



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Prioriteringsmethode voor de vereenvoudiging van belastingwetgeving

Cramwinckel, T.A.

Citation

Cramwinckel, T. A. (2024). Prioriteringsmethode voor de vereenvoudiging van belastingwetgeving. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2024(7555), 5-10. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4208888>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4208888>

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

Prioriteringsmethode voor de vereenvoudiging van belastingwetgeving

WFR 2024/334

Belastingwetgeving blijft complex ondanks de veelgehoorde noodzaak tot vereenvoudiging. Deze bijdrage bespreekt een methode waarbij voorlichting van de Belastingdienst als instrument dient om prioriteit aan te brengen in de vereenvoudigingsoperatie, gericht op pragmatische verbetering vanuit gebruikersperspectief.

1. Inleiding

‘Waarom moeilijk als het eenvoudig kan?’² Kernachtig illustreert die titel van een *Weekblad*-bijdrage van Leo Stevens zijn permanente aandacht voor het probleem van complexe belastingwetgeving. In talrijke publicaties toont hij dat de wirwar van fiscale regels zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst zwaar belast en de rechtvaardigheid van het systeem ondermijnt.³ Zijn vereenvoudigingsvoorstellen hebben steeds het ‘g[e]zicht op eenvoud’⁴ en oog voor ‘de kernwaarden van de belastingheffing’.⁵

Er bestaat brede consensus in de fiscale literatuur,⁶ politiek⁷ en maatschappij⁸ over het gegeven dat fiscale wet- en regelgeving te complex is (geworden). Onder *complexiteit* versta ik hier de moeilijkheidsgraad van het begrijpen, uitvoeren en toepassen van fiscale wet- en regelgeving (‘belastingwetgeving’).⁹ Die moeilijkheidsgraad ligt te hoog, zo blijkt uit de vele rapporten en beleidsopties die

zijn verschenen.¹⁰ Echter, betekenisvolle verbeteringen zijn tot op heden onvoldoende gerealiseerd.¹¹

Tussen ‘droom en daad’¹² bij belastingvereenvoudiging staan velerlei obstakels.¹³ Denk aan politieke motieven, budgettaire overwegingen, uiteenlopende belangen en lastige keuzes.¹⁴ Daarbij komt de juridische en praktische kant van een vereenvoudigingsoperatie, waarbij moet worden verbouwd terwijl de winkel open blijft. ‘Vereenvoudigen’ is dus, leert Stevens, ‘niet eenvoudig’.¹⁵

Aan belastingvereenvoudiging gaat een belangrijke vraag vooraf: waar te beginnen? Wetenschappelijk gezien bestaat weinig zicht op methoden die kunnen worden gebruikt om op systematische wijze complexiteit in belastingwetgeving te evalueren.¹⁶ Tegelijkertijd vraagt vereenvoudiging, aldus Stevens, om ‘innovatieve oplossingen’.¹⁷ Inspiratie hiervoor vond ik in een theorie van de Amerikaanse rechtswetenschapper Monroe, die in *IRS Guidance* een verrassend bruikbaar instrument ziet voor de aanpak van Amerikaanse belastingvereenvoudiging.¹⁸ Die invalshoek is ook interessant voor de Nederlandse context. In deze bijdrage bespreek ik een voorstel voor een methode waarbij voorlichting van de Belastingdienst wordt gebruikt als instrument voor het *identificeren* en *prioriteren* in het kader van belastingvereenvoudiging. Vernieuwend hieraan is dat, in tegenstelling tot de gebruikelijke aanpak, voorlichting dan niet wordt gebruikt om complexiteit te reduceren door middel van pu-

