

## PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/36764>

Please be advised that this information was generated on 2019-02-24 and may be subject to change.

# Prof. dr. R.M. Freudenthal, In de ban van de ver- vlakking: een inkomstenbelastingsprookje in drie delen

*Oratie RU Groningen,  
Amersfoort: Sdu Fiscale & Fi-  
nanciële Uitgevers 2004,  
60 p., ISBN 90 6476 092 6.*

## Inleiding<sup>1</sup>

Vroeger was alles beter. Bij tijd en wijle overvalt bijna elk mens – in ieder geval mijzelf – in een opwelling deze gedachte. In een onheilspellend snel veranderende samenleving bestaat behoefte aan stabiliteit. Niet alleen de samenleving is voortdurend aan verandering onderhevig, met wetgeving is dat niet anders. En niet elke belastinghervorming brengt alleen maar verbeteringen. Maar dat is een beetje vloeken in de kerk. Het

politieke dogma is dat elke belastingherziening alles ook alleen maar veel mooier en beter maakt. Politici hebben immers het beste met ons voor.

Met het uitspreken in verkorte vorm van deze oratie op 23 maart 2004 heeft Freudenthal het ambt van hoogleraar aan de Rijksuniversiteit Groningen aanvaard. De oratie kenmerkt zich door een heldere schrijfstijl en bloemrijk, creatief taalgebruik. Het was dan ook een plezier om deze oratie te lezen en te becomingentariëren.

De titel *In de ban van de vervlakking* verwijst – uiteraard zou ik bijna

zeggen – naar de trilogie *In de ban van de ring* van J.R. Tolkien. Met een verwijzing naar deze serie boeken over sprookjes en mythen slaat Freudenthal een brug naar het onderwerp van zijn dissertatie, namelijk een aantal ontwikkelingen in de nieuwe Wet inkomstenbelasting 2001 zoals die met ingang van 1 januari 2001 van kracht is geworden. Freudenthal is niet gelukkig met een aantal recente ontwikkelingen in de inkomstenbelasting en ziet daarin de nodige sprookjeselementen. Bij de invoering van de nieuwe inkomstenbelastingwet heeft de wetgever veel verhalen verteld over ficties, analyti-

---

1. Voor een andere bespreking van deze oratie verwijs ik naar: Ch.P.A. Geppaart, *WFR* 2004-6598, p. 1625-1628.

sche elementen en vereenvoudiging, net als in een sprookje. Als bepaalde dogma's maar lang genoeg en consistent worden beleden, gaan mensen er vanzelf in geloven. Op de betekenis van de term 'vervlakking' uit de titel van de oratie kom ik verderop in deze beschouwing terug.

Freudenthal concentreert zich in zijn analyse van recente ontwikkelingen in de inkomstenbelasting op een drietal hoofdthema's:

- van werkelijkheid naar fictie;
- van synthetisch naar analytisch;
- van fijnmazig naar grof.

Met de inhoud van zijn oratie neemt Freudenthal al een voorschot op de evaluatie van de Wet IB 2001 zoals die van regeringszijde voor dit jaar is toegezegd.<sup>2</sup>

### **Van werkelijkheid naar fictie**

Freudenthal constateert een merkwaardig anachronisme in de inkomstenbelastingwetgeving. Historisch gezien berusten vele vormen van belastingheffing op ficties, denk bijvoorbeeld aan het aanwezig achten van een bepaald inkomen. Pas bij het Besluit Inkomstenbelasting 1941 is in Nederland het bronnenfictiestelsel vervangen door het reële stelsel. Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 is het gebruik van ficties echter weer aanzienlijk toegenomen, met name door de invoering van de vermogensrendementsheffing (inkomen uit sparen en beleggen) in box 3 als heffingsgrondslag aangaande vermogensinkomsten. Terecht merkt Freudenthal op dat gezien de niet-aflatende digitalisering en automatisering van de samenleving eerder een verfijning van het reële stelsel te verwachten zou zijn dan een herinvoering van de meer primitieve fictiestelsels.

De eerste wetenschappelijke uitdaging waarvoor Freudenthal zich in zijn oratie geplaatst ziet is een definitie geven van het begrip fictie. Hij neemt het bestaande bronnenstelsel in de inkomstenbelasting zoals zich dat in box 1 (inkomen uit werk en woning) manifesteert, als uitgangspunt en onderscheidt dan twee groepen ficties te weten 'inkomensficties' en 'omstandigheidsficties'. Hij om-

schrijft een fictie (p. 16) 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'. Ook een forfait beschouwt Freudenthal als één van de verschijningsvormen van een fictie.

