



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Het Belastingplan 2023 in een onzekere wereld

Vording, H.

Citation

Vording, H. (2022). Het Belastingplan 2023 in een onzekere wereld. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2022(7449), 1145-1151. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3564705>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3564705>

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

WFR 2022/181

Het Belastingplan 2023 in een onzekere wereld

PROF. DR. H. VORDING¹

1 Inleiding

De financiële crisis van 2008 is een vager wordende herinnering. Maar die crisis onderstreepte wel het systeemrisico dat inherent is aan een wereldeconomie waarin staten en samenlevingen van elkaar afhankelijk zijn geworden. De laatste jaren is dat systeemrisico alleen nog te negeren voor wie écht de andere kant op wil kijken. Het lijken de zeven plagen van de Apocalyps wel:² een pandemie, extreme weersverschijnselen, de Russische aanval op Oekraïne, de daaruit volgende stijging van energieprijzen en, mede als gevolg daarvan, inflatiecijfers die ondenkbaar leken. En inderdaad, dit telt pas op tot vijf plagen.³

Geen van deze tegenslagen heeft een fiscale oorsprong, maar fiscale raakvlakken hebben de meeste wel. De recente, bedreigende geopolitieke ontwikkelingen gaan bovendien samen met een sterke inspanning om tot een internationaal goed werkende belastingheffing van multinationals te komen. Het zijn bijzondere tijden – maar wie verwacht daarvan veel terug te zien in het Belastingplan 2023 zal goed moeten zoeken.

De reden is dat het Belastingplan zich ontwikkelt in de richting van een finale bijstelling van de hoogte en verdeling van de lastendruk, nadat in het voorjaar al de belangrijkste budgettaire beslissingen zijn ingebracht in de systematiek van het Europees Semester, terwijl ingrijpende wijzigingen in de bestaande wetgeving separaat aan het parlement worden voorgelegd. Die ontwikkeling heeft twee gevolgen. In de eerste plaats mogen we van het Belastingplan niet meer verwachten dat het reflectie biedt op de algemene koers van het fiscale beleid in de context van bredere maatschappelijke vragen. In de tweede plaats wordt het fiscaal-juridische perspectief op het Belastingplan minder

relevant. Fiscaal-juristen zijn niet speciaal geëquipeerd om een oordeel te geven over hoogte en verdeling van de belastingdruk. Slechts waar voorstellen leiden tot vragen rond afbakening, rechtsbeginselen, planningsmogelijkheden, inpasbaarheid in het bestaande regelcorpus, is een fiscaal-juridische beoordeling vereist. De NOB-reactie op het Belastingplan 2023 is dan het hoogst haalbare: vaak nuttige kanttekeningen bij ditjes en datjes.⁴

Na een bespreking van (enkele aspecten van) de internationaal-fiscale context in onderdeel 2, besteed ik aandacht aan de positie van het Belastingplan in het begrotingsbeleid (onderdeel 3) en stel ik enkele vragen aan de orde die in het Belastingplan geen plaats vinden. Ik eindig met de suggestie om op een andere plaats (zoals de memorie van toelichting bij de begroting van Financiën) een samenhangend beeld te geven van de prioriteiten in het fiscale beleid, zodat politieke discussie over dit beeld mogelijk wordt.

2 Internationaal-fiscale context

2.1 Het Europees Semester

Vorig jaar bracht de Raad geen aanbeveling uit over het begrotingsbeleid van Nederland, omdat van Nederlandse zijde nog geen bestedingsplan was ingediend voor de Recovery and Resilience Facility (RRF), een herstelprogramma waarin de Europese Raad, op voorstel van de Europese Commissie, tot 2026 ruim € 700 miljard aan subsidies en leningen ter beschikking stelt aan de lidstaten. Inmiddels is dit plan er wel. Er is nu wél weer een aanbeveling. Die maakt overigens een meer globale indruk dan in eerdere jaren. Een belangrijk deel van de tekst van de aanbeveling betreft macro-economisch beleid en is voor alle lidstaten gelijkkluidend.

Het Nederlandse plan voor de RRF is afgelopen zomer onder de naam Herstel- en Veerkrachtplan ingediend.

¹ Afdeling Belastingrecht, Universiteit Leiden.

² Openbaring 16: 1-17.

³ Centraal Planbureau, *Macro Economische Verkenning 2023 – Verdieping*, p. 6 noemt er nog twee: een nieuwe eurocrisis als gevolg van hogere rente, en de Chinese economie resp. de kwestie Taiwan.