- 1 Tirza Cramwinckel is advocaat bij Stibbe en universitair docent bij de Universiteit Leiden.
- 2 L.G.M. Stevens, ‘Waarom moeilijk als het eenvoudig kan?’, *WFR* 2000/1827.
- 3 O.a. L.G.M. Stevens, ‘Stapstenen voor fiscaal formatiebeleid’, *WFR* 2024/40; L.G.M. Stevens, ‘Wet arbeidsmarkt in balans brengt geen evenwicht, maar biedt wel kansen voor vereenvoudiging van Loonheffingen’, *WFR* 2018/210; L.G.M. Stevens, ‘Vereenvoudiging en herstructurering Wet IB 2001’, *WFR* 2010/744; L.G.M. Stevens, ‘De vereenvoudiging wordt duur betaald’, *WFR* 1989/205; L.G.M. Stevens, ‘Medewerkende echtgenoot en optieregeling: een voorstel tot vereenvoudiging’, *WFR* 1985/585; L.G.M. Stevens, ‘Vereenvoudigen is niet eenvoudig’, *WFR* 1988/993.
- 4 L.G.M. Stevens, ‘Gezicht op eenvoud’, *WFR* 1986/780.
- 5 O.a. L.G.M. Stevens, ‘Hoe beschermen we op termijn de kernwaarden van de belastingheffing?’, *WFR* 2013/587.
- 6 Reeds K.V. Antal, *Eenvoud in het belastingrecht in Nederland (Openbare les Leiden)*, [S.l.]: [s.n.] 1947, p. 5.
- 7 O.a. Brief van 26 september 2024, ‘Fiscale strategische agenda 2024-2028’, kenmerk 2024-0000459380, p. 5.
- 8 Recent publieksonderzoek toont dat veel burgers voorstander zijn van een eenvoudiger belastingstelsel, dat begrijpelijker en uitvoerbaarder is. Zie Motivaction, *Rapport Publieksonderzoek fiscale regelingen*, 17 januari 2024, p. 4, 8-12.
- 9 Ik verwijs graag naar R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen: tussen droom en daad* (oratie Universiteit Leiden), Den Haag: SDU Uitgevers 2016.

- 10 Recent o.a. brief Staatssecretaris van Financiën 1 oktober 2024, Herziening Belastingstelsel (*Kamerstukken I* 2024/25, 32140, Y); Ministerie van Financiën, *Belastingen in maatschappelijk perspectief, Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel*, 2024 (*Kamerstukken II* 2023/24, 32140, nr. 180); Ambtelijk rapport fiscale regelingen (*Kamerstukken II* 2022/23, 32140, nr. 167), Kabinetsreactie evaluaties fiscale regelingen 17 oktober 2023, De lijst van complex uitvoerbare maatregelen (Belastingplan 2023, bijlage bij Kamerbrief 3 november 2022 kenmerk 2022-0000268674). Zie voorstellen vanuit de adviespraktijk in J.J.M. Jansen, ‘RB VerBeter bundel’, *WFR* 2023/312).
- 11 *Kamerstukken I* 2024/25, 32140, Y, p. 5.
- 12 Zie Arendsen 2016, p. 41.
- 13 Weinig hoopvol is E. de Groot, ‘Dat nieuwe belastingstelsel komt er niet’, 30 oktober 2024, het *Financieele Dagblad*.
- 14 O.a. *Kamerstukken I* 2024/25, 32140, Y, p. 5.
- 15 L.G.M. Stevens, ‘Vereenvoudigen is niet eenvoudig’, *WFR* 1988/993.
- 16 Een voorbeeld van een methode betreft ‘terugkoppeling’ (zie J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2008), waarbij het gaat om het proces waarbij signalen over onvolkomenheden in fiscale regelgeving of uitvoering worden teruggesluisd naar de regelgever of uitvoerder.
- 17 L.G.M. Stevens, ‘Vereenvoudiging en herstructurering Wet IB 2001’, *WFR* 2010/744, par. 7.
- 18 Zie A. Monroe, ‘Hidden in Plain Sight: IRS Publications and a New Path to Tax Reform’, *Florida Tax Review* (21) 2017, afl. 1, p. 81-147; zie hierover het voorstel in par. 4.

bliksuitleg, maar de voorlichting zelf een handvat biedt om terug te kijken naar de wet ('reverse engineering'). Anders dan in meer traditionele benaderingen, neemt deze methode niet de wet als vertrekpunt, maar de begrijpelijke wetsuitleg. De assumptie daarbij is dat als je een regel niet goed kunt uitleggen, deze mogelijk te ingewikkeld is.¹⁹ Deze benadering stelt het 'gebruikersperspectief' (Belastingdienst, belastingplichtige) centraal.

Achtereenvolgens behandel ik de complexiteit en vereenvoudiging van belastingwetgeving (paragraaf 2), het instrument voorlichting (paragraaf 3) en de methode om de vereenvoudiging van belastingwetgeving te prioriteren met behulp van voorlichting (paragraaf 4), gevolgd door een afronding (paragraaf 5).

