

FICTIES EN FORFAITS IN HET BELASTINGRECHT

Verslag van de ledenbijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap over ficties en forfaits in het belastingrecht, gehouden op donderdag 25 september 2014 te 's-Gravenhage

Mr. L.J.A. Pieterse¹

“(…) zoo zal ik naarstig bouwen
aandachtig dienend, een hecht woordgestel,
een vast statuut van zeggung (…)”²

1 Inleiding

De mogelijkheden van de wetgever om het belastingrecht vorm te geven, zijn vrijwel onbeperkt en eigenlijk nauwelijks te bevatten; hij kan de door hem beoogde gevolgen op talloze manieren bewerkstelligen. Daarbij kan de wetgever opteren voor de gewone of gangbare technieken die hem ter beschikking staan, maar ook kan hij – praktisch naar willekeur – fingeren wat rechtens is. Daarmee betreedt hij, de wetgever dus, het domein van de fictiebepalingen. Wie het begrip fictie gebruikt, “behoort eerst te onderzoeken wat fictie in het algemeen in het recht betekent”, zo valt te lezen in een toonaangevend handboek, dat zeker civilisten geregeld zullen raadplegen.³ Het is, zo vervolgt Scholten, de auteur van de verhandeling, “toevoeging van een nieuwe regel aan het recht door de bepaling, dat bepaalde feitelijke omstandigheden anders worden geduid dan zij in werkelijkheid zijn, om op gemakkelijke wijze een bestaande regel (of een samenstel van regels) toepasselijk te maken”. Dit is op zich een heldere en begrijpelijke omschrijving. Zij doet tevens uitkomen dat fictie en werkelijkheid tegenover elkaar staan⁴ (de werkelijkheid is overigens bijzonder complex en lijkt in een moderne samenleving in een overdadige, bijna hysterische hoeveelheid beschikbaar te zijn). De definitie die de Commissie ficties en forfaits,⁵ ingesteld door het bestuur van de Vereniging voor Belastingwetenschap, hanteert in haar rapport verschilt in beperkte mate van voornoemde omschrijving, zoals hierna zal blijken. Dit rapport, dat de toepasselijke naam *Ficties en forfaits in het belastingrecht* draagt,⁶ is onlangs gepresenteerd en besproken tijdens een ledenbijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap. In deze bijdrage wordt daarvan verslag gedaan.

¹ De auteur is verbonden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit te Amsterdam.

² Frederik van Eeden, *Het Lied van Schijn en Wezen* (uitgegeven, ingeleid en toegelicht door H.W. van Tricht, tweede herziene druk), 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1981, p. 27. Frederik van Eeden schreef de zesendertig zangen van *Het Lied van Schijn en Wezen* tussen 1892 en 1922.

³ Asser/*Van der Grinten & Maeijer* 2-II, nr. 20. In het voorwoord van deze uitgave wordt vermeld dat (ook) deze passage vrijwel ongewijzigd is overgenomen uit de eerste druk van het boek, verschenen in 1940 en verzorgd door P. Scholten.

⁴ De vraag of dat – het contrast tussen fictie en werkelijkheid – een vruchtbare benadering is, komt in de volgende alinea's aan de orde.

⁵ Het rapport is geschreven onder verantwoordelijkheid van H.R. Bruggink, P. Kavelaars, M.M.W.D. Merckx (lid vanaf oktober 2012), H.B.A. Verhoeven (lid en voorzitter vanaf zomer 2012) en J.G. Verseput.

⁶ *Ficties en forfaits in het belastingrecht*. Rapport van de Commissie ficties en forfaits, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* (nr. 252), Deventer: Kluwer 2014.

2 Inhoud rapport, een impressie

Na het huishoudelijke, formele gedeelte van de bijeenkomst, was het aan Verhoeven⁷ om, als voorzitter van de Commissie, het rapport en de resultaten van het daarin neergelegde onderzoek kort te presenteren. Daarbij ging hij in op de aanleiding van de instelling van de Commissie, namelijk de inaugurele rede van Freudenthal (2004)⁸ en Albert (2006),⁹ waarin ongeveer hetzelfde thema is behandeld. Verhoeven wees erop dat de Commissie de vrijheid heeft genomen om de grenzen van de gegeven opdracht wat ruimer te trekken, en dat zij naast forfaits ook ficties tot haar onderzoeksterrein heeft gerekend. Deze twee fenomenen heeft de Commissie vervolgens gemeend afzonderlijk te moeten behandelen, omdat aan forfaits, een deelverzameling van het grotere domein van de ficties, andere voorwaarden moeten worden gesteld.

