



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Van Belastingplan naar belastinghervorming

Vording, H.

Citation

Vording, H. (2023). Van Belastingplan naar belastinghervorming. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2023(7498), 4-11. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3716507>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3716507>

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

Van Belastingplan naar belastinghervorming

WFR 2023/265

Ook het (vermoedelijk) laatste Belastingplan van dit kabinet is weer beleidsarm. Dat is een logisch gevolg van de inpassing van de Nederlandse begrotingscyclus in de Europese, waardoor eind augustus eigenlijk alleen lastenverschuivingen in verband met het koopkrachtplaatje aan de orde zijn. Zo bezien is de reikwijdte van het Belastingplan nog steeds wat te ruim. Interessanter zijn de vooruitzichten. De signalen dat échte vereenvoudiging nodig is, worden krachtiger. Belangrijke stappen zijn alleen te maken ten koste van de belangrijkste vooronderstelling van ons belastingrecht – er is minder ruimte voor maatwerk, massale processen vergen grovere opzet en minder ambitieuze doelstellingen.

1. Inleiding

Met alweer een demissionair kabinet is er aan het bescheiden Belastingplan op zichzelf niet veel te bespreken. Dat is jammer. We beschikten na twee decennia immers weer eens over een fiscalist als staatssecretaris. Dat is algemeen als een verademing ervaren, met alle waardering voor de inspanningen van zijn voorgangers om zich in te werken. Gecombineerd met een vrij effectief vetorecht van de Belastingdienst was er ruimte voor rust in het fiscale beleid en voor bezinning op hoofdlijnen. In dit Belastingplan zien we toch vooral voorstellen die hooguit bij vakspecialisten enige commotie kunnen veroorzaken. Met uitzondering dan van het voorstel om voortaan agrarische producten tegen het normale btw-tarief te belasten. De discriminatie van de cavia, althans diens houder, ten opzichte van het konijn deed het altijd prima op eerstejaarscolleges belastingrecht – met inbegrip van de observatie dat vele Nederlanders beslist geen konijn eten, terwijl elders in de wereld de cavia de pan ingaat. Ook bleek altijd een deel van het eerstejaarspubliek ervan op de hoogte dat je een cavia geen konijnenvoer moet geven (dat heeft iets met vitaminedoevoeging te maken). Naar verluidt was kippenvoer voor de cavia wel een optie, nu de kip in dezelfde bevoorrechte fiscale positie verkeerde als het konijn. Maar goed, deze prachtige kennismaking met de wereld van het belastingrecht – bizarre regels leiden tot vergezochte tax planning – gaat bij het Belastingplan 2024 verloren.

Niettemin, er ligt een belastingplan. Er zijn aanbevelingen van de OESO en de Europese Raad met relevantie voor het fiscale beleid. Er zijn belangrijke internationaal-fiscale

ontwikkelingen. En op enig moment in 2024 of 2025 zal een nieuw kabinet aantreden van onvoorspelbare samenstelling. De keuzes voor het komende regeerakkoord zijn vast ingekaderd door ambtelijke lijstjes met slecht werkende fiscale regelingen, en stapels fiches. De échte vraag ontbreekt daarin: willen we extra maatwerk, of meer van de vergroving die hoort bij massale processen?

Deze bijdrage besteedt eerst enige aandacht aan de internationale omgeving van het Nederlandse belastingstelsel. Vervolgens komt het Belastingplan 2024 zelf aan de orde, met name vanuit een procedureel gezichtspunt. Ten slotte volgt een verkenning voor de komende kabinetsformatie, vanuit de vraag: meer maatwerk of meer massaal proces?

2. De internationale context

2.1 EU-aanbevelingen NL

De zwakke punten in het Nederlandse belastingstelsel worden ons jaar na jaar voorgehouden, zowel door de OESO als door de Europese Raad. Ze zijn dan ook bekend: de fiscale subsidiëring van de eigen woning, het grote verschil in belasting- en premieheffing tussen werknemers en zelfstandigen, de ingewikkeldheid van het toeslagensstelsel, belastinguitstel door dga's. Daarmee staat het belastingstelsel in de weg aan zakelijke economische beslissingen en groei.² De aanbevelingen van de Europese Raad voor het Nederlandse belastingstelsel blijven dit jaar beperkt tot twee klassiekers: de hypotheekrenteaftrek en de verstorende verschillen in belastingheffing over arbeid.³

2.2 De centrale positie van Nederland in de tax planning van multinationals

Nederland loopt voorop in de implementatie van Pijler 2, in de vorm van de verwerking van de EU-Richtlijn Minimumbelasting Multinationals in nationale wetgeving. Daarnaast zijn uiteenlopende nationale maatregelen genomen tegen doorstroomactiviteiten, zoals de Wet bronbelasting. Niettemin geldt Nederland nog altijd als meest favoriete vestigingsplaats voor doorstroomactiviteiten. Internationaal komen we op dit moment goed weg met de geleverde beleidsinspanningen. De aanbevelingen voor

¹ Henk Vording is als hoogleraar Belastingrecht verbonden aan de Universiteit Leiden.

² OECD Economic Surveys: Netherlands 2023, Paris 2023, p. 10 en uitvoeriger p. 33-39. Een geheel vergelijkbare analyse in het laatste landenrapport over Nederland van de Europese Commissie: Commission Staff Working Document, 2023 Country Report – the Netherlands, Accompanying the document Recommendation for a Council Recommendation on the 2023 National Reform Programme of the Netherlands and delivering a Council opinion on the 2023 Stability Programme of the Netherlands, COM(2023) 619 final.

³ European Commission, Recommendation for a Council Recommendation on the 2023 National Reform Programme of the Netherlands and delivering a Council opinion on the 2023 Stability Programme of the Netherlands SWD(2023) 619 final.

