometer wordt gereden, wordt 22 % van de catalogusprijs bijgeteld op het loon. Dit wordt als onevenredig ervaren.¹⁸¹ Ook uit de in paragraaf 5.2.5.4 behandelde jurisprudentie blijkt dat belastingplichtigen het autokostenforfait kunnen ervaren als een inbreuk op hun eigendomsrecht.¹⁸²

Conclusie knelpunten autokostenforfait

Het voornaamste knelpunt bij het autokostenforfait is dat de regeling tot gevolg heeft dat door het niet belasten van het werkelijke gebruik, of het op een zorgvuldige manier benaderen van het daadwerkelijke gebruik, de individuele situatie van een belastingplichtige met een ter beschikking gestelde auto niet goed in de heffing wordt betrokken. Dit wordt versterkt door het ontbreken van een tegenbewijsregeling die een betere benadering van de werkelijkheid mogelijk zou maken. Bij het autokostenforfait bestaat wel een tegenbewijsregeling, maar deze is fraudegevoelig en lastig te controleren voor de Belastingdienst. Uit de besproken jurisprudentie blijkt dat belastingplichtigen de regeling hierdoor als negatief en als een inbreuk op hun eigendom ervaren.

6.3 Oplossingsrichtingen voor de knelpunten van het autokostenforfait

6.3.1 Inleiding oplossingsrichtingen voor het autokostenforfait

In paragraaf 6.2 kwam naar voren dat de belangrijkste knelpunten van het autokostenforfait zich bevinden in de relatie met de werkelijke situatie. Doordat het forfaitair bepaalde percentage geen toetsing kent aan de werkelijkheid leidt de regeling tot bovenmatig privégebruik en de tegenbewijsregeling is fraudegevoelig.

6.3.2 Oplossingsrichtingen voor het autokostenforfait

Uit de Evaluatie Wet uitwerking Autobrief II blijkt dat de staatssecretaris het huidige systeem als eenvoudiger dan afgelopen jaren ziet en dat de ongewenste marktverstoringen zijn weggenomen.¹⁸³ Wel kondigt de staatssecretaris aan dat hij eind 2018, aan de hand van ambities uit het regeerakkoord en plannen uit het klimaatakkoord, een nieuwe visie op de autobelastingen voor na

¹⁸¹ Konuksever, *FF* 2009/195-05.

¹⁸² Zie o.a. HR 2 juni 2017, nr. 16/04765, V-N 2017/28.13 & HR (A-G) 27 februari 2018, nr. 17/04934, V-N 2018/18.19.

¹⁸³ Brief Staatssecretaris van Financiën, 5 juli 2018, 2018-0000116083, p. 9-10.

2018 gaat vormen.¹⁸⁴ Of dit ook betekent dat het autokostenforfait in de toekomst weer meer beïnvloedt wordt door milieudoelstellingen is nog niet duidelijk.

Van Huijgevoort stelt dat, aangezien het autokostenforfait is bedoeld om het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto te belasten, de heffing af moet hangen van het aantal privékilometers en de kostenontwikkeling van auto's. Als het privégebruik hoger is moet de bijtelling hoger zijn en ook als de waarde van de auto hoger is moet de bijtelling hoger zijn.¹⁸⁵ Van Huijgevoort noemt in dit kader de systematiek van het autokostenforfait in de periode 2001 en tot en met 2003 waar met verschillende staffels het privégebruik werd benaderd.¹⁸⁶ Van Huijgevoort is van mening dat voor andere factoren, zoals milieueffecten en budgettaire doelstellingen, het autokostenforfait ook geschikt is, maar omdat die niet van belang zijn voor de omvang van het privévoordeel die factoren niet mogen overheersen.¹⁸⁷

Ook Konuksever is van mening dat het werkelijke gebruik een factor moet zijn bij het bepalen van het autokostenforfait.¹⁸⁸ Ook wijst hij erop dat doordat het werkelijke privégebruik geen onderdeel is van de hoogte van het autokostenforfait werknemers meer privékilometers gaan rijden.¹⁸⁹

In andere Europese lidstaten wordt eveneens gebruik gemaakt van een forfaitaire heffingssystematiek om het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto in de belastingheffing te betrekken.¹⁹⁰ Op internationaal gebied bestaan ook diverse onderzoeken waarin is onderzocht wat een optimale belasting is voor het belasten van privégebruik van een ter beschikking gestelde auto. Deze onderzoeken worden hierna besproken.

Naess-Schmidt en Winiarczyck onderzochten op welke manier de belastingsystematiek van zakelijke auto's het gebruik van dergelijke auto's beïnvloedt in EU-landen. Hierbij keken ze ook naar de verhouding tussen de belasting op het gebruik van de ter beschikking gestelde auto en de belasting op het overige inkomen uit dienstbetrekking. Uit hun onderzoek blijkt dat het privégebruik van een zakelijke auto onderschat wordt en dat het privégebruik daarom te laag wordt belast.¹⁹¹

¹⁸⁴ Brief Staatssecretaris van Financiën, 5 juli 2018, 2018-0000116083, p. 11.

¹⁸⁵ Van Huijgevoort, *Belastingbrief* 2008/08-05.

¹⁸⁶ Deze systematiek is kort besproken in paragraaf 5.2.2.

¹⁸⁷ Van Huijgevoort, *Belastingbrief* 2008/08-05.

¹⁸⁸ Konuksever, *FF* 2009/195-05 § 15.

¹⁸⁹ Konuksever, *FF* 2009/195-05 § 13.

¹⁹⁰ ACEA Tax Guide 2018.

¹⁹¹ Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, p. 2.

In hun onderzoek is het uitgangspunt dat het neutraal belasten van het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto optimaal is. Neutraliteit wordt bereikt als de besteedbaar netto inkomenspositie van de werknemer hetzelfde is in het geval van een contante tegemoetkoming of als secundaire arbeidsvoorwaarden, in de vorm van een ter beschikking gestelde auto. In het onderzoek worden twee vormen van neutraliteit onderscheiden. Allereerst de *firm cost principle*, waarbij sprake is van neutraliteit als de kosten van de ter beschikking gestelde auto van de werkgever tot een overeenkomstige stijging van het belastbare inkomen bij de belastingplichtige leidt. De tweede vorm van neutraliteit is de *opportunity cost principle*. Hierbij is sprake van een neutrale situatie als het toegerekende belastbaar inkomen met betrekking tot de ter beschikking gestelde auto voor de werknemer gelijk is aan de kosten die de werknemer had gehad indien hij de auto privé had aangekocht.¹⁹² Uit het onderzoek blijkt dat sprake is van subsidies voor ter beschikking gestelde auto's in de onderzochte landen. Het gevolg hiervan is dat voor werknemers het voordelig is om een vergoeding te krijgen in de vorm van een auto. Hiermee wordt de keuze van een consument verstoord en kopen ze duurdere auto's dan in een situatie zonder subsidie.¹⁹³

Naess Schmidt en Winiarczyck onderzochten ook mogelijke richtingen voor een optimaal systeem voor het belasten van een ter beschikking gestelde auto. In de ideale situatie worden de kosten voor bedrijven volledig als voordeel bij de werknemer in aanmerking genomen tegen het marginale belastingtarief, dit zou echter te hoge uitvoeringskosten met zich brengen. Naess Schmidt en Winiarczyck komen met twee mogelijke manieren om de neutraliteit zo goed mogelijk te benaderen. Ten eerste moet de toerekening van het voordeel een functie zijn van de prijs van de auto. Daarnaast moet het systeem waarbij het brandstofgebruik in privé ook wordt betaald door de werkgever zonder dat daar een hogere belasting tegenover staat worden vervangen door een systeem waarbij het brandstofgebruik voor privékilometers wel wordt belast.¹⁹⁴ Een mogelijkheid hiervoor is om alleen een vergoeding te krijgen op brandstofkosten voor gedeclareerde en verifieerbare zakelijke kilometers, eventueel aangevuld met de brandstofkosten voor woon-werkverkeer. Een andere optie is om wel gratis brandstof te krijgen, maar dan ook de belastinggrondslag te verhogen met een bedrag dat het privévoordeel weerspiegelt. Hierbij zijn de kosten voor werknemers en bedrijven om bij te houden hoeveel privékilometers gereden zijn niet meegenomen.¹⁹⁵ Tot slot blijkt uit het onderzoek dat belastingen voor het gebruik van een ter beschikking gestelde auto niet geschikt zijn om te gebruiken voor andere doeleinden, zoals milieudoelen.¹⁹⁶ Dergelijke doelstellingen hebben het

¹⁹² Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, § 1.1.

¹⁹³ Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, § 1.3 en Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, hoofdstuk 4.

¹⁹⁴ Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, § 1.4.

¹⁹⁵ Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, hoofdstuk 4, p. 42.

¹⁹⁶ Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, hoofdstuk 4, p. 43.

risico op overcompensatie tot gevolg en hebben daarnaast tot gevolg dat de regeling ingewikkeld en niet transparant wordt. Andere regeling zijn vaak effectiever in het bereiken van die doelstellingen.¹⁹⁷

De Borger en Wuyts onderzochten eveneens de optimale belastingstructuur voor ter beschikking gestelde auto's. De Borger en Wuyts keken hierbij voornamelijk naar het verband tussen het belasten van ter beschikking gestelde auto's en opstoppingen, toegenomen drukte en de hoeveelheid files door het gebruik van die auto's. Zij keken hierbij ook naar de relatie tussen de gewenste belasting op ter beschikking gestelde auto's en de optimale belasting op arbeid en wegvervoer.¹⁹⁸ Zij concluderen dat ter beschikking gestelde auto's over het algemeen te laag worden belast en dat het optimaal is als de ter beschikking gestelde auto hoger wordt belast dan de netto kosten van de werkgever. Op deze manier verdwijnen de auto's waarvan de bijdrage aan de productiviteit van een bedrijf laag is.¹⁹⁹ Zij zien het belasten van ter beschikking gestelde auto's dus als geschikt instrument om het gebruik van die auto's te ontmoedigen.

Shiftan en anderen onderzochten naar aanleiding van de grote groei in ter beschikking gestelde auto's in Israël de effecten daarvan, en hoe het belastingsysteem van invloed was op het privégebruik van de ter beschikking gestelde auto.²⁰⁰ Zij concluderen dat de beschikking over een 'ter beschikking gestelde auto' waarbij de werkgever alle kosten, waaronder brandstof, verzekering, en onderhoud, betaalt ertoe leidt dat de marginale kosten voor het privégebruik van de auto door de werknemer nul is. Hierdoor gaat de werknemer de auto meer gebruiken voor privédoeleinden.²⁰¹ Uit dit onderzoek blijkt dat het gebruik van een ter beschikking gestelde auto ongeveer 70 % meer is dan een in privé gehouden auto.²⁰² Als oplossing om ongewenst veel privégebruik van ter beschikking gestelde auto's tegen te gaan wordt aangeraden om het werkelijke voordeel van het privégebruik te berekenen en te belasten. Hiernaast wordt aangeraden om lease-regelingen te versoberen door bijvoorbeeld te verbieden dat werkgevers ongelimiteerd brandstof- of parkeerkosten betalen.²⁰³

Puigarnau en Van Ommeren hebben in hun onderzoek de welvaartseffecten van de stimulerende belasting van ter beschikking gestelde auto's onderzocht.²⁰⁴ Zij stellen dat algemeen bekend is dat het optimaal is om secundaire voordelen uit een dienstverband, zoals een ter beschikking gestelde

¹⁹⁷ Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010, hoofdstuk 4, p. 43.

¹⁹⁸ De Borger en Wuyts 2010, p. 1-4

¹⁹⁹ De Borger en Wuyts 2010, p. 31-32.

²⁰⁰ Shiftan e.a. *Transport Policy* 19, p. 139.

²⁰¹ Shiftan e.a. *Transport Policy* 19, p. 140.

²⁰² Shiftan e.a. *Transport Policy* 19, p. 142.

²⁰³ Shiftan e.a. *Transport Policy* 19, p. 145.

²⁰⁴ Puigarnau & Van Ommeren *IER* vol. 52, is. 4, p. 1105.

auto, te belasten op basis van de netto kosten voor het bedrijf. Bij een auto zijn de netto kosten de bruto kosten minus de kosten die betrekking hebben op het zakelijke gebruik.²⁰⁵ Puigarnau en Van Ommeren concluderen dat de huidige belastingen op het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto verstoringen werken in Europa. Het percentage van de waarde van de auto wat in veel landen als belastinggrondslag wordt gebruikt is vaak te laag en weerspiegelt daardoor niet de netto kosten van het bedrijf.²⁰⁶ Als voorbeeld van een systeem wat wel aan de economische theorie voldoet, noemen ze het systeem van de Verenigde Staten. In de VS betalen werkgevers een bedrag aan de werknemers om een auto te leasen en dit bedrag wordt bij de werknemer als loon in de heffing betrokken. Als de geleasede auto wordt gebruikt voor zakelijke doeleinden krijgt de werknemer van de werkgever een vergoeding voor de marginale kosten, deze vergoeding is niet belast.²⁰⁷

Ik sluit mij aan bij de argumenten van Van Huijgevoort en Konuksever om de heffing over het privégebruik van een ter beschikking gestelde auto afhankelijk te maken van het werkelijke gebruik door de belastingplichtige. Aangezien het bijhouden van het werkelijke gebruik van elke ter beschikking gestelde auto leidt tot hoge administratieve lasten is het naar mijn mening goed om een forfaitair systeem te houden. Zoals uit de onderzoeken van Naess Schmidt en Winiarczyk en Shiftan blijkt dat het van belang is om een systeem te hebben waarin meer gebruik van de ter beschikking gestelde auto tot een hogere heffing leidt, zodat de marginale kosten van het privégebruik niet nihil zijn voor de belastingplichtige. Een systeem vergelijkbaar met het systeem in de Verenigde Staten, zoals Puigarnau en Van Ommeren noemen, is naar mijn mening een goed systeem. In dit systeem wordt de werknemer uiteindelijk alleen belast over zijn privégebruik wat inhoudt dat hij de maken heeft met marginale kosten van het privégebruik. De administratieve lasten zijn in dit systeem wel hoger doordat de werknemer altijd zijn zakelijke kilometers moet aantonen, maar overmatig privégebruik wordt in dit systeem wel tegengegaan.

Daarnaast is het naar mijn mening aan te raden het autokostenforfait alleen te gebruiken voor het doel om het privégebruik van de ter beschikking gestelde auto te belasten. Andere factoren hebben geen invloed op het privégebruik en uit het onderzoek van Naess Schmidt en Winiarczyk blijkt dat dergelijke doelstellingen tot gevolg hebben dat de heffing complex wordt.

²⁰⁵ Puigarnau & Van Ommeren *IER* vol. 52, is. 4, p. 1108 en Katz and Mankiw 1985.

²⁰⁶ Puigarnau & Van Ommeren *IER* vol. 52, is. 4, p. 1121.

²⁰⁷ Puigarnau & Van Ommeren *IER* vol. 52, is. 4, p. 1109.