Vervolgens schetste de voorzitter van de Commissie de situaties die naar het oordeel van de Commissie onder het bereik van het begrip *fictie* vallen. Zo wordt in voorkomende gevallen de overgang onder algemene titel van een pakket aandelen met een vervreemding gelijkgesteld. Enkele andere voorbeelden van ficties zijn de bepalingen die afrekening in de winst sfeer voorschrijven. Ook deze bepalingen typeert de Commissie als ficties (zie p. 214). Bij een fictie gaat het om een vorm van wetgevingstechniek, zo legde Verhoeven uit. Het gebruik van ficties is namelijk doelmatig en voorkomt dat de wetgever meer tekst moet voortbrengen (in veel gevallen, zo valt in het rapport te lezen, leidt een fictie namelijk tot minder regelgeving¹⁰).

Niet alleen de wetgever, maar ook de rechter, althans de Hoge Raad, laat zich een enkele keer in met iets dat als de toepassing van een fictie zou kunnen worden beschouwd, bijvoorbeeld toen hij een lifo- of fifo-stelsel oarmde (denk hierbij aan de regels omtrent voorraadwaardering).¹¹ Tevens kan in de aanvaarding van *fraus legis* de toepassing van een fictie worden gezien (zie p. 9). In dat geval wordt immers een bepaalde feitelijke constellatie onder een rechtsregel gemanoeuvreerd of juist daarbuiten geplaatst met als consequentie dat bij deze vorm van rechtsvinding een bepaalde constellatie (fictief) gelijkgesteld wordt aan een andere, zoals bij de toepassing van een fictie aan de orde is.

Naast het gebruik van ficties, bedient de wetgever zich ook van *forfaits*, dat wil zeggen van vaste bedragen die in de plaats komen van de werkelijkheid, zoals het landbouwforfait in de omzetbelasting, de autokostenfictie in de loon- en inkomstenbelasting en de rekenrente die bij de waardering van een pensioenverplichting moet worden aangehouden. De vermogensrendementsheffing kan (deels) ook als zodanig worden getypeerd. Het gebruik van dergelijke regelingen bevordert de doelmatigheid van de belastingheffing en leidt soms tot eenvoudiger wetgeving, aldus de inleider.

Verder deed Verhoeven de aanpak van de Commissie uit de doeken. De leden van de Commissie hebben het niet tot hun taak gerekend een integrale inventarisatie van bestaande ficties en forfaits uit te voeren. De Commissie heeft minimale eisen willen formuleren die aan – in enkele heffingswetten voorkomende – ficties en forfaits moeten worden gesteld. Bij ficties

⁷ H.B.A. Verhoeven.

⁸ R.M. Freudenthal, In de ban van de vervlakkings; een inkomstenbelastingspreekje in drie delen, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2004.

⁹ P.G.H. Albert, Fictie en werkelijkheid in het belastingrecht, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2006.

¹⁰ Zie p. 8 van het rapport.

¹¹ Een ander voorbeeld kan worden gevonden in de rechtspraak van de Hoge Raad over samenhangende waardering (HR 21 maart 2014, nr. 12/02793, BNB 2014/116), waarin hij “als het ware een samenhangfictie toe(past)”, aldus A.O. Lubbers en G.T.K. Meussen, Hoofdzaken winst uit onderneming, Deventer: Kluwer 2014, p. 83.

gaat het om doelmatigheid (“minder regelgeving”), proportionaliteit en een brede werking (het is wenselijk “dat een fictie binnen één wet voor alle onderdelen van die wet geldt”¹²). Forfaits moeten in de ogen van de Commissie aan dezelfde eisen voldoen, zij het dat de bepaling van de omvang van het forfait ook transparant moet zijn. Bovendien moet de geldigheidsduur van de omvang van een forfait beperkt zijn (zie p. 18). Dat laatstgenoemde twee eisen niet worden gesteld aan ficties, kwam de Commissie op kritiek te staan van debater Dusarduijn,¹³ zoals hierna aan de orde zal komen.¹⁴

