



Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar

Persoonlijke reflecties op belastingheffing
in turbulente omstandigheden

Prof. dr. Leo Stevens

Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar¹

Persoonlijke reflecties op belastingheffing
in turbulente omstandigheden

Prof. dr. Leo Stevens²

1 Deze achtergrondtekst is een compilatie van allerlei voorstellen die ik al eerder heb gepubliceerd om te komen tot een geloofwaardige en vertrouwenwekkende belastingheffing. Ik heb om onnodige herhalingen te voorkomen daarbij nagelaten telkens een eerdere (eigen) bron te vermelden. Sommige passages uit eerdere (eigen) publicaties heb ik letterlijk hergebruikt, sommige zijn herschreven om duidelijker aan te sluiten bij de actuele problemen.

2 Emeritus hoogleraar fiscale economie bij de Erasmus Universiteit te Rotterdam

Voorwoord

Voor mijn bijdrage aan het middagedeelte van het VHMf-symposium 2018 *'De Januskop van Belastingen. Het dilemma in...(h)eerlijke belastingheffing!?'* heb ik als thema gekozen "Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar". Het is mijn bedoeling een inventarisatie te maken van de factoren die afbreuk hebben gedaan aan het rechtsstatelijke karakter van ons belastingstelsel en die hebben geleid tot aantasting van het imago van de Belastingdienst. Er is op allerlei punten reden voor kritiek. Maar maatschappelijk gezien is het gewenst en mogelijk deze kritiek om te buigen. Wij zijn toe aan een indringende en constructieve gedachtewisseling over de wijze waarop we het vertrouwen in en binnen de Belastingdienst weer kunnen herstellen.

We moeten ons goed realiseren dat een soepel functionerende Belastingdienst van vitaal belang is voor ieders maatschappelijk welzijn. Dat belang verdient dat iedereen zijn bijdrage levert om te komen tot een geloofwaardige belastingheffing en een integere en efficiënte uitvoering. Per slot van rekening wordt elke werkdag € 1 miljard aan belasting geheven. Als de daaraan ten grondslag liggende processen gaan haperen, is dat funest voor het functioneren van de overheid, maar ook voor de burgers en het bedrijfsleven.

Daarom heb ik ter voorbereiding op de middagsessie een achtergrond-document geschreven waarin veel knelpunten in de belastingheffing in kaart zijn gebracht en waarvoor ik een aanzet tot oplossingen wil geven die ik wil delen met de symposiumdeelnemers. Zij zijn immers in veel gevallen (ervarings)deskundigen en hun inbreng geeft toegevoegde waarde. In het achtergronddocument passeren de taboedossiers en de geloofwaardigheidstekorten in de wetgevende sfeer de revue. Mogelijkheden voor een belastingherziening worden onderzocht, waarbij ook nadrukkelijk wordt stilgestaan bij de uitvoerings-, nalevings- en handavingsaspecten.

Van de Belastingdienst wordt gevraagd dat hij bestand is tegen de dynamiek van de werkomgeving. Hij moet invulling geven aan de eigentijdse uitdagingen en zich prepareren op de toekomstige ontwikkelingen met nieuwe technologieën en veranderende maatschappelijke verhoudingen. Dat betekent dat hij moet investeren in een brede deskundigheid van

zijn medewerkers. De medewerkers moeten kennis maken met elkaars deskundigheid en gestimuleerd worden om meerwaarde te creëren door elkaars kennis beter te benutten. Efficiency en rechtsstatelijkheid in zijn optreden moeten de reputatie van de Belastingdienst en de vaktrots van de medewerkers herstellen. Suggesties om dat doel dichterbij te brengen zijn meer dan welkom.

In de voorbereidende besprekingen met de symposiumcommissie bleek meermaals de sterke overeenkomst tussen mijn persoonlijke reflecties en de visie die het bestuur van de VHMF heeft uitgedragen. Op diverse momenten in de afgelopen tijd heb ik daarover met de thans scheidende voorzitter van de VHMF, Erik Rutten, de inzichten met betrekking tot de belangen van de Belastingdienst en zijn medewerkers mogen delen. Dat waren steeds inspirerende gesprekken. Daarom kwam in de voorbereidingsgesprekken de gedachte op om het daarvoor opgestelde achtergronddocument te bewerken en in druk te laten verschijnen als eerbetoon aan Erik ter gelegenheid van zijn afscheid als voorzitter van de VHMF en beschikbaar te stellen aan de deelnemers aan bovengenoemd symposium om als discussiestuk te dienen en de betrokkenheid van Erik bij het VHMF-belang te markeren. Het manuscript is afgerond op 20 maart 2018.

prof. dr. Leo Stevens

Leo Stevens is erelid van de Vereniging voor Hogere Ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMF), de beroepsvereniging voor hoger opgeleiden bij de Belastingdienst. Leo heeft veel bijgedragen aan het gedachtegoed van de VHMF en aan de symposia die de VHMF jaarlijks organiseert. Ook aan het symposium van 2018, onder de titel "De Januskop van Belastingen. Het dilemma in....(h)eerlijke belastingheffing!?" levert Leo weer een belangrijke bijdrage.

Het bestuur van de VHMF is vereerd met de geste van Leo om zijn gedachtegoed op schrift te stellen en te delen met de deelnemers aan het VHMF-symposium 2018. Zijn waarderende woorden voor Erik Rutten worden door het bestuur volledig gedeeld.

mw. mr. W.M. (Wilma) Kamminga
voorzitter Symposiumcommissie VHMF

mr. J. (Jurjen) Glazenburg
vice-voorzitter van de VHMF

Inhoudsopgave

1	Vertrouwen als basis voor maatschappelijke actie	6
2	Verjonging en vernieuwing	8
2.1	Verjonging	8
2.2	Blockchaintechnologie	9
2.3	Deeleconomie en circulaire economie	11
2.4	Digitalisering van de communicatie	13
3	Soft skills centraal	16
4	Geloofwaardig belasting heffen	18
4.1	Ontwikkelingen na de Belastingherziening 2001	18
4.2	Overmatige instrumentalisering	19
4.3	Spanning tussen instrumentalisering en inkomensbeleid	22
4.3.a	Algemeen	24
4.3.b	De zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling	23
4.3.c	Het eigenwoningregime	26
4.3.d	Ondernemersfaciliteiten	30
4.4	Blauwdruk voor belastingherziening	31
4.5	Opportunistische regelgeving ongedaan maken	35
4.5.a	Beperking van de aanrechtsubsidie	35
4.5.b	Algemene heffingskorting	36
4.5.c	Inkomensafhankelijke combinatiekorting en ouderenkorting	37
4.5.d	Arbeidskorting	37
4.5.e	Vermogensrendementsheffing	39
4.5.f	Overige ongelooftwaardigheidsgevallen	41

5	Naar een geloofwaardig functionerende Belastingdienst	42
5.1	Rechtsstatelijkheid en belastingmoraal	42
5.2	Fair share	45
5.3	Belastingfraude	46
5.4	Uitvoering van regelgeving	47
5.4.a	Freies Ermessen	47
5.4.b	De Wibo van der Linden-affaire	49
5.4.c	Vinkenslagaffaire	50
5.4.d	Afrekenen op gebudgetteerde opbrengst	51
5.4.e	Persoonlijke aansprakelijkheid	53
5.5	Horizontaal toezicht	54
5.6	Koepelconvenanten	56
5.7	Verticaal toezicht	57
5.8	Bestrijding van agressieve internationale taxplanning	59
5.8.a	Bankgeheim en belastingparadijzen	59
5.8.b	BEPS-operatie	60
5.8.c	UBO-register	63
5.8.d	Communautaire vennootschapsbelasting	64
5.9	Verboden staatssteun	65
5.10	De wisselwerking tussen wetgevingskwaliteit en belastingmoraal	68
5.11	Wegwerpwetgeving	70
6	Verbetering van uitvoering en handhaving	72
7	Onafhankelijke toezichthouder op rechtsstatelijkheid	75
8	Slotopmerking	79

1 Vertrouwen als basis voor maatschappelijke actie

Vertrouwen is de basisvoorwaarde voor maatschappelijke actie. Zonder vertrouwen is er slechts geringe bereidheid van mensen om uit hun schulp te kruipen. Vertrouwen schept niet alleen een veilige context voor maatschappelijke interactie, maar levert ook de enthousiasmerende brandstof voor maatschappelijke activiteit. Het is de uitdrukking en beleving van maatschappelijke cohesie. Vertrouwen ontstaat echter niet uit het niets en staat ook niet op zichzelf. Het moet gekweekt en onderhouden worden. Dat geldt niet alleen voor het vertrouwen tussen burgers onderling, maar betreft ook de wederzijdse vertrouwensrelatie tussen de overheid en haar onderdanen.

Zo moet het vertrouwen in de overheid zijn bevestiging vinden in de door de burgers beleefde 'procedurele rechtvaardigheid'. Daarmee bedoel ik aan te geven dat de overheid haar besluitvormingsprocedures zodanig moet inrichten dat de burgers zich daadwerkelijk gehoord voelen. Zij moeten ervaren dat hun belangen serieus en integer door de overheid worden meegewogen in de diversiteit van relevante belangen die bij de besluitvorming een rol spelen. Vertrouwen is het maatschappelijke rendement van een responsieve overheid. Dat impliceert een overheid die haar maatschappelijke verantwoordelijkheden oppakt en daarbij haar eigen bestuurlijke lijnen uitrolt om het gewenste beleid te effectueren. Maar die daarbij ook actief en stelselmatig oplossingen zoekt om de maatschappelijke spanningen en ongenoegens die met de beleidsvorming gepaard gaan, te overbruggen of te beperken. Zij zal zich manifesteren als een zorgzame overheid die, waar mogelijk, blijk geeft van de bereidheid zich dienstbaar op te stellen.

Het Regeerakkoord Rutte III, 'Vertrouwen in de toekomst', is voor fiscale wetenschappers een attractieve en concrete uitdaging om visies te ontwikkelen die dienstbaar zijn aan een rechtvaardige, effectieve, efficiënte en vereenvoudigende belastingherziening. De start van een nieuw kabinet is altijd een mooie aanleiding om de innovatieve mogelijkheden in kaart te brengen die ten goede komen aan het maatschappelijke welzijn in de nabije en verdere toekomst. Dat vraagt niet alleen om een herijking van het fiscale stelsel als onderdeel van het wetgevende proces, maar behoort

ook gepaard te gaan met een evaluatie van het proces van uitvoering en rechtsbedeling. Op diverse punten is het belastingstelsel immers aan een grondige herziening toe. Diverse wettelijke bepalingen hebben de geloofwaardigheid van het belastingstelsel ernstig aangetast. Ook de geluiden over de staat van de Belastingdienst, waarin twijfel doorklinkt of deze nog wel kan waarmaken wat van hem wordt verwacht, geven alle aanleiding een indringende evaluatie uit te voeren. De mogelijkheden om de geloofwaardigheid van het belastingstelsel te versterken en de kwaliteit van de uitvoering te borgen, zijn dan ook de bedoeling van deze beschouwing.

