



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging' (Oratie UL)

Boer, J.P.

Citation

Boer, J. P. (2013). *Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging' (Oratie UL)*. Den Haag: SDU Uitgevers. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/38313>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/38313>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

J.P. Boer

Sturende belastingheffer een monster?

**Juridische kanttekeningen
bij fiscaal instrumentalisme
en 'tax nudging'**

Sturende belastingheffer een monster?

Sturende belastingheffer een monster?

Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumenta-
lisme en ‘tax nudging’

door J.P. Boer

Rede waarvan een verkorte versie is uitgesproken bij de aanvaarding van het
ambt van hoogleraar in het Algemeen Belastingrecht aan de Universiteit Leiden
op 11 oktober 2013

Omslagontwerp: Villa Y, Den Haag

ISBN: 978-90-12-39134-4

© Sdu Uitgevers bv, Den Haag, 2013

Sdu Uitgevers

Postbus 20025, 2500 EA Den Haag, tel. (070) 378 99 11

Nadere informatie over de uitgaven van Sdu Uitgevers vindt u op www.sdufiscaal.nl.

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten ten aanzien van deze uitgave worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers bv.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16 h Auteurswet, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (postbus 3051, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet) dient men zich te wenden tot de Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.stichting-pro.nl). Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden. Vanwege de aard van de uitgave, gaat Sdu uit van een zakelijke overeenkomst; deze overeenkomst valt onder het algemene verbintenissenrecht.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.

While every effort has been made to ensure the reliability of the information presented in this publication, Sdu Uitgevers neither guarantees the accuracy of the data contained herein nor accepts responsibility for errors or omissions or their consequences.

Inhoudsopgave

1	Proloog / 7
2	Fiscaal instrumentalisme / 11
2.1	De sturende wetgever / 11
2.2	Functies van het belastingrecht / 12
2.3	Instrumentaliteit en instrumentalisme / 15
2.4	Voor- en nadelen van instrumentalisme / 16
2.5	Stimuleringsmaatregelen / 19
2.5.1	Primaire heffingsstructuur / 21
2.5.2	Sturingsdoelstelling / 24
2.5.3	Het belang van actuele beleidsdoelstellingen / 26
2.6	Ontmoedigingsmaatregelen / 28
2.7	Niet alleen budgettaire, maar ook fundamentele bezinning / 30
3	Juridisch beoordelingskader voor fiscaal instrumentalisme / 33
3.1	Inleiding / 33
3.2	Beoordelingskader ‘Zicht op wetgeving’ / 34
3.3	Beoordelingskader Vermeend / 36
3.4	Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften / 37
3.5	Beoordelingskaders voor fiscale sturingsmaatregelen beoordeeld / 39
3.6	Recente ontwikkelingen / 44
3.7	Tussenconclusie / 46
4	Tax nudging / 49
4.1	Introductie / 49
4.2	De nudge-benadering van Sunstein en Thaler / 50
4.3	Nudges en belastingheffing / 53
4.3.1	Behavioural Insight Team (Verenigd Koninkrijk) / 53
4.3.2	Nudging en de belastingheffer / 56
4.3.3	Nudges en belastingwetgeving / 56
4.3.4	Nudges in de uitvoeringspraktijk / 59
4.4	Bezwaren tegen nudging / 69
4.5	Integraal Afwegingskader en algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 71

5 **Conclusies en vervolgonderzoek / 75**

6 **Epiloog / 79**

Literatuurlijst / 81

1 Proloog

Belastingrecht en monsters

Het belastingrecht is in sommige opzichten een veelkoppig monster. Anders dan bijvoorbeeld de hellehond Cerberus (in de Griekse mythologie: *Kerberos*) is het belastingrecht niet plaatsgebonden; het belastingrechtelijke monster waart schijnbaar ongehinderd rond. Soms is het stil, sluipt het en wacht zijn kans af. In die hoedanigheid bent u hem vandaag hoogstwaarschijnlijk al tegengekomen. Aan de benzinepomp toen u ongemerkt accijns betaalde, bij het parkeren langs de openbare weg toen u – zich niet bewust van zijn aanwezigheid – de portemonnee trok en parkeerbelasting voldeed. En anders wel tijdens het afrekenen van de dagelijkse boodschappen die met inbegrip van omzetbelasting in de consumumentenprijs worden gepresenteerd. Op andere momenten is het fiscale monster daarentegen luidruchtig en gaat het flink tekeer. In die gevallen maakt de belastingplichtige zich doorgaans uit de voeten, of doet juist precies wat het monster van hem vraagt.

Burgers worden gestimuleerd om milieuvriendelijke auto's te rijden, bedrijven worden aangemoedigd meer te innoveren en beide groepen belastingplichtigen worden aangespoord tijdig een juiste aangifte te doen. Het belastingrecht is altijd aanwezig in het dagelijkse leven en heeft een sturende invloed ten aanzien van het doen of nalaten van belastingplichtigen. Het sturen van gedrag met behulp van belastingrecht door de wetgever wordt in de literatuur doorgaans aangeduid met de term 'fiscaal instrumentalisme'. Ik voeg daaraan in deze oratie het concept van 'tax nudging' toe als het gaat om sturing in de uitvoerings sfeer.

De Hydra van Lerna en fiscaal instrumentalisme

De inzet van fiscaal instrumentalisme doet soms denken aan een ander veelkoppig monster: de Hydra van Lerna. De Hydra van Lerna was een grote waterslang die leefde in het moeras van Lerna, een plaatsje nabij de stad Argos. Deze uiterst giftige reuzenlang had (ten minste) negen koppen en kon alleen al met zijn toxische adem een volwassen man doden. De meest bijzondere eigenschap van de Hydra, hetgeen hem moeilijk te bestrijden maakte, was dat iedere afgehakte kop telkens dubbel terug groeide. Dit maakte het uitroeien van de Hydra van Lerna tot een opdracht die zelfs de vermaarde Herakles niet afkon zonder de hulp van zijn neef Iolaos.¹ Telkens als Herakles een kop van de slangendraak had afgehakt, werd deze door Iolaos met een brandende boomstam dichtgeschroeid. De laatste kop, die onsterfelijk was, werd uiteindelijk langs de weg onder een zware steen begraven. De hulp van zijn neef Iolaos kwam Herakles

1. Het uitroeien van de Hydra van Lerna was één van de oorspronkelijk tien werken die Herakles in opdracht van de Myceense koning Eurystheus diende te voltooien om te ontsnappen aan de wraakgodinnen.

duur te staan. De Myceense koning Eurystheus had Herakles namelijk opgedragen de opdrachten alleen te volbrengen en als straf kreeg hij van de koning twee extra opdrachten te vervullen.

Deze bijzondere eigenschap van de Hydra van Lerna komt fiscalisten ongetwijfeld bekend voor en doet denken aan het veelkoppige monster van het belastingrecht. Voor iedere maatregel die kan worden aangemerkt als ‘fiscaal instrumentalisme’ en die na veel ijver wordt afgeschaft, lijken binnen de kortste keren twee nieuwe maatregelen terug te zijn gekomen. Het monster lijkt onuitroeibaar; vriendelijker gezegd: het is niet in de hand te houden.²

Sirenen en ‘nudging’

Een subtielere vorm van sturing kan worden teruggevonden bij de Griekse vertelling van de Sirenen. Deze halfgodinnen – die ontegenzeggelijk monsterlijke trekjes vertoonden – brachten met hun gezang schippers in de verleiding te dicht langs de kust te varen. Als zij tegen de rotsen sloegen en schipbreuk leden, zogen de Sirenen de levenskracht uit de schipbreukelingen. Het verhaal van Homerus’ Odysseus, die de oren van zijn bemanning met was liet dichtmaken zodat zij het verleidelijke gezang niet zouden horen en zichzelf aan de mast liet vastbinden, maakt duidelijk dat het niet eenvoudig is zich teweer te stellen tegen sturing door middel van verleiding. Wat kan worden geleerd van deze vertelling als de vergelijking wordt getrokken met vormen van ‘tax nudging’? Het gaat bij ‘tax nudging’ om gevallen waarin de Belastingdienst als uitvoerder het gedrag van belastingplichtigen op subtiele wijze probeert te sturen.

In deze oratie staat sturing door de belastingheffer centraal. Onder ‘belastingheffer’ versta ik de belastingwetgever enerzijds en de Belastingdienst als uitvoerder van de rijksbelastingen anderzijds. Allereerst richt ik mij op sturing door de belastingwetgever, oftewel ‘fiscaal instrumentalisme’. Daarbij inventariseer ik op welke wijze het mogelijk is fiscaal instrumentalisme juridisch te beoordelen en welke beperkingen het belastingrecht aan de inzet van fiscale instrumenten stelt. Voorts ga ik in op de ‘libertarian paternalism-benadering’ van Sunstein en Thaler. Daarbij worden inzichten uit een ander wetenschapsgebied beschreven, de ‘behavioural science’, en wordt beoordeeld op welke wijze de Belastingdienst als uitvoerder van de rijksbelastingen door middel van ‘nudging’ probeert gedrag te sturen. Ik concludeer dat sturing door middel van fiscaal instrumentalisme en nudging ‘monsterlijke trekjes’ kan vertonen, maar ook dat het geen monster is dat moet worden verdreven. Het is een monster dat moet kunnen worden getemd.

Leviathan

De beeldspraak van een juridisch monster doet denken aan de Leviathan, het vervaarlijke zeemonster van Hobbes.³ Hobbes verwijst naar dit zeemonster in de titel van zijn bekende werk om de absolute macht van de soevereine staat te verbeelden. Deze macht wordt door de soeverein aangewend om zijn burgers

2. Zie ook Jansen (2012).

3. Th. Hobbes, *Leviathan, Or The Matter, Forme & Power of a Common-Wealth Ecclesiasticall and Civill*, 1651. Zie Springborg (2007) over verschillende dimensies van het monster van Hobbes.

te beschermen tegen oorlog, geweld en wanorde. Omgekeerd wordt in deze oratie de vraag aan de orde gesteld hoe de burger kan worden beschermd tegen ingrijpende vormen van sturing door de staat.⁴ In deze verhandeling plaats ik kanttekeningen vanuit een juridisch perspectief bij fiscaal instrumentalisme en ‘tax nudging’ en wordt nagegaan op welke wijze de verdergaande ontwikkeling van sturing kan worden beschouwd. Hierbij dient te worden aangetekend dat instrumentalisme en nudging zich op het snijvlak begeven van economie, sociale psychologie en recht. Het op zinvolle wijze begrijpen en beteugelen van de bezwaren die kunnen worden aangevoerd tegen sturing door de belastingheffer, kan dus alleen indien hulp van andere wetenschappelijke disciplines wordt ingeroepen. In deze beschouwing staan de juridische kanttekeningen centraal, maar ik merk reeds op dat ik aanmerkelijk minder streng zou willen zijn dan koning Eurystheus van Mycene; hulp vanuit andere wetenschappelijke disciplines is zeker welkom.

4. Zie Gribnau (2009).

2 Fiscaal instrumentalisme

2.1 DE STURENDE WETGEVER

Het belastingrecht wordt als instrument gebruikt om niet-fiscale beleidsdoelstellingen te bereiken. In theorie zijn de mogelijkheden daartoe eindeloos. Het belastingrecht kan worden ingezet om werknemers op tijd uit bed te laten komen en – niet minder belangrijk – daar ook op tijd weer in te laten liggen. Lunchtijden zouden kunnen worden gereguleerd net als bijvoorbeeld de programmering op televisie. Heffingskortingen, vrijstellingen en tariefsverlagingen maken fiscale regelingen tot kneedbare was in de handen van creatieve beleidsmakers.

De genoemde voorbeelden zijn weliswaar hypothetisch bedoeld, maar de praktijk laat zien dat het belastingrecht in de loop der tijd ‘als prikkel’ voor zeer uiteenlopende beleidsdoelstellingen is ingezet. Uiteenlopende prikkels met uiteenlopende doelstellingen, maar allemaal met de bedoeling gedrag in de ‘juiste richting’ te beïnvloeden. Kernachtig verwoord door Gribnau komt dit op het volgende neer: ‘De belastingwetgever als aanjager; een betere wereld begint bij het belastingrecht.’⁵

Op deze wijze beschouwd, leidt het belastingrecht als instrument tot eindeloze mogelijkheden van ‘social engineering’. Hierbij kan onderscheid worden gemaakt tussen maatregelen die gedragingen trachten te stimuleren (positieve prikkel) of juist te ontmoedigen (negatieve prikkel). In het eerste geval (*incentives*) wordt veelal gesproken van ‘belastinguitgaven’; in het tweede geval (*disincentives*) betreft het ontmoedigingsmaatregelen, zoals ‘accijnzen’ en ‘(milieu)heffingen’.

Het is echter lang niet altijd duidelijk in welke gevallen de wetgever sturend optreedt en wat de effecten daarvan zijn. Beantwoording van de vraag wat onder ‘fiscaal instrumentalisme’ dient te worden verstaan, is in de eerste plaats van belang voor een juiste begripsafbakening. Regelingen die kunnen worden aangemerkt als ‘instrumentalisme’ worden door juristen namelijk met een zekere zorg omgeven en roepen veel vragen op.⁶ Horen dergelijke regelingen wel thuis in het belastingrecht? Welke maatregelen betreft het eigenlijk? Kunnen deze maatregelen in juridische zin de toets der kritiek wel doorstaan? Gaan deze instrumenten niet ten koste van de legitimiteit van het belastingrecht?

Het plan van aanpak is als volgt. Allereerst wordt in dit hoofdstuk nader ingegaan op sturing door de fiscale wetgever. Achtereenvolgens bespreek ik de verschillende functies van het belastingrecht (onderdeel 2.2) en zet de begrippen ‘instrumentaliteit’ en ‘instrumentalisme’ uiteen (onderdeel 2.3). Na een overzicht van voor- en nadelen van fiscale instrumenten (onderdeel 2.4) wordt nader

5. Gribnau (2012).

6. Vording (2013).

ingegaan op stimuleringsmaatregelen (onderdeel 2.5) en ontmoedigingsmaatregelen (onderdeel 2.6). Afgesloten wordt met de opmerking dat de inzet van fiscale instrumenten dwingt tot een herbezinning vanuit de eigen rechtswaarden van het belastingrecht (onderdeel 2.7).

2.2 FUNCTIES VAN HET BELASTINGRECHT

Aan het belastingrecht worden drie verschillende functies toegekend.⁷ De ‘primaire functie’, ook wel aangeduid als de ‘budgettaire functie’, wordt omschreven als het bijeenbrengen van voldoende middelen bestemd voor het uitvoeren van overheidstaken. Hierbij valt te denken aan het bekostigen van een defensieapparaat, de bescherming van burgers tegen overstromingen en het organiseren en in stand houden van een juridisch systeem. Belastingheffing dient binnen deze klassieke opvatting, die centraal stond tot het midden van de negentiende eeuw, zo veel mogelijk neutraal uit te werken (‘neutraliteitsgedachte’).⁸ Inzet van het belastingrecht voor andere beleidsdoeleinden komt in strijd met deze neutraliteitsgedachte.

De ‘secundaire functie’ die wordt toegekend aan het belastingrecht is de ‘herverdelende functie’.⁹ Hierbij wordt het belastingrecht ingezet om inkomen en vermogen beter te verdelen. Als voorbeelden worden de progressieve tarieven in de inkomstenbelasting, de verschillende tarieven en vrijstellingen in de Successiewet 1956 en het verlaagde tarief in de omzetbelasting genoemd. De herverdelende functie sluit aan bij de verdere uitbreiding van de overheidstaken tot beleidsterreinen die (thans) binnen een verzorgingsstaat ‘als vanzelfsprekend’ aan de overheid worden overgelaten. Hierbij valt te denken aan de ouderen- en gezondheidszorg, onderwijs en werkgelegenheid. Uitvoering van deze beleidsterreinen heeft voornamelijk haar beslag gekregen in de sfeer van de volks- en werknemersverzekeringen, maar is ook binnen het belastingrecht duidelijk verankerd.

Als laatste functie wordt de ‘instrumentele functie’ of ‘regulerende functie’ van het belastingrecht onderscheiden.¹⁰ Het gaat daarbij – vooruitlopend op onderdeel 2.3 – enigszins geparafraseerd om de inzet van het belastingrecht voor het bereiken van ‘niet-fiscale beleidsdoelstellingen’. De (voornaamste) betekenis van een specifieke maatregel, soms zelfs een integrale belastingwet,¹¹ ligt dan buiten de budgettaire en herverdelende functie van het belastingrecht. De fiscale maatregel is bedoeld om gedrag te beïnvloeden; *sticks and carrots*. Daarbij wordt ‘gewenst gedrag’ beloond en ‘ongewenst gedrag’ ontmoedigd. Fiscaal instrumentalisme komt dan ook in twee vormen tot de belastingplicht-

7. Zie o.a. Meeles (1988) en Gribnau (2013a), p. 45-46. Zoals hierna besproken, wordt ook wel een tweedeling gehanteerd waarbij aan het belastingrecht een budgettaire functie en een instrumentele functie wordt toegekend.

8. Niessen (1997) verwijst voor de oorsprong van rechtsinstrumentalisme naar werken van Rudolph von Jhering uit 1877 en Olivier Wendell Holmes Jr. uit 1881. Zie ook Hofstra (1992), p. 102-103 en Gribnau (1997).

9. Meeles (1988), p. 244-250.

10. Meeles (1988), p. 252-257.

11. Zie Daniels (2013). Ook van de inmiddels afgeschafte vliegtaks en verpakkingenbelasting, alsmede de onlangs aangenomen Wet verhuurderheffing kan worden gezegd dat deze als zodanig een instrumenteel karakter kennen.

tige, namelijk als (i) aanmoedigingsmaatregel (ook wel: belastinguitgaven) of als (ii) ontmoedigingsmaatregel (ook wel: accijnzen of (milieu)heffingen). Ook verzuim- en vergrijpboetes kunnen als negatieve prikkel worden aangemerkt, maar vallen vanwege het punitieve karakter buiten het belastingenbegrip; ik laat deze om die reden onbesproken.

Voorbeelden van instrumentalisme kunnen worden gevonden op het terrein van het stimuleren van ondernemerschap en innovatie, het bevorderen van investeringen, het verbeteren van het milieu, het volgen van onderwijs en het doen van giften aan goededoelinstellingen. Instrumentalisme kan daarentegen ook worden ingezet voor het ontmoedigen van financiële risico's, gebruik van tabak en alcohol en milieuvervuilend handelen. Genoemde voorbeelden hebben gemeen dat de fiscale maatregel (mede) is bedoeld om te sturen ten aanzien van een doelstelling van sociaaleconomisch beleid. Het belastingrecht fungeert als instrument om (tevens) een andere doelstelling te bereiken.

Het toekennen van verschillende functies aan het belastingrecht is – zo kan reeds worden afgeleid uit de uiteenzetting hiervóór – niet zonder afbakeningsproblemen. Het onderscheid tussen de budgettaire functie van het belastingrecht en de herverdelende functie is lang niet in alle gevallen duidelijk. Ook is het onderscheid tussen de herverdelende functie van het belastingrecht en de instrumentele functie in sommige gevallen flinterdun. Zijn maatregelen die ertoe strekken arbeidsparticipatie te bevorderen door de belastingdruk op arbeid te verminderen, nu herverdelend of instrumentalistisch van aard? Is dit anders als het een specifieke categorie arbeidsparticipanten betreft, zoals ouderen of vrouwen? Maakt het daarbij uit of het uitsluitend gaat om het bevorderen van werkzaamheden in dienstbetrekking of ook om het stimuleren van ondernemerschap? Het onderscheid tussen de budgettaire en herverdelende functie van het belastingrecht verliest nog meer aan scherpte als belastingheffing aan de ene kant en de besteding van belastinggeld door de overheid aan de andere kant gezamenlijk worden beschouwd.¹² In die benadering lijkt een zinvol onderscheid tussen beide categorieën nauwelijks mogelijk. Op sommige plaatsen wordt dan ook uitsluitend het onderscheid gemaakt tussen de budgettaire functie en de instrumentele functie van het belastingrecht, waarbij de bekostiging van alle collectieve uitgaven onder de budgettaire functie wordt gebracht en daartegenover het fiscaal instrumentalisme wordt geplaatst.¹³

De tweedeling tussen de 'budgettaire functie' van het belastingrecht enerzijds en de 'instrumentele functie' van het belastingrecht anderzijds, is op zich goed werkbaar, maar ook dan is de afbakening van beide functies niet zonder moeilijkheden. Het gaat daarbij vooral om de vraag wat de 'normale structuur' van het belastingrecht is en tot welk van beide functies de 'herverdelende functie' wordt gerekend. Dient het progressieve tarief in de inkomstenbelasting te worden beschouwd als onderdeel van de budgettaire functie van het belastingrecht of is sprake van een instrument? Ik ga hierop nader in bij de bespreking van sturingsmaatregelen in onderdeel 2.5.

12. Hierbij spelen opvattingen ten aanzien 'pretax and after tax income' een belangrijke rol. Zie Vording (2013) die verwijst naar L. Murphy and T. Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, Oxford University Press 2002. Zie ook Sugin 2003.

13. Zie Stevens (2013a), p. 4-9, die aan de instrumentele functie een allocatieve, stabilisatie- en verdeelingsfunctie toekent.

Werd het gebruik van fiscaal instrumentalisme in Nederland door sommige auteurs nog tot het midden van de twintigste eeuw resoluut van de hand gewezen, na de Tweede Wereldoorlog lijkt de inzet van het belastingrecht voor niet-fiscale doeleinden – zij het doorgaans met een zekere behoedzaamheid – te zijn aanvaard.¹⁴ Overigens wordt in laatstgenoemde periode het fiscaal instrumentalisme soms ook met minder schroom benaderd, zoals volgt uit de opmerkingen van de Tilburgse hoogleraar Smeets:¹⁵

‘Het is bekend, dat de belastingen tevens worden gebezigd als een instrument van de economische politiek, als een van middelen om de gevaarlijke toppen van de hausse en de noodlottige diepten van de depressie zoo veel mogelijk te voorkomen. Hier zien wij een verder schrijden op het gebied van de vroeger zoo wel bekende bijkomstige doeleinden bij de belastingheffing; men denke aan een hoogen gedistilleerdaccijns ter bestrijding van het drankmisbruik, aan beschermenden invoerrechten e.d. Voor mij is deze kwestie vrij eenvoudig. Op het voetspoor van den Praagschen hoogleeraar Engländer redeneer ik aldus: De staat heeft ten doel het bevorderen van het algemeen welzijn van de burgers. De belastingheffing – en dus ook het zoogenaamde vullen van de schatkist – is geen doel in zichzelf; zij is een *middel* waarvan de staat zich bedient om het zoo juist gestelde doel te bereiken. Indien dit doel iets eischt dat niet (dadelijk) samenvalt met het verkrijgen van middelen voor de schatkist, mag men in beginsel het belastingapparaat daartoe bezigen.’

Ook nadien is in de literatuur een ruime(re) inzet van het belastingrecht als sturingsmiddel bepleit. In dit verband pleegt de naam van Willem Vermeend te worden genoemd.¹⁶ Alhoewel dient te worden onderkend dat het belastingrecht behoort tot het palet aan maatregelen dat de overheid ten dienste staat bij het vormgeven van haar beleid, geldt als algemene opvatting dat het fiscale instrumentarium met enige terughoudendheid dient te worden ingezet. In navolging van L.G.M. Stevens kan omtrent de instrumentele functie van het belastingrecht als volgt worden geconcludeerd:¹⁷

‘Natuurlijk kan het niet zo zijn dat aan de belasting de instrumentele functie kan worden ontzegd en het standpunt dat zij uitsluitend een budgettaire (‘neutrale’) functie moet vervullen is achterhaald, doch men dient terughoudend te zijn. Wie belastingrecht slechts ziet en hanteert als beleidsinstrument loopt immers het risico te verzanden in gedetailleerde en gecompliceerde belastingwetgeving als onderdeel van ‘social engineering.’

De inzet van het belastingrecht als beleidsinstrument op andere beleidsterreinen behoort derhalve tot de mogelijkheden, maar kent naast voordelen zeker ook nadelen. Na een bespreking van het begrip ‘instrumentalisme’ in onderdeel 2.3 worden deze voor- en nadelen geïnventariseerd in onderdeel 2.4.

14. Zie voor een overzicht Niessen (1997).

15. Smeets (1947), p. 70; citaat zonder voetnoot.

16. Op sommige plaatsen propageert Vermeend overigens een zekere terughoudendheid waar het de inzet van instrumentalisme betreft. In zijn bijdrage aan de Grapperhausbundel merkt hij op ‘dat er aanmerkelijk minder verschil zit tussen de instrumentaliseringsoopvatting van Grapperhaus en die van mijzelf (...)’. Zie Vermeend (1999). De keuze voor de daadwerkelijke inzet van een fiscaal instrument – het optreden van Grapperhaus en Vermeend als bewindsman is op dit punt toch wel verschillend te noemen – ligt dan hoogstwaarschijnlijk aan het gewicht dat wordt toegekend aan de verschillende criteria van het beoordelingsmodel van Vermeend.

17. Stevens (1983), p. 92.

2.3 INSTRUMENTALITEIT EN INSTRUMENTALISME

Het belastingrecht staat niet op zichzelf en maakt deel uit van het instrumentarium dat de wetgever ter beschikking staat om de samenleving te ordenen. Uitgaande van de mogelijkheid die de wetgever heeft om het belastingrecht in te zetten voor het bereiken van beleidsdoelstellingen worden in de literatuur de begrippen 'instrumentaliteit' en 'instrumentalisme' onderscheiden.¹⁸ Voorts wordt in de literatuur de term 'instrumentalisering' gebruikt, waarmee de ongebreidelde inzet van fiscaal instrumentalisme wordt aangeduid.¹⁹ Door het begrip 'instrumentalisme' af te zetten tegen het begrip 'instrumentaliteit', krijgt het meer reliëf en wordt ook begripsverwarring voorkomen. Hierna bespreek ik beide begrippen.

Instrumentalisme wordt als term gereserveerd om aan te geven 'dat het recht louter als een techniek of middel wordt gezien, dat naar believen kan worden ingezet voor uiteenlopende beleidsdoeleinden. Voor het instrumentalisme is het recht niet meer dan een specifieke techniek. Het recht is dan uitsluitend een product dat wordt gehanteerd om ontwikkeld beleid te implementeren en aldus economische en maatschappelijke doelstellingen te bereiken, zoals economische groei en werkgelegenheid.'²⁰ Daartegen wordt met 'instrumentaliteit' de functie bedoeld 'van het recht om te dienen als middel om de maatschappij te ordenen, waarbij deze functie onverbrekelijk is verbonden met de aan het recht zelf inherente waarde van bescherming'.²¹

Het gaat bij instrumentaliteit om de verwezenlijking van de rechtswaarden die eigen zijn aan ieder rechtsgebied en dus ook gelden voor het belastingrecht. Deze rechtswaarden zijn te beschouwen als abstracte noties van het veelomvattende begrip 'rechtvaardigheid' en worden geconcretiseerd door de uitwerking daarvan in de vorm van rechtsbeginselen, zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en proportionaliteit.²² Deze rechtsbeginselen zijn onlosmakelijk verbonden met het belastingrecht. De nog steeds abstracte rechtsbeginselen worden verder geoperationaliseerd door toepassing daarvan binnen de context van het fiscale stelsel, een belastingwet, dan wel indien deze worden toegesneden op een specifieke bepaling.²³ Zo kan het gelijkheidsbeginsel binnen de context van de inkomstenbelasting worden vertaald naar het 'draagkrachtbeginsel' en in het verlengde daarvan liggen progressieve tarieven, kostenaftrek en de algemene heffingskorting. Aldus beschouwd, zijn deze karakteristieken reeds aan te merken als uiting van instrumentaliteit. Op deze plaats wordt opgemerkt dat een relatie lijkt te bestaan tussen 'instrumentaliteit' en 'instrumentalisme' en hetgeen ook wel de 'primaire heffingsstructuur' wordt genoemd (zie onderdeel 2.5.1). Instrumentaliteit, opgevat als het uitdrukking geven aan de eigen rechtswaarden van het belastingrecht, dient tevens de rechtsbescherming van belastingplichti-

18. Zie Gribnau (1997), Gribnau (1999) en Gribnau (2012). Zie ook Leenders (1999).

19. Zie in aanvulling op de vorige voetnoot o.a. Geppaart (2001) en Stevens (2010). Overigens voegt deze definitie weinig anders toe dan dat wordt aangegeven dat het gebruik van fiscale instrumenten is 'doorgeschoten'. Ik zal hierna uitsluitend spreken over (de beoordeling van) fiscale instrumenten.

20. Gribnau (1997).

21. Gribnau (1997).

22. Gribnau (2006), p. 33. Zie uitgebreid onderdeel 3.5.

23. Gribnau (2006).

gen.²⁴ Ook de wetgever wordt immers gebonden door de ‘rule of law’. Het gaat om bescherming tegen willekeurige wetgeving – of zo men wil: belastingonrecht. Rechtswaarden leggen de wetgever in die zin dus beperkingen op, hetgeen Gribnau duidelijk maakt met de metafoor van de timmerman:²⁵

‘Goede ambachtslieden weten dat ze rekening moeten houden met de eigenschappen van het materiaal en de instrumenten die ze gebruiken. Gebruikt men hout en een hamer, dan brengen deze hun eigen mogelijkheden en onmogelijkheden met zich mee. Dat geldt ook voor het (belasting)recht. De fiscalist dient zich te realiseren dat het (belasting)recht zijn eigen intrinsieke eigenschappen heeft die de instrumentalistische mogelijkheden wezenlijk beperken.’

Een verstandige wetgever zoekt de grenzen van deze beperkingen niet op en overschrijdt deze al helemaal niet; hij is zich bewust van het afbreukrisico dat bestaat uit het veronachtzamen van de eerder genoemde rechtswaarden en de bezwaren die daaruit volgen. Justitiabelen kunnen bij gebrekkige ‘rechtsbescherming’ in de hier bedoelde zin verwijderd raken van belastingwetgeving, waardoor uiteindelijk de legitimiteit van de belastingwet onder druk komt te staan.²⁶ En dit is precies waartoe instrumentalistisch gebruik van belastingrecht kan leiden.²⁷

2.4 VOOR- EN NADELEN VAN INSTRUMENTALISME

De inzet van fiscale instrumenten kent belangrijke voordelen.²⁸ Financiële prikkels kunnen binnen het belastingstelsel op uiteenlopende wijze worden gemodelleerd; van ‘bonus’ tot ‘malus’ en dat alles in verschillende soorten en maten (vrijstellingen, kortingen, aftrekken, etc.). Inbedding van instrumenten binnen de context van het belastingrecht geeft voorts een enorme reikwijdte aan het beleidsinstrument, waarbij binnen de omvangrijke groep belastingplichtigen nog uiteenlopende differentiaties kunnen worden aangebracht. Daarbij komt dat de Belastingdienst als professionele organisatie de uitvoeringskant van het instrument kan verzorgen en professionele belastingadviseurs hun cliënten kunnen wijzen op het bestaan en de mogelijkheden daarvan. Tot slot kent de vormgeving van een maatregel binnen het belastingrecht als voordeel dat bij een bestaand systeem van rechtsbescherming kan worden aangesloten. Aldus ontstaat het beeld dat fiscale instrumenten ‘efficiënt’ en ‘effectief’ kunnen worden ingezet, hetgeen kan verklaren waarom beleidsmakers regelmatig naar fiscale instrumenten uitwijken.