De Commissie is tot enkele aanbevelingen gekomen. Als het om forfaits gaat, meent de Commissie dat de afwijking tussen het bedrag van het forfait en de werkelijkheid (van de belastingplichtige) niet te groot mag zijn¹⁵ (“De fictie als hulpmiddel verdragen wij alleen, als ze niet te grotesk is, ze onze voorstellingen niet te zeer geweld aandoet”, aldus de auteur van het in de inleiding genoemde handboek¹⁶). Aan welke acceptabele afwijking daarbij moet worden gedacht, is niet met mathematische precisie te bepalen, maar aansluiting zou kunnen worden gezocht bij de rechtspraak van de Hoge Raad, waaruit kan worden afgeleid dat een maximale afwijking van 25% aanvaardbaar is.¹⁷ Verder beveelt de Commissie aan om ficties en forfaits niet in te zetten voor belastinguitgaven, dat wil zeggen voor instrumentele doeleinden. Daarnaast maakte Verhoeven duidelijk dat het wenselijk is om voor de berekening van de omvang van gelijksoortige forfaitaire regelingen dezelfde uitgangspunten te hanteren. “Dan ben je evenwichtig bezig”, aldus Verhoeven.

Verhoeven presenteerde daarna enkele voorstellen die wat verscholen in het rapport zijn opgenomen. Zo meent de Commissie dat de doelmatigheidsmarge van 30% die in de gebruikelijkloonregeling is opgenomen het beste kan worden afgeschaft. Ook artikel 10 Successiewet 1956 kan worden geschrapt (dan wel worden beperkt tot de situatie dat het vruchtgebruik is gevestigd binnen vijf jaar voorafgaande aan het overlijden¹⁸), als het tenminste aan de Commissie ligt. Datzelfde geldt voor artikel 13 van dezelfde wet. Tevens moet de overdrachtsbelasting worden herzien, en met name de bepaling die de verkrijging belast van aandelen in een rechtspersoon die aan bepaalde voorwaarden voldoet.¹⁹ Tot slot wees Verhoeven erop dat de Commissie voorstelt de werkkostenregeling aan te pakken. De Commissie komt op dit punt tot aanbevelingen die verder gaan dan de voorstellen die onlangs zijn gepresenteerd in het Belastingplan 2015.²⁰ Zo is het denkbaar om het in deze regeling opgenomen percentage te differentiëren naar bedrijfssector. Dat zou de proportionaliteit van de regeling verbeteren (p. 229-230).

3 Een (korte) blik op het rapport

Dusarduijn, haar naam viel eerder, woont in de wereld van de juridische ficties.²¹ In haar beleving gaat het bij fictie(s) om “doen alsof” (om fingeren). Dusarduijn doet onderzoek naar dit

¹² Zie p. 15 van het rapport.

¹³ S.M.H. Dusarduijn is verbonden aan het Fiscaal Instituut van de Universiteit van Tilburg.

¹⁴ Zie onderdeel 3.

¹⁵ Zie p. 233 van het rapport.

¹⁶ Asser/Van der Grinten & Maeijer 2-II, nr. 20.

¹⁷ Zie p. 181-183, alsmede p. 229 van het rapport. Zie bijvoorbeeld ook Hof Den Haag 11 februari 2014, nrs. 13/00426 en 13/00427, V-N 2014/19.8 (NTFR 2014/1388), welk geschil thans voorligt bij de Hoge Raad.

¹⁸ Zie p. 159.

¹⁹ Art. 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer. Zie daarover onderdeel 2.7.5 van het rapport.

²⁰ Zie Kamerstukken II 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 19-24.

²¹ Zie bijvoorbeeld haar sprankelende publicatie: ‘Fiscale ficties binnen de wereld van het eigendomsrecht’, WPNR 2012/6930.

“haast ongrijpbaar fenomeen”, een typering die zij heeft ontleend aan de reactie van een van de respondenten van een door haar uitgevoerde enquête. De eerste debater van de middag wees er ook op dat er nogal wat discussie is over de definitie van het begrip fictie. Het gevaar daarvan is, dat het zicht op de vragen die ertoe doen wordt versluierd, en dat kan niet de bedoeling zijn. Een ander punt dat zij adresseerde, was dat kritiek op het gebruik van ficties niet betekent dat ficties negatief moeten worden gewaardeerd.