2 Verjonging en vernieuwing

2.1 Verjonging

Het is van groot belang de noodzakelijke fiscale vernieuwingsslag vooral met de inbreng van jonge fiscalisten uit te voeren. Daarvoor zijn twee doorslaggevende redenen aan te geven: ten eerste hebben de jongeren het meeste belang bij de wijze waarop de fiscale toekomst wordt vormgegeven; het bepaalt immers langdurig hun realiteit van leven en werken. Ten tweede ligt het niet voor de hand dat maatschappelijke knelpunten kunnen worden opgelost door dezelfde personen die in het verleden juist de problemen hebben veroorzaakt, doordat zij de dialoog over de te kiezen oplossingsrichtingen hebben laten vastlopen in onwrikbare taboedossiers. In veel gevallen ervaren vooral de jongeren de daaruit voortvloeiende knelpunten aan den lijve. De gebrekkige toegang tot een betaalbare woningmarkt, de sterk geflexibiliseerde - maar onzekere - arbeidsverhoudingen en de toenemende offers die de instandhouding van een leefbare en duurzame samenleving vergt, raken hen het meest. Jonge professionals zullen - en moeten - zich daarom bij uitstek gemotiveerd voelen de fiscale mogelijkheden - zo toegankelijk mogelijk - aan de beleidsmakers te presenteren en met hen een intensieve en constructieve dialoog aan te gaan over de in hun ogen gewenste fiscale verhoudingen.³

Het besef groeit - en dat blijkt ook uit diverse recente publicaties - dat de belastingwetenschap een species is van het genus 'gedragswetenschap'. Er komen in dat verband fundamentele vragen op ons af. Het ligt om eerder genoemde redenen vooral op de weg van de jongere garde daarop een verantwoord antwoord te geven. De fiscalist van de toekomst is niet meer de fiscaal econoom of fiscaal jurist die moeiteloos door de fiscale wetgeving weet te navigeren en bij elke wetstoepassing een rijke verzameling van bijna vergelijkbare gevallen weet op te lepelen met bijbehorende gerechtelijke beslissingen en commentaren van gezaghebbende annotatoren. Er zijn voor de nabije toekomst bredere vaardigheden gewenst. De thans beschikbare zoekmachines hebben de vroegere bewondering voor degenen die in staat bleken uit hun blote hoofd relevante beslissingen te vermelden en rechtsoverwegingen te citeren, volledig doen verschrompelen. Fiscale opleidingen zouden een verkeerd

³ Een mooi voorbeeld is het visiestuk dat is opgesteld door RB Jong.

signaal afgeven als zij nog langer vooral de nadruk zouden leggen op het ontwikkelen van het reproductievermogen van hun studenten. Ook zij moeten zich bezinnen op de toekomstige professionaliteitsvereisten.

2.2 Blockchaintechnologie

In steeds opdringeriger mate zal digitalisering in samenhang met de blockchaintechnologie bepalend zijn voor de maatschappelijke omgangsvormen in het algemeen en voor het fiscale stelsel in het bijzonder.⁴ Het is genoegzaam bekend dat steeds indringender initiatieven worden ontplooid om onderdelen van (juridische) procedures af te handelen dan wel te ondersteunen met behulp van digitale data-analyse.⁵ Het ligt in de lijn der verwachtingen dat de inzet van dergelijke hulpmiddelen steeds meer zal worden geïntensiveerd, simpelweg omdat de Belastingdienst door de massaliteit van zijn werkprocessen gedwongen is een geautomatiseerde en gedigitaliseerde werkomgeving te creëren. En evenals dat het geval is in de traditionele werkprocessen en de daarvoor ontwikkelde methoden aan de hand waarvan de elementen van de beschikking of aanslag worden vastgesteld, kan ook de rechtmatigheid van deze 'nieuwe' technieken onderwerp zijn van de rechterlijke toetsing, indien en voor zover zij een rol hebben gespeeld bij de totstandkoming van de beschikking of aanslag.⁶ Voorafgaande aan de prikkelende vraagstelling of mogelijk in de toekomst computers de rechters kunnen vervangen, dringt zich in de aanslagregeling de vraag op of - en in hoeverre - ook het freies Ermessen van de inspecteur verdrongen gaat worden door de kunstmatige intelligentie van de belastingcomputers in Apeldoorn. De beschikbaarheid van deze technologie zal bovendien - ook in fiscale context - het denken in termen van intensievere samenwerking met 'ketenpartners' versterken en stimuleren tot samenwerking om onnodig dubbel werk te vermijden. De technologische mogelijkheden maken het mogelijk via co-creatie interessante win-win-

-
- 4 B.G. van Zadelhoff schetst dit belang in zijn afscheidsrede *'Als de btw het redt, is het dankzij blockchain en internet'*, Wolters Kluwer, Deventer, 2017. Idem in de afscheidsrede van R.N.G. van der Paardt, *BTW quo vadis. Over hoe het begon! En waar het heen gaat?*, Erasmus Universiteit Rotterdam, februari 2018.
- 5 Corien Prins & Jurgen van der Roest, *Artificiële intelligentie en de rechtspraak*, Nederlands Juristenblad 26 januari 2018, afl. 4.
- 6 Zie voor een interessante uiteenzetting over de gebruiksmogelijkheden van de blockchain technologie: J. de Blicke en L.A. de Blicke, *Blockchains, Douane en Belastingdienst*, opstel in: *Springende punten (Van Amersfoort-bundel)*, red. L.J.A. Pieterse, R. van Scharrenburg, m.m.v. R.O. Ijsselmuiden, Wolters Kluwer, Deventer, 2017.

situaties te realiseren.⁷ Parallele toekomstige ontwikkelingen zijn ook voelbaar in het betaalverkeer door gebruikmaking van cryptovaluta. Tevens worden steeds meer verbindingen gelegd via gedigitaliseerde vormen van crowdfunding en hybride financieringsstructuren. Deze ontwikkelingen stellen niet alleen nieuwe eisen aan de bestaande governance-verhoudingen, maar vragen ook van de Belastingdienst daarop afgestemde handhavingsprocedures en navigatiesystemen met gekoppelde zoekrobots, die in staat zijn ook uit het ‘dark web’ informatie op te pikken die relevant is voor de nalevingscontrole.

2.3 Deeleconomie en circulaire economie

Andere significante ontwikkelingen die voor de belastingheffing van ingrijpende betekenis zijn hangen samen met transformatieprocessen naar de deeleconomie, gericht op duurzame ecologische verhoudingen, en met de opkomst van de circulaire economie. Dat zal gepaard gaan met verschuivingen in de heffingsgrondslagen. Er zullen nieuwe grondslagen worden ontwikkeld in de sfeer van digitale belastinggrondslagen. Te denken valt aan een ‘bit tax’ of aan belastingen die gerelateerd zijn aan digitale communicatie- of distributiesystemen.⁸ Voorts zal de belastingdruk op winst en inkomen naar verwachting gaan verschuiven ten laste van het verbruik. Ook ligt het in de lijn der verwachtingen dat energiebelastingen zullen stijgen en dat dit ook zal gebeuren met verontreinigingsheffingen. De circulaire economie hecht immers groot belang aan de ecologische randvoorwaarden van het productie- en consumptiepatroon en heeft meer aandacht voor het beperkte draagvermogen van onze planeet.⁹ Dat betekent dat de belastingheffing op verbruik mede zal worden aangewend om op maatschappelijk verantwoorde wijze het gebruik van producten, materialen en hulpbronnen te beperken.

Vooruitlopend op deze toekomstige verschuivingen van de belastingdruk naar verbruik heb ik, samen met Koen Caminada, in onze ‘Blauwdruk

7 Willem Vermeend, *De wereld van economie 4.0*, Wolters Kluwer, Deventer 2017.

8 I.J.J. Burgers, *Digitale economie en neutrale belastingheffing: op weg naar nieuwe heffingen?*, opstel in: *Ode aan Bart (Van Zadelhoff-bundel)*, red. Jan Bouwman, Nineke Groefsema en Willemeijn Grooten, Wolters Kluwer, Deventer, 2017.

9 SER-advies 16/05, *Werken aan een circulaire economie: geen tijd te verliezen*, Den Haag, juni 2016. Zie ook voor een instructieve beschrijving van de betekenis van ‘circulaire economie’: Jan Terlouw, *Natuurlijk*, Stichting CPNB, 2018.

voor belastinghervorming¹⁰ ingespeeld op deze ontwikkeling. Wij hebben voorgesteld de BTW te verhogen en vast te stellen op een uniform tarief van 18%. Dat komt overeen met het gewogen gemiddelde van het huidige tweetarievenstelsel, dat bestaat uit het algemene tarief van 21% en het verlaagde tarief van 6%. De primaire doelstelling is op deze wijze voldoende budgettaire opbrengst te genereren (€ 4,8 miljard) om substantiële aanpassingen in de sfeer van de directe belastingen op gang te brengen en deze te kunnen bekostigen.¹¹ Tevens wordt met deze overstap naar een uniform tarief beoogd een majeure vereenvoudigingsoperatie door te voeren.

Het wordt steeds duidelijker dat de individualistische, marktgerichte economie onder toenemende druk komt te staan van collectieve belangen waarmee de markt naar haar aard onvoldoende in staat is rekening te houden. Steeds vaker zal blijken dat het falen van de markt moet worden gecorrigeerd door het beprijzen van de schade aan allerlei moeilijk in monetaire termen uit te drukken leefomstandigheden, zoals lucht- en waterkwaliteit, gezondheid, natuurschoon, stilte, rust en cultuur. De verborgen kosten van dit soort marktgebonden productie- en verdelingsprocessen worden thans simpelweg afgewenteld op de collectieve schatkist, de toekomstige generaties of de zwakste marktpartijen in het buitenland. Het besef neemt toe dat dit geen duurzaam begaanbare weg kan zijn. Het ligt daarom voor de hand dat steeds meer mede een beroep wordt gedaan op fiscale instrumenten om het gesignaleerde marktfalen te beprijzen. Dat is ook onderstreept in de recent verschenen Fiscale Beleidsagenda 2018, waarin het kabinet aangeeft het principe 'de vervuiler betaalt' in de belastingheffing te willen versterken door de vervuiler de rekening te laten betalen van de vervuiling die hij veroorzaakt.¹²

Vastomlijnde fiscale begrippen zullen trouwens in de innoverende deeleconomie in elkaar gaan overlopen. Zzp-platforms komen in de plaats van vertrouwde rechtsfiguren als maatschappen en vennootschappen

10 Koen Caminada en Leo Stevens, *Blauwdruk voor belastinghervorming*, WFR 2017/101.

11 In die opzet komen belastingsubsidies in de btw waarvan de effectiviteit onvoldoende kan worden aangetoond, te vervallen (ruim € 700 miljoen). Daarnaast worden ook op andere terreinen (ondernemersfaciliteiten en toeslagen) uitgavenbeperkende maatregelen voorgesteld.

12 Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-fiscale-beleidsagenda>.

onder firma. Ondernemingen omringen zich op meer of minder reguliere basis met kennisplatforms die als satellieten rond de kernonderneming cirkelen. Voor de niet tot haar kernactiviteiten behorende werkzaamheden kan deze onderneming desgewenst op haar satellieten terugvallen op basis van vooraf geregelde werkverhoudingen en leveringscondities. Maar ook traditioneel strak gescheiden begrippen als 'consumptie' en 'productie' zullen in de deeleconomie steeds meer hun vaste kaders verliezen.

In de circulaire economie is investeren trouwens niet meer gelijk aan het aankopen van bedrijfsmiddelen, maar wordt overgeschakeld naar het intekenen op dienstenpakketten die de gewenste prestaties leveren, waarbij de aanbieder zorg blijft dragen voor een milieubewuste aanwending en verantwoord hergebruik. Fiscale investeringsprikkels, zoals de investeringsaftrek, zullen zich daaraan moeten gaan aanpassen. In de huidige systematiek is terbeschikkingstelling een blokkade in de toegang tot de investeringsfaciliteiten, terwijl in de toekomst de terbeschikkingstellingsrelatie juist het basiskenmerk wordt. Ook begrippen als 'afval' en 'grondstof' zullen steeds meer in elkaar gaan overlopen. En de kwetsbaarheid van begrippen als 'woonplaats', 'vestigingsplaats' en 'vaste inrichting' is al een bekend en erkend probleem, maar de vervluchtiging van fysieke aanwezigheid zal nog sterker de aanknopingspunten voor de belastingheffing op de proef stellen.