Naast de genoemde (ogenschijnlijke) voordelen, kunnen ook diverse mogelijke nadelen worden genoemd die kleven aan fiscale instrumenten en die het vertrouwen in belastingwetgeving zouden kunnen ondermijnen. De kleurenwaaier van bezwaren tegen instrumentalisme kent vele schakeringen, in het bijzonder

24. Zie Foqué en 't Hart (1990) voor deze vorm van ‘rechtsbescherming’ in het strafrecht.

25. Gribnau (1997).

26. Gribnau (2013a).

27. In de bewoordingen van Stevens (1997), p. 26, neemt ‘het respect’ van de burger voor de belastingwet dan af.

28. Zie Jansen (2012), p. 14.

waar het de veelvuldige inzet van fiscale instrumenten betreft. Ik geef de belangrijkste bezwaren weer die in de literatuur naar voren zijn gebracht, voorzien van een beknopte toelichting:²⁹

- *Het belastingstelsel wordt (te) ingewikkeld en raakt onoverzichtelijk*
Instrumentalistische regelingen zijn gedetailleerd en leiden vanwege onderlinge afhankelijkheid met andere (belasting)regelingen tot onbedoelde en ongewenste effecten. Dit bezwaar raakt niet alleen belastingplichtigen, maar ook de Belastingdienst bij de uitvoering van de belastingwetgeving.
- *Fiscale instrumenten leiden tot arbitraire verschillen tussen belastingplichtigen*
Instrumenten dienen de belangen van specifieke (lobby)groepen die succesvol voor zichzelf hebben weten op te komen. Hierdoor ontstaan betrekkelijk arbitraire verschillen tussen groepen belastingplichtigen en kan soms zelf van ‘fiscale (super)privileges’³⁰ worden gesproken.
- *Fiscale instrumenten leiden tot onbedoelde voordelen en steeds meer vraag*
Instrumenten kunnen tot gevolg hebben dat een ‘cadeau-effect’ optreedt; handelingen die toch wel zouden plaatsvinden worden van een fiscale bonus voorzien. Daarnaast leidt het ‘wij ook effect’ tot steeds meer vraag naar een ‘eigen instrument’.³¹
- *Fiscale incentives veroorzaken een te hoge belastingdruk*
Fiscale incentives leiden tot een vermindering van de belastingopbrengst (‘grondslagversmallers’), waardoor de lasten van fiscale faciliteiten door alle belastingbetalers worden gedragen. De belastingdruk is (mede) hierdoor te hoog. Hierbij komt dat het financiële beslag van populaire ‘open einde-regelingen’ soms een budgettair risico oplevert.
- *Het belastingrecht wordt gezien als politiek instrument*
De toegenomen inzet van fiscale instrumenten maakt dat de belastingwet veeleer als ‘speelbal in de handen van politici’ wordt gezien, dan een stelsel dat is gericht op de vervolmaking van rechtswaarden (zie onderdeel 2.3). Het uitdelen van ‘snoepjes’³² leidt tot de gedachte van ‘wegwerpwetgeving’ die door belastingplichtigen minder serieus wordt genomen dan wetgeving waarbij in overeenstemming met (fiscale) rechtsbeginselen een evenwichtig belastingstelsel wordt gecreëerd.

29. Zie voor een overzicht van bezwaren tevens Nota De Fiscale agenda (2011), p. 4-8 en Jansen (2012), p. 14-20.

30. Gribnau (2013b), spreekt in het kader van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten in de Successiewet 1956 van het uitgroeien van een fiscaal privilege tot een ‘superprivilege’.

31. Volgens Caminada en Vording (2007), p. 3, is ‘er best wat waars in de stelling dat je als maatschappelijke belangengroep een watje bent wanneer je er geen eigen fiscale regeling uit hebt weten te slepen.’

32. Sprak Hofstra nog over het uitdelen van ‘snoepjes’ (zie Gribnau (1997), i.h.b. voetnoot 4), Stevens (2013b) gebruikt inmiddels de term ‘strooigoed’.

- *Instrumentalisme verslechtert de compliance*
Regelingen met een instrumenteel karakter kunnen vanwege onduidelijkheid, onbekendheid en veelvuldige aanpassing leiden tot slechtere compliance. Daarbij komt dat belastingplichtigen de op hen rustende belastinglast niet alleen in absolute zin beoordelen, maar ook in termen van ‘eerlijkheid’ ten opzichte van andere groepen belastingplichtigen die wel fiscale voordelen krijgen. Instrumentalisme kan derhalve gevolgen hebben voor de nalevingsbereidheid.³³
- *Belastingplichtigen zoeken fiscale instrumenten (onterecht) op*
In de zoektocht naar mogelijkheden om de eigen belastingdruk te verminderen proberen belastingplichtigen binnen het bereik van een fiscaal instrument te komen, waardoor de kans op fraude toeneemt. Hierbij kan ook worden gedacht aan belastingplichtigen die vinden dat een faciliteit ook voor hen ‘zou moeten gelden’.
- *Progressie-effect*
In de sfeer van de inkomstenbelasting leiden aftrekposten die ten laste van het progressief belaste inkomen in box 1 kunnen worden gebracht, tot een groter voordeel naarmate belastingplichtigen een hoger inkomen hebben. Het is evenwel de vraag of deze inkomensafhankelijke relatie wel past bij de aard van de regeling.
- *De effectiviteit van fiscale instrumenten wordt betwijfeld*
Ondanks de veelvuldige inzet van fiscale instrumenten blijft de effectiviteit daarvan in veel gevallen onbewezen of op zijn minst twijfelachtig.³⁴ Belastingen worden afgewenteld, doelstellingen zijn niet helder en evaluatie vindt dan ook uiterst moeizaam plaats. Een ander probleem is dat lage inkomensgroepen steeds moeilijker te bereiken zijn met fiscale instrumenten.³⁵ Ook richt het instrument zich veelal op ‘eerste orde-effecten’; verder verwijderde effecten zijn moeilijker in te schatten en nog lastiger meetbaar. Daarnaast kunnen fiscale sturingselementen het centrale overheidsbeleid bemoeilijken of zelfs ‘tegendraads’ werken.³⁶
- *Fiscaal instrumentalisme leidt tot belastingconcurrentie*
De inzet van fiscale sturingsmaatregelen ter bevordering van het vestigingsklimaat kunnen leiden tot vergelijkbare reacties van andere fiscale jurisdicties; een ‘race to the bottom’ is het gevolg. De maatschappelijke discussie omtrent belastingontwijking door multinationals, betekent vanuit het principe ‘noblesse oblige’ toch ook zeker voor nationale overheden dat op

33. Zie Andreoni e.a. (1998) en Gribnau (2013c), p. 99 (i.h.b. voetnoot 51).

34. In dit verband kan worden verwezen naar bevindingen in de rapporten Algemene Rekenkamer (1999) en Algemene Rekenkamer (2010).

35. Zie bijvoorbeeld het rapport van de Studiecommissie Belastingstelsel (2010), p. 217.

36. Zie Meeles (1988).

hen een klemmend appèl mag worden gedaan om op zeer genuanceerde wijze om te springen met maatregelen die het vestigingsklimaat beïnvloeden.³⁷

Ten aanzien van de genoemde bezwaren kan worden opgemerkt dat een aantal daarvan ook kan worden aangevoerd tegen belastingwetgeving of sturing door de wetgever in het algemeen. Hierbij dient evenwel te worden onderkend dat juist de keuze om een sturingsinstrument in te zetten binnen de omgeving van het belastingrecht tot gevolg heeft dat de genoemde bezwaren in volle omvang worden opgeroepen.

Het overzicht levert een imposante lijst van mogelijke bezwaren op die aan fiscaal instrumentalisme zijn verbonden en werpt de vraag op waarom de wetgever – gegeven de genoemde bezwaren – zo dikwijls uitwijkt naar fiscale instrumenten.³⁸ Kernachtig samengevat: instrumentalisme is misschien een goed idee, ware het niet dat het zoveel bezwaren kent.

Naast de twijfels ten aanzien van de effectiviteit van fiscale instrumenten, zijn de genoemde bezwaren voor een belangrijk deel terug te voeren op een miskenning van de fundamentele rechtswaarden, zoals ‘rechtsgelijkheid’, ‘rechtszekerheid’ en ‘doelgerichtheid’. De normatieve aspecten van het belastingrecht staan daarbij op het spel.³⁹ Hoezeer fiscaal instrumentalisme door wetenschappers ook kritisch wordt benaderd, de wetgevende opmars waarbij telkens weer fiscale instrumenten worden ingezet, lijkt niet te stuiten. Het voorgaande leidt dan ook tot de gedachte dat niet alleen een budgettaire herbezinning ten aanzien van fiscale instrumenten noodzakelijk is, maar eveneens een fundamentele herbezinning (onderdeel 2.7).

Alvorens de juridische kanttekeningen bij sturing door de belastingwetgever nader uit te werken in hoofdstuk 3, worden de fiscale instrumenten hierna onderscheiden in stimuleringsmaatregelen enerzijds en ontmoedigingsmaatregelen anderzijds.

2.5 STIMULERINGSMAATREGELEN

In zijn algemeenheid kan een fiscale stimuleringsmaatregel worden omschreven als een belastingmaatregel die gedrag in een gewenste richting tracht te bevorderen. Het gaat in feite om een ‘belastingsubsidie’ teneinde uiteenlopende doelstellingen van overheidsbeleid te bevorderen. Hierbij kan het onder meer gaan om het bevorderen van: investeringen, innovatie, ondernemerschap, scholing, een beter milieu, (giften aan) goededoelinstellingen en het verstrekken van leningen aan (kleine) ondernemingen. Dergelijke belastinguitgaven worden

37. In dat opzicht vormt het beleidsvoornemen van de Engelse regering in ‘The Plan on Growth’ (2011) – ‘To create the most competitive tax system in the G20’ – een goed voorbeeld van hoe het naar mijn mening in ieder geval niet moet.

38. Het overzicht is beperkt tot bezwaren tegen *fiscaal* instrumentalisme en kan verder worden aangevuld met (fundamentele) bezwaren die tegen (rechts)instrumentalisme in de zin van overheidsbemoeienis zijn aan te voeren. In dit verband kan bijvoorbeeld worden gewezen op de bezwaren die naar voren zijn gebracht door Van Overbeeke (1988) en Van Overbeeke (2002).

39. Ook Stevens (2013c) uit zijn bezorgdheid: ‘Om de regeldruk te verminderen is het noodzakelijk in te zien dat de maakbaarheid haar grenzen heeft bereikt en de Belastingdienst niet langer kan worden ingezet als pakezel van de verzorgingsstaat. Instrumentele inzet van het heffingsinstrument moet met kritische terughoudendheid geschieden’.

door de Algemene Rekenkamer in het rapport ‘Belastingen als beleidsinstrument’ omschreven als:⁴⁰

‘een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voorzover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en die is gericht op stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.’

In deze omschrijving komen twee belangrijke elementen tot uitdrukking. In de eerste plaats gaat het om ‘een derving of een uitstel van belastingontvangsten’ als gevolg van een bijzondere voorziening in de belastingwet. In de tweede plaats wordt het sturende karakter van de maatregel benadrukt, die tot gevolg heeft dat ‘specifieke activiteiten’ worden gestimuleerd. Beide elementen dienen in onderling verband te worden gezien en komen aan de orde in onderdeel 2.5.1 en 2.5.2.

Blijkens de notitie ‘Belastinguitgaven in Miljoenennota 2011 en beleidsdoorlichting’ van het Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven (hierna: BOR) gaat het in de sfeer van de directe en indirecte belastingen in de Miljoenennota 2011 om 102 belastinguitgaven met een budgettair beslag van € 15,985 miljard.⁴¹ Daarnaast wordt het budgettair beslag van de zogeheten ‘inkomstenbeperkende maatregelen’ voor het belastingjaar 2011 in de notitie van het BOR geraamd op € 56,5 miljard. Het gaat daarbij om regelingen die onder de primaire heffingsstructuur van het belastingstelsel zouden vallen, maar het betalen van inkomstenbelasting beperken, zoals verschillende heffingskortingen, pensioenfaciliteiten en de hypotheekrenteaftrek.⁴² Sinds de Miljoenennota 2009 worden inkomstenbeperkende maatregelen – op aanbeveling van de Studiegroep Begrotingsruimte 2006⁴³ – vanwege een beter financieel inzicht ook verantwoord. Dergelijke regelingen bevinden zich in een ‘grijs gebied’ en duidelijkheid ten behoeve van de financiële verantwoording, zo kan de navolgende opmerking van het BOR worden geïnterpreteerd, verdient daarbij de voorkeur boven theoretische leerstelling:⁴⁴

‘Het onderscheid dat gemaakt wordt tussen belastinguitgaven en inkomstenbeperkende [maatregelen, JPB] lijkt vooral een technisch onderscheid. Voor beide categorieën geldt dat (impliciet) bepaalde gedrags- of beleidseffecten worden beoogd. Zo mag worden aangenomen dat inkomstenbeperkende maatregelen als hypotheekrenteaftrek of de arbeidskorting beogen de toegankelijkheid van woning- respectievelijk arbeidsmarkt te vergroten.’

Alhoewel de term ‘inkomstenbeperkende maatregelen’ enigszins vreemd aan doet, is de redenering van het BOR goed te volgen. Waar het de verantwoording van de budgettaire implicaties van fiscale maatregelen betreft, is het aanbrengen van het label ‘belastinguitgave’ – hoewel daarover in juridische zin terecht

40. Algemene Rekenkamer (1999), p. 12.

41. Notitie BOR (2011). Zie de reactie op het rapport in *Kamerstukken II 2010/11*, 31 935, nr. 8.

42. Notitie BOR (2011), p. 4.

43. Studiegroep Begrotingsruimte, 12^e studierapport, ‘Vergrijzing en houdbaarheid’, 22 juni 2006, p. 79-80. Bijlage bij *Kamerstukken II 2005/06*, 30 300, nr. 65.

44. Notitie BOR (2011), p. 5.

discussie kan bestaan – ondergeschikt aan een overzichtelijke en volledige verantwoording. Alhoewel ik nog enkele keren zal verwijzen naar de verschillende evaluaties op het terrein van de belastinguitgaven, en dan met name de daarin gehanteerde definities, laat ik de cijfermatige en budgettaire implicaties verder onbesproken.⁴⁵

Hierna diep ik de definitie van het begrip ‘belastinguitgave’ verder uit. Dat doe ik niet vanuit de verwachting het ‘grijze gebied’ volledig weg te kunnen nemen en het onderscheid tussen belastinguitgaven en niet-belastinguitgaven tot een zwart-wit-onderscheid te maken. Wat de evaluatie van ‘belastinguitgaven’ betreft, behoeft dat ook niet problematisch te zijn. Financiële verantwoording dient zo volledig mogelijk plaats te vinden en – zoals het BOR terecht impliceert – niet afhankelijk te zijn van het theoretische onderscheid ‘belastinguitgave’ en ‘niet-belastinguitgave’.⁴⁶ Hierna wordt juist getracht in juridische zin tot een betere inschatting te komen van hetgeen als belastinguitgave kan worden aangemerkt, om zodoende tot een betere beoordeling van fiscale instrumenten te kunnen komen vanuit een juridische invalshoek.

2.5.1 Primaire heffingsstructuur

Uit de hiervóór weergegeven definitie van de Algemene Rekenkamer volgt in de eerste plaats dat het bij een belastinguitgave gaat om een afwijking van de primaire heffingsstructuur. In het rapport van de Algemene Rekenkamer ‘Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies’ wordt de afwijking ten opzichte van de primaire heffingsstructuur als volgt verbijzonderd:⁴⁷

‘Er zijn twee soorten belastinguitgaven:

- belastinguitgaven in de vorm van derving of uitgestelde ontvangst van belastingen op inkomen, winst en vermogen;
- belastinguitgaven in de vorm van derving of uitgestelde ontvangst van kostprijsverhogende belastingen.’

In deze benadering verdwijnt de sturingsdoelstelling volledig naar de achtergrond en tekent de belastinguitgave zich af tegen de ‘normale heffingsstructuur’. Deze omschrijving doet denken aan de door de werkgroep Schoemaker in 1987 gegeven definitie van belastinguitgaven:⁴⁸

‘Een belastinguitgave is een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet

45. Voor een recent en uitgebreid overzicht, alsmede een kritische bespreking, verwijs ik naar Jansen (2012). Daarnaast kan nog worden gewezen op de aandacht van de OESO en EU ten aanzien van de zogeheten Regulatory Impact Assessments. Zie het rapport ‘Sustainability in Impact Assessments. A Review of Impact Assessment Systems in selected OECD Countries and the European Commission’, februari 2012. Zie ook de ‘Impact Assessment Guidelines’ van 15 januari 2009, opgesteld door de EU.

46. In dat verband zie ik ook niet in waarom de Tweede Kamer niet – desnoods jaarlijks – in aanvulling op het bestaande verantwoordingsinstrumentarium desgewenst een lijst opstelt met regelingen die dienen te worden verantwoord. Het zou toch een veeg teken zijn als regeringspartijen hieraan niet zouden willen meewerken.

47. Algemene Rekenkamer (2010), p. 12.

48. Werkgroep Schoemaker (1987), p. 16.

voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet.’

Deze definitie wordt overigens door het Ministerie van Financiën nog steeds als leidraad aangehouden bij de inventarisatie van belastinguitgaven.⁴⁹ De werkgroep Schoemaker heeft daarbij expliciet aangegeven dat aan ‘het element van de niet-fiscale doelstelling’ geen zelfstandige betekenis toekomt naast ‘de toetsing aan de primaire heffingsstructuur’.⁵⁰ Het element van de niet-fiscale doelstelling zou uitsluitend als ‘hulpmiddel’ kunnen dienen. Het gaat om het vaststellen van de ‘primaire heffingsstructuur’, die volgens de werkgroep Schoemaker bestaat uit:⁵¹

‘de meest neutrale verwijzing naar de eigenlijke fiscale doelstelling dat een belasting wordt geheven ter financiering van de overheidsuitgaven, op een zodanige wijze dat de daaruit voortvloeiende lasten op evenwichtige wijze worden verdeeld.’

De omschrijving van de primaire heffingsstructuur, zoals die wordt gegeven door de werkgroep Schoemaker, roept het beeld op van een slang die in zijn eigen staart bijt. De omschrijving kent uitdrukkingen als ‘de meest neutrale verwijzing’ en de ‘eigenlijke fiscale doelstelling’ van een heffingswet, waarbij nog wat resterende ruimte wordt gevonden in het slot van de definitie dat de lasten op ‘evenwichtige wijze worden verdeeld’. Hierdoor is het mijns inziens juist noodzakelijk de doelstellingen van de wetgever te kennen, al was het maar om de primaire heffingsstructuur vast te stellen. Zonder een ‘nullijn’ is het niet mogelijk afwijkingen te constateren. Binnen de context van de Wet IB 2001 moet dat ‘het inkomen’ van natuurlijke personen zijn, maar wat precies tot het inkomen behoort, kan waarschijnlijk niemand zeggen. En is de ‘nieuwe maatregel’ dan een afwijking of niet? Evenmin is op voorhand duidelijk wat de invloed is van het gegeven dat inkomen zo veel mogelijk ‘naar draagkracht’ dient te worden belast. Deze vragen illustreren de noodzaak van het vaststellen van de actuele beleidsdoelstelling van de wetgever (zie onderdeel 2.5.3). Alhoewel de gedachte van een ‘primaire heffingsstructuur’ duidelijk lijkt, te weten: een belastingwet zonder franje, is het isoleren van stimuleringsmaatregelen als ‘franje’ nu juist de moeilijkheid. Op dat punt biedt de primaire heffingsstructuur weinig houvast en laat bij het uiteenrafelen van de verschillende fiscale versieringen duidelijk behoefte bestaan aan inzicht in de doelstellingen van de wetgever.⁵² Het gaat daarbij mijns inziens telkens om doelstellingen op twee niveaus. Niet alleen de doelstelling van de (stimulerings)maatregel, maar eveneens de ‘dominante doelstelling’ van de belastingwet waarin het fiscale kadootje is verpakt.⁵³

49. Zie de bespreking van de Miljoenennota 2013; *Kamerstukken II 2012/13*, 33 400, nr. 4, p. 13.

50. Werkgroep Schoemaker (1987), p. 14.

51. Werkgroep Schoemaker (1987), p. 12.

52. Zie ook het commentaar in het 12e rapport van de Studiegroep Begrotingsruimte ‘Vergrijzing en houdbaarheid’, 2006, bijlage bij *Kamerstukken II 2005/06*, 30 300, nr. 65, p. 77-80.

53. Overigens kennen ‘kleine belastingen’, veelal ontmoedigingsmaatregelen (zie voorbeelden in voetnoot 65), minder het probleem van verschillende doelstellingen in één belastingwet.

Ook in de internationale literatuur is ruimschoots aandacht besteed aan de vraag of de 'normale structuur' van een belastingstelsel kan worden gehanteerd om belastinguitgaven te ontdekken.⁵⁴ In het kader van de 'normal tax test' – het equivalent van primaire heffingsstructuur – worden ook in andere landen bezwaren aangevoerd tegen deze benadering.⁵⁵ Vording⁵⁶ wijst in dit verband op een bijdrage van McIntyre.⁵⁷ McIntyre geeft de onmogelijkheid van de 'normal tax test' weer met het voorbeeld van een tuinman die de opdracht krijgt 'het onkruid te wieden in de tuin' van een welgestelde heer. Het is echter niet duidelijk welke regelingen (planten) in het fiscale stelsel (de tuin) thuishoren en welke belastinguitgaven (onkruid) zijn. Alles kan onkruid zijn en omgekeerd kan ook onkruid bestaansrecht hebben binnen een tuin. Het gaat uiteindelijk om het beoordelen van de regeling in het licht van de doelstelling. De methode die McIntyre voorstelt ter vaststelling van belastinguitgaven houdt in dat:⁵⁸

'tax specialists should use a tax expenditure analysis to evaluate *arguments* made on behalf of a tax rule – not to directly judge the worth of the rule itself.'

Ik zou McIntyre's benadering aldus willen opvatten dat bij een beoordeling van maatregelen die mogelijk als 'fiscale instrumenten' kunnen worden aangemerkt, een onderzoek naar de doelstellingen dient te worden ingesteld. Als daarvan een sturende werking uitgaat die verband houdt met beleidsdoelstellingen,⁵⁹ kan de maatregel als fiscaal instrument worden aangemerkt en dient deze in het geval van een belastinguitgave ook te worden verantwoord.

Uiteraard is ook de benadering van McIntyre niet geheel zonder bezwaren. Terecht is in reactie daarop gewezen op mogelijkheden voor de 'slimme wetgever' om zijn bedoelingen in het parlementaire proces te maskeren en op die wijze te ontkomen aan de kwalificatie 'belastinguitgave'.⁶⁰ Tevens wordt een analyse van doelstellingen bemoeilijkt,⁶¹ indien maatregelen een ambivalent karakter hebben of worden verdedigd vanuit een zekere relatie met de normale belastingstructuur. Ondanks deze bezwaren kunnen Fleming en Peroni zich in belangrijke mate scharen achter de benadering van McIntyre. Ik geef het oordeel van beide auteurs in hun eigen bewoordingen weer:⁶²

'In other words, Professor McIntyre's rhetorical approach can serve as a useful analytical shortcut. Where an income tax provision is, in fact, promoted or defended on the basis of its subsidy or incentive effects, the provision could be automatically classified as a tax expenditure, thus triggering cost/benefit analysis, without the necessity of doing a deeper examination using the SHS baseline. Stated differently, Professor McIntyre's rhetorical baseline is useful as a sufficient,

54. Zie o.a. OECD, *Tax Expenditures in OECD Countries, 2010* en Brixi et al (eds.), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through the Tax System*, Washington D.C.: The World Bank 2004.

55. Zie Sugin (2011) voor een overzicht van de discussie in de literatuur in de Verenigde Staten op het punt van de 'normal or normative tax test'.

56. Vording (2013).

57. McIntyre (1980).

58. McIntyre (1980), p. 94.

59. Zie onderdeel 2.5.2.

60. Vording (2013) en Fleming en Peroni (2010).

61. Het analyseren van doelstellingen van de wetgever is overigens geen sinecure. Zie o.a. Grundfest en Pritchard (2001).

62. Fleming en Peroni (2010).

but not indispensable, indicium of tax expenditure status. Defenders of a provision that acquires a tax expenditure classification under the rhetorical approach could then attempt to escape that result by doing a full analysis under the SHS baseline but the onus would be on those defenders.'

Een focus op beleidsdoelstellingen kan in evidente gevallen uitkomst bieden en bij twijfelgevallen leiden tot een 'omkering van de bewijslast'. Beleidsmakers zullen dan moeten aantonen dat een maatregel binnen het inkomensbegrip – i.c. de Schanz-Haig-Simons baseline (SHS baseline; theorie omtrent het inkomensbegrip die heeft geleid tot de ruime Amerikaanse omschrijving van fiscaal inkomen) – kan worden ingepast. Door uitsluitend te verwijzen naar een primaire heffingsstructuur is het niet goed mogelijk een duidelijk beeld te krijgen van hetgeen als sturingsmaatregel is bedoeld en blijft het geven van een juridische beoordeling uiterst moeizaam.

2.5.2 Sturingsdoelstelling

De bedoeling van de sturende wetgever komt ook aan de orde in de beschrijving die De Ridder geeft van de ontwikkeling van het begrip 'belastinguitgaven' in Nederland.⁶³ Zij plaatst kanttekeningen bij de eerder genoemde definitie van de werkgroep Schoemaker en stelt dat de stimuleringsdoelstelling een essentiële functie vervult bij het omschrijven van het begrip 'belastinguitgaven'. In dit verband verwijst De Ridder onder meer naar de Miljoenennota 2011 waarbij een aantal maatregelen dat eerder als belastinguitgave was aangemerkt, maar geen stimuleringsdoelstelling kende, van de lijst met belastinguitgaven is verwijderd. Hieromtrent merkt zij het volgende op.⁶⁴

'Het lijkt erop dat de definitie van een belastinguitgave door het afvoeren van deze belastinguitgaven veranderd is en dat een instrumentele functie (dat wil zeggen het stimuleren van gedrag) aan het begrip belastinguitgave als noodzakelijke voorwaarde is toegevoegd.'

De sturende doelstelling van een fiscale maatregel, soms van een integrale belastingwet,⁶⁵ kan derhalve een belangrijke rol spelen bij de vaststelling van het instrumentele karakter. Denken in termen van 'de' doelstelling van een maatregel of belastingwet zou evenwel een simplificatie inhouden van de juridische werkelijkheid. De moeilijkheden bij het vaststellen van de sturingsdoelstelling worden in de literatuur ook onderkend. Het is in zijn algemeenheid niet eenvoudig te bepalen wat iemand heeft bedoeld, en dat is – waar het de fiscale wetgever betreft – niet anders; integendeel, misschien zelfs lastiger. De wetgever dient in het parlementaire proces rekening te houden met een veelheid aan belangen en een maatregel kan dan misschien helemaal niet 'losstaand'

63. De Ridder (2012).

64. De Ridder (2012), p. 35. Hierbij verwijst De Ridder expliciet naar de vergelijkbare bevindingen van L. van den Ende, A. Haberman en K. van den Boogert, 'Tax expenditures in the Netherlands', in: *Tax expenditures, shedding light on government spending through the tax system*, The World Bank, Washington D.C. 2004.

65. Bij belastingen met een instrumenteel karakter – veelal 'ontmoedigingsmaatregelen' – valt te denken aan de milieubelastingen, accijnzen, bankenbelasting, de verpakkingenbelasting, de vliegbelasting, de verhuurderheffing en een 'vettax'. Zie Jansen (2012), p. 42-46.

worden beoordeeld.⁶⁶ Daarbij komt dat een toelichting binnen de politieke realiteit soms eerder is bedoeld om een wet door de beide Kamers te ‘loodsen’, dan om een uitgebreide verhandeling over wetgevende intenties te geven. Tot slot zijn bedoelingen soms ‘verouderd’, ‘historisch gegroeid’ of door de veranderde maatschappij in een ander licht komen te staan.

In dit verband merken Caminada en Vording op dat de wetenschapper over archeologische vaardigheden dient te beschikken bij het graven naar doelstellingen:⁶⁷

‘In meer algemene zin is het begrip ‘fiscaal instrumentalisme’ lastig af te bakenen – want in elk geval veranderlijk. Belangrijke fiscale wetgeving die we nú sturend noemen, was bij invoering helemaal niet zo bedoeld. Denk aan de accijnzen, met name die op brandstoffen, en opnieuw de hypotheekrenteaftrek. Wie op zoek gaat naar beleidsopvattingen en doelstellingen achter onze fiscale regels, moet als een archeoloog de sedimentlagen wegschrappen. Sommige fiscale bepalingen zijn al heel oud; hun geschiedenis is nauwelijks traceerbaar, maar ze hebben inmiddels een actuele beleidsdoelstelling gekregen die niet past bij hun overgeleverde vorm.’

Hieruit volgt dat het niet zozeer gaat om het onderscheid tussen een ‘fiscale maatregel’ en een ‘niet-fiscale maatregel’, maar dat de discussie zich beter kan richten op het vaststellen van de ‘actuele beleidsdoelstellingen’.⁶⁸ Wat *wordt* met de maatregel beoogd, is dan de eigenlijke vraag. Bij de identificatie van een maatregel als instrument gaat het om het vaststellen van een sturende beleidsdoelstelling die de wetgever binnen het fiscale stelsel heeft ingepast. Men zou enigszins evocatief kunnen spreken van het vaststellen van de ‘*beleidsdoelstelling*’.

Het antwoord op die vraag stelt de rechters, politici, wetenschappers en burgers beter in staat die actuele doelstelling ook daadwerkelijk te toetsen. Het spreekt vanzelf dat ieder van deze actoren een andere invalshoek heeft en dientengevolge een ander beoordelingskader zal hanteren, maar de doelstelling zou voor ieder van hen kenbaar moeten zijn.

Meer dan thans het geval is, zouden beleidsdoelstellingen in de wetgeschiedenis – al dan niet op instigatie van de eerder genoemde actoren – *ex ante*, maar ook *ex post* moeten worden geëxpliciteerd. Zonder expliciteren geen controleren. Het vaststellen van de ‘actuele beleidsdoelstelling’ maakt het daarbij mogelijk om – zelfs decennia later – de doelstelling van een bepaalde fiscale maatregel tegen de achtergrond van de gewijzigde omstandigheden te bezien en ook in die context te beoordelen. Overigens ligt bij het onderzoek naar actuele beleidsdoelstellingen ook voor de fiscale wetenschap een uitdaging.⁶⁹

66. Zie ook Vording (2013).

67. Caminada en Vording (2007), p. 1-2.

68. Caminada en Vording (2007), p. 2.

69. Het vaststellen van de doelstellingen van de wetgever ten aanzien van belastingwetten of fiscale maatregelen ten behoeve van wetsuitleg, -toetsing en -evaluatie is nog betrekkelijk onontgonnen terrein. Zie o.a. Geppaart (1965), p. 65-71 en IJzerman (1991), p. 131-164.

2.5.3 Het belang van actuele beleidsdoelstellingen

Hiervóór is betoogd dat een zoektocht naar de actuele beleidsdoelstellingen kan bijdragen aan een oordeel ten aanzien van het optreden van de sturende wetgever. Hierbij dient te worden onderkend dat ook een benadering waarbij wetten en regelingen worden beoordeeld op hun ‘actuele beleidsdoelstellingen’ een grijs gebied niet volledig kan wegnemen. Daarentegen wordt het schemergebied dat ontstaat door uitsluitend te kijken naar de ‘primaire heffingsstructuur’ wel verkleind en ontstaat een beter inzicht in de reden van het resterende grijze gebied. Indien de definitie van de Algemene Rekenkamer uit 1991 zou worden aangevuld met het opsporen van de ‘actuele beleidsdoelstelling’, leidt dit naar mijn mening tot een betere omkadering van het speelveld.