Wat de inhoud van het rapport betreft, sprak Dusarduijn haar waardering uit voor de toegankelijkheid en de consistentie van de “vlot geschreven” verhandeling. Maar de debater liet ook weten dat zij enkele invalshoeken heeft gemist. Zo is geen aandacht besteed aan een (meer) rechtsfilosofische benadering van ficties (of fictiebepalingen). In dit domein is door enkele auteurs veel zinnigs te berde gebracht over het gebruik ervan. Daarbij wees zij onder meer op het werk van Vaihinger.²² Ook de invloed van taal – ficties kunnen worden aangemerkt als een stijlfiguur – en de visie die in andere rechtsgebieden is ontwikkeld²³ blijven in het rapport onbesproken. Dat geldt ook, zo voeg ik eraan toe, voor het licht dat in de belletrie wordt geworpen op de grenzen van de werkelijkheid,²⁴ alsmede op de verhouding tussen werkelijkheid en fictie,²⁵ zo er al een adequaat onderscheid kan worden gemaakt tussen deze twee intrigerende dimensies van het bestaan (“Schrijvers, dacht de schrijver, verzinnen werkelijkheid waarin ze zelf niet hoeven te leven, maar waar ze wel macht over hebben. Hij verschoof het nog zo lege vel voor hem. Was dat nu wel waar?”),²⁶ om een aansprekende zin uit een roman op te voeren). Verder heeft de Commissie de blik niet over de grenzen gericht, zo bracht Dusarduijn als een ander punt van kritiek naar voren.

De voorzitter van de Commissie pareerde deze kritiek in zijn reactie, waarvoor ruimte was na de inleidingen van de debaters: de Commissie had zich ten doel gesteld vooral met beide benen op de grond te blijven staan en heeft mede daarom voor een pragmatische aanpak gekozen.²⁷ Daarnaast vroeg Verhoeven zich af of een bredere en dus andere benadering van de problematiek tot andere uitkomsten en aanbevelingen zou hebben geleid. Dat is – het moet gezegd – een bepaald nuchtere houding te noemen.

Het zal niet verbazen dat Dusarduijn de door de Commissie gebruikte definitie van het begrip fictie onder de loep heeft genomen. In het rapport sluiten de auteurs aan bij de omschrijving die Moltmaker in zijn proefschrift heeft aangehouden.²⁸ Dat is een definitie die volgens Dusarduijn sterk is gebaseerd op en uitgaat van de vorm van een wettelijke bepaling. De debater wees er echter op dat ook de functie van een fictie en het resultaat dat ermee wordt beoogd van belang is.

De debater liet het door de Commissie ontwikkelde toetsingskader niet onbesproken. Zij sprak haar waardering uit voor het gekozen kader en de heldere resultaten die de toetsing daarvan oplevert. Zo springt de fiscale eenheid in de omzetbelasting er in positieve zin uit en moet de verkrijging van aandelen in een lichaam (rechtspersoon) die in voldoende mate over onroe-

²² Het gaat om Hans Vaihinger, *De filosofie van het alsof*, Utrecht: IJzer 2013 (*Die Philosophie des Als Ob* 1911, vertaald door John van der Stokker).

²³ W.J. Witteveen, *De retoriek in het recht. Over retorica en interpretatie, staatsrecht en democratie* (diss. Leiden), Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1988, p. 401 e.v.

²⁴ “Een schrijver stelt de werkelijkheid die hij ziet aan de kaak” (Alberto Manguel, *Alle mensen liegen* (*Todos los hombres son mentirosos*, vertaald uit het Spaans door Jos den Bekker), Breda: De Geus 2011, p. 151).

²⁵ “In alle romans en alle kunstuitingen worden feit en fictie op een verwarrende manier door elkaar gehaald”, aldus Herman Franke (*Waarom vrouwen betere lezers zijn*, Amsterdam: Podium 2004, p. 178). Zie bijvoorbeeld ook: *De zwarte rug van de tijd*, een roman van Javier Marías, die tevens een essay is over de interactie tussen werkelijkheid en fictie (Amsterdam: Meulenhoff 2000).

²⁶ Cees Nooteboom, *Een lied van schijn en wezen*, De Arbeiderspers: Amsterdam 1981, p. 12.

²⁷ Zie ook p. 7 van het rapport: “De Commissie heeft gekozen voor een pragmatische aanpak”.