Hoofdstuk 7 Toetsing vermogensrendementsheffing

7.1 Inleiding vermogensrendementsheffing

De vermogensrendementsheffing was het meest vernieuwende onderdeel van de Belastingherziening 2001. De regeling introduceerde een forfaitair vastgesteld vermogensrendement van 4 % wat los van het overige inkomen werd belast tegen 30 %. Per 1 januari 2017 is de regeling aangepast. Het forfaitaire rendement is sindsdien gebaseerd op de gemiddelde veronderstelde verdeling van de grondslag tussen spaargelden en beleggingen, dit wordt de vermogensmix genoemd. In tabel 2 is de verdeling van de toerekening aan de twee rendementsklassen opgenomen. De vermogensrendementsheffing bestaat uit meerdere ficties. Allereerst het forfaitair bepaalde rendement, daarnaast ook de peildatum van 1 januari, waarbij wordt aangenomen dat het vermogen van belastingplichtige op 1 januari ook de rest van het jaar tot zijn bezittingen hoort. Ten slotte is per 1 januari 2017 ook de verdeling over sparen en beleggen, afhankelijk van de hoogte van het vermogen, een fictie.²⁰⁸

In dit hoofdstuk wordt in paragraaf 7.2 het toetsingskader uit hoofdstuk 4 toegepast op de vermogensrendementsheffing. De vermogensrendementsheffing wordt als geheel getoetst, waarbij de verschillende ficties als onderdelen van de regeling terugkomen. In paragraaf 7.3 volgt een conclusie van de toepassing van het toetsingskader op de vermogensrendementsheffing.

Voordeel uit sparen en beleggen (na heffingsvrij vermogen)	Rendementsklasse I	Rendementsklasse II
0-70800	67%	33%
70800-978000	21%	79%
Vanaf 978000	0%	100%

Tabel 2

7.2 Toetsing vermogensrendementsheffing

7.2.1 Doelstelling

Bij invoer van de vermogensrendementsheffing in box 3 van de Wet IB 2001 in 2001 is bewust gekozen voor het gebruiken van een forfait om het rendement over het vermogen in een kalenderjaar te bepalen.²⁰⁹ Door gebruik te maken van een forfaitair bepaald percentage kon vanuit

²⁰⁸ Kavelaars, WFR 2016/192.

²⁰⁹ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 35.

het fiscale beleid een soepele werking van de kapitaalmarkt worden gegarandeerd. Het forfait zorgde voor een fiscale neutraliteit waardoor de kapitaalmarkt beter moest gaan functioneren. Doordat geen verband meer bestond tussen de hoogte van het rendement en de belastingheffing, leidt het systeem met een forfaitair percentage ertoe dat een zuiver economische afweging gemaakt kan worden tussen rendement en risico.²¹⁰ Ook moest de vermogensrendementsheffing zorgen voor een stabiele stroom aan belastinginkomsten en de grondslaguitholling die onder de Wet IB 1964 plaatsvond stoppen.²¹¹

Bij evaluatie van de Wet IB 2001 in 2005 komen enkele doelstellingen terug waarop de vermogensrendementsheffing specifiek is getoetst.

De doelstellingen bij de evaluatie waren:

- Verbreding en versterking van de belastinggrondslag. Onder de Wet IB 1964 bleek dat het vermogen steeg maar de fiscale inkomsten uit vermogen afnamen. Ook was het mogelijk om de belastingdruk op het inkomen en het vermogen te reduceren. Hieruit kwam de doelstelling om de grondslag van de inkomstenbelasting uit te breiden naar vermogenswinsten.²¹²
- Bevorderen van een evenwichtige belastingdruk. Door een belastingtarief van 30% in box 3 en door het fiscaal ontwijken van economisch behaalde rendementen onmogelijk te maken moest, ten opzichte van de situatie onder de Wet IB 1964, een meer evenwichtige belastingdruk worden gerealiseerd.²¹³
- Bevorderen van eenvoud. De vereenvoudiging door de vermogensrendementsheffing moest voornamelijk een eenvoudigere wetgeving zijn, waarbij ingewikkelde reparatiewetgeving niet langer nodig zou zijn. Onder het systeem van de Wet IB 1964 waren vaak reparaties nodig om constructies waarmee werd beoogd heffing van inkomstenbelasting te ontwijken tegen te gaan.²¹⁴
- Bevorderen van fiscale neutraliteit. Het systeem van de Wet IB 1964 werkte verstoren op economisch keuzegedrag. Doordat ook de risicocomponent in de heffing werd betrokken verhinderde de integrale heffing over vermogensrendementen een economisch zuivere afweging tussen rendement en risico.²¹⁵

²¹⁰ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 35.

²¹¹ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 226-227.

²¹² Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, § 2.2.3.1.

²¹³ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, § 2.2.3.2.

²¹⁴ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, § 2.2.3.3.

²¹⁵ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, § 2.2.3.4.

In de evaluatie van de vermogensbelasting in 2006 door de wetgever wordt onderscheid gemaakt tussen kwantitatieve en kwalitatieve gegevens om de doelstellingen te beoordelen. In het kwalitatieve deel wordt ingegaan op de budgettaire realisatiegegevens en op de ontwikkeling van vermogens en vermogensrendementen in de periode 2001-2006. In het kwantitatieve deel wordt beantwoord of de vermogensrendementsheffing robuuster is dan het vermogensinkomstenregime van de Wet IB 1964.²¹⁶

Uit de evaluatie blijkt dat de opbrengst van box 3 in overeenstemming is met de gestelde verwachtingen. Wel was de opbrengst in 2002 iets lager door ongunstige koersontwikkelingen van aandelen.²¹⁷ Met de invoer van de vermogensrendementsheffing is een einde gekomen aan de grondslagerosie die in de jaren '90 was begonnen. Het aantal belastingplichtigen is met het invoeren van de vermogensrendementsheffing toegenomen en in combinatie met een meer constante opbrengst is de vermogensrendementsheffing robuust. De budgettaire doelstellingen zijn volgens de evaluatie dus behaald.²¹⁸

Voor het kwantitatieve deel is gebruik gemaakt van een enquêteonderzoek bij belastingadviseurs en bij de belastingdienst om de ervaringen met de vermogensrendementsheffing te onderzoeken.²¹⁹ Hieruit is onder andere gebleken dat de invoering van de Wet IB 2001 geen invloed heeft gehad op de mate waarin belastingplichtigen verschillende beleggingsvormen gebruiken. Hieruit wordt geconcludeerd dat de vermogensrendementsheffing neutraal is.²²⁰

In de literatuur²²¹ is verschillend gereageerd op het evaluatieonderzoek en ook in latere jaren zijn de doelen van de vermogensrendementsheffing onderdeel van discussie geweest in de literatuur. In reactie op de wetsevaluatie vijf jaar na de invoer van de Wet IB 2001 stellen Van den Heuvel e.a. dat het primaire doel bij de invoer van de vermogensrendementsheffing is geweest om een benadering te kiezen die effectief antwoord geeft op de vele vormen waarin rendement kan verschijnen.²²² De brede grondslag biedt de wetgever de mogelijkheid om de vele vormen van rendement in de heffing te betrekken, waarmee aan dit doel is voldaan.²²³ Ook gaan Van den Heuvel

²¹⁶ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, § 2.2.5.1.

²¹⁷ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 13 en § 2.2.5.2.

²¹⁸ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 78.

²¹⁹ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 10.

²²⁰ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 70.

²²¹ Van den Heuvel, Vording, Lubbers & Ydema, 2006, Dusarduijn & Gribnau 2006 en Dusarduijn 2015.

²²² Zie Van den Heuvel, Vording, Lubbers & Ydema, 2006, § 2.1 en bijlage bij: Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 291.

²²³ Van den Heuvel, Vording, Lubbers & Ydema, 2006.

e.a. in op de realisatie van de door de overheid gestelde doelen. Voor het beoordelen van de budgettaire doelstelling zetten Van den Heuvel e.a. de inkomsten van de vermogensrendementsheffing tegenover de behaalde rendementen in de eerste paar jaar vanaf de invoer van de regeling. Zij maken een andere berekening voor de belastingopbrengsten dan het ministerie van Financiën in de wetsevaluatie door te corrigeren voor aankondigingseffecten. Hierbij komen zij tot de conclusie dat vanaf 2000 sprake is van een duidelijke terugval in belastingopbrengst, waar het ministerie van Financiën het heeft over gelijkblijvende inkomsten.²²⁴ Als onderdeel van de verbreding en versterking van de belastinggrondslag toetsen Van den Heuvel e.a. ook de robuustheid van de vermogensrendementsheffing. Door de opbrengsten van de vermogensrendementsheffing te vergelijken met de opbrengsten van een denkbeeldige eenvoudige vermogensaanwasbelasting, komen ze tot de conclusie dat de opbrengsten van de vermogensrendementsheffing minder fluctueren dan die van een vermogensaanwasbelasting, maar nauwelijks verschillen ten opzichte van een IB/VB-combinatie.²²⁵

Over de fiscale neutraliteit ten slotte zijn Van den Heuvel e.a. van mening dat fiscaal gemotiveerde constructies grotendeels zijn verdwenen, maar dat nog altijd fiscale prikkels bestaan, met name waar het gaat om afstemming tussen de vermogensrendementsheffing en andere vormen van heffing.²²⁶ De prikkels komen doordat fiscaal gezien risicomijdend beleggen of financieren met vreemd vermogen aantrekkelijker is dan beleggen in aandelen of financieren met eigen vermogen. Onder de vermogensrendementsheffing is de inkomstenbelasting op beleggingsinkomen feitelijk verdwenen, terwijl op beleggen in aandelen altijd Vpb drukt.²²⁷

Dusarduijn en Gribnau hebben in 2006 naar aanleiding van het vijfjarig bestaan van de Wet IB 2001 een artikel geschreven over de vermogensrendementsheffing en in welke mate die haar doel behaalde. Over de robuustheid van de regeling zijn zij van mening dat de robuustheid niet op een juiste manier wordt gemeten.²²⁸ In het rapport wordt de robuustheid afgemeten aan grondslag en opbrengst, waarmee wordt afgeweken van de eerdere definitie waar robuustheid onder andere wordt afgemeten aan toekomstbestendigheid en maatschappelijke en economische ontwikkelingen.²²⁹ De robuustheid in het rapport leidt tot een nietszeggende term, totale

²²⁴ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 60.

²²⁵ Van den Heuvel, Vording, Lubbers & Ydema, 2006, §3.2.

²²⁶ Van den Heuvel, Vording, Lubbers & Ydema, 2006, §3.7.

²²⁷ Van den Heuvel, Vording, Lubbers & Ydema, 2006, §3.7.

²²⁸ Dusarduijn & Gribnau 2006, §3.2.

²²⁹ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 7 en SER 1998, §3.6.

robuustheid zou bereikt kunnen worden door van iedere inwoner een vast bedrag te heffen. Hierdoor is volgens Dusarduijn niet te stellen dat de vermogensrendementsheffing robuust is.²³⁰

Met betrekking tot de beoogde neutraliteit van de vermogensrendementsheffing zijn Dusarduijn en Gribnau van mening dat de regeling daaraan niet heeft voldaan. De vermogensrendementsheffing drukt relatief zwaar op beleggers en spaarders met een risico-aversie. Deze vermogensbezitters worden daardoor gestimuleerd tot het nemen van risico's die niet binnen hun eigen beleggingsprofiel passen.²³¹ Daarnaast is gebleken dat laag renderende, en daarmee inefficiënte, spaarproducten populair zijn. Hiermee blijft ook de beoogde efficiëntere allocatie van kapitaal uit. De vermogensrendementsheffing heeft wel gezorgd dat beleggers indifferent zijn in de keuze tussen dividend of vermogenswinst. De vergoeding voor eigen vermogen in de vennootschapsbelasting kan niet meer, zoals onder de Wet IB 1964, worden gecompenseerd door het onbelast laten van de vermogenswinst in de inkomstenbelasting. Alleen de vergoeding voor vreemd vermogen leidt tot een aftrek in de vennootschapsbelasting. Hiermee heeft financieren met vreemd vermogen de voorkeur gekregen voor ondernemingen. De vermogensrendementsheffing is dus niet neutraal.²³²

Dusarduijn stelt in haar proefschrift over fiscale rechtsficties in de inkomstenbelasting dat het doel van de vermogensrendementsheffing om de heffingsgrondslag te verbreden en te versterken is geslaagd.²³³ Sinds de invoer van box 3 is het merendeel van de fiscaal gemotiveerde beleggingsproducten verdwenen en aangezien in Box 3 ook niet-genoten inkomen wordt belast is de heffingsgrondslag breder geworden.²³⁴ Verder is met de vermogensrendementsheffing het aantal belastingplichtigen dat daadwerkelijk belasting betaalt over vermogensinkomsten gestegen ten opzicht van de Wet IB 1964. Dit wil volgens Dusarduijn niet zeggen dat de belastingdruk evenwichtiger is verdeeld. Hier is ook de balans tussen de belastingdruk en de draagkracht van belastingplichtigen van belang.²³⁵

Over het bevorderen van de fiscale neutraliteit is Dusarduijn van mening dat de vermogensrendementsheffing weliswaar geen onderscheid maakt in de wijze waarop iemand zijn vermogen belegt, maar dat het alsnog het tijdstip waarop en de hoeveelheid waarin iemand besluit te sparen of te consumeren beïnvloed. Doordat de vermogensrendementsheffing ook het normale

²³⁰ Dusarduijn & Gribnau 2006, §3.2.

²³¹ Dusarduijn & Gribnau 2006, §3.4.

²³² Dusarduijn & Gribnau 2006, §3.4.

²³³ Dusarduijn 2015, p. 314.

²³⁴ Dusarduijn 2015, p. 314.

²³⁵ Dusarduijn 2015, p. 314.

risicovrije vermogensrendement belast, wordt consumptie in een latere periode zwaarder belast dan consumptie in de huidige periode.²³⁶

Per 1 januari 2017 is de vermogensrendementsheffing aangepast. Het forfaitaire rendement is voortaan gebaseerd op de gemiddelde verdeling van het box-3 vermogen over spaargeld en beleggingen, waarbij aan beide bestanddelen een rendement wordt toegekend op basis van in het verleden in de markt behaalde rendementen.²³⁷ Het doel van deze wijziging in het forfaitair bepaalde rendement is om zo goed mogelijk het behaalde rendement op vermogen in aanmerking te nemen.²³⁸ Onderzocht is ook of het mogelijk was om op basis van werkelijke rendementen belasting te heffen, maar dit zou leiden tot problemen met de uitvoerbaarheid. In 2020 wordt opnieuw beoordeeld of een andere manier van vermogensinkomsten belasting beter aansluit bij de werkelijke inkomsten.²³⁹

De doelen van de vermogensrendementsheffing zijn door de wetgever duidelijk geformuleerd. In welke mate de doelen in de praktijk zijn bereikt bestaat discussie. Duidelijk is dat de vermogensrendementsheffing heeft gezorgd voor een bredere en stabielere grondslag, waarbij meer belastingplichtigen onder de heffing vallen dan onder de Wet IB 1964. Onduidelijk is in hoeverre de regeling daadwerkelijk neutraal is en hoe robuust de heffing in de praktijk is.

7.2.2 Doelmatigheid

Zoals in paragraaf 7.2.1 besproken is één van de doelstellingen van de vermogensrendementsheffing om de eenvoud van de wetgeving te bevorderen. In de eerder genoemde wetsevaluatie van de Wet IB 2001 in 2005 is met behulp van een enquêteonderzoek onder belastingadviseurs en de belastingdienst onderzocht wat de ervaringen waren met de vermogensrendementsheffing. Ook de ervaring met betrekking tot de eenvoud van de regeling is hierbij onderzocht. Hieruit is geconcludeerd dat de vermogensrendementsheffing als eenvoudiger werd ervaren dan het vermogensinkomstenregime van de Wet IB 1964.²⁴⁰ De regeling wordt als minder bewerkelijk en ingewikkeld ervaren op het gebied van vermogensinkomsten.²⁴¹

Uit de evaluatie bleek ook dat bij de toepassing van de regeling enkele knelpunten werden ervaren. Met name op het gebied van de waardering van onroerende zaken en het niet aansluiten van de

²³⁶ Dusarduijn 2015, p. 315.