2. Het probleem van complexiteit en vereenvoudiging

Goede belastingwetgeving voldoet aan de kwaliteitseisen van onder andere *uitvoerbaarheid* en *handhaafbaarheid* ('uitvoerbaarheid'), en *eenvoud*, *duidelijkheid* en *toegankelijkheid* ('eenvoud').²⁰ Kritiek op de complexiteit van belastingwetgeving richt zich vooral op tekortkomingen in die kwaliteitseisen. Wanneer wetgeving te complex is om *uitvoerbaar* te zijn, kan de uitvoering in de knel komen en kunnen de doelstellingen van de wetgever niet worden bereikt.²¹ Is de wetgeving onvoldoende wat *eenvoud* betreft, ontstaat onduidelijkheid over de bedoelingen van de wetgever en de rechten en plichten van belastingplichtigen. Dat ondermijnt rechtszekerheid en naleving en bemoeilijkt handhaving.²² Echter, nu 'een ingewikkelde samenleving van nature een ingewikkeld belastingstelsel voortbrengt', waarschuwt Stevens terecht, 'is vereenvoudiging een ambitieuze doelstelling'.²³

Op het pad naar vereenvoudiging dient te worden bepaald waar sprake is van (problematische) complexiteit.²⁴ Die beoordeling is niet gemakkelijk. In de literatuur wordt fiscale complexiteit ('*tax complexity*') op verschillende wijzen geduïd: vanuit het probleem, de oorzaak en/of het gevolg.²⁵ Bovendien zijn *complexiteit* en *eenvoud* subjectief:

de perceptie ervan is afhankelijk van de situatie, de betrokken gebruiker en diens eigenschappen (voorkennis, ervaring, etc.).²⁶

Vanuit het ideaal gezien, is vereenvoudiging van belastingwetgeving erop gericht dat belastingwetgeving *begrijpelijk*, *doenlijk* en *uitvoerbaar* is.²⁷ Recent formuleerde de Taakopdracht Hervorming belasting- en toeslagenstelsel hierbij als eerste doel:

"een stelsel dat *eenvoudiger* en *begrijpelijker* is, *dus beter uitvoerbaar* voor de Belastingdienst en Dienst Toeslagen en *beter doenbaar* voor burgers en bedrijven (...)" [cursiveringen TAC].²⁸

Interessant is dat vereenvoudiging dus wordt nagestreefd met oog op de 'gebruikers' (belastingplichtigen en Belastingdienst).²⁹ In een methodologische benadering van belastingvereenvoudiging biedt het gebruikersperspectief dan ook een passend vertrekpunt.

3. Het instrument voorlichting

Een instrument waarbij zowel de Belastingdienst als belastingplichtigen bij uitstek als gebruiker (als 'maker' respectievelijk 'afnemer') te maken hebben met belastingwetgeving, betreft voorlichting. Met voorlichting biedt de Belastingdienst algemene, begrijpelijke en toegankelijke informatie over belastingwetgeving, zoals via de website, de Belastingtelefoon, formulieren en toelichtingen.³⁰ Het praktische belang daarvan is groot. De meeste belastingplichtigen lezen namelijk geen fiscale wetteksten, maar gaan te rade bij laagdrempeligere informatieverstrekking van de Belastingdienst.³¹ Vanuit het perspectief van veel belastingplichtigen is dergelijke informatie 'de wet'.³²

Ook de Belastingdienst hecht sterk aan voorlichting. Zo zet de Belastingdienst in zijn strategie³³ ter bevordering van *compliance* het handhavingsinstrument 'dienstverlening' in, waaronder wordt verstaan 'het zodanig ondersteunen van burgers en bedrijven dat zij hun eigen verantwoordelijkheid kunnen nemen om wet- en regelgeving na te leven en hun rechten geldend te maken'.³⁴ Voorlichting is

19 Vgl. de aan Einstein toegeschreven uitspraak dat als je het niet simpel kunt uitleggen, dan begrijp je het zelf onvoldoende.

20 Nota Zicht op wetgeving 1991, *Kamerstukken II* 1990/91, 22008, nrs. 1-2, par. 2.2.

21 Vgl. Nota Zicht op wetgeving, par. 2.2.5.

22 Vgl. Nota Zicht op wetgeving, p. 30.

23 L.G.M. Stevens, 'Stapstenen voor fiscaal formatiebeleid', *WFR* 2024/40, par. 3. Zie ook het commentaar in het *Financieele Dagblad* van 3 december 2024 over box 3: 'Maar complexe belastingen zijn nu eenmaal inherent aan een ingewikkelde maatschappij, zeker als volledig recht moet worden gedaan aan soms wel erg specifieke omstandigheden. Dat gaat ten koste van de eenvoud.'

24 M.L.A. van Rij, 'Naar een eenvoudiger belastingstelsel met minder uitzonderingen', *WFR* 2024/39.

25 Arendsen 2016, p. 42 met vele literatuurverwijzingen. Recente aspecten zie Brief 17 oktober 2024, Taakopdracht hervorming belasting- en toeslagenstelsel, kenmerk 2024-0000500347, p. 1-2.