Digitalisering leidt ook tot toenemende verstrengeling van de individuele en collectieve levenssfeer. Dit zal iedereen voor lastige dilemma's plaatsen. Internationalisering en digitalisering voeren tot nieuwe sferaafbakeningen. Bestaande vanzelfsprekendheden komen daarmee ter discussie. Hoe zwaarwegend is in dat verband bijvoorbeeld privacybescherming? Is het nog wel realistisch in het belastingdomein daaraan zo zwaar te tillen als thans als wenselijk wordt ervaren? Moet onder omstandigheden de handhavingsfunctie van de Belastingdienst niet zwaarder wegen dan de mogelijkheden die de geheimhoudings- en privacyverplichting biedt om de correcte naleving te omzeilen? De in dat verband steevast gehoorde obligate tegenwerping is bekend: 'Degene die niets te verbergen heeft, hoeft ook niets te vrezen.'¹³ En wat is erop tegen

13 Privacybepalingen verliezen in dat kader steeds meer hun beschermende kracht. Symptomatisch voor die ontwikkeling is de melding in Tax Live van 9 maart 2018 dat in de pers commotie is ontstaan door de geruisloze aanpassing van het Wetboek van Strafvordering (bij hamerslag door beide kamers). Daardoor mag de FIOD, zonder inschakeling van de politie, vanaf komende zomer infiltranten gaan inzetten en vertrouwelijke

dat belastingadviseurs die zich actief, dan wel agressief, bezig houden met tax planning en daarmee de fair share-verhoudingen verstoren, een forse vergrijpboete riskeren? Zal in die context de belastingadviseur als vrije beroepsbeoefenaar en belangenbehartiger van zijn opdrachtgever zijn bijzondere positie nog wel kunnen behouden, of zal hij - vergelijkbaar met de accountant - steeds sterker het publieke belang moeten gaan behartigen? Is het in dat verband nodig het beroep van belastingadviseur wettelijk te regelen? Allemaal uitdagende vragen die zich op termijn steeds steller zullen opdringen, of men dat prettig vindt of niet.

2.4 Digitalisering van de communicatie

Ook ligt voor de hand dat de Belastingdienst steeds dwingender zal overstappen op digitale communicatie. De belastingplichtige krijgt daarbij in de overheidsadministratie een eigen digitaal persoonlijk domein. Sceptici zullen zeggen: de belastingbetaler wordt in dit digitaliseringstijdperk nu écht een nummer. De realisten zien de voordelen van digitale communicatie, maar zullen zich vooral bekommeren om de digibeten die het spoor bijster raken in het digitale verkeer. Bovendien blijft er altijd een groep burgers die door lichamelijke of verstandelijke beperkingen niet in staat is digitaal te communiceren. De Studiegroep Informatiesamenleving en Overheid merkt daarover op dat digitale dienstverlening hand in hand moet gaan met fysieke vormen van (burger-) contact.¹⁴ Dat roept de vraag op hoe de Belastingdienst in dit verband met zijn zorgplicht zal omspringen, zeker nu door het sluiten van veel belastingkantoren de balie voor fysiek contact voor veel hulpbehoevenden feitelijk steeds minder bereikbaar is. En wat zal deze ontwikkeling betekenen voor het netwerk van vrijwilligers dat thans de fiscale hulp bij aangifte verzorgt? Voor MKB-ondernemingen ligt het trouwens in de lijn der verwachtingen dat de Belastingdienst via een 'auditfile' rechtstreeks toegang krijgt tot de administratie en bedrijfsprocessen van elke onderneming. Zodoende kan de Belastingdienst aan de hand van de meest actuele data van dag tot dag toezicht uitoefenen. Dat zal nieuwe perspectieven geven aan de handhavingmogelijkheden.

gesprekken gaan af luisteren. De nieuwe bevoegdheid van de FIOD raakt ook de belastingadviseur. De vrees van de commentatoren is dat door grensverkennd opsporingsgedrag ook de bona fide belastingadviseur daarbij het lijdend voorwerp kan zijn.

14 Studiegroep Informatiesamenleving en Overheid, *Maak Waar*, rapport aangeboden aan de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties op 18 april 2017.

Ook in ander opzicht zullen functies verstrengeld raken. Consumenten zijn, zoals ook al werd aangestipt, soms tegelijkertijd ook producenten. Eigen energieopwekking (zonnepanelen, windturbines) kan ertoe leiden dat een surplus wordt doorverkocht.¹⁵ De deeleconomie heeft tot doel intensiever gebruik te maken van schaarse goederen waardoor ongebruikte capaciteit ter beschikking kan worden gesteld van personen die deze alsnog kunnen benutten. De opkomst van de taxidienst Uber en de verhuur van de eigen woning via airbnb zijn voorbeelden van deze rolvermenging. Voor de belastingheffing roept dit nieuwe vragen op, zowel in de regelgeving als voor uitvoering. Mengvormen van het verrichten van arbeid en de beschikbaarstelling van eigen gebruiksgoederen kennen we al in de traditionele vorm van *kamerverhuur* en het *houden van kostgangers*. Daarvoor zijn indertijd speciale fiscale regelingen gecreëerd die de belastingheffing moesten vereenvoudigen. Voor tijdelijke verhuur van de eigen woning geldt bijvoorbeeld dat naast de toepassing van het eigenwoningforfait 70% van de verhuuropbrengst als netto-opbrengst in de inkomstenbelasting wordt betrokken. Dat is ook het geval voor de eigenwoningbezitter die zijn eigen woning (deels) verhuurt via airbnb. Wanneer de dienstverlening verder gaat dan 'kale verhuur', dringt zich de vergelijking op met het 'houden van kostgangers' of 'de verzorging van pensionisten' die een belaste werkzaamheid impliceert. Ook voor huurders kunnen deze activiteiten tot belastingheffing leiden en zelfs consequenties hebben voor hun eventuele huurtoeslag. Voor kamerverhuur kent de Wet IB 2001 thans een vrijstelling tot € 5.246 (2018), mits de opbrengst niet hoger is dan dit vrijstellingsbedrag. Daarboven vervalt de vrijstelling. Voorts moet aan een aantal strikte voorwaarden worden voldaan.

Voor de burger lijkt er weinig tot geen verschil tussen het verhuren van zijn appartement of zijn auto, maar de fiscale regels zijn per deelactiviteit zeer verschillend. Zo is bij incidentele verhuur de particuliere auto niet langer een vrijgestelde roerende zaak, omdat niet langer sprake is van louter eigen gebruik. De auto is dan een belastbaar vermogensbestanddeel geworden dat valt onder de werking van box 3. De feitelijk ontvangen verhuurinkomsten zijn vervolgens onbelast. Maar als tegelijkertijd

¹⁵ Dat leidt tot allerlei fiscale aanpassingen. In HR 23 april 2010, BNB 2010/244, ontwikkelde de Hoge Raad een soort '*onderneming sui generis*' door voor de inkomstenbelasting een windturbine aan te merken als 'een productie-richting voor het opwekken van elektriciteit die als zodanig een onderneming vormt'. Ook binnen de btw heeft dit tot aanpassing van regelgeving geleid (HvJ EU 20 juni 2013, nr. C-219/12, arrest Fuchs). Voorts heeft binnen de energiebelasting de zelfopwekking van duurzame energie geleid tot stimulerende regelgeving.

taxidiensten worden verricht, dan vormen de betalingen daarvoor belaste inkomsten uit werkzaamheid. De heel actieve 'deler' kan onder omstandigheden zelfs kwalificeren als ondernemer. Dat biedt fiscale voordelen, maar stelt ook zwaardere eisen aan de wijze waarop de activiteiten worden georganiseerd. Deelactiviteiten kunnen ook tot BTW-plicht leiden.

Duidelijk is dat dit soort ontwikkelingen extra eisen stelt aan de Belastingdienst. De kwalificatie van deze verdiensten en de controle op de naleving van de regels zijn arbeidsintensieve aangelegenheden. De controle door de Belastingdienst wordt nog gecompliceerder wanneer daarbij combinaties worden gemaakt met alternatieve betaalsystemen, zoals bitcoins. Nog lastiger te traceren zijn sociale ruilsystemen volgens de LETS-formule (*Lokaal Economisch Transactie Systeem*). Dit zijn lokale *non-profit-ruilnetwerken* waar *goederen* en *diensten* met elkaar geruild kunnen worden zonder dat betaling in geld plaatsvindt. Zodra feitelijk sprake is van deelname aan het maatschappelijk verkeer, liggen deze transacties in beginsel in de belaste sfeer. Maar door de internetontwikkeling is ook het onderscheid tussen de privésfeer en het maatschappelijke verkeer steeds moeilijker exact aan te geven. Providers zullen naar verwachting, vergelijkbaar met de vroegere ontwikkeling van de inhoudingsplicht voor de loonbelasting, steeds nadrukkelijker worden aangesproken op hun poortwachtersfunctie en zullen ter wille van een geordend internetverkeer verantwoordelijkheden krijgen toebedeeld die in de fiscaliteit bekend staan onder het klassieke fenomeen van de 'Heerendiensten'.

3 Soft skills centraal

In het voorafgaande is reeds opgemerkt dat het voor de fiscalist van de toekomst niet meer voldoende is te beschikken over de vereiste technische kennis. Zijn inzetbaarheid moet een breder spectrum bestrijken. Theo Poolen betoogt in het liber amicorum 'Bouwen en douwen'¹⁶ in dat verband dat de 'soft skills', de sociale en communicatieve vaardigheden en persoonlijke effectiviteit, in toenemende mate van belang zijn. De fiscalist zal, zowel mondeling als schriftelijk, moeten kunnen communiceren en samenwerken met personen of groepen die invloed hebben op een project, afdeling of organisatie in de profit- en/of non-profitsector. Hij zal het traditioneel enigszins sektarische karakter van zijn beroepsgroep met haar eigen jargon, afgestemd op gelijkgestemde specialisten en verlopend langs discipline-specifieke procedures, moeten doorbreken. Voordat de fiscalist aan de fiscale vraagstelling toekomt moet hij weten en begrijpen wát er gebeurt en wáárom het gebeurt. Hij moet weten in welke maatschappelijke context zijn standpuntbepaling plaatsvindt en is als zodanig mede betrokken bij het inrichten en beheersen van processen. Dat betekent dat hij vakmatig ook ervoor dient te zorgen dat de betrokken organisatie 'in control' is en blijft. Hij is in die hoedanigheid ook vertrouwd met de verschillende toezichtinstrumenten zoals voorlichting / dienstverlening, horizontaal toezicht en de meer traditionele vormen van verticaal toezicht en opsporing. Als belastingadviseur biedt hij zijn klant een totaalpakket aan waarmee hij hem geheel ontzorgt. Hij is zich daarbij bewust van zijn maatschappelijke verantwoordelijkheid mede in relatie tot zijn eigen organisatie vanuit het besef dat de wijze waarop de dienstverlening wordt geëffectueerd, bepalend is voor de continuïteit. Hij behoort vertrouwd te zijn met de geldende integriteits-, beroeps- en gedragsregels en daarnaar te handelen. Het bevorderen van de compliance is daarbij het sleutelwoord. Uiteraard mag in die context van de fiscalist die werkzaam is bij de Belastingdienst, worden verwacht dat hij beschikt over voldoende empathisch vermogen om de nalevingsverplichtingen niet bezwaarlijker te maken dan nodig is.

Ook de universiteiten zullen op deze ontwikkelingen moeten inspelen. De opleidingen zijn anno 2018 nog te zeer middelgericht. De ontwikkeling

¹⁶ Th.W.M. Poolen, *Een beeld bij de fiscalist van de toekomst*, opstel in: *Bouwen en douwen* (Overgaaubundel, red. Maarten Feteris, Leo Stevens en Ben Verhoeven), Kluwer Deventer, 2017.

van de 'soft skills' zal echter ontegenzeggelijk een plaats in de opleidingen verwerven, waarbij nieuwe ontwikkelingen, zoals communicatie (in brede zin), tax assurance en data-analyse, in de toekomstgerichte opleidingen onderwerp van aandacht zullen zijn.