Het grijze gebied is mijns inziens ook beter te verkleinen indien de doelstelling van de belastingwet waarin een mogelijk instrumentele regeling is opgenomen en de doelstelling van die individuele maatregel ten opzichte van elkaar worden beoordeeld. Overigens is hierin ook een duidelijk parallel te onderkennen ten aanzien van de ‘primaire heffingsstructuur’. Aldus benaderd, zijn discussies over het instrumentele karakter van de ‘milieu-investeringsaftrek’ eenvoudiger te beslechten dan discussies met betrekking tot het karakter van de hypotheekrenteaftrek.⁷⁰ Laatstgenoemde maatregel heeft immers – benevens de doelstelling het eigenwoningbezit te stimuleren – een oorspronkelijke relatie met de eigen doelstelling van de Wet IB 2001, te weten: het belasten van inkomen naar draagkracht. Discussies ontstaan dan vooral als gevolg van de verschuivende betekenis van die doelstellingen, omdat de context verandert. Dit geldt niet alleen voor de doelstelling van de individuele maatregel,⁷¹ maar ook voor de Wet IB 2001 als geheel.⁷² Herbezinning op deze doelstellingen zou vanuit een juridische benadering moeten plaatsvinden, en niet uitsluitend aan de orde moeten komen als de budgettaire noden daartoe aanleiding geven. Bij het vaststellen van de actuele beleidsdoelstelling gaat het om een onderzoek naar de doelstelling van de belastingwet enerzijds en de verhouding tot de doelstelling van de litigieuze maatregel anderzijds.⁷³ Het is als het ware een confrontatie van doelstellingen, waarbij dient te worden beoordeeld op welke wijze deze doelstellingen in elkaars verlengde liggen (‘dubbele doelstelling’).⁷⁴ Op deze wijze zou een oordeel kunnen worden gegeven over de wijze waarop uiteenlopende instrumentele regelingen in verschillende belastingwetten bijdragen of afbreuk doen aan de eigen rechtswaarden van het belastingrecht. De actuele beleidsdoelstellingen van de wetgever liggen, waar het belastingwetten betreft, besloten in de rechtvaardiging die de wetgever aandraagt voor de keuze om op de door hem verkozen wijze met een belasting in te grijpen in

70. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor de faciëring van pensioenen en bepaalde heffingskortingen.

71. Wat is inmiddels nog het belang van het stimuleren van eigenwoningbezit? Is de hypotheekrenteaftrek wel een effectieve maatregel, of leidt het uiteindelijk tot een te hoge schuldenlast? Lekt het voordeel van de renteaftrek niet (on)bedoeld weg naar financiële instellingen?

72. Wat is inkomen? Wat is daarbij nog de functie van de bronnentheorie in zijn algemeenheid en ten aanzien van bezittingen als een eigen woning in het bijzonder? Hoe belangrijk is het draagkrachtbeginsel en op welke wijze wordt dat tot uitdrukking gebracht binnen de huidige inkomstenbelasting?

73. Vgl. Grapperhaus in Vereniging voor Belastingwetenschap (1978), p. 20-21.

74. Zie ook Happé (1999), p. 36, die spreekt van het ‘enten’ van maatregelen op elkaar.

het economische en maatschappelijke leven. De budgettaire doelstelling kan immers de keuze voor een specifieke belasting niet verklaren. De verklaring voor de ingreep van de belastingwetgever dient te worden gevonden in de ‘rechtsgrondslag’ van een belastingwet. Vanuit een benadering van de ‘actuele beleidsdoelstelling’ volg ik De Langen in zijn opvatting dat rechtsgronden dienen te worden opgevat als ‘aanwijzingen van de nu en hier bestaande waarde-hebbende beginselen, welke haar [de heffing, JPB] dragen’.⁷⁵

Hoezeer ook vraagtekens kunnen worden geplaatst bij de ‘dragende waarde’ van de rechtsgrondslag(en) van een belastingwet – te denken valt aan de discussies over de rechtsgrond van notoire ‘probleemgevallen’ als de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Successiewet 1956 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer – daaruit kunnen in ieder geval de doelstellingen van die belastingwet worden afgeleid. De keuze voor een specifieke belastingwet leidt tot een vanzelfsprekende afbakening op hoofdlijnen van het ‘subject’ en ‘object’ van heffing, alsmede de tariefstructuur. Daarmee wordt ook inzichtelijk op welke wijze de bedoeling van de wetgever in de vormgeving van de desbetreffende belastingwet tot uitdrukking wordt gebracht.

Aldus beredeneerd, is ook ten aanzien van de vennootschapsbelasting, de schenken- en erfbelasting, alsmede de overdrachtsbelasting, de afbakening van het subject en object van heffing te begrijpen als – al dan niet – behorende bij deze ‘eigen’ doelstelling. Zo is bijvoorbeeld de aftrekbaarheid van rente binnen de vennootschapsbelasting, gezien de afbakening van het object ‘winst’, naar mijn mening niet aan te merken als een fiscaal instrument. Hieraan doet de niet-aftrekbaarheid van vergoedingen voor eigen vermogen niet af. Deze objectafbakening laat zich vanuit het klassieke stelsel verklaren in de relatie tot de inkomstenbelasting. Daarentegen zijn de giftenaftrek in de vennootschapsbelasting, de investeringsaftrek en de innovatiebox tegen de achtergrond van de eigen doelstellingen van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wel als sturingsmaatregelen te beschouwen.

Een vergelijking van de doelstellingen van een belastingwet en de (sturende) maatregel is geen panacee voor alle afbakeningsproblemen, maar kan wel leiden tot een kritische benadering van sturende wetgeving. Mijns inziens dient te worden vastgesteld in hoeverre de doelstelling van een sturende maatregel in het verlengde ligt van het fiscale stelsel waarvan de maatregel deel uitmaakt. Naarmate deze doelstellingen minder in elkaars verlengde liggen – elkaar ondersteunen – rust op de wetgever een zwaardere last om deze maatregel te motiveren. Bij deze motivering spelen rechtsbeginselen een belangrijke rol (zie onderdeel 3.5).

Voorts brengt een kritische benadering van beleidsdoelstellingen rechters, wetenschappers en burgers in een positie regelingen beter te beoordelen, maar in de eerste plaats geldt dit aspect toch vooral voor beleidsmakers zelf. In een tijdgeest waarin financiële terughoudendheid is geboden en van burgers en bedrijven een fair share wordt gevraagd, zouden juist beleidsmakers moeten kunnen profiteren van een proactieve en pro-reflectieve opstelling waar het gaat om fiscaal instrumentalisme. Op die wijze kunnen zij hun (sturings)beleid transparanter maken, doordat wordt geëxpliciteerd op welke beleidsterreinen

75. De Langen (1958), p. 682.

wordt gestuurd, en tevens kan op basis daarvan ook op een verantwoorde wijze financiële en juridische evaluatie van dat beleid plaatsvinden. Het kan bijdragen aan legitimiteit van het fiscale stelsel en, anders gezegd, voorkomen dat sturingsbeleid als ‘monstrueus’ wordt ervaren.

2.6 ONTMOEDIGINGSMAATREGELEN

Ontmoedigingsmaatregelen leiden, vergeleken met stimuleringsmaatregelen, een betrekkelijk rustig bestaan in de juridische literatuur. In het rapport van de Algemene Rekenkamer wordt de volgende omschrijving gegeven van een ontmoedigingsmaatregel:⁷⁶

‘De definitie van het begrip fiscale ontmoedigingsregeling is het spiegelbeeld van die voor een fiscale stimuleringsregeling en luidt: *een belastingheffing of een verhoging van een belastingheffing die is gericht op ontmoediging van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.*’

Het gaat derhalve om het ontmoedigen van ‘specifieke activiteiten’. Het te ontmoedigen gedrag wordt doorgaans in verband gebracht met doelstellingen op het terrein van milieu en (volks)gezondheid, maar in theorie is het toepassingsbereik aanzienlijk groter.⁷⁷ Vanuit economisch perspectief is de invalshoek vooral gericht op het internaliseren van externe kosten. Het gaat daarbij om maatschappelijke kosten die niet in de prijs van het ‘product’ of de ‘gedraging’ tot uitdrukking komen en die door middel van een belasting – in dit verband wordt ook vaak het woord ‘heffing’ gebruikt – in rekening worden gebracht. Dergelijke heffingen appelleren aan de gedachte dat de ‘vervuiler betaalt’. De uiterste positie daarbij is die van een ‘Pigovian Tax’, vernoemd naar Arthur Cecil Pigou, waarbij alle niet in het product verdisconteerde externe kosten alsnog worden geïnternaliseerd.⁷⁸ Het is in die zin te beschouwen als een correctie op het falen van de markt. Praktische beperkingen maken het ‘ideaal’ van een Pigovian Tax onhaalbaar, maar dit laat onverlet dat belastingen kunnen worden ingezet om (i) externe kosten schattenderwijs door te belasten, dan wel (ii) gedrag te sturen in een richting die minder externe kosten oproept.⁷⁹ Het bereiken van beide doelstellingen tegelijk lijkt niet haalbaar.⁸⁰ De budgettaire functie en de nevendoelelstelling sluiten elkaar als concurrerende doelstellingen uit. Smeets merkt in dit verband op:⁸¹

‘(...) beschermende invoerrechten worden niet geheven om geld in de schatkist te brengen. Indien zij werkelijk willen beschermen, moeten zij *nihil* opbrengen! Welnu indien ze toch baten afwerpen, worden zij als ontvangst geboekt en deze uitgave wordt – zelfs in het jaar van ontvangst – besteed tot dekking van overheidsuitgaven.’

76. Algemene Rekenkamer (1999), p. 12.

77. Zie Ogus (1999), p. 247.

78. Ogus (1999). Zie ook Vollebergh (2007).

79. Ogus (1999) spreekt in het eerste geval van ‘rectifying taxes’ en in het tweede geval van ‘nudging taxes’.

80. Zie Stassen, Leder en De Ridder (2007).

81. Smeets (1947), p. 71.

Het lijkt mij klare taal. De ene doelstelling werkt de andere tegen en de uiteindelijke uitwerking van de spanning tussen beide is afhankelijk van de prijselasticiteit van het product of de gedraging. Gevallen waarin wordt gesproken van een ‘dubbel dividend’ (beide doelstellingen worden bereikt), ontstaan toch vooral bij het ‘uitruilen van grondslagen’, waardoor een andere verhouding in de belastingmix ontstaat.⁸²

Vanuit een juridische beoordeling van de doelstellingen van de wetgever ten aanzien van een ontmoedigingsmaatregel kan een aantal observaties worden gemaakt. In de eerste plaats valt op dat de definitie van de Algemene Rekenkamer – alhoewel een ontmoedigingsmaatregel als het spiegelbeeld van een stimuleringsmaatregel wordt gepresenteerd – niet expliciet verwijst naar ‘een primaire heffingstructuur’. Weliswaar kan in het woord ‘verhoging’ een relatie worden gevonden met een ‘nullijn’, maar de te ontmoedigen activiteit staat duidelijk voorop. In de tweede plaats kent een ontmoedigingsmaatregel – zeker als het daadwerkelijk tot belastingheffing komt – een duidelijke, ‘welhaast gegarandeerde’ rechtvaardiging voor de heffing.⁸³ De rechtvaardiging is dat de belastingbetaler heeft vervuild.

Desalniettemin stuit de inzet van ontmoedigingsmaatregelen ook regelmatig op de kritiek dat het nastreven van de niet-budgettaire doelstelling in wezen bijzaak is. Het ontbreken van elasticiteit – denk aan tabak, alcohol en fossiele brandstoffen – maakt dat de doelgroep die wordt geraakt door de ontmoedigingsmaatregel het gedrag niet (eenvoudig) kan aanpassen. Enigszins gekscherend merkt Aardema in dit verband op:⁸⁴

‘Zo heeft een alcoholaccijns bijvoorbeeld een zeer rechtstreeks effect, tenzij we ervan uit moeten gaan dat voor de alcoholist zijn vraagcurve zo inelastisch is, dat zijn draagkrachtaantasting eerder tot een vraaguitval voor brood of groente leidt. Korsakov komt dan nog sneller in zicht.’

Wetende dat de nevendoelstellingen van een ontmoedigingsmaatregel nooit volledig (kunnen) worden bereikt, krijgt de belastingwetgever ook wel het verwijt op zoek te zijn naar ‘melkkoeien’.⁸⁵ De rechtvaardiging die aan de nevendoelstelling wordt ontleend, snijdt dan eigenlijk geen hout en de heffing kan eigenlijk uitsluitend vanuit de budgettaire functie worden verdedigd.

Ook vanuit andere invalshoeken zijn tegen ontmoedigingsmaatregelen bezwaren aan te voeren van meer principiële en praktische aard.⁸⁶ In de eerste plaats neemt een ontmoedigingsmaatregel het ‘vervuilende gedrag’ niet weg; het is geen verbod of strafbaarstelling. De inzet van het fiscale instrument is daarmee sterk afhankelijk van de (on)wenselijkheid van het te ontmoedigen gedrag en dient tegenover andere bestuurs- en strafrechtelijke alternatieven te worden afgewogen. Voorts kan een ongelijkheid worden onderkend tussen belastingplichtigen die zich de heffing – en dus het ongewenste gedrag – wel en niet kunnen veroorloven.

82. In dat geval brengt de maatregel geld op voor de schatkist én leidt tot het behalen van de nevendoelstelling. Zie hierover Stassen, Leder en De Ridder (2007), p. 23-24.

83. Zie expliciet Stassen, Leder en De Ridder (2007), p. 28.

84. Aardema (2006).

85. Zie o.a. Meeles (1986) en Burgers en Hanema (2011).

86. Zie o.a. Stevens (1992), Kogels (2008), Niessen (2008) voor een uiteenzetting van deze principiële en praktische bezwaren.

In meer praktische zin kunnen bedenkingen worden genoemd ten aanzien van de uitvoerbaarheid van ontmoedigingsmaatregelen. Is de maatregel wel (administratief) uitvoerbaar en ook handhaafbaar door de Belastingdienst? Ontmoedigingsmaatregelen vormen immers ‘aanmoedigingsmaatregelen’ voor bedenkers van sluip-, ontwijk- en smokkelroutes, met als meest onschuldige verschijningsvorm het tanken over de grens.⁸⁷ Daarnaast kunnen vraagtekens worden gezet bij de mate waarin de heffingsgrondslag voldoende differentieert naar de verschillende vormen of ernst van het ongewenste gedrag. Ondanks de betrekkelijk lange historie van hetgeen tegenwoordig als ontmoedigingsmaatregel wordt gezien,⁸⁸ blijkt de wetgever ook in het recente verleden deze uitvoeringstechnische aspecten te hebben onderschat.⁸⁹

2.7 NIET ALLEEN BUDGETTAIRE, MAAR OOK FUNDAMENTELE BEZINNING

Alhoewel de aandacht voor de budgettaire aspecten van fiscaal instrumentalisme de laatste decennia is toegenomen – in het bijzonder de evaluatie van belastinguitgaven⁹⁰ – lijkt de aandacht voor de juridische normering daarbij enigszins achter te blijven. Anders gezegd, de beoordeling van het optreden van de sturende belastingwetgever richt zich doorgaans meer op de financiële dimensie van ‘instrumentalisme’ dan op de juridische dimensie van ‘instrumentaliteit’. Ik ben met Gribnau van mening dat een accentverschuiving in het denken over fiscaal instrumentalisme belangrijk is; niet alleen om de eigen rechtswaarden van het belastingrecht te versterken, maar ook om de legitimiteit van het fiscale stelsel te waarborgen.⁹¹ Hierbij kan een gerichtheid op de eigen fiscale rechtswaarden – instrumentaliteit – wel bijdragen aan de integriteit van het belastingrecht, maar instrumentalisme duidelijk niet. Sterker nog, de inzet van fiscale instrumenten kan afbreuk doen aan de ‘kernwaarden van de belastingheffing’.⁹² Vanuit een juridische benadering verdient een beoordeling van actuele beleidsdoelstellingen daarbij de voorkeur.⁹³ Zoals ik hierna zal betogen, gaat het daarbij om een beoordeling van deze doelstellingen vanuit het perspectief van rechtsbeginselen. Door de doelstellingen van een sturende maatregel te beoordelen in relatie tot de doelstellingen van een belastingwet – de wet(ten)

87. Hetgeen zelfs extra milieuvervuiling tot gevolg heeft, vanwege de omrijkilometers.

88. Accijnzen en (beschermende) invoerrechten vormen de voorlopers van de hedendaagse ontmoedigingsmaatregelen. Zie Grapperhaus (1993), p. 15-16.

89. Te denken valt aan het kortstondige bestaan van enkele ontmoedigingsmaatregelen, zoals de (effectief) op 1 juli 2009 afgeschafte ‘vliegbelasting’ en ‘verpakkingenbelasting’ per 1 januari 2013.

90. Zie voor de ontwikkeling in het monitoren en evalueren van belastingfaciliteiten De Ridder (2012), Jansen (2012), p. 21-38. Zie voor een actueel overzicht van de evaluatie van belastinguitgaven en een bespreking daarvan Caminada en Ros (2012).

91. Zie o.a. Gribnau (1997), Gribnau (1999), Gribnau (2012), Gribnau (2013a) en Gribnau (2013c).

92. Zie Stevens (2013c), die naast instrumentalisme tal van andere ontwikkelingen aanwijst die de kernwaarden van het belastingrecht raken, zoals de inzet van ficties en forfaits, snelheid van het wetgevingsproces, alsmede de massaliteit en (noodgedwongen) automatisering van werkprocessen bij de Belastingdienst.

93. Een (deels) vergelijkbare benadering lijkt te worden verdedigd in het rapport ‘A Reconsideration of Tax Expenditure Analysis’ (JCX-37-08) van de Staff of the Joint Committee on Taxation uit 2008. Zie www.jct.gov/publications.html?func=select&id=5.

waarvan de maatregel deel uitmaakt⁹⁴ – kan een oordeel worden gegeven over de juridische inpassing van het fiscale instrument in de belastingwetgeving. Het betreft overigens een ‘normatief juridisch oordeel’ gebaseerd op een weging van rechtsbeginselen. Het is daarmee per definitie een relatieve uitspraak omtrent sturende wetgeving gebaseerd op (kwaliteits)eisen die aan belastingwetgeving mogen worden gesteld.⁹⁵ Hierbij geldt naar mijn mening voor de wetgever een ‘motiveringsplicht’ die meebrengt dat inzichtelijk wordt gemaakt welke afwijkingen van juridische aard zijn gemaakt bij sturende wetgeving.

In het licht van de hiervóór genoemde bezwaren van sturingsmaatregelen en in de beeldspraak van de titel van deze bijdrage dringt zich de vraag op in welke gevallen de sturende belastingwetgever ‘monsterlijke trekken’ vertoont? Hierna bespreek ik enkele beoordelingskaders die worden gehanteerd om fiscale sturingsmaatregelen te toetsen. Hierbij worden de juridische elementen onderzocht die de wetgever in ogenschouw dient te nemen bij fiscaal instrumentalisme. Het betreft dan ook een wezenlijk ander beoordelingskader dan het kader dat door de rechter wordt gehanteerd bij een beoordeling van het verdragsrechtelijke gelijkheidsbeginsel dan wel een schending van het eigendomsgrondrecht.⁹⁶

94. Happé (1999), p. 36 en 53.

95. Wellicht ten overvloede merk ik reeds op dat het derhalve niet gaat om een oordeel op basis van het toetsingskader dat door de belastingrechter wordt aangelegd.

96. Zie art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM, respectievelijk art. 1, Eerste Protocol bij het EVRM. Zie tevens onderdeel 3.5.

3 *Juridisch beoordelingskader voor fiscaal instrumentalisme*

3.1 INLEIDING

Fiscale instrumenten dienen niet alleen binnen budgettaire kaders te blijven, maar evenzeer binnen juridische kaders. De omvangrijke hoeveelheid bezwaren die tegen instrumentalisme zijn aan te voeren, dwingen eenvoudigweg tot een weloverwogen inzet van instrumentele regelingen. Een juridisch beoordelingskader geeft daarbij de beperkingen aan die eigen zijn aan de inzet van belastingrecht als instrument. In dit verband wordt de vergelijking met het gereedschap van de timmerman in herinnering geroepen. Het beoordelingskader dient aan te geven in welke gevallen de timmerman in plaats van een hamer een nijptang dient te gebruiken of, in het uiterste geval, de klus dient terug te geven aan de opdrachtgever.

Hierna wordt onderzocht welke juridische beoordelingskaders de wetgever kan aanhouden waar het gaat om fiscale instrumenten. Ik bespreek drie beoordelingskaders en zal die met elkaar vergelijken. Als eerste wordt het beoordelingskader uit de nota 'Zicht op wetgeving' besproken (onderdeel 3.2). Fiscale instrumenten, die hier worden besproken, zijn immers wetgeving en toetsing aan dit algemene beoordelingskader voor wetgeving ligt derhalve voor de hand. Vervolgens wordt het beoordelingskader besproken dat de toenmalige staatssecretaris van Financiën Vermeend heeft opgesteld (onderdeel 3.3). Het gaat om een beoordelingskader dat naar zijn bedoeling specifiek is toegesneden op fiscale instrumenten. Als laatste wordt het beoordelingskader dat in de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften is opgenomen aan een nadere analyse onderworpen. Het gaat hierbij om een kader dat richting geeft aan de beleidsmatige afwegingen in het kader van belastinguitgaven en naar zijn bedoeling minder juridisch van aard is.

Daarna wordt beoordeeld of aan de hand van deze voorbeelden een beoordelingskader kan worden samengesteld dat in voldoende mate waarborgt dat instrumentalisme niet ten koste gaat van de eigen rechtswaarden van het belastingrecht. Op deze wijze dient te worden voorkomen dat instrumentaliteit een fraai klinkende, maar holle frase is. Afgesloten wordt met een tussenconclusie.

3.2 BEOORDELINGSKADER ‘ZICHT OP WETGEVING’

De nota ‘Zicht op wetgeving’ is bedoeld om de kwaliteitseisen ten aanzien van wetgeving en wetgevingsprocedures helder in kaart te brengen.⁹⁷ De samenleving heeft behoefte aan kwalitatief hoogwaardige wetgeving en de overheid dient de maatschappij van goede wetgeving te voorzien. Voorafgaande aan de uitwerking van het beoordelingsmodel wordt in de nota ‘Zicht op wetgeving’ duidelijk opgemerkt dat wetgeving meer is dan een middel. Onder het kopje ‘De plaats van wetgeving in de samenleving: belangenafweging en sturing’ wordt het volgende opgemerkt:⁹⁸

‘Aan wetten liggen aldus waarden ten grondslag. Het gaat bij wetgeving nimmer slechts om techniek. Wetgeving vertegenwoordigt ook zelf een waarde: de waarde van een belangenafweging uit algemene gezichtspunten die via een democratisch gelegitimeerde wijze van besluitvorming tot rechtsregels leidt.’

Ook al wordt niet toegelicht wat die ‘algemene gezichtspunten’ zijn, aangenomen moet worden dat deze worden weerspiegeld in de kwaliteitseisen die aan wetgeving worden gesteld en de (rechts)waarden waarvan zij indirect zijn afgeleid. Het beoordelingskader wordt als volgt gepresenteerd:

‘De kwaliteitseisen voor het overheidsoptreden via wetgeving vallen als volgt te groeperen:

- a. rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen
- b. doeltreffendheid en doelmatigheid
- c. subsidiariteit en evenredigheid
- d. uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid
- e. onderlinge afstemming
- f. eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.’

Bij eerste beoordeling valt op dat het beoordelingskader overeenkomsten vertoont met het beoordelingskader dat wordt aangelegd door de Raad van State bij wetgevingsadvisering.⁹⁹ Tevens kan worden opgemerkt dat het beoordelingskader ook terug komt in de toelichting bij de Aanwijzingen voor de regelgeving (aanwijzing 254).¹⁰⁰ Op een andere wijze ingedeeld komen deze vragen ook terug in onderdeel 6.2 t/m 6.4 van het Integrale Afwegingskader beleid en regelgeving.¹⁰¹

Uit de toelichting op de onderscheiden onderdelen van het beoordelingskader volgt in de eerste plaats dat het criterium van rechtmatigheid en het verwerken van rechtsbeginselen (a) als de ‘meest wezenlijke kwaliteitseis’ wordt

97. Nota Zicht op wetgeving (1991). De nota ‘Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie’, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 475, nr. 2, borduurt voort op de uitgangspunten van de nota ‘Zicht op wetgeving’, maar kent een iets andere insteek en brengt enkele accentverschillen aan. Zo wordt meer gewerkt vanuit het gezichtspunt van alle actoren, alle fasen van het wetgevingsproces en alle niveaus van regelgeving. Tevens wordt bijvoorbeeld meer nadruk gelegd op uitvoerbaarheid van regelgeving. Ik bespreek deze en opvolgende nota’s niet separaat. Zie voor een beschrijving van de ontwikkeling tot aan de nota *Vertrouwen in wetgeving* (*Kamerstukken II* 2008/09, 31 731, nr. 1), Van Gestel (2009).

98. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 14.

99. Zie uitgebreid Broeksteeg e.a. (2005) alsmede Van Kreveld en Lubbers (2009), p. 53 e.v.

100. Laatstelijk gewijzigd op 1 april 2011, *Stcrt.* 2011, 6602.

101. www.kc-wetgeving.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving.

gezien. Daarbij wordt opgemerkt dat binnen het krachtenspel van de totstandkoming van wetten politieke en beleidsmatige overwegingen soms prevaleren boven de juridische overwegingen.¹⁰² Gegeven de aard van de in geding zijnde rechtsbeginselen als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid is dat op zich geen verheugende mededeling. Het criterium doeltreffendheid en doelmatigheid (b) houden in dat het door de wetgever beoogde doel daadwerkelijk moet kunnen worden bereikt (effectief) en wel op een wijze die ook doelmatig is (efficiënt). Onbedoelde neveneffecten dienen te worden voorkomen. Een goede voorbereiding is derhalve noodzakelijk en die omvat mede dat beleidsdoelstellingen helder worden geformuleerd.¹⁰³

Ten aanzien van het vereiste van subsidiariteit en evenredigheid (c) geldt dat de wetgever niet nodeloos vergaand dient in te grijpen in de samenleving. Terughoudendheid bij sturing is geboden, al was het maar omdat sommige sectoren moeilijk bereikbaar zijn.¹⁰⁴ Belangrijk is voorts de opmerking dat de wetgever 'waar mogelijk steeds op creatieve wijze ruimte [moet] laten voor het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties.'¹⁰⁵ De eis van uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid (d) brengen mee dat tijdig bij de totstandkoming van wetgeving op doordachte wijze aandacht wordt gegeven aan handhaving. Wetgeving die niet uitvoerbaar en/of handhaafbaar is, verwordt tot symboolwetgeving.¹⁰⁶ Het criterium van onderlinge afstemming (e) dient op twee niveaus te worden beoordeeld teneinde te voorkomen dat regelgeving tekort schiet. Het gaat om (i) onderlinge afstemming ten aanzien van de inwerking van regels op verschillende kwesties en (ii) het voorkomen van onnodige verscheidenheid waar het vergelijkbare kwesties betreft. Beide aspecten in acht genomen, zou harmonisatie van regelgeving het resultaat moeten zijn.¹⁰⁷ Ten slotte worden de toetsstenen eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid (f) toegelicht door erop te wijzen dat alle actoren van het recht (burgers, degene die de regels toepassen, openbaar bestuur en rechters) moeten kunnen begrijpen wat van hen wordt verlangd. Opvallend is dat deze niet expliciet als afgeleiden van het rechtszekerheidsbeginsel worden weergegeven.

De nota 'Zicht op wetgeving' brengt naar mijn mening op duidelijke wijze de relevante kwaliteitseisen naar voren die aan wetgeving mogen worden gesteld. Dit geldt niet alleen in het algemeen, maar ook waar het fiscale instrumenten betreft. Het beoordelingskader stelt de eigen waarde van het recht duidelijk centraal en de genoemde criteria geven – alhoewel de toelichting sommige vragen onbeantwoord laat – een gerichtheid op de verwerkelijking van rechtsbeginselen weer. De genoemde criteria laten zich in theorie ook toepassen op stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen.

Hierbij dient te worden opgemerkt dat de verwijzing naar rechtsbeginselen in veel gevallen nog te abstract lijkt te zijn om wetgeving op adequate wijze te kunnen beoordelen. Het beoordelingskader kan aan scherpte winnen door de rechtsbeginselen 'rechtsgelijkheid' en 'rechtszekerheid' verder uit te werken en

102. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 24.

103. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 25.

104. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 26.

105. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 27.

106. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 27.

107. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 29.

te operationaliseren in de context van belastingwetgeving.¹⁰⁸ Aan de hand daarvan zouden ‘actuele beleidsdoelstellingen’, en daarmee fiscale instrumenten, meer gedetailleerd kunnen worden beoordeeld.

3.3 BEOORDELINGSKADER VERMEEND

De toegenomen aandacht voor – en, naar valt aan te nemen, kritiek op – fiscaal instrumentalisme heeft Vermeend aangespoord tot het opstellen van een beoordelingskader aan de hand waarvan de invoering van een fiscale stimuleringsmaatregel kan worden beoordeeld.¹⁰⁹ Vermeend was als staatssecretaris van Financiën – met de fietsaftrek als bekendste fiscale versiering – pleitbezorger van het instrumenteel gebruik van het belastingrecht. Het door hem ontworpen beoordelingskader dat voorafgaat aan de inzet van een fiscaal instrument bestaat uit de volgende criteria:¹¹⁰

- doeltreffendheid (beleidseffectiviteit);
- doelmatigheid (kostenefficiëntie);
- de inpasbaarheid binnen de fiscale structuur;
- de verenigbaarheid van de maatregel met budgettaire randvoorwaarden; zoals de ontwikkeling van de microlasten, het uitgavenkader en de budgettaire beheersbaarheid;
- de verenigbaarheid met EG-regelgeving en internationale verdragen.

Reeds bij een eerste indruk lijkt het beoordelingskader weinig rekening te houden met de eigen rechtswaarden van het belastingrecht; het kader leidt veeleer tot een wenselijkheidsbeoordeling ten aanzien van de politieke en sociaaleconomische vraagstukken rondom de inzet van een fiscaal instrument. Ook bij nadere beschouwing blijkt het juridische gehalte van het beoordelingskader beperkt. Op zichzelf kunnen in de criteria ‘doeltreffendheid’ en ‘doelmatigheid’ aspecten van het proportionaliteitsbeginsel worden ontwaard, maar het gaat volgens de toelichting die Vermeend geeft vooral om de beleidsmatige afwegingen ten aanzien van het instrument.

Zo blijkt ook bij het criterium van ‘de inpasbaarheid binnen de fiscale structuur’ – op papier een kansrijke mogelijkheid voor een uiteenzetting over rechtswaarden – vooral de uitvoeringstechnische inpasbaarheid centraal te staan. Op een bijna terloopse verwijzing naar het gelijkheidsbeginsel na, gaat het volgens de toelichting vooral om zaken als: ‘introduceert een regeling nieuwe elementen in de fiscale wetgeving’, ‘is bij de Belastingdienst relevante contra-informatie aanwezig’ en ‘kunnen de wettelijke regels worden omgezet in duidelijke, in de praktijk toepasbare criteria, enzovoorts.’

Het criterium van ‘de verenigbaarheid van de maatregel met het Europese en internationale recht’ wordt in de bijdrage uit 1999 aangegrepen om te vermelden

108. Een uitwerking van deze beginselen in de eigen omgeving van het belastingrecht is te vinden bij Gribnau (2006). Zie ook onderdeel 3.5.