26 Arendsen 2016, p. 41.

27 Brief van 26 september 2024, 'Fiscale strategische agenda 2024-2028', kenmerk 2024-0000459380, p. 9.

28 Brief 17 oktober 2024, Taakopdracht hervorming belasting- en toeslagenstelsel, kenmerk 2024-0000500347, p. 2.

29 Het Bouwstenen rapport (*Kamerstukken II* 2023/24, 32140, nr. 180) is opgesteld vanuit het perspectief van de Belastingdienst.

30 Zo trekt de website van de Belastingdienst jaarlijks miljoenen bezoekers, zie cijfers via https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/open_data_bezoekcijfers_website_belastingdienst.

31 J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en de burger. Over het burgerperspectief in het belastingrecht', *TFB* 2018/42, p. 26.

32 Vgl. Monroe 2017, p. 84: 'From the vantage point of many of these taxpayers, IRS publications are the law.'

33 O.a. Belastingdienst Jaarplan 2024, p. 6.

34 Belastingdienst, Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022, p. 4.

daarbij een belangrijk middel.³⁵ Daarnaast is voorlichting juridisch gezien van groot belang.³⁶ Het is niet zozeer een 'service', maar voorlichting dient een rechtszekerheidsfunctie en heeft een rechtsstatelijke inbedding.³⁷

Bij zijn voorlichtende taak staat de Belastingdienst voor de uitdaging bepalingen uit belastingwetten om te zetten naar een eenvoudigere weergave ('vertaling') in een voorlichtingstekst, wat ingrepen vereist in onder andere het taalgebruik, de structuur, de presentatie en de hoeveelheid informatie.³⁸

Bij een eenvoudigere wet laat het vertaalproces van wettekst naar voorlichtingstekst zich gemakkelijker uitvoeren, beschrijft de Belastingdienst:

"Hoe eenvoudiger die [regels uit belastingwet- en regelgeving] zijn, hoe beter deze voor iedereen zijn te begrijpen of begrijpelijk te maken zijn."³⁹

Omgekeerd is het maken van goede voorlichting juist lastiger naarmate wetgeving ingewikkelder is, zoals de Belastingdienst waarschuwt:

"Hoe meer complex regelgeving is, hoe lastiger het wordt om in eenvoudige taal uit te leggen wat particulieren of ondernemers moeten doen."⁴⁰

Met oog op het streven naar vereenvoudiging van wetgeving is dit een relevant inzicht.⁴¹

De veronderstelde relatie tussen de mate van complexiteit van wetgeving en de mate waarin wetgeving is uit te leggen impliceert dat de wetgever lering kan trekken uit de wijze waarop wetgeving wordt vertaald door de Belastingdienst.

Zo gezien, kan voorlichting worden gebruikt als instrument om informatie te vergaren over de complexiteit van de onderliggende regel. Oftewel, een vorm van 'reverse engineering'.

4. Methode voor het prioriteren van vereenvoudiging met voorlichting

Een theorie die impliciet uitgaat van de hierboven beschreven relatie tussen de kwaliteit van wetgeving en de kwaliteit van voorlichting in relatie tot belastingvereenvoudiging biedt het idee van Monroe. Monroe betoogt dat zogenaamde 'IRS Publications' een verrassende rol kunnen spelen bij de hervorming van Amerikaanse belastingwetgeving.⁴² In deze publicaties legt de IRS Amerikaanse fiscale regels op toegankelijke en begrijpelijke wijze uit aan het publiek, net zoals in voorlichting door de Belastingdienst gebeurt. Monroe's voorstel houdt in de kern in dat de bestudering van IRS Publications waardevolle informatie kan bieden om complexe regels op te sporen en te prioriteren, en op basis hiervan vervolgstappen te bepalen in de Amerikaanse belastinghervormingsagenda.

Wat Monroe's theorie aantrekkelijk maakt, is dat het voorziet in een pragmatische benadering om vooruitgang te faciliteren voor een vereenvoudigingsoperatie, die gericht is op het aanbrengen van prioriteit vanuit het oogpunt van complexiteit voor de gebruiker.

Ik bespreek hierna, gebaseerd op Monroe's voorstel en hierop voortbouwend voor de Nederlandse context, een theoretische methode om met behulp van voorlichting een systematische prioritering voor de vereenvoudiging van belastingwetgeving te ontwikkelen.⁴³ Daarbij onderscheid ik drie stappen:⁴⁴

- (1) het identificeren van probleemgevallen;
- (2) het prioriteren van aandachtsgebieden voor de wetgever; en
- (3) het faciliteren van vooruitgang in de vereenvoudiging van belastingwetgeving.