De gewenste brede verantwoordelijkheid vereist ook een meer extroverte professionele instelling. Daarin past het niet de eigen verantwoordelijkheid strikt af te schermen en het werkgebied te beleven als het territoir waar anderen zich niet mee moeten bemoeien. Constructieve interactie die steunt op 'open' werkrelaties genereert immers toegevoegde waarde. De traditionele tweedeling tussen 'managers' en 'inhoudskundigen' die in veel organisaties herkenbaar is, maar - ook binnen de Belastingdienst - tot functionele spanningen leidt, moet worden overwonnen vanuit het besef dat de afstemming tussen inhoudelijke en procesmatige overwegingen van cruciaal belang is voor het bevredigend functioneren van personen binnen hun werkorganisatie en de organisatie als zodanig. Dat geldt ook voor de Belastingdienst.¹⁷ Medewerkers moeten de intentie hebben gezamenlijk verantwoordelijkheid te dragen. Het is belangrijk dat de dienstleiding een sfeer creëert waarin die gezamenlijke verantwoordelijkheid kan worden gerealiseerd en bijdraagt aan de effectiviteit en de arbeidssatisfactie.

¹⁷ P.J.M. Gunnewijk, *De Belastingdienst, gereed voor de jaren 20?*, VHMf-informatief 85, themanummer 2017, betoogt dat de Belastingdienst toe is aan een andere manier van kijken en accentueren die de reflex van het telkens weer opzetten van nieuwe organisatiestructuren kan onderdrukken.

4 Geloofwaardig belasting heffen

4.1 Ontwikkelingen na de Belastingherziening 2001

De Belastingherziening 2001 had de pretentie een basis te leggen voor het Belastingstelsel van de 21^e eeuw en heeft ook geleid tot enkele zeer noodzakelijke aanpassingen. Sinds de invoering van de Wet IB 2001 is de tijd echter niet stil blijven staan. De dynamiek in het takenpakket van de Europese Unie en de ontwikkeling van wereldwijde informatie- en communicatietechnologieën gaan gepaard met ingrijpende fiscale veranderingsprocessen. De (bijna) grenzeloze mobiliteit van kapitaal, de globalisering van het bedrijfsleven, de sterk toegenomen arbeidsmobiliteit, de flexibilisering van arbeidsverhoudingen en het vrije verkeer van diensten in de Europese Unie hebben substantiële gevolgen voor ons belastingstelsel. Dat vereist onderhoud en bijstelling. Daarnaast vormen vergrijzing en ontgroening, gevoegd bij de duurzaamheidsvraagstukken die besloten liggen in de ecologische ontwikkeling, nieuwe uitdagingen voor een activerend en innoverend belastingstelsel. Het huidige stelsel is niet meer bij machte deze ontwikkelingen op te vangen. Dat leidt tot steeds grotere fricties en knelpunten.

In de aanloop naar de verkiezingen van 2017 werd steeds duidelijker dat Nederland opnieuw toe was aan substantiële fiscale aanpassingen. De parlementaire versplintering maakte het echter onmogelijk een coherente en voldoende breed gedragen visie te ontwikkelen om te komen tot een daadwerkelijke belastingherziening. Politici kwamen niet veel verder dan een nauwelijks geconcretiseerd plan dat moest gaan voorzien in de wens tot lastenverlichting op arbeid. Dit als reflex op het steeds sterker doordringende besef dat de rekenen van de wereldwijde activiteit voornamelijk bij kapitaalverschaffers en internationaal opererende ondernemingen terecht komen en voorbijgaan aan grote groepen werknemers. Sterker nog, werknemers en hun vakbonden worden steeds sterker geconfronteerd met de schaduwkanten van de mondiale concurrentieverhoudingen, die hun sociale zekerheid en het behoud van hun vaste baan onder druk zetten. Dat leidt in onze steeds complexere samenleving tot de paradoxale situatie dat mensen vooral op zoek zijn naar eenvoudige oplossingen en de noodzakelijke nuance tussen zwart en wit, die nodig is om beleidsplannen met voldoende draagvlak te ontwikkelen, afwijzen. In de meeste gevallen omdat ze de consequenties

ervan onvoldoende kunnen overzien. Uiteindelijk werd na veel politiek geharrewar eind 2015 een 'herzieningsplan' door de Tweede en Eerste Kamer aanvaard. Dat voorzag in een belastingverlichting van € 5 miljard, maar de verwachting dat met dit 'smeergeld' een verfrissende beleidsvisie kon worden ontwikkeld, is een jammerlijke tegenvaller gebleken. Diverse probleemdossiers, zoals het woonbeleid, het pensioenbeleid, het ecologiebeleid, het arbeidsmarktbeleid, het innovatiebeleid en diverse andere beleidsvraagstukken waren niet, of onvoldoende, bespreekbaar. De geloofwaardigheid van vernieuwend fiscaal beleid kreeg daardoor een flinke knauw. De hierdoor opgeroepen onvrede werd vervolgens verder versterkt doordat diverse ondoordachte, nogal opportunistische aanpassingen het vertrouwen in de overheid en haar belastingheffing op cruciale punten ernstig hebben ondergraven.

4.2 Overmatige instrumentalisering

Beleidsmakers hebben, gedreven door de geldende prestatiecriteria, jarenlang - overigens vaak met de beste bedoelingen - gepoogd de samenleving naar hun hand te zetten met allerlei regulerings- en stimuleringsmaatregelen. De sporen daarvan zijn duidelijk te zien in het woonbeleid, het arbeidsmarktbeleid, het investeringsbeleid, het milieubeleid en het inkomensbeleid. Perverse prikkels en onbedoelde effecten zijn daarvan de pijnlijke gevolgen. Het heeft geleid tot verscherping van de tegenstellingen in de samenleving tussen eigenwoningbezitters en huurders, zzp'ers en werkers in loondienst, alleenverdieners en tweeverdieners, gezinnen mét en zónder kinderen, gepensioneerden en werkenden, vermogenden en onvermogenden.

Gemeenschappelijke oorzaak van al deze tegenstellingen is de beleidsopvatting dat het op de weg van de overheid ligt stimuleringsbeleid te voeren, daadkracht te tonen en zichtbaar te zijn. Het daarop gerichte politieke besluitvormingsproces heeft daardoor veelal een kortademig karakter en de uitvoerbaarheid van de regelgeving wordt te laat - en te zeer ondergeschikt - in de te maken afwegingen betrokken. De valkuil is dat ófwel de beoogde stimuleringsprocessen nauwelijks op gang komen, ófwel - als tegenovergesteld uiterste - dat ze onverwacht een zodanig grote aantrekkingskracht hebben dat ze aan hun eigen succes ten onder gaan; dit laatste omdat de budgettaire effecten onvoldoende beheersbaar zijn. De fiscale parlementaire geschiedenis bevat voor beide varianten tot de

verbeelding sprekende voorbeelden. In het eerste geval verwijten critici de politici dat de verleende faciliteiten weggegooid geld zijn geweest. In het tweede geval leidt het fiscale instrumentarium tot zodanig forse onevenwichtigheden in de maatschappelijke verhoudingen dat het lastig is deze zonder politiek tumult weer tijdig in beheersbare kaders terug te dringen. Beide uitkomsten leiden tot bestuurlijk gezichtsverlies en maatschappelijke onvrede. De conclusie is dat fiscale instrumentalisering beleidsmatig wenselijk kan zijn¹⁸, maar dat het de kunst is daarbij de juiste maatvoering in acht te nemen.

De aldus nagestreefde beleidsdoelen ontlenen hun rechtvaardiging aan het feit dat zij de welvaart verhogen en als zodanig de gehele samenleving ten goede komen. Of dat inderdaad het geval is en de gerealiseerde aanwas van de welvaart ook daadwerkelijk alle groeperingen in de samenleving tot voordeel strekt, is echter, zoals ook al werd opgemerkt, het discutabele punt. De lastige opdracht is de inkomenseffecten van de fiscale instrumentalisering te laten sporen met een evenwichtig inkomensbeeld en de daarmee verbonden lastenverdeling.¹⁹ Daarbij is vooral van belang dat het beleid zich richt op het genereren van gelijke kansen voor iedereen in de samenleving.

Beleidsmakers moeten zich realiseren dat het fiscale stelsel slechts ten dele maakbaar is op het Haagse Binnenhof. Dat is niet slechts een Nederlands verschijnsel. De onbegrensde mobiliteit van de productiefactoren arbeid en kapitaal dicteert in hoge mate de beleidsmarges van alle nationale staten die deelnemen aan de wereldhandel. Die afhankelijke verbondenheid beperkt de mogelijkheden om het belastingstelsel geheel naar eigen inzichten in te richten. Dat gebeurt ófwel in georganiseerd verband via vergadertafels waar geordende bestuurlijke harmonisatieprocessen

18 Door gebruikmaking van belastinginstrumenten zijn meteen de wetgevende en uitvoerende expertise en het noodzakelijke institutionele kader beschikbaar. Bezwaar- en beroepsprocedures, bevoegdheden van de betrokken functionarissen, inlichtingen- en informatieverstrekking, vaststelling van de subsidie en uitkering via belastingverrekening, aansprakelijkheden en allerlei andere formele aangelegenheden worden zodoende op procedureel eenvoudige wijze via een bekende bedding geleid. Bovendien zullen belastingadviseurs het tot hun taak rekenen hun klanten periodiek te attenderen op de bestaande subsidiemogelijkheden waardoor de effectiviteit van de regeling toeneemt. (Leo Stevens, *Fiscale fascinatie. Fiscaal beleid 2016*, Kluwer, Deventer, 2006, paragraaf 3.3).

19 K. Caminada, J. Been, K. Goudswaard & M. de Graaf-Zijl (2014), De ontwikkeling van inkomensongelijkheid en inkomenshervreiding in Nederland 1990-2012, *Department of Economics Research Memorandum 2014.02*. Leiden University.

worden uitgestippeld, ófwel door de convergerende werking van de rauwe concurrentie op de wereldmarkt.²⁰ De grootspraak dat nationale staten, zeker de kleinere landen, niet gestoord door de mondiale mobiliteit van personen en kapitaal, naar eigen inzicht de hoogte van hun belastingtarieven kunnen vaststellen, komt een realistische beleidsopstelling niet ten goede. Dit geldt in het bijzonder voor het toptarief van de inkomstenbelasting en het tarief van de vennootschapsbelasting. Meer dan ooit bepaalt de internationale fiscale concurrentie de verhoudingen op het actuele speelveld.²¹ Bovendien is de beleidsruimte onderworpen aan een internationale en EU-rechtelijke rechtsorde die de ongerechtvaardigde ongelijke rechtstoepassing en verboden staatssteun aan banden legt en langs die weg de nationale soevereiniteit beperkt. Maar ook nationaal stuit instrumentalisering van de belastingheffing al snel op haar beperkingen, omdat dit tot bijzonder complexe regelstructuren leidt.²²

Door Schuyt is de spanning tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid treffend beschreven door het karakterverschil aan te geven tussen rechtsoverwegingen en bestuurlijke (vaak economisch en marktgedreven) overwegingen. "Het recht stelt zich ten doel een aantal intrinsieke waarden te bewaken en te bewaren. Sturing wil juist aan andere waarden prioriteit geven en is per definitie niet intrinsiek, maar extrinsiek gemotiveerd, namelijk door de gestelde maatschappelijke doelen. Het recht is erop gericht macht in te perken of althans binnen de juridische bevoegdheden ingeperkt te houden. Sturing is er vaak op gericht het machtsbereik uit te breiden ten behoeve van de te bereiken doelen. Voor het recht zullen doelen slechts onder zéér specifieke omstandigheden de middelen heiligen. Voor sturing bestaat constant de verlokking het doel te stellen boven de middelen."²³

20 Hoewel binnen de Europese Unie de inrichting van het fiscale stelsel voor de directe belastingen nog steeds een nationale verantwoordelijkheid van de lidstaten is, doen Europese invloeden zich ook hier steeds meer gelden, bijvoorbeeld via beslissingen van het Europese Hof van Justitie.