Nederland van de Europese Raad besteden dit jaar geen woord aan onze positie in de internationale tax planning; het landenrapport van de OESO prijst de Nederlandse inspanningen.⁴ De moeilijkheid is hier dat beleidsinspanningen zichtbaar zouden moeten worden in statistieken. Dat gebeurt in zekere mate; met name de Wet bronbelasting lijkt haar werk te doen. Toch blijft Nederland te zichtbaar als majeure tax planning hub voor multinationals.

De meest gebruikte cijfers voor grensoverschrijdende bedrijfsinvesteringen (FDI⁵) komen van het IMF.⁶ De website geeft een handig, voor iedereen meteen inzichtelijk, overzicht van de belangrijkste herkomst- en bestemmingslanden van FDI. Zo blijkt Nederland ook in 2021 nog wereldwijd het tweede bestemmingsland voor FDI, na de VS, op ruime afstand gevolgd door China en Luxemburg als nummers drie en vier.⁷ Ook als herkomstland van FDI staat Nederland op de tweede plaats na de VS; hier staat Luxemburg op nummer drie vóór China.⁸ Deze cijfers laten zien dat internationale fiscale planning door multinationals nog immer zeer omvangrijk is.

Tegelijk: de bedragen lopen wél terug. Dat vertaalt zich in het aandeel van Nederland in de wereldwijde FDI.⁹ Maar de investeringen die door of via Nederland in de VS worden gehouden, namen juist toe.¹⁰ En de meest actuele cijfers (van het US Department of Commerce) laten de onverminderde populariteit van Nederland zien voor Amerikaanse investeerders. Na historisch lage investeringsstromen vanuit de VS in Nederland over 2020 en 2021,¹¹ worden in 2022 cijfers genoteerd die in de lijn liggen van wat tien jaar geleden gebruikelijk was: 68 miljard aan investeringen vanuit de VS, waarvan 56 miljard in “holding companies (non-bank)”.¹² De eerste helft van 2023 zet de lijn voort. Al met al tekent zich in de Nederlandse rol in de internationale tax planning wel een neerwaartse trend af, die echter niet groot genoeg is om een minder prominente plaats in de IMF-statistieken te bereiken. Investeringsstromen in en vanuit Nederland zijn nog altijd

ten minste vijfmaal zo omvangrijk als zou passen bij het gewicht van de Nederlandse economie.

De implementatie van ATAD 3 (de Unshell Directive) zal vermoedelijk geen game changer worden, nu die gemakkelijk is te pareren met wat extra substance. Veel maatregelen gericht tegen fiscaal gedreven doorstroom werken slechts aan de kostenkant, zodat de “marginale” brievenbusmaatschappij, die weinig fiscale besparing oplevert in vergelijking tot alternatieve planningstructuren, onrendabel wordt. Het aantal doorstroomvennootschappen daalt dan, zonder dat de omzetten echt meedalen.¹³ Daarentegen heeft de Wet bronbelasting (die aan de batenkant ingrijpt) wel degelijk de omzetten van doorstroomvennootschappen aanzienlijk verminderd. Sinds deze (in 2019, bij het Belastingplan 2020) werd aangekondigd, is het totaal aan investeringen door Nederlandse Bijzondere financiële instellingen in het buitenland met ruim 40% afgenomen.¹⁴ Een derde van deze daling kwam voor rekening van lagere investeringen in Luxemburg, Zwitserland en laagbelastende jurisdicties.¹⁵ Voor royaltystromen¹⁶ wordt een nog forsere daling gevonden.¹⁷ De implementatie van Pijler 2 kan verdere daling teweegbrengen. Niet in rechtstreekse zin: met de effectieve belastingdruk van een brievenbusmaatschappij is doorgaans niets mis (zij betaalt niet veel vennootschapsbelasting, maar de arm’s-length-winst is dan ook gering). Maar voor grote multinationals verdwijnt de prikkel om naar een nultarief te zoeken, zodat ook het gebruik van tax planning routes minder urgent wordt. Dát is herstel van level playing field.

4 OECD Country report Netherlands, p. 39–40.

5 Foreign Direct Investment.

6 IMF, Coordinated Direct Investment Survey (CDIS). Het gaat hier om voorraadgrootheden, dus niet om de stromen van het laatste jaar. Zie data.imf.org/?sk=40313609-F037-48C1-84B1-E1F1CE54D6D5.

7 data.imf.org/?sk=40313609-f037-48c1-84b1-e1f1ce54d6d5&sid=1482247616261.

8 data.imf.org/?sk=40313609-f037-48c1-84b1-e1f1ce54d6d5&sid=1482249019300.

9 De buitenlandse investeringen in Nederland daalden van 14% van de wereldwijde FDI in 2017 naar 11% in 2021; de Nederlandse investeringen in het buitenland van 17% in 2017 naar 14% in 2021. Bron: eigen bewerking van IMF CDIS.

10 Van 9% (2015) van alle FDI in de VS naar bijna 13% (2021).

11 Ook zichtbaar in CDIS: in 2015 was nog bijna 16% van de Amerikaanse FDI in (c.q. via) Nederland gelokaliseerd, in 2021 was dat afgenomen naar iets minder dan 14%.

12 www.bea.gov/international/di1usdbal, Annual Data: Country by industry detail (cross-classified by selected country and selected industry), Financial transactions without current-cost adjustment.

13 www.dnb.nl/algemeen-nieuws/dnbulletin-2020/afname-activiteiten-van-vooral-kleinere-bfi-s.