²³⁷ Ten Broek, NDFR commentaar art. 5.2 Wet IB 2001.

²³⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, V-N 2015/47.4.

²³⁹ Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3, V-N 2015/47.4.

²⁴⁰ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 79.

²⁴¹ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 70, tabel 2.2.5.

rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar bij de rendementsgrondslag van het voorafgaande jaar werden als knelpunten gezien.²⁴²

Bij de waardering van onroerende zaken moest aangesloten worden bij de waarde in het economische verkeer, wat leidde tot een discussie over het verschil in waarde tussen de WOZ-waarde en de waarde in het economische verkeer. Doordat de WOZ-waarde sinds 1 januari 2007 jaarlijks wordt vastgesteld is het voor de waardering van onroerend goed sindsdien beter mogelijk om aan te sluiten bij de WOZ-waarde.²⁴³ Daarnaast geldt per 1 januari 2010 dat alle woningen moeten worden gewaardeerd op de WOZ-waarde.²⁴⁴

Het forfaitair rendement werd berekend over het gemiddelde van de rendementsgrondslag aan het begin van een kalenderjaar en de rendementsgrondslag aan het einde van eenzelfde kalenderjaar. De rendementsgrondslag op 31 december van een kalenderjaar was hierbij niet per definitie gelijk aan de rendementsgrondslag op 1 januari van het daaropvolgende kalenderjaar. Door bijvoorbeeld bijschrijvingen op een bankrekening op 1 januari of een nieuwe WOZ-waarde kon de rendementsgrondslag verschillen. Per 1 januari 2011 wordt voor de rendementsgrondslag nog maar één peildatum gebruikt. Hiermee verschuift de heffing over de helft van de waardeverhoging in een kalenderjaar naar het daaropvolgende jaar.²⁴⁵ De regeling is hierdoor vereenvoudigd, aangezien het niet langer nodig is om bezittingen en schulden op twee momenten in het jaar vast te stellen.²⁴⁶ Hiernaast is hierdoor de relevante informatie op tijd aanwezig voor de voorafingevulde aangifte, en werd de voorafingevulde aangifte voor box 3 vermogen dus mogelijk, waardoor ook de uitvoering van de regeling is vereenvoudigd.²⁴⁷

In de literatuur²⁴⁸ bestaan diverse opvattingen over in welke mate de vermogensrendementsheffing de beoogde vereenvoudiging heeft bereikt. In het onderstaande deel worden deze opvattingen behandeld.

²⁴² Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 70 en 75.

²⁴³ Ten Broek, NDFR commentaar art. 5.19 Wet IB 2001, aant. 4.

²⁴⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 20-21.

²⁴⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 19-20.

²⁴⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 19-20

²⁴⁷ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 3.1.1 en Ten Broek, NDFR Commentaar, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 2.1.

²⁴⁸ Zie o.a. Dusarduijn & Gribnau 2006, Stevens, *MBB* 2009/01-03, Commissie ficties en forfaits 2014 en usarduijn 2015.

De Commissie ficties en forfaits oordeelt dat de vermogensrendementsheffing zeer eenvoudig en daarmee doelmatig is. Zij komt tot dit oordeel door de vermogensrendementsheffing te vergelijken met de regelingen van voor 2001.²⁴⁹ Dusarduijn en Gribnau stellen in hun artikel naar aanleiding van de wetsevaluatie in 2006, dat de regeling helder is opgezet. Dit blijkt volgens Dusarduijn en Gribnau vooral uit de eenvoudiger in te vullen aangiften. Uit de (destijds) vijftien vraag- en antwoordbesluiten blijkt echter dat de regeling ook vele onduidelijkheid kent.²⁵⁰ Dusarduijn is in haar proefschrift eveneens van mening dat de vermogensrendementsheffing doelmatig is, maar niet altijd eenvoudig. De regeling leidt tot een efficiënte uitvoering van heffing en administratieve voordelen voor belastingplichtigen. Hiertegenover staat dat de regeling niet duidelijk en begrijpelijk is voor de belastingplichtigen terwijl een eenvoudige rechtsregel dat wel zou moeten zijn.²⁵¹

Arends is van mening dat wetgever bij het invoeren van de vermogensrendementsheffing te veel aandacht heeft besteed aan het bestrijden van beleggingsproducten die uitsluitend een onbelaste waardegroei hadden, en dat daardoor niet is erkent dat het probleem van de onbelaste vermogenswinsten een ruimere strekking had. Hierdoor bestaat dit probleem onder de vermogensrendementsheffing nog steeds.²⁵² Arends erkent dat de vermogensrendementsheffing weliswaar is ingevoerd om constructies te bestrijden, maar stelt ook dat met de vermogensrendementsheffing niet meer constructies worden bestreden dan onder het oude systeem. Het regime in box 3 is voor bepaalde vermogenscategorieën zeer gematigd en ontoereikend, waardoor het uitnodigt tot nieuwe constructies. Als reactie op die constructies is reparatiewetgeving ingevoerd zoals op voorhand al de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 en sinds 1 januari 2009 ook de heffing over bepaalde lucratieve belangen van art. 3.92b. Deze reparatiewetgeving wordt in de praktijk niet als eenvoudig ervaren.²⁵³ Aangezien de reparatiewetgeving het gevolg is van de invoer en systematiek van de vermogensrendementsheffing, is Arends van mening dat de conclusie van de wetgever dat de regeling ‘aanzienlijk eenvoudiger is’ te beperkt is.²⁵⁴

De invoer van de verschillende vermogensschijven en bijbehorende rendementen is van beperkte invloed geweest op de eenvoud van de vermogensrendementsheffing. De wetgever geeft aan dat de

²⁴⁹ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 44.

²⁵⁰ Dusarduijn & Gribnau 2006, §3.3.

²⁵¹ Dusarduijn 2015, p. 314-315.

²⁵² Arends in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 5.0.7.B.

²⁵³ Zie respectievelijk Boer, Van der Sik en De Kort, NDFR Commentaar, art. 3.91 Wet IB 2001, aant. 1.4, Stevens, *MBB* 2009/01-03 en Boer & Vording *WFR* 2015/614 § 2.3.

²⁵⁴ Arends in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 5.0.7.B.

regeling door het forfaitaire karakter nog steeds goed uitvoerbaar is voor de Belastingdienst. De vaststelling van de verschuldigde belasting blijft gebaseerd op gegevens die de Belastingdienst al heeft, het is niet nodig om nieuwe informatiestromen op te zetten en persoonlijke omstandigheden blijven nog steeds buiten beschouwing. De berekening van de verschuldigde belasting in box 3 is complexer ten opzichte van de constante rendementsvoet, maar aangezien de berekeningen worden gedaan door computers is dat geen probleem.²⁵⁵

Breedveld is eveneens van mening dat met de invoer van de rendementsklassen en vermogensschijven de regeling wordt vastgehouden aan een regeling die eenvoudig en goed uitvoerbaar is, aangezien de regeling ongevoelig is voor belastingbesparende constructies.²⁵⁶ Arends stelt dat de aanpassingen in de vermogensrendementsheffing van 2017 hebben geleid tot vluchtgedrag uit box 3, waarbij vermogen in een vrije beleggingsinstelling (hierna: vbi) (art. 6a Wet Vpb 1969) is ondergebracht. Hierop is als reactie in box 2 het forfaitaire voordeel uit aandelen in een vbi of beleggingslichaam gelijk gesteld aan het forfaitaire rendement op vermogens boven de € 1.000.000,- van box 3. Ook blijft het vermogen in box 3 belast indien het vermogen binnen 18 maanden weer uit de vbi wordt gehaald.²⁵⁷

De vermogensrendementsheffing is een regeling die het inkomen op een eenvoudige manier belast, met name ten opzichte van zijn voorganger, en daarnaast ook goed uitvoerbaar is voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst. De regeling heeft wel geleid tot extra wetgeving, zoals de terbeschikkingstellingsregeling en de regeling omtrent lucratief belang die als ingewikkeld worden ervaren.

7.2.3 Rechtmatigheid

7.2.3.1 Gelijkheidsbeginsel

Bij het toetsen van het gelijkheidsbeginsel wordt getoetst of gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen naar mate van hun ongelijkheid ongelijk worden behandeld. Met betrekking tot de vermogensrendementsheffing betekent dit dat belastingplichtigen met een vergelijkbaar belast vermogen op een gelijke manier moeten worden behandeld en dat belastingplichtigen met

²⁵⁵ Kamerstukken II 2015/16, 34304, nr. 2, § 4.6.

²⁵⁶ Breedveld, 2017, § 13.1.3.

²⁵⁷ Arends in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 5.0.7.B.

verschillende vermogens naarmate van de omvang van het verschil ongelijk moeten worden behandeld.

De wetgever is bij de parlementaire behandeling bij het invoeren van de vermogensrendementsheffing ingegaan op het gelijkheidsbeginsel. Ten tijde van de invoer van de regeling was de wetgever van mening dat het forfaitaire rendement een evenwichtige en aanvaardbare benadering was van het werkelijke rendement.²⁵⁸ De wetgever onderkent dat meer rendement door het nemen van meer risico niet wordt belast, maar streept dit weg tegen de situatie dat door het nemen van meer risico ook een lager rendement kan worden behaald, waar ook geen rekening mee wordt gehouden. Het percentage is gebaseerd op een lange periode waardoor op lange termijn geen ongelijkheid bestaat.²⁵⁹

Dusarduijn en Gribnau zijn van mening dat bij het gebruik van forfait altijd het risico bestaat dat niet aan het gelijkheidsbeginsel wordt voldaan. Een forfait is niet per definitie strijdig met het gelijkheidsbeginsel, maar als het forfait verder van de werkelijkheid afstaat ontstaat neemt het risico toe. Hierbij noemen ze een voorbeeld dat op individueel niveau het forfaitaire rendement niet haalbaar is gebleken waardoor ongelijk renderende vermogensbestanddelen fiscaal op een gelijke manier worden behandeld. Budgettaire argumenten mogen hier volgens Dusarduijn en Gribnau geen rechtvaardiging zijn omdat de opbrengst van de vermogensrendementsheffing relatief klein is.²⁶⁰

Dusarduijn schrijft over het gelijkheidsbeginsel met betrekking tot de vermogensrendementsheffing dat het neutraliteitsstreven van de wetgever heeft geleid tot een gelijke behandeling van ongelijke en uiteenlopende vermogenscategorieën. Dit komt onder andere doordat in de regeling geen verschil wordt gemaakt tussen de eigen en vreemd vermogen verstrekker, en doordat geen onderscheid tussen roerende en onroerende zaken wordt gemaakt.²⁶¹ Daarnaast zorgt het vaste forfaitaire rendement ook voor een fiscaal gelijke behandeling van een belastingplichtige met een laag renderend vermogen en een belastingplichtige met een hoog renderend vermogen van dezelfde omvang.²⁶²

In de vermogensrendementsheffing wordt geen onderscheid gemaakt tussen risicodragende beleggingen zoals aandelen, en risicomijdende beleggingen zoals obligaties. Heithuis, Kavelaars en

²⁵⁸ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 264–265.

²⁵⁹ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, p. 140.

²⁶⁰ Dusarduijn & Gribnau 2006, §3.5.

²⁶¹ Dusarduijn 2015, p. 315-316.

²⁶² Dusarduijn 2010, § 3.3.2.2.

Schuvers zouden een dergelijk onderscheid wenselijk vinden omdat de vergoeding voor eigen vermogen niet, en de vergoeding op vreemd vermogen wel, aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting. Zij zijn van mening dat het ongewenst is dat de verschaffing van eigen vermogen ongunstiger wordt behandeld dan de verschaffing van vreemd vermogen. Deze systematiek werkt vervanging van eigen vermogen in de vorm van aandelen, door vreemd vermogen in de vorm van obligaties in de hand. Hierdoor worden ondernemingen te veel met vreemd vermogen gefinancierd.²⁶³

Ook in jurisprudentie is geoordeeld over de vraag of de vermogensrendementsheffing voldoet aan het gelijkheidsbeginsel van art. 14 EVRM. In de zaak Rb. Zeeland-West-Brabant 6 september 2017, nr. BRE – 16-7573, NTFR 2017/2642 voerde belanghebbende aan dat het in de kern onterecht is dat spaarders en beleggers hetzelfde worden behandeld. Rechtbank Zeeland-West-Brabant oordeelt dat geen sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel. Het ligt binnen de ruime beoordelingsmarge van de wetgever om vanuit het oogpunt van eenvoud en het bestrijden van belastingontwijking een ongedifferentieerd forfaitair rendement in aanmerking te nemen.²⁶⁴ Ook in de zaak Hof Amsterdam 23 januari 2018, nr. 17/00202, V-N Vandaag 2018/227 betoogde belanghebbende dat spaarders en beleggers anders behandeld moeten worden en dat de wetgever voor een ander systeem had kunnen en moeten kiezen om zijn doelstelling te behalen. Hof Amsterdam oordeelt soortgelijk als Rechtbank Zeeland-West-Brabant, en voegt daar aan toe dat het niet van belang is dat de wetgever andere keuzes had kunnen maken. Voor de vraag of het gelijkheidsbeginsel is geschonden is slechts van belang of de gemaakte keuze wel of niet binnen de ruime beoordelingsmarge van de wetgever valt, en dat is hier het geval.²⁶⁵

7.2.3.2 Rechtszekerheid

Op het gebied van het rechtzekerheidsbeginsel zijn Dusarduijn en Gribnau van mening dat het van belang is dat de wetgeving consistent is. Een consistente wetgeving heeft geen innerlijke tegenspraak en de regeling moet goed aansluiten bij de bedoeling van de wetgever.²⁶⁶ Met betrekking tot de vermogensrendementsheffing zijn Dusarduijn en Gribnau van mening dat de regeling inconsistent is op het gebied van de behandeling van schulden binnen de grondslag. Door consumptieve schulden en schulden waarvan de rente op basis van een bepaling in box 1 of 2 is uitgesloten in aanmerking te nemen in box 3 heeft de wetgever het schuldenbegrip opgerekt. Een consistente behandeling zou

²⁶³ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2013, p. 692.

²⁶⁴ Vakstudie Inkomstenbelasting 2001, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 2.3.

²⁶⁵ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 14, aant. 6.2.21.

²⁶⁶ Dusarduijn & Gribnau 2006, § 3.6.

inhouden dat de consumptiegoederen of vermogensbestanddelen in box 1 en 2 die niet tot de grondslag in box 3 kunnen worden gerekend, ook de daarmee samenhangende schulden niet tot de grondslag behoren.