4.1 Stap 1: Identificeren van probleemgevallen

De eerste stap is het bestuderen van voorlichtingsteksten over belastingwetgeving. Deze teksten kunnen informatie opleveren over de aard en mate van complexiteit die zich voordoet in het (onderliggende) materiële belastingrecht. Als de uitleg tekortschiet, kan dat volgens Monroe een aanwijzing zijn dat er mogelijk iets mis is met de onderliggende regel en dat dit de aandacht van de wetgever behoeft.⁴⁵ Ook voor de Nederlandse praktijk is dat een plausibele redenering (zie paragraaf 3).

Stap 1 heeft als doel om 'probleemgevallen' te identificeren, waarbij mogelijk sprake kan zijn van onderliggende complexiteit. Aldus kan een eerste schifting worden ge-

35 Voorlichting draagt bij aan o.a. naleving makkelijker maken, het voorkomen van fouten en ondersteuning bij een gebrek aan kennis; zie Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022, p. 4-5.

36 Zie uitgebreid in Cramwinckel 2022, par. 2.3, hoofdstuk 8.

37 Cramwinckel 2022, par. 2.3.

38 Cramwinckel 2022, par. 5.4.

39 Belastingdienst, Beleidsdoorlichting Dienstverlening 2020, p. 36.

40 Belastingdienst, Beleidsdoorlichting Dienstverlening 2020, p. 36.

41 Vgl. brief Staatssecretaris van Financiën 19 mei 2014, kenmerk DGB/2014/2920 U, p. 5, bijlage: 'Vereenvoudigingen in het fiscale beleid maken het ook mogelijk te komen tot meer eenduidige interactie en duidelijkere communicatie met de burger.'

42 Monroe 2017, p. 118-119.

43 Vgl. link met terugkoppeling in T.A. Cramwinckel, 'Duidelijke taal: wat heb je eraan?', *RegelMaat* 2020(35)1, par. 5.1.

44 Monroe 2017, p. 118-119. Ter nadere uitwerking van Monroe's benadering bespreek ik drie stappen gebaseerd op het doel dat daarmee wordt beoogd.

45 Monroe 2017, p. 119.

maakt met het oog op de prioritering in de vereenvoudigingsoperatie.

In deze stap wordt de kwaliteit⁴⁶ van de 'vertaling' van de onderliggende materiële regels geëvalueerd. Bezien vanuit de kwaliteitseisen die aan voorlichting worden gesteld, waaronder juridische juistheid en begrijpelijkheid, geldt als maatstaf voor de beoordeling dat de uitleg helder en adequaat (juist) dient te zijn voor belastingplichtigen.⁴⁷ Doel is het effectief informeren van belastingplichtigen en hen in staat stellen hun fiscale verplichtingen na te kunnen komen.⁴⁸ In voorlichting is vaak sprake van een zekere *trade-off* tussen beide kwaliteitseisen, omdat iets dat doorgaans niet eenvoudig is wel eenvoudiger zal moeten worden gepresenteerd ('simplicity').⁴⁹ In het algemeen geldt dat een voorlichtingstekst ten minste de kern en de essentiële elementen van de regeling dient te bevatten, maar het zal vaak niet elk detail behandelen.⁵⁰

Concreet zal in stap 1 worden beoordeeld of de voorlichtingstekst op een adequate en begrijpelijke wijze die essentiële elementen van de regeling weergeeft (oftewel: is het een geslaagde wetsuitleg?).⁵¹ Met Monroe ben ik eens dat de insteek bij deze beoordeling *pragmatisch* dient te zijn: de focus is niet perfectie, maar praktisch resultaat.⁵² Immers, de beoordeling van voorlichtingsteksten is er niet op gericht om te bezien of de voorlichting (nog) beter kan, maar om gevallen te identificeren die mogelijk wijzen op complexiteit in de onderliggende regel.