21 De mercantilistische roep om de globale economie in te dammen via het afkondigen van protectionistische maatregelen zal de aard van de concurrentiekracht mogelijk wijzigen, maar niet kunnen neutraliseren. Als de meerwaarde van beschaafde samenwerking in internationaal verband niet meer wordt ervaren, ontstaat het risico van handelsoorlogen, waarvan uiteindelijk de wereldgemeenschap het slachtoffer is.

22 Zie hierover uitgebreid: Stevens en Lejour, *Geloofwaardig belasting heffen*, Kluwer, Deventer, 2016.

23 C.J.M. Schuyt, *Sturing en recht*, opstel in: *Het schip van Staat*, Tjeenk Willink, Zwolle, 1985.

Het bestaande belastingrecht is de uitkomst van het maatschappelijke besluitvormingsproces waarin de conflicterende belangen ten opzichte van elkaar zijn afgewogen. Het is als zodanig onderworpen geweest aan een dynamisch proces waarin voortdurend een eigentijds evenwicht moet worden gezocht. Het stelsel moet evenwel steeds bij de tijd worden gehouden. Het inzetten van de belastingheffing als beleidsinstrument (*belastinggeld als stuurgeld*) is dan ook geen nieuw discussiepunt. Het is ook in het verleden steevast onderwerp van vinnig fiscaalpolitiek debat geweest.²⁴

4.3 Spanning tussen instrumentalisering en inkomensbeleid

4.3.a Algemeen

Uitgaande van het draagkrachtbeginsel dragen mensen met een hoog inkomen via progressieve belastingen meer bij aan collectieve voorzieningen dan de lage-inkomensgroepen. Op die manier herverdeelt de inkomstenbelasting dus tussen rijk en arm. Bij het verkleinen van de inkomensverschillen ontkomt de overheid echter niet aan het dilemma te moeten kiezen tussen gelijkheid en doelmatigheid. Naarmate de inkomensverschillen kleiner worden neemt de prikkel om te werken of zich verder te scholen immers af. Bovendien leiden participatieprikkel onvermijdelijk tot een hoge marginale (impliciete) belastingdruk aan de onderkant van het inkomensgebouw. Dat effect, vaak aangeduid als de *'armoedeval'*, wordt veroorzaakt door de noodzaak vanaf een bepaald inkomensniveau inkomensafhankelijke regelingen, zoals toeslagen en inkomensafhankelijke kortingen, weer af te bouwen.

De toegepaste sturingsinstrumenten hebben evenwel in de ogen van de fiscalist te vaak geleid tot effecten die op gespannen voet staan met de draagkrachtoverwegingen die worden geacht aan de loon- en inkomstenbelasting ten grondslag te liggen. Dat heeft maatschappelijk ongewenste scheefgroei en complexiteit tot gevolg gehad. Het belastingstelsel heeft daardoor aan geloofwaardigheid ingeboet, waarmee ook de nalevingsbereidheid schade heeft opgelopen. Beleidsmakers

²⁴ R.E.C.M. Niessen behandelt in *Instrumentalisme en belastingrecht*, WFR 1997/6244, de theoretische achtergronden van het instrumentalisme, de aan het gebruik daarvan te stellen voorwaarden en de eraan verbonden praktische en meer fundamentele bezwaren. Zie ook J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen*, afscheidsrede Erasmus Universiteit Rotterdam, Kluwer, Deventer, 2012.

moesten immers steeds forsere herverdelingsinspanningen leveren om de bestaande inkomensverhoudingen binnen aanvaardbare proporties te houden, terwijl het amper mogelijk is verantwoorde uitspraken te doen over de mate waarin de beoogde beleidsdoelen daadwerkelijk zijn bereikt en of de bereikte resultaten hun prijs wel waard zijn geweest.

Een drietal instrumentele verstoringen heeft geleid tot ernstige scheefgroei en complexiteit in de inkomstenbelasting. Het betreft de zzp-problematiek, het eigenwoningregime en de ondernemersfaciliteiten. Zij hebben alle drie grote gevolgen voor de werklast en het functioneren van de Belastingdienst. Hierna worden oplossingsrichtingen aangegeven die de scheefgetrokken rechtsverhoudingen kunnen herstellen en de in de uitvoeringssfeer opgeroepen problemen tot hanteerbare proporties kunnen terugdringen. Ze zijn echter nog steeds onderwerp van uitermate stroperig verlopende besluitvormingsprocessen. Het regeerakkoord van Rutte III heeft nog geleid tot zichtbare vooruitgang.

4.3.b De zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling

De zelfstandigenaftrek is oorspronkelijk ingevoerd om ondernemers compensatie te bieden voor het feit dat zij - anders dan werknemers - zelf hun sociale zekerheid en pensioenvoorziening moeten verzorgen.²⁵ Voor de toegang tot deze aftrek is de juridische definitie van het ondernemerschap (en het daaraan verbonden urencriterium) van cruciaal belang. De zelfstandigenaftrek heeft, samen met de MKB-winstvrijstelling en andere ondernemersfaciliteiten, een grote zuigkracht uitgeoefend op het fiscale ondernemerschap, waardoor Nederland momenteel ruim 1 miljoen zzp-ers telt. De ondernemersfaciliteiten voor zzp-ers hebben de andere arbeidsverhoudingen in een forse concurrentieachterstand gedrongen. Zij hebben de prijs voor het arbeidsaanbod door zzp-ers, dat economisch in beginsel gelijkwaardig is aan de arbeid die in dienstbetrekking wordt aangeboden, verhoudingsgewijs veel te goedkoop gemaakt,²⁶ zeker ten opzichte van de arbeid die in een traditionele dienstbetrekkingen wordt verricht. Binnen de dienstbetrekking wordt deze concurrentieachterstand versterkt vanwege de kosten van verplichte werknemersverzekeringen,

²⁵ Ook andere argumenten hebben een rol gespeeld, zoals de wens dat ondernemers ruimte houden voor zelffinanciering binnen hun onderneming

²⁶ L.G.M. Stevens en F.M. Werger, *Belastinghervorming door lastenverlichting op arbeid*, WFR 2015/7104.

doorbetaling bij ziekte, collectieve pensioenopbouw en andere arbeidsomstandigheden die de uurprijs substantieel verhogen. Beide omstandigheden, de fiscale ondernemersstimuleringen die de door zzp-ers aangeboden arbeid goedkoper maakten en de sociale zekerheidswetgeving die de kosten van arbeid in dienstbetrekking hebben verhoogd, hebben ertoe geleid dat de spanning tussen het traditionele dienstverband van werknemers en de zzp-er veel te groot is geworden.²⁷ Het is evident dat dit een belangrijke oorzaak is van de maatschappelijke scheefgroei op de arbeidsmarkt. Zeker in het huidige tijdsgewricht kan men zich afvragen of de aanzuigende werking van de zelfstandigenaftrek op het ondernemerschap (zzp-ers) niet veel te fors is geweest.

Opeenvolgende bewindslieden hebben getracht de kwalificatie van de zzp-er-status in goede banen te leiden en gepoogd schijnzelfstandigheid door gerichte wetgeving uit te bannen. Eerst kwam het 'Wetvoorstel Invoering Beschikking geen loonbelasting'. Tijdens de parlementaire behandeling werd dat omgedoopt in het wetsvoorstel 'Deregulering beoordeling arbeidsrelaties'. Uiteindelijk is na veel parlementaire discussies met ingang van 2016 dit wetsvoorstel aanvaard. Door het staatsrechtelijk uiterst merkwaardige besluit om de feitelijke handhaving tot 1 januari 2020 op te schorten, is deze wet tot op de dag van vandaag nog steeds niet effectief.

De wetgevende stappen hebben de problemen betreffende de arbeidsmarktverhoudingen tussen werknemers en zzp-ers eerder doen toe- dan afnemen. De oorzaak is dat de beleidsmakers zich nadrukkelijk hebben beperkt tot het zoeken van oplossingen voor de moeizaam verlopende beoordelingsmethodiek van de arbeidsrelaties.²⁸ Ze zijn daardoor blijven steken in de symptoombestrijding en hebben zich slechts geconcentreerd op het terugdringen van de uitvoeringsproblemen, terwijl - zoals reeds werd opgemerkt - het aanpakken van de oorzaak stevast uit de weg werd gegaan. Die ligt in de wetgevende sfeer. Zoals is uiteengezet heeft de fiscale en sociaalrechtelijke wetgeving ertoe geleid dat de concurrentieverhouding tussen zzp-ers en reguliere werknemers is scheefgetrokken.

²⁷ Peter Hoogstraten, *De Wet DBA: de stand van zaken*, Het Register april 2017, rekent voor dat uitgaande van een bruto beloning van € 24 000 de zzp-er (mede door de effecten van de toeslagen) een besteedbaar inkomen heeft van € 28 228, terwijl dat voor de werknemer € 20 885 bedraagt. De werkgever moet voor het bruto loon van € 24 000 vanwege de bijbehorende sociale lasten uitgaan van een kostprijs van € 35 792.

²⁸ Brief Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 2 oktober 2015, V-N 2015/51.8.

In het regeerakkoord van Rutte III zijn vervolgens nieuwe oplossingsrichtingen geschetst die schijnzelfstandigheid moeten ontmaskeren door normtarieven voor zelfstandigen te ontwikkelen. Er wordt een ondergrens (€ 18 per uur) aangegeven waar beneden in beginsel altijd sprake is van een arbeidsovereenkomst en een bovengrens (€ 75 per uur) waarboven een opt-out voor de loonbelasting en de werknemersverzekeringen mogelijk is. Voor zelfstandigen boven de ondergrens wordt een opdrachtgeversverklaring ingevoerd die de opdrachtgevers vooraf duidelijkheid en zekerheid moet geven bij de inhuur van zelfstandige ondernemers. De naar waarheid via een webmodule ingevulde aanvraag voor een dergelijke opdrachtgeversverklaring gaat fungeren als een vrijwaringsverklaring voor verschuldigdheid van loonbelasting en premies werknemersverzekeringen.

Naar mijn mening zal ook deze route vastlopen in een uitvoeringstechnisch moeras. De Belastingdienst is immers niet geëquipeerd om de handhaving van de uurlooncriteria voor zijn rekening te nemen. Dat de Belastingdienst is opgezadeld met onuitvoerbaar regelgeving heeft zijn reputatie bepaald geen goed gedaan. En dat geldt nog sterker voor het feit dat de feitelijke handhaving door de achtereenvolgende verantwoordelijke bewindslieden telkens werd uitgesteld, laatstelijk tot 1 januari 2020. Opdrachtgevers en opdrachtnemers krijgen tot die tijd geen boetes of naheffingen als achteraf geconstateerd wordt dat sprake is van een dienstbetrekking. Wel gaat het kabinet de mogelijkheden voor de handhaving van 'kwaadwillenden' vanaf 1 juli 2018 verruimen en uitbreiden tot 'ernstige gevallen'.²⁹ Aan de Belastingdienst de moeizame (om niet te zeggen: "onmogelijke") taak aan dergelijke onduidelijke en wankelmoedig ontwikkelde marsroutes op bevredigende wijze invulling te geven.