Overduin stelt dat de doelstelling van de wetgever om de inkomsten uit sparen en beleggen te belasten met de vermogensrendementsheffing niet wordt gehaald door het gebruik van één peildatum. De beoogde vereenvoudiging door de wetgever door gebruik te maken van één peildatum kan zorgen voor schokeffecten in de belastingdruk. Ook houdt de peildatumsystematiek in dat de op de peildatum aanwezige bezittingen en schulden de belastinggrondslag in box 3 voor het gehele jaar bepalen. De fictie dat het vermogen van een belastingplichtige in box 3 een heel jaar gelijk is, zorgt volgens Overduin voor een berekening van een grondslag sparen en beleggen die sterk afwijkt van de werkelijkheid.²⁶⁷

Voor belastingplichtigen is het van belang dat de belastingwetgeving duidelijk en zeker is. De belastingplichtige moet op tijd kunnen weten wat zijn rechtspositie is om daar de relevante informatie over te verzamelen.²⁶⁸ Tot en met 2016 stond vast dat de belastingplichtige voor een forfaitair rendement van 4 % in de heffing werd betrokken en belast werd met een tarief van 30 %. Per 1 januari 2017 wordt onderscheid gemaakt tussen rendementsklassen en is een jaarlijkse herberekening van de rendementpercentages ingevoerd. Per 1 januari 2018 geldt dat het spaarrendementspercentage is gebaseerd op de gemiddelde driemaands depositorente van de achttiende tot en met de zevende maand voorafgaand aan het begin van het kalenderjaar. Doordat meer wordt aangesloten op de actualiteit is het pas mogelijk om spaarrendement voor een volgend kalenderjaar op Prinsjesdag van het huidige jaar bekend te maken.²⁶⁹ De belastingplichtige weet dus korter van tevoren met welk forfaitair rendement hij te maken krijgt, maar desondanks geldt dat voldaan wordt aan de eisen van duidelijkheid en zekerheid binnen het rechtszekerheidsbeginsel.²⁷⁰

7.2.3.3 Draagkracht

Bij het invoeren van de vermogensrendementsheffing is de wetgever ingegaan op welke manier de regeling rekening houdt met de draagkracht. Hierbij heeft de wetgever de regeling vooral vergeleken met de wetgeving voor de vermogensrendementsheffing. Met de nieuwe regeling werd ongewenst en oneigenlijk gebruik van aftrekposten tegengegaan waarmee de wetgever van mening is dat meer

²⁶⁷ Overduin *MBB* 2017/11-03, § 2.

²⁶⁸ Gribnau 2006, § 4.

²⁶⁹ Kamerstukken II 2017/18, 34775-IX, nr. 22.

²⁷⁰ Arends in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 5.1.2.C en Gribnau 2006, § 4.

recht wordt gedaan aan het draagkrachtbeginsel.²⁷¹ Daarnaast leidt het gebruik van een forfaitair bepaald rendement ertoe dat de grootschalige belastingontwijking onder het oude systeem, waarmee de draagkrachtgedachte werd gefrustreerd, niet langer mogelijk was. De vermogensrendementsheffing kent geen onderscheid tussen de belaste inkomst sfeer en de onbelaste vermogenssfeer waarmee de belastingontwijking mogelijkheden werden beperkt.²⁷²

Geppaart is van mening dat de vermogensrendementsheffing past binnen de eisen van het draagkrachtbeginsel. Hij is van mening dat het alleen mogelijk is om inkomstenbelasting te heffen naar draagkracht als de wetgever een doeltreffende maatstaf hanteert, een forfaitaire regeling valt daaronder.²⁷³

Dusarduijn stelt dat vermogen zelf weliswaar kan dienen als grondslag voor de bepaling van draagkracht genererend inkomen, maar dat daar bij de vermogensrendementsheffing geen sprake van is. Doordat aan de bezittingen en schulden die de rendementsgrondslag bepalen slechts de eis wordt gesteld dat zij een waarde in het economisch verkeer hebben en niet dat zij ook inkomen (kunnen) genereren²⁷⁴ is van daadwerkelijke draagkracht geen sprake.²⁷⁵ Daarnaast noemt Dusarduijn dat indien het forfaitair bepaalde rendement op de lange termijn het werkelijke rendement voor een grote groep zou benaderen, alsnog jaarlijks grote verschillen tussen belastingplichtigen kunnen bestaan op individueel niveau. Aangezien draagkracht op individueel niveau moet worden gemeten en geen vaste verhouding bestaat tussen het daadwerkelijk gerealiseerd rendement en de verschuldigde belasting, voldoet de vermogensrendementsheffing dus niet aan dit beginsel.²⁷⁶ Dit wordt nog verder versterkt door de peildatumsystematiek van de regeling, de mogelijkheid om de heffing te betalen wordt niet bepaald door de aanwezigheid van vermogen op één moment.²⁷⁷

De Commissie ficties en forfaits beoordeelt de vermogensrendementsheffing op het gebied van draagkracht als slecht. De boxen-structuur in de Wet IB 2001 zorgt ervoor dat iedere bron van inkomen afzonderlijk wordt belast. Aangezien de Wet IB 2001 een belasting naar draagkracht is, moet een evenwicht bestaan tussen de belastingdruk van verschillende boxen. Doordat box 3 slecht

²⁷¹ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 6–7.

²⁷² Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 6–7.

²⁷³ Geppaart *WFR* 1999/493.

²⁷⁴ Het genereren van inkomen wordt slechts bij fictie verondersteld in art. 5.2 Wet IB 2001.

²⁷⁵ Dusarduijn 2010, § 3.3.2.1.

²⁷⁶ Dusarduijn 2015, p. 290.

²⁷⁷ Dusarduijn 2010, § 3.3.2.1.

aansluit bij het werkelijke rendement komt in veel gevallen het percentage van de van de feitelijke belastingdruk ver uit boven de belastingdruk in box 1 en 2, hierdoor wordt het evenwicht tussen de belastingdruk van de verschillende boxen verstoord.²⁷⁸

Ook Hoogeveen is van mening dat bij de vermogensrendementsheffing geen sprake is van een heffing naar draagkracht. Slechts bij toeval zal het forfaitaire rendement gelijk zijn aan het daadwerkelijk behaalde rendement van een belastingplichtige. Daarnaast heeft het forfaitaire rendement tot gevolg dat het effectieve tarief daalt indien het werkelijke rendement toeneemt. Ook de wijzigingen per 1 januari 2017 hebben niet geleid tot een heffing die aan het draagkrachtbeginsel voldoet aangezien sprake blijft van een forfaitair systeem.²⁷⁹

Overduin is van mening dat de wetgever bij het inrichten van de vermogensrendementsheffing de draagkrachtgedachte ten koste heeft laten gaan voor de eenvoud van het stelsel. Als voorbeeld hiervan noemt hij het uitsluiten van belastingschulden als aftrekpost van de rendementsgrondslag.²⁸⁰ Belastingschulden zorgen voor een gelijke draagkrachtvermindering als niet-belastingschulden, waardoor het onredelijk is de belastingschulden niet mee te nemen. Het argument van de wetgever dat de belastingschulden zijn uitgesloten vanwege een beperking in administratieve lasten en uitvoeringslasten voor de belastingplichtige en de Belastingdienst,²⁸¹ houdt volgens Overduin geen stand. Hij stelt dat de Belastingdienst zelf een overzicht heeft van de op de peildatum openstaande belastingschulden en de administratieve lasten en uitvoeringslasten dus laag zijn.²⁸²

7.2.3.4 Liquiditeit

De vermogensrendementsheffing gaat uit van een forfaitair bepaalde opbrengst, die wordt bepaald door de waarde in het economisch verkeer van de grondslag. Bij het bepalen van de grondslag is alleen de waarde op de peildatum van belang en wordt geen rekening gehouden met daadwerkelijk behaald rendement.²⁸³ De wetgever heeft duidelijk gekozen voor een regeling waarbij gekozen is om de belastingheffing niet te laten afhangen van de vraag of uit bezittingen ook liquiditeiten voortkomen waarmee de belasting betaald kan worden.²⁸⁴

²⁷⁸ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 14.

²⁷⁹ Hoogeveen in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 2.3.4.

²⁸⁰ Overduin *MBB* 2017/11-03, § 2.

²⁸¹ Kamerstukken II, 2000-2001, 27 746, nr. 3, p. 7.

²⁸² Overduin *MBB* 2017/11-03, § 2.

²⁸³ Breedveld, 2017.

²⁸⁴ Brief Staatssecretaris van Financiën 7 april 2006, nr. AFP2006/190U.

Een onderdeel van het liquiditeitsbeginsel is dat het eigendomsrecht van een belastingplichtige gerespecteerd moet worden.²⁸⁵ Bavinck is van mening dat, doordat de vermogensrendementsheffing als inkomstenbelasting wordt gezien, het resultaat van de heffing onredelijk en willekeurig is. Hierdoor is de regeling ook vatbaar voor beroepen op een mogelijke schending van het Eerste Protocol bij het EVRM, deze discussie wordt verder behandeld in paragraaf 7.2.5.²⁸⁶

7.2.4 Proportionaliteit

De grootste winst op het gebied van doelmatigheid van de vermogensrendementsheffing is de eenvoud van de regeling.²⁸⁷ Door gebruik te maken van een forfaitair bepaald rendement over de grondslag op één peildatum is de regeling eenvoudig, hierdoor kan ook de voorafingevulde aangifte gebruikt worden voor box 3 vermogen, waarmee ook de uitvoering van de regeling eenvoudig is.²⁸⁸ Door de eenvoud en goede uitvoerbaarheid is sprake van een efficiënte uitvoering en bestaan ook administratieve voordelen voor belastingplichtigen.²⁸⁹ Ook met de invoer van de rendementsklassen en vermogensschijven blijft de regeling vasthouden aan eenvoudigheid en een goede uitvoerbaarheid.²⁹⁰ Wel heeft de regeling tot reparatiewetgeving geleid, zoals de terbeschikkingstellingsregeling, die niet als eenvoudig wordt ervaren.²⁹¹

In verhouding met de winst aan doelmatigheid heeft de vermogensrendementsheffing ook op een aantal punten geleid tot een verlies aan rechtmatigheid. De regeling houdt geen rekening met de manier waarop verschillende belastingplichtigen beleggen, maar is alleen gebaseerd op de hoogte van de grondslag. Hierdoor worden verschillende typen beleggers op een gelijke manier in de heffing betrokken.²⁹² Uit de jurisprudentie blijkt dat de wetgever hiermee wel binnen haar beoordelingsmarge blijft en het gelijkheidsbeginsel niet heeft geschonden.²⁹³ Doordat binnen de vermogensrendementsheffing schulden in aanmerking worden genomen die in de andere boxen buiten beschouwing blijven is de regeling inconsistent, wat nadelig is voor de rechtszekerheid.²⁹⁴

²⁸⁵ Schonis *FTV* 2013/09.

²⁸⁶ Bavinck, *WFR* 2017/33, § 7.

²⁸⁷ Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2, p. 79.

²⁸⁸ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 3.1.1 en Ten Broek, *NDFR Commentaar*, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 2.1.

²⁸⁹ Dusarduijn 2015, p. 314-315.

²⁹⁰ Kamerstukken II 2015/16, 34304, nr. 2, § 4.6. & Breedveld, 2017, § 13.1.3.

²⁹¹ Zie o.a. Boer, Van der Sik en De Kort, *NDFR Commentaar*, art. 3.91 Wet IB 2001, aant. 1.4 en Stevens, *MBB* 2009/01-03.

²⁹² Dusarduijn 2015, p. 315-316.

²⁹³ Rb. Zeeland-West-Brabant 6 september 2017, nr. BRE – 16-7573, *NDFR* 2017/2642 & Hof Amsterdam 23 januari 2018, nr. 17/00202, *V-N Vandaag* 2018/227.

²⁹⁴ Dusarduijn & Gribnau 2006, §3.6.

De vermogensrendementsheffing houdt geen rekening met de draagkracht van belastingplichtigen. Door alleen het vermogen als maatstaf te nemen, en niet de eis te stellen dat het vermogen ook inkomen genereert, is van een daadwerkelijke heffing naar draagkracht geen sprake.²⁹⁵ Doordat de vermogensrendementsheffing slechts aansluit bij het werkelijke rendement komt de effectieve belastingdruk in veel gevallen boven de belastingdruk in box 1 en 2 uit, waardoor het evenwicht tussen de belastingdruk van de verschillende boxen is verstoord.²⁹⁶ Ten slotte is de vermogensrendementsheffing een regeling waarbij de belastingheffing niet afhangt van de vraag of uit de bezittingen ook daadwerkelijk liquiditeiten voortkomen waarmee de heffing betaald kan worden, waarmee de regeling niet voldoet aan het liquiditeitsbeginsel.²⁹⁷

De vermogensrendementsheffing heeft dus een winst aan doelmatigheid, en dan met name op het gebied van de eenvoud van regeling. Hiertegenover staat een verlies aan rechtmatigheid, en dan met name op het gebied van het gelijkheidsbeginsel, draagkrachtbeginsel en liquiditeitsbeginsel. Doordat de winst alleen ligt op het gebied van eenvoud en het verlies aan rechtmatigheid op meer vlakken zichtbaar is, is de verhouding tussen de doelmatigheid en de rechtmatigheid niet proportioneel.

7.2.5 Harmonisatie

In paragraaf 7.2.3.3 is al aandacht besteed aan de positie van de vermogensrendementsheffing binnen de boxenstructuur van de Wet IB 2001. In deze paragraaf wordt daarom vooral ingegaan op de jurisprudentie omtrent de vermogensrendementsheffing.

Als een belastingplichtige een lager rendement op zijn vermogens heeft behaald dan het forfaitair bepaalde rendement van de vermogensrendementsheffing, wordt toch het hogere rendement in aanmerking genomen. Dit leidt tot de vraag of de vermogensrendementsheffing strijdig is met het eigendomsrecht van art 1. EP EVRM.²⁹⁸ De afgelopen paar jaar zijn hier een aantal zaken over gewezen die hierna kort besproken worden.

In de zaak Hof Den Haag 19 augustus 2014, nr. 13/01402, NTFR 2014/2840 gaat het om een woning van belanghebbende die voor het forfaitaire tarief van 4 % van de WOZ-waarde in de heffing wordt betrokken. In hoger beroep is de rechtvaardiging van de vermogensrendementsheffing in geschil. De belanghebbende voert aan dat de wetgeving onredelijk is en in zijn geval onrechtvaardig uitpakt.

²⁹⁵ Dusarduijn 2010, § 3.3.2.1.

²⁹⁶ Commissie ficties en forfaits 2014, p. 14.

²⁹⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën 7 april 2006, nr. AFP2006/190U & Schonis *FTV* 2013/09.

²⁹⁸ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 4, 5 en 6.

Belanghebbende verwijst hierbij naar art. 1 eerste protocol EVRM. Hij voert onder andere aan dat de heffing een inbreuk maakt op het ongestoord genot van zijn eigendom, voor hem een individuele buitensporige last is.²⁹⁹ Het Hof oordeelt dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de heffing strijdig is met de verdragsvrijheden. De heffing is weliswaar een inbreuk op het ongestoord genot van zijn eigendom, maar dit is geoorloofd aangezien een redelijke mate van evenredigheid (fair balance) bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel van de regeling.³⁰⁰ Ook de andere gronden van het hoger beroep acht het Hof ongegrond en stelt belanghebbende dus in het ongelijk. Belanghebbende is hierna in cassatie gegaan.

A-G Niessen stelt in zijn conclusie van 4 februari 2016, nr. 14/05020, V-N 2016/13.9 dat de vermogensrendementsheffing een disproportionele inbreuk maakt op het in art. 1 EP EVRM opgenomen recht op ongestoord eigendom. A-G Niessen concludeert dat de vermogensrendementsheffing een willekeurige uitwerking kan hebben, onder andere omdat individuele beleggingsvoorkeuren een sterke invloed hebben op de daadwerkelijk behaalde rendementen door belastingplichtigen. Ook concludeert de A-G dat geen zekerheid bestaat dat over een langere periode het rendement van 4 % haalbaar is. De A-G adviseert de Hoge Raad om in individuele gevallen rechtsherstel te bieden en de zaak te verwijzen.