⁴ NOB, *Reactie pakket Belastingplan 2023*, Amsterdam 30 september 2023.

Het bevat zes prioriteiten, waarvan vergroening en digitalisering de meest prominente zijn (dat was ook van de lidstaten gevraagd in het kader van de RRF). De zesde en laatste prioriteit is "Aanpakken agressieve belastingplanning en witwassen". Die prioriteit wordt als volgt gepositioneerd:

"Het kabinet zet de strijd tegen belastingontwijking in de komende jaren onverminderd voort. Het Europese landenrapport van 2022 is positief over de huidige aanpak van belastingontwijking. Ook het IMF en de OESO hebben al eerder aangegeven dat Nederland op de goede weg is. Nederland is ervan overtuigd dat de mogelijkheden om belasting te ontwijken de komende jaren verder afnemen.

Waar mogelijk wordt op een gerichte manier gegevens die verband houden met de verschillende maatregelen tegen belastingontwijking gemonitord.

In aanvulling op de Nederlandse maatregelen die al zijn genomen, is het kabinet van mening dat de strijd tegen belastingontwijking het meest effectief kan worden voortgezet op internationaal niveau. Eenzijdige maatregelen hebben immers als risico dat het probleem van internationale belastingontwijking zich verplaatst. Nederland heeft daarom een voortrekkersrol gespeeld bij de afspraken die binnen het Inclusive Framework van de OESO tot stand zijn gekomen. Het kabinet zet in op een effectieve implementatie van het akkoord. Het kabinet wil binnen de EU een leidende rol blijven innemen om belastingontwijking aan te pakken. De Europese Commissie heeft inmiddels een richtlijnvoorstel gedaan om een wereldwijd minimumniveau van belastingheffing te realiseren.

Nederland zet zich met een positieve en constructieve houding maximaal in om de richtlijnonderhandelingen succesvol te laten verlopen. Daarnaast staat dit kabinet in lijn met de aanbevelingen van de Commissie Doorstroomvennootschappen positief tegenover het EU-richtlijnvoorstel om misbruik van doorstroomvennootschappen tegen te gaan. Ook hierbij zet Nederland zich maximaal in om tot een effectieve implementatie te komen."⁵

Deze tekst en de fiscale maatregelen waarnaar ze verwijzen, lijken in Brussel voldoende indruk te hebben gemaakt. Het landrapport van de Europese Commissie (ter voorbereiding van de aanbeveling van de Raad) wijdt waardevolle woorden aan de Nederlandse inspanningen: "The Netherlands has made progress in addressing

aggressive tax planning issues in recent years."⁶ Dit is in Den Haag opgevat als een beloning voor die inspanningen: "De Europese Commissie heeft recent aangegeven dat Nederland de afgelopen jaren voortgang heeft geboekt in de aanpak van belastingontwijking. In tegenstelling tot voorgaande edities doet de Europese Commissie in het landverslag 2022 aan Nederland geen landspecifieke aanbevelingen meer op dit terrein."⁷ Even afgezien van de verwarrende formulering: de aanbevelingen van de Raad omvatten ook voor lidstaten als Luxemburg, Ierland en Cyprus niets meer op het vlak van agressieve tax planning. Wellicht is de overweging daarbij geweest dat er, met de voorstellen voor implementatie van Pijler 2 en van ATAD 3, voldoende wordt gedaan ter bestrijding van tax planning. Dat betekent dus niet noodzakelijk dat de fiscale reputatie van Nederland binnen enkele jaren spectaculair is verbeterd.

2.2 OESO/IF Pijler 2

Nederland gaat onopgemerkt, zonder noemenswaardige discussie ten principale,⁸ deelnemen in een internationale coördinatie die veel verder reikt dan tien jaar geleden denkbaar leek. De budgettaire aspecten van die coördinatie zijn daarbij hoogst onzeker.⁹ Dat sluit aan bij een nationale ontwikkeling die kritischer is gaan staan tegenover de tax planning van grote ondernemingen, met inbegrip van de daarbij behorende doorstroomactiviteit waarin Nederland zo'n prominente plaats had. En nog steeds heeft – ondanks ontmoedigend beleid.