109. Vermeend (1996) en Vermeend (1999).

110. Opvallend is dat in beide bijdragen het beoordelingskader wordt ingeleid met de opmerking ‘de belangrijkste criteria zijn (...)’. Dat roept natuurlijk de vraag op welke criteria dan nog meer van belang zijn en op welke wijze dit ‘open karakter’ het beoordelingskader kan beïnvloeden.

dat het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten van 16 december 1966 (het IVBPR of BUPO) ook toepassing van het gelijkheidsbeginsel binnen het belastingrecht tot gevolg heeft. Vervolgens wordt hieraan toegevoegd dat zich in de Nederlandse belastingrechtspraak een tendens ontwikkelt waardoor de inzet van fiscale beleidsinstrumenten wordt bemoeilijkt. Mocht deze trend zich voortzetten, dan zou dit een beperking inhouden van algemeen overheidsbeleid, aldus Vermeend.¹¹¹

Vanuit juridisch perspectief is de beperkte invulling die aan het beoordelingsmodel wordt gegeven een gemiste kans te noemen.¹¹² Enkele van de genoemde elementen van het beoordelingskader lijken zeer relevant te zijn bij een beoordeling van het optreden van de sturende belastingwetgever, maar de invulling die aan de criteria wordt gegeven maakt dat het beoordelingskader weinig aanknopingspunten biedt voor een revitalisatie van rechtswaarden binnen het belastingrecht.

3.4 REGELING RIJKSBEGROTINGSVOORSCHRIFTEN

In het kader van de verantwoording en voorbereiding van de Rijksbegroting wordt met betrekking tot belastinguitgaven gebruikgemaakt van een eigen beoordelingskader.¹¹³ Het beoordelingskader bestaat uit zes vragen die allemaal bevestigend dienen te worden beantwoord, alvorens een belastinguitgave in beeld komt. Uit de toelichting volgt dat het doel is ‘te dwingen tot een heldere afweging over uitgaven’. Exacte criteria zijn hierbij vooraf niet te geven en dienen per regeling zoveel mogelijk te worden ingevuld en gekwantificeerd, aldus de toelichting. De criteria en algemene toelichting uit de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften luiden als volgt:¹¹⁴

- ‘1. Is sprake van een heldere probleemstelling?
Er dient inzichtelijk gemaakt te worden waarom er sprake is van een beleidsprobleem, dat wil zeggen van een met overheidsbeleid te sturen probleem.
2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?
Als duidelijk is dat de overheid een taak heeft bij genoemd beleidsprobleem moet er een te bereiken doel worden gedefinieerd. De zogenoemde SMART-criteria zijn hierbij leidend: specifiek, meetbaar, afgesproken, realistisch en tijdgebonden. Deze criteria moeten zoveel mogelijk kwalitatief en kwantitatief worden ingevuld om zodoende ook achteraf te kunnen evalueren of, hoe en wanneer het doel verwezenlijkt is.
3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?
Ter realisering van het geformuleerde overheidsdoel bestaat de keuze tussen financiële en niet financiële instrumenten. Gemotiveerd moet worden waarom voor een van beide is gekozen.
4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?

111. Zie ook *Kamerstukken II 1997/98*, 25 810, nr. 2, p. 34-35.

112. Zie voor uitvoerige kritiek, zeker ook met betrekking tot dit punt, Gribnau (1999).

113. Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2013 is te vinden op www.rbv.minfin.nl/2013.

114. Zie Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2013, model 4.55 (Toetsingskader Belastinguitgaven), p. 328-330. Daarin zijn ook nog nadere toelichtingen opgenomen.

Binnen de groep financiële instrumenten bestaat de keuze uit een heffing en een subsidie. Een gemotiveerde afweging moet de keuze tussen beide expliciet maken. Duidelijk moet worden waarom gewenst gedrag effectiever valt te stimuleren door gewenst gedrag fiscaal te bevoordelen dan door ongewenst gedrag te benadelen via een heffing. «Bewijzen» uit (bestaand of nieuw) onderzoek kunnen worden gebruikt om dit aan te tonen; maar ook andere criteria zijn denkbaar.

5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?
Zowel bij belastinguitgaven als bij directe uitgaven dienen algemeen geldende begrotingsregels te worden betracht. Voor de directe uitgaven betekent dit dat de subsidie moet worden ingepast in de uitgaven onder het uitgavenkader. Voor belastinguitgaven vereisen begrotingsregels dat de werking van de automatische stabilisatoren niet wordt belemmerd.
6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?
Vooraf dient in elk geval het volgende duidelijk gemaakt te worden.
 1. Wat wil men gaan evalueren, dat wil zeggen wat zijn kernelementen hierbij?
 2. Hoe wordt evaluatie uitgevoerd, dat wil zeggen welke waarderingscriteria en waarderingsmethoden?
 3. Hoe vaak gaat men evalueren (minimaal eens per vijf jaar)? De evaluatie zelf moet alle hierboven genoemde stappen omvatten. Als bij de evaluatie blijkt dat de regeling niet meer aan één of meer van de gestelde toetsingselementen voldoet, is aanpassing of afschaffing van de maatregel geboden.'

Het beoordelingskader biedt beleidsmakers ten aanzien van belastinguitgaven structuur bij de beleidsmatige afwegingen ten behoeve van de begrotingscyclus. Vanuit dat perspectief beschouwd, biedt het 'trechterschema' door de volgorde van de vragen houvast. In dit opzicht vertoont het beoordelingsmodel overeenkomsten met de beleidsmatige vragen die aan de orde worden gesteld in het Integraal Afwegingskader beleid en regelgeving.¹¹⁵ Het is evenwel de vraag of het beoordelingsmodel in voldoende mate inzicht verschaft om afdoende financiële controle op belastinguitgaven mogelijk te maken.¹¹⁶

Belangrijker in dit verband is de vraag of het beoordelingsmodel ook uiting geeft aan het belang van de in geding zijnde fiscale rechtswaarden. Benaderd vanuit een juridisch perspectief valt op dat geen van de vragen, noch de daarbij gegeven toelichting, aanzet tot een weging van rechtsbeginselen. Terecht constateert Jansen dat 'iedere verwijzing naar de normatieve kanten van het belastingstelsel ontbreekt' en oppert als mogelijkheid 'dat dit zo vanzelfsprekend is dat het niet nodig wordt geacht dit apart te noemen'.¹¹⁷ Uit de latere analyse van Jansen van enkele door hem onderzochte fiscale instrumenten – waarvan het eindoordeel de auteur tot droefheid stemt¹¹⁸ – blijkt mijns inziens reeds in voldoende mate dat het ontbreken van een juridische toets niet op een vanzelfsprekendheid berust. Ook elders wordt geconstateerd dat het

115. Zie www.kc-wetgeving.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving. Het IAK komt nader aan de orde in onderdeel 4.5.

116. Zie hieromtrent Hemels (2011).

117. Jansen (2012), p. 42.

118. Jansen (2012), p. 46.

beoordelingsmodel niet noopt tot afwegingen van juridische aard.¹¹⁹ Het beoordelingsmodel dwingt tot afwegingen van beleidsmatige aard; in dat opzicht worden relevante voorvragen gesteld met betrekking tot de doelstelling van de maatregel. Deze vragen zijn bedoeld om te komen tot een verantwoorde inzet en evaluatie van de maatregel, maar leidt niet tot de eerder bedoelde confrontatie van doelstellingen in juridische zin.

3.5 BEOORDELINGSKADERS VOOR FISCALE STURINGSMAATREGELEN BEOORDEELD

Bij een beoordeling van de eerder beschreven beoordelingskaders dient voorop gesteld te worden dat deze kaders een andere insteek kennen. De nota 'Zicht op wetgeving' is gericht op de wetgevingskwaliteit in zijn algemeenheid en niet geconcretiseerd voor belastingwetgeving. Het door Vermeend opgestelde toetsingskader is weliswaar toegesneden op fiscaal instrumentalisme, maar wordt op beleidsmatige wijze ingevuld. Daarbij krijgen juridische aspecten nauwelijks aandacht. In het bijzonder geldt dit voor het afwegingskader uit de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften, aangezien dit kader is bedoeld om de inzet en evaluatie van stimuleringsmaatregelen te monitoren. Een raamwerk dat is toegespitst op fiscale sturingsmaatregelen kan dan ook worden gevormd door elementen uit de verschillende toetsingskaders bij elkaar te brengen.

Uitgaande van de gedachte dat instrumentaliteit van belastingwetgeving dient te worden bevorderd om het 'sturende monster' te beteugelen, ligt toetsing aan algemene rechtsbeginselen voor de hand. Als basis zou dan ook het op rechtswaarden geënte beoordelingsmodel uit de nota 'Zicht op wetgeving' kunnen dienen. Juridische kanttekeningen bij stimuleringsmaatregelen zijn dan gebaseerd op een toetsingskader waarbij – in navolging van Radbruch¹²⁰ – de rechtswaarden 'rechtsgelijkheid', 'rechtszekerheid' en 'doelgerichtheid' tot uitdrukking komen. De uitwerking van deze abstracte 'driehoek' vindt plaats door een nadere detaillering in de vorm van rechtsbeginselen.¹²¹

In zeer beknopt bestek komt de theorie van Radbruch hierop neer dat de drie rechtswaarden 'rechtsgelijkheid', 'doelgerichtheid' en 'rechtszekerheid' elkaar onderling beïnvloeden. Doelgerichtheid moet daarbij worden opgevat als de gerichtheid van het recht op het verwezenlijken van politieke en maatschappelijke rechtvaardigheid, het 'algemeen welzijn'. Rechtvaardigheid is dan ook iets anders dan de – betrekkelijk toevallige – doelstellingen van de wetgever; het gaat in de opvatting van Radbruch om het 'normatief polijsten' van deze beleidsdoelstellingen, indien zij worden getoetst aan de rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Deze toetsing dwingt de wetgever in feite tot een motiveringsplicht.¹²²

'Politieke en beleidsdoelen moeten dan steeds getoetst worden aan de rechtsgelijkheid en de rechtszekerheid. Goede argumenten zullen moeten motiveren en overtuigen waarom een bepaalde rechtswaarde in een bepaalde regeling een

119. Gribnau (2013b).

120. Radbruch (1973). Voor een beknopte beschrijving zie Von der Pfordten (2010).

121. Zie over deze driehoek, Witteveen (2013) en Gribnau (2006).

122. Gribnau (2006), p. 35.

groter gewicht toekomt (zonder dat overigens de andere rechtswaarden geheel waardeeloos worden).’

Reeds op voorhand dient te worden opgemerkt dat een beoordeling aan de hand van ‘beginselen van behoorlijke wetgeving’ niet is bedoeld discussies over fiscale sturingsmaatregelen te beslechten. Integendeel, zij dient discussies uit te lokken!¹²³ De wetgever dient zijn voordeel te doen met de vruchten die deze discussie oplevert.¹²⁴

‘Hoe interessant en verhelderend het voor wetenschappers (en toetsende rechters!) ook zou zijn als de verschallende dubbelzinnigheden van het begrip ‘beginselen van behoorlijke wetgeving’ zouden worden opgelost, voor een regelgever is het voldoende om te weten dat hij er goed aan doet algemeen erkende beginselen van behoorlijke wetgeving na te leven. Wel moet hij erop bedacht zijn dat deze beginselen soms met elkaar in strijd zijn, of althans op gespannen voet staan, en ook kunnen botsen met andere regels en wenken inzake regelgeving.’

Hierin schuilt ook de wezenlijk andere betekenis van het beoordelingskader dat de wetgever dient toe te passen dan het beoordelingskader dat de rechter hanteert bij een ‘beginselenbeoordeling’.¹²⁵ Het rechterlijke toetsingskader, op te vatten als de verdragsrechtelijke codificatie van rechtsbeginselen, dient het doel van geschilbeslechting. Hierbij dient de rechter – passend binnen het stelsel van een evenwicht der machten – de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe te kennen (‘wide margin of appreciation’).¹²⁶ Voor de wetgever heeft dit (beperkte) kader uitsluitend betekenis bij een reflectieve beoordeling van de wijze waarop hij zijn eigen toetsingskader invult en toepast. De wetgever dient te allen tijde te voorkomen dat zijn wetgeving door de rechter in strijd wordt bevonden met het gelijkheidsbeginsel. Zijn ambitieniveau moet aanmerkelijk hoger liggen, al was het maar om te voorkomen dat hem monsterlijk gedrag wordt verweten. In iets andere bewoordingen spreekt Wattel van wetgeving waarvoor ‘een fatsoenlijk land zich moet schamen’.¹²⁷ Overigens dient de wetgever het zich evenzeer aan te rekenen, indien een maatregel weliswaar niet in strijd met het verdragsrechtelijke gelijkheidsbeginsel wordt geoordeeld, maar de rechter laat doorschemeren een (onderdeel van) een instrumentele maatregel slecht gemotiveerd te vinden.¹²⁸ Het ambitieniveau van de wetgever moet zo hoog liggen dat, in het verlengde van het beoordelingskader uit de nota ‘Zicht op wetgeving’, tekortkomingen in de motivering dienen te worden voorkomen. Hierna wordt onderzocht op welke wijze dit beoordelingskader

123. Gribnau (2006), p. 31.

124. Waaldijk (1987), p. 8.

125. Het gaat daarbij om toetsing aan art. 14 EVRM (jo. art. 1 EP EVRM) en art. 26 IVBPR, alsmede binnen Europeesrechtelijke verhoudingen aan art. 17 Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie. Toetsing van wetgeving in formele zin aan ongeschreven rechtsbeginselen is binnen de Nederlandse rechtsorde niet mogelijk. De leer uit het zogeheten Harmonisatiewet-arrest wordt door de Hoge Raad nog steeds aangehouden. Zie recent HR 14 juni 2013, nr. 12/04290, *NTRF* 2013/1551.

126. Sommige auteurs bepleiten op dit punt dan ook een actievere rol van de rechter. Zie onder meer Gribnau (1999) en Douma en Girolami (2013). Zie daarentegen Van den Berge (2000) en Van den Berge (2013) die rechterlijke terughoudendheid bepleit.

127. Onderdeel 6.7 van de conclusie van A-G Wattel bij HR 8 februari 2002, nr. 35 721, *BNB* 2002/137.

128. HR 14 juni 2013, nr. 12/04290, *NTRF* 2013/1551, r.o. 3.4.3.

specifiek kan worden toegespitst op het belastingrecht.. Daarbij dienen de algemene criteria te worden benaderd op een wijze die de rechtswaarden van het fiscale stelsel ondersteunen. Aldus wordt instrumentaliteit bevorderd en instrumentalisme afgeremd; althans kunnen dergelijke regelingen op overtuigende wijze de ‘juridische toets der kritiek’ doorstaan. Ik geef nogmaals de basisvoorwaarden weer, zoals die zijn opgenomen in de nota ‘Zicht op wetgeving’ (zie onderdeel 3.2):

- a. rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen
- b. doeltreffendheid en doelmatigheid
- c. subsidiariteit en evenredigheid
- d. uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid
- e. onderlinge afstemming
- f. eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

In vergelijking met het beoordelingskader van Vermeend kan worden geconcludeerd dat de criteria ‘doeltreffendheid’, ‘doelmatigheid’ en ‘verenigbaarheid met internationale regelgeving’ ook terugkomen in het toetsingskader van de nota ‘Zicht op wetgeving’. Zoals opgemerkt, is de toelichting die daarbij in de nota ‘Zicht op wetgeving’ is gegeven juridisch van aard en verdient deze de voorkeur boven de beleidsmatige afwegingen die Vermeend daaronder brengt. Vervolgens geldt dat het element ‘inpasbaarheid binnen de fiscale structuur’ uit het model van Vermeend kan worden gezien als verbijzondering van de voorwaarde ‘onderlinge afstemming’ uit de nota ‘Zicht op wetgeving’. Ook dit criterium dient dan wel op juridische leest te worden geschoeid en niet – zoals door Vermeend toegelicht – uitsluitend kwesties van uitvoeringstechnische aard te bevatten. Ik zou dit criterium dan ook zo willen opvatten dat tot uitdrukking wordt gebracht dat de sturende regeling, qua doelstelling en vormgeving, wordt beoordeeld ten opzichte van de eigen doelstelling en vormgeving van de bestaande belastingwetgeving. Tot slot kan in vergelijking met de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften worden geconstateerd dat het beoordelingskader uit de nota ‘Zicht op wetgeving’ minder expliciet de doelstellingen van de regeling aan de orde stelt. Blijkens de toelichting komt de vraag naar de doelstelling van de maatregel aan bod bij het onderdeel ‘doeltreffendheid en doelmatigheid’.¹²⁹ Het vaststellen van de doelstelling van de regeling zou mijns inziens prominenter naar voren moeten worden gebracht. Inzicht in de doelstellingen van de maatregel is niet alleen van belang voor een evaluatie (effectenanalyse), maar eveneens van belang voor een juridisch normatieve beoordeling.¹³⁰ Deze belangrijke toets komt tot uitdrukking in het proportionaliteitscriterium. Het komt daarbij aan op een juridische beoordeling van ‘nut’ en ‘noodzaak’, ‘doel’ en ‘middel’, vanuit het dubbele perspectief van de doelstelling van de regeling.¹³¹

Vervolg vraag is dan hoe deze normatieve beoordeling kan worden vormgegeven en waartoe deze beoordeling leidt. Voor de normatieve opvattingen ten aanzien van het belastingrecht kan worden teruggevallen op de reeds hiervóór aan de

129. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 25.

130. Zie onderdelen 2.5.2 en 2.5.3.

131. Vgl. Bouwes (2013).

orde gestelde rechtsbeginselen. Fiscaal-juridische wetenschappers zouden de schroom van zich moeten afwerpen dat bespiegelingen van normatieve aard tot niet-wetenschappelijke, subjectieve oordelen zouden leiden. Indien een uiteindelijk oordeel over de normatieve aspecten van een maatregel controleerbaar is terug te voeren op een objectief beoordelingskader kan de vrees voor louter 'subjectieve oordelen' worden gepareerd.¹³² Hierbij geldt overigens dat het opsporen van en invulling geven aan rechtsbeginselen niet altijd een eenvoudige operatie is. Desalniettemin loont deze zoektocht wel. Paul Scholten heeft dit als volgt verwoord:¹³³

'Dikwijls, het is niet tegen te spreken, is het moeilijk intellectueel werk in verspreid liggende bepalingen het gemeenschappelijke te vinden. Het blootleggen der fundamenteën eischt inzicht en inspanning. Doch als zij eenmaal aangewezen zijn, zijn ze voor ieder zichtbaar, evident, is tevens aangetoond, dat zij er al waren toen de eerste bepaling, waarin zij worden teruggevonden in het leven werd geroepen.'

Het beoordelingskader voor fiscale instrumenten dient nader te worden geconcretiseerd door de gevonden fiscale rechtsbeginselen terug te brengen tot werkbare determinanten. Op deze wijze ingevuld wordt het beoordelingskader uit de nota 'Zicht op wetgeving' beter hanterbaar ten aanzien van fiscale wetgeving.

In zijn eerder aangehaalde bijdrage 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', aan de bundel 'Vijf jaar Wet IB 2001', waarin de wetenschappelijke evaluatie van de Wet IB 2001 is opgenomen, heeft Gribnau deze rechtsbeginselen nader gefragmenteerd voor toepassing van het belastingrecht.¹³⁴ De actuele beleidsdoelstellingen van de wetgever kunnen daardoor nauwkeuriger worden getoetst aan deelaspecten van rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Deze beide beginselen geven aldus uitdrukking aan de centrale rechtswaarde 'doelgerichtheid' en dienen ter ondersteuning bij de verwezenlijking van de doelstellingen van de wetgever. Ik zal niet alle deelcriteria bespreken; een opsomming van de deelaspecten van rechtsgelijkheid en rechtszekerheid die aan de doelgerichtheid een bijdrage leveren, geeft reeds een goede indruk van het toetsingsinstrumentarium:¹³⁵

132. Gribnau (2006), p. 31.

133. Scholten (1949), p. 402-403.

134. Gribnau (2006), p. 39-62.

135. Een indeling van elementen uit overkoepelende begrippen als 'transparantie' en 'evenredigheid' – die zowel van belang zijn voor rechtszekerheid als rechtsgelijkheid – is niet goed mogelijk. Ik heb deelaspecten van transparantie dan ook niet aan één van beide categorieën toebedeeld. Proportionaliteit komt reeds terug in deelaspecten van rechtszekerheid (niet het onmogelijke vragen) en rechtsgelijkheid (neutraliteit), maar heb ik vanwege de specifieke relatie met toetsing aan het gelijkheidsbeginsel tevens apart genoemd bij de categorie 'rechtsgelijkheid'.

<i>Rechtszekerheid</i>	<i>Rechtsgelijkheid</i>
Algemeenheid van belastingwetgeving	Neutraliteit (niet beïnvloeden keuzes) belastingwetgeving
Bekendmaking van belastingwetgeving	Onderscheid in belastingwet moet een duidelijke rechtvaardiging kennen
Terugwerkende kracht belastingwetgeving beperkt inzetten	Consistentie in belastingwetten (geen tegenstrijdigheden/consistente doelstelling)
Duidelijkheid belastingwetgeving (eenvoud/open normen)	Uniformiteit van fiscale begrippen
Geen tegenstrijdige belastingwetgeving	Belastingwetgeving is geschikt, noodzakelijk en evenredig (proportionaliteit)
Niet het onmogelijke vragen (realiteit van de doelstelling/detailering/uitvoerbaarheid)	
Belastingwetgeving niet te vaak veranderen	

Ik merk op dat dit kader niet is bedoeld om een beleidsmatige afweging te maken ten aanzien van de keuze van een sturend instrument (gebod, verbod, subsidie, etc.). Het betreft uitsluitend een beoordeling vanuit juridisch perspectief ten aanzien van de inzet van een sturingsinstrument binnen de fiscaliteit. Buiten dit kader gelegen (beleidsmatige) afwegingen, bijvoorbeeld op het punt van uitvoerbaarheid en controleerbaarheid, kunnen meebrengen dat de inzet van een maatregel binnen de fiscaliteit 'de minst slechte uitkomst' is.

Samenvattend kan worden gesteld dat een juridische beoordeling van fiscale instrumenten het beste kan worden vormgegeven door het beoordelingskader van de nota 'Zicht op wetgeving' aan te houden, maar te voorzien van specifiek fiscaal-juridische accenten. In de eerste plaats dient in dat kader expliciet aandacht te worden besteed aan de 'actuele beleidsdoelstelling' van de sturende maatregel en de verhouding tot de overige doelstellingen van de belastingwetgeving. Deze beoordeling kan worden ingebed bij criterium (a) van het model. In de tweede plaats – en in het verlengde van de doelstellingenbeoordeling – dient binnen het beoordelingsmodel bijzondere aandacht te bestaan voor de 'inpasbaarheid binnen de fiscale structuur'. Hierbij dient expliciet aandacht te worden gegeven aan de invloed van de sturende maatregel op bestaande belastingwetgeving en daarmee naar zijn aard sterk verwante wetgeving. De onderlinge verwevenheid met andere (fiscale) maatregelen rechtvaardigt deze aandacht.¹³⁶ Ten slotte kan bij de toetsing aan rechtsbeginselen gebruik worden gemaakt van een meer toegesneden begrippenapparaat. Aldus wordt een juridisch geïndiceerd oordeel over de sturingsmaatregel mogelijk.

136. Overigens geldt dit ook voor de relatie met sociale verzekeringen.

3.6 RECENTE ONTWIKKELINGEN

Hiervóór is betoogd dat indien het beoordelingskader uit de nota ‘Zicht op wetgeving’ van een eigen fiscaal-juridische invulling wordt voorzien, dit naar mijn mening leidt tot een duidelijke basis voor geobjectiveerde beschouwingen ten aanzien van fiscale instrumenten. Als uitvloeisel daarvan mag worden verwacht dat een betere formulering en motivering van doelstellingen door de wetgever een betere verantwoorde inzet van fiscale instrumenten tot gevolg heeft.

Dat op dit punt nog een ‘wereld te winnen is’ en veel discussie bestaat, wijst het recente verleden wel uit. Ik noem enkele voorbeelden zonder deze *in extenso* te toetsen aan het beoordelingsmodel. In dit verband kan allereerst worden verwezen naar de voorbeelden die Jansen in zijn afscheidsrede heeft genoemd. Het gaat om de (i) vrijstelling voor MKB-beleggingen in box 3, (ii) verlaging van het overdrachtsbelastingtarief,¹³⁷ (iii) giftenaftrek in de Wet IB 2001, (iv) verlaging btw-tarief voor woningrenovatie, (v) bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956,¹³⁸ (vi) de bankenbelasting en (vii) een ‘vettax’. Alhoewel Jansen bij zijn bespreking een ander beoordelingskader aanhoudt, dat van de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften, en voornamelijk de (in)effectiviteit van deze regelingen aan de orde stelt, brengt hij ook kritiek naar voren die is terug te voeren op relevante rechtsbeginselen en toont hij de wispelturige gang van zaken aan met betrekking tot het vaststellen van beleidsdoelstellingen. Om een herhaling van zetten te voorkomen, laat ik deze voorbeelden hier verder onbesproken.

De lijst met voorbeelden is uit te breiden met andere recente voorbeelden, bijvoorbeeld waarin door belastingplichtigen een beroep is gedaan op art. 1 EP jo. art. 14 EVRM en art. 26 BUPO. In dit verband verwijs ik naar Hof Arnhem-Leeuwarden 12 februari 2013, nr. 12/00147, *NTR* 2013/408, waarin de materiële terugwerkende kracht van de pseudo-eindheffing ten aanzien van excessieve vertrekvergoedingen (art. 32bb Wet LB 1964) door het Hof in strijd met art. 1 EP jo. art. 14 EVRM is geoordeeld. Hierbij overwoog het Hof expliciet dat onvoldoende argumenten in de wetgeschiedenis te vinden zijn die terugwerkende kracht – en dus strijd met het rechtszekerheidsbeginsel – rechtvaardigen (zie r.o. 4.11 en 4.12). In de literatuur zijn vergelijkbare vragen opgeworpen ten aanzien van de ‘crisisheffing hoge lonen’ (art. 32bd Wet LB 1964).¹³⁹

In HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, *V-N* 2013/37.13 met betrekking tot de 150-kilometergrens voor toepassing van de 30%-regeling stelde de Hoge Raad weliswaar prejudiciële vragen aan het HvJ EU over de vrijheid van werknemers (art. 45 VWEU), maar werd een beroep op het gelijkheidsbeginsel afgewezen. Hierbij oordeelde de Hoge Raad dat niet kan worden gezegd dat de 150-kilometergrens – gezien ook de bezwaren van alternatieven¹⁴⁰ – van een redelijke grond is ontbloot. Het arrest levert een aardig voorbeeld op van de schuivende panelen die kunnen ontstaan ten aanzien van een instrumentele doelstelling (r.o. 3.8.3).

137. In HR 14 juni 2013, nr. 12/04290, *NTR* 2013/1551 is beslist dat geen sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel.

138. Zie voor kritiek op deze regeling o.a. Albert (2012), Gribnau (2013a), p. 78-81 en Hoogeveen (2012).

139. De Haan (2013) en Werger (2013).

140. Hierbij verwijst de Hoge Raad naar r.o. 3.10; ik vermoed dat dit r.o. 3.3.10 moet zijn.

Opvallend is dat de Hoge Raad oordeelt dat de gekozen afbakening (hemelsbreed 150 kilometer tot de Nederlandse grens) zonder enig empirisch bewijs tot stand is gekomen (r.o. 3.6.7), maar dat desalniettemin toch binnen de ‘wide margin of appreciation’ wordt gebleven. Het lijkt een geval van ‘fact free politics’ goed te keuren.¹⁴¹ Overigens kende Hof Amsterdam in twee zaken met betrekking tot de kansspelbelasting juist veel belang toe aan de wijze waarop in de wetgeschiedenis met informatie over de effecten van wetgeving was omgesprongen en oordeelde dat de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden doordat voor exploitanten van kansspelautomaten een ‘individual and excessive burden’ ontstaat.¹⁴²

In aanvulling op bovengenoemde voorbeelden kan nog worden gewezen op de gang van zaken rond de Wet verhuurderheffing.¹⁴³ Niet alleen kent deze wet een uiterst rommelige totstandkomingsgeschiedenis, tevens valt op dat de doelstellingen van de heffing onduidelijk zijn geformuleerd.¹⁴⁴ Een overtuigende rechtvaardiging lijkt te ontbreken, zeker in die gevallen waarin het ‘afromen’ van hogere huren leidt tot exploitatietekorten bij coöperaties. Op basis daarvan lijkt onder meer het aangebrachte onderscheid tussen de sociale en geliberaliseerde huurmarkt niet overtuigend, hetgeen eveneens kan worden gezegd van de doelmatigheidsmarge van tien woningen. Terwijl op 17 juni 2013 nog kritische vragen werden gesteld in de Eerste Kamer vanuit het gezichtspunt van het gelijkheidsbeginsel,¹⁴⁵ is de wet inmiddels met terugwerkende kracht tot 1 januari 2013 in werking getreden.¹⁴⁶

Voorts kan worden gewezen op het in de Nota ‘De Fiscale agenda’ ondubbelzinnig kenbaar gemaakte beleidsvoornemen om de inzet van fiscale instrumenten terug te brengen.¹⁴⁷ De tegen instrumentalisme aangevoerde bezwaren worden door de bewindsman onderschreven. Aangezien het afbouwen van bestaande faciliteiten tot eigen vraagstukken leidt, is het vooral zaak terughoudendheid te betrachten ten aanzien van de invoering van nieuwe fiscale instrumenten. In dat licht dient ook het afwijzen van een verzoek tot invoering van een tax shelter voor de filmindustrie als stap in de goede richting te worden gezien.¹⁴⁸ Alhoewel één zwaluw nog geen zomer maakt,¹⁴⁹ is het in ieder geval geen monster...

Ten slotte wijs ik op het rapport van de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen (‘commissie Van Dijkhuizen’). In het eindrapport heeft de commissie Van Dijkhuizen voorstellen gedaan om een groot aantal fiscale instrumenten te laten vervallen of vorm te geven als subsidie.¹⁵⁰ In dat kader raadt de commissie Van

141. Zie Gribnau (2013a), p. 81. In andere context wijst ook Snel (2012) op het belang van feitelijke onderbouwingen bij het wetgevingsproces. Zie ook Asser/Vranken (2005), p. 48-61.

142. Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00474, *NTFR* 2012/2341 en Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00475, *NTFR* 2012/2368. Overigens kwam Hof Den Bosch 15 maart 2013, nr. 11/00049, LJN: BZ5430, tot een tegenovergesteld oordeel.

143. Boer (2012).

144. Zie voor een overzicht Bruijsten (2013).

145. *Kamerstukken I* 2012/13, 33 515, D.

146. Wet van 3 juli 2013, *Stb.* 2013, 285.

147. Nota De Fiscale agenda (2011), p. 5 e.v. en *Kamerstukken II* 2011/12, 32 740, nr. 1, p. 8.

148. Brief Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap van 26 februari 2013, nr. 464855, *NTFR* 2013/492. Overigens werd een motie van gelijke strekking eerder afgewezen (*Handelingen II* 2012/013, nr. 24, item 12, p. 33).

149. Gribnau, ‘Nawoord’, bij Kooiman (2013), merkt op dat dit geen zoden aan de dijk zet.

150. Eindrapport van de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen van 17 juni 2013, p. 101 en bijlage 5.

Dijkhuizen ook nadrukkelijk af financiële steun voor mantelzorgers via de Wet IB 2001 te laten lopen. Ook al is nog niet bekend op welke wijze met de aanbevelingen uit het rapport zal worden omgegaan,¹⁵¹ een zekere noodzaak tot terughoudendheid lijkt te worden onderkend door de commissie Van Dijkhuizen.