De Hoge Raad deelt de conclusie van de A-G niet en oordeelt in HR 10 juni 2016, nr. 14/05020, BNB 2016/177 dat het forfaitaire stelsel van de vermogensrendementsheffing niet elke redelijke grond ontbeert, en dat het stelsel niet in strijd is met art. 1 EP EVRM. De HR wijst hierbij op de wetsgeschiedenis en de ruime beoordelingsmarge van de wetgever op het gebied van het belastingrecht. Het forfaitaire rendementsstelsel is wel in strijd met art. 1 EP EVRM indien vast komt te staan dat het veronderstelde rendement voor particuliere beleggers voor een lange reeks van jaren niet haalbaar is en belastingplichtigen, onder andere door het tarief, worden geconfronteerd met een buitensporig zware last.³⁰¹ Of het forfaitair bepaalde rendement voor belastingplichtigen voor een lange reeks van jaren niet haalbaar is, hangt af van de economische situatie in een jaar, waaronder het rendement op spaartegoeden, vastgoed en de aandelenmarkten, het oordeel kan dus per jaar verschillen.³⁰² Ook in de zaak HR 3 april 2015, nr. 13/04247, BNB 2015/174 had de HR geoordeeld dat het forfaitaire rendement niet strijdig was met art. 1 EP EVRM, waarmee duidelijk is dat de vermogensrendementsheffing voor 2010 en 2011 niet strijdig was met art. 1 EP EVRM. Wel

²⁹⁹ Hof Den Haag 19 augustus 2014, nr. 13/01402, NTFR 2014/2840 r.o. 5.

³⁰⁰ Idem r.o. 8.

³⁰¹ HR 10 juni 2016, nr. 14/05020, BNB 2016/177 r.o. 2.4.1.3.

³⁰² Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 5.

oordeelt de HR dat de wetgever actie moet ondernemen indien belastingplichtigen worden geconfronteerd met een buitensporig zware last vanwege het forfaitaire tarief.³⁰³

In HR 6 april 2018, nr. 17/01852, V-N 2018/20.3 heeft de HR besloten dat de vermogensrendementsheffing in een concreet geval strijdig is met art. 1 EP EVRM. Belanghebbende had op 1 januari 2013 aandelen in bezit, die hij verkoopt waarna hij op 31 januari 2013 aandelen SNS Reaal koopt. Deze aandelen worden op 1 februari 2013 onteigend, zonder dat belanghebbende een schadeloosstelling ontvangt. Belanghebbende had in zijn aangifte de waarde van de aandelen op de peildatum buiten beschouwing gelaten, waarna de inspecteur de waarde van de bezittingen in de rendementsgrondslag had gecorrigeerd naar de waarde op 1 januari 2013. Door de correctie komt belanghebbende niet meer in aanmerking voor huurtoeslag in 2013. In geschil is of de berekeningssystematiek van de vermogensrendementsheffing leidt tot schending van art. 1 EP EVRM. De HR oordeelt in overeenstemming met het hof dat in dit geval sprake is van een individuele en buitensporige last, aangezien de last zich in het geval van belanghebbende sterker laat voelen dan in het algemeen.³⁰⁴

Uit de jurisprudentie blijkt dus dat de vermogensrendementsheffing slechts strijdig is met art. 1 EP EVRM als vast komt te staan dat belanghebbende wordt geconfronteerd met een individuele of buitensporige last of als het veronderstelde rendement voor belastingplichtigen voor een lange reeks van jaren niet meer haalbaar is, en belastingplichtigen mede door het tarief te maken hebben met een buitensporig zware last.³⁰⁵ Of het veronderstelde rendement voor een lange reeks van jaren niet meer haalbaar is, hangt af van de economische omstandigheden op dat moment. Hierdoor kan het oordeel per jaar verschillen.³⁰⁶

Over de vermogensrendementsheffing van 1 januari 2017 met vermogensschijven en gedifferentieerde percentages bestaat nog geen jurisprudentie. De Staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat hij de regeling niet strijdig acht, aangezien het forfaitaire rendement vanaf 2017 beter aansluit bij de werkelijkheid, dit wordt in paragraaf 7.2.6 verder behandeld.³⁰⁷

³⁰³ HR 10 juni 2016, nr. 14/05020, BNB 2016/177 r.o. 2.4.3.1.

³⁰⁴ HR 6 april 2018, nr. 17/01852, V-N 2018/20.3, r.o. 3.4.1.

³⁰⁵ Zie ook Vordering *FTV* 2017/3-12 § 3.

³⁰⁶ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 6 en Vordering *FTV* 2017/3-12 § 3.

³⁰⁷ Kamerstukken II 2016/17, 34552, nr. 14

7.2.6 Aannemelijkheid en consistentie

Zoals in paragraaf 7.2.1 is genoemd is bij het invoeren van de vermogensrendementsheffing bewust gekozen voor een vast forfaitair rendement waarin fluctuaties in de werkelijk behaalde rendementen niet relevant zijn.³⁰⁸ Per 1 januari 2017 wordt het forfaitaire rendement vastgesteld op grond van drie vermogensklassen met binnen elke klasse een veronderstelde vermogensmix, daarnaast wordt sindsdien onderscheid gemaakt tussen rendementsklasse I, bestaande uit spaartegoeden, vorderingen en schulden, en rendementsklasse II, bestaande uit onroerende zaken, aandelen en obligaties.³⁰⁹

Het forfaitaire rendement van rendementsklasse I is op grond van art. 10.6bis lid 2 Wet IB 2001 sinds 1 januari 2018 gebaseerd op het gemiddelde van de rendementen van de achttiende tot en met de zevende maand voorafgaand aan het kalenderjaar.³¹⁰ Dalingen en stijgingen in de spaarrentes werken hierdoor sneller door in het forfaitair bepaalde rendementspercentage.³¹¹ Het forfaitaire rendement van rendementsklasse II bestaat op grond van art. 10.6bis lid 3 Wet IB 2001 uit de gemiddelde rendementen op onroerende zaken, aandelen en obligaties. De rendementspercentages worden jaarlijks bijgesteld, zoals is geregeld in art. 10.6bis Wet IB 2001. Hierdoor is het forfaitaire percentage dichter bij de werkelijkheid gaan liggen.³¹² De vermogensmix is gebaseerd op gegevens uit de aangiften van 2012. De vermogensmix wordt voor het eerst drie jaar na invoeren herzien en daarna elke vijf jaar.³¹³

Bavinck is echter van mening dat met de aanpassingen van het forfaitaire percentage niet beter wordt aangesloten bij de werkelijkheid.³¹⁴ Met de wijziging is een tweede forfait onderdeel geworden van de regeling, namelijk de manier waarop het vermogen van een belegger is verdeeld over de verschillende beleggingsvormen. Hierbij gaat de wetgever ervanuit dat grotere vermogensbezitters risicovoller beleggen dan kleinere vermogensbezitters omdat de gemiddelde grotere belegger dat doet. Bavinck brengt hier tegenin dat ook grotere beleggers voorkomen die dit niet zullen doen, bijvoorbeeld omdat ze geen risico met het vermogen willen lopen omdat het inkomen voor de oude dag is.³¹⁵ Daarnaast stelt Bavinck dat het rendement op spaargelden met de

³⁰⁸ Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 35.

³⁰⁹ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 2.1 en Ten Broek, NDFR commentaar art. 5.2 Wet IB 2001, aant. 1.

³¹⁰ Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 10.6bis Wet IB 2001, aant. 2

³¹¹ Arends in: *Cursus Belastingrecht inkomstenbelasting* § 5.1.2.D.b.

³¹² Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 13 en p. 46.

³¹³ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 10.

³¹⁴ Bavinck, *WFR* 2017/33.

³¹⁵ Bavinck, *WFR* 2017/33 § 5a.

wijziging beter aansluit bij de werkelijkheid, maar dat het rendement op overige beleggingen sterker zal afwijken dan over het oude systeem en dat het zeer hoog is ingeschat. Bavinck wijs hierbij onder andere op het veronderstelde rendement op aandelen waarbij 1984 als peildatum is meegenomen. Deze datum ligt voor sterke koersstijgingen eind 20^e eeuw. Ook noemt hij het veronderstelde rendement op obligaties van 4 % terwijl duidelijk is dat dit rendement in 2017 niet gehaald wordt.³¹⁶ Bavinck stelt dat de manier waarop de te verwachten rendementen worden bepaald niet representatief is voor de werkelijke rendementen, aangezien de in het verleden behaalde rendementen geen indicatie geven voor de te verwachten rendementen.³¹⁷ Ook Romyn heeft kritiek op de veronderstelde rendementen die gebruikt worden om het gemiddelde langetermijnrendement te berekenen. De door de wetgever veronderstelde rendementen zijn volgens hem in de praktijk nooit te halen en zorgen ervoor dat belastingplichtigen die een lager rendement over hun vermogen halen te maken krijgen met een hoge effectieve belastingdruk op hun vermogen.³¹⁸

7.3 Conclusie toetsing vermogensrendementsheffing

De vermogensrendementsheffing heeft tot doel om inkomen uit vermogen op een eenvoudige manier te belasten. Hierbij was van belang dat de grondslag robuuster was dan de vergelijkbare heffing onder de Wet IB 1964, dat sprake was van een evenwichtige belastingdruk en dat de heffing economische beslissingen niet verstoortte en dus neutraal was. De doelstelling van de vermogensrendementsheffing is goed omschreven, over het behalen van de doelstellingen bestaat geen eenduidige mening. De wetgever is positief over het bereiken van de doelen. Duidelijk is dat de vermogensrendementsheffing heeft gezorgd voor een bredere en stabielere grondslag waarbij meer belastingplichtigen onder de heffing vallen dan onder de Wet IB 1964. In de literatuur wordt hier meer kritisch tegenaan gekeken. De regeling heeft het neutraliteitsdoel niet gehaald omdat de heffing nog steeds voor fiscale prikkels zorgt, bijvoorbeeld op het goed van afstemming tussen de vermogensrendementsheffing en andere vormen van heffing en doordat de heffing relatief zwaar drukt op beleggers met een risico-aversie. Ook over de robuustheid van de heffing in de praktijk bestaat discussie.

De vermogensrendementsheffing is eenvoudig en goed uitvoerbaar voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst. Hier staat tegenover dat de regeling niet altijd duidelijk en begrijpelijk is voor belastingplichtigen en dat de regeling heeft geleid tot ingewikkelde reparatiewetgeving zoals de

³¹⁶ Bavinck, *WFR* 2017/33, § 6.

³¹⁷ Bavinck, *WFR* 2017/33.

³¹⁸ Romyn, *WFR* 2015/1528.

terbeschikkingstellingsregeling en de regeling omtrent lucratief belang. Hiermee is de vermogensrendementsheffing voldoende doelmatig.

Door de heffingssystematiek van de vermogensrendementsheffing worden ongelijk renderende vermogensbestandsdelen op een gelijke manier in de heffing betrokken. Ook heeft het neutraliteitsdoel ervoor gezorgd dat ongelijke en uiteenlopende vermogenscategorieën een gelijke fiscale behandeling krijgen. Dit komt onder ander doordat in de regeling geen verschil wordt gemaakt tussen de eigen en vreemd vermogen verstrekker, en doordat geen onderscheid tussen roeren en onroerend wordt gemaakt.

De vermogensrendementsheffing is duidelijk en geeft zekerheid aan de belastingplichtigen. Door wijzigingen per 1 januari 2017 en 1 januari 2018 is het forfaitaire rendement korter van te voren bekend. Ook geldt dat de behandeling van schulden inconsistent is in vergelijking met box 1 en 2. Op het gebied van draagkracht scoort de vermogensrendementsheffing slecht. De heffing sluit slecht aan bij het werkelijk inkomen uit vermogen waardoor het percentage van de feitelijke belastingdruk hoger is dan de belastingdruk in box 1 en 2, hierdoor wordt het noodzakelijk evenwicht tussen de belastingdruk van de verschillende boxen verstoord. Ook op individueel niveau bestaat geen vaste verhouding tussen het daadwerkelijke rendement en de verschuldigde belasting, en daalt het effectieve tarief als het werkelijke rendement toeneemt. De belastingheffing hangt niet af van de vraag of op het moment van heffen ook liquiditeiten beschikbaar zijn om de verschuldigde belasting te voldoen. Hiermee voldoet de vermogensrendementsheffing slecht aan de rechtsbeginselen.

De winst aan doelmatigheid is vooral de eenvoud en goede uitvoerbaarheid voor de belastingplichtigen en de Belastingdienst. Door de reparatiewetgeving is deze winst beperkt, en in verhouding tot het verlies aan de rechtmatigheid niet proportioneel. De verhouding van de vermogensrendementsheffing tot het eigendomsrecht van art. 1 EP EVRM is voor de belastingjaren 2010 en 2011 beslist in het voordeel van de wetgever. Wel is gebleken dat indien sprake is van een individuele en buitensporig zware last de heffing strijdig is met het eigendomsbegrip. Ook als het veronderstelde rendement voor een lange reeks van jaren niet haalbaar is, kan dit leiden tot een buitensporig zware last. Met de aanpassingen in het forfaitaire rendement en de invoer van de vermogensmix per 1 januari 2017 is geprobeerd de vermogensrendementsheffing beter bij de werkelijkheid aan te laten sluiten. In de literatuur is hier echter kritisch op gereageerd, omdat de nieuwe forfaitaire percentages zijn gebaseerd op resultaten uit het verleden en die niet bruikbaar zijn om verwachtingen op te baseren. Vooral het rendement op overige beleggingen gaat hierdoor

sterker afwijken dan onder het oude forfaitaire tarief. De regeling scoort hiermee slecht op aannemelijkheid en consistentie.

Hoofdstuk 8 Knelpunten en oplossingen vermogensrendementsheffing

8.1 Inleiding knelpunten en oplossingen vermogensrendementsheffing

In dit hoofdstuk worden de belangrijkste knelpunten en mogelijke oplossingsrichtingen met betrekking tot het autokostenforfait besproken. In paragraaf 8.2 worden allereerst worden de belangrijkste knelpunten van de vermogensrendementsheffing besproken. Het gaat hierbij om knelpunten die te maken hebben met de keuze voor een forfaitair bepaald rendement in de vermogensrendementsheffing. Het gaat hierbij niet om knelpunten die niet direct voortkomen uit het forfaitaire karakter, zoals de problematiek omtrent de peildatum bij de vermogensrendementsheffing. Vervolgens worden in paragraaf 8.3 enkele oplossingsrichtingen onderzocht waarbij als uitgangspunt wordt genomen dat de vermogensrendementsheffing een heffing blijft over het rendement, dus niet over vermogenswinst of -aanwas, en dat gebruik blijft worden gemaakt van een forfaitair bepaald percentage.

8.2 Knelpunten vermogensrendementsheffing

De vermogensrendementsheffing kent vergelijkbare knelpunten als het autokostenforfait. Ook bij de vermogensrendementsheffing is het een knelpunt dat niet nauwkeurig de werkelijke situatie probeert te benaderen, waardoor het verschil tussen het forfaitaire rendement en het werkelijk behaalde rendement groot kan zijn.³¹⁹ Dusarduijn is van mening dat de vermogensrendementsheffing hierdoor slecht past binnen de systematiek van de inkomstenbelasting. De inkomstenbelasting is erop gericht om daadwerkelijk gegeneerd inkomen te belasten en de vermogensrendementsheffing wijkt hier van af doordat de rendementspotentie van vermogen als inkomen wordt belast.³²⁰

De inkomstenbelasting is daarnaast een op draagkracht gebaseerde belasting. Doordat het voordeel uit sparen en beleggen is gebaseerd op een potentieel vermogensrendement is volgens Dusarduijn op individueel niveau niet langer de draagkracht van belang.³²¹ Hierdoor bestaat ook het risico dat de bestaande vermogensongelijkheid wordt versterkt. Voor een hoog rendement is het nodig om het vermogen te spreiden over uiteenlopende beleggingscategorieën. De mogelijkheid om vermogen verspreid te beleggen houdt verband met de omvang van het vermogen, waardoor een groot

³¹⁹ Zie o.a. Boer en Vording *WFR* 2015/614 en Overduin *MBB* 2017/11.