Op basis van deze definitie komt Freudenthal met een *globale* inventarisatie van het aantal ficties in de Wet IB 2001. Hij rechtvaardigt deze niet-uitputtende opsomming (p. 17) met de opmerking dat een uitputtende aanpak een afzonderlijk onderzoek zou rechtvaardigen en vele pagina's in beslag zou nemen. Deze constatering overtuigt mij niet. De weergegeven opsomming is op voorhand boven kritiek verheven door de verwijzing naar een globale inventarisatie. Alhoewel deze al redelijk gedetailleerd is, zou een uitputtende opsomming mijn voorkeur hebben gehad.

Freudenthal schrijft op p. 19: 'Uit deze inventarisatie blijkt dat vrijwel de gehele wet bestaat uit ficties.' Dat is wat mij betreft te kort door de bocht en doet bovendien de realiteit ook geweld aan. Ficties zijn van alle tijden, ook onder de voorgangers van de Wet IB 2001 waaronder het reële stelsel werd toegepast. De werkelijke pijn van de Wet IB 2001 zit vooral in de nieuw geïntroduceerde vermogensrendementsheffing ter vervanging van de onder de Wet IB 1964 gehanteerde reële heffingsmaatstaf van inkomsten uit vermogen. Onder de Wet IB 2001 worden vermogensinkomsten forfaitair belast waarbij elke belastingplichtige geacht wordt een rendement op zijn vermogen te halen van 4%. Dit is in wezen de grote cesuur ten opzichte van de Wet IB 1964.

Freudenthal somt als voordelen van ficties op: eenvoud en doelmatigheid, voorspelbare belastingopbrengst, minder procedures, het oogmerk van antimisbruik en het verplaatsen van de bewijslast van de Belastingdienst naar de belastingplichtigen. Bij de opsomming van de nadelen van het gebruik van ficties is de lijst aanzienlijk langer:

- aantasting maatschappelijk draagvlak;
- zwakkere relatie met (fiscale) rechtsbeginselen waaronder het draagkrachtbeginsel;
- schending eisen van behoorlijke belastingwetgeving;
- toename grove karakter van de wet;
- teruggang in de tijd;
- internationale spanning (eenzijdige uitbreiding Nederlands heffingsbevoegdheden);
- spanning met ontwikkeling van fiscale waarheidsvinding in de praktijk;
- versterkend effect in de tijd;
- strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel;
- onzuivere wetteksten.

Uiteraard geeft de lengte van deze inventarisatie al een indicatie in welke richting de conclusie van Freudenthal aangaande het veelvuldig gebruik van ficties door de inkomstenbelastingwetgever zal gaan.

Interessant is het pleidooi van Freudenthal voor toepassing van het draagkrachtbeginsel. Dit is misschien wel de kern van zijn visie op de inkomstenbelasting, zoals die uit deze oratie naar voren komt. Hoe lastig ook, dit beginsel dient naar zijn mening als uitgangspunt van een rechtvaardige inkomstenbelastingheffing te blijven bestaan. Dat spreekt tot de verbeelding, want als een soort van Pavlov-reactie belijden politici regelmatig het draagkrachtbeginsel. Maar de vraag is waarin dit beginsel tot uitdrukking komt, hoe het moet worden gemeten en welke feitelijke elementen hiervan deel uitmaken. Zo is het onder de Wet IB 2001 niet langer mogelijk om de feitelijke arbeidskosten van het inkomen af te trekken. Vanuit een vereenvoudigingsdoelstelling is deze af-trek gesneuveld, het is echter fron-

2. Bij brief van 21 juni 2005, nr. AFP 2005-00 526 (NTR 2005/836) bericht de Staatssecretaris van Financiën overigens dat de evaluatie van de belastingherziening 2001 niet meer vóór de aanvang van het zomerreces aan de Tweede Kamer kan worden gezonden. Dat zal in een later stadium dit jaar gebeuren. Zie tevens: L.G.M. Stevens, *Fiscale brandnetels, Evaluatie Wet IB 2001 in de winstsfeer*, Deventer: Kluwer 2004, 178 p.

taal in strijd met de draagkrachtgedachte. Toch heeft de politiek wilens en wetens deze inbreuk op het draagkrachtbeginsel geaccepteerd.<sup>3</sup> Ik kan mijzelf niet aan de indruk onttrekken dat de draagkrachttheorie zo langzamerhand tot een holle frase is geworden, het hartstochtelijke pleidooi van Freudenthal voor toepassing van dit beginsel ten spijt. Draagkracht en ficties staan uiteraard op gespannen voet met elkaar. Freudenthal schrijft daarover (p. 25): 'Men dient goed in te zien dat met de invoering van een inkomensfictie de mogelijkheid van draagkrachtaantasting door misbruik wordt verruild door de zekerheid van een wettelijk onjuiste draagkrachtvaststelling.' Stevens<sup>4</sup> heeft met betrekking tot de vermogensrendementsheffing, bij gebreke aan een vermogenswinstbelasting waartegen de politiek zich heeft gekeerd, gesproken over een 'acceptabele gelegheidsoplossing'. Freudenthal spreekt liever over een onacceptabele gelegheidsoplossing.