⁵ Het Nederlandse Herstel- en Veerkrachtplan, Kamerstukken II 2021/22, 21501-07, nr. 1879, p. 208-209, 25 juli 2022. Kort en van gelijke strekking Kamerstukken II 2022/23, 36200-IX, nr. 2, MvT bij de begrotingsstaat van het Ministerie van Financiën (IXB) en de begrotingsstaat van Nationale Schuld (IXA) voor het jaar 2023.

⁶ Country Report – The Netherlands, Accompanying the document Recommendation for a Council Recommendation on the economic policies of the Netherlands and delivering a Council opinion on the 2022 Stability Programme of the Netherlands, Commission Staff Working Document 2022 {COM(2022) 621 final} – {SWD(2022) 640 final}, p. 3.

⁷ Kamerstukken II 2021/22, 25087, nr. 294, Brief van de Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2022, Monitoring van de effecten van de aanpak van belastingontwijking.

⁸ Daarmee bedoel ik te zeggen dat de discussie voornamelijk gericht is op aspecten als uitvoerbaarheid en verenigbaarheid met het EU-recht, niet op de wenselijkheid van ingrijpende afspraken. Zie bijv. Kamerstukken I 2021/22, 36020, nr. A, Verslag van een schriftelijk overleg met de staatssecretaris van Financiën inzake de EU-voorstellen over eerlijke belastingheffing (COM(2021)565 en COM(2021)823), 6 mei 2022.

⁹ Kamerstukken I 2021/22, 32140, nr. K, Brief van de Staatssecretaris van Financiën over Nederlandse inzet tijdens de volgende plenaire vergadering van het Inclusive Framework en de verwachte budgettaire gevolgen van het akkoord voor Nederland, 30 september 2021.

Nederland is één van de belangrijkste herkomstlanden van directe bedrijfsinvesteringen in de VS: onze positie schommelt de laatste jaren rond de vierde plaats zonder duidelijke trend. Jarenlang was Nederland het belangrijkste bestemmingsland van bedrijfsinvesteringen vanuit de VS. In 2019 zakten we naar de tweede plaats (na het VK), in 2020 is dat zo gebleven. Voor veel andere landen zijn vergelijkbare cijfers te geven – de internationale zichtbaarheid van Nederland als doorstroomland is nog niet verminderd.¹⁰

Wél neemt het Nederlandse “marktaandeel” in de wereldwijde Foreign Direct Investment (FDI) af, tot het laagste niveau sinds 2009 (het beginjaar van de online beschikbare IMF-statistieken). In 2009 was 16% van de wereldwijde FDI gelokaliseerd in Nederland; dat is in 2020 nog 12%. En de Nederlandse investeringen in het buitenland bedroegen in 2009 19% van de wereldwijde FDI; in 2020 was dat nog 15%.¹¹ Ter vergelijking: het marktaandeel van Luxemburg was in 2009 veel lager dan het Nederlandse, steeg nadien sneller maar is sinds 2017 ook weer scherper gedaald dan het Nederlandse.¹² Dit laat zien dat het niet eenvoudig is om de geschetste ontwikkeling toe te schrijven aan Nederlandse beleidsinspanningen in de laatste jaren.¹³ Dat is logisch: de “markt” voor internationale tax planning van multinationals is volatiel en afhankelijk van de regels van vele jurisdicties. Eén en ander neemt niet weg dat het reputatierisico voor Nederland nog immer substantieel is.

Nu het Nederlandse beleid ter zake van doorstroomactiviteiten enigszins klem zit tussen EU-rechtelijke beperkingen en zeer gebrekkig inzicht in de effectiviteit van eigen maatregelen zal er niet veel anders op zitten dan consequent voort te gaan op het pad van internationale afspraken.¹⁴ Die afspraken steunen wel vaak op (nog

meer) rapportageverplichtingen, inlichtingenstromen, enzovoort – een benadering die nog niet kan bogen op eclatante successen maar wel veel extra werk meebrengt. Het is hier niet de plaats om de ATAD 3-richtlijn in dit licht te bespreken; wel kom ik nog terug op de vraag of Nederland zich niet zou moeten inspannen om bij de OESO-Pijlers tot effectieve vereenvoudigingen te komen.

3 Het Belastingplan 2023

3.1 Koopkrachtreparatie

De context van het Belastingplan (en van de hele begroting voor 2023) is een ongekeerde hoogconjunctuur in een risicovolle internationale omgeving. De economische leerboeken zeggen: in een hoogconjunctuur moet het overheidsbudget een afremmende rol vervullen: minder uitgeven dan er binnenkomt. De indruk die het kabinetsbeleid wekt is daarentegen dat extra miljarden ter beschikking worden gesteld zodra zich wéér een nieuw probleem voordoet – dat wil vaak zeggen: zodra een belangengroep voldoende rumoer weet te maken.