³²⁰ Dusarduijn 2015, p. 269.

³²¹ Dusarduijn 2015, p. 318.

vermogensbezitter beter in staat is om schaalvoordelen te benutten. Ook Arends, Dusarduijn en Gribnau en Overduijn zijn van mening dat vooral voor relatief kleine vermogens het forfaitair bepaalde rendement nadelige effecten heeft. Met deze vermogens wordt risicomijdend belegd en gespaard, waardoor het werkelijke rendement lager ligt dan bij relatief grote vermogens waar door risicospreiding hogere rendementen behaald kunnen worden.³²²

In de vermogensrendementsheffing wordt het hogere rendement niet belast, het rendement dat boven het forfaitaire percentage uitkomt is zelfs onbelast. Hiermee wordt volgens Dusarduijn de vermogensongelijkheid vergroot.³²³ Ook Breedveld is van mening dat de vermogensrendementsheffing ingaat tegen het karakter van de inkomstenbelasting. Hij stelt dat bij een naar inkomen geheven belasting het reële inkomen als grondslag dient en dat werkelijk gedragen kosten daarop in minder gebracht moeten kunnen worden. De vermogensrendementsheffing voldoet niet aan deze voorwaarden. De heffing is volledig onafhankelijk van het daadwerkelijke inkomen uit sparen en beleggen, zelfs bij een negatief reëel inkomen wordt belasting geheven. Ook daadwerkelijk gemaakte kosten zijn niet van belang bij het bepalen van de heffing.³²⁴

Bavinck constateert eveneens dat de forfaitaire vermogensrendementsheffing tot gevolg heeft dat bezitters van vermogens zonder inkomen uit dat vermogen te genieten toch worden belast voor vermogensinkomen. Het argument van de wetgever dat het forfaitaire percentage van 4 % op de lange termijn voor de belastingplichtigen haalbaar moet zijn gaat volgens hem sinds 2017 niet meer op. Het forfaitaire rendement op aandelen en onroerend goed wordt sindsdien mede bepaald door te verwachten rendement en dit leidt niet tot een langjarig gemiddeld realiseerbaar rendement.³²⁵

Arends is van mening dat het niet in overeenstemming is met het draagkrachtbeginsel en het gelijkheidsbeginsel dat alle vermogensbezitters op eenzelfde manier worden belast binnen de vermogensrendementsheffing. Met name het ontbreken van een vorm van tegenbewijs, ook niet bij significante afwijkingen van het werkelijke rendement van het forfaitaire rendement, is naar zijn mening niet in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel.³²⁶

Uit de rapportage 'keuzedocument box 3' blijkt dat ook de staatssecretaris van financiën onderkent dat de systematiek van de vermogensrendementsheffing onrechtvaardige gevolgen voor belastingplichtigen kan hebben.³²⁷ In dit rapport wordt het voorbeeld van het belasten van een

³²² Arends in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 5.0.7.B, Dusarduijn & Gribnau 2006 en Overduin *MBB* 2017/11.

³²³ Dusarduijn 2015, p. 318.

³²⁴ Breedveld, 2017, § 13.3.13.

³²⁵ Bavinck, *WFR* 2017/33, § 4.

³²⁶ Arends in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting* § 5.0.7.B.

³²⁷ Bijlage brief 2017-0000103186 p.13.

ongerealiseerde vermogenswinst in de vorm van waardestijging van aandelen, zeker als op het heffingsmoment dit is gevolgd door een waardedaling van de aandelen, als voorbeeld genoemd.³²⁸ Uit de in paragraaf 7.2.5 behandelde jurisprudentie blijkt ook dat belastingplichtigen de vermogensrendementsheffing ervaren als een inbreuk op het recht op ongestoord eigendom.

Conclusie knelpunten vermogensrendementsheffing

De knelpunten bij de vermogensrendementsheffing zijn vergelijkbaar met de gevonden knelpunten van het autokostenforfait. Ook de vermogensrendementsheffing heeft tot gevolg dat door het niet belasten van het werkelijke gebruik, of het op een zorgvuldige manier benaderen van het daadwerkelijke gebruik, het draagkrachtbeginsel van de inkomstenbelasting wordt ondermijnd. Ook bij de vermogensrendementsheffing wordt dit versterkt door het ontbreken van een tegenbewijsregeling die een betere benadering van de werkelijkheid mogelijk zou maken. Uit de besproken jurisprudentie blijkt dat ook bij de vermogensrendementsheffing belastingplichtigen de regelingen hierdoor als negatief en als een inbreuk op hun eigendom ervaren.

8.3 Oplossingen voor de knelpunten van de vermogensrendementsheffing

8.3.1 Inleiding oplossingsrichtingen voor de vermogensrendementsheffing

In paragraaf 8.2 zijn de belangrijkste knelpunten van de vermogensrendementsheffing besproken. Hier is geconstateerd dat de matige benadering van het werkelijke rendement door het forfaitaire rendement ertoe heeft geleid dat de heffing niet het karakter heeft van een echte inkomstenbelasting. Dit heeft gevolgen voor de mate waarin de regeling voldoet aan het draagkrachtbeginsel. Doordat de regeling geen enkele tegenbewijsmogelijkheid kent wordt dit effect versterkt. Belastingplichtigen kunnen hierdoor in de situatie komen dat ze belasting moeten betalen over niet gerealiseerd rendement, wat als onrechtvaardig kan worden ervaren. De weg naar de recente wijzigingen is hierbij van belang voor mogelijke wijzigingen in de toekomst.

8.3.2 Oplossingsrichtingen voor de vermogensrendementsheffing

Voordat de vermogensrendementsheffing per 1 januari 2017 is aangepast is onderzoek gedaan door de commissie Dijkhuizen naar een aantal scenario's. Deze scenario's hadden als voorwaarde dat ze moesten zorgen voor een eenvoudig, solide en fraudebestendig belastingstelsel dat bijdraagt aan de

³²⁸ Bijlage brief 2017-0000103186 p.13.

concurrentiekracht van Nederland.³²⁹ Hierbij heeft de commissie Dijkhuizen ook de positie en samenstelling van box 3 onderzocht. De vermogensrendementsheffing is, sinds het eindrapport verschenen is, al aangepast, maar aangezien de wetgever niet alle adviezen van de commissie Dijkhuizen heeft opgevolgd is het, om een goed beeld te krijgen van de mogelijke ontwikkelingsrichtingen van de vermogensrendementsheffing, dit rapport op deze plek ook kort te bespreken.

De commissie Dijkhuizen komt tot de conclusie dat een systeem waarbij het forfaitaire rendement wordt gekoppeld aan het vijfjarengemiddelde van de nominale rente op spaarrekeningen waardoor de relatie tussen het forfaitaire rendement en het feitelijke rendement beter moet worden benadert.³³⁰ Daarnaast wil de commissie Dijkhuizen het heffingsvrije vermogen behouden, maar de oudertoeslag afbouwen en ook de groenregeling af schaffen. De commissie Dijkhuizen stelt dat het noodzakelijk is om de rendementsfictie te behouden vanwege het moeilijk meet- en controleerbaar en sterk fluctuerende rendement op vermogensinkomsten.³³¹

Dusarduijn is in een reactie op het rapport van de commissie Dijkhuizen van mening dat in het rapport essentiële onderdelen, zoals de vraag aan welke principiële randvoorwaarden inkomensficties moeten voldoen en in welke mate het draagkrachtbeginsel een rol speelt, onderbelicht blijven.³³² Dusarduijn wijst ook op het belang vanuit welk oogpunt naar de vermogensrendementsheffing wordt gekeken bij het onderzoeken van mogelijke verbeteringen. Als naar de vermogensrendementsheffing wordt gekeken als een inkomstenbelasting, staat vooral de relatie tussen de rendementsfictie en het reëel genoten inkomen centraal, waarbij de draagkrachtgedachte een grote rol speelt. Als de vermogensrendementsheffing wordt gezien als een vermogensbelasting speelt de relatie tussen het reële en het fictief te belasten rendement geen rol. Aangezien de vermogensrendementsheffing in deze scriptie wordt gezien als een inkomstenbelasting is alleen het eerste perspectief relevant. Doordat de principiële randvoorwaarden buiten beschouwing blijven wordt volgens Dusarduijn alleen de verschillen voor de spaarder opgelost, en niet de rendementsverschillen voor andere vermogensbestanddelen. Dusarduijn is tot slot ook van mening dat de commissie Dijkhuizen de noodzaak van het forfaitaire systeem onvoldoende uitwerkt. Zij is van mening dat het inherent is aan een inkomstenbelasting dat de opbrengst hiervan meebeweegt met de inkomsten van de belastingplichtigen. Daarnaast is de controle van de werkelijk

³²⁹ Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen, 2013, p. 5 en p. 9.

³³⁰ Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen, 2013 p. 14.

³³¹ Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen, 2013, p. 60.

³³² Dusarduijn *MBB* 2013/09, § 2.

behaalde spaarrendementen geen probleem door de uitwisseling van nationale en internationale gegevens door financiële instellingen.³³³

Voorafgaand aan de wijziging van de vermogensrendementsheffing van 1 januari 2017 werd in het keuzedocument box 3 een aantal varianten voor mogelijke wijzigingen in box 3 overwogen. In het keuzedocument werd overwogen dat het vermogensrendement op meerdere manieren zowel op forfaitaire wijze als op basis van de werkelijkheid kan worden bepaald. De varianten waarbij het inkomen in box 3 wordt bepaald als vermogensaanwasbelasting (variant A), vermogenswinstbelasting (variant B) en als forfaitaire heffing over een individuele vermogensmix (variant C) werden als niet haalbaar gezien. De reden hiervoor is dat deze varianten door complexiteit en vergaande gevolgen voor burgers, financiële instellingen en de Belastingdienst structureel moeilijk zijn uit te voeren. De voorkeur in het keuzedocument is om binnen de systematiek die tot 1 januari 2017 van kracht was enkele aanpassingen te maken waardoor beter moet worden aangesloten bij de werkelijke situatie (variant D).³³⁴

Variant D houdt in dat heffingsvrije vermogen wordt verhoogd, het forfaitair rendement sneller aansluit op actuele reële rendementen en in de eerste vermogensschijf alleen het spaarrendement in aanmerking wordt genomen. De overweging voor deze variant is dat hiermee de eenvoud van het systeem behouden blijft, de opbrengst stabiel blijft en de wijzigingen op korte termijn konden worden ingevoerd.³³⁵

Per 1 januari 2017 en 1 januari 2018 is de vermogensrendementsheffing op enkele punten aangepast in overeenstemming met variant D van het keuzedocument. In de literatuur wordt betoogt dat de knelpunten van de vermogensrendementsheffing hiermee nog niet zijn opgelost.³³⁶

Overduin is van mening dat het kabinet met de keuze voor variant D niet voor een echte oplossing voor de problematiek van de vermogensrendementsheffing heeft gekozen. Naar zijn mening moeten meer fundamentele keuzes gemaakt worden waaraan ook budgettaire gevolgen zijn verbonden.³³⁷

Ook Dusarduijn constateert dat aan een inkomensheffing op basis van een potentieel rendement, zoals de vermogensrendementsheffing, in de praktijk grote bezwaren zijn verbonden. De vermogensrendementsheffing leidt tot het gevoel bij belastingplichtigen dat zij belasting af moeten dragen over opbrengsten die zij nooit hebben gehad.³³⁸ De wetgever lijkt ook te realiseren dat de

³³³ Dusarduijn *MBB* 2013/09, § 6.

³³⁴ Bijlage brief 2017-0000103186, p. 4 en 5.

³³⁵ Bijlage brief 2017-0000103186, p. 4.

³³⁶ Romyn *WFR* 2015/1528, Overduin *MBB* 2017/11-03 hoofdstuk 3 en Niessen *FTV* 2018/04.

³³⁷ Overduin *MBB* 2017/11-03.

³³⁸ Dusarduijn 2015, § 4.7.4.

heffing over vermogensinkomsten beter moet aansluiten bij de economische realiteit, maar zij blijft bij een op ficties gebaseerd stelsel.³³⁹ Dit nieuwe stelsel is, zoals in paragraaf 7.2.1 besproken, gebaseerd op macro-gemiddelden waarbij elke vermogensschijf een eigen rendementsfictie heeft. De hoogtes van deze rendementsficties worden elk jaar herijkt. Dusarduijn is van mening dat de jaarlijkse herijking van de forfaitaire percentages een stap in de goede richting is. Ook het streven naar een meer realistische benadering van het behaalde rendement is positief, maar houdt tegelijkertijd in dat sprake blijft van het belasten van gemiddelden uit een macrowerkelijkheid. Dusarduijn stelt dat doordat naast het vermogensrendement, ook de samenstelling van het vermogen in het nieuwe stelsel wordt verondersteld, de individuele belegger nog steeds het risico loopt op grote verschillen tussen de fictieve fiscale rechtswerkelijkheid en zijn eigen empirische werkelijkheid. Zij is dan ook van mening dat in het vernieuwde stelsel het individu nog niet de hoofdrol krijgt die hij zou moeten hebben in een stelsel dat gebaseerd is op draagkracht. Daarnaast hebben de wijzigingen geleid tot een toegenomen complexiteit van het stelsel.³⁴⁰

Een eerste mogelijkheid om de vermogensrendementsheffing beter te laten aansluiten bij de werkelijkheid is volgens Overduin om de vermogensrendementsheffing in te richten met een forfaitaire bodem, gecombineerd met een tegenbewijsregeling die aansluit bij het werkelijke rendement. De forfaitaire bodem moet een tarief kennen dat voor iedereen haalbaar is, bijvoorbeeld de rente per 1 juli van het voorafgaande jaar op direct opvraagbare tegoeden voor huishoudens zoals gepubliceerd door DNB. Hierdoor wordt de belastingopbrengst volatieler en, in ieder geval op korte termijn, lager. Hierbij Overduin wijst erop dat de wens voor een stabiele belastingopbrengst in box 3 niet gecombineerd kan worden met een heffing die rechtvaardiger moet zijn dan de huidige situatie en waarbij de heffing niet meer dan 100 % mag bedragen van de werkelijke inkomsten. Deze voorwaarden spreken elkaar namelijk tegen. Overduin is van mening dat indien de belastingdruk boven de 60 % uitkomt, de regeling ruimte moet bieden voor het bieden van tegenbewijs. De bewijslast ligt in dit geval bij de belastingplichtige.

Als tweede mogelijkheid noemt Overduin een variant waarbij nauwkeurig wordt aangesloten bij de werkelijke rendementen. Hierbij moet zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige meer inspanning leveren. Overduin stelt dat de Belastingdienst door renseignering³⁴¹ al veel informatie tot zijn beschikking heeft³⁴² en dat het belasten van werkelijk behaalde rendementen op deze

³³⁹ Kamerstukken II 2015/2016 34302, nr. 3.

³⁴⁰ Dusarduijn 2015, § 4.7.4.

³⁴¹ Renseignering is een wettelijke verplichting tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen aan de Belastingdienst verplichte instellingen zoals banken en verzekeraars.

³⁴² Namelijk: bankrekening; spaarrekening inclusief rentebaten, effectenrekeningen inclusief dividenden en rentebaten en WOZ-waarden van in Nederland gelegen onroerend goed.

vermogensbestanddelen daardoor niet tot uitvoeringproblemen zou mogen leiden. Voor de overige vermogensbestanddelen stelt Overduin voor om een hoog forfaitair rendementen in te voeren, maar met een tegenbewijsregeling. Hiermee is zowel de eenvoud voor de Belastingdienst behouden, lastig vast te stellen rendement blijft forfaitair belast. Tegelijkertijd moet een tegenbewijsmogelijkheid belastingplichtigen de mogelijkheid bieden om de vermogensbestanddelen voor het werkelijke rendement in de heffing te laten betrekken.