Freudenthal concludeert (p. 35) dat met het grote aantal ficties in de Wet IB 2001 de grenzen van een rechtvaardige inkomstenbelastingwetgeving zijn overschreden. Het gebruik ervan dient volgens hem drastisch te worden teruggedrongen. Het is jammer dat Freudenthal in dit opzicht alleen in algemeenheden blijft steken en nu juist niet per individuele fictie

een concrete afweging maakt. Er zijn immers overduidelijk een aantal ficties in de Wet IB 2001 die alleszins acceptabel en in redelijkheid verdedigbaar zijn. Het komt mij zo voor dat de kern van de kritiek van Freudenthal zich niet zozeer richt tegen ficties in zijn algemeenheid, maar tegen de introductie van de vermogensrendementsheffing als heffingsgrondslag voor vermogensinkomsten.

Wat Freudenthal overigens niet opmerkt is dat wij alle ficties, inclusief de vermaledijde vermogensrendementsheffing, hebben afgekocht met een aanzienlijke verlaging van de inkomstenbelastingtarieven. Daarmee is de Wet IB 2001 een perfecte exponent van de Hollandse koopmansgeest en de Nederlandse compromiscultuur. 'Als je het tarief maar voldoende verlaagt, slikken de mensen de rest ook wel. En beginselen, och daar doen we niet aan.'

#### **Van synthetisch naar analytisch**

In een volgend hoofdstuk beschrijft Freudenthal het fenomeen van een synthetische inkomstenbelasting die langzamerhand met steeds meer analytische elementen is doorspekt. Met name kan daarbij aan de vermogensrendementsheffing worden gedacht, als nieuw analytisch element in de huidige inkomstenbelastingwet. Hij staat zeer kritisch ten opzichte van deze ontwikkeling en komt tot de volgende nadelen:

- draagkracht verdwijnt als grondslag;
- verlaten van grondbeginselen of zoals Van Dijck al eerder opmerkte 'het is analytisch als het goed uitkomt';
- het door elkaar gebruiken van synthetische en analytische elementen leidt tot onlogische wetgeving;
- voedingsbodem voor arbitrage;
- afgeleide gevolgen zoals zuigkracht op box-3-vermogen met als resultaat de tendens om ondernemingen overmatig met vreemd vermogen te financieren;
- gebrek aan maatschappelijk draagvlak.

Ik onderschrijf de visie van Freudenthal. De wetgever maakt geen funda-

mentele keuze voor een synthetische of analytische inkomstenbelastingheffing, doch pakt te hooi en te gras elementen uit beide systemen en verwerkt die in één inkomstenbelastingwet. Dat heeft met een principiële benadering van de inkomstenbelasting weinig te maken. Ook hier beziet Freudenthal deze ontwikkeling met name in verhouding tot de toepassing van de draagkrachttheorie. Hij schrijft (p. 48): 'Dat de meer analytische aanpak leidt tot een kloof met de maatschappelijke inzichten omtrent draagkracht in diverse inkomensafhankelijke regelingen, toont mede aan dat men serieuze vraagtekens kan plaatsen bij de richting waarin de inkomstenbelasting zich ontwikkelt.'

#### **Van fijnmazig naar grof**

Dit onderdeel van de oratie acht ik het minst overtuigend. Van fijnmazig naar grof impliceert dat er sprake zou zijn van een belastingvereenvoudiging in de Wet IB 2001 die gelijke tred houdt met een vergroving van de wetgeving. Afgezien van de vermogensrendementsheffing, welke als relatieve vereenvoudiging kan worden gekwalificeerd, kan de conclusie toch geen andere zijn dat op veel onderdelen de inkomstenbelastingwetgeving onder de Wet IB 2001 nu juist veel ingewikkelder is geworden. Niet ten onrechte constateert Freudenthal dat 'eenvoudig' in de sfeer van de inkomstenbelasting slechts een illusie is.