Het macro-economische effect daarvan valt per saldo toch mee. In 2023 daalt de collectievelastendruk met 1% bbp. Dat is de grootste daling sinds de invoering van de Wet Inkomstenbelasting 2001, en een bestedingsimpuls in een markt die al op volle toeren draait. Toch blijft het overheidssaldo beperkt tot -2,5%, terwijl de staatsschuld met dank aan de inflatie daalt naar 48,8% bbp.¹⁵ Een deel van de lastenverlaging is incidenteel, met name in de sfeer van energiekosten. Wat incidenteel hier betekent, moeten we afwachten – veel ontwikkelingslanden hebben grote moeite om af te komen van goedbedoelde subsidies op eerste levensbehoeften die de begrotingsruimte steeds verder beperken. Een ander deel van de inzet betreft de lagere inkomens, en dan met name de uitkeringsontvangers. Over het resulterende koopkrachtplaatje¹⁶ zou zelfs het kabinet-Den Uyl (1973-1977) nog zijn gevallen. Maar de bedoeling van het kabinet is dat een evenwichtiger beeld ontstaat door forse loonsverhogingen: “Er is ruimte voor hogere lonen om de gevolgen van hogere prijzen te dempen. De gevolgen van de hoge inflatie slaan nu voor het grootste deel neer bij werkenden. Het benutten van de ruimte om de lonen te verhogen kan een deel van de druk verlichten.

10 De bron is IMF, *Coordinated Direct Investment Statistics*, een vrij beschikbare database die alle beschikbare FDI-data rapporteert en in het bijzonder de top-10 landen in kaart brengt. Nederland staat elk jaar hoog in die top-10.

11 Voor een goed begrip: deze (voorraad-)cijfers omvatten zowel de doorstroominvesteringen als de reëel aan Nederland verbonden investeringen.

12 Eigen bewerking van IMF *Consolidated Direct Investment Statistics*, tabel 4: *Direct Investment Positions as Reported by All Reporting Economies by End-Year*.

13 Daarbij neem ik zonder grondig onderzoek aan dat in Luxemburg geen intensief anti-doorstroombeleid is gevoerd in aanvulling op implementatie van de ATAD-richtlijnen.

14 Dat was ook de conclusie van de Commissie Doorstroomvennootschappen. *Rapport Commissie doorstroomvennootschappen “Op weg naar acceptabele doorstroom”, Kamerstukken II 2021/22, 25087, nr. 286*. De auteur merkt op dat hij lid was van deze commissie.

15 Zie echter de kritische analyse van de Raad van State, *Advies ontwerp-Miljoenennota* p. 28-29.

16 Nota over de toestand van ‘s Rijks financiën, *Kamerstukken II 2022/23, 36200 nr. 1 (Miljoenennota 2023)*, p. 5; Centraal Planbureau, *Macro Economische Verkenning 2023*, figuur 1.2 op p. 6.

Daartoe liggen mogelijkheden bij werkgevers.¹⁷ De verhoging van het wettelijk minimumloon met 10% wordt als voorbeeld gesteld. Dat de diverse uitkeringen zullen meestijgen met het minimumloon zal zeker een loonopdrijvend effect moeten hebben. De redenering doet denken aan die van veertig jaar geleden, maar dan precies omgekeerd. Toen verlaagde het eerste kabinet-Lubbers de uitkeringen, en ook de ambtenarensalarissen, in de hoop dat de loonvorming in de private sector zou volgen.

3.2 Incidentenpolitiek

Dat het kabinet een koopkrachtpakket van € 17 miljard een “ambitieuze investeringsagenda” noemt¹⁸ is niettemin verdacht: wat wordt hier verhuld? En inderdaad, zowel de Macro-Economische Verkenning van het Centraal Planbureau als het advies van de Raad van State bij de ontwerp-Miljoenennota roepen een beeld op van incidentenpolitiek, zonder overigens dat woord te gebruiken. Het gaat dan in het bijzonder om de regels van het trendmatig begrotingsbeleid, die beogen om het kabinetsbeleid aan vaste kaders te binden. De regels van het trendmatig begrotingsbeleid schrijven voor dat inkomsten- en uitgavenkaders strikt gescheiden blijven. Mee- en tegenvallers in de inkomsten hebben geen gevolgen voor de uitgaven, maar alleen voor het overheidstekort. Dat werkt conjunctureel stabiliserend. Uitgavenkaders daarentegen worden aan het begin van een kabinetsperiode vastgesteld en daarna gehandhaafd (overigens afgezien van een aanpassing aan de inflatie, inmiddels geen onbelangrijk punt meer).¹⁹