Intussen is een lastige complicatie voor aanpassing van de zelfstandigenaftrek het gegeven dat de zelfstandigenaftrek voor een zeer grote groep zzp'ers in feite fungeert als een sociaal vangnet. Hun tarieven zijn zo laag dat ze zonder de zelfstandigenaftrek geen volwaardig economisch bestaansrecht hebben.³⁰ De zelfstandigenaftrek rigoureuus afschaffen is

²⁹ Tax Live 12 februari 2018.

³⁰ Voor bijna 300 000 zzp'ers bedraagt de winst uit onderneming in 2007 hooguit € 10 000; meer dan 170 000 van deze ondernemers doen een beroep op de zelfstandigenaftrek. Cijfers ontleend aan het SER-advies 10/04, Zzp'ers in beeld, oktober 2010.

daarom beleidsmatig geen optie. De noodzakelijke saneringsoperatie kan slechts worden uitgevoerd door het aftrekbedrag stapje voor stapje te verlagen. Daarbij kan rekening worden gehouden met het feit dat de ondernemer via de lijfrentepremieaftrek wettelijk voldoende ruimte heeft zijn elementaire sociale zekerheid af te dekken, maar bij lage inkomens ontbreken daarvoor de financiële middelen. De budgettaire ruimte die ontstaat door vermindering van de zelfstandigenaftrek zou om die reden (gedeeltelijk) kunnen worden benut om van overheidswege een fonds te vormen waardoor een betaalbare collectieve verzekering bij arbeidsongeschiktheid tot stand kan worden gebracht. Langs die weg zouden ook onverzekerbare risico's kunnen worden afgedekt, mede omdat op die wijze collectiviteitsvoordelen kunnen worden behaald. Het tempo waarin deze aanpassing wordt doorgevoerd en het niveau voor de aangepaste zelfstandigenaftrek moet uiteraard door de politiek worden bepaald. Maar hoe langer de politiek wacht met dergelijke saneringsoperaties, hoe moeilijker dat wordt.

Van andere orde is de MKB-winstvrijstelling. Die aftrek fungeert als tegenhanger voor het verbroken evenwicht in lastendruk tussen ondernemingen in de VPB- en IB-sfeer. Het toptarief voor ondernemers in de IB-sfeer is immers hoger dan het gecombineerde aanmerkelijk belangen vennootschapsbelastingtarief in de BV-sfeer. Dat stimuleert de 'vlucht in de BV'. Dat probleem speelt echter alleen aan de bovenkant van het inkomensgebouw. Dat rechtvaardigt dus geen tegemoetkoming voor alle ondernemers. Voor het herstel van het globale heffingsevenwicht tussen de rechtsvormen waarin een onderneming kan worden uitgevoerd zou het voldoende zijn geweest de MKB-winstvrijstelling te beperken tot het winsttraject waarop de overstap naar de BV-vorm een reële optie is. Daar draagt het bij aan een evenwichtige tariefstructuur; daaronder werkt het verstorend.

4.3.c Het eigenwoningregime

Het eigenwoningregime is bij invoering van de Wet IB 2001 om politieke redenen ondergebracht in box 1, de box voor werk en woning, terwijl het regime voor de andere particuliere vermogensbestanddelen is uitgewerkt in box 3. De stimulering van het eigenwoningbezit schuilt in de vaststelling van een relatief laag eigenwoningforfait, gecombineerd met de integrale aftrekbaarheid van de rente en kosten van de eigenwoningschuld,

alsmede de periodieke betalingen op grond van rechten van erfpacht, opstal en beklemming betreffende de eigen woning. Zeker in de jaren met een relatief hoge hypotheekrente leidde dat tot een tegen het progressieve tarief aftrekbare aftrekpost. Door deze uitwerking komt het fiscale voordeel vooral ten goede aan de hoge-inkomensgroepen. Bovendien verleidde dit eigenwoningbezitters ertoe zich tot de nok van hun huis vol te zuigen met hypotheek en de aldus eventueel gecreëerde liquiditeitsruimte te beleggen.

In het streven een globaal fiscaal evenwicht tot stand te brengen tussen de verschillende vormen van inkomsten uit vermogen zou het wets-systematisch passend zijn geweest het eigenwoningregime over te brengen naar box 3. Op die wijze vervalt de aanzuigende werking van de financiering met geleend geld en wordt de schuldbelasting van gezinnen, alsmede hun financiële kwetsbaarheid voor waardeschommelingen, geleidelijk afgezwakt. De kans dat huizen 'onder water komen te staan' of dat uit overwaarde gefinancierde beursbeleggingen in waarde kelderen, neemt daardoor af. Bovendien worden zodoende, omdat de renteaftrek vooral hoge inkomens bevoordeelt, de denivellerende effecten op de inkomensverhoudingen teruggedrongen. Aanpassing van de regeling is voorts noodzakelijk omdat de thans geldende eigenwoningregeling zodanig complex is geworden, dat de uitvoerbaarheid ervan te kwetsbaar is geworden.³¹

Na veel discussie zijn in 2013 vanwege de sterk opgelopen budgettaire lasten ingrijpende aanpassingen in het eigenwoningregime van kracht geworden. De toen ingevoerde renteaftrekbeperkingen, de algehele aflossingseis voor de hypothecaire lening en de afschaffing van de belastingvrijstelling over de rente op de kapitaalverzekering eigen woning hadden de bedoeling de budgettaire last te verminderen. Ze hebben de budgettaire aftrekpost - mede in samenhang met de gedaalde hypotheekrente - inderdaad substantieel verminderd. Anno 2017 werd per saldo nog circa € 7 mld. aan de schatkist onttrokken (hypotheekrenteaftrek verminderd met de opbrengst van het eigenwoningforfait).³² Maar deze

31 Dat geldt in het bijzonder voor de zogenoemde 'bijleenregeling'.

32 Bron: Beleidsinformatiekaart 2017 (<https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/fiscale-beleidsdocumenten/inhoud/periodieke-fiscale-beleidsinformatie>). De verwachting is dat dit bedrag de komende jaren verder zal dalen vanwege de lage rentestand en de beperking van de hypotheekrenteaftrek.

bezuiniging heeft er tegelijkertijd toe geleid dat de regels, zeker voor de mensen waarvoor ze geschreven zijn, nauwelijks nog te begrijpen zijn. Bovendien zijn zij slechts van toepassing op 'nieuwe gevallen'. Voor de 'oude gevallen', die vaak al ruimschoots hebben kunnen genieten van de fiscale tegemoetkomingen, werden de faciliteiten gewoon gecontinueerd. Deze ongelijke behandeling valt moeilijk te rechtvaardigen. Daar komt bij dat te vrezen valt dat het na verloop van tijd door de dynamiek van het maatschappelijke leven steeds lastiger wordt de 'oude' en 'nieuwe' gevallen van elkaar te onderscheiden. Bovendien trekt het langdurig naast elkaar voortbestaan van een 'nieuw' en een 'oud' regime, waarbij veel historische gegevens voor de uitvoering van belang zijn, een zware wissel op de uitvoerbaarheid. De vraag is of de Belastingdienst al deze voor de uitvoering relevante gegevens adequaat kan archiveren en voor de uitvoeringsambtenaren toegankelijk kan maken.

Vervolgens heeft de gang van zaken rond de afschaffing van de Hillen-af trek in het regeerakkoord van Rutte III het vertrouwen in een evenwichtige probleemoplossing bepaald niet verhoogd. Daarin werd voorgesteld deze aftrek, gespreid over een periode van 30 jaar (aanvankelijk 20 jaar), geheel af te schaffen. Op zichzelf genomen is deze maatregel verdedigbaar, want de Hillen-af trek heeft een ongelijke behandeling in het eigenwoningforfait geïntroduceerd tussen eigenwoningbezitters met en zonder eigenwoningsschuld. Ook belemmert deze faciliteit de doorstroming van ouderen naar zorg-/woonvoorzieningen, omdat het onbelaste vermogen in de eigen woning bij verkoop wordt omgezet in belaste beleggingen die onder de vermogensrendementsheffing vallen.

Om de uitfasering van de Hillen-af trek per 1 januari 2019 te kunnen laten ingaan moest zij, vanwege systeemaanpassingen bij de Belastingdienst, al op 1 januari 2018 vaststaan. Daarom werd dit voorstel met stoom en kokend water via het Belastingplan 2018 door het parlement gejaagd. Maar waarom dit wetsvoorstel, dat blijkens de rondetafelbespreking in de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer toch al emotioneel zo zwaar beladen was, onder zo'n grote tijdsdruk moest worden klaargestoomd en doorgedrukt, bleef in nevelen gehuld. Zelfs als invoering pas een jaar later had kunnen worden geëffectueerd, zou dit bepaald geen budgettaire ramp zijn geweest. Dit geldt te meer nu de Hillen-af trek slechts een onderdeel is van het eigenwoningregime

dat als zodanig onevenwichtig is³³ en waarvoor het kabinet nog steeds niet de uiteindelijk gekozen oplossingsrichting heeft gepresenteerd. Nu echter opeenvolgende kabinetten de eigenwoningbezitters hebben verleid hun eigenwoningschuld af te lossen door hen het voordeel van de Hillen-af trek voor te spiegelen, voelen de aflossers zich door de thans voorgestelde uitfasering bekocht en heeft de uitfaseringsmaatregel in de maatschappelijke discussie de stigmatiserende benaming 'aflosboete' gekregen. Wat daardoor blijft hangen is de kwade reuk van een onbetrouwbare overheid. Het was beter geweest éérst te werken aan een evenwichtig regime en pas daarna te sleutelen aan overgangsregels.

Het heeft overigens mijn voorkeur het eigenwoningregime alsnog langs de weg der geleidelijkheid aan te passen en onder te brengen in box 3. Dat geldt zowel voor de eigen woning als voor de daarop betrekking hebbende eigenwoningschuld. Daarmee wordt de rentearbitrage in de kiem gesmoord. Het is desgewenst mogelijk ook in box 3 het eigenwoningbezit te blijven bevorderen door een basisvrijstelling in te voeren voor vermogen dat is geïnvesteerd in de eigen woning, vergelijkbaar met de eveneens in box 3 bestaande vrijstelling voor maatschappelijke beleggingen. Daarbij kan worden gedacht aan een vrijstelling van bijvoorbeeld € 200.000 à € 300.000.³⁴ Maar anders dan thans het geval is, komt de tegemoetkoming in box 3 niet langer vooral het dure segment ten goede, maar is het effect juist gericht op het modale woningbezit. Dit is ook meer in lijn met de systematiek van de huurtoeslag. De hypothecaire schuld is in de box-3-variant geheel aftrekbaar als onderdeel van de rendementsgrondslag (die daardoor ook negatief moet kunnen worden en als belastingkorting moet kunnen worden uitbetaald). Inmiddels hebben ook De Nederlandsche Bank, de Europese Commissie, het IMF en de OESO Nederland steeds luider aangemoedigd het belastingstelsel op dit punt te hervormen.

Herstel van de weeffout in het eigenwoningregime door de te lage eigenwoningwaarde kan echter ook via een alternatieve route worden bereikt. Dat kan door aan te sluiten bij het verhoogde eigenwoningforfait

33 Deze regeling verstoort al decennialang het draagkrachtbeginsel en bevoordeelt hoge inkomensgroepen met dure huizen en hoge hypotheke. De Hillen-af trek versterkt dit effect en is bovendien strijdig met het gelijkheidsbeginsel omdat eigenwoningbezitters zonder rentekosten geen eigenwoningforfait tot hun inkomen hoeven te rekenen waar eigenwoningbezitters mét rentekosten dit wel moeten.