Dusarduijn draagt als oplossing voor de huidige problematiek aan dat de wetgever beter kan kiezen voor een heffing die gebaseerd is op daadwerkelijk behaald rendement uit vermogen. Hierbij verwijst zij naar de in 2009 in Duitsland ingevoerde *Kapitalertragsteuer*. Deze heffing is gebaseerd op voorheffingen en betreft zowel gerealiseerde vermogensinkomsten als de gerealiseerde vermogenswinsten in de heffing. Bij de heffing wordt gebruik gemaakt van gegevens die nu ook al door financiële instellingen gerenseigneerd worden. Deze heffing is ook administratief eenvoudig voor zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige, aangezien de heffing aan de bron wordt ingehouden op het moment dat de inkomsten en de vervreemdingswinsten worden gerealiseerd.³⁴³ Ook Crijns is van mening dat de Duitse heffing van vermogensinkomsten een goed voorbeeld is. De heffing houdt rekening met de draagkracht van belastingplichtigen en is tegelijkertijd eenvoudig voor de belastingplichtige. Deze systematiek heeft als nadeel dat de belastingopbrengst volatieler wordt, en in extreme gevallen negatief kan worden. Een hoger belastingpercentage kan een verlies aan inkomsten tegen gaan, maar dit zou kapitaal vlucht kunnen veroorzaken.³⁴⁴

Boer en Vording nemen bij hun voorstel voor een nieuwe vermogensrendementsheffing als uitgangspunt dat de heffing over vermogensinkomsten beter aan moet sluiten bij de ervaren economische realiteit van de belastingplichtige.³⁴⁵ Zij stellen dat een betere aansluiting bij daadwerkelijk behaalde rendementen samen kan gaan met een forfaitaire benadering. De belangrijkste vraag hierbij is of fiscaal gezien alle vermogensmutaties gevolgd moeten worden, af dat kan worden volstaan met een globale meting over een langere periode. Doordat een belasting op vermogen gevolgen heeft voor vermogensmutaties hebben Boer en Vording een voorkeur voor de globale benadering. Als startpunt voor een op de economische realiteit gebaseerde forfaitaire heffing stellen zij dat de langjarige rendementen voor de verschillende typen belastingen structureel verschillen. Doordat beleggers op individueel niveau een andere beleggingsmix hebben³⁴⁶ moet hier

³⁴³ Dusarduijn 2015, p. 321 en Crijns 2015, p. 78.

³⁴⁴ Crijns 2015, p. 78.

³⁴⁵ Boer en Vording *WFR* 2015/614, § 1.

³⁴⁶ Hierbij is het aannemelijk dat naarmate het vermogen van een belastingplichtige groter is, de belastingplichtige zich meer risico's kan veroorloven. Een groter vermogen leidt dus tot een hoger langjarig rendement.

rekening mee gehouden worden. Boer en Vording stellen een heffingssystematiek voor waarbij het fictieve rendement voor alle belastingplichtigen wordt gesteld op het werkelijke vijfjaarsgemiddelde van de rentevergoeding op spaarrekeningen, maar waarbij het tarief oploopt naarmate het vermogen groter is.³⁴⁷ Een andere mogelijkheid is volgens Boer en Vording om het fictieve rendement te stellen op het vijfjaarsgemiddelde van de rentevergoeding op spaarrekeningen en dit bedrag in de heffing van box 1 te betrekken, zodat het progressieve tarief van box 1 hierop van toepassing is. Deze methodes zorgen ervoor dat de kleinere beleggers voor realistischere en risicovrije rendementen in de heffing worden betrokken. Tegelijkertijd wordt rekening gehouden met de mogelijkheden die grotere vermogensbezitters hebben om hogere rendementen te behalen.³⁴⁸

Uit een later artikel van Vording blijkt dat hij als essentie van de vermogensrendementsheffing ziet dat de heffing een trendmatige ontwikkeling belast, en niet de jaarlijkse fluctuaties. Dit is naar zijn mening een goede eigenschap van de vermogensrendementsheffing die behouden moet blijven omdat de voordelen ten opzichte van een reële vermogensrendementsheffing groot zijn.³⁴⁹ Als belangrijkste voordeel noemt hij dat het fiscaal niet uitmaakt op welke manier een belegging rendement oplevert.³⁵⁰ Voor deze systematiek is volgens Vording een stelsel nodig dat zo veel mogelijk uitgaat van de daadwerkelijke beleggingsmix van de individuele belastingplichtige en op een aannemelijke manier de rendementsficties gebruikt voor de verschillende type beleggingen.³⁵¹ Een logisch onderscheid is volgens Vording te maken tussen beleggingsvormen die naar hun aard vermogenswinsten en vermogensverliezen kunnen opleveren, zoals aandelen, obligaties en onroerende zaken, en beleggingsvormen die alleen vermogensinkomsten kunnen opleveren, zoals spaargelden.³⁵² Doordat voor spaargelden de werkelijke rendementen door renseignering bekend zijn is daarvoor geen rendementsfictie nodig en kan het rendement op spaargelden voor het werkelijke bedrag in de heffing worden betrokken. Voor andere beleggingsvormen geniet het de voorkeur om aan te sluiten bij de daadwerkelijke beleggingsmix van de belastingplichtige.³⁵³

Ik ben het met Overduin, Dusarduijn, Boer en Vording eens dat het belangrijk is dat het gehanteerde forfait in de vermogensrendementsheffing niet te veel gaat afwijken van de werkelijkheid. Met de huidige herijking zijn goede stappen gezet. Een variant van de vermogensrendementsheffing waarbij

³⁴⁷ Boer en Vording *WFR* 2015/614, § 4.

³⁴⁸ Boer en Vording *WFR* 2015/614, § 4.

³⁴⁹ Vording *FTV* 2017/3-12, § 1.

³⁵⁰ Vording *FTV* 2017/3-12, § 2.

³⁵¹ Vording *FTV* 2017/3-12, § 1.

³⁵² Vording *FTV* 2017/3-12, § 3.

³⁵³ Vording *FTV* 2017/3-12, § 5 en § 6.

de daadwerkelijk gerealiseerde rendementen in de heffing worden betrokken, zoals Dusarduijn en Overduin voorstellen, is naar mijn mening niet de beste oplossing. Bij een dergelijke heffing over vermogensrendement is de heffing niet langer neutraal ten opzichte van de verschillende beleggingsvormen. Het is dan denkbaar dat belastingplichtigen rondom een peildatum naar beleggingsvormen overstappen waaraan een laag rendement wordt toegekend.³⁵⁴

Bij een systeem zoals Vording voorstelt, waarbij voor spaargelden het reële rendement wordt belast en voor de overige beleggingsbestanddelen per bestanddeel een forfait wordt gehanteerd, wordt naar mijn mening beter aangesloten bij de ervaren inkomsten uit beleggen door de belastingplichtige. Hierbij kunnen de verschillende forfaits net als bij de huidige vermogensrendementsheffing jaarlijks worden herijkt. Ook kan worden aangesloten bij de daadwerkelijke beleggingsmix van de individuele belegger. Met deze systematiek blijft de relatieve eenvoud van de vermogensrendementsheffing behouden en blijven ook de belastingopbrengsten constant door de jaren heen. Tegelijkertijd wordt beter aangesloten bij het werkelijke rendement waardoor de knelpunten grotendeels worden opgelost.

³⁵⁴ Vording *FTV* 2017/3-12, § 5.

Hoofdstuk 9 Samenvatting en conclusie

In deze scriptie is onderzocht welke eisen worden gesteld aan het gebruik van ficties en forfaits in het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing. Ook is onderzocht hoe eventuele negatieve aspecten van het gebruik van ficties en forfait kunnen worden voorkomen. Hierbij stond de volgende onderzoeksvraag centraal:

In welke mate voldoen het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing aan de voorwaarden voor een solide belastingwetgeving en hoe kunnen negatieve aspecten worden voorkomen?

Allereerst zijn in hoofdstuk 2 de definities van het fictiebeprip en het forfaitbeprip in het belastingrecht gegeven. De definitie van het fictiebeprip is het bewust toepassen van rechtsregels op een situatie alsof de situatie een feitelijke situatie is waardoor doelgericht wordt afgeweken van de werkelijkheid. De definitie van het forfaitbeprip is het toekennen van een vaste waarde, of een vast percentage over een bepaalde waarde, aan een situatie, om een vergelijkbare situatie gelijkmatig in de belastingheffing te betrekken. Het forfait wordt hierbij gezien als een *lex specialis* van een fictie.

In hoofdstuk 3 is onderzocht welke rol ficties en forfait in de belastingwetgeving hebben. Hierbij is van belang dat de belastingwetgeving een aantal beginselen kent, waarbij het gelijkheidsbeginsel en het rechtzekerheidsbeginsel primaire beginselen zijn. Motieven die te onderscheiden zijn voor het gebruik van ficties en forfaits zijn het pragmatische motief, het anti-misbruik motief en een aantal overige motieven. Aan het gebruik van ficties en forfaits zijn een aantal nadelen verbonden. Zo bestaat het risico op een afnemend maatschappelijk draagvlak, het risico dat niet aan het draagkrachtbeginsel wordt voldaan en het risico op een toenemende spanning tussen de fictie en de aansluiting op de werkelijkheid. In de literatuur bestaan verschillende opvattingen over het gebruik van ficties en forfaits. Uit de opvattingen blijkt dat het van belang is om de verhouding van de fictie en het forfait met de standaard fiscale wetgeving te onderzoeken. Ook speelt de maatschappelijke acceptatie van de fiscale wetgeving een rol.

In hoofdstuk 4 is een toetsingskader geschetst voor het beoordelen van een fictie of forfait in de belastingwetgeving. Uit dit hoofdstuk blijkt dat de doelstelling, de doelmatigheid, de rechtmatigheid, de proportionaliteit, de harmonisatie en de aannemelijkheid van een fiscale rechtsfictie van belang zijn bij het beoordelen van een fiscale rechtsfictie.

In hoofdstuk 5 en 6 is onderzocht in welke mate het autokostenforfait voldoet aan de voorwaarden voor een solide belastingregeling. Belangrijke punten uit de toetsing van het autokostenforfait zijn dat de regeling leidt tot een gelijke behandeling van ongelijke gevallen, doordat het voor de heffing niet van belang is hoeveel privékilometers een belastingplichtige met een ter beschikking gestelde auto aflegt. Doordat ook geen periodieke toetsing plaatsvindt, en de regeling niet consistent wordt toegepast, is ook de aannemelijkheid van de regeling onvoldoende. Ook is de winst aan doelmatigheid niet proportioneel ten opzichte van het verlies aan rechtmatigheid. Doordat in het autokostenforfait geen rekening wordt gehouden met het werkelijke gebruik van de ter beschikking gestelde auto is het belangrijkste knelpunt dat de regeling tot bovenmatig privégebruik leidt. Daarnaast is gebleken dat de tegenbewijsregeling fraudegevoelig is.

In hoofdstuk 6 zijn mogelijke oplossingsrichtingen voor het autokostenforfait onderzocht. Allereerst is gebleken dat de wetgever momenteel niet concreet van plan is, of het voornemen heeft om, het autokostenforfait anders in te richten. In de literatuur bestaan wel theorieën over een optimale andere inrichting van het autokostenforfait.

Uit de verschillende onderzoeken blijkt dat in de huidige situatie de ter beschikking gestelde auto lager wordt belast dan optimaal zou zijn. Redenen hiervoor zijn onder andere dat het privégebruik te laag wordt ingeschat en dat doordat de marginale kosten van het gebruik van de ter beschikking gestelde auto door de werknemer nihil bedrag de auto meer wordt gebruikt. De tweede reden heeft tot gevolg dat meer verkeer op de weg rijdt en dat het milieu zwaarder wordt belast. Daarnaast bestaat het risico op marktverstoring als werknemers door een te laag forfait in duurdere auto's gaan rijden in vergelijking met de situatie dat ze de auto in privé zouden aanschaffen.

Uit de besproken artikelen en onderzoeken blijkt dat het optimaal is als in ieder geval één factor van het autokostenforfait afhankelijk is van het werkelijke privégebruik van de auto door de belastingplichtige. Daarnaast is ook van belang dat de prijs van de auto een factor is van het autokostenforfait om marktverstoring tegen te gaan. Van Huigevoort en Neass Schmidt en Winiarczyk verschillen van mening of het autokostenforfait ook geschikt is voor secundaire doelen zoals milieubeleid en budgettaire doelstellingen. Aangezien de secundaire doelstellingen geen relatie hebben met het privégebruik van de werknemer is het aannemelijk dat de regeling eenvoudiger en begrijpelijker is indien dergelijke doelstellingen geen onderdeel uitmaken van het autokostenforfait. De andere aanbeveling ten opzichte van het huidige autokostenforfait is om het forfait afhankelijk te maken van de omvang van het privégebruik van de belastingplichtige, zodat de marginale kosten van het privégebruik niet langer nihil zijn. Hiervoor bestaan meerdere varianten zoals alleen het vergoeden van zakelijk gebruikte brandstof, het werkelijke privégebruik bijhouden en dat belasten, of het systeem zoals dat in de Verenigde Staten wordt gebruikt. In dat systeem ontvangt de

werknemer een belaste vergoeding van de werkgever om een auto te leasen, vervolgens krijgt de werkgever een onbelaste vergoeding voor zakelijk gereden kilometers. Ook de van 2001 tot en met 2003 gebruikte staffel levert een betere benadering van het werkelijke privégebruik op dan het huidige autokostenforfait. Tot slot is van belang dat de hoogte van het forfait periodiek wordt getoetst.

In hoofdstuk 7 en 8 is onderzocht in welke mate de vermogensrendementsheffing voldoet aan de eisen voor een solide belastingregeling. Uit de toetsing van de vermogensrendementsheffing blijkt dat de vermogensrendementsheffing niet al haar doelstellingen heeft behaald. De heffing kent weliswaar een brede en stabiele grondslag, maar de heffing kent nog steeds fiscale prikkels en is dus niet neutraal. Ook heeft ingewikkelde reparatiewetgeving ervoor gezorgd dat de eenvoud van de regeling wordt beperkt. Door de robuuste toepassing van het rendementsforfait worden ongelijk renderende vermogensbestanddelen en ongelijke en uiteenlopende vermogenscategorieën op een gelijke manier in de heffing betrokken. Doordat de vermogensrendementsheffing slecht aansluit bij het daadwerkelijke rendement wordt niet voldaan aan het draagkrachtbeginsel. De belangrijkste knelpunten van de vermogensrendementsheffing zijn vergelijkbaar met die van het autokostenforfait. Het belangrijkste knelpunt is dat de vermogensrendementsheffing niet nauwkeurig de werkelijke situatie probeert te benaderen, waardoor het verschil tussen het forfaitaire rendement en het werkelijk behaalde rendement groot kan zijn.

In hoofdstuk 8 zijn meerdere oplossingsrichtingen voor de vermogensrendementsheffing onderzocht, hierin zijn globaal twee richtingen te onderscheiden. De eerste is om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de werkelijk behaalde rendementen van het al het beleggingsinkomen. Door de werkelijke rendementen te belasten is niet langer sprake van het belasten van niet gerealiseerde rendementen. Dit systeem heeft als nadeel dat het gevoelig is voor de situatie op de beurs en dat beleggers rondom een peildatum overstappen naar beleggingsvormen waaraan een laag rendement wordt toegekend. De tweede mogelijkheid is om vast te houden aan een forfaitair systeem, maar meer afgestemd op de individuele beleggingsmix van een belastingplichtige. Op die manier blijven de eenvoud door het gebruik van een forfaitair systeem en ook de constante belastingopbrengst behouden. Tegelijkertijd wordt dan beter aangesloten bij de werkelijk behaalde rendementen van de belastingplichtigen. Hierbij is van belang dat de hoogte van het forfait periodiek wordt getoetst.