3.7 TUSSENCONCLUSIE

Bij een toetsing van fiscale sturingsmaatregelen aan het hiervóór toegelichte beoordelingskader, dwingen de daarin tot uitdrukking gebrachte criteria voorzienbaar tot nadere afwegingen van juridische aard. Voorzienbaar, omdat sturingsmaatregelen op de drie ankerpunten van het beoordelingsmodel ('gelijkheid', 'rechtszekerheid' en 'doelgerichtheid') eigenlijk altijd tot frictie leiden. Fiscale sturingsmaatregelen creëren ongelijkheden juist om een onderscheid te maken tussen degenen die wel en niet het (on)gewenste gedrag vertonen. Voorts staat de doelgerichtheid – de realiteit van de actuele beleidsdoelstelling – bij fiscaal instrumentalisme per definitie voorop. De juridische aanvaardbaarheid van deze actuele beleidsdoelstelling dient te worden bewezen; hetgeen in meer of mindere mate gebeurt indien de doelstelling wordt geconfronteerd met de eisen van de deelaspecten van rechtsgelijkheid en rechtszekerheid.

In de eerste plaats kan de door mij beschreven beoordelingswijze bijdragen aan een betere structurering van het juridische debat ten aanzien van sturingsmaatregelen. Door een gesystematiseerde beoordeling van fiscale instrumenten aan de hand van 'geoperationaliseerde' fiscale rechtsbeginselen is een geobjectieerd oordeel mogelijk. Juridische kanttekeningen bij een fiscaal instrument zouden in dat geval dan ook niet moeten worden beschouwd als idealen van wereldvreemde fiscalisten, maar als handreikingen aan beleidsmakers om niet alleen tot pragmatische, maar kwalitatief goede wetgeving te komen.

In de tweede plaats heb ik betoogd dat bij de vaststelling en beoordeling van fiscale instrumenten een belangrijke plaats is ingeruimd voor de actuele beleidsdoelstellingen van de wetgever. Fiscale instrumenten leiden tot afwijkingen ten opzichte van eigen doelstellingen van een belastingwet en daarmee ook tot afwijkingen ten opzichte van de daaraan ten grondslag liggende rechtsbeginselen. Het beoordelingskader dwingt tot een oordeel omtrent de juridische aspecten van deze afwijkingen, die mijns inziens het beste worden beoordeeld door de onderlinge verhouding van deze beleidsdoelstellingen te onderzoeken. Deze benadering geeft betere mogelijkheden voor een kritische beoordeling vanuit het perspectief van rechtsbeginselen dan door uitsluitend te kijken naar de primaire heffingsstructuur of de sturingsdoelstelling.

In de derde plaats heb ik betoogd dat naarmate de beleidsdoelstellingen van de belastingwet en de instrumentele maatregel minder in elkaars verlengde liggen, van de wetgever een uitgebreidere motivering mag worden gevraagd. Op deze wijze worden niet alleen de doelstellingen beter inzichtelijk, maar

151. Het manuscript is gesloten vóór Prinsjesdag 2013. Een kabinetsreactie wordt overigens niet eerder verwacht dan 1 april 2014. Zie Brief staatssecretaris van Financiën 10 juli 2013, AFP/2013/469 U.

ook de afwegingen die ten aanzien van de verschillende rechtsbeginselen zijn gemaakt. Op deze wijze wordt de instrumentele maatregel niet alleen *ex ante* nauwkeuriger beoordeeld en is deze *ex post* beter te evalueren, de maatregel wint in juridische zin door een uitgebreide motivering tevens aan overtuigingskracht.

4 Tax nudging

4.1 INTRODUCTIE

In de weekendkrant van 20 juli 2013 stond een uitgebreid artikel over de toenemende inzet van ‘nudges’.¹⁵² In een notendop is ‘nudging’ het sturen van burgers – de maatschappij – door keuzes te beïnvloeden. Keuzes die burgers anders niet of niet goed zouden maken. Een duwtje in de goede richting. Het gaat om allerhande onschuldige – en misschien minder onschuldige – toepassingen. Het bekendste voorbeeld voor mij was nog wel de bromvlieg in de pot. Voor degenen die het voorbeeld niet kennen – die kans is bij vrouwen (no offence!) waarschijnlijk groter dan bij mannen gezien de aard van het voorbeeld – licht ik het kort toe.

Ik herinner mij dat ik een aantal jaren geleden, vóórdat ik aan boord van het vliegtuig ging op Schiphol, nog even de ‘handen ben gaan wassen’. Aan de binnenkant van het urinoir bevond zich een bromvlieg. Naar later bleek een plakplaatje, want ook bij goed mikken lukte het mij niet de ongenode gast te verwijderen. Pas later begreep ik de bedoeling; ik was ‘genudged’. Door het plakplaatje werd ik uitgedaagd mij beter te concentreren dan mogelijk het geval zou zijn geweest als die bromvlieg daar niet zou hebben gezeten.¹⁵³ Het verhaal is wellicht enigszins ongebruikelijk op een plaats als deze, maar de strekking van nudging is hopelijk duidelijk: burgers bewust sturen, zonder dat zij zich daarvan bewust zijn.

Nudging heeft duidelijke raakvlakken met instrumentalisme. Ook de instrumentalistische wetgever probeert beslissingen van de belastingplichtige te beïnvloeden. Hiervoor gebruikt de wetgever stimulerende en ontmoedigende maatregelen in de vorm van belastingwetgeving. Zoals hiervóór besproken, kunnen bij die juridische maatregelen vraagtekens worden geplaatst. Vraagtekens ten aanzien van de juridische basis, de effectiviteit daarvan en natuurlijk ook de paternalistische aspecten die daarmee samenhangen.

Op deze plaats is het goed een opmerking uit de nota ‘Zicht op wetgeving’ in herinnering te roepen. Aldaar is het volgende opgemerkt:¹⁵⁴

‘In het verlengde van dit besef ligt de groeiende overtuiging dat overheidssturing principieel en praktisch op grenzen stuit. Maatschappelijke processen zijn, zeker voor de overheid, maar in beperkte mate doordringbaar en de uitvoerings- en handavingsmogelijkheden zijn beperkt. Daarom moet bij het reguleren van maatschappelijke processen steeds naar alternatieven voor de klassieke gedetail-

152. Thijs Kleinpaste, ‘Stiekem burgers manipuleren van urinoir tot orgaandonatie’, *NRC Weekend*, 20 juli en 21 juli 2013.

153. Als gevolg daarvan werd 80% minder ‘gemorst’, zie Sunstein en Thaler (2008), p. 4.

154. Nota Zicht op wetgeving (1991), p. 15.

leerde wijze van overheidsregulering worden gezocht: sturing op afstand, incentive-sturing, output-sturing, netwerk-sturing, verzelfstandiging, deregulering en decentralisatie.’

Het staat niet met zoveel woorden geschreven, maar ik pak de handschoen op om te beoordelen of ‘nudging’ een reëel alternatief kan zijn voor bepaalde vormen van fiscaal instrumentalisme. Het idee is eenvoudig; gezien de bezwaren die kleven aan fiscale instrumenten (zie onderdeel 2.4) is het de moeite van het nagaan waard of een andere vorm van sturing beter kan slagen. Wellicht kan de inzet van fiscaal instrumentalisme op die wijze worden teruggedrongen en is nudging wél effectief. Vergeef mij de woordspeling, maar dat zou twee (brom)vliegen in één klap betekenen. Hierna bespreek ik de nudge-benadering, zoals die uiteengezet is door Sunstein en Thaler in hun bestseller *Nudge. Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*. Hierna bespreek ik enkele toepassingen van nudging in het Verenigd Koninkrijk (onderdeel 4.3.1) en ga na in hoeverre deze benadering mogelijkheden biedt binnen de kader van het Nederlandse belastingrecht (onderdeel 4.3.2). Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen nudges die fiscale instrumenten op het niveau van de wetgever (gedeeltelijk) zouden kunnen vervangen (onderdeel 4.3.3) en nudges die binnen de uitvoeringspraktijk worden ingezet (onderdeel 4.3.4). Vervolgens bespreek ik de kritiek op de (toepassing van de) benadering van Sunstein en Thaler (onderdeel 4.4) en sluit af met kanttekeningen vanuit een juridisch perspectief (onderdeel 4.5).

4.2 DE NUDGE-BENADERING VAN SUNSTEIN EN THALER

Libertarian paternalism

Inzichten op het gebied van recht, economie en psychologie worden bijeengebracht in de gedragseconomische ‘nudge-benadering’ van de Amerikaanse hoogleraren Sunstein (jurist) en Thaler (econoom) en die zij zelf omschrijven als *libertarian paternalism*.¹⁵⁵ Deze term – die volgens de auteurs onvermijdelijk een negatieve lading heeft – beoogt tot uitdrukking te brengen dat keuzes van een individu (burger, consument, scholier) weliswaar worden beïnvloed (‘paternalism’), maar dat het individu uiteindelijk zelf zijn beslissing neemt (‘libertarian’). Beïnvloeding vindt plaats in de richting van het vooraf vastgestelde eigenbelang van het individu; ‘to make their lives longer, healthier and better’. Overigens vindt uitsluitend sturing plaats; van een gebod of verbod is geen sprake. Zoals Sunstein en Thaler opmerken: ‘libertarian paternalism is a relatively weak, soft, and nonintrusive type of paternalism because choices are not blocked, fenced off, or significantly burdened’.¹⁵⁶ De uiteindelijke keuze berust echter bij het individu en benadrukt wordt dat ‘people should be “free to choose”’. Een nudge kan worden gedefinieerd als:¹⁵⁷

‘A nudge, as we will use the term, is any aspect of the choice architecture that alters people’s behavior in a predictable way without forbidding any options

155. Sunstein en Thaler (2008), p. 4-6. Voor uitgebreide beschrijvingen verwijs ik naar Amir en Lobel (2008), Yeung (2010), Wells (2010) en Desai (2011).

156. Sunstein en Thaler (2008), p. 5.

157. Sunstein en Thaler (2008), p. 5.

or significantly changing their economic incentives. To count as a mere nudge, the intervention must be easy and cheap to avoid. Nudges are not mandates.'

Uitgaande van deze definitie houden nudges geen financiële prikkels van betekenis in. Bovendien moet de mogelijkheid bestaan om tegen geringe kosten een nudge te ontwijken (low-cost opt-out).

Humans and Econs

Nudging is gebaseerd op het uitgangspunt dat burgers doorgaans overschat worden in hun capaciteiten bij het nemen van beslissingen. Anders dan in de wetenschappelijke benadering van de economie zijn individuen niet onfeilbaar bij het maken van keuzes (de *homo economics*; 'Econs' genoemd).¹⁵⁸ Mensen zijn 'mensen' ('Humans') en maken vergissingen, plannen te optimistisch en beschikken bijvoorbeeld over onvoldoende ervaring of kennis. Econs reageren op 'incentives', net als Humans, maar de laatstgenoemde groep reageert ook op 'nudges'. Een voorbeeld dat wordt genoemd heeft een duidelijke relatie met belastingen:¹⁵⁹

'If the government taxes candy, they [Econs, JPB] will buy less candy, but they are not influenced by such "irrelevant" factors as the order in which options are displayed.'

Het onderscheid tussen Humans en Econs wordt op basis van psychologische en neurolinguïstische gronden verklaard door de verschillende cognitieve systemen die actief zijn in het brein. Enerzijds bestaat een automatisch en intuïtief systeem van denken (*Automatic System*) en anderzijds een reflectief en rationeel systeem (*Reflective System*). Humans baseren hun handelen – anders dan Econs – veelal op intuïtieve reacties van het Automatic System. De kenmerken van beide systemen tegenover elkaar geplaatst, geeft het volgende beeld:¹⁶⁰

<i>Automatic System</i>	<i>Reflective System</i>
Uncontrolled	Controlled
Effortless	Effortful
Associative	Deductive
Fast	Slow
Unconscious	Self-aware
Skilled	Rule-following

Bij het nemen van beslissingen zijn het Automatic System en Reflective Humans van invloed op elkaar en hebben gevolgen voor de uiteindelijke keuze die wordt gemaakt. Als vuistregel kan worden aangehouden dat 'alles' daarbij een rol kan

158. Sunstein en Thaler (2008), p. 6. Zij schrijven: 'If you look at economics textbooks, you will learn that homo economics can think like Albert Einstein, store as much memory as IBM's Big Blue, and exercise the willpower of Mahatma Gandhi. Really.'

159. Sunstein en Thaler (2008), p. 8.

160. Sunstein en Thaler (2008), p. 20.

spelen; meer specifiek wordt gewezen op de invloed die uitgaat van klassieke factoren die van invloed zijn binnen het Automatic System, zoals ‘anchoring’ (het ‘vertrekpunt’ is een belangrijke factor voor de uiteindelijke beslissing), ‘availability’ (hoe levendig is iets in gedachten aanwezig) en ‘representativeness’ (het denken in stereotypen en kaders).¹⁶¹ Aangevuld met eigenschappen als optimisme en zelfoverschatting, het sterker waarderen van verliezen dan winsten, respect voor de ‘status quo’ en de invloed van de omlijsting van een boodschap (‘framing’) maakt dit dat Humans vatbaar zijn voor duwtjes in de goede richting: ‘nudges’.¹⁶²

De inzichten van Behaviourial Science kunnen op verschillende manieren worden toegepast en het is relatief eenvoudig in te spelen op de ‘menselijke feilbaarheid’. Het buiten handbereik brengen van een schaal nootjes waardoor gasten zich vóór het diner niet overeten (verleiding wegnemen), standaardinstellingen (‘defaults’) van telefoons die in praktijk altijd blijken te worden gevolgd (‘gedachteloos kiezen’), het verstoppertje van de wekker (‘zelfdiscipline bevorderen’) en het creëren van potjes¹⁶³ (‘mental accounting’) tonen volgens Sunstein en Thaler aan dat ‘libertarian paternalism’ op verschillende wijzen zinvol kan worden toegepast.¹⁶⁴

Ten slotte merken zij op dat beslissingen ook sterk afhankelijk zijn van de positie die het individu inneemt ten opzichte van de groep. Hierbij valt te denken aan allerhande uitwerkingen van de gedachte dat men niet achter wil blijven bij de groep.¹⁶⁵ Ik noem het voorbeeld van een experiment in Minnesota met informatieverstrekking aan belastingplichtigen:¹⁶⁶

‘Some were told that their taxes went to various good works, including education, police protection, and fire protection. Others were threatened with information about the risks of punishment for noncompliance. Others were given information about how they might help if they were confused or uncertain about how to fill out their tax forms. Still others were just told that more than 90 percent of Minnesotans already complied, in full, with their obligations under the tax law.’

Alleen het laatstgenoemde alternatief had significant effect op de compliance en in het verlengde daarvan wordt opgemerkt dat belastingplichtigen minder snel geneigd zullen zijn zich niet aan de regels te houden als zij weten dat anderen dat wel doen. Het benadrukken van sociale normen kan dus worden ingezet om het naleven van fiscale verplichtingen te bevorderen.¹⁶⁷

161. Sunstein en Thaler (2008), p. 22-31.

162. Sunstein en Thaler (2008), p. 31-40.

163. Het opzijleggen van geld wordt als een vorm van nuttig ‘zelfbedrog’ beschouwd. Sunstein en Thaler geven het voorbeeld van Christmas Clubs (p. 48), waarbij mensen worden gestimuleerd rentevrij te sparen bij een winkel voor de dure feestmaand. Uiteraard is het dan ook de bedoeling dat het gespaarde aldaar wordt aangewend voor kerstinkopen. Het voorbeeld deed mij denken aan de wandkasten die in het zuiden van het land wel in kroegen te vinden zijn en waar bezoekers – zo is mij verteld – renteloos sparen voor carnaval.

164. Voorbeelden ontleend aan Sunstein en Thaler (2008), p. 40-52. Yeung (2010), p. 131-132, heeft een overzicht opgenomen van alle voorbeelden in haar boekbespreking.

165. Sunstein en Thaler (2008), p. 53-72.

166. Sunstein en Thaler (2008), p. 66.

167. Voor een uitvoerig onderzoek naar het belang van sociale normen voor de fiscale rechtshandhaving verwijs ik naar Van Steenbergen (2013).

4.3 NUDGES EN BELASTINGHEFFING

Centraal in het werk van Sunstein en Thaler staat het voorbeeld van iemand die verantwoordelijk is voor het voedsel in een aantal schoolkantines.¹⁶⁸ Zij besluit op een willekeurige dag de volgorde aan te passen waarin de etenswaren worden ‘tentoongesteld’. Als blijkt dat leerlingen daardoor anders kiezen, bijvoorbeeld vaker een gezonde salade nemen, dringt zich als vanzelf de vraag op wat de manager de dag daarna moet doen. Alle producten terugleggen in de oude volgorde of de nieuwe volgorde aanhouden? In beide gevallen is het de manager bekend dat haar keuze invloed heeft op de keuzes die uiteindelijk worden gemaakt. Alles dan maar neerleggen in willekeurige volgorde? In alle gevallen is duidelijk, aldus Sunstein en Thaler, dat keuzes worden beïnvloed als bekend is dat de wijze van tentoonstellen daarop invloed heeft. Hierna bespreek ik enkele voorbeelden van nudging uit de praktijk in het Verenigd Koninkrijk (onderdeel 4.3.1) en ga na of nudges in de Nederlandse fiscale uitvoeringspraktijk worden ingezet, dan wel inzetbaar zijn, en welke juridische kanttekeningen daarbij kunnen worden geplaatst.

4.3.1 Behavioural Insight Team (Verenigd Koninkrijk)

Als onderdeel van het beleid van premier Cameron is in het Verenigd Koninkrijk – onder het Cabinet Office – een afdeling ingesteld die zich bezig houdt met nudging. Het zogeheten Behavioural Insight Team (hierna: BIT)¹⁶⁹ – ook wel ‘Nudge Unit’ – bestaat uit dertien personen, die hun achtergrond hebben in de wetenschap (gedragswetenschappen, experimentele methodologie), beleidsontwikkeling en marketing. Het BIT staat onder leiding van Dr. David Halpern. De verantwoordelijkheid van het BIT is als volgt omschreven:

- encouraging and supporting people to make better choices for themselves
- considering the application of behavioural science to policy design and delivery
- advancing behavioural science in public policy
- championing scientific methodology to bring greater rigour to policy evaluation

Het BIT werkt samen met vrijwel alle Engelse overheidsdiensten, maar bijvoorbeeld ook met goedbedoelinstellingen, private instellingen en buitenlandse overheden. Daarbij is het doel om voorstellen te ontwikkelen voor de inzet van ‘nudges’ en deze voorstellen ook empirisch te onderzoeken. Inzet kan op verschillende beleidsterreinen plaatsvinden en omvat in beginsel alle facetten van overheidsbeleid; van wetgeving tot handhaving. Het BIT heeft inmiddels zes

168. Sunstein en Thaler (2008), p. 1-4.

169. www.gov.uk/government/organisations/behavioural-insights-team. Daarnaast wordt een team blog bijgehouden: <http://blogs.cabinetoffice.gov.uk/behavioural-insights-team>. Ook in de Engelse media is veel aandacht voor het werk van het BIT. Zie o.a. Sue Cameron, ‘The nudge, nudge unit has ways to make you pay’, *The Telegraph*, 11 juli 2012. Zie ook Tim Harford, ‘Nudge, nudge. Think, think. Say no more...’, *Financial Times*, 10 februari 2012, Leo Benedictus, ‘The nudge unit – has it worked so far?’, *The Guardian*, 2 mei 2013, Oliver Wright, ‘Steve Hilton’s ‘nudge unit’ goes global’, *The Independent*, 20 september 2012.

rapporten gepubliceerd op uiteenlopende beleidsterreinen,¹⁷⁰ waarbij het rapport ‘Test, Learn, Adapt: Developing Public Policy with Randomised Controlled Trials’ vooral methodologisch van opzet is.

De verschillende rapporten geven een goed beeld van de werkmethode van het BIT. Aan de hand van het beleidsonderwerp wordt in samenwerking met relevante (overheids)partijen aan de ontwikkeling van sturingsmethoden gewerkt. De rapporten – die toegankelijk zijn opgesteld – kennen een opbouw, waarbij het beleidsvraagstuk wordt omschreven, de inzichten op dat terrein uit gedragswetenschap worden besproken, waarna vervolgens verschillende aanbevelingen worden gedaan. In een aantal rapporten hebben de aanbevelingen geleid tot experimenten, zogeheten ‘Randomized Controlled Trials’.¹⁷¹ Ik bespreek hierna enkele voorbeelden uit deze rapporten, waarbij uitsluitend voorbeelden worden besproken die verband houden met belastingen.

Rapport ‘Behaviour Change and Energy Use’

In het rapport ‘Behaviour Change and Energy Use’ worden ‘trials’ beschreven die kunnen leiden tot energiebesparing door burgers en overheden. Als één van de relevante inzichten wordt uitgewerkt dat mensen verschillend reageren op verschillende soorten financiële prikkels. Het langetermijneffect van besparingen weegt dan bijvoorbeeld niet op tegen het ‘gedoe’ van isoleren. Mede om die reden wordt voorgesteld om een test te organiseren waarbij verschillende financiële prikkels worden ingezet – en vergeleken – om aan te zetten tot isolatie van woningen en die reeds direct zichtbaar zijn. Getest wordt met enerzijds een maand vrijstelling van gemeentelijke belastingen en anderzijds een voucher die kan worden ingewisseld voor consumentenproducten bij de Home Retail Group. Ook al vermeldt het rapport nog geen resultaten, duidelijk is dat met deze test op verschillende wijze gedrag wordt beïnvloed.

Rapport ‘Applying behavioural insights to reduce fraud, error and debt’

Andere voorbeelden kunnen worden gevonden in het rapport ‘Applying behavioural insights to reduce fraud, error and debt’. Het rapport wijst reeds op de titelpagina op het belang van de ondergezochte maatregelen: jaarlijks kost ‘fraud, error and debt’ miljarden en dat geld dient te worden opgebracht door ‘law-abiding taxpayers’. Ook in dit rapport worden eerst de inzichten naar voren gebracht die van invloed zijn op het gedrag binnen het kader van het relevante beleidsvraagstuk. Het gaat onder meer om de volgende inzichten: ‘make it easy’, ‘highlight key messages’, maar ook het ‘benadrukken van eer-

170. Het gaat om de volgende rapporten (meest recente voorop): ‘Applying Behavioural Insights to Charitable Giving’ (28 mei 2013), ‘Test, Learn, Adapt: Developing Public Policy with Randomised Controlled Trials’ (14 juni 2012), ‘Fraud, error and debt’, (6 februari 2012), ‘Behaviour Change and Energy Use: Behavioural Insights Team Paper’ (6 juli 2011), ‘Better Choices: Better Deals, Behavioural Insights Team Paper’ (13 april 2011), ‘Applying Behavioural Insight to Health: Behavioural Insights Team Paper’ (31 december 2010).

171. Deze methode, die de mogelijkheid biedt verschillende scenario’s aan een controlegroep af te meten, is uitgebreid beschreven in het rapport ‘Test, Learn, Adapt: Developing Public Policy with Randomised Controlled Trials’.

lijkheid' en 'informatieverschaffing over wat anderen doen'.¹⁷² Uit deze inzichten komen acht tests voort, waarvan ik de trials met een (meer) fiscale signatuur zal noemen.

In een test ('trial 1') staat het effect van sociale normstelling centraal. Het gaat weliswaar om voorlopige resultaten, maar daaruit volgt dat als brieven worden verstuurd aan belastingplichtigen waarin wordt opgemerkt dat 'negen van de tien mensen op tijd hun belasting betalen', het effect van de brief toeneemt.

Brieven worden nog effectiever als daarbij een geografische afbakening wordt aangebracht ('in heel Engeland...') en leveren weer meer respons op naarmate de geografische afbakening kleiner wordt ('in uw gemeente...').

Een andere test ('trial 2') borduurt voort op vergelijkbare inzichten en is uitgevoerd onder medische beroepsbeoefenaren. Aangezien de compliance binnen deze groep belastingplichtigen laag ligt, is gewerkt met verschillende brieven waarin wordt gewezen op openstaande belastingverplichtingen. Hierbij werden vier formats gebruikt: (i) standaardbrief, (ii) brief die aansluit op de taal die ook in andere overheidscommunicatie met deze beroepsgroep wordt gebruikt, (iii) versimpelde brief (duidelijke tekst, markeringen, etc.) en waarin werd gewezen op het risico bij ontdekking van het niet nakomen van belastingverplichtingen en (iv) dezelfde brief als bij (iii) maar met een boodschap waarin sociale normen worden benadrukt. De brieven (iii) en (iv) bleken in de tussenevaluatie het meest effectief, waarbij overigens het benadrukken van sociale normen nauwelijks lijkt uit te maken.

Als laatste noem ik de test waarbij verschillende brieven aan MKB-bedrijven worden verstuurd ('trial 8'). Het gaat hierbij om de vraag of er een verschil bestaat tussen de reacties van 'incorporated bodies' en 'individuals' ten aanzien van het benadrukken van sociale normen in correspondentie en wat daarbij het effect is van een 'moreel appel'. Naast de traditionele brief, worden ook brieven verstuurd waarin beroep wordt gedaan op de overtuigingen van 'de adressant', 'het bedrijf zelf' en overwegingen van 'eerlijkheid'. Hier blijken brieven effectiever, naarmate zij eenvoudiger zijn en een beroep doen op sociale normen. Hierbij lijkt – in de tussenevaluatie – een beroep op overtuigingen van het bedrijf minder effectief, waarschijnlijk omdat (p. 33): 'small business owners find the idea that their business has beliefs to be less convincing than people in larger companies, which may have mission statements and corporate social responsibility plans.'

Rapport 'Applying behavioural insights to charitable giving'

Het laatste rapport dat ik hier bespreek is het meest recente rapport, getiteld: 'Applying behavioural insights to charitable giving'. Het rapport bevat een weergave van de inzichten van behavioural science in relatie tot het doneren aan goedbedoelinstellingen; een terrein waarop het Nederlandse fiscaal instrumentalisme zich nadrukkelijk manifesteert. De inzichten borduren deels voort op hetgeen in de eerdere rapporten naar voren is gekomen ('make it easy', 'focus on the social', 'attract attention' en 'timing matters'). Om te bewerkstelligen dat doneren vooral 'gemakkelijk' is, wordt een 'standaardinstelling' ('default') als

172. Als bestaande uitwerking van deze inzichten wordt onder meer gewag gemaakt van gratis smartphone-apps waarmee burgers belastingtips krijgen, globale berekeningen kunnen uitvoeren of foto's kunnen maken van bonnen die bewaard dienen te blijven die aan het eind van het jaar naar de computer kunnen worden gestuurd.

sterke methode genoemd. In ‘trial 2’ wordt getest met het als standaard instellen van een jaarlijkse verhoging van giften – met de mogelijkheid om uit te stappen – door personeelsleden die gebruikmaken van een ‘payroll giving scheme’. Als gevolg hiervan deed 49% van de nieuwe deelnemers mee aan deze verhogsregeling.

Een ander inzicht dat wordt uitgewerkt, is dat ook bij doneren het groepseffect en een persoonlijke benadering effect sorteren. Het zichtbaar maken van giften binnen een sociale groep kan stimulerend werken. Ook werd een test (‘trial 4’) gedaan onder medewerkers van een bank. Sommige medewerkers ontvingen een niet-gepersonaliseerde e-mail van de CEO, andere een bericht met hun voornaam daarin. Ook ontvingen sommigen snoepjes en kregen voorlichtingsmateriaal te zien. Uit het onderzoek blijkt dat in de controlegroep (alleen een niet-gepersonaliseerde mail) 5% van de werknemers één dag salaris doneerde. Degenen die snoepjes ontvingen 11% en de persoonlijke mail van de CEO leidde in 12% van de gevallen tot een donatie. De mensen die snoepjes én een persoonlijke mail ontvingen doneerden tot 17%. Het onderzoek laat verder zien dat zonder de inzet van financiële incentives goede mogelijkheden bestaan om – al dan niet in aanvulling op bestaande belastingfaciliteiten – aanzienlijke verbeteringen te realiseren binnen de charitatieve sector.

4.3.2 Nudging en de belastingheffer

Het sturen van gedrag is binnen de fiscaliteit een bekend verschijnsel.¹⁷³ Ondanks een kritische bejegening en een oproep tot terughoudendheid vanuit de literatuur, vinden instrumentele regelingen met grote regelmaat hun weg in de belastingwetgeving. In dit onderdeel wordt nagegaan of, en op welke wijze, de inzet van ‘nudges’ binnen de fiscaliteit mogelijk is. Kunnen nudges de bekritiseerde fiscale instrumenten vervangen of de nadelen daarvan mitigeren? Een andere vraag is op welke wijze nudging kan worden toegepast om het gedrag van belastingplichtigen te sturen bij de naleving van fiscale verplichtingen (compliance). De discussie concentreert zich daarbij in het eerste geval op het niveau van wetgeving en in het laatste geval op het niveau van de uitvoering van belastingwetten. Beide niveaus behandel ik hierna los van elkaar.

4.3.3 Nudges en belastingwetgeving

Nudges zijn, anders dan fiscale instrumenten, geen prikkels van (enige) financiële betekenis. Aldus beschouwd, sluiten nudges en fiscale instrumenten – in de zin van stimulerings- en ontmoedigingsmaatregelen binnen de belastingwetgeving – elkaar uit.¹⁷⁴ De vraag is dan ook of nudges kunnen worden ingezet door beleidsmakers op zodanige wijze dat fiscale instrumenten kunnen worden vervangen. Een dergelijke inzet zou ook aansluiten bij het kabinetsvoornemen uit de Nota ‘De Fiscale agenda’ en de aanbevelingen van de commissie Van

173. Zie over gedragsbeïnvloeding in de sociale zekerheid Nijboer (2009).

174. Hetzelfde kan worden gezegd van prikkels die uitgaan van maatregelen die liggen op het terrein van het fiscale boeterecht en bijzonderheden daarbij als de ‘inkeerregeling’ (art. 67n AWR). Zie over stimulansen bij de inkeerregeling Boer en Vording (2009).

Dijkhuizen om terughoudendheid te betrachten bij de inzet van fiscaal instrumentalisme en waar mogelijk af te schaffen.¹⁷⁵

Bij de mogelijke inzet van ‘nudges’ ter vervanging van fiscale instrumenten speelt wederom de doelstelling van de maatregel een belangrijke rol. Indien de doelstelling van een maatregel is gelegen in het realiseren van een overheidsdoelstelling op een beleidsterrein dat buiten de budgettaire functie van het belastingrecht is gelegen, kan de vraag worden gesteld of niet beter een ‘nudge’ kan worden ingezet. Het aantal en soort beleidsterreinen dat zich hiervoor leent, dient nog te worden verkend. Het is niet goed mogelijk in zijn algemeenheid een uitspraak te doen over de beleidsterreinen die daarvoor het meest geschikt zijn. Aansluiting bij de beleidsterreinen die reeds door het BIT zijn onderzocht, zou eventueel als vertrekpunt kunnen dienen (naleving financiële verplichtingen, gezondheidszorg, milieu, goedbedoelensector).¹⁷⁶

De mogelijkheid om nudges in te zetten als beleidsinstrument is reeds door de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (hierna: WRR) onderworpen aan een verkenning. In vervolg op de WRR-lecture 2009 met de titel ‘De overheid als keuzearchitect’,¹⁷⁷ en de WRR-bundel ‘De menselijke beslisser; over de psychologie van keuze en gedrag’ uit hetzelfde jaar,¹⁷⁸ verscheen in 2011 de WRR-publicatie ‘Hoe mensen keuzes maken. De psychologie van het beslissen’.¹⁷⁹ Het boek is een samenvatting van de eerdere werken en bevat een aanzet voor de gedachtenvorming over de toepassingen van nudging binnen het Nederlandse overheidsbeleid. In het rapport wordt over de mogelijke inzet het volgende opgemerkt:¹⁸⁰

‘Wat betekent dit alles voor beleidsvorming? Allereerst dat het verstandig is elke beleidsvorming te beginnen met gedegen onderzoek naar de wijze waarop mensen keuzes maken op het betreffende beleidsdomein. We mogen er nu eenmaal niet van uitgaan dat zij op ieder domein worden gedreven door eigenbelang en altijd kiezen conform het EU-model [*expected utility-model*, JPB – een model dat uitgaat van de ‘homo economicus’]. Wie zonder meer dit gedachtegoed projecteert op elke beleidsopgave die hij tegenkomt is als de timmerman die alleen beschikt over een hamer en voor wie derhalve elk probleem een spijker is. Hij loopt het risico van falend of zelfs contraproductief beleid. Het is beter elk nieuw beleid voor te bereiden met grondig onderzoek naar de relevante ‘bewegingswetten’ van de ‘objecten’ van sturing.’