#### **Slotconclusie en toekomstvisie**

Freudenthal schrijft stellig dat de inkomstenbelasting zich niet in de goede richting ontwikkelt. De drie door hem geschetste ontwikkelingen vat hij samen met de term 'vervlakking' en daarmee wil hij tot uitdrukking brengen dat fundamentele basiswaarden, die ten grondslag zouden moeten liggen aan een inkomstenbelastingheffing, worden ingeleverd omwille van zaken als eenvoud, uitvoerbaarheid en doelmatigheid van de belastingheffing. Ofwel, vervlakking als exponent van de massa waarin voor het individu geen of nauwelijks plaats is. Volgens Freudenthal is het sprookje van een goe-

3. De Hoge Raad heeft deze aanpak van de wetgever in een uitspraak van 8 juli 2005, nr. 39 870, *LJN* AQ712 overigens ondubbelzinnig bevestigd. In een ronduit stuitende overweging schrijft hij het volgende: 'Bij een en ander dient in aanmerking te worden genomen dat het verschil in behandeling tussen werknemers die hun arbeidskosten niet van hun werkgever vergoed krijgen en werknemers die deze kosten wel (en belastingvrij) vergoed krijgen, mede verband houdt met – niet uit de wet voortvloeiende – verschillen in hun arbeidsvoorwaarden. Daarbij heeft de wetgever het uitgangspunt gehanteerd dat het op de weg van werkgevers ligt om de noodzakelijke door hun werknemers in verband met hun dienstbetrekking te maken kosten te vergoeden, en dat waar een werkgever dit niet doet geen taak wordt gezien voor de belastingwetgever om alsnog voor dergelijke kosten een tegemoetkoming te verstrekken. Dit uitgangspunt mocht de wetgever in redelijkheid hanteleren.' Exit toepassing draagkrachtbeginsel.

4. L.G.M. Stevens, 'Synthetisch of analytisch', *WFR* 1999-6330, p. 293-304.

de inkomstenbelastingwet definitief uit.

Hij pleit voor een nieuwe inkomstenbelasting, waarbij het wetgevingsproces in alle rust gedurende enkele jaren ruim baan moet krijgen. Tevens houdt hij een pleidooi voor verbreding van het inkomensbegrip door incorporatie van vermogenswinsten. Dit leidt volgens hem tot een hoger rechtvaardigheidsgehalte van de inkomstenbelasting en maakt het mogelijk om de vermogensrendementsheffing af te schaffen. Daar ben ik het volledig mee eens, alleen speelt bij de implementatie van een vermogenswinstbelasting altijd het probleem van de gepretendeerde praktische onuitvoerbaarheid waarop de politiek steeds hamert, met verwijzing naar de perikelen in bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk inzake de aldaar geheven ‘capital gains tax’. Ook vanuit wetenschappelijk oogpunt verdient dit aspect

mijns inziens toch op z’n minst enige aandacht.

### **Epiloog**

Freudenthal verdient lof voor deze principiële benadering van de inkomstenbelasting, die nu eens niet aansluit bij een actueel fiscaal-technisch onderwerp maar bij de grondslagen van een rechtvaardige inkomstenbelastingheffing. Deze oratie bevat bovendien een uitgebreide analyse van de daarover in het verleden – in de aanloop naar de totstandkoming van de Wet IB 2001 – verschenen literatuur.

Het sprookje van de mooie inkomstenbelasting is uit, zegt Freudenthal. Maar ik vrees dat desondanks het sprookje nog lang zal blijven bestaan. De politiek gelooft in dit sprookje en blijkt keer op keer weinig met de belastingwetenschap op te hebben. Na een korte discussie is de slotsom al snel dat de politiek uit pragmatische overwegingen tot een

andere keuze is gekomen. Maar desalniettemin is het moedig van Freudenthal om de pijlers van een inkomstenbelastingweg (afgezien van de aannahme van de aanwezigheid van een bronnenstelsel) nog maar weer eens ten principale aan de orde te stellen.

Het pleidooi van Freudenthal voor een rechtvaardiger inkomstenbelasting, waarin de draagkracht als heffingsbeginsel duidelijker dan thans het geval is tot uitdrukking komt, is mij na het lezen van deze oratie het meest bijgebleven. Vanuit de draagkracht van het individu kiest hij eerder voor een gedetailleerder wetgeving dan ongeclausuleerd de roep om eenvoud van belastingwetgeving te omarmen. In dit opzicht neemt Freudenthal met kracht stelling tegen de voortschrijdende vervlakking in de inkomstenbelasting.

*Gerard Meussen  
Nijmegen, juli 2005*

---