²⁸ J.K. Moltmaker, *De ficties in de wetgeving betreffende de belastingen wegens nalatenschappen en schenkingen van de EEG-staten en Engeland*, Deventer: FED 1968.

rende zaken bezit, het ontgelden. Maar uiteraard vallen ook kanttekeningen te plaatsen bij de gehanteerde criteria. Zo bevat het toetsingskader niet een procedé of instrument op grond waarvan wettelijke bepalingen die zijn opgebouwd uit verschillende ficties of forfaits, zoals het eigenwoningforfait (bestedingsaspect en beleggingsaspect) of de vermogensrendementsheffing (daarbij wordt bijvoorbeeld voor verhuurde woningen uitgegaan van de WOZ-waarde, welke waarde wordt bepaald uitgaande van de fictie dat de woning niet is verhuurd), kunnen worden beoordeeld. Deze bepalingen, die uit “gestapelde rechtsficties” bestaan, vragen om een (veel) intensievere toetsing, zo poneerde Dusarduijn in één van haar stellingen.

Verder moest het Dusarduijn van het hart dat in het toetsingskader onvoldoende rekening wordt gehouden met rechtsbeginselen, die niet tot uitdrukking komen bij de eisen die gelden voor ficties en forfaits.²⁹ In hoeverre de vermogensrendementsheffing van box 3 recht doet aan het draagkrachtbeginsel, wordt in de benadering van de Commissie bijvoorbeeld niet getoetst. Dusarduijn pleit er – kort en goed – voor deze heffing met “haar ‘irritante’ fictieve karakter”, om haar vocabulaire te volgen, periodiek te toetsen. Het spreekt volgens haar voor zich dat daarbij ook gevoelens van (on)rechtvaardigheid een rol spelen, zoals ook de staatssecretaris van Financiën lijkt te onderkennen.³⁰ Het behoeft geen betoog dat die gevoelens, die wel worden aangeduid als het zachte begin van het denken, in de samenleving bestaan.³¹ Zij worden aangewakkerd als blijkt dat de vermogensrendementsheffing er in bepaalde gevallen toe leidt dat het gerealiseerde reële rendement min of meer integraal wordt overgeheveld naar de staatskas, bijvoorbeeld bij verhuurde woningen,³² een onderwerp dat tijdens het vrije debat werd besproken. De vraag is (daarom) of voor enkele vermogensbestanddelen die deel uitmaken van de grondslag van de vermogensrendementsheffing niet op maat gesneden forfaitaire rendementen moeten gelden. Thans pakt de heffing soms zo ruw uit dat de grenzen van het doelmatigheidsstreven lijken te zijn overschreden, zo kan het door Dusarduijn betoogde worden samengevat.

Een ander punt van kritiek dat zij naar voren bracht, is de manier waarop te meten valt in hoeverre aan de gestelde eisen wordt voldaan. Op enkele plaatsen in het rapport merkt de Commissie op dat een forfait niet zo ver van de werkelijkheid mag afstaan dat de doelmatigheidswinst niet langer (meer) opweegt tegen het verlies aan rechtvaardigheid, maar hoe kan zoiets worden vastgesteld, zo vroeg Dusarduijn zich af (deze kwestie is eigenlijk niet of nauwelijks op te lossen en is welhaast inherent aan het terrein dat het object is van wat belastingwetenschap wordt genoemd,³³ zo zal ook de debater stellig weten). Ook meent Dusarduijn dat de eis dat forfaits transparant moeten zijn en de geldigheidsduur van de omvang van forfaits beperkt dient te zijn, vereisten zijn die ook voor ficties zouden moeten gelden. Dat voorkomt onder meer dat de wetgever werkt met begrippen die verouderd (blijken te) zijn. Fictiebepalingen zouden als een soort proeftuin kunnen worden gezien en de toepassing ervan als een tijdelijke

²⁹ “Het groeiende aantal ficties en forfaits (...) overwoekeren het inkomensbegrip”, aldus J.F.M. Giele en J.P. Boer, ‘50 jaar inkomstenbelasting en de actualiteit van het fiscale verleden’, WFR 2014/1171, p. 1172.

³⁰ Hij meent dat de heffing in box 3 over inkomsten uit spaargeld “voor veel spaarders een bron van gevoelens van onrechtvaardigheid” zijn. Zie zijn brief van 16 september 2014 (‘Herziening Belastingstelsel’), Kamerstukken II 2014/15, 32 140, nr. 5, p. 11. Stevens ziet in ficties en forfaitaire regelingen bepalingen die “de rechtvaardigheidsgevoelens onder druk (zetten)”, zo memoreerde Dusarduijn (L.G.M. Stevens, ‘Hoe beschermen we op termijn de kernwaarden van de belastingheffing?’, WFR 2013/587, onderdeel 7.2).