Het Centraal Planbureau wijst er op dat dit begrotingsbeleid inmiddels in het ongerede is geraakt: “De naleving van begrotingsregels is op dit moment gebrekkig, terwijl een ordentelijk begrotingsproces ook in bijzondere tijden van belang is. Er worden sinds 2020 uitzonderingen gemaakt op de begrotingsregels, initieel als gevolg van de coronacrisis en de daarbij behorende onzekerheden. Daarmee lijkt echter een patroon ingezet dat zich lastig laat doorbreken. Het is op zichzelf begrijpelijk dat in crisissituaties het volgen van de begrotingsregels niet de eerste prioriteit heeft (...) Uitzonderingen op de regels zouden echter wel duidelijk gemotiveerd moeten worden – ze dienen immers de regel te bevestigen. Dat is niet steeds het geval, het is op dit moment voor het CPB zelfs onmogelijk om een

volledig overzicht te krijgen en een analyse te maken van alle plafondaanpassingen en kadercorrecties die het kabinet gemaakt heeft. Zonder bindende begrotingsregels is het voor beleidsmakers lastig om een integrale afweging te maken, de overheidsuitgaven te beheersen, de stabilisatiefunctie te vervullen en een doelmatige allocatie te bereiken.”²⁰

Het advies van de Raad van State bij de ontwerp-Miljoenennota 2023 stelt dezelfde vraag aan de orde. Het schetst eerst in een bijna cabaretseke passage een herkenbare bredere context: “Het coalitieakkoord benoemt grote maatschappelijke opgaven. Inmiddels hebben de 29 bewindspersonen tientallen hoofdlijnenbrieven op afzonderlijke beleidsterreinen naar het parlement verzonden, naast nog evenzovele andere kamerbrieven over afzonderlijk beleid. De (hoofdlijnen)brieven schetsen richting voor de afzonderlijke beleidsterreinen en worden slechts in beperkte mate in onderlinge samenhang gezien.”²¹ In nog algemenere zin pleit de Raad van State voor structuurbeleid: het maken van keuzes in, en het stellen van prioriteiten voor, het overheidsbeleid. Dat klinkt mooi. Maar het roept dan wel meteen de uitkomsten van vroegere prioriteiten in herinnering: de woningmarkt, het landbouwbeleid, het inkomenspolietieke instrumentarium, het Groningse gas. Een overheid die vooral moet balanceren tussen krachtig gearticuleerde groepsbelangen, komt al te gemakkelijk tot prioriteiten die jaren later tot slachtofferclaims leiden.

Hoe dan ook schetst de Raad een beeld van onsamenhangende besluitvorming, dat bevestiging vindt in een slordig gebruik van de begrotingsregels. De Raad concludeert: “Het haastige begrotingsproces in augustus zet zware druk op de doorrekeningen van het CPB en staat een zorgvuldige toetsing aan de begrotingsregels in de weg. De Afdeling acht dit een zorgwekkende ontwikkeling (...) Het is in het democratische belang een ordentelijk begrotingsproces in te richten om zo onafhankelijk inzicht te kunnen bieden in de gevolgen van het kabinetsbeleid voor de samenleving, economie en de begroting. Ook in bijzondere situaties.”²²

Zo leggen het Centraal Planbureau en de Raad van State, wellicht na enige onderlinge afstemming, een politiek zeer gevoelige vraag voor: is het kabinet nog wel “in control,” of reageert het op allerlei acute situaties met maar wéér extra geld? De Miljoenennota neemt dan ook veel ruimte om tot een vertrouwenwekkend antwoord te komen:

“Trendmatig begrotingsbeleid is belangrijk voor rust in het besluitvormingsproces en draagt bij aan goed eco-

¹⁷ Miljoenennota 2023, p. 22-23.

¹⁸ Miljoenennota 2023, p. 14.

¹⁹ Dit is een sterk vereenvoudigde weergave van de regels. Zie veel uitvoeriger, ook over het wankel onderscheid tussen inkomsten en uitgaven: M.P.A. Spanjers, *Belastingbudget: Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving* (proefschrift Leiden) 2021.