Het is misschien wel dezelfde timmerman die reeds werd genoemd in onderdeel 2.3 en die met de beperkingen van zijn gereedschap werd geconfronteerd. De psychologische inzichten ten aanzien van de sturingsmogelijkheden, zoals hier bedoeld, zouden kunnen betekenen dat de timmerman helemaal niet aan het werk zou moeten gaan, of – in plaats van de hamer – dubbelzijdig plakband

175. Zie onderdeel 3.6.

176. Zie voor een verkenning in de sfeer van het fiscale en het sociale zekerheidsstelsel Brilman en Nijboer (2010) en Nijboer (2009).

177. Zie de congresbijdragen in Prast e.a. (2009).

178. Tiemeijer, Thomas en Prast (2010).

179. Tiemeijer (2011).

180. Tiemeijer (2011), p. 95.

gebruikt. Met betrekking tot deze laatste afweging wordt in het rapport de volgende mogelijkheid gesignaleerd:¹⁸¹

‘Dan de beleidsinstrumentatie. Wat betekenen de onderzoeksresultaten uit dit boek voor de mogelijkheden tot beïnvloeding van keuzegedrag? Als je het negatief formuleert: dat je niet te veel moet verwachten van sturing waarin het rationele en bewuste deel van de menselijke geest wordt aangesproken. De continue stroom van impulsen en stimuli beïnvloedt nu eenmaal sterk waar de kanovaarder uitkomt, en tegen de stroom op roeien kost veel energie. Als je het positief formuleert: juist in die beperkte vermogens liggen nieuwe kansen voor sturing. Beleidsmakers kunnen burgers de goede kant op krijgen door de waterstroom waar nodig te verleggen of nieuwe kanalen te graven.’

Inzet van fiscaal instrumentalisme, zo kunnen beide citaten tezamen worden uitgelegd, is op sommige beleidsterreinen wellicht een minder voor de hand liggend instrument dan thans wordt aangenomen. Afhankelijk van de doelstelling van de regeling, zou nudging een alternatieve vorm van sturing kunnen opleveren, waarbij meer wordt ingespeeld op het gedrag van *Humans* dan van *Econs*.

Bij een beoordeling *in abstracto* van de mogelijkheid om fiscale instrumenten te vervangen voor nudges, valt op dat mogelijkheden daartoe bij stimuleringsmaatregelen in wezen hetzelfde zijn als bij ontmoedigingsmaatregelen. Zoals de fiscaliteit wordt ingezet om doneren of milieubewustheid enerzijds te stimuleren en anderzijds alcohol- en/of tabaksgebruik te ontmoedigen, kunnen nudges voor beide doelstellingen worden ingezet. Het belangrijkste verschil – wederom geabstraheerd van specifieke maatregelen – bestaat uit de tegengestelde budgettaire implicaties. Zou in theorie een nudge bestaan die alcoholgebruik tot nihil reduceert, dan nemen niet alleen de externe kosten van alcoholgebruik, maar eveneens de belastingopbrengsten af.¹⁸² Omgekeerd zou een uiterst succesvolle nudge in de sfeer van de charitatieve sector, indien deze gepaard gaat met het afschaffen van de giftenaftrek, in budgettaire zin positief uitwerken.

Ten slotte kan worden opgemerkt dat ook een ‘duale benadering’¹⁸³ mogelijk is, waarbij een nudge wordt ingezet in combinatie met een bestaand fiscaal instrument. Het zou dan bijvoorbeeld kunnen gaan om stimulerings- of ontmoedigingsmaatregelen waarvan het – overigens met inachtneming van de opmerking hiervóór over de gevolgen van een succesvolle nudge voor de budgettaire aspecten – wenselijk is dat de effectiviteit toeneemt. Zo laten de rapporten van de Algemene Rekenkamer duidelijk zien dat op het punt van effectiviteit van belastinguitgaven nog wel iets te verbeteren valt en worden

181. Tiemeijer (2011), p. 96.

182. Als de externe kosten van alcoholgebruik hoger zijn dan de accijnsopbrengst zou dat natuurlijk een verstandige uitruil betekenen. Zie hierover Cnossen (2007), die concludeert dat vooral jongeren hoge externe kosten oproepen.

183. Tiemeijer (2011), p. 95-104, spreekt van een ‘duale strategie’.

kritische kanttekeningen geplaatst bij de evaluaties zelf.¹⁸⁴ Overigens dient dan wel vast te staan dat de bestaande sturingsmaatregel, beoordeeld naar zijn doelstelling, geschikt is om via de fiscaliteit (gedeeltelijk) te worden verwezenlijkt.

4.3.4 Nudges in de uitvoeringspraktijk

Naast het gebruik van duwtjes in de goede richting op het niveau van de wetgever, bestaan diverse mogelijkheden voor de Belastingdienst om nudges in te zetten in de fiscale uitvoeringspraktijk. Het gaat daarbij om sturing van het gedrag van belastingplichtigen, zonder gebruik te maken van financiële prikkels en waarbij volgens het idee van *libertarian paternalism* een ‘low-cost opt-out’ zou moeten bestaan. Binnen de fiscale uitvoeringspraktijk valt een toenemende belangstelling voor nudges waar te nemen, waarvoor als achterliggende bedoeling kan worden aangevoerd de ‘compliance’ van belastingplichtigen op uiteenlopende wijze te verbeteren. Hierna werk ik enkele varianten van gedragsbeïnvloeding binnen de fiscale uitvoeringspraktijk nader uit, namelijk: (i) de blauwe enveloppe, (ii) de richtlijnen communicatie Belastingdienst (iii) de vooraf ingevulde aangifte en (iv) horizontaal toezicht.

De blauwe enveloppe

Het bekendste voorbeeld van een ‘subtiele nudge’ is wellicht het gebruik van de blauwe enveloppe door de Belastingdienst. Iedereen die een blauwe enveloppe ontvangt, weet dat het post van de Belastingdienst betreft. Hoewel de motieven achter de keuze voor de kleur blauw niet bekend lijken te zijn, is de reden voor introductie van een uniforme kleur in het jaar 1914/1915 gelegen in het vergroten van de zichtbaarheid van brieven van de Belastingdienst (‘signaalfunctie’).¹⁸⁵ Inmiddels is deze werkwijze uitgebreid door binnen het dienstenpalet van de Belastingdienst ieder taakgebied van een eigen huisstijlkleur te voorzien: Belastingen (blauw), Toeslagen (rood) en Douane (groen). Deze kleuren worden ook gebruikt bij andere uitingen van de Belastingdienst, zoals brochures en tv-spotjes.¹⁸⁶

Alhoewel geen data voorhanden zijn met betrekking tot het effect van deze nudge – het is derhalve onbekend of belastingplichtigen worden aangemoedigd of juist afgehouden van het openen van de blauwe enveloppe – is ontegenzeggelijk sprake van een prikkel. Wellicht kan voorzichtig worden geconcludeerd dat sommige mensen een bovengemiddelde aandacht hebben voor de blauwe enveloppe en deze – op enig moment (naarmate het verwachte bericht positiever is, waarschijnlijk sneller) – bewust open maken, aangezien commerciële bedrijven meermaals reclameboodschappen in de blauwe enveloppe hebben verstopt met de bedoeling dat deze zouden worden gelezen. De Reclame Code Commissie

184. Zie voetnoot 34. Tevens kan worden gewezen op Jansen (2012), p. 29-38. Ook worden in de Notitie BOR (2011) kritische opmerkingen gemaakt met betrekking tot de effectiviteit van belastinguitgaven en de wijze waarop deze worden geëvalueerd. Zie *Kamerstukken II 2010/11*, 32 500, nr. 15.

185. Bron: Stichting Belastingmuseum Prof. Dr. J. Van der Poel; (www.youtube.com/watch?v=9EcMPE8miAs).

186. Zie www.rijkshuisstijl.nl/index.cfm/belastingdienst en tevens het Jaarverslag van de Belastingdienst 2008, uitgave Rijksbelastingdienst 2009, p. 11.

heeft in een aantal uitspraken geoordeeld dat het gebruik van blauwe enveloppen voor reclamedoelinden misleidend is.¹⁸⁷ Dit zou ook reden zijn geweest het gebruik van de kleur blauw in 1993 door middel van een patent te beschermen. Alhoewel hieromtrent weinig bekend is, ligt het voor de hand dat deze subtiele nudge ook wordt voortgezet binnen de verdergaande digitale communicatie met de Belastingdienst.¹⁸⁸

Tegen het gebruik van deze nudge vallen vanuit juridisch perspectief weinig bezwaren aan te voeren. De signaleringsfunctie die uitgaat van een eigen kleur enveloppe als onderscheidend kenmerk is een zeer zwak sturingsmiddel en leidt niet tot juridische complicaties.

Richtlijnen communicatie Belastingdienst

Uit een beschrijving van de experimenten die door de BIT zijn uitgevoerd, komt naar voren dat de wijze van communiceren van invloed is op de effectiviteit daarvan. Het gaat hierbij om de vorm en inhoud van de boodschap. Wat de vorm betreft gaat het onder meer om het eenvoudig presenteren van de boodschap, belangrijke punten markeren en de brief persoonlijk maken. Op het punt van de inhoud gaat het vooral om het inzichtelijk maken van hetgeen vergelijkbare personen in de omgeving doen (geografisch, sectoraal of thematisch afgebakend), het benadrukken van sociale normen en het variëren in toonzetting. Klaarblijkelijk hebben deze methoden ook al hun weg gevonden naar de Nederlandse uitvoeringspraktijk.

In het artikel ‘Technieken die mensen in beweging krijgen’ in het tijdschrift *Belastingwerk* wordt de inzet van gedragsbeïnvloedingstechnieken door de Belastingdienst besproken. Het artikel opent – enigszins onheilspellend – als volgt:¹⁸⁹

‘De hele dag door krijgen we een bombardement van informatie op ons af. Onze hersenen filteren gelukkig veel informatie, en het grootste deel komt onbewust binnen. Daardoor kunnen we beïnvloedingstechnieken inzetten, zonder dat mensen dat doorhebben. Hoe werkt dat in de praktijk?’

In het artikel worden methoden genoemd die leiden tot prikkels om belastingplichtigen te helpen bij het nakomen van hun fiscale verplichtingen.¹⁹⁰ In het artikel worden verschillende praktijktoepassingen genoemd die voortkomen uit de ‘zes principes’ van Cialdini.¹⁹¹ Het gaat daarbij om de principes ‘wederkerigheid’, ‘commitment en consistentie’, ‘sociale bewijskracht’, ‘sympathie’, ‘autoriteit’ en ‘schaarste’. Als praktijkvoorbeeld wordt onder meer genoemd een app voor de smartphone die een signaal geeft wanneer aangifte moet worden gedaan. Daarbij worden technieken genoemd die ook bij Sunstein en

187. Zie www.reclamecode.nl (zoek op ‘blauw’ en ‘belastingdienst’).

188. Het voornemen tot het verder digitaliseren van het verkeer met de Belastingdienst – populair verwoord ‘het afschaffen van de blauwe enveloppe’ – is opgenomen in *Kamerstukken II 2011/12*, 31 066, nr. 117 en ook te vinden in de Nota De Fiscale agenda (2011), hoofdstuk 7.

189. *BWthema 2011/5*, p. 4-5. Zie www.gedragsbeïnvloedinginpraktijk.nl/resources/BW_special_okt_2011_interactief.pdf.

190. Hierbij wordt nadrukkelijk opgemerkt dat de inzet van deze methode ethisch verantwoord moet zijn, hetgeen wordt aangenomen, indien de inzet erop is gericht ‘mensen echt te helpen’.

191. Zie uitgebreid Cialdini (2009).

Thaler terugkomen, zoals het laten weten hoeveel mensen reeds aangifte hebben gedaan en het persoonlijk maken van brieven aan burgers en bedrijven.¹⁹² Met betrekking tot dit laatste punt kan worden geconstateerd dat het verbeteren van de communicatie met burgers en bedrijven door de Belastingdienst serieus ter hand wordt genomen.¹⁹³ Hierbij kan worden gewezen op de informatie die te vinden is op de website www.rijkshuisstijl.nl.¹⁹⁴ Uit de beschrijving van de doelstellingen kan worden opgemaakt dat het hierbij om nudging gaat. Op de website valt het volgende te lezen:¹⁹⁵

‘Sturen op gedrag

We zijn duidelijk over wat we van mensen verwachten. Moeten ze iets doen? Als dat zo is, wat moeten ze dan precies doen, wanneer en hoe? En als ze niets hoeven doen, zeggen we dat ook. Dat biedt zekerheid en voorkomt onnodige vragen. De Belastingdienst gebruikt de resultaten uit onderzoek over gedragsbeïnvloeding.’

De uitwerking van deze doelstelling komt tot uitdrukking in de Belastingdienst-huisstijl, waarbij ‘begrijpelijkheid’, ‘lezersgerichtheid’ en de bevordering van ‘compliance’ belangrijke elementen zijn. Uit de gedetailleerde instructies, tekstvoorbeelden, en zelfs oefeningen, blijkt dat de Huisstijlwijzer – die overigens niet is te downloaden zonder account van de Belastingdienst – een omvangrijke verzameling aanwijzingen zal bevatten. Hierbij is van groot belang dat begrijpelijke taal niet ten koste gaat van juridische juistheid, zoals op de website ook terecht wordt aangegeven. Burgers en bedrijven moeten niet alleen op een toegankelijke wijze kunnen communiceren met de Belastingdienst (‘begrijpelijk’), maar mijns inziens ook op een wijze die zoveel mogelijk recht doet aan het vertrouwen dat belastingplichtigen aan die uitingen ontlene (‘juridische juistheid’). Het nudgen van belastingplichtigen door begrijpelijke taal te hanteren is dan ook te beschouwen als een lastige evenwichtsoefening waarbij de jurist en taalkundige tegelijkertijd op de balk staan. Het vertrouwen dat burgers daaraan mogelijk kunnen ontlene, bevat niet alleen aspecten van rechtsbescherming (‘in welke gevallen kan een beroep worden gedaan op gewekt vertrouwen?’), maar eveneens rechtsstatelijke aspecten (‘hoe verhoudt zich de uitleg van belastingwetten die door de democratisch gelegitimeerde wetgever zijn gemaakt tot de vertaling door de Belastingdienst als uitvoeringsinstelling?’).¹⁹⁶ Belangrijke vragen van juridische aard die mede door de inzet van nudges worden opgeroepen.

192. In dit verband kan worden gewezen op het nieuwsbericht van de Belastingdienst van 23 augustus 2013. Daarin wordt een extra controle op btw-schulden aangekondigd. Voorts wordt opgemerkt dat een eerdere oproep in mei reeds heeft geleid tot een reactie van ruim 22.000 ondernemers voor een bedrag van meer dan € 76 miljoen. Zie www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/blcontentnl/themaoverstijgend/nieuws/extra_controle_op_btw_balansschulden.

193. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan reclamespotjes in aangiftetijd en aanwijzingen van de douane bij de bagageband op Schiphol. Dergelijke zwakke, maar belangrijke ‘nudges’ zijn te beschouwen als vormen van ‘dienstverlening’ en ‘voorlichting’.

194. www.rijkshuisstijl.nl/index.cfm/belastingdienst.

195. www.rijkshuisstijl.nl/index.cfm/belastingdienst/organisatie/organisatie-nieuw/de-belastingdienst-schrijft-burgertaal/communicatiedoelstellingen-van-de-belastingdienst/.

196. Zie hierover ook Van Rij (2013).

De vooraf ingevulde aangifte (VIA)

In 2008 is gestart met het voorinvullen van de aangifte inkomstenbelasting. Naast de persoonlijke gegevens van de belastingplichtige (en diens partner) worden in de aangifte inkomstenbelasting de bij de Belastingdienst bekend zijnde gegevens met betrekking tot het inkomen en vermogen van de belastingplichtige vooraf ingevuld in het digitale aangifteprogramma. Het voorinvullen van de aangifte heeft inmiddels sinds 2008 een aanzienlijke ontwikkeling doorgemaakt.¹⁹⁷ De VIA is zonder meer op te vatten als een nudge.¹⁹⁸ Belastingplichtigen worden geholpen hun aangifte te doen ('make it easy') en wordt zodoende een gedeelte van de rompslomp bespaard.¹⁹⁹ Ook wordt voorkomen dat belastingplichtigen onbedoelde vergissingen maken waardoor de compliance toeneemt.²⁰⁰ Ten slotte kan worden gezegd dat in zekere zin 'standaardinstellingen' worden toegepast, die belastingplichtigen uiteraard zelf kunnen aanpassen.

Voor het aangiftejaar 2012 is de reeds uitvoerige lijst met vooraf opgenomen gegevens in de vooraf ingevulde aangifte uitgebreid met de navolgende informatie:²⁰¹

- banksaldi- en spaartegoeden
- waarde effectenportefeuilles
- leningen en andere schulden
- buitenlandse (Belgische en Duitse) pensioenen
- premies AOV (Arbeidsongeschiktheidsverzekeringen)
- buitenlandse spaartegoeden
- de naam van degene van wie u een persoonsgebonden budget ontvangt'

In aanvulling op de gegevens die reeds eerder door de Belastingdienst werden opgenomen in de aangifte inkomstenbelasting – waaronder: looninkomsten, (pensioen)uitkeringen en heffingskortingen – krijgen steeds meer belastingplichtigen daardoor een aangifte inkomstenbelasting die alleen nog maar hoeft te worden gecontroleerd en goedgekeurd. Het streven naar een volledige VIA wordt op een aantal punten evenwel belemmerd. Enerzijds betreft het inkomen dat de Belastingdienst niet tijdig bekend kan zijn – hierbij valt te denken aan inkomenscategorieën winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden – en anderzijds wordt de bekendheid met informatie aanzienlijk belemmerd door de inzet van fiscaal instrumentalisme. Het bedrag dat voor giftenaftrek in aanmerking komt, kan bijvoorbeeld nog niet in de VIA worden opgenomen. Faciliteiten en aftrekposten staan aldus aan een verdergaande automatisering in de weg. Verdere doorvoering van het systeem van de VIA heeft dan ook overduidelijk gevolgen voor de bestaande en toekomstige inzet

197. Zie voor deze ontwikkeling Bartel (2007) en Bartel (2013).

198. Zie Sunstein en Thaler (2008), p. 230-231.

199. *Kamerstukken II* 2012/13, 31 066, nr. 149, p. 3. Zie ook brief staatssecretaris van Financiën van 25 april 2013, nr. DGB/2013/1509 U.

200. Brief staatssecretaris van Financiën, 11 maart 2013, nr. DGB/2013/1024, p. 3-4.

201. Zie uitgebreid www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/aangifte_doen/aangifte_inkomstenbelasting/aangifte_doen_over_2012/vooraf_ingevulde_aangifte/om_welke_gegevens_gaat_het.

van fiscale instrumenten.²⁰² Op dit punt bestaat een duidelijke wisselwerking tussen nudges en fiscale instrumenten.

De VIA is gebaseerd op het uitgangspunt van meer ‘doorgeven’ en minder ‘aan-geven’, zodat de behoefte aan het doorspelen van informatie aan de Belastingdienst toeneemt. Hierbij dient te worden onderkend dat – zelfs als veel fiscale instrumenten zouden verdwijnen – ook een systeem van renseignering niet alle relevante informatie bij de fiscus kan brengen. Afgezien van de administratieve last die hiermee op banken, verzekeraars en inhoudingsplichtigen wordt gelegd en de privacyaspecten die hiermee samenhangen, valt op dat de fiscale nieuwsgierigheid steeds minder grenzen lijkt te kennen. Het gaat om zaken die naar hun aard buiten het zoeklicht van de renseignering blijven, zoals de renteaftrek ter zake van een hypotheek die niet bij een bancaire instelling is afgesloten en partnernalimentatie.²⁰³ Burgers wordt in die gevallen steeds vaker een informatieverplichting opgelegd.²⁰⁴

Inmiddels is de wetgever zelfs voor niet-administratieplichtigen uitgeweken naar de verplichting om ‘spontaan inlichtingen’ te verschaffen, waarbij het niet-nakomen daarvan kan leiden tot een vergrijpboete van 100%. Alhoewel de mas-saliteit van het aangifteproces dwingt tot verdergaande automatisering en daarbij van burgers en bedrijven mag worden verwacht dat zij een bijdrage leveren aan de informatievoorziening, heb ik ernstige bezwaren tegen kaderwetgeving, zoals opgenomen in art. 10a AWR.²⁰⁵ Deze bepaling – die weliswaar (nog) geen direct verband houdt met de VIA – dient te worden gezien als uitwerking van de gedachte dat burgers en bedrijven – naast het doen van aangifte, het beantwoorden van specifieke vragen van de inspecteur en de renseigneringsverplichtingen – in bepaalde gevallen eigener beweging informatie dienen te verstrekken aan de Belastingdienst.²⁰⁶ Alhoewel is aangegeven dat uitbreiding van de spontane meldingsplicht ‘binnen afzienbare termijn’ niet is beoogd en evenmin wordt aangegrepen om fiscale constructies spontaan te melden,²⁰⁷ leidt een dergelijke bepaling tot grote bezorgdheid. Is een overheid die geen geheim maakt van de gewenste verdere inzet van de VIA in staat tot voldoende zelfdiscipline? Het zou mijns inziens niet hebben mogen voorkomen dat de ontwikkeling

202. Zie voetnoot 147 en voorts het rapport van werkgroep 16 van de ‘Brede heroverweging’, te vinden als bijlage bij *Kamerstukken II 2009/10*, 32 359, nr. 1. Ook de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen plaatst deze opmerking. Zie bijlage bij *Kamerstukken II 2012/13*, 33 447, nr. 2, p. 12 (en voorts bijlage 4 en 5 van het rapport).

203. Zie art. 3.129g Wet IB 2001 en art. 49, lid 1, AWR jo. art. 1, letter d, Uitv.reg. verplicht gebruik BSN, *Stcrt.* 2012/26322.

204. Opgemerkt kan worden dat nudges in de uitvoeringspraktijk dus uiteindelijk gevolgen kunnen hebben op wetgevingsniveau. In dit verband valt te denken aan het overstappen op de systematiek met één peildatum per 1 januari 2011 voor toepassing van box 3.

205. De op basis van art. 10a AWR te verstrekken informatie heeft betrekking op vier gevallen: (i) verklaring uitsluitend zakelijk gebruik bestelauto's, (ii) verklaring geen privégebruik auto van de zaak, (iii) Edelweissroutes en (iv) suppletieaangiften omzetsbelasting. Zie het besluit van 22 december 2011, *Stb.* 2011, 677.

206. *Kamerstukken II 2011/12*, 33 004, nr. 3, p. 57. Niessen (2013) beschrijft de ontwikkeling waarbij van burgers steeds meer informatie wordt verlangd vanuit historisch perspectief.

207. *Kamerstukken II 2011/12*, 33 004, nr. 5, p. 18.

van een dergelijk ingrijpende bepaling wordt overgelaten aan de gebrekkige garanties die een algemene maatregel van bestuur biedt.²⁰⁸

Voorts kunnen andere vragen worden opgeworpen met betrekking tot de VIA. Op welke wijze reageren belastingplichtigen als een inkomensbestanddeel niet is opgenomen in de VIA? Lukt dit fraude uit? Hoe kritisch worden gegevens gecontroleerd en neemt een kritische controle niet evengoed veel tijd in beslag? En fungeren de in de VIA opgenomen gegevens niet *de facto* als een ‘default’, waarvan bekend is dat het een hele sterke nudge is? Als voorbeeld kan het geval worden genoemd waarin een belastingplichtige een eigen woning heeft gekocht en twijfelt of kosten – bijvoorbeeld taxatiekosten – in aftrek kunnen worden gebracht. Op welke wijze wordt de keuze van deze belastingplichtige beïnvloed door het feit dat de niet-gerenseigneurde kostenpost niet in de VIA is opgenomen? Bij het benadrukken van de voordelen van de VIA mag niet worden vergeten ook aandacht te besteden aan deze vragen. De opmerking dat alle vooringevulde gegevens als ‘comfortinformatie’ dienen te worden gezien die belastingplichtigen zelf kritisch dienen te beoordelen, gaat ten onrechte voorbij aan deze vragen.²⁰⁹

Tot slot kan worden geconstateerd dat het proces van de VIA tot gevolg heeft dat het karakter van de inkomstenbelasting langzamerhand verschuift van aanslagbelasting naar aangiftebelasting. Deze ontwikkeling maakt dat mogelijk ook de rol van het ‘nieuwe feit’-vereiste verandert. Hieromtrent merkt Stevens terecht het volgende op:²¹⁰

‘Ik ben er in elk geval nog niet aan toe om in zijn algemeenheid afscheid te nemen van het nieuwe feit en over te stappen van het systeem van aanslagbelastingen naar afdracht op aangifte. Zonder rechtszekerheidswaarborgen kunnen de systeemrisico’s dan te gemakkelijk op de belastingplichtigen worden afgeschoven en komt de rechtsbedeling in de knel. De wetgever is aan zet voor een fundamentele herziening.’

Indachtig deze opmerking dienen de voorstellen in het ter consultatie voorgelegde wetsvoorstel ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’ te worden gezien.²¹¹ De afweging tussen rechtszekerheid en doelmatigheid kan alleen maar op een juiste manier worden gemaakt als de werkprocessen van de Belastingdienst en ICT-toepassingen in voldoende mate kunnen garanderen dat de oorspronkelijk voorgestelde herzieningstermijn niet uitsluitend is bedoeld om systeemfouten aan de zijde van de Belastingdienst te kunnen herstellen zonder gebruikmaking van het ‘nieuwe feit’-vereiste. In dit verband acht ik het een stap in de goede richting dat – naar aanleiding van de internetconsultatie – het aan de Tweede Kamer aangeboden wetsvoorstel ‘Wet vereen-

208. Zie voor kritiek ook Rosier (2011).

209. Rutten (2013).

210. Stevens (2009). Zie hieromtrent ook Happé (2008) en Gribnau (2010).

211. Zie het Nieuwsbericht van de staatssecretaris van Financiën 7 september 2012, NTFR 2012/2141 (wetsvoorstel en memorie van toelichting als brondocument te vinden op www.ntfr.nl).

voudiging formeel verkeer Belastingdienst' is aangepast op het punt van de 'herziening' door de inspecteur.²¹²

Horizontaal toezicht

Sinds 2005 is werkenderwijs geëxperimenteerd met een andere vorm van toezicht, namelijk 'horizontaal toezicht'.²¹³ Deze toezichtvorm kent als vertrekpunt dat de verhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtigen is veranderd. Ook het eigen normenkader van ondernemingen is veranderd, onder andere door de opkomst van 'corporate governance'. De klassieke vorm van handhaving – het verticale toezicht – is tijdrovend, kostbaar en gegeven het aantal belastingplichtigen nauwelijks uitvoerbaar. Bovendien leidt het openbreken van oude jaren en het wederzijds betrekken van stellingen niet tot een betere compliance. Belastingdienst en belastingplichtigen staan in de klassieke benadering duidelijk tegenover elkaar. Op verzoek van de staatssecretaris van Financiën is het horizontaal toezicht geëvalueerd.²¹⁴ Deze evaluatie is door de Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (naar de voorzitter: commissie Stevens) afgerond in juni 2012.

Het 'horizontale toezicht' gaat uit van een andere onderlinge werkverhouding tussen Belastingdienst en belastingplichtigen.²¹⁵ Het wij-zij-denken maakt plaats voor wederzijds vertrouwen en het benadrukken van eigen verantwoordelijkheden aan de zijde van belastingplichtigen.²¹⁶ Het vertrouwen – dat moet worden verdiend – is in eerste instantie gebaseerd op werkafspraken tussen Belastingdienst en ondernemingen ('convenanten'), waarin gedragsregels zijn neergelegd en eisen worden gesteld aan de inrichting van de financiële administratie ('*Tax Control Framework*'). Binnen horizontaal toezicht kunnen belastingplichtigen in geval van onzekerheden in vooroverleg treden met de Belastingdienst en daarbij op korte termijn reactie verwachten. Voorts worden aangiften die op basis van de convenantafspraken zijn ingediend door de inspecteur gevolgd. Deze werkwijze bevordert de compliance en zorgt voor een efficiëntere handhaving. Bovendien kan de Belastingdienst dan het verticale toezicht inzetten in die gevallen die daarom vragen.²¹⁷ De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat het verticale toezicht en horizontale toezicht samen deel uitmaken van het handhavingspalet en dat het verticale toezicht wordt geïntensiveerd.²¹⁸

Horizontaal toezicht bevat belangrijke eigenschappen van 'tax nudging'. Zonder gebruikmaking van verbod- of gebodsbepalingen en zonder de inzet van financiële

212. Zie p. 16 van de memorie van toelichting (www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin#ref-minfin; documenten van 3 september 2013).

213. *Kamerstukken II* 2004/05, 29 643, nr. 4. Ik laat de mogelijke bezwaren tegen gebruik van de term 'horizontaal toezicht' – dat iets weg lijkt te hebben van een 'vierkant wiel' – hier onbesproken.

214. Besluit staatssecretaris van Financiën van 10 november 2011, nr. DGB/2011/6887, *Stcr.* 2011, 21825.

215. Voor de basis van deze gedachte wordt verwezen naar het WRR-rapport, *De toekomst van de nationale rechtsstaat*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2002.

216. Horizontaal toezicht is in eerste instantie toegepast bij belastingplichtigen die kunnen worden aangemerkt als zeer grote ondernemingen (ZGO), later bij middelgrote ondernemingen (MGO) en ook – via intermediairs – in midden- en kleinbedrijf (MKB).

217. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 700, nr. 2 hoofdstuk IXB, p. 9: 'De handhavingstrategie van de Belastingdienst is gebaseerd op deze twee pijlers: vertrouwen waar mogelijk, repressie waar nodig.'