³¹ Vording “kent geen fiscale vraagstukken die kunnen worden verhelderd met een beroep op het rechtsvaardigheidsgevoel, eenvoudig omdat “het rechtvaardigheidsgevoel” niet bestaat” (H. Vording, ‘Fiscale beleidsnotities 2015’, WFR 2014/1204, p. 1210).

³² Zij wees daarbij op Hof Den Haag 11 februari 2014, nrs. 13/00426 en 13/00427, V-N 2014/19.8 (NTRF 2014/1388). In deze zaak – die thans voorligt bij de Hoge Raad – oordeelde het hof dat de vermogensrendementsheffing leidt tot een buitensporige last en in strijd is met art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM.

³³ Zie J.W. van den Berge en J.L.M. Gribnau, ‘De lange schaduw van Hofstra: 50 jaar theorie van het belastingrecht in Leiden’, WFR 2014/1163, p. 1164.

aangelegenheid, omdat de inhoud ervan uiteindelijk moet worden geabsorbeerd in een nieuwe vormen begripsbepaling die weer bij de tijd is.³⁴

4 Ficties (en forfaits): voer voor “belastingfictieminnaars”

Degenen die de vakliteratuur meer dan gemiddeld volgen, weten dat Albert,³⁵ de tweede debater van de middag, niet veel ziet in de wetenschappelijke bestudering van ficties (dat is “niet zinnig”, aldus Albert tijdens het vrije debat, “omdat de wetgever altijd in staat is hetzelfde resultaat te bereiken zonder gebruikmaking van een fictie, namelijk door het desbetreffende wetsartikel van een iets andere redactie te voorzien”). In zijn originele voordracht besprak hij het rapport op soms meer dan ludieke wijze.

De constatering dat een bepaling een fictie bevat of zelfs behelst, is iets dat volgens Albert niet veelzeggend is. De belastingwetgeving bestaat uit een schier eindeloze reeks ficties. Zo is in het (internationale) belastingrecht een bepaling te vinden die inhoudt dat de levende en dode have van landbouwbedrijven tot de categorie onroerende goederen wordt gerekend³⁶ en kan “een stukje papier” dat een rechtspersoon is, winst realiseren, een belastingaanslag krijgen en volgens de Hoge Raad zelfs last krijgen van spanning en frustratie als gevolg waarvan vergoeding van immateriële schade aangewezen is.³⁷ Een rechtspersoon is een fictie, “zij het een civielrechtelijke”,³⁸ en de vennootschapsbelasting is dat in wezen ook, zo betoogde Albert. Het heeft daarom geen zin om bijvoorbeeld te onderzoeken of het regime van de fiscale eenheid een fictie inhoudt, zoals de Commissie heeft gedaan.

Vervolgens ging hij in op de definitie van het begrip fictie die de auteurs van het rapport hebben aangehouden. “Een fictie is”, zo schrijft de Commissie, “een vorm van wetgevingstechniek waarbij ‘iets’ (een nevenbegrip) onder een begrip (het hoofdbegrip) wordt gebracht waartoe het niet behoort, met als doel dat de rechtsregels die voor het hoofdbegrip gelden ook voor het nevenbegrip zullen gelden” (p. 8). Na een zorgvuldig en logisch opgebouwde, bijna meedogenloze redenering, trok Albert de conclusie dat deze definitie op gespannen voet staat met de betekenis van fictie in het spraakgebruik. Of sterker nog: zij is daarmee in strijd. Dat behoeft op zich niet problematisch te zijn, zij het dat een van de Aanwijzingen van de regeling³⁹ verlangt dat, als het om de vormgeving van een wettelijke bepaling gaat, het normale spraakgebruik zoveel mogelijk moet worden gevolgd.⁴⁰ De Commissie had in de door haar gebruikte definitie, maar ook in haar afrondende aanbevelingen,⁴¹ in plaats van fictie het begrip *fictiebepaling* moeten hanteren, aldus Albert. Met dit amendement op de gehanteerde definitie kan de Commissie instemmen, zo liet Verhoeven in zijn reactie op de inleiding van Albert weten. Met de bijgestelde omschrijving wordt tevens recht gedaan aan de betekenis van het uitgangspunt dat voor Albert onbetwistbaar (waar) is: iets is óf fictie, of werkelijk-

³⁴ Zie in deze zin J.K. Moltmaker, *De ficties in de wetgeving betreffende de belastingen wegens nalatenschappen en schenkingen van de EEG-staten en Engeland*, Amsterdam: FED 1968, p. 15.