²⁰ Centraal Planbureau, *Macro-Economische Verkenning 2023*, p. 9.

²¹ Raad van State, *Advies ontwerp-Miljoenennota*, p. 9.

²² Advies Raad van State, p. 32.

nomisch beleid. (...) In zeer uitzonderlijke situaties, zoals de uitbraak van het coronavirus of een historisch hoge inflatie, kan het verstandig zijn om af te wijken van deze regels. Om de regels hun werk te laten doen, is het wel zaak om de uitzonderingen tot het minimale te beperken. Het kabinet wil dan ook in lijn met het advies van de Raad van State, ondanks de zeer roerige tijden waar we ons in bevinden, zo veel mogelijk terug naar het reguliere begrotingsproces. Daarbij hecht het kabinet primair aan een hoofdbesluitvormingsmoment in het voorjaar en een koopkrachtronde in augustus. Op deze manier komt er een integrale afweging tussen de verschillende beleidsdoelstellingen. Dat is belangrijk omdat een euro die vandaag wordt uitgegeven aan het ene doel, morgen niet meer kan worden uitgegeven aan een ander doel. Bovendien houdt dit het besluitvormingsproces overzichtelijk, wat belangrijk is voor de parlementaire controle.²³ Wat we hier wellicht zien is de botsing tussen een krimpend politiek midden en een reeks van crises die zelfs bij breed politiek draagvlak moeilijk te hanteren zouden zijn. Hoe dan ook, de tekst van de Miljoenennota moet heftig zijn ge-edit bij de uitleg van figuur 1.2.3: "Het model laat zien dat de oploop van de schuld op middellange termijn beperkt blijft." De figuur laat zien dat volgens het Centraal Planbureau het huidige kabinetsbeleid ons naar een staatsschuld van 60% bbp brengt in 2030.²⁴ Dat is vanaf nu elk jaar bijna plus 2% bbp aan staatsschuld, en dan onder de aanname dat de volgende pressiegroep geen extra miljarden meer weet binnen te harken.

3.3 Scherpere focus

Een enkele afrondende opmerking over het Belastingplan. Dat bevat, ondanks goede voornemens van vorige jaren,²⁵ toch weer een aantal voorstellen zonder duidelijke budgettaire en/of koopkrachtaspecten. Het argument

zou kunnen zijn dat het dan gaat om zeer bescheiden, wellicht onomstreden maatregelen, zoals aanpassingen van het toeslagpartnerbegrip voor heel specifieke situaties. De Raad van State benadrukt terecht het uitvoeringsaspect: waarom het massale toeslagenproces bezwaren met zulke detailregelingen?²⁶ Zo wordt toch de indruk gewekt dat men ten departemente in augustus de bureaus leeg veegt richting Belastingplan.²⁷

4 Bredere vragen

Dat het Belastingplan steeds meer, zij het dan niet geheel consistent, wordt gericht op bijstelling van het budgettaire en koopkrachtbeeld in augustus, geeft rust in die zin dat niet allerlei andere wetgevingsinitiatieven meeliften in de "pressure cooker" van de parlementaire begrotingsbehandeling. De belangrijkste verliespost lijkt mij dat de gelegenheid voor reflectie op de beleidsrichting verdwijnt. De vraag: "wat zijn nu eigenlijk onze fiscale prioriteiten voor de komende jaren?" kan natuurlijk ook bij andere gelegenheden wel aan de orde komen, maar die gelegenheden moeten dan wel worden gezocht.

Er zijn verschillende belangrijke vragen van bredere strekking die in een meer bescheiden opzet van het Belastingplan geen plaats kunnen krijgen. Ik noem er twee:

- de telkens terugkerende vraag of de compensatie van "verliezers" van (weer) een nieuwe crisis moet worden gedragen door de belastingbetaler, of kan worden verhaald op de winnaars van die crisis;
- de mogelijkheden die de OESO/IF-pijlers kunnen bieden voor vereenvoudigingen in de belastingheffing van multinationals.