218. *Kamerstukken II* 2012/13, 31 066, nr. 149.

prikkels van betekenis,²¹⁹ wordt getracht het gedrag van belastingplichtigen op zodanige wijze te beïnvloeden dat normconform gedrag ontstaat. In dit verband wordt ook wel gesproken van het verkleinen van de ‘tax gap’. Kernbegrippen in het kader van horizontaal toezicht zijn: ‘transparantie’, ‘wederzijds vertrouwen’ en ‘samenwerking’. Deze benadering volgt uit het inzicht dat een gewijzigde opstelling in de handhaving leidt tot een gewijzigde houding van de belastingplichtige. In het rapport van de commissie Stevens komt deze sturende dimensie van horizontaal toezicht ook nadrukkelijk aan de orde.²²⁰

‘Onder invloed van ontwikkelingen in de sociaalpsychologie (...) heeft het denken over ‘compliance’ (regelnaleving) de laatste jaren een verandering ondergaan en hebben methoden van gedragsbeïnvloeding hun intrede gedaan in het overheidstoezicht. Controlefrequentie en het opleggen van sancties bleken in het algemeen niet sterk gerelateerd aan de mate van regelnaleving. Onderzoek leert dat compliance wordt bepaald door intrinsieke motieven, extrinsieke prikkels en de mogelijkheden voor naleving en niet-naleving. De intrinsieke motieven omvatten persoonlijke en sociale normen. *Persoonlijke normen* en overtuigingen bepalen in sterke mate of iemand al dan niet geneigd is regels te overtreden. Deze normen blijken sterker van invloed op het naleven dan de pakkans en de ernst van de sancties. *Sociale normen* blijken eveneens van grote invloed te zijn op nalevingsgedrag. Zo blijken mensen (belasting-) verplichtingen beter na te komen, wanneer ze erop menen te kunnen vertrouwen dat anderen zich ook aan hun verplichtingen houden.’

Horizontaal toezicht is dus evenals een nudge gericht op gedragsbeïnvloeding en er wordt ook wel gesproken van ‘sociaalpsychologie’.²²¹ Een aanverwant aspect van nudging, dat ook in de evaluatie van de commissie Stevens naar voren wordt gebracht, is het benadrukken van sociale normen binnen het kader van horizontaal toezicht. Het gaat hierbij om het belang van compliance en de (sociale) normering van gedragingen van alle betrokkenen. Alhoewel in de rondetafelgesprekken sommige deelnemers hebben aangegeven dat dit wordt ervaren als het prediken van een ‘geloofsartikel’, concludeert de commissie Stevens dat een gunstig effect uitgaat van het benadrukken van sociale normen op het onderlinge begrip.²²²

Voorts kunnen belastingplichtigen de werkrelatie in de vorm van horizontaal toezicht beëindigen (‘opt-out’). Het is echter de vraag of dit ook een ‘low-cost opt-out’ is, zoals bedoeld door Sunstein en Thaler. In de eerste plaats vergt het inrichten van de administratie op een wijze die aangeeft dat de belastingplichtige ‘in control’ is een aanzienlijke investering. In de tweede plaats kan het beëindigen van de werkrelatie met de Belastingdienst juist leiden tot de vrees van een omgekeerd effect in de bejegening door de Belastingdienst (toegenomen

219. Hierbij geldt dan wel als randvoorwaarde dat deelname aan horizontaal toezicht niet wordt beloofd met een ‘gunstige afwikkeling van het verleden’ door de Belastingdienst bij toetreding tot het convenant op een wijze die buiten het kader van wet- en regelgeving valt. In de Leidraad Toezicht Grote ondernemingen, p. 23, wordt aangegeven dat het behandelteam – net als bij het oplossen van geschillen buiten horizontaal toezicht – een *freies Ermessen* heeft, maar daarbij binnen de algemene kaders van wet- en regelgeving blijft.

220. Commissie Stevens (2012), p. 20; zie ook p. 21 en p. 32-33.

221. Meussen (2013).

222. Commissie Stevens (2012) p. 46.

wantrouwen).²²³ Inzet van sociaalpsychologische inzichten kan dan verworden tot ‘psychologische druk’ en zou tot gevolg hebben dat beëindiging van het convenant wellicht niet ‘kosteloos’ is te noemen.²²⁴ Het is onder meer in dit verband dat ook een aantal juridische bezwaren wordt aangevoerd tegen horizontaal toezicht als nudge.

De sturing die uitgaat van horizontaal toezicht leidt – nu deze sturing plaatsvindt in een juridische omgeving – tot vragen van juridische aard. In hoofdstuk 5 van het rapport van de commissie Stevens komen deze vragen ook aan de orde en wordt ingegaan op de elementen ‘rechtsgelijkheid’, ‘rechtszekerheid’ en ‘rechtsbescherming’. Vragen die daarmee samenhangen komen op in de verschillende fasen van horizontaal toezicht: (i) het afsluiten van een convenant, (ii) de periode dat het convenant wordt uitgevoerd en (iii) bij het beëindigen van horizontaal toezicht. Het gaat om vragen omtrent de juridische inbedding van horizontaal toezicht, het onderscheid tussen deelnemers en niet-deelnemers en wat de gevolgen zijn bij het opzeggen van een convenant.

Op deze punten komt de commissie Stevens tot enkele aanbevelingen, maar constateert geen grote gebreken van juridische aard. Sterker nog, de commissie Stevens merkt het volgende op:²²⁵

‘Het moet de Commissie van het hart dat de rechtmatigheidsdiscussie soms wel erg sterk is aangezet en vaak theoretisch van aard is. Het opbouwen van wederzijds vertrouwen tussen Belastingdienst en belastingplichtige of financieel dienstverlener staat binnen horizontaal toezicht centraal.’

Ik kan de opmerking van de commissie Stevens volgen daar waar pleidooien voor juridisering van horizontaal toezicht zouden betekenen dat de op vertrouwen gebaseerde samenwerking in het kader van horizontaal toezicht zou worden gedenatureerd. Aan de beoogde gedragsbeïnvloeding ligt een benadering op basis van vertrouwen ten grondslag; het wederzijds afdwingen van rechten en verplichtingen zou een stap terug betekenen in die onderlinge verhouding (‘loopgravengedrag’). Ik acht een eigen formeel-juridische inbedding van horizontaal toezicht dan ook niet noodzakelijk. Uiteraard dient duidelijkheid te bestaan over hetgeen convenantpartijen over en weer van elkaar verwachten, bijvoorbeeld op het punt van de inhoud van het Tax Control Framework. Op dit punt is verdere ontwikkeling van horizontaal toezicht op basis van gedeelde ervaringen noodzakelijk. De gedachte dat bij horizontaal toezicht ‘de liefde van slechts één kant lijkt te worden gevraagd’ of voor de fiscus ‘een loterij zonder nieten is’, wordt naar mijn mening met aanvullende wetgeving niet opgelost.²²⁶ Bij een dergelijke grondhouding zou de belastingplichtige mijns inziens geen convenant moeten willen sluiten.

223. Overigens neemt de minister van Financiën het standpunt in dat een verschil van inzicht nog niet leidt tot het opzeggen van het convenant. Alleen bij niet transparante, agressieve tax planning en herhaaldelijke pogingen tot fiscale grensverkenning komt de basis aan het convenant te ontvallen. Brief van de Minister van Financiën van 1 juli 2010, nr. DGB2010/2996 U, p. 3.

224. Meussen (2012a).

225. Commissie Stevens (2012), p. 121.

226. Anders, Van der Enden en Oenema (2013).

Het gevaar bestaat echter dat het hiervóór weergegeven citaat wordt opgevat alsof over de eigen juridische dimensie die aan horizontaal toezicht kleeft ‘vrij lichtig’ wordt gedaan.²²⁷ Gegeven de bijzondere aard van het op vertrouwen gebaseerde horizontale toezicht, is het belangrijk die suggestie te vermijden. Beslissingen in het kader van horizontaal toezicht – in ieder geval de weigering een convenant te sluiten of het opzeggen daarvan – dienen binnen deze context van vertrouwen op hun eigen merites te worden beoordeeld. Daarbij dient de Belastingdienst op transparante wijze haar beslissingen te motiveren en langs die weg eventueel wantrouwen weg te nemen. Het zal voor de Belastingdienst – geconfronteerd met een geheimhoudingsplicht – lang niet altijd een eenvoudige opgave zijn daarbij extern transparant te opereren. Aangezien beide hiervóór genoemde beslissingen binnen het gesloten stelsel van bezwaar en beroep niet leiden tot een ingang bij de bestuursrechter, dient de inzet van mediation serieus te worden overwogen. De aanbeveling van de commissie Stevens zou ik op dit punt graag nader uitgewerkt zien.²²⁸ Indien partijen vooraf afspreken dat bij een eventueel dispuut op verzoek van één van de partijen de beslissing kan worden voorgelegd aan een onafhankelijke mediator kan dit naar mijn mening bijdragen aan extra vertrouwen.

In gevallen waarin een geschil dat voortvloeit uit (niet-)deelname aan horizontaal toezicht wel binnen de bestaande bezwaar- en beroepsmogelijkheden aan de orde kan worden gesteld, bijvoorbeeld bij het uiteindelijk opleggen van een aanslag, kan het optreden van de Belastingdienst worden getoetst aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dat geldt mijns inziens in het bijzonder voor het optreden van de Belastingdienst, indien een convenantafspraken is geweigerd (‘lopende problematiek’ is niet opgelost) of opgezegd (het vertrouwen is komen te vervallen). Voorts is het opzeggen van het convenant niet de aangewezen weg in gevallen waarin niet-verwijtbare tekortkomingen aan het licht komen. In gevallen van ‘goede trouw’ zou ‘een soepele herstelbaarheid geraden’ zijn.²²⁹ Ook dat hoort bij het werken op basis van vertrouwen.

Het opzeggen van het convenant en opleggen van aanslagen met boetes, zou in dergelijke gevallen eenvoudigweg te ver gaan. Beschadigd vertrouwen dient zoveel mogelijk te worden hersteld en niet te leiden tot wantrouwen. Door rekening te houden met de bijzondere aard van de (mislukte) convenantsamenwerking kan de belastingrechter op adequate wijze rechtsbescherming bieden aan belastingplichtigen. Hierbij spelen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur een zeer belangrijke rol.²³⁰ Het op legitieme wijze gebruikmaken van horizontaal toezicht – als nudge – veronderstelt ook de bereidheid van de fiscus op transparante wijze verantwoording af te leggen ten aanzien van de eigen bedoelingen en handelwijze. Op die wijze dienen niet alleen individuele belastingplichtigen te worden beschermd tegen een ‘verkeerde inzet’ van horizontaal toezicht, maar wordt tevens het vertrouwen in de werkwijze van

227. Meussen (2012b).

228. Commissie Stevens (2012), p. 92.

229. Commissie Stevens (2012), p. 91-92.

230. Hierbij valt te denken aan het gelijkheidsbeginsel, vertrouwensbeginsel, het verbod op détournement de pouvoir en het fair play-beginsel. Zie ook onderdeel 4.5.

horizontaal toezicht als geheel versterkt. In zoverre dient de bestaande rechtsbescherming bij te dragen aan het vertrouwen in horizontaal toezicht, zodat wordt voorkomen dat belastingplichtigen het gevoel krijgen ‘slachtoffer’ te zijn geworden van een nudge.

4.4 BEZWAREN TEGEN NUDGING

Tegen het gebruik van nudges als instrument om gedrag te beïnvloeden zijn in de literatuur diverse bezwaren aangevoerd. Enerzijds wordt betoogd dat inbreuk wordt gemaakt op de vrijheid van burgers, indien de overheid gebruikmaakt van ‘libertarian paternalism’. Anderzijds worden bezwaren aangevoerd die zijn gericht tegen het bevoogdende karakter van keuzearchitectuur. Ik bespreek de belangrijkste kritiekpunten en betrek die op nudges in de fiscale uitvoeringspraktijk.

Slippery slope

Een eerste bezwaar tegen ‘libertarian paternalism’ is het zogeheten ‘slippery slope’-argument.²³¹ De inzet van nudges zet het overheidsbeleid op een hellend vlak. Wat begint met een ‘zachte nudge’ eindigt in een hard verbod. Tevens bestaat het gevaar van een welhaast ongebreidelde ‘programming’ van burgers door de overheid. Het is dan wellicht beter helemaal niet te beginnen met nudges, aldus deze auteurs. In hun reactie op deze kritiek wijzen Sunstein en Thaler dit argument mijns inziens overtuigend van de hand.²³² Allereerst kan worden opgemerkt dat het in veel gevallen eigenlijk onmogelijk is gedrag *niet* te beïnvloeden. Als de Belastingdienst bijvoorbeeld een brief verstuurt, roept dit reactie op en is het – in die wetenschap – verstandig daarop te anticiperen. Voorts kan worden opgemerkt dat de sturingsdoelstelling ‘compliancebevordering’ evident (ook) het belang van de burger dient. Uiteraard zijn op dit punt oeverloze discussies te voeren over wat ‘goed’ is en wat (nog) in het (eigen) belang van de burger kan worden genoemd, maar dergelijke discussies staan op zichzelf los van het argument van het ‘hellende vlak’. Voorts lijkt dit bezwaar waar het de bevordering betreft van de naleving van reeds wettelijke verankerde verplichtingen ook minder zwaar te wegen.²³³

Keuzevrijheid

Een tweede bezwaar tegen nudges is dat ongemerkt een beperking wordt aangebracht ten aanzien van de fundamentele (keuze)vrijheid van burgers.²³⁴ Hebben burgers niet het recht om bij keuzes fouten te maken en daar eventueel weer van te leren? In het verlengde daarvan kan de vraag worden gesteld hoe ver de overheid mag gaan met het doorvoeren van duwtjes in de ‘goede’ richting. Sunstein en Thaler wijzen deze kritiek van de hand door te benadrukken dat nudges geen wezenlijke beperking van de keuzevrijheid opleveren en zien dan

231. Zie o.a. Wright en Ginsburg (2012) en Rizzo en Whitman (2009).

232. Sunstein en Thaler (2008), p. 236-238.

233. Vgl. Nijboer (2010), die de pragmatische oplossing beschrijft van het gebruiken van nudges bij ‘dominanties’, waarbij hij het oog heeft op ‘algemene waarheden’. Ik zou dat in dit kader willen beperken tot geldende wettelijke verplichtingen.

234. Zie o.a. Desai (2011), Goodwin (2012) en Yeung (2010).

ook weinig bezwaar in vormen van ‘soft paternalism’.²³⁵ Anders dan een gebod of verbod is naar hun mening geen sprake van een daadwerkelijke inperking van de keuzevrijheid. Uiteindelijk staat een andere optie altijd nog open (low-cost opt-out).

Alhoewel vanuit een rechtstheoretische benadering van het begrip ‘vrijheid’ zonder meer bedenkingen zijn aan te voeren tegen belastingen in zijn algemeenheid en fiscale instrumenten in het bijzonder,²³⁶ kunnen uitvoeringstechnische duwtjes in de goede richting bijdragen aan een verbetering van fiscale compliance.²³⁷ De invloed van nudges op het negatieve (afwezigheid belemmering) en positieve vrijheidsbegrip (eigen zeggenschap) alsmede de ‘afhankelijkheid’ (bijvoorbeeld van het optreden van de Belastingdienst) dienen desalniettemin serieus te worden genomen. Vooral waar het gaat om sterke vormen van nudging, zoals ‘defaults’ en ‘framing’ (omlijsting van keuzes), dient een goede afweging plaats te vinden tussen doel en middel. Hier kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de VIA (wie draagt het risico van vooringevulde fouten?) en het horizontale toezicht (is kosteloos uitstappen wel mogelijk?).

Alhoewel de inbreuk op de positieve vrijheid beperkt is, betreft het niettemin een principiële inbreuk. Het enkele feit dat het gaat om een aansporing ten aanzien van de naleving van hetgeen reeds als fiscale verplichting gold, is op zichzelf onvoldoende om deze inbreuk te rechtvaardigen. De afweging die dient te worden gemaakt, is die tussen de opoffering van vrijheid als gevolg van het inzetten van een nudge en de vrijheid die daarvoor terugkomt.²³⁸

Maakt de overheid betere keuzes dan burgers?

Een derde bezwaar is dat niet duidelijk is dat de overheid betere keuzes maakt dan de burger zelf.²³⁹ Als burgers irrationele beslissingen nemen, waarom ambtenaren dan niet? Wie bepaalt welk belang prevaleert? En hoe valt te voorkomen dat het eigen belang van de overheid bij die keuzes te zwaar weegt en burgers ergens worden ‘ingenudged’? In deze argumenten ligt een zeker wantrouwen ten opzichte van overheidsoptreden besloten.

Sunstein en Thaler weerleggen deze kritiek gedeeltelijk door aan te geven dat de overheid op bepaalde fronten in ieder geval kan worden geacht meer ervaring en/of expertise te hebben dan burgers.²⁴⁰ Waar het gaat om complexe financiële aangelegenheden, zoals pensioenen, hypotheek en belastingen, kan deze kennis ten behoeve van een betere keuze worden ingezet. Tevens geven zij aan dat zuivere motieven aan de zijde van de ‘nudger’ dienen te worden gewaarborgd. In dit verband verwijzen zij naar Rawls en doen een beroep op het ‘publicity principle’. Dit principe berust op transparantie en wordt als volgt verwoord:²⁴¹

235. Sunstein en Thaler (2008), p. 9-11 en p. 241-251.

236. Zie voor de invloed van belastingen op verschillende dimensies van het begrip ‘vrijheid’, Gribnau (2012) en Gribnau (2013d).

237. Gribnau (2013e).

238. Te denken valt bijvoorbeeld aan het introduceren van nudges waardoor (i) een fiscaal instrument kan worden afgeschaft of (ii) de afhankelijkheid ten opzichte van de Belastingdienst afneemt.

239. Amir en Lobel (2008), en Schnellenbach (2011).

240. Sunstein en Thaler (2008), p. 243-258.

241. Sunstein en Thaler (2008), p. 244.

‘In its simplest form, the publicity principle bans government from selecting a policy that it would not be able or willing to defend publicly to its own citizens.’

Bij het inzetten van sterkere nudges is transparantie van groot belang en dient ‘geheimzinnigheid’ te worden vermeden. Op dit punt kan worden verwezen naar de eerdere opmerkingen die door de commissie Stevens zijn gemaakt met betrekking tot het gebrek aan transparantie bij horizontaal toezicht (onderdeel 4.3.4). Een goede inzet van nudges vereist dan ook de meest vergaande vorm van inzichtelijkheid bij het afsluiten en opzeggen van convenanten. Voorts is een goede inschatting van toepassingsmogelijkheden en effecten noodzakelijk bij het baseren van beleid op inzichten uit de discipline van de gedragsbeïnvloeding. Met inachtneming van de genoemde bezwaren is een verdere exploratie van mogelijkheden – ook binnen het belastingrecht – de moeite waard.²⁴²

4.5 INTEGRAAL AFWEGINGSKADER EN ALGEMENE BEGINSELEN VAN BEHOORLIJK BESTUUR

De inzet van nudges kan aan de ene kant plaatsvinden ter vervanging van of in aanvulling op bestaande fiscale instrumenten, dan wel bij de uitvoering van de belastingwetten. In het eerste geval gaat het om een afweging waarbij nudges kunnen worden gebruikt in plaats of ter verbetering van fiscaal instrumentalisme. Bij deze beleidsmatige afweging kan gebruik worden gemaakt van het Integraal Afwegingskader beleid en regelgeving (hierna: IAK). In het tweede geval gaat het om de juridische kanttekeningen ten aanzien van nudges in de uitvoeringspraktijk, waarbij de rol van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur wordt besproken.

Integraal Afwegingskader

In aanvulling op hetgeen in onderdeel 3 is opgemerkt ten aanzien van de juridische beoordeling van fiscale instrumenten, kan meer specifiek ten aanzien van de inzet van verschillende beleidsinstrumenten worden gewezen op het Integraal Afwegingskader. Het IAK vormt het voorlopige sluitstuk van de verschillende visienota’s – van ‘Zicht op wetgeving’ (1991) tot ‘Vertrouwen in wetgeving’ (2007)²⁴³ – en biedt een toetsingskader waarin de kwaliteitseisen voor beleid en regelgeving aan de hand van zeven stappen worden beoordeeld.²⁴⁴ Deze stappen dienen vanaf 2011 verplicht te worden doorlopen waar het voorstellen betreft die aan het parlement worden voorgelegd.²⁴⁵ Het gaat om de volgende zeven vragen, waarbij de zesde stap in dit verband van belang is:

1. Wat is de aanleiding?
2. Wie zijn betrokken?
3. Wat is het probleem?
4. Wat is het doel?

242. Zie ook Van Gestel (2013) en Nijboer (2010).

243. Zie uitgebreid Riezebos en Lokin (2012).

244. Zie www.kc-wetgeving.nl/kennisbank/integraal-afwegingskader-beleid-en-regelgeving. Alle informatie is uitsluitend digitaal ontsloten. Ik zal dan ook niet telkens naar afzonderlijke pagina’s op de website verwijzen.

245. *Kamerstukken II 2010/11, 29 515, nr. 330.*

5. Wat rechtvaardigt overheidsinterventie?
6. Wat is het beste instrument?
7. Wat zijn de gevolgen?

In de toelichting bij onderdeel 6 – dat bestaat uit vijf subcategorieën – wordt bij onderdeel 6.1 ingegaan op verschillende categorieën instrumenten die beleidsmakers ten dienste staan.²⁴⁶ Hierbij wordt ook uitgebreid ingegaan op de verschillende mogelijkheden van ‘gedragsbeïnvloeding’. Enkele termen in deze categorie zijn zelfs rechtstreeks terug te voeren op begrippen die bij de ‘nudge-benadering’ van Sunstein en Thaler voorkomen: ‘feedback(loop)’, ‘framing en labelling’, ‘gedragscontracten en implementatie-intenties’, ‘keuze-architectuur’, ‘omgevingsprikkel’. Al deze instrumenten zijn voorzien van achterliggende ‘fact sheets’, waarin een nadere toelichting te vinden is. Een ander instrument – binnen de categorie ‘financiële sturing’ – dat wordt besproken, is de subcategorie ‘financiële prikkels’. In het bijbehorende ‘fact sheet’ wordt een overzicht gegeven van afwegingen die betrekking hebben op ontmoedigings- en stimuleringsmaatregelen.²⁴⁷ In onderdelen 6.2 t/m 6.4 van het IAK komen de stappen ‘rechtmatigheid’, ‘doelmatigheid’ en ‘uitvoerbaarheid’ aan de orde. Het afwegingskader biedt ten aanzien van de juridische beoordeling eigenlijk geen wezenlijk andere inzichten dan reeds uit de nota ‘Zicht op wetgeving’ volgden. Het beleidsmatige karakter van het IAK staat duidelijk voorop en afwegingen van juridische aard kunnen daarbinnen leiden tot een andere instrumentkeuze.

Ook al zijn de toelichtingen globaal te noemen en is van ‘richting geven’ ten aanzien van de instrumentkeuze slechts beperkt sprake, het IAK biedt beleidsmakers in ieder geval een overzicht van de uiteenlopende mogelijkheden en onmogelijkheden ten aanzien van het instrumentarium. In het bijzonder geldt dat ten aanzien van beleidsvoorbereiding met betrekking tot instrumenten die zijn gebaseerd op gedragsbeïnvloeding. Verdere uitbreiding en aanscherping van de vragen van het IAK lijkt echter noodzakelijk.²⁴⁸ In aanvulling daarop zou het naar mijn mening een belangrijke stap vooruit betekenen, indien afwegingen ten aanzien van ‘onderlinge uitruil’ van instrumenten nadrukkelijker naar voren zouden komen in het IAK.²⁴⁹ Hierbij valt te denken aan een kosten-batenanalyse, waarbij het effect van bestaande fiscale instrumenten wordt afgezet tegen de effecten van gedragsbeïnvloeding. Naast de verschillende evaluatiemethoden die worden beschreven in het IAK, zou dan ook kunnen worden gewerkt met ‘Randomized Controlled Trials’ teneinde goed inzicht te verkrijgen in het effect van nudges.

Juridische kanttekeningen – algemene beginselen van behoorlijk bestuur

De toepassing van nudges in de uitvoeringspraktijk leidt vanuit een juridische beoordeling tot vragen die zijn terug te voeren op algemene rechtsbeginselen. Op dit punt is sprake van een opvallende parallel ten aanzien van de juridische

246. Overigens wordt in 6.2 t/m 6.4 een juridisch beoordelingskader gehanteerd dat in sterke mate overeenkomt met het beoordelingskader uit de Nota Zicht op wetgeving (1991); zie onderdeel 3.2.

247. www.kc-wetgeving.nl/fileadmin/documents/IAK/Factsheet_Financiele_prikkel.pdf.

248. Jonkers (2013) en Van Gestel (2009).

249. Vgl. Van Gestel (2013).

beoordeling van sturing door de wetgever (zie onderdeel 3.5). De belangrijkste beginselen die in dit verband een rol zouden moeten spelen, zijn het fair play-beginsel, het proportionaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel. Het optreden van de Belastingdienst wordt op basis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur genormeerd en kan – voor zover dit tot uitdrukking komt in een aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking – ook door de belastingrechter worden getoetst.

Zoals reeds aan de orde kwam in onderdeel 4.3.4 ten aanzien van horizontaal toezicht leidt de toepassing van nudges lang niet altijd tot een beslissing die binnen het gesloten stelsel van rechtsbescherming aan de orde kan worden gesteld. De inzet van nudges valt daarmee gedeeltelijk buiten de reikwijdte van rechterlijke toetsing. Uitvoeringsbeleid als zodanig valt niet te toetsen. Het beleid moet gevolgen hebben voor de op te leggen aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking. Waar het gaat om de kleur van de enveloppe die de Belastingdienst heeft gekozen, zal dit niet snel aanleiding geven tot problemen. Naarmate de ingezette nudge echter sterker is – ‘framing’, ‘anchoring’, ‘defaults’ – mag van de overheid worden verlangd dat gedragsbeïnvloeding niet op ‘misleidende’ wijze wordt ingezet (‘fair play-beginsel’). Het is dan ook van belang te benadrukken dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in dit verband vooral als ‘fatsoensnorm’ het optreden van de uitvoerder normeren.

Voorts dient het sturen van gedragingen niet onnodig ver te gaan en mijns inziens uitsluitend te worden ingezet ter ondersteuning van de nakoming van wettelijke verplichtingen. Daarbij zijn overwegingen van transparantie volgens het eerder besproken ‘publiciteitsprincipe’ en afwegingen van ‘proportionaliteit’ zeer belangrijk. Proportionaliteit verlangt een afweging van nut en noodzaak, doel en middel, bezien in het licht van de doelstelling van het beleid.²⁵⁰

Een bedenkelijk voorbeeld vanuit dit perspectief kan worden gevonden in een interview met David Halpern (hoofd van het BIT). Aangezien belastingplichtigen het vervelend vinden om aan het eind van het jaar te moeten bijbetalen, hetgeen ook slecht zou zijn voor de belastingmoraal, stelt Halpern voor gedurende het jaar iets te veel belastinggeld in te houden. Halpern voegt hieraan toe:²⁵¹

‘(...) “when people get tax back from HMRC, they feel great. In the US, people love it, and they spend the money differently too. So we’re trying to persuade you guys [HMRC] that’s what you should do. Make sure you have a certain amount of outcome which means you have to give people their money back.”’

Invoering van dergelijke maatregelen als generiek middel gaat mijns inziens verder dan nodig. Voor een goede uitvoering van de belastingheffing lijkt een dergelijk ingrijpende inbreuk op het eigendomsrecht van burgers niet proportioneel. Uitsluitend ten aanzien van notoire wanbetalers zou een dergelijke maatregel kunnen worden overwogen, maar daarvoor zijn betalingsregelingen in de invorderingssfeer wellicht geschikter.

250. Bouwes (2013).

251. Joshua Chambers, ‘David Halpern: ‘HMRC should overclaim taxes’, *Civil Service World* July 11, 2012 (www.civilserviceworld.com/david-halpern-hmrc-should-overclaim-taxes/).

5 *Conclusies en vervolgonderzoek*

Het sturende optreden van de belastingheffer krijgt vorm door middel van fiscaal instrumentalisme en – in toenemende mate – door middel van ‘tax nudging’. De inzet van deze sturingsmiddelen vindt plaats op verschillende niveaus en vraagt daarbij om een eigen beoordelingskader. Ik heb betoogd dat op wetgevingsniveau meer aandacht dient uit te gaan naar een juridisch beoordelingskader dat dwingt tot herbezinning bij de inzet van fiscale sturingsmaatregelen. Hierbij is een verdere uitwerking van de criteria die worden aangelegd bij de toetsing van fiscale wetgeving essentieel, waarbij onderzoek naar de doelstellingen van de wetgever van groot belang is. Doordat de eigen doelstellingen van het belastingrecht, zoals die tot uitdrukking komen in (fiscale) rechtsbeginselen, in verband worden gebracht met de actuele beleidsdoelstellingen van de wetgever, ontstaat een duidelijker inzicht in de rol van de sturende wetgever. Hierdoor wordt beoordeling van dit optreden vanuit een juridisch perspectief ook beter mogelijk.

Vervolgens heb ik de denkwijze van het libertarian paternalism van Sunstein en Thaler besproken. Daarbij zijn enkele voorbeelden genoemd van nudging in het buitenland alsmede enkele varianten van ‘tax nudging’ in Nederland. Het gaat hierbij om voorbeelden van sturing van het gedrag van belastingplichtigen in de uitvoerings sfeer. Deze voorbeelden geven aan dat met behulp van niet-financiële prikkels wordt geprobeerd het naleven van fiscale verplichtingen te bevorderen. Alhoewel tegen de inzet van nudges bezwaren zijn aan te voeren met betrekking tot het beïnvloeden van (keuze)vrijheid, is een tendens waarneembaar waarbij in toenemende mate gebruik wordt gemaakt van sturing met de ‘onzichtbare hand’. Onderzoek naar de juridische normeringen daarbij staat nog in de kinderschoenen. Betoogd is dat een ontwikkeling vanuit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur daarbij voor de hand ligt.

Uit voorgaande bespreking blijkt voorts dat de juridische kanttekeningen die kunnen worden geplaatst bij het sturende optreden van de belastingheffer lang niet altijd in dezelfde volle omvang door de belastingrechter worden getoetst. Is hiermee dan ook gezegd dat voor fiscale wetenschappers in deze discussie slechts een beperkte rol is weggelegd? Ik heb het tegendeel betoogd. Juist vanwege de beperkte rechterlijke toetsingsmogelijkheden mogen hoge eisen worden gesteld aan de kwaliteit van sturende wetgeving, alsmede aan de inzet van nudges in de uitvoeringspraktijk. Het onderkennen van het belang van de juridische afwegingen die daarbij dienen te worden gemaakt, leidt tot een betere motivering van keuzes die worden gemaakt en daarmee ook tot een revitalisatie van de eigen rechtswaarden van het belastingrecht.

In deze verhandeling heb ik mij beperkt tot enkele juridische kanttekeningen bij het sturende optreden van de belastingheffer. Deze kanttekeningen kunnen worden gezien als een eerste aanzet voor vervolgonderzoek naar het sturende

optreden van de belastingheffer. Zoals aangegeven in de proloog is ondersteuning vanuit andere wetenschappelijke disciplines zeer welkom; beter gezegd: noodzakelijk. Fiscaal juristen zouden in samenwerking met gedragswetenschappers, rechtsfilosofen en beoefenaren van de (empirische) economie waardevolle inzichten kunnen verwerven ten aanzien van het sturende optreden van de belastingheffer. De bijzondere samenstelling van het Instituut voor Fiscale en Economische vakken van de Universiteit Leiden maakt het mogelijk – uiteraard in samenwerking met andere universiteiten en onderzoeksinstituten – uitvoering te geven aan vervolgvragen binnen dit onderzoeksthema. De combinatie van deskundigheid op het gebied van het internationale en Europese belastingrecht, het positieve nationale belastingrecht, maar ook ten aanzien van algemene leerstukken en fiscale rechtstheorie, biedt daartoe uitstekende perspectieven.

Het zou overigens onjuist zijn te veronderstellen dat onderzoek naar het sturende optreden van de belastingheffer weinig meer is dan ‘aangenaam tijdverdrijf’ voor wetenschappers. De maatschappelijke relevantie van het onderwerp komt nadrukkelijk naar voren op een aantal deelterreinen. Ik stip enkele van deze deelterreinen aan.