³⁵ P.G.H. Albert is directeur Bureau Vaktechniek Belastingadviseurs Baker Tilly Berk NV en hoogleraar internationaal belastingrecht Nyenrode Business Universiteit.

³⁶ Zie art. 6, lid 2, van het Verdrag tussen Nederland en België tot onder meer het vermijden van dubbele belasting (Trb. 2001, 136).

³⁷ HR 10 juni 2011, nr. 09/02639, BNB 2011/232, r.o. 3.3.5.

³⁸ Zie p. 189 van het rapport. Zie ook p. 47 (“de burgerrechtelijke fictie van de rechtspersoonlijkheid”). Dit standpunt wordt in de civiele literatuur niet (algemeen) gedragen (“Zij is anders, maar niet minder werkelijk”, aldus Asser/Van der Grinten & Maeijer 2-II, nr. 20).

³⁹ Een circulaire van de Minister-President van 18 november 1992.

⁴⁰ Het betreft Aanwijzing 54. Aanwijzing 121 vermeldt: “In een begripsbepaling wordt aan een term geen sterk van het normale spraakgebruik afwijkende betekenis gegeven”.

⁴¹ Zie p. 232.

heid. Het belastingrecht houdt zich op in het compartiment van de werkelijkheid en daarbij kan het in het denken van Albert (dus) ook gaan om een door de wetgever geconstrueerde (eigen) werkelijkheid,⁴² die als pseudowerkelijkheid kan worden bestempeld, zo zou daaraan kunnen worden toegevoegd.

Albert liet het niet bij zijn observaties omtrent de betekenis van de term “fictie”. Hij ging ook in op de waardering van ficties, of beter: van fictiebepalingen, om de terminologie van de debater aan te houden. De debater greep terug op hetgeen hij enkele jaren geleden heeft be-
toogd, en wel in een feestbundel.⁴³ Daarin schreef hij onder meer: “Het heeft geen zin om een fictie als goed of slecht te beoordelen, net zo min als het zin heeft een broodmes als goed of slecht te beoordelen. Een fictie heeft een bepaald doel. Waar het om gaat is het doel te beoor-
delen dat de wetgever met de fictie voor ogen staat”. Enkele jaren later poneerde Albert iets vergelijkbaars: “Wie een fictie inhoudelijk wil beoordelen, moet het resultaat van de fictie beoordelen. Het gaat dan om de vraag of toepassing van de fictie tot een redelijke uitkomst leidt, gegeven de context waarin de fictie functioneert”.⁴⁴ Mede gelet op de portee van deze citaten, zal het niet verbazen dat Albert zich kan vinden in (een van de elementen van) het beoordelingskader dat de Commissie heeft gekozen, namelijk: is het gebruik van de fictie in de concrete situatie aanvaardbaar, in die zin dat dit heeft geleid tot regelgeving die past bij de structuur en doelstelling van de wetgeving waarvan de fictie deel uitmaakt (p. 14).

Bij de invulling van het toetsingskader heeft de Commissie – in het kader van het doelmatigheids criterium – tot genoegen van Albert oog voor de beeldende kracht die een fictiebepaling kan hebben.⁴⁵ Een fictiebepaling spreekt doorgaans meer aan en blijft beter hangen in het geheugen dan een systematische opsomming,⁴⁶ een techniek die immers een alternatief is voor het gebruik van een fictiebepaling (p. 14).⁴⁷ Albert acht de opvatting van de Commissie, die inhoudt dat een fictiebepaling binnen één wet voor alle onderdelen van die wet geldt (de al genoemde brede werking), een ongelukkig keuze, omdat het zijns inziens een niet relevant criterium is. Zijn – wat krasse – standpunt illustreerde hij met een voorbeeld in de sfeer van de herinvesteringsreserve: “Voor de toepassing van dit artikel wordt met vervreemding gelijkgesteld verlies of beschadiging van een bedrijfsmiddel”.⁴⁸ Hoewel in het aanmerkelijkbelangregime het begrip vervreemding iets (geheel) anders betekent, is de geciteerde (specifieke) bepaling toch een prima fictiebepaling, zo hield Albert de aanwezigen voor.