4.1 Wat te doen met de windfall gains bij crises

De Miljoenennota 2023 wijdt onder de titel "wanneer compenseren als overheid?" verstandige woorden aan de vraag of en wanneer verliezers bij crises – zoals COVID, of oplopende inflatie – zouden moeten worden gecompenseerd door de overheid (dus door de belastingbetalende medeburgers).²⁸ De vraag die niet wordt gesteld is: "wanneer onverdiende voordelen wegnemen als overheid?" Dus: wat te doen met de aanwijsbare windfall gains bij crises? Bij de COVID-pandemie valt te denken aan de producenten van vaccins en preventiemiddelen, maar ook aan de supermarkten die open

²³ Miljoenennota, p. 29-30.

²⁴ Miljoenennota 2023, p. 28-29.

²⁵ Zie met name Kamerstukken II 2021/22, 35927, nr. 6. Grotere systeemmaatregelen zouden in zelfstandige wetsvoorstellen aan het parlement moeten worden voorgelegd, kleinere technische aanpassingen in een fiscaal verzamel pakket, en de bijstelling van het budgettaire en koopkrachtbeeld in het Belastingplan. Deze indeling is deels overgenomen in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Belastingplan 2023, maar met een aantal extra gronden voor opname van voorstellen in het Belastingplan die toch weer onduidelijkheid scheppen. De aanbiedingsbrief bij het Belastingplan 2023 lijkt hierop aan te sluiten: "Het wetsvoorstel Belastingplan 2023 bevat het inkomensbeleid voor het komende jaar en fiscale maatregelen met (budgettaire) gevolgen die samenhangen met de begroting voor het jaar 2023." Het woord "budgettaire" is niet toevallig tussen haakjes geplaatst.

²⁶ Advies Raad van State bij ontwerp-Belastingplan 2023, p. 3.

²⁷ De bedoelde aanpassingen hebben dan ook resp. een budgettair effect van nul (MvT, p. 82) en van 4 mln. (ibid., p. 83).

²⁸ Miljoenennota 2023, p. 94-97.

mochten blijven. Bij de stijging van de energieprijzen zijn de producenten van zonne-energie, elektriciteit uit kolenstook etc. de grote winnaars. De Nederlandse economie zou, mondiaal gezien, ook bij de winnaars horen indien de nog altijd grote Groningse gasreserve op de markt werd gebracht. De oorlog in de Oekraïne creëert weer zijn eigen winnaars in de wapenindustrie.

Het zou goed zijn om aan die vraag eens wat voorbereidend denkwerk te wijden. Enkele contouren daarvoor:

- Het effect op de maatschappelijke welvaart: wat zijn maatschappelijk gezien wenselijke prikkels, wat is verspilling? Anticiperen op voorzienbare risico's moet worden aangemoedigd, ook in de vorm van hogere winstmarges, evengoed als het niet nodig is om degenen te compenseren die zulke voorzienbare risico's verkiezen te negeren. Het is daarentegen niet zo duidelijk of dat ook geldt voor de impact van onvoorspelbare gebeurtenissen: zo goed als de pechvogels enige aanspraak kunnen maken op collectieve ondersteuning, kunnen de geluksvogels geen harde claim hebben op hun windfall gains.
- De uitvoerbaarheid van gerichte heffingen over de overwinst van de winnaars: zijn die winnaars eenvoudig te identificeren, is hun crisis-gerelateerde resultaat vast te stellen, en is dit op hanteerbare wijze met een heffing te treffen? Er liggen hier voorzienbaar allerlei lastige vragen van sectorale afbakening, onderscheid tussen de "gewone" winst en de "meevaller", plus onvermijdelijke kwesties van internationale coördinatie.²⁹ Niettemin: het is een terugkerende vraag waarvoor we geen goed beoordelingskader hebben.
- De beschikbaarheid van alternatieve instrumenten om de overwinst nuttig te maken dan wel te verminderen: het organiseren van marktmacht door overheden tegenover leveranciers. Met betrekking tot de energiekosten gaan we wellicht de komende maanden zien of niet-fiscale benaderingen er toe leiden dat maatschappelijk ongewenste winsten eenvoudigweg niet ontstaan.

4.2 De OESO/IF-pijlers als startpunt voor vereenvoudiging

Wie de documenten van de OESO leest, denkt niet meteen aan vereenvoudiging.³⁰ Dat is sowieso niet een gedachte die meteen opkomt bij het internationale

belastingrecht. Waar "vereenvoudiging" van de belastingheffing op nationaal niveau een "evergreen" is, met het bijbehorende melancholische gevoel van onbereikbaarheid, is het in het internationale belastingrecht geen begrip van betekenis. Die vereenvoudiging is niettemin zeer wenselijk: van de landen van het Inclusive Framework is een groot deel slecht geëquipeerd om (na de BEPS-uitkomsten van 2016) wéér een grote hoeveelheid lastige regels te gaan uitvoeren. Het gaat dan met name om ontwikkelingslanden. En het gaat met name om Pijler 2, de wereldwijde minimumbelasting over de winst van grote multinationals.