34 Zie bijvoorbeeld ook CSED/SER, 2010, *Naar een integrale hervorming van de woningmarkt*, Commissie van sociaaleconomische deskundigen.

voor woningen boven € 1.060.000 (bedrag van de zogenoemde 'villabelasting' in 2017). Dat forfait is jaarlijks stapsgewijze verhoogd en heeft in 2016 het afgesproken maximum bereikt van 2,35% van de WOZ-waarde. Tegen het toptarief van box 1 (51,95%) is deze forfaitaire inkomensvaststelling vergelijkbaar met het effectieve tarief van 1,2% van box 3 (51,95% van 2,35% is redelijk in balans met 30% van 4%).³⁵ Vervolgens kan de 'villagrens' jaarlijks met een bepaald bedrag worden verlaagd, totdat het gewenste evenwichtsinkomen wordt bereikt waarbij het bestaande regime zonder grote deining kan worden omgezet in de box-3-variant.

4.3.d Ondernemersfaciliteiten

Ook de ondernemersfaciliteiten zijn toe aan een stroomlijning. Zo is de *oudedagsreserve* onnodig gecompliceerd in haar vormgeving en administratieve uitwerking. Ze wordt daarom door veel ondernemers onvoldoende begrepen. De Belastingdienst moet veel energie stoppen in het handhaven van zijn fiscale claim op deze reserve. Soms moeten ondernemers zelfs tegen hun zin de onderneming voortzetten, omdat ze niet in staat zijn de belasting te betalen die het gevolg zou zijn van het staken van hun onderneming en de daarmee verbonden opheffing van de *oudedagsreserve*. Bovendien is de effectiviteit van de regeling kwestieus, want in de meeste gevallen wordt wél de aftrek benut zonder daadwerkelijk een *oudedagsvoorziening* te treffen. Dat alles leidt tot de conclusie dat het aanbeveling verdient een punt achter de regeling te zetten. Het is thans in het verlengde van het beëindigen van pensioenopbouw in eigen beheer door dga's³⁶ het aangewezen moment om de verdere opbouw van de *oudedagsreserve* te stoppen en ondernemers daarbij te laten kiezen tussen twee mogelijkheden. Zij kunnen ofwel de tot de opbouwstop opgebouwde *oudedagsreserve* op de reguliere wijze afwickelen, ofwel de opgebouwde *oudedagsreserve* afkopen tegen een aantrekkelijk tarief. De bestaande lijfrentefaciliteit geeft voldoende ruimte voor een verzekerde *oudedagsvoorziening*.

³⁵ Vanaf 2017 is het vaste forfaitaire rendement van 4% vervangen door een rendementsstaffel met progressief oplopende rendementspercentages.

³⁶ Het verdient aanbeveling de stakingsstatenrechten in eigen beheer die zijn bedongen bij inbreng van de onderneming in een BV op soortgelijke manier gefaciliteerd te laten afkopen.

De *investeringsfaciliteiten*, zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, kunnen zonder problemen wezenlijk worden aangepast. Ze kunnen beter worden omgebouwd tot een investeringskorting. Dat kan ook gelden voor de energie-investerings- en milieu-investeringsaftrek. Daardoor maken ze geen deel meer uit van de heffingsgrondslag. De investeringskorting functioneert als een belastingsubsidie die als zodanig kan worden verrekend met het belastingtarief.³⁷

De bestaande *geruisloze doorschuiffaciliteiten* kunnen beter worden vervangen door invorderingsfaciliteiten die de vrijval van de stakings- of overlijdenswinst betreffen. De *stakingsaftrek* kan als anachronisme simpelweg worden afgeschaft. De *meewerkaftrek* voorziet in een forfaitair alternatief voor de aftrek van de zakelijke kosten van de meewerkende partner en kan derhalve beter gewoon worden ingebouwd als onderdeel van de fiscale winst.

De wettelijke vormgeving van de ondernemersaftrek waardoor ondernemers- en ondernemingsfaciliteiten elkaar onderling beïnvloeden, kan beter worden aangepast. Een gemakkelijk realiseerbare vereenvoudiging van wetssystematische aard zou zijn het begrip 'referentiewinst' in te voeren en dit te laten gelden voor *alle* winstafhankelijke regelingen. Daarmee kan worden bereikt dat de grillige effecten door de onderlinge wisselwerking, zoals de investeringsaftrek die leidt tot vermindering van de oudedagsreserve en meewerkaftrek, tot het verleden gaan behoren. Dat zou ook de transparantie ten goede komen.

4.4 Blauwdruk voor belastingherziening

In de eerder genoemde 'Blauwdruk voor een brede belastingherziening'³⁸ is als kernpunt gekozen dat het globale evenwicht in het belastingstelsel moet worden hersteld en dat allerlei ingeslopen verstoringen moeten worden opgeheven. Als uitgangspunt geldt dat aan elke euro inkomen een gelijke draagkracht wordt toegekend, ongeacht de wijze van verkrijging.

³⁷ Ter wille van de begrotingsdiscipline kan op macroniveau gekozen worden voor een plafondbepaling, maar dat leidt wel weer tot extra administratieve lasten omdat in dat geval de investering moet worden aangemeld en beoordeeld. Overigens speelt het probleem van een 'open regeling' ook in de huidige investeringsaftrek.

³⁸ Zie noot 9.

Dat betekent dat bij onverkorte toepassing van dit uitgangspunt inkomen uit vermogen even zwaar moet worden belast als het inkomen uit arbeid. Om instrumentele redenen worden echter allerlei inbreuken op deze principiële gelijkheid gemaakt. Dat wringt met de beleidsdoelstelling een evenwichtig inkomensbeleid te voeren.

In het algemeen wordt inkomen uit vermogen vanwege de wereldwijde mobiliteit van vermogen echter in tegenspraak met dit gelijkheidsbeginsel minder zwaar belast dan inkomen uit arbeid. Dit is tot uitdrukking gebracht in het boxenstelsel, waarin elke box zijn eigen tariefstructuur heeft gekregen.³⁹ Arbeidsinkomen wordt in box 1 progressief belast, terwijl vermogensinkomen in box 2 en box 3 proportioneel wordt belast. Een globaal evenwicht ontbreekt. Dat drukverschil wordt versterkt door de werking van de volksverzekeringen en de zorgverzekering die slechts het arbeidsinkomen tot hun heffingsgrondslag rekenen en het vermogensinkomen onbelast laten.⁴⁰ De daaruit voortvloeiende consequentie is dat mensen die een relatief groter deel van hun inkomen ontvangen uit vermogen, relatief lager worden belast. De maatschappelijke acceptatie daarvan is kwetsbaar en leidt geregeld tot inkomenspolitieke discussies. Dit is begrijpelijk, want in de context van het gelijkheidsbeginsel zijn er weinig argumenten aan te voeren waarom iemand over zijn arbeidsinkomen wél volksverzekeringspremies en zorgpremie moet betalen, maar over zijn vermogensinkomen niet.

De inkomensafhankelijke premies voor de zorg en voor de volksverzekeringen vertonen een zodanig sterke gelijkenis met de loon- en inkomstenbelasting dat er nauwelijks argumenten zijn ze afwijkend van deze belastingen te behandelen.⁴¹ In een hervormingsoperatie ligt het daarom voor de hand de fiscalisering van de premieheffing

39 In box 1 moet voorts nog worden onderscheiden tussen het tarief van personen die de AOW-gerechtigde leeftijd hebben bereikt en die jonger zijn. Ook de MKB-winstvrijstelling impliceert een verkapt tariefdifferentiatie tussen ondernemers en niet-ondernemers.

40 In de blauwdruk worden de premieheffing volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke zorgpremie tot de collectieve lastendruk gerekend, aangezien zij alle kenmerken hebben van wat als een belasting pleegt te worden aangemerkt.

41 Slechts het eigen risico in de zorg, dat moet fungeren als 'remgeld', is een eigensoorlijk kenmerk. Via de eigenrisico-regeling wordt momenteel € 2,9 miljard opgebracht. Het gaat per persoon om een nominaal bedrag van € 385. Het eigen risico heeft gevolgen voor de herverdeling van rijke naar arme huishoudens en van jongeren naar ouderen. Voor groepen die relatief veel zorg gebruiken (lage inkomens, ouderen), is een verhoging van het eigen risico ongunstig en voor groepen die weinig zorg gebruiken, maar relatief veel premies betalen (hoge inkomens, jongeren), is juist een verlaging van het eigen risico ongunstig.

voor de volksverzekeringen en de zorg nadrukkelijk tot onderwerp van discussie te verklaren. Het verschil in grondslagafbakening en premiestructuur vertroebelt de transparantie in de uitwerking van het draagkrachtbeginsel en zet vraagtekens achter de rechtvaardigheid van de gekozen lastenverdeling.⁴² Bovendien leiden de afzonderlijke heffingen tot extra administratieve lasten.

In de budgetneutrale vormgeving van de blauwdruk hebben we voor inkomens tot € 55.000 een basistarief voorgesteld van 33,8%. Voor 90% van de belastingplichtigen is in dat geval sprake van een vlaktaks van 33,8% waarin de premieheffing voor de volksverzekeringen en de zorg is gefiscaliseerd. Voor inkomens vanaf € 55.000 wordt een 'surplus-tarief' van 43,8% toegepast. De als arbeidsparticipatieprikkel ingevoerde inkomensafhankelijke heffingskortingen en de afbouw van de 'aanrechtssubsidie' zijn wezensvreemde elementen in de naar draagkracht vormgegeven inkomstenbelasting. Ze worden derhalve in de blauwdruk geëlimineerd. De arbeidskorting en ouderenkorting worden beter op hun functie afgestemd. Voor box 3 wordt overgestapt naar een aangepaste vermogenswinstbelasting. Deze aanpassingen worden in paragraaf 4.5.e nader toegelicht.

Tot 2006 kenden we als verlengstuk van de draagkrachtbelastingen een samenstel van inkomensafhankelijke regelingen die door afzonderlijke ministeries voor hun werkgebied waren ontwikkeld op basis van fijnmazige heffingsmaatstaven en tariefdifferentiaties. Deze regelingen werden door afzonderlijke diensten uitgevoerd. Onderling afwijkende begrippen en toekenningsprocedures leidden door dit gebrek aan onderlinge afstemming voor de doelgroep tot volstrekt onbegrijpelijke effecten en springerige impliciete marginale tarieven. Dit maakte een grotere mate van beleidscoherentie broodnodig. Dit is uiteindelijk in 2006 gebeurd door invoering van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (AWIR). De toekenning van de in die wet opgenomen toeslagen werd toevertrouwd aan de Belastingdienst. Daarop werd vooral in fiscale kring nogal kritisch gereageerd vanuit de (conservatieve) opvatting dat de kerntaak van de Belastingdienst bestaat uit het heffen van belastingen en dat deze taak moeilijk verenigbaar is met het uitvoeren van inkomensondersteunende regelingen. Mijns inziens is het toen ingevoerde assortiment van inkomensafhankelijke regelingen (AWIR)

42 L.G.M. Stevens, *100 jaar inkomstenbelasting en hoe nu verder?*, Kluwer, Deventer, 2014, paragraaf 2.10.

echter een aanmerkelijke verbetering ten opzichte van de vóór 2006 bestaande situatie. Ze introduceert een geharmoniseerd begrippenkader dat in hoge mate aansluit op dat van de belastingwetgeving. Zodoende werd een beduidend grotere beleidscoördinatie bereikt die het mogelijk maakt te komen tot een beter samenhangend inkomensbeleid. Dat de belastingheffing en toeslagtoekenning in één dienst werden ondergebracht, was daarom geen onlogische keuze.