Tegen het einde van zijn betoog kwam de kwalificatie van de vermogensrendementsheffing aan de orde, en wel onder het bijna wijsgerige motto: niets is wat het lijkt. Volgens de Commissie vormt box 3 een combinatie van een forfait en een fictie.⁴⁹ Het forfait is het veronderstelde rendement van 4% en de fictie kan worden gevonden in de aanname dat het vermogen dat een belastingplichtige op 1 januari van enig jaar bezit, ook de rest van het jaar tot zijn

⁴² ‘Ficties zijn fictie’, WFR 2012/1324, onderdeel 9.

⁴³ Het gaat om: ‘Ficties in het belastingrecht’, in: R.P.C. Cornelisse en P.J. Wattel (red.), Dat is verder geen probleem (Zwemmerbundel), Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2006, p. 15.

⁴⁴ ‘Ficties zijn fictie’, WFR 2012/1324, onderdeel 9.

⁴⁵ Op p. 14 wordt gesproken over “beeldende kracht”. Zie ook p. 59: “De fictie is ook een voorbeeld van goed gebruik van beeldspraak door de wetgever” en p. 70: “mede omdat hiermee de fiscale eenheid wat meer beeldend wordt verwoord dan via de methodiek van consolidatie”.

⁴⁶ Zie in deze zin: E.M. Meijers, De Algemene Begrippen van het Burgerlijk Recht, Leiden: Universitaire Pers Leiden 1948, p. 31.

⁴⁷ De toelichting op Aanwijzing 61 vermeldt: “Vaak is het mogelijk in plaats van een fictie de vorm te kiezen van het van overeenkomstige toepassing verklaren van andere regels”.

⁴⁸ Art. 3.54, lid 6, Wet IB 2001.

⁴⁹ Zie onderdeel 2.2.5.1, p. 39 van het rapport.

vermogen behoort.⁵⁰ Wie box 3 moet uitleggen aan een kleinkind of aan een buitenlander, zal zich volgens Albert tot de kern beperken en vertellen dat deze heffing een vermogensbelasting is. Deze werkelijkheid (of realiteit), ontdaan van de technieken waarvan de wetgever gebruik heeft gemaakt, brengt hem tot de conclusie dat de huidige – bijzonder lage – spaarrente (om en nabij de 1%) geen reden is het tarief (1,2%) van de vermogensbelasting die box 3 is, aan te passen. Er bestaat immers (in de visie van Albert) geen logisch verband tussen de hoogte van de spaarrente en het tarief van de vermogensbelasting (1,2%), net zo min als er een logisch verband bestaat tussen de hoogte van de spaarrente en het tarief van de wijncijns.

Ten slotte bracht Albert zijn algehele indruk van het rapport onder woorden. Het rapport bevat veel wetshistorische informatie over tal van fictiebepalingen en is, zo benadrukte hij, alleen al om die reden lezenswaardig. Daarnaast is het rapport nuttige kost voor de wetgever, omdat het onder meer de aanbeveling bevat om bij forfaits naar meer transparantie en nauwkeurigheid te streven.

5 Tot besluit

Het was, dat zal de lezer begrijpen, wederom een boeiende ledenbijeenkomst, die op ontspannen wijze werd geleid door Overgaauw,⁵¹ de voorzitter van de Vereniging voor Belastingwetenschap. Dat ook in de sfeer van het formele belastingrecht fictiebepalingen kunnen worden onderkend, is bekend, maar heeft in het rapport niet veel aandacht gekregen. Zo kan om een specifiek resultaat te bereiken, door de rechter een bepaalde bedoeling van de inspecteur worden verondersteld omtrent uitlatingen ten aanzien waarvan hij zich niet (bewust) heeft willen vastleggen (de leer van het opgewekt vertrouwen). Ook in deze veronderstelling kan naar mijn mening een vorm van “doen alsof” (en daarmee een fictie) worden gezien. Daarnaast hanteert de wetgever ficties op het terrein van het formele belastingrecht.⁵² Op dit terrein is het wellicht nuttig nader onderzoek te doen (bijvoorbeeld in het kader van een afstudeeropdracht) en daarbij kan vruchtbaar gebruik worden gemaakt van de criteria die de Commissie heeft aangereikt.

⁵⁰ Zie ook p. 8.

⁵¹ J.A.C.A. Overgaauw is (ook) voorzitter van de belastingkamer van de Hoge Raad.

⁵² Zie bijvoorbeeld art. 16, lid 2, letter c, AWR (zie over de toepassing van deze bepaling: HR 27 juni 2014, nr. 14/00350, FED 2014/65).