Belastingheffing van multinationals

De maatschappelijke discussie ten aanzien van belastingontwijking door multinationals valt sinds enige tijd niet meer weg te denken uit het publieke debat. Waar het gedrag van multinationals in een veranderende samenleving onder het vergrootglas wordt gelegd, dient te worden onderkend dat ook aan het optreden van de sturende overheid normeringen te stellen zijn. Kritiek op belastingontwijking wordt – al dan niet terecht – gepareerd met de opmerking dat uitsluitend gebruik is gemaakt van de fiscale mogelijkheden die de wetgever doelbewust in het leven heeft geroepen ter bevordering van het vestigingsklimaat. Het gezegde ‘wie bananen verkoopt, krijgt apen als klant’ brengt mee dat niet alleen het fiscale optreden van multinationals ter discussie dient te staan, maar omgekeerd ook dient te worden nagedacht over normeringen die aan het sturende optreden van de belastingheffer dienen te worden gesteld.

Vereenvoudigen, maar hoe?

Een kritische benadering van fiscaal instrumentalisme wordt dikwijls opgevolgd door de wens het belastingstelsel te vereenvoudigen. Deze vereenvoudiging dient te leiden tot het minder rondpompen van geld, het robuust maken van het fiscale stelsel en uiteindelijk te leiden tot lagere belastingtarieven. Daarbij wordt ook wel de beeldspraak aangehouden van het aftuigen van de fiscale kerstboom.²⁵² Politiek-maatschappelijke verhoudingen, maar ook begrenzingen van juridische aard brengen mee dat het afbouwen van fiscale instrumenten niet eenvoudig is. Slingers die in de war raken, scherven op de grond en overal dennenaalden in huis; het aftuigen van de kerstboom is een klus die zorgvuldig dient te worden uitgevoerd. Bij vereenvoudiging van het belastingstelsel dient – net als bij de inzet van sturingsmaatregelen – nadrukkelijk rekening te worden

252. Voorbeelden van deze beeldspraak zijn volop aan te treffen in de acht bijdragen aan de rubriek ‘En wel daarom. De fiscale kerstboom moet verder worden afgetuigd’, *WFR* 2002/6509.

gehouden met fiscale rechtsbeginselen. Onderzoek naar de aard en reikwijdte van fiscale rechtsbeginselen, alsmede het vaststellen van doelstellingen van de wetgever, verdienen dan ook de aandacht. Bij verdelingsvraagstukken gaat het immers niet alleen om koopkrachtplaatjes. Tevens kan worden onderzocht op welke wijze sturing binnen de fiscaliteit kan worden vervangen door sturing buiten de belastingwetgeving; bijvoorbeeld door fiscale instrumenten uit te ruilen tegen nudges. Hierbij kan tevens worden gekeken naar mogelijkheden om in de uitvoeringssfeer tot vereenvoudiging te komen en door middel van de inzet van nudges compliance te bevorderen.

Communicatie met belastingplichtigen

Een belangrijk onderdeel van 'nudging' komt tot uitdrukking in de wijze waarop de Belastingdienst met belastingplichtigen communiceert. Deze uitingen kunnen uiteenlopende vormen aannemen. Het kan gaan om 'algemene voorlichting', 'interpretatieve besluiten' en het opstellen van schema's die aan de hand van vragen tot een uitkomst leiden (stroomschema's). Hierbij komen diverse vragen op van juridische aard, zoals: Waartoe dwingt de rechtstatelijke verhouding tussen de wetgever en uitvoerder bij de communicatie met burgers? Hoe wordt de juridische juistheid van deze uitingen gewaarborgd? Welk vertrouwen mogen belastingplichtigen aan deze uitingen ontleen? Ik ben verheugd dat binnen de Leidse Afdeling Belastingrecht talentvolle onderzoekers aan dergelijke onderzoeksvragen werken.

Terugkomend op de vraag of de sturende belastingheffer een monster is, kan worden geantwoord dat blijvende aandacht voor rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur moeten voorkomen dat monsterlijke trekjes ontstaan. Het geldt zowel voor de wetgever als de uitvoerder. Op deze plaats roep ik met betrekking tot de wetgever de Leviathan van Hobbes in herinnering: het verschrikkelijke zeemonster. Het zeemonster staat afgebeeld op de kaft van het boek van Hobbes en is opgebouwd uit allemaal menselijke figuren. Het betreft een bewuste visualisering door Hobbes – uitgevoerd door Abraham Bosse – van de soevereine macht. De opbouw van de soevereine macht uit menselijke elementen vormt een verwijzing naar de machtsbasis van de soeverein, maar heeft ook tot vele andere interpretaties aanleiding gegeven.²⁵³ Daaraan kan in de context van fiscaal instrumentalisme worden toegevoegd dat de in de samenleving heersende rechtsbeginselen – tot uitdrukking komend in de burgers die de staat 'belichamen' – het monster zouden moeten temmen.²⁵⁴

In de uitvoeringssfeer zouden de beginselen van behoorlijk bestuur het optreden van de Belastingdienst aldus moeten beperken dat de inzet van sturingsmiddelen niet leidt tot monsterlijke vertoningen. Integendeel, bij een invloedrijke instantie als de Belastingdienst zou de inzet van nudges moeten worden aangewend ter bevordering van dienstverlening en compliance. Hier dringt de gelijkenis met de 'GVR' – de Grote Vriendelijke Reus van Roald Dahl – nog het meest op als ideaal.

253. De afbeelding van Hobbes's Leviathan – overigens bestaan daarvan twee versies – is bijna even bekend als het boek zelf. Zie H. Bredekamp, in: Springborg (2007), a.w., p. 29-60.

254. Overigens is ook nog wel een andere uitleg mogelijk, namelijk die waarbij het beteugelen van het monster – in een ideale wereld – betekent dat burgers zichzelf ook leren beteugelen. Klaarblijkelijk kan de sturende wetgever de verleiding van lobbyende burgers maar moeilijk weerstaan...

6 Epiloog

Mijnheer de Rector Magnificus, leden van het College van Bestuur van de Universiteit Leiden
Op deze plaats past een woord van dank voor het door U in mij gestelde vertrouwen. Ik ervaar het als een bijzondere eer de functie van hoogleraar Algemeen Belastingrecht te mogen vervullen aan een universiteit met zo'n rijke traditie – ook op het gebied van het (internationale) belastingrecht – en die inmiddels op weg is naar haar 450^e verjaardag. Overigens viert de afdeling Belastingrecht in 2014 haar 50-jarig bestaan. Ik hoop een waardevolle bijdrage te kunnen leveren aan het onderwijs en onderzoek aan deze universiteit in de stad die mij zo dierbaar is. Ik zal mij met genoegen van mijn taken kwijten.

Hooggeleerde Lubbers, waarde Allard

Ooit heb jij – ik geloof in een aanbevelingsbrief – geschreven, dat ik je nog nooit heb teleurgesteld. Ik hoop niet dat daarin vandaag verandering is gekomen. Je hebt als mijn promotor, collega en goede vriend een zeer belangrijk aandeel gehad in mijn ontwikkeling. Allard, je houdt niet van plichtplegingen, dus ik volsta met de opmerking dat ik je voor jouw hulp zeer dankbaar ben en uitzie naar onze verdere samenwerking.

Hooggeleerde Vording, waarde Henk

In verschillende werkkringen ben ik zeer uiteenlopende collega's tegengekomen. Toch ken ik eigenlijk niemand – zelf werkzaam in het belastingrecht – die de fiscaliteit zo origineel en creatief benadert. Ik bedank je voor de jarenlange prettige samenwerking die wij hopelijk nog lange tijd mogen voortzetten.

Hooggeleerde Gribnau, waarde Hans

De afgelopen periode hebben wij geregeld gesproken over onderwerpen als 'fiscale instrumenten', 'legitimiteit' en 'vrijheid'; onderwerpen die jou na aan het wetenschappelijke hart liggen. Onze gesprekken hebben mij telkens weer aan het denken gezet. Ik wil je danken voor je inspiratie en hulpvaardigheid en kijk uit naar onze toekomstige onderzoeksprojecten.

Waarde instituuts- en vakgroepgenoten

Graag wil ik jullie bedanken voor de reeds jarenlange prettige samenwerking. Ik ben bijzonder trots per 1 september jl. aan het hoofd te mogen staan van de Leidse afdeling Belastingrecht. Niet alleen hebben wij een groep uitstekende docenten en onderzoekers, maar ook een geweldige werksfeer, waaraan jullie allemaal een belangrijke bijdrage leveren. Heel veel dank daarvoor.

Geachte dames en heren studenten

Het is een voorrecht om te mogen studeren, wordt wel gezegd. Ondanks teruglopende studiefinanciering, toegenomen studentenaantallen en een forse studiedruk, hoop ik dat jullie het studeren nog steeds als een privilege ervaren. Ik beschouw het in ieder geval als een bijzonder voorrecht jullie te mogen onderwijzen in het belastingrecht.

Lieve Mirjam en Fenna

Lieve Mirjam, enige tijd geleden alweer heb ik je ten huwelijk gevraagd. Door drukte is het daar nog steeds niet van gekomen. Ik hoop dat je nog steeds 'ja' zegt als het uiteindelijk zover is, want wat mij betreft is mijn onzekere toekomst zeker met jou. Ik houd veel van jou.

Kleine Fenna, iedere dag verbaas je mij weer. Je bent mijn dierbaarste bezit, behalve wanneer je de boekenkast overhoop hebt gehaald. Ik ben apetrots op jou.

Weledelgestrenge Van der Slik, waarde Bas

Graag zou ik vanaf deze plaats al mijn vrienden persoonlijk bedanken, maar dat gaat helaas niet. Voor jou maak ik terecht een uitzondering; dat vinden mijn andere beste vrienden hopelijk ook! Dankzij jou sta ik hier.

Lieve ouders

Jullie beiden zijn voor mij van onschatbare waarde. De thuisbasis die jullie ons alle vier hebben gegeven, bestond uit veel liefde en vrijheid, maar ook een duidelijk normbesef. Vroeger was ik niet zo gek op leren. Toen ik naar de middelbare school moest, heb ik gevraagd of ik niet gewoon kon afstuderen op de basisschool. Jullie zeiden allebei dat dat kon. Nu pas begrijp ik dat jullie mij hoogstwaarschijnlijk hebben 'genudged'... Ik houd van jullie.

Ik heb gezegd.

Literatuurlijst

Aardema (2006)

E. Aardema, 'Inkomstenbelasting – een terugblik', *MBB* 2006/5.

Albert (2012)

P.G.H. Albert, 'Gelijk zijn, gelijk hebben en gelijk krijgen', *WFR* 2012/1214.

Algemene Rekenkamer (1999)

Algemene Rekenkamer 'Belastingen als beleidsinstrument', Den Haag 1999.

Algemene Rekenkamer (2010)

Algemene Rekenkamer, 'Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies', Den Haag 2010.

Amir en Lobel (2008)

O. Amir en O. Lobel, 'Stumble, Predict, Nudge: How Behavioral Economics Inform Law and Policy' (108) *Columbia Law Review* (2098) 2008, p. 2098-2137.

Andreoni e.a. (1998)

J. Andreoni, B. Erard and J. Feinstein, 'Tax Compliance', *Journal of Economic Literature*, 1998 (36), p. 818-860.

Asser/Vranken (2005)

J.B.M. Vranken, Mr. C. Asser's *handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht (Algemeen Deel****. Een vervolg)*, Deventer: Kluwer 2005.

Bartel (2007)

J.C.K.W. Bartel, 'Vooringevulde aangifte', *NtFR* 2007/1256.

Bartel (2013)

J.C.K.W. Bartel, 'Vooringevulde aangifte vervolgd', *NtFR* 2013/936.

Boer (2012)

J.P. Boer, 'De Wet verhuurderheffing en het kortetermijngeheugen', *WFR* 2012/1250.

Boer en Vording (2009)

J.P. Boer en H. Vording, 'Inkeren: een laatste kans voor zwartsparenders?', *WFR* 2009/557.

Bouwes (2013)

M.Tj. Bouwes, 'Het proportionaliteitsbeginsel in het wetgevingsbeleid', *RegelMaat* 2013/3, p. 148-165.

Brilman en Nijboer (2010)

J.D. Brillman en H. Nijboer, 'Het fiscale stelsel vanuit gedragseconomisch perspectief', *TvOF* 2010/1, p. 46-54.

Broeksteeg e.a. (2005)

J.L.W. Broeksteeg e.a., *Zicht op wetgevingskwaliteit. Een onderzoek naar de wetgevingsadvisering van de Raad van State*, WODC-reeks Onderzoek en beleid (nr. 233), Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2005.

Bruijsten (2013)

C. Bruijsten, 'Het huurdebat en de heffing van verhuurders', *VGFC* 2013/3.

Burgers en Hanema (2011)

I.J.J. Burgers en D.M. Hanema, 'Energiebelasting: Europa's luchtverfrisser of melkkoe?', *NFR* 2011/1645.

Caminada en Ros (2012)

C.L.J. Caminada en A.P. Ros, 'Belastingfaciliteiten', in: C.A. de Kam en J.H.M. Donders (red.), *Jaarboek Overheidsfinanciën 2012*, Den Haag: Sdu Uitgevers, p. 157-182.

Caminada en Vording (2007)

C.L.J. Caminada en H. Vording, 'Belasting als beleidsinstrument', in: C.L.J. Camina (red.), *Belasting met beleid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007, p. 1-14.

Cialdini (2009)

R.B. Cialdini, *Influence: Science and Practice* (5th ed.), Boston: Pearson 2009.

Commissie Stevens (2012)

Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag, juni 2012.

Cnossen (2007)

S. Cnossen, 'Als de wijn is in de man...', in: C.L.J. Caminada (red.), *Belasting met beleid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007, p. 33-43.

Daniels (2013)

A.H.M. Daniels, *Van spaarbankvrijstelling naar bankenbelasting. Over fiscaal instrumentalisme bij de regulering van banken* (oratie Nyenrode), 2013.

De Haan (2013)

J. de Haan, 'Wijzigingen in de loonheffingen met ingang van 2013', *MBB* 2013/03.

De Langen (1958)

W.J. de Langen, *Grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht (deel II)*, Alphen aan den Rijn: N. Samsom N.V. 1958.

De Ridder (2012)

I. de Ridder, 'Belastinguitgaven in Nederland', *Documentatieblad Federale Overheidsdienst Financiën* 2012/3, p. 29-60.

Desai (2011)

A.C. Desai, 'Libertarian Paternalism, Externalities, and the "Spirit of Liberty": How Thaler and Sunstein Are Nudging Us toward an "Overlapping Consensus"', (36) *Law & Social Inquiry* (1), 2011, p. 263-295.

Douma en Girolami (2013)

S.C.W. Douma en M.M.L. Girolami, 'Bevordert het recht op eigendom de kwaliteit van de Nederlandse belastingrechtspraak?', in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht*, Liber Amicorum Prof. dr. A.O. Lubbers, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 53-60.

Fleming en Peroni (2010)

J.C. Fleming and R.J. Peroni, 'Can Tax Expenditure Analysis be Divorced From a Normative Tax Base?: A Critique of the "New Paradigm" and its Denouement', (30) *Virginia Tax Review* (135) 2010-2011, p. 136-180.

Foqué en 't Hart (1990)

R. Foqué en A.C. 't Hart, *Instrumentaliteit en rechtsbescherming: grondslagen van een strafrechtelijke waardendiscussie*, Arnhem: Gouda Quint 1990.

Geppaart (1965)

Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale Rechtsvinding*, Amsterdam: NV Uitgeverij FED 1965.

Geppaart (2001)

Ch.P.A. Geppaart, 'Over de toenemende ingewikkeldheid van het belastingrecht', *WFR* 2001/675.

Goodwin (2012)

T. Goodwin, 'Why We Should Reject "Nudge"', (32) *Politics* (3) 2012, p. 85-92.

Grapperhaus (1993)

F.H.M. Grapperhaus, *Pelgrimstocht naar het draagkrachtbeginsel (oratie UL)*, Zutphen: Walburg Pers 1993.

Gribnau (1997)

J.L.M. Gribnau, 'Grenzen aan instrumentalisering', *WFR* 1997/807.

Gribnau (1999)

J.L.M. Gribnau, 'Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt', *TFO* 1999/129.

Gribnau (2006)

J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, p. 27-66.

Gribnau (2009)

J.L.M. Gribnau, *Soevereiniteit en legitimiteit: grenzen aan (fiscale) regelgeving* (oratie UL), Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009.

Gribnau (2010)

J.L.M. Gribnau, 'Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk', *WFR* 2010/214.

Gribnau (2012)

J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', *NTFR* 2012/517.

Gribnau (2013a)

J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013.

Gribnau (2013b)

J.L.M. Gribnau, 'Respect voor het recht: de koninklijke weg', *NTFR* 2013/444.

Gribnau (2013c)

J.L.M. Gribnau, 'Legislative Instrumentalism vs. Legal Principles in Tax Law', *Coventry Law Journal*, 2013 (16), p. 89-109.

Gribnau (2013d)

J.L.M. Gribnau, 'Vrijheid en belastingrecht: een verkenning', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2013, p. 59-74.

Gribnau (2013e)

J.L.M. Gribnau, 'Fiscale rechtshandhaving en compliance: de noodzaak van multidisciplinair onderzoek', in: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijkersbundel*, Deventer: Kluwer 2013, p. 112 e.v.

Grundfest en Pritchard (2001)

J.A. Grundfest and A.C. Pritchard, 'Statutes with Multiple Personality Disorder: the Value of Ambiguity in Statutory Design and Interpretations', *Stanford Law Review* (54) 2001-2002, p. 627-736.

Happé (1999)

R.H. Happé, *Schuivende machten. Over trias politica en gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1999.

Happé (2008)

R.H. Happé, 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825.

Hemels (2011)

S.J.C. Hemels, 'Zonsondergang en horizon. Verantwoording van belastinguitgaven in Nederland, nu en straks', *WFR* 2011/1081.

Hofstra (1992)

H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* (7e druk), Deventer: Kluwer 1992.

Hoogeveen (2012)

M.J. Hoogeveen, 'Fiscaal bedrijfsopvolgingsbeleid is onder de maat', *TFO* 2012/118.

Ijzerman (1991)

R.L.H. Ijzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1991.

Jansen (2012)

J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen* (afscheidsrede EUR), Deventer: Kluwer 2012.

Jonkers (2013)

P. Jonkers, 'Inzicht in gedrag voorwaarde voor goede wetgeving', *RegelMaat*, 2013/1, p. 7-21.

Kogels (2008)

H.A. Kogels, 'Een nieuwe vergroeningsgolf', *MBB* 2008/01.

Kooiman (2013)

W.R. Kooiman, 'Gelijkheid in fiscalibus: mensenrecht of heffingsbeginsel?', *NTFR-A* 2013/11.

Leenders (1999)

M.H. Leenders, *De ontaarding van het fiscale instrumentalisme. Een onderzoek met betrekking tot de legitimiteit van het instrumentalistisch belastingrecht*, Deventer: FED 1999.

McIntyre (1980)

M.J. McIntyre, 'A Solution to the Problem of Defining a Tax Expenditure', *Univ. of California Davis Law Review* 1980 (14), p. 79-103.

Meeles (1986)

D.A.M. Meeles, 'De Wet van Laffer: lagere tarieven, meer belasting!', *WFR* 1986/529.

Meeles (1988)

D.A.M. Meeles, 'De nevendoeleinden van de belastingheffing', in: Ch.P.A. Geppaart e.a., *Van Dijkbundel. Opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.E.A.M. van Dijk ter gelegenheid*

van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Universiteit Brabant, Deventer: FED 1988, p. 243-262.

Meussen (2012a)

G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht: over kosten, fraudebestrijding en psychologische druk', *NTRF* 2012/291.

Meussen (2012b)

G.T.K. Meussen, 'Kritische kanttekeningen bij het rapport van de Commissie Horizontaal toezicht Belastingdienst', *WFR* 2012/1024.

Meussen (2013)

G.T.K. Meussen, 'Horizontaal toezicht en rechtsbescherming', *TFB* 2013/2.

Niessen (1997)

R.E.C.M. Niessen, 'Instrumentalisme en belastingrecht', *WFR* 1997/653.

Niessen (2008)

R.E.C.M. Niessen, 'De vervuiler betaalt' of het beginsel van de bevlogen belastingheffing', *NTRF* 2008/1362.

Niessen (2013)

R.E.C.M. Niessen, 'Actieve mededelingsplicht voor belastingplichtigen', *NTRF-B* 2013/18.

Nijboer (2009)

H. Nijboer, 'De zachte hand in de sociale zekerheid', *Socialisme & Democratie* 2009/3, p. 45-51.

Nijboer (2010)

H. Nijboer, 'Het fiscale stelsel vanuit gedragseconomisch perspectief', *TvOF* 2010/1, p. 46-54.

Nota De Fiscale agenda (2011)

Nota 'De Fiscale agenda. Naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendig belastingstelsel', te vinden in *Kamerstukken II* 2010/11, 32 740, nr. 1.

Nota Zicht op wetgeving (1991)

Nota 'Zicht op wetgeving' uit 1991, te vinden in *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nrs. 1-2.

Notitie BOR (2011)

Bureau Onderzoek en Rijksuitgaven, 'Belastinguitgaven in Miljoenennota 2011 en beleidsdoorlichting', te vinden in *Kamerstukken II* 2010/11, 32 500, nr. 15.

Ogus (1999)

A. Ogus, 'Nudging and rectifying: the use of fiscal instruments for regulatory purposes', *Legal Studies* (19), 1999, p. 245-266.

Prast e.a. (2009)

H. Prast e.a., *De overheid als keuze architect?*, Den Haag 2009.

Radbruch (1973)

G. Radbruch, *Rechtsphilosophie*, Stuttgart: Koehler 1973.

Riezebos en Lokin (2012)

C. Riezebos en M.H.A.F. Lokin, 'Voorbereiden van wetgeving: legislative manoeuvres in the dark', *RegelMaat*, 2012/1, p. 3-16.

Rizzo en Whitman (2009)

M.J. Rizzo en D.G. Whitman, 'Little Brother Is Watching You: New Paternalism on the Slippery Slopes', (51) *Arizona Law Review* (3) 2009, p. 685-739.

Rosier (2011)

E.J.M. Rosier, 'Een surprise: de informatieverplichting', *WFR* 2011/1288.

Rutten (2013)

H.A.A.M. Rutten, 'Innovatie van werkprocessen Belastingdienst en een andere kijk op rechtsbescherming', *WFR* 2013/418.

Schnellenbach (2011)

J. Schnellenbach, 'Some Notes on the Nudge: The Political Economy of Libertarian Paternalism in Democratic Societies', May 27, 2011 (ssrn: 1854670).

Scholten (1949)

P. Scholten, 'Rechtsbeginselen', in: P. Scholten, *Verzamelde geschriften, Deel I*, Zwolle: Tjeenk Willink 1949.

Smeets (1947)

M.J.H. Smeets, 'Het begrip 'belastingen' en de toenemende beteekenis van niet-fiscale doeleinden bij het heffen van belastingen', *WFR* 1947/3837; herdrukt in: *Tributen aan het recht*, Deventer 1971.

Snel (2012)

F.P.J. Snel, 'Waar is het Bosal-Gat? Pleidooi voor fact-finding', *WFR* 2012/1104.

Springborg (2007)

P. Springborg (ed.), *The Cambridge Companion to Hobbes's Leviathan*, New York: Cambridge University Press 2007.

Stassen, Leder en De Ridder (2007)

E.J.G.M. Stassen, A. Leder en I. de Ridder, 'Ontmoediging in het fiscale belasting-instrumentarium', in: C.L.J. Caminada (red.), *Belasting met beleid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007, p. 21-31.

Stevens (1983)

L.G.M. Stevens, 'Instrumentalisering van het belastingrecht', in: Ch.J. Langereis, J. van Soest en J.W. Zwemmer (red.), *Quod licet jovi*, Deventer: Kluwer 1983, p. 91-100.

Stevens (1992)

L.G.M. Stevens, 'Betalen tot je groen ziet', *WFR* 1992/1633.

Stevens (1997)

L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer: Kluwer 1997.

Stevens (2009)

L.G.M. Stevens, 'Rechtsbedeling anno 2009', *WFR* 2009/33.

Stevens (2010)

L.G.M. Stevens, 'Fiscale beleidsnotities 2011', *WFR* 2010/1200.

Stevens (2013a)

L.G.M. Stevens, *Elementair belastingrecht voor economen en bedrijfsjuristen*, Deventer: Kluwer 2013.

Stevens (2013b)

L.G.M. Stevens, 'Naar een hervormend en vereenvoudigend belastingbeleid', in: J.H.M. Donders en C.A. de Kam (red.), *Jaarboek Overheidsfinanciën 2013*, Wim Dreesstichting, p. 153-166.

Stevens (2013c)

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

Studiecommissie Belastingstelsel (2010)

Studiecommissie Belastingstelsel, *Continuïteit en vernieuwing. Een visie op het belastingstelsel*, 2010, bijlage bij *Kamerstukken II 2009/10*, 32 140 nr. 4.

Sugin (2003)

L. Sugin, 'Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands From Tax Systems', *Fordham Law Review* 2003/04 (72), p. 1991-2014.

Sugin (2011)

L. Sugin, 'Tax Expenditures, Reform, and Distributive Justice', (3) *Columbia Journal of Tax Law* (2011-2012), p. 1-42.

Sunstein en Thaler (2008)

Cass R. Sunstein en Richard H. Thaler, *Nudge. Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*, New Haven & London: Yale University Press 2008.

Tiemeijer (2011)

W.L. Tiemeijer, *Hoe mensen keuzes maken. De psychologie van het beslissen*, Amsterdam: Amsterdam University Press 2011.

Tiemeijer, Thomas en Prast (2010)

W.L. Tiemeijer, C.A. Thomas en H.M. Prast (red.), *De menselijke beslisser. Over de psychologie van keuze en gedrag*, Amsterdam: Amsterdam University Press 2009.

Van den Berge (2000)

J.W. van den Berge, 'Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR)', *WFR* 2000/895.

Van den Berge (2013)

J.W. van den Berge, 'Reageren op Straatsburg: toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)', in: J.L.M. Gribnau (red.), *Princiepief belastingrecht. Vriendenbundel Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2013, p. 11-20.

Van der Enden en Oenema (2013)

E.M.E. van der Enden en M.E. Oenema, 'Horizontaal toezicht 2.0. Gereguleerde zelfcontrole. Een derde tak aan de fiscale toezicht- en handhavingboom', *WFR* 2013/430.

Van Gestel (2009)

R.A.J. van Gestel, 'Vertrouwen in wetgeving', *RegelMaat* 2009/3, p. 139-148.

Van Gestel (2013)

R.A.J. van Gestel, 'De wetgever als keuzearchitect', *RegelMaat*, 2013/1, p. 22-38.

Van Kreveld en Lubbers (2009)

N.M.A. van Kreveld en A.O. Lubbers, *Wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs*, Leiden 2009.

Van Overbeeke (2002)

M.P. van Overbeeke, 'Belastingbeginselen en instrumentalisme: een controverse', in: I.J.J. Burgers en B.G. van Zadelhoff (red.), in: *Aan Blokland: bundel opstellen aangeboden aan prof. dr. T. Blokland ter gelegenheid van zijn emeritaat*, Den Haag: Koninklijke Vermande 2002, p. 225-240.

Van Overbeeke (1988)

M.P. van Overbeeke, 'Verzorgingsstaat en belastingrecht', in: Ch.P.A. Geppaart e.a., *Van Dijkbundel. Opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.E.A.M. van Dijk ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Katholieke Universiteit Brabant*, Deventer: FED 1988, p. 277-289.

Van Rij (2013)

M.L.A. van Rij, 'Innovatie in de werkprocessen van de Belastingdienst, belicht vanuit een rechtstatelijk perspectief', *WFR* 2013/422.

Van Steenberg (2013)

A.K.J.M. van Steenberg, *Legitimititeit en fiscale rechtshandhaving. Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten*, Centrum voor kennis en communicatie Belastingdienst 2013.

Vereniging voor Belastingwetenschap (1978)

Vereniging voor Belastingwetenschap, *Een beschouwing over begrip en betekenis van belastinguitgaven in Nederland*, nr. 147, Deventer: Kluwer 1978.

Vermeend (1996)

W.A. Vermeend, 'Instrumentalisering van het belastingrecht', *WFR* 1996/208.

Vermeend (1999)

W.A.F.G. Vermeend, 'Zin en onzin van fiscale instrumentalisering', in: J. Verburg, N.H. de Vries en O.I.M. Ydema (red.), *Liberale gifte* (Grapperhausbundel), Deventer: Kluwer 1999, p. 361-369.

Vollebergh (2007)

H.R.J. Vollebergh, 'Pigou en zo. Over belastingen als milieubeleidsinstrument in Nederland', in: C.L.J. Caminada (red.), *Belasting met beleid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2007, p. 189-207.

Von der Pfordten (2010)

D. von der Pfordten, 'Gustav Radbruch – Über den Charakter und das Bewahrenswerte seiner Rechtsphilosophie', *JuristenZeitung* (21) november 2010 (65), p. 1021-1027.

Vording (2013)

H. Vording, 'The Concept of Instrumentalism in Tax Law', *Coventry Law Journal* (Special Issue in memory of Tim Vollans), May 2013, p. 41-60.

Waalwijk (1987)

C. Waaldijk, *Wetgevingswijzer*, Lelystad, Koninklijke Vermande B.V. 1987.

Wells (2010)

P. Wells, 'A Nudge One Way, A Nudge the Other: Libertarian Paternalism as Political Strategy', *People, Place and Policy Online* (2010): 4/3, p. 111-118.

Werger (2013)

F.M. Werger, 'De crisisheffing nader beschouwd', *NTRF-B* 2013/10.

Werkgroep Schoemaker (1987)

Ministerie van Financiën, 'Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting', Den Haag: Sdu 1987.

Witteveen (2013)

W.J. Witteveen, 'Radbruch over afweging van belangen en terugwerkende kracht', *RegelMaat*, 2013/3, p. 198-207.

Wright en Ginsburg (2012)

J.D. Wright en H. Ginsburg, 'Behavioral Law and Economics: Its Origins, Fatal Flaws and implications for Liberty', (106) *Northwestern University Law Review* (3) 2012, p. 1-58.

Yeung (2010)

K. Yeung, 'Nudge as Fudge', (75) *Modern Law Review* (1), 2010, p. 122-148.

Het belastingrecht wordt niet alleen gebruikt om de financiering van overheidsuitgaven te bekostigen (budgettaire functie), maar wordt ook op uiteenlopende wijze ingezet als middel om het gedrag van burgers en bedrijven te sturen (instrumentele functie). Sturing door de belastingheffer – de belastingwetgever en de Belastingdienst – vindt op twee niveaus plaats. Traditioneel gaat de aandacht van fiscale wetenschappers uit naar sturing op het niveau van de belastingwetgeving (fiscaal instrumentalisme). In deze oratie wordt tevens aandacht besteed aan gedragsbeïnvloeding op uitvoeringsniveau ('tax nudging'). In zijn oratie plaatst Koos Boer kanttekeningen van juridische aard bij beide vormen van sturing door de belastingheffer. De inzet van 'nudges' – duwtjes in de 'goede richting' – kan leiden tot een verbetering van de compliance en mogelijk dienen ter ondersteuning of vervanging van bestaande fiscale instrumenten. Hierbij wordt betoogd dat voor fiscale wetenschappers een belangrijke rol is weggelegd bij het beoordelen van sturing door de belastingheffer vanuit het perspectief van fiscale rechtsbeginselen.