Door het rendement op spaargeld wel voor het werkelijke rendement in de heffing te betrekken hebben belastingplichtigen met kleinere vermogens die voornamelijk spaargeld hebben, of belastingplichtigen die risicomijdend zijn en daarom hun vermogen voornamelijk in spaargeld aanhouden, niet langer te maken met een niet te realiseren forfaitair rendement.

Concluderend is in deze scriptie gebleken dat het gebruik van ficties en forfaits in het autokostenforfait en de vermogensrendementsheffing tot gevolg heeft dat die regelingen, met name op het gebied van rechtsgelijkheid, draagkracht en maatschappelijke draagvlak, niet voldoen aan de voorwaarden voor een solide belastingregeling. Dit kan worden voorkomen door de regelingen beter te laten aansluiten bij de werkelijke situatie die ervaren wordt door de belastingplichtigen. Ook is van belang om de hoogte van de forfaits periodiek te toetsen om te beoordelen of ze de werkelijkheid nog voldoende benaderen.

Literatuurlijst

Boeken en artikelen

Albert WFR 1985/1487

Albert, 'Fictie en werkelijkheid in de inkomstenbelasting' *WFR* 1985/1487.

Albert WFR 2012/1324.

P.G.H. Albert, 'Ficties zijn fictie', *WFR* 2012/1324.

Albregtse WFR 1985/1487.

D.A. Albregtse, 'Fictie en werkelijkheid in de inkomstenbelasting', *WFR* 1985/1487.

Arends 2018

A.J.M Arends, in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2018.

Arendsen 2006

R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen* (oratie Universiteit Leiden)', Den Haag: Sdu Uitgevers, 2016.

Bavinck WFR 2017/33

C.B. Bavinck, 'De forfaitaire vermogensrendementsheffing (box 3) met ingang van 1 januari 2017 impliceert een progressieve vermogensbelasting', *WFR* 2017/33.

Van den Bergh WFR 1962/737

S. Van den Bergh, 'Het draagkrachtbeginsel', *WFR* 1962/737.

Breedveld 2017

E. Breedveld, 'vermogensrendementsheffing', in: *Fiscale Geschriften*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2017.

Ten Broek, NDFR commentaar art. 5.2 Wet IB 2001.

N. ten Broek, in: *NDFR Deel Inkomstenbelasting, Wet IB 2001, art. 5.2, commentaar* (laatst bijgewerkt op 28 mei 2018 online).

Ten Broek, NDFR commentaar art. 5.19 Wet IB 2001.

N. ten Broek, in: NDFR Deel Inkomstenbelasting, Wet IB 2001, art. 5.19, commentaar (laatst bijgewerkt op 28 mei 2018 online).

Boer 2013

J.P. Boer, *Sturende belastingheffer een monster?*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

Boer, Van der Sik & De Kort, NDFR Commentaar, art. 3.91

J.P. Boer, B. van der Sik & J.W.J. de Kort, in: NDFR Deel Inkomstenbelasting, Wet IB 2001, art. 3.91, commentaar (laatst bijgewerkt op 15 juni 2018 online).

Boer en Vording WFR 2015/614

J.P. Boer en H. Vording, 'Keuzes voor een betere vermogensrendementsheffing', *WFR* 2015/614.

Booij TFB 2017/03-01

J.A. Booij, 'Privacy en moeilijk controleerbare belastingwetten', *TFB* 2017/03-01.

De Borger en Wuyts 2010

B. de Borger en B. Wuyts, *The tax treatment of company cars, commuting and optimal congestion taxes*, Antwerpen: University of Antwerp 2010

Bruijsten WFR 2009/823

C. Bruijsten, 'De toekomst van het fiscale jaarwinstbegrip', *WFR* 2009/823.

Caminada TvOF 47, 2015

C.L.J. Caminada, 'Keuzes voor een beter belastingstelsel 2.0', *TvOF*, jaargang 47, 2015, nummer 1.

Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen 2013

Commissie Inkomstenbelasting en toeslagen, 'Naar een activerender belastingstelsel', 2013

Commissie ficties en forfaits 2014

Commissie Ficties en forfaits, 'Ficties en forfaits in het belastingrecht', Kluwer: Deventer 2014.

Crijns 2015

R. Crijns, 'Taxation of Capital Income in the Netherlands and Germany : how to find a Balance between Equity and Efficiency', in H. Jochem, P. Essers & J. Englisch (red.), *Taxation German-Dutch Cross-Border Business Activities*, Osnabrück : Institut für Finanz-und Steuerrecht 2015.

Dusarduijn & Gribnau 2006

S.M.H. Dusarduijn & J.L.M. Gribnau, 'Vermogensrendementsheffing', in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006.

Dusarduijn MBB 2013/09

S.M.H. Dusarduijn, 'Van Dijkhuizen's vermogensrendementsheffing', *MBB* 2013/09

Dusarduijn WFR 2013/1224

S.M.H. Dusarduijn, 'De rechtsfictie: een (on)uitwisbaar doen alsof?', *WFR* 2013/1224.

Dusarduijn 2015

S.S.H. Dusarduijn, *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting* (proefschrift Universiteit van Tilburg), Enschede: Gildeprint, 2015.

Elbert NTFR 2017/1154

H.A. Elbert, 'All you need to know about the inrichting van bestelauto's and more; Een pleidooi voor de aanpassing van de bijtellingsregels voor bestelauto's', *NTFR* 2017/1154.

Freudenthal 2004

R.M. Freudenthal, *In de ban van de vervlakking; een inkomstenbelastingsprookje in drie delen*, Den Haag: Sdu Uitgevers, 2004.

Geppaart WFR 1999/493

P.A. Geppaart, 'Over een robuuste fictie', *WFR* 1999/493.

Geppaart WFR 2006/1172.

P.A. Geppaart, 'Prof. dr. P.G.H. Albert, Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht, rede, Sdu 2006, 42 blz.' (bespreking van: P.G.H. Albert, *Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht*, Amersfoort, SDU Fiscale & Financiële Uitgevers, 2007, *WFR* 2006/1172.

Gribnau WFR 1995/1889

J.L.M. Gribnau 'Belastingrechtvaardigheid' *WFR* 1995/1889.

Gribnau 2006

J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer, Kluwer: 2006, p. 24-66.

Gribnau TFR 2013/444

J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: De ethische dimensie van tax planning', *TFR* 2013/444.

Happé WFR 2002/553

R.H. Happé, 'Fiscale discriminatie en de kunst van het wetgeven', *WFR* 2002/453.

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2013

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, 'Inkomstenbelasting, Kluwer: Deventer 2013.

Van den Heuvel, Vording, Lubbers & Ydema 2006

R.L.G. van den Heuvel, H. Vording, A.O. Lubbers & O.I.M. Ydema, 'De vermogensrendementsheffing: het perspectief van Pierson', in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006.

Hoogeveen 2018

M.J. Hoogeveen, in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2018.

Van Huijgevoort, Belastingbrief 2008/08-05

B.F.A. Huijgevoort, 'Eye-opener – Het autokostenforfait als speelbal', *Belastingbrief* 2008/08-05.

Van Huijgevoort, V-N 2017/25.0.

B. van Huijgevoort, 'Uitvergroot: Column door Bart van Huijgevoort', *V-N* 2017/25.0.

Katz and Mankiw 1985

A. Katz and G. Mankiw, 'How should fringe benefits be taxed', *National Tax Journal* vol. 38(1) (maart 1985), p. 37-47.

Kavelaars, WFR 2016/192

P. Kavelaars, 'Belastingplan 2017 en de inkomst sfeer', *WFR* 2016/192

Van Kempen 2018

M.L.M. van Kempen in: *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2018.

Klein Haarhuis en Niemeijer 2008

C.M. Klein Haarhuis & E. Niemeijer (WODC), 'Wet en werkelijkheid', Meppel: Boom Juridische Uitgevers 2008.

Kogels, MBB 2015 01-02

H.A. Kogels, 'De jungle van de vergroende autogerelateerde belastingen', *MBB* 2015 01-02.

Konuksever, FF 2009/195-05

F. Konuksever, 'Een alternatieve wijze van heffen over het privégebruik van de auto van de zaak', *FF* 2009/195-05.

Van Leeuwen Forfaitair 2013/234

J.I. van Leeuwen, 'De werkelijkheid rondom ficties', *Forfaitair* 2013/234.

Van Leijenhorst WFR 1998/889

G.J. van Leijenhorst, 'De fiscale toekomst getoetst aan de beginselen van behoorlijke belastingheffing', *WFR* 1998/889.

Naess-Schmidt en Winiarczyck 2010

S. Naess-Schmidt en M. Winiarczyck, 'Company Car Taxation', Taxation paper 22, Copenhagen Economics 2010.

Niessen, WFR 2002/105

R.E.C.M. Niessen, 'Belastingheffing op basis van ficties', *WFR* 2002/105.

Niessen FTV 2018/04

R.E.C.M. Niessen, 'Box 3: tegelijk een praktisch en een theoretisch probleem', *FTV* 2018/04.

Overduin MBB 2017/11-03

C. Overduin, 'Aandachtspunten voor een nieuwe box 3: de hoogste tijd voor Variant E?', *MBB* 2017/11.

Prebble 2002

J. Prebble, 'Fictions of income tax', Working Paper No. 7, Wellington: Victoria University of Wellington 2002.

Puigarnau & Van Ommeren IER vol. 52

E. Puigarnau & J.N. van Ommeren, 'Welfare effects of distortionary fringe benefits taxation: the case of employer-provided cars', *IER* vol. 52, issue 4 2011.

Van Roij 2018

W.A.P. van Roij in: *Cursus belastingrecht loonbelasting*, Deventer: Kluwer 2018.

Romyn, WFR 2015/1528

M. Romyn, 'Hoe Wiebes een "Budgetneutrale" box-3 bij elkaar fantaseert', *WFR* 2015/1528.

Ruhl & Katz IIR Vol. 101:191

J.B. Ruhl & D.M. Katz, 'Measuring, Monitoring, and Managing Legal Complexity', *Iowa Law Review* Vol. 101:191.

Schonis FTV 2013/09

D. Schonis, 'Het koninkrijk der ficties', *FTV* 2013/09

Shiftan e.a. Transport Policy 19

Y. Shiftan, G. Albert & T. Keinan, 'The impact of company-car taxation policy on travel behavior', *Transport Policy* 19 (2012).

Spanjers, WFR 2015/1190

Spanjers, 'Milieumaatregelen en autobelasting', *WFR* 2015/1190.

Stevens, MBB 2009/01-03

S.A. Stevens, 'Belastingheffing van lucratieve belangen: een excessieve en onduidelijke heffing!', *MBB* 2009/01-03.

Stevens WFR 2013/587.

L.G.M. Stevens, 'Hoe beschermen we op termijn de kernwaarden van de belastingheffing', *WFR* 2013/587.

Tigelaar-Klootwijk 2013

Y.M. Tigelaar-Klootwijk, 'Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen', Deventer: Kluwer 2013, Fiscale monografieën, deel 141.

Vakstudie Algemeen deel

J. de Blied, e.a. (red.), *Algemeen deel* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 1), Deventer: Wolters Kluwer (online).

Vakstudie Inkomstenbelasting

J. de Blied, e.a. (red.), *Inkomstenbelasting 2001 (incl. TBTBU)* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 2), Deventer: Wolters Kluwer (online).

Vakstudie Loonbelasting

J. de Blied, e.a. (red.), *Loonbelasting* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 4), Deventer: Wolters Kluwer (online).

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht

J. de Blied, e.a. (red.), *Nederlands Internationaal Belastingrecht* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 8), Deventer: Wolters Kluwer (online).

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht

J. de Blied, e.a. (red.), *Nederlands Internationaal Belastingrecht* (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 8), Deventer: Wolters Kluwer (online).

Veerman 2014

G.J. Veerman, 'Evaluatie van wetgeving? Bouwstenen voor beslissingen', Digitale publicatiereeks Recht en Overheid 2012: Leiden 2014.

Internetbronnen

Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2014

Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken, 'Clearing House voor Wtesevaluatie?'

<https://www.kcwj.nl/gereedchapskist/onderwerppagina/evaluatiebeleid-wetgeving/clearing-house-voor-wetsevaluatie> gepubliceerd in 2014, geraadpleegd op 8-2-2018.

Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken 2017

Kenniscentrum Wetgeving en Juridische zaken, '4 Wat is het doel?'

<https://www.kcwj.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving/4-wat-het-doel> gepubliceerd op 24 oktober 2017, geraadpleegd op 8-2-2018.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1949/50, 1403, nr. 12.

Nota Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2,

Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3.

bijlage bij: Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3.

Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7.

Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17.

Kamerstukken II 2000/01, 27475, nr. 2.

Kamerstukken II 2003-2004, 29 210, nr. 3,

Kamerstukken II 2004/05, 29 767, nr. 14.

Kamerstukken II 2005/06, 30375, nr. 1-2.

Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3.

Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 3.

Kamerstukken II 2015/16, 34304, nr. 2.

Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 3.

Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 4.

Kamerstukken II 2015/16, 34391, nr. 7.

Kamerstukken II 2017/18, 34775-IX, nr. 22.

Jurisprudentie

Hof Arnhem 11 november 2004, nr. 04/00041, LJN AR7243.

Hof Amsterdam 11 februari 2009, nr. 07/00157 t/m nr. 07/00161, V-N 2009/25.8.

HR 13 augustus 2010, nr. 08/03782; BNB 2010/312.

HR 22 oktober 2010, nr. 10/00484, BNB 2011/22.

zaken HR 11 november 2011, nr. 10/05389, BNB 2011/30.

Hof 's-Gravenhage 28 november 2012, nr. BK/1100536 en BK/1100581, V-N 2013/15.13.

Hof Den Haag 19 augustus 2014, nr. 13/01402, NTFR 2014/2840.

HR 3 april 2015, nr. 13/04247, BNB 2015/174.

HR 29 mei 2015, nr. 13/04993, BNB 2015/146.

HR (A-G) 4 februari 2016, nr. 14/05020, V-N 2016/13.9.

HR 10 juni 2016, nr. 14/05020, BNB 2016/177.

HR 2 juni 2017, nr. 16/04765, V-N 2017/28.13.

HR 24 februari 2017, nr. 15/02068, V-N 2017/12.3.

Rb. Zeeland-West-Brabant 6 september 2017, nr. BRE – 16-7573, NTFR 2017/2642.

Hof Amsterdam 23 januari 2018, nr. 17/00202, V-N Vandaag 2018/227.

HR (A-G) 27 februari 2018, nr. 17/04934, V-N 2018/18.19.

HR 6 april 2018, nr. 17/01852, V-N 2018/20.3.

Overig

Staatscourant 27 juni 2001, nr. 121

Ministerie van Financiën 16-9-2014, nr. AFP/2014/780.

Brief Staatssecretaris van Financiën 7 april 2006, nr. AFP2006/190U..

Brief Staatssecretaris van Financiën, 19 juni 2015, IZV/2015/504 M.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 september 2016, 2016-0000135444.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 5 juli 2018, 2018-0000116083.

V-N 2017/12.3.

V-N 2017/25.0.

ACEA Tax Guide 2018.