De uitkomst van de beoordeling in stap 1 is samengevat:⁵³

De *red flags* zijn, zo betoogt Monroe terecht, geen sluitend bewijs voor een complexiteitsprobleem: er kan ook sprake zijn van een tekortkoming in de voorlichting zelf (onjuistheid, etc.). *Red flags* zijn (enkel) een waarschuwing; die gevallen behoeven nadere aandacht.⁵⁴

Illustratie stap 1 – Eigenwoningregeling

De eigenwoningregeling in de Wet IB 2001 is een voorbeeld van een regeling die wordt bekritiseerd om zijn complexiteit.⁵⁵ Vele doorgaans niet-deskundige belastingplichtigen krijgen met deze regels te maken (denk aan de hypotheekrenteaftrek, bijleenregeling en wijzigingen bij *life events* zoals een echtscheiding). De gemiddelde eigenwoningbezitter zal evenwel geen wetteksten raadplegen, maar afgaan op informatie van de Belastingdienst of een eventuele adviseur.

De kwaliteit van de voorlichting van de Belastingdienst over de eigenwoningregeling heeft enige tijd terug politieke aandacht gekregen. In een motie van Van Vliet⁵⁶ werd de complexiteit en het belang van duidelijke uitleg over de eigenwoningregeling aangekaart, met het verzoek om de toelichting op de eigenwoningregeling zo uitgebreid mogelijk te maken en deze ook bij het aangifteprogramma te verstrekken. Hoewel deze motie geen gedetailleerde analyse van de kwaliteit van de voorlichting bevat, impliceert de motie wel dat de (destijds) gegeven toelichting (nog) niet voldoende toegankelijk, bruikbaar en begrijpelijk was. Bezien vanuit de theoretische benadering van stap 1 op hoofdlijnen, biedt de voorlichtingstekst (van toen) dus een *relatief minder goede* uitleg van de onderliggende regel. Conclusie is dat sprake is van een 'red flag'.

Stap 1: Beoordeling van kwaliteit voorlichting gericht op identificeren probleemgevallen

	Oordeel	Uitkomst	Implicatie
Categorie (i)	De voorlichtingstekst biedt een relatief goede uitleg van de onderliggende regeling.	Geen <i>red flag</i>	Geen indicatie om de onderliggende regeling aan te merken als een hoge prioriteit op de vereenvoudigingsagenda.
Categorie (ii)	De voorlichtingstekst biedt een relatief minder goede (bijv. onjuiste, onduidelijke) uitleg van de onderliggende regeling.	<i>Red flag</i>	Er is een geval geïdentificeerd waarbij mogelijk sprake is van een complexiteitsprobleem in de onderliggende regel.

⁴⁶ Monroe 2017, p. 119: 'quality, or serviceability'.

⁴⁷ Deze kwestie raakt in algemene zin aan de kwaliteitseisen voor voorlichting en de *trade-off* tussen juistheid en begrijpelijkheid. Zie hierover Cramwinckel 2022, par. 2.5.

⁴⁸ Monroe 2017, p. 119: dit is 'more art than science', maar volgens Monroe gaat het erom of de publicaties van zodanige kwaliteit zijn dat een niet-deskundige belastingplichtige in staat wordt gesteld 'to achieve something close to compliance with the law.'

⁴⁹ J.D. Blank & L. Osofsky, 'Simplicity: Plain Language and the Tax Law', *Emory Law Journal* (66) 2017/189, p. 189-264.

⁵⁰ Monroe p. 119-120. De afbakening 'core' (kern van de regeling) en 'surrounding details' raakt in algemene zin aan het vraagstuk van het balanceren tussen juistheid, volledigheid en begrijpelijkheid, zie ook Cramwinckel 2022, p. 113 en S.A.L. van de Sande, *Overheidsaansprakelijkheid voor het verstrekken van onjuiste informatie* (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 252.

⁵¹ Vgl. Monroe 2017, p. 119.

⁵² Monroe 2017, p. 120.

⁵³ Vgl. Monroe 2017, p. 119-120.

⁵⁴ Monroe 2017, p. 87, 121-122.

⁵⁵ Advies Raad van State bij OFM 2022, *Kamerstukken II* 2021/22, 35928, nr. 4, V-N 2021/41.8, p. 2, waarin de Afdeling waarschuwt dat de eigenwoningregeling dermate gecompliceerd is geworden dat in veelvoorkomende, niet uitzonderlijke situaties (bijvoorbeeld verhuizing) de hulp van een deskundige niet kan worden gemist om de juiste gevolgen voor de eigenwoningregeling vast te stellen, hetgeen onwenselijk is. Zie ook Adviescommissie praktische rechtsbescherming in *belastingzaken* 2021, p. 120. Gribnau 2018, p. 26.

⁵⁶ Motie van Vliet, *Kamerstukken II* 2015/16, 31066, nr. 264.

waarbij mogelijk sprake is van een complexiteitsprobleem in de onderliggende eigenwoningregeling. Die conclusie verrast uiteraard niet. Wel geeft de *red flag* aan dat een nadere beoordeling nodig is in stap 2.