In de presentatie van Pijler 2 heeft altijd, tot en met de Model Rules, de Income Inclusion Rule (IIR) voorop gestaan. Wel noemden de Model Rules de mogelijkheid van een belasting in de bronstaat die precies het heffingstekort van kwalificerende belastingplichtigen zou adresseren. Zo'n belasting zou dan volledig crediteerbaar moeten zijn voor de IIR in de woonstaat van de (uiteindelijke) moederentiteit. Deze belasting kreeg de wat onooglijke naam Qualifying Domestic Minimum Top-Up Tax (QDMTT).

Intussen zijn allerlei landen doende om de mogelijkheden voor zo'n QDMTT te onderzoeken. Dat is verstandig: een elders volledig crediteerbare belasting is immers "gratis geld" omdat de heffing geen gevolgen heeft voor het vestigingsklimaat. De QDMTT opent dus nieuwe mogelijkheden voor bronstaten, en dan met name voor ontwikkelingslanden. Natuurlijk hadden ze, gegeven Pijler 2, altijd al de mogelijkheid om hun belastingen op buitenlandse investeerders te verhogen tot effectief 15%, voor zover die investeerders binnen het bereik van Pijler 2 kwamen. Maar dat vereiste dan wel een mate van "fine tuning" die onder een gangbare bronheffing niet bereikbaar is, waarbij bovendien bestaande belastingverdragen in de weg konden zitten. De bedoelde "fine tuning" zou onder de QDMTT wél mogelijk moeten worden.

En daar beginnen dan de complicaties. Volgens de beknopte toelichting staat de OESO voor ogen dat de bronstaat zelf berekent welke extra heffing de belastingplichtige die tot een kwalificerende groep behoort dient te voldoen. Daarna moet dan blijken of de woonstaat van de (uiteindelijke) moeder die berekening volgt (volledig credit), dan wel op een lager bedrag uitkomt (onvolledig credit, geen credit?). Een mogelijke vereenvoudiging is dat de rapportage van de moederentiteit, waaruit blijkt welke heffingstekorten (voortkomend uit een effectieve belastingdruk lager dan 15%) bij de diverse dochters en vaste inrichtingen elders optreden, aan belanghebbende andere jurisdicties ter beschikking wordt gesteld door de woonstaat. Ontwikkelingslanden kunnen hun heffing dan precies afstemmen op het door de moederentiteit vastgestelde, en door de woonstaat aanvaarde, heffingstekort. De fiscaaltechnische uitdaging is dan: hoe ziet een heffings-

²⁹ A. Christians & T.D. Magelhaes, 'It's Time for Pillar 3: A Global Excess Profits Tax for COVID-19 and Beyond', *Tax Notes International*, May 4, 2020, p. 507-510.

³⁰ Die documenten zijn dan wel weer heel overzichtelijk bijeengebracht, www.oecd.org/tax/beps/about.

wet eruit die als grondslag aanwijst het door inlichtingen van een andere staat verkregen bedrag?

Dit soort vereenvoudigingen (er zijn er meer denkbaar, ook in Pijler 1 en in de afstemming tussen Pijler 1 en Pijler 2) zou voor Nederland relevant moeten zijn. Ons verdragsbeleid is er immers op gericht om ontwikkelingslanden te ondersteunen. Dat gebeurt tot nu toe via het aanbieden van een Principal Purpose Test (PPT). Ontwikkelingslanden zouden vermoedelijk beter zijn geholpen met een administratief hanteerbaar heffingsrecht.

5 Afronding

De trend van de afgelopen jaren zet zich voort. Het Belastingplan wordt steeds minder de plaats waar richting wordt gegeven aan het fiscale beleid. Het zou overweging verdienen om de memorie van toelichting bij de begroting van het Ministerie van Financiën daartoe intensiever te benutten. Het is één ding om – onvermijdelijk met haastige spoed – de lastendruk aan te passen aan koopkrachtwensen. Dat neemt niet weg dat het ook van politiek belang is om de algemene koers van het fiscale beleid met regelmaat aan de orde te stellen in het publieke debat.