Het IBO-rapport 'Interdepartementaal Beleidsonderzoek (IBO) Vereenvoudiging Toeslagen'⁴³ leert echter dat er op dit terrein nog substantiële verbeterlagen te maken zijn. Zo is een complicerende omstandigheid dat de toeslagsystematiek en de inkomstenbelastingheffing toch nog te gebrekkig op elkaar zijn afgestemd. De belastingheffing is in beginsel gebaseerd op het individuele inkomen, terwijl de toeslagen afhankelijk zijn van het gezinsinkomen. Soms spelen beide inkomensbegrippen zelfs binnen één en dezelfde regeling een rol. Voor de premieheffing Zvw is het individuele inkomen bepalend, terwijl voor de compenserende zorgtoeslag van het gezinsinkomen wordt uitgegaan. Vanwege dit soort afstemmingstekorten worden miljoenen mensen meegezogen in een gigantisch rondpompstelsel van belastingen en toeslagen. Zij worden eerst in een ingewikkelde belastingheffing betrokken om vervolgens via een eveneens complexe systematiek weer inkomensondersteuning te ontvangen voor zorgkosten, huurkosten, kosten voor kinderen en kinderopvang. Dat legt op deze personen, maar ook op de Belastingdienst, een zware uitvoeringslast, mede omdat veelal de voorlopige toeslagtoekenningen na vaststelling van het definitieve inkomen weer moeten worden aangepast. Daardoor ontstaat een omvangrijke en omslachtige papierwinkel die voor kwetsbare bevolkingsgroepen door het gebrek aan overzicht gemakkelijk tot invorderingsproblemen kan leiden. Het zou daarom de transparantie ten goede komen als ook in de inkomstenbelasting eenduidiger gekozen zou worden voor de gezinsbenadering.

Een andere aanpassing betreft de invloed van de instrumentele componenten in het vastgestelde inkomen. Deze hebben niet alleen een versturende werking op de belastingdrukverdeling naar draagkracht, maar werken eveneens door naar de inkomensondersteunende regelingen. De koppeling van het toeslaginkomen aan het verzamelinkomen van de

⁴³ Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 oktober 2009, Vereenvoudiging toeslagen, Kamerstukken II 2009/10, 31 580, nr. 3.

inkomstenbelasting heeft tot gevolg dat de niet-draagkrachtgebonden (instrumentele) aftrekposten, zoals zelfstandigenaftrek, investeringsaftrek, hypotheekrenteaftrek, doorwerken in het toeslaginkomen. Het ligt voor de hand de doorwerking van dergelijke instrumentele aftrekposten in het toeslaginkomen te beëindigen. Op die wijze kan worden voorkomen dat toeslaggeld wegleekt op grond van een vertekende vaststelling van de ondersteuningsnoodzaak. Er is immers geen reden aan de zzp-er met een gelijk gezinsinkomen als een werknemer bij gelijke huur een hogere huurtoeslag toe te kennen, omdat de zzp-er aanspraak kan maken op de zelfstandigenaftrek.

Ondanks de omstandigheid dat het inkomen uit vermogen tot het toeslaginkomen wordt gerekend, wordt bij de toeslagtoekenning ook nog een separate vermogenstoets aangelegd (zorgtoeslag en huurtoeslag). Deze vermogenstoets is gebaseerd op het samenlevingsmodel, waarbij met name in de huurtoeslag de vermogenstoets ook wordt uitgevoerd ten aanzien van inwonende personen die niet als partner worden aangemerkt. Dit kan ertoe leiden dat het gezin om die reden in het geheel geen huurtoeslag ontvangt. Het is evident dat dit tot maatschappelijk onwenselijke situaties leidt als inwoning in mantelzorgrelaties zou leiden tot het vervallen van het recht op huurtoeslag. Daarop afgestemd maatwerk te leveren is evenwel beleidsmatig een lastige opgave voor de wetgever en uitvoerder.⁴⁴ In de eerder genoemde blauwdruk is daarom voorgesteld de toekenning van toeslagen te stroomlijnen en sterker te richten op de gevallen waarin inkomensondersteuning écht nodig is. Het voorstel is de toeslagdoelgroep te beperken tot 15 à 20% van de huishoudens met de laagste inkomens.

4.5 Opportunistische regelgeving ongedaan maken

4.5.a Beperking van de aanrechtsubsidie

De beleidsmatige wens de inkomstenbelasting sterker in te zetten als instrument voor arbeidsmarktbeleid heeft ingaande 2009 een fors deel van de bereikte vereenvoudigingswinst van de inkomensafhankelijke heffingskortingen verloren doen gaan. Om de bereidheid tot toetreding

⁴⁴ Dat komt ook tot uitdrukking in allerlei verfijningen van het partnerbegrip of in de definitie van het begrip 'toeslagpartner'.

tot de arbeidsmarkt te stimuleren zijn beperkingen gesteld aan de mogelijkheid voor partners zonder of met een laag inkomen om hun algemene heffingskorting te verzilveren tot het bedrag van de op gezinsniveau verschuldigde belasting. De beperking houdt in dat deze verzilveringsmogelijkheid (de zogenoemde *aanrechtsubsidie*) van de minstverdienende partner jaarlijks met 6 2/3%-punt wordt gekort, zodat na 15 jaar (in 2023) de toekenning van deze verhoogde algemene heffingskorting geheel zal zijn beëindigd en beperkt is tot het eigen belastingbedrag. De 'afbouwregeling' gold aanvankelijk voor alle partners die in of na 1972 waren geboren en die geen thuiswonend kind verzorgden dat jonger was dan 6 jaar. Met ingang van 2012 is deze regeling vervolgens verder aangescherpt door de aanrechtsubsidie nog slechts te verstrekken aan partners die vóór 1 januari 1963 zijn geboren.

Het thans geldende leeftijds- en inkomensafhankelijke criterium en de elkaar overlappende overgangsregelingen maken de bestaande tariefstructuur extra ingewikkeld. Bovendien is het maar zeer de vraag of de draagkrachtdoelstelling en de arbeidsparticipatieprikkel wel op bevredigende wijze in één regeling kunnen worden gerealiseerd. Daar komt bij dat gezinnen met vermogen of andere gemeenschappelijke inkomstenbestanddelen gemakkelijk de beperkende maatregel kunnen omzeilen door het voordeel uit sparen en beleggen toe te rekenen aan de minstverdienende partner. Die krijgt langs die weg op 'eigen titel', maar gekunsteld, alsnog toegang tot de onverkorte heffingskorting. Dergelijke ongelijkheden tussen vermogende en onvermogende gezinnen tasten de legitimiteit van de regeling aan, zéker als de nadelen op het bord van de meest kwetsbare gezinnen komen te liggen.

4.5.b Algemene heffingskorting

De overzichtelijkheid van een inkomensafhankelijke algemene heffingskorting is met ingang van 2014 om budgettaire redenen ingewisseld voor een inkomensafhankelijke korting. Dit heeft het zicht op het werkelijke verloop van de marginale druk verdoezeld, aangezien de in de wet neergelegde tariefschijven niet meer in overeenstemming zijn met de werkelijke marginale belastingdruk die geldt in de desbetreffende inkomensschijven. De marginale lastendruk kan daardoor zelfs hoger zijn dan het toptarief van 51,95%. Het bedrag van de algemene heffingskorting bedraagt in 2018 € 2.265 (voor AOW'ers: € 1.157). Het inkomens-

afhankelijke karakter houdt in dat een afbouwtraject is ingebouwd dat in 2018 loopt van € 20.142 (einde eerste inkomensschijf van box 1) tot € 68.507 (einde derde inkomensschijf). Het afbouwpercentage bedraagt 4,683% (2,389% voor AOW'ers). De eerdere beperkingen in het afbouwtraject zijn in 2016 afgeschaft, waardoor de algemene heffingskorting bij stijging van het inkomen tot nihil kan teruglopen. Het nivellerende karakter van de tariefstructuur van de inkomstenbelasting wordt daardoor in het afbouwtraject versterkt. Deze inkomensafhankelijkheid heeft de progressie in het afbouwtraject verscherpt en de toch al discutabele scheefgroei in de belastingdrukverdeling tussen alleenverdiener- en tweeverdienergezinnen versterkt.⁴⁵ Zowel om principiële redenen als ter vereenvoudiging van het belastingstelsel zou zo snel mogelijk weer naar een inkomensafhankelijke algemene heffingskorting moeten worden teruggekeerd.

4.5.c Inkomensafhankelijke combinatiekorting en ouderenkorting

De inkomensafhankelijke combinatiekorting en de ouderenkorting zijn niet leefvormneutraal vormgegeven en laten daardoor op gezinsniveau nogal grillige drukverdelingseffecten zien. Die versturende effecten moeten worden geëlimineerd. Met dit soort maatregelen wordt - naast de tariefmatige progressie - een extra progressie-element aan de inkomstenbelasting toegevoegd dat daar systematisch niet in thuishoort en bovendien de transparantie van de tariefstructuur vertroebelt. Voorts leidt de ouderenkorting tot ongewenste springerige effecten bij de inkomensberekening tussen partners vanwege het drempelinkomen.

4.5.d Arbeidskorting

De arbeidskorting is in de Wet IB 2001 ingevoerd ter compensatie van kosten die werkende mensen in verband met hun werkzaamheid moeten maken. Gelet op de kortingssystematiek - geen aftrek ten laste van het inkomen - is door de gekozen vormgeving de causale band tussen de kosten en de inkomsten verbroken en wordt een juiste vaststelling van de heffingsgrondslag vertroebeld. In de vormgeving van de arbeidskorting voeren vooral participatie- en inkomenspolitieke overwegingen de boventoon. Daardoor is deze korting op gespannen voet komen te staan

⁴⁵ L.G.M. Stevens, *Versterking van de leefvormneutraliteit in het fiscale beleid*, WFR 2018/33.

met het draagkrachtbeginsel. Dat blijkt uit het feit dat de arbeidskorting ook wordt toegekend aan de personen die als ondernemer of als resultaatgenieter de gemaakte kosten gewoon kunnen aftrekken.

De huidige arbeidskorting heeft als zodanig een tweeslachtig karakter. Enerzijds is het een zeer ruwe compensatie voor de niet-aftrekbaarheid van kosten die causaal samenhangen met de in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Anderzijds is het een participatieprikkel. De korting vergroot het netto inkomen van degenen die actief zijn op de arbeidsmarkt. Door maximering van het kortingbedrag werkt deze prikkel het sterkst aan de onderkant van het loongebouw.

De inkomenspolitieke effecten zijn in 2014 versterkt doordat ook de arbeidskorting een inkomensafhankelijk karakter heeft gekregen. De arbeidskorting loopt thans bij stijgend inkomen eerst op en loopt vervolgens - evenals de algemene heffingskorting - weer terug tot nihil. Het opbouwpercentage bedraagt in 2018 1,764% (AOW'ers: 0,901%) tot het arbeidsinkomen van € 9.468 en daarboven is de opbouw 28,064% (AOW'ers: 14,320%) tot het maximum van de arbeidskorting van € 3.249 (AOW'ers: € 1.659) wordt bereikt bij een arbeidsinkomen van € 33.112. Daarna treedt de afbouwfase in werking van 3,6% (AOW'ers: 1,837%) tot het nulpunt wordt bereikt bij een arbeidsinkomen van € 123.362. De participatieprikkel werkt binnen de dienstbetrekking maximaal indien aan de werkzaamheden voor de belastingplichtige geen arbeidskosten verbonden zijn (of deze kosten door de werkgever - al dan niet belastingvrij - worden vergoed). Deze complexe vormgeving komt de transparantie van de maatregel niet ten goede.⁴⁶ Vanaf 2019 gaat de arbeidskorting meelopen met de afbouw van de aanrechtsubsidie.⁴⁷ Dat verslechtert de gewenste leefvormneutraliteit.

Het inkomensafhankelijke karakter van de arbeidskorting is ook van invloed op de belastingdrukverhoudingen tussen alleenverdiener- en tweeverdienergezinnen. Bij gelijk gezinsinkomen ligt het voor de hand dat het alleenverdienergezin sterker getroffen wordt door het inkomens-

⁴⁶ Door ongelijkmatig verloop van het