4.2 Stap 2: Prioriteren van complexiteit

In de tweede stap van de methode worden de *red flags* (categorie ii) nader beoordeeld, met als doel om een rangorde te bepalen tussen gevallen die relatief meer en relatief minder prioriteit hebben in het kader van wetgevingsvereenvoudiging.

Concreet houdt stap 2 in dat de *red flags* worden geanalyseerd om een beter begrip te krijgen van de oorzaak van de tekortschietende wetsuitleg. Hierbij kan ook worden gezien in hoeverre de voorlichtingstekst aanwijzingen⁵⁷ bevat die kunnen wijzen op onderliggende wetscomplexiteit, zoals de omvang en het detailniveau van de voorlichting of de noodzaak van voorbeelden.

De beoordeling in stap 2 is samengevat in de tabel onderaan de pagina.⁵⁸

Doel van stap 2 is een schifting te maken tussen gevallen waarbij de voorlichtingstekst zelf kan worden verbeterd (categorie (iii)) en de gevallen waarbij verbetering in de wetsuitleg niet mogelijk is (categorie (iv)), waarbij die laatste categorie een aanwijzing vormt voor een complexiteitsprobleem in de onderliggende regeling. Na een nadere beoordeling kan deze als prioriteit in de vereenvoudigingsoperatie worden aangemerkt.

Illustratie stap 2 – Nederlandse context: eigenwoningregeling

Het hierboven aangehaalde voorbeeld van de motie over de kwaliteit van de voorlichting over de eigenwoningrege-

ling kan ook worden gebruikt ter illustratie van stap 2. Uit de 18^e Halfjaarsrapportage volgt dat de Belastingdienst de voorlichting over de eigenwoningregeling heeft beoordeeld en constateerde dat deze kon worden verbeterd, namelijk door extra voorbeelden over de berekening van de eigenwoningreserve en (extra) informatie in de toelichting bij het aangifteprogramma beschikbaar te maken.⁵⁹ Bezien naar de beoordeling in stap 2 betekent het dat hier sprake lijkt van categorie (iii), waardoor er in zoverre geen indicatie is om de onderliggende regeling aan te merken als prioriteit in de belastingvereenvoudiging. Echter, verbetering bleek wel maar tot op zekere hoogte mogelijk. De Belastingdienst waarschuwt dat meer informatie het niet altijd eenvoudiger en overzichtelijker voor burgers maakt. In zoverre kan dan geen verdere verbetering worden doorgevoerd, omdat de informatie wel ‘behapbaar’ moet blijven.⁶⁰ Voor de beoordeling in stap 2 impliceert dit dat hier (ook) sprake is van categorie (iv), waardoor wel een indicatie geldt om de eigenwoningregeling aan te merken als een prioriteit in het kader van de vereenvoudigingsoperatie.⁶¹

4.3 Stap 3: Vooruitgang faciliteren in vereenvoudiging

De volgende stap is om de gevallen te isoleren waarbij de onderliggende regeling een hoge mate van complexiteit kent en dit problematisch is.⁶² Mijns inziens is het zinvol om hierbij als maatstaf aan te houden de kwaliteitseisen (het ideaal) van *eenvoud* en *uitvoerbaarheid*. De gevallen waarbij het hieraan schort, vormen een relatief hoge prioriteit voor aandacht van de wetgever.

Vervolgens zal in deze stap de vereenvoudiging richting kunnen krijgen aan de hand van de geprioriteerde lijst van complexe regelingen die vereenvoudiging behoeven.⁶³ Deze prioritering maakt het praktisch mogelijk om op systematische wijze – gezien vanuit de gebruiker – te bepa-

Stap 2: Beoordeling van red flags gericht op prioritering

	Oordeel	Uitkomst	Implicatie
Categorie (iii)	De voorlichtingstekst kan worden verbeterd.	Indien de beoordelaar in staat is om een begrijpelijker en adequatere uitleg te geven van de onderliggende wettekst, dan ligt het voor de hand dat andere oorzaken dan onderliggende wetscomplexiteit de tekortschietende voorlichtingstekst verklaren.	Geen indicatie om de onderliggende regeling aan te merken als een hoge prioriteit op de vereenvoudigingsagenda.
Categorie (iv)	De voorlichtingstekst kan niet worden verbeterd.	Indien de expert de onderliggende wettelijke regeling niet beter kan uitleggen dan in de voorlichtingstekst is gedaan, dan biedt dit een sterke indicatie dat sprake is van een complexiteitsprobleem in de onderliggende wettekst.	Indicatie om de onderliggende regeling aan te merken als een prioriteit bij de vereenvoudigingsoperatie.