14 DNB, statistiek Buitenlands balanstotaal van BFI's naar land, eigen bewerking. De cijfers voor de financieringszijde verschillen niet veel van die voor de activa, die hier zijn gebruikt. De aangehaalde IMF-cijfers (die nog niet voor 2022 beschikbaar zijn) laten een geringere daling zien (maar omvatten, anders dan de DNB-cijfers, ook de reële investeringen; de DNB-categorie Bijzondere financiële instellingen dekt bovendien niet alle doorstroomactiviteit).

15 De investeringsstromen naar Luxemburg en naar Zwitserland kunnen ook om andere redenen zijn afgenomen. Zo blijken de onderlinge investeringen tussen Nederland en deze landen, met name Luxemburg, groot. Dit wijst erop dat specifieke planingsstructuren gebruikmaken van zowel het ene als het andere land. Vervalt de structuur, dan droogt ook de onderlinge stroom op. Niettemin: pure brievenbusinvesteringen zijn volatiel en zijn wellicht al afgeschrikt door de antimisbruikbepaling van de Wet bronbelasting.

16 Hoewel royaltystromen binnen multinationale groepen mogelijk de belangrijkste route van internationale tax planning zijn, worden ze niet zichtbaar in FDI-statistieken, maar (minder duidelijk) in internationale handelsstatistieken.

17 Europese Commissie, 2023 Country report Netherlands, Grafiek A19.2, p. 69: de royaltystroom naar niet-EU-landen halveerde ruimschoots van 2019 op 2020 en nam daarna nog verder af. Een belangrijk deel van de daling zal op het conto komen van Google Netherlands Holdings B.V. en is dus niet (alleen) toerekenbaar aan anticipatie op de Wet bronbelasting.

3. Het Belastingplan 2024

3.1 Voortdurende discussie over reikwijdte belastingplan

Een vast ritueel is inmiddels de discussie over de reikwijdte van het belastingplan. De motie-Nijboer is daarvoor sinds 2018 het uitgangspunt:¹⁸ “overwegende dat bij dit Belastingplan acht wetsvoorstellen in volle omvang zijn behandeld; overwegende dat de Tweede Kamer medewetgever is en het recht van amendement zorgvuldig uitgeoefend moet kunnen worden; overwegende dat ook de Raad van State erop wijst dat het wenselijk is zo veel mogelijk fiscale wetten apart en eerder in het jaar te behandelen; verzoekt het kabinet, met ingang van volgend jaar fiscale wetten zo veel mogelijk verspreid over het jaar in te dienen, zodat alleen de op dat moment echt noodzakelijke wetgeving bij het Belastingplan wordt behandeld.” Het pakket Belastingplan was – in de perceptie van veel Kamerleden – gaan werken als een vehikel om allerlei wijzigingen in fiscale wetgeving met grote spoed en weinig ruimte voor discussie door de Kamers te leiden. Daarbij zijn er dan nog twee varianten. Wat in het eigenlijke wetsvoorstel Belastingplan was opgenomen moet in elk geval snel worden afgehandeld, omdat wijzigingen in belastingtarieven nu eenmaal vóór aanvang van het nieuwe kalenderjaar moeten zijn vastgesteld. Alle materie die in het eigenlijke belastingplan is opgenomen kan dus meeliften in die hogedrukpan. Daarnaast zijn er separate wetsvoorstellen die deel uitmaken van het pakket Belastingplan. Voor die voorstellen kan het parlement desgewenst meer tijd nemen – wat de geoefende wetgevingsambtenaar kan voorkomen door te zorgen voor enig budgettair belang. In dat geval is de druk op het proces onverminderd hoog. Voor materiële wijzigingen in het belastingrecht is dat mede bezwaarlijk, omdat de Eerste Kamer – die immers geen recht van amendement heeft – niet corrigerend kan optreden. Willen we dat echt de pas afsnijden, dan zouden we terug moeten naar de Stelselwet 1821,¹⁹ in die zin dat het belastingplan zich zou moeten beperken tot tarief- en schijfaanpassingen. Alle andere wijzigingen zouden dan in separate wetsvoorstellen met een eigen traject aan de Kamers moeten worden voorgelegd.

De vorige staatssecretaris reageerde op de motie-Nijboer met agenderingsrichtlijnen. Grotere systeemmaatregelen zouden in zelfstandige wetsvoorstellen aan het parlement moeten worden voorgelegd, kleinere technische aanpassingen in een fiscaal verzamelpakket los van het Belas-

tingplan, en de finale bijstelling²⁰ van het budgettaire beeld in het Belastingplan.²¹ In feite is deze opzet nooit helemaal gevolgd. Ook dit jaar bevat het Belastingplan weer voorstellen zonder noemenswaardige betekenis voor het budgettaire en koopkrachtbeeld. De Memorie van Toelichting zoekt dan ook de ruimte. Er zijn maar liefst vijf redenen om een wetsvoorstel op te nemen in het belastingplanpakket:²²

- Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar.
- Er bestaat een Europeesrechtelijke verplichting voor een bepaalde inwerkingtredingsdatum die niet met een regulier wetgevingstraject gehaald kan worden.
- Er bestaat noodzaak om de gevolgen van een arrest zo snel mogelijk te repareren.
- Het is voor de uitvoering van belang dat de betreffende wetgeving tijdig is aangenomen door beide Kamers zodat het op een bepaald moment uitgevoerd kan worden.
- Het is noodzakelijk dat een urgent probleem opgelost wordt.

De Raad van State noemt de tweede en de derde reden “oneigenlijk” en de vierde en vijfde “ruim en subjectief geformuleerd,” en adviseert de regering zich te beperken tot de eerstgenoemde redenen.²³

Dat voorstel lijkt mij zeker te verkiezen boven de inderdaad slordige opsomming uit het Belastingplan (heeft hier een stagiaire de vrije hand gehad?), en sluit ook beter aan bij de motie-Nijboer. Niettemin is wel enig begrip op zijn plaats voor een wat ruimere reikwijdte van een belastingplan. Volgens de Memorie van Toelichting bevat het wetsvoorstel Belastingplan maar liefst 23 voorstellen zonder noemenswaardig budgettair effect.²⁴ Het gaat dan om voorstellen van zeer bescheiden belang en/of om afschaffing van regelingen die in de loop der jaren elke functie hebben verloren. Zo zit er wat opschoning van de motorrijtuigenbelasting in het plan, met onder meer het voorstel om het nultarief af te schaffen voor autobussen die op lpg rijden. Die blijken er nauwelijks nog te zijn. Met zo'n situatie kun je twee kanten op. De vrijstelling gewoon laten bestaan nu er binnenkort toch niemand meer gebruik van maakt, óf afschaffen op een wijze die zo weinig moge-

¹⁸ *Kamerstukken II* 2018/19, 35026, Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2019), nr. 51.

¹⁹ Wet van 12 juli 1821, *Stb.* 9, nimmer ingetrokken. Kort samengevat gaf deze wet de Tweede Kamer de ruimte om jaarlijks tarieven aan te passen aan de budgettaire omstandigheden. Andere wijzigingen met budgettair effect waren slechts aan de orde bij het vaststellen van de tienjaarlijkse (!) begroting.

²⁰ In het kader van het Europese toezicht op de nationale begrotingen worden tegenwoordig de belangrijke budgettaire beslissingen al in het voorjaar genomen. Zo leverde Nederland al eind april zijn Nationaal Hervormingsprogramma en zijn Stabiliteitsprogramma in bij de Europese Commissie.

²¹ *Kamerstukken II* 2021/22, 35927, Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2022), nr. 6.

²² Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2024), *Kamerstukken II* 2023/24, 36418 nr. 3, p. 5-6.

²³ Advies afdeling advisering Raad van State en Nader rapport inzake het wetsvoorstel Belastingplan 2024, *Kamerstukken II* 2023/24, 36418 nr. 4, p. 2-3.

²⁴ Memorie van Toelichting Belastingplan 2024, *Kamerstukken II* 2023/24, 36418, nr. 3, tabellen 6 en 7 (budgettaire effecten), p. 73-74.

lijk papierwerk meebrengt. Het is dan te billijken om zulke voorstellen waaraan geen budgettaire, maar evenmin een andere betekenis toekomt, mee te nemen in een belastingplan. Overigens kan dezelfde overweging ertoe leiden dat zulke voorstellen juist in een verzamelwet belanden. Intussen is duidelijk dat geen van de vijf hierboven genoemde gronden ook maar enige rechtvaardiging kan verschaffen om een voorstel met betrekking tot autobussen die op lpg rijden in een belastingplan op te nemen – en dat geldt vermoedelijk ook voor de andere voorstellen met gering budgettair belang. Ik zou zeggen: volg het advies van de Raad van State en voeg er alleen een efficiencyargument aan toe. Voorstellen die een zó geringe betekenis hebben dat ze geen zelfstandig wetgevingsproces verdienen, mogen meeliften in een belastingplan als dat handiger is dan uitstel tot aan de volgende verzamelwet.

3.2 Van koopkrachtplaatjes naar armoedebeleid?

Er is nog een ander opvallend aspect aan deze discussie. Hoewel de gekozen terminologie beperkt blijft tot “budgettaire effecten”, gaat het primair om koopkrachteffecten. Bij de grote belastingplannen van vele jaren geleden ging er soms zó veel geld heen en weer aan lastenverlichtingen en -verzwaringen, dat de eigenlijke koopkrachtmaatregelen niet altijd opvielen. Nu zijn er voornamelijk nog die koopkrachtmaatregelen. Medio augustus, als het CPB zijn ramingen voor economie en koopkracht actualiseert, ligt er een koopkrachtplaatje op tafel met nieuws-waarde – wat gaat het kabinet in de Miljoenennota doen om dit plaatje meer presentabel te krijgen? Er gebeurt dan altijd hetzelfde: wat lasten verschuiven tussen gezinnen en bedrijven, wat aanpassen in de tarieven van de belangrijkste belastingen, de schijfgrenzen inkomstenbelasting, de heffingskortingen en toeslagen. En dat altijd om een probleem dat zich half augustus voordoet, half september te hebben opgelost. Het is al vaak gezegd: dat leidt tot suboptimale keuzen. Het is niet dé verklaring voor het drijfzand waarin de machinerie van de herverdeling wegzakt, maar wel een onderdeel van de verklaring. Dit jaar gaat de huurtoeslag omhoog, op een moment dat iedereen wel weet dat het toeslagenstelsel op de helling zou moeten, en met als gevolg dat de vraag naar sociale huurwoningen verder stijgt, terwijl er weinig wordt gebouwd.

Het zou goed zijn als er wat meer rust kwam rond de koopkrachtplaatjes. De recente focus op armoede en bestaanszekerheid is daarom een verbetering. Die vraagt immers om maatregelen voor de lange termijn, niet om haastig lapwerk vlak na de zomer. Het recente rapport van de Commissie Sociaal Minimum zou hier behulpzaam kunnen zijn.²⁵ ‘Zou’ – want er wordt wat te veel politiek in bedreven onder de dekmantel van de wetenschap. Zo wordt de onmiskenbare rol van immigratie niet duidelijk zichtbaar gemaakt. Volgens het CBS heeft ruim de helft

van de bijstandsontvangers (die de kern zijn van de groep die armoede lijdt) een niet-westerse migratieachtergrond.²⁶ Dat kan een uiting zijn van arbeidsmarktdiscriminatie, of van tekortschietende kwalificaties voor de Nederlandse arbeidsmarkt. In elk geval: meer immigratie leidt tot meer armoede. Bij die conclusie – die toch verschillende beleidsvragen oproept – komt de commissie nergens in de buurt.²⁷

De commissie beveelt wel aan om bestaanszekerheid voorrang te geven op werkprikkels.²⁸ Dat is een politieke overweging, waarvoor zij geen overtuigende wetenschappelijke onderbouwing aanvoert. Het klemmt dan wel dat de commissie door verschillende eigen keuzen een tekort creëert tussen minimale bestaanszekerheid en het sociaal minimum zoals dat door overheidsregelingen wordt geboden. Zij doet dat door in de eigen cijfervoorbeelden voornamelijk uit te gaan van gemeenten met een ondergemiddeld armoedebeleid, en ook door aan te nemen dat iedereen bovenop een toereikend bestaansminimum nog een zekere vrije marge zou moeten hebben. Zo resulteren dan vanzelf tekorten die, wanneer ze worden aangevuld, inderdaad betekenen dat inkomenszekerheid voorrang krijgt op verwerven en benutten van kwalificaties voor de arbeidsmarkt – het woord ‘basisinkomen’ gaat de commissie overigens zo veel mogelijk uit de weg.

Een voorbeeld: een paar zonder kinderen in de bijstand heeft volgens de commissie, rekening houdend met toeslagen en (ondergemiddelde) gemeentelijke tegemoetkomingen een maandelijks besteedbaar inkomen van € 2330. Dat zou volgens de commissie, rekening houdend met de wenselijkheid van enige financiële marge, € 2525 moeten zijn. Het dilemma: werkenden moeten (alleen of samen) meer dan € 3000 per maand verdienen om zo’n bedrag over te houden – anderhalf maal het bruto wettelijk minimumloon. Het brengt de commissie tot de aanbeveling: “Daarnaast is het belangrijk om ervoor te zorgen dat mensen er financieel niet op achteruit gaan als ze de stap van uitkering naar werk zetten.”²⁹ Dat zal dan nog niet meevallen.

Dit alles neemt niet weg dat armoedebestrijding een beter doel is dan overhaaste reparatie van de koopkrachtplaatjes van medio augustus. Voor het beleid is niet zozeer relevant wie er op dit moment, al dan niet tijdelijk, van een minimuminkomen moeten leven. We willen weten wie daarin blijft “hangen” en waarom. En wat de Commissie Sociaal Minimum terecht nog eens agendeert is de soms absurde ingewikkeldheid van een stelsel van uitkeringen, heffingskortingen, toeslagen en subsidies waar de gemiddeld ontoereikend geletterde doelgroepen zich doorheen

25 ‘Een zeker bestaan’, *Kamerstukken II* 2023/24, 36410-XV, nr. 6.

26 CBS Statline, ‘Personen met bijstand: persoonskenmerken’.

27 De directeur van het CPB, Pieter Hasekamp, wees er in zijn EW Economie-lezing van 26 juni 2023 wél op dat arbeidsimmigratie per saldo geen bijdrage levert aan de Nederlandse economie.

28 ‘Een zeker bestaan’, p. 19.

29 Ibid.

moeten werken. Die ingewikkeldheid wordt sinds jaar en dag door belastingplannen weer wat vergroot.

3.3 Inhoud Belastingplan

De eigenlijke inhoud van het wetsvoorstel Belastingplan behoeft ook dit jaar weer weinig bespreking; in de rest van het pakket zitten wel verschillende voorstellen die verder reiken dan het leegvegen van bureaus ten departemente. Veel opmerkelijker is dat de Tweede Kamer dit jaar bij de Algemene Beschouwingen een Belastingplan 2.0 in elkaar zette. Dat zal liggen aan de context: de verkiezingen zijn nabij, het demissionaire kabinet is uitgeregeerd. Niettemin: meer dualisme zou kunnen leiden tot méér inkomensbeleid ten koste van de lastendruk op ondernemingen. Bolhuis heeft erop gewezen dat het bij regeerakkoorden precies andersom gaat: die geven vrij systematisch meer lastenverlichting aan ondernemingen dan in verkiezingsprogramma's beloofd, en leggen de rekening bij gezinnen.³⁰ Het vooruitzicht van een wankel (minderheids)kabinet is niet onwaarschijnlijk; een gevolg zou kunnen zijn dat de regie op de lastendrukverdeling zwakker wordt.

Het Belastingplan sorteert voor op een zwaardere belasting van werkelijke vermogensinkomsten door verhoging van het effectieve tarief van box 3 – al wordt spaargeld daardoor nauwelijks geraakt. Ook voor box 2 is er een tariefverhoging; een en ander nog door de Kamer aangescherpt. De tariefmaatregelen voor beide boxen (maar niet die voor box 1) brengen de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB tot het commentaar dat “het aanpassen van tarieven in de inkomstenbelasting (box 2 en 3) een direct effect heeft op enerzijds het globaal evenwicht en anderzijds het draagkrachtbeginsel. Als dit onvoldoende zorgvuldig wordt vormgegeven, kan dit potentieel leiden tot druk op het (boxen)systeem van de inkomstenbelasting en verstorend uitwerken.”³¹ Het is op zichzelf begrijpelijk dat de commissie in een zeer kort tijdsbestek niet altijd tot doordachte commentaren kan komen. Maar dit is bubbeldenken: de leden van de commissie laten zich te veel door hun eigen wereldbeeld leiden. Dat de boxenstructuur “verstorend uitwerkt” staat immers al twee decennia vast. Als dat de prijs is voor meer eenvoud (box 3), valt dat wellicht nog te billijken; als dat leidt tot omvangrijk omkatten van arbeidsinkomsten in vennootschapswinst (de eigen bv) is dat in strijd met zelfs de meest agnostische notie

van “draagkrachtbeginsel”³² en ook van “globaal evenwicht”.³³

4. Eindelijk belastinghervorming? Van maatwerk naar massaal proces

4.1 Hervorming is niet moeilijk

Het zal inmiddels duidelijk zijn dat de boxenstructuur van de Wet IB 2001 eigenlijk al is bezweken – door het op-pot-gedrag van ondernemers in box 2 en door het gepopper van spaarders in box 3. We staan nu voor de keus of we een mooier systeem willen gaan optuigen dat – uitvoeringsproblemen daargelaten – beter aansluit bij de positie van de individuele burger, of dat we door een grovere opzet echte vereenvoudigingswinst boeken. Dat is de keuze tussen maatwerk en massaal proces. Enkele voorbeelden van vereenvoudigingswinst:

- ruil het toptarief van box 1 uit tegen een verhoging van de effectieve belastingdruk op de eigen woning zodat een vlaktaks ontstaat;³⁴
- schrap waar mogelijk aftrekkosten en bijzondere regelingen in de inkomstenbelasting. In combinatie met het vorige punt, en met een verruiming van het loonbegrip,³⁵ gaat de belasting van loonarbeid lijken op een loonsomheffing waarmee de werknemer niets meer te maken hoeft te hebben;
- belast het inkomen van de ondernemer zonder ondernemersfaciliteiten, en reken het resultaat van de bv als arbeidsinkomen toe aan de dga. Geef een tegemoetkoming voor het ondernemingskapitaal, bij voorkeur in de vorm van een investeringsaftrek;³⁶
- denk nog eens na of we box 3 niet beter kunnen vervangen door een vermogensbelasting op (alle) onroerende zaken en aandelenbezit; en
- volg ook in andere heffingswetten, zoals de omzetbelasting en de accijnzen, de weg van versobering en stroomlijning.

32 Het begrip “draagkrachtbeginsel” verheldert weinig of niets. Het verwijst dan ook naar 19^e-eeuwse opvattingen over neutrale lastenverdeling. Niettemin: het lijkt mij onaannemelijk dat je het begrip kunt gebruiken om uit te leggen dat beter gesitueerden juist minder belasting betalen. Dat is wat box 2 doet.

33 Bij een tarief vennootschapsbelasting van 19% is een box 2-tarief van tegen de 40% prima te verenigen met het globaal evenwicht. Bij veel dga's gaat het globaal evenwicht bovendien prima om het evenwicht met hoger belaste werknemers.

34 Voor alle doe-het-zelvers in belastinghervorming is de Sleutel-tabel 2024 een Fundgrube. Verhoog het eigenwoningforfait naar 1% en het toptarief IB kan naar 37%.

35 Het is in een grovere opzet immers goed denkbaar om vergoeding van werkkosten over te laten aan de onderhandelingen tussen werkgever en werknemer zonder fiscale tegemoetkoming. De werkgever die karig vergoedt, zal een hoger loon moeten betalen. Voor auto- en vervoerskosten geldt hetzelfde.

36 Rapport Commissie Regulering van werk, ‘In wat voor land willen wij werken? Naar een nieuw ontwerp voor de regulering van werk’, Den Haag 2020. De auteur merkt op dat hij lid was van deze commissie.

30 W. Bolhuis, *Van woord tot akkoord: een analyse van de partijkeuzes in CPB-doorrekeningen van verkiezingsprogramma's en regeerakkoorden, 1986-2017* (diss. Leiden), 2018.

31 NOB, ‘Reactie pakket Belastingplan 2024’, begeleidend schrijven.

Er ligt inmiddels een reeks aan rapporten die de weg wijzen naar vereenvoudiging van fiscale regels en versobering van fiscale doelstellingen. In maart kwam het CPB met een glashelder toetsingskader voor fiscale regelingen dat tot terughoudend gebruik van fiscale instrumenten maant.³⁷ In juni legde een ambtelijke werkgroep een rapport over dat voor 116 fiscale regelingen de beste kennis samenvat die we hebben over effecten en uitvoerbaarheid; de conclusie is uitgesproken kritisch.³⁸ Veel regelingen scoren laag op uitvoerbaarheid – ik vermoed hier een ambtelijk eufemisme voor geringe controle door de fiscus. En in augustus publiceerde het ministerie een Fiscale maatregelenlijst – bedoeld als hulp bij het formuleren van verkiezingsprogramma's.³⁹ Alle kennis (goedgeels afkomstig uit eerder onderzoek van de Algemene Rekenkamer en uit het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Vermogensverdeling) zou opnieuw moeten worden geordend voor de komende kabinetsformatie.⁴⁰

De Fiscale maatregelenlijst (die naast de genoemde 116 regelingen nog wel wat meer bevat) is een lange reeks van voornamelijk ditjes en datjes, overigens inclusief invoering van nieuwe belastingen. Deels is het bekend werk (afschaffing giftenaftrek, ondernemersfaciliteiten, Vpb-opstapje etc.) waar niks mis mee is. Maar een voorstel voor afschaffing of stroomlijning van de werkkostenregeling is niet te vinden, en er zijn nog wel meer plausible voorstellen die niet in de lijst staan.⁴¹ Dat laat maar weer eens zien dat het begrip “regelingen” net zo arbitrair is als vroeger het begrip “belastinguitgaven”. Het probleem is uiteindelijk niet alleen dat er uitzonderingen zijn op hoofdregels, maar dat er economische verstoringen zijn die ook door die hoofdregels kunnen worden veroorzaakt.⁴² Er is wel een hoofdstuk “Fundamentele herzieningen”, maar daarin vinden we slechts wat gedachten over het toeslagenstelsel, uitkeerbare heffingskortingen, een inwonerschapfictie, dus eigenlijk niets wat we fundamentele herziening zouden kunnen noemen. Dat wordt priegelwerk aan de formatietafel.

4.2 De grenzen aan maatwerk zijn allang bereikt

Denken over vereenvoudiging begint bij voorkeur niet bij de bestaande regels. Die berusten op allerlei opvattingen en wensen uit het nabije of vroegere verleden, en zijn vaak meer gericht op het realiseren van het een of andere

doel of ideaal dan op het benutten van beschikbare informatie. Ze creëren dus een informatiebehoefte vanuit een doel, in plaats van te beginnen bij de beschikbare informatie.

De echte vereenvoudiging begint bij een open blik op beschikbare informatiestromen. Die open blik vergt dat we bereid zijn om gangbare opvattingen over de doorwerking van fiscale regels⁴³ ter discussie te stellen. De beschikbare informatiestromen verwijzen naar de mogelijkheid van massale processen – aan welke beschikbare informatie over het sociaal en economisch leven in Nederland kunnen we fiscale betekenis toekennen? Natuurlijk is dit een wat onpraktisch vertrekpunt. We hebben te maken met wat sociale wetenschappers ‘pad-afhankelijkheid’ noemen. Regels, normen en ideeën uit het verleden beperken onze keuzemogelijkheden. Maar als we die “macht der traagheid”⁴⁴ niet beslissend willen laten zijn, moeten we beginnen met de vooronderstellingen van onze wijze van belastingheffing ter discussie te stellen.

De belangrijkste vooronderstelling die ik zou willen ponderen (tegenwerpingen welkom) is dat de belastingheffing recht moet doen aan de positie van de individuele burger.⁴⁵ Achter de wens om zo veel mogelijk bijzondere fiscale regelingen af te schaffen ligt daarom een belangrijkere vraag, namelijk naar de verhouding tussen individueel maatwerk en massale processen in de belastingheffing. Willen we nog steeds aan die vooronderstelling vasthouden?

Dit is natuurlijk een bij uitstek normatieve discussie, die niet zomaar tot een heldere conclusie kan leiden. Voor de gedachte van maatwerk is wat te zeggen: belasting betalen is traditioneel nauw verbonden met de notie van staatsburgerschap, van een redelijke bijdrage leveren aan het samenwerkingsverband “for mutual benefit”, maar ook met de notie van gedragsbeïnvloeding of -beloning.

37 CPB, ‘Een economisch afwegingskader voor belastinginstrumenten’, maart 2023.

38 ‘Ambtelijk rapport aanpak fiscale regelingen’, *Kamerstukken II* 2022/23, 32140 nr. 167.

39 www.rijksfinancien.nl/sites/default/files/rapporten/fiscale%20maatregelenlijst/Fiscale%20maatregelenlijst%20augustus%202023.pdf.

40 open.overheid.nl/documenten/6a58de1f-dfe7-46fd-9fd8-cbeff2d47502/file.

41 Zo zouden box 2 en box 3 best aan te merken zijn als “fiscale regelingen” in afwijking van de hoofdregels van box 1 – maar ze ontbreken in de lijst.

42 Of nog wat lastiger: dat we niet altijd kunnen zeggen wat nu eigenlijk de hoofdregel is, en wat de uitzondering.

43 Denk aan opvattingen over effectiviteit. Zo kan belastingprogressie ongedaan worden gemaakt door compenserende stijging van bruto beloningsverschillen. Faciliteiten voor economische keuzen kunnen op dezelfde wijze door marktwerking worden tegengewerkt. Ondernemersfaciliteiten lokken extra ondernemerschap uit en verlagen dan de winstmarges; stimulansen voor kopen of huren van een woning leiden tot extra vraag en, bij gegeven aanbod, tot hogere prijzen dan wel wachtlijsten. Dit is allemaal “textbook economics”. De conclusie is niet noodzakelijk een impôt unique op alles en iedereen, maar wel een beter besef van mogelijke economische doorwerkingen van (op het eerste gezicht sympathieke) overheidsregels.

44 N.G. Pierson, ‘Belasting naar den welstand’, *De Gids* 1879, p. 1-24, op p. 7.

45 Er is de reeks van zeven artikelen ‘De vooropstellingen van ons belastingrecht’ van J. van der Poel, in 1951 in *WFR* gepubliceerd (nrs. 1951/321, 333, 341, 353, 361, 373, 381). Hoewel hij zich bij het formuleren van die vooropstellingen op een hoog abstractieniveau waagt, komt het mij voor dat hij ze zocht in de afweging tussen billijkheid en doelmatigheid zoals die ten grondslag ligt aan de rechtsgrond van belastingen. De keus tussen individueel maatwerk en massaal proces is daarvan een bijzondere vorm.

Voor een massaal proces is ook wat te zeggen: we halen op de handigste manier het geld op, en maatwerk kan altijd nog aan de uitgavenkant. Dat reikt allemaal ver buiten de fiscale beleidsdiscussie. Al is het wel aannemelijk dat niet-kiezen vanzelf leidt tot de slechtste uitkomst: maatwerk past niet goed in de massale processen, en omgekeerd maken die processen hun belofte niet waar doordat telkens de noodzaak van maatwerk opduikt.

Maar er is ook een praktische kant, die zich steeds duidelijker aftekent: de beperkte uitvoerbaarheid van regels. In de krappe arbeidsmarkt die we vanwege de vergrijzing nu eenmaal ingaan, is er niet eindeloos veel personeel beschikbaar om van geval tot geval ingewikkelde regels correct uit te voeren. Om het eens andersom te formuleren: de beperkte uitvoeringscapaciteit dwingt tot heroverweging van fiscale regels, en van wat we met die regels beogen. Al in de nu aflopende kabinetsperiode heeft de tekortschietende uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst grenzen gesteld aan nieuwigheden. Het zou voor de Nederlandse fiscaliteit heilzaam zijn wanneer de Belastingdienst nog lang moet blijven doorploeteren met antieke informatiesystemen.

De droom van elke belastingdienst is een eenvoudige heffing over goed waarneembare transacties, op aangifte te voldoen door een overzichtelijke en bij voorkeur professionele groep belastingplichtigen (men merke op dat twee derde van alle belastingopbrengsten wordt binnengehaald bij de paar duizend grootste ondernemingen).⁴⁶ Het ontwerp Nationale Inkomsten- en Winstbelasting van 1939 komt nog het dichtst in de buurt van zulke soberheid; het was niet toevallig het ontwerp van een belastingambtenaar die van zijn minister de ruimte had gekregen. Het voorstel ging in de Tweede Kamer ten onder door een brede politieke consensus: voor de eigen achterban moest toch een en ander aan bijzonderheden worden toegevoegd.⁴⁷ In feite hangen belastingen al sinds jaar en dag aan elkaar van de tegemoetkomingen, uitzonderingen en vrijstellingen, waarvoor zo nodig altijd wel een overweging van rechtvaardigheid of sociaaleconomisch belang was en is te vinden. De kritiek erop is ook al oud. Zo wees Thorbecke erop dat belastingwetten worden geschreven “alsof de wet alvermogenend ware. Dit is bijgeloof.”⁴⁸ En Pierson was en bleef sceptisch over argumenten van fiscale rechtvaardigheid – we hebben geen goede maatstaven, en ook geen goed inzicht in de uiteindelijke effecten van

belastingheffing op burgers.⁴⁹ Dat heeft allemaal weinig geholpen.

Nu kon de belastingheffing in de tijd van Thorbecke en Pierson nog geen massaal proces zijn: de administratie van het economisch leven was nog zeer onvolledig. In die zin was fiscaal maatwerk, waarbij de belastingambtenaar zich richt op persoonlijke gegevens van de belastingplichtige, toen nog onvermijdelijk. Het ambitieniveau van dit maatwerk werd verhoogd door de opkomende rechtsstaatgedachte: de overheid moet recht doen aan elke burger. En toen, zo tegen het midden van de 20^e eeuw, massale processen wél mogelijk werden, bleef die houding bestaan. Zo werd voor de belastingheffing over lager betaalde arbeid niet volstaan met een simpele werkgeversheffing over de loonsom. Na de Tweede Wereldoorlog – waarin de haperende inkomstenbelasting werd gesecundeerd door een loon- en een vennootschapsbelasting – is de toegenomen effectiviteit van de belastingadministratie volop ingezet voor verfijnd fiscaal maatwerk. Betere informatiestromen maken verdere verbijzonderingen mogelijk. Tot de wal het schip keert. Dat ligt nu dan aan verouderde programmatuur van de Belastingdienst, maar het probleem zit dieper.

Op belangrijke aspecten zijn we de greep op de werkelijkheid kwijtgeraakt. Ik noem als sprekende voorbeelden – die ons ook telkens worden voorgehouden door de EU en/of de OESO – het onderscheid tussen loondienst en ondernemerschap, en het onderscheid tussen ondernemings- en beleggingsvermogen bij besloten vennootschappen. Zulke onderscheidingen vragen om onderzoek van geval tot geval, zodat ze niet meer goed passen in een tijdperk van massale processen. Daardoor weten we nu niet hoeveel “schijnzelfstandigen” er zijn, en het zou mij verbazen wanneer het aflopen van het handhavingsmoratorium (in 2025?) opeens helderheid gaat verschaffen. De schuld van dga's aan hun eigen bv bedroeg (in 2019) bijna € 60 mld. – een bedrag waarvan de Belastingdienst kennelijk niet heeft kunnen vaststellen dat het geen functie (meer) vervulde in de vennootschap. Zo zijn we terechtgekomen in een onaantrekkelijke hoek. Goed maatwerk is niet meer mogelijk, maar het potentieel van massale processen wordt evenmin bereikt, vanwege de persistente ambitie van maatwerk.

5. Afronding

In het kielzog van tekortschietende uitvoeringsmogelijkheden is de ambtelijke voorbereiding voor de komende jaren vrij kordaat van toon: het is tijd voor aanmerkelijke versobering van fiscale regels. Die versobering gaat niet werken als we onverkort blijven vasthouden aan de belangrijkste vooronderstelling van ons belastingrecht, na-

⁴⁶ Jaarrapportage Belastingdienst 2022, vergelijk de informatie op p. 4 en op p. 19.

⁴⁷ H. Vording, ‘Radicale belastinghervorming in Nederland: een mislukte poging (1936-1939)’, in J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijksbundel*, Tilburg University 2013, p. 437-461.

⁴⁸ *Handelingen II* 1844/1845, 28 november 1844, p. 136.

⁴⁹ N.G. Pierson, ‘Nieuwe literatuur over belastingen’, *De Gids* 1888 p. 287-318, op p. 295-296.

melijk dat de belastingheffing recht moet doen aan de positie van de individuele belastingplichtige. Pas bij een aanzienlijke vergroving van niet alleen heffingen, maar ook doelstellingen van die heffingen kunnen we ontsnappen aan het ontstane dilemma: maatwerk is vereist, maar loopt vast op uitvoeringscapaciteit.