57 Vgl. Monroe 2017, p. 123.

58 Monroe 2017, p. 120-123. Nederlandse voorbeelden van categorie (ii) zie in Cramwinckel 2022, par. 2.6.1.1. Over de implicatie bij categorie (iv): Onderbouwing voor die gevolgtrekking zie ik ook in het gegeven dat de uitleg over een regeling door de Belastingdienst strikt genomen nooit beter kan zijn dan de wettekst kwalitatief gezien toelaat (Cramwinckel 2022, p. 528, par. 5.4.2).

59 18^e halfjaarsrapportage, p. 23.

60 18^e halfjaarsrapportage, p. 23.

61 Zie ook de literatuur, bijv. Van Huijgevoort 2020 die diverse ‘nauwelijks leesbare bepalingen’ uit de eigenwoningregeling behandelt.

62 Monroe 2017, p. 123.

63 Monroe 2017, p. 123: ‘a more viable tax reform agenda aimed at meaningful tax simplification’.

len waar vereenvoudiging het hardst nodig is en dus het meeste oplevert in termen van uitvoerbaarheid en eenvoud.⁶⁴

Voor wat betreft de illustratie van de eigenwoningregeling betekent stap 3 dat de wetgever het eerst aan zet is voor die aspecten van de regeling (zoals de eigenwoningreserve) waar de onderliggende complexiteit relatief het hoogste is.

4.4 Kanttekeningen

De prioriteringsmethode is aantrekkelijk vanwege zijn eenvoud: kijk vanuit voorlichtingsteksten als relevante bronnen voor de gebruiker met de wens van *eenvoud* en *uitvoerbaarheid* en start met vereenvoudigen bij de – vanuit dat oogpunt bezien – meest complexe regelingen. Met de aanpak van de relatief grootste problemen kan in theorie relatief vlot vooruitgang worden geboekt.

Belangrijke kanttekening⁶⁵ bij het voorstel is dat het een theoretische invalshoek is die geen rekening houdt met redenen die vereenvoudiging daadwerkelijk bemoeilijken, zoals budgettaire, politieke, juridische of maatschappelijke afwegingen (rechtvaardigheid, politieke compromissen, overheidsfinanciën, etc.), waardoor regelingen toch in stand (moeten) blijven. Dat nadeel is ook een voordeel: gegeven het raamwerk om prioriteit aan te brengen, zouden afwijkingen van de ‘prioriteitenlijst’ een *rechtvaardiging* vergen. Zo’n toelichting kan bijdragen aan verantwoording over door de wetgever te maken en gemaakte keuzes als het gaat om de vereenvoudiging van belastingwetgeving. Verder kan de methode als een *aanvullend* instrument worden gebruikt voor systematisch onderbouwde prioriteringskeuzes. Overigens zal de bruikbaarheid ervan toenemen naarmate de methode nader wordt uitgewerkt.

5. Slot

Vereenvoudiging van het fiscale stelsel is dringend nodig, zoals Leo Stevens herhaaldelijk in het WFR heeft bepleit. Een nieuwe benadering van dit vraagstuk is het gebruiken van voorlichtingsteksten – en niet wetteksten – als startpunt voor een vereenvoudigingsoperatie (‘reverse engineering’). Voorlichting biedt een relevant maar nog onbenut instrument om complexe belastingwetgeving te evalueren. Indien voorlichting tekortschiet, kan dat erop wijzen dat de onderliggende regel te ingewikkeld is om goed uit te leggen. Geïnspireerd door Monroe’s theorie heb ik een pragmatische methode beschreven, waarbij een kwalitatieve analyse van voorlichting kan helpen om prioriteiten te stellen en een vereenvoudigingsagenda te

formuleren waarmee – indachtig de kernthema’s van Stevens – daadwerkelijk vooruitgang kan worden gefaciliteerd. Hopelijk lukt dat als wordt gestart met de aanpak van de meest ingewikkelde regels.

64 Tot slot dient in de uitvoering van de vereenvoudigingsoperatie te worden bezien – en dat is in feite (de hier niet uitgewerkte) stap 4 – hoe complexreductie daadwerkelijk wordt gerealiseerd (bijv. schrappen van gedetailleerde uitzonderingen of de regel als zodanig, of zijn vormgeving of bereik te verduidelijken).

65 Zie ook Monroe 2017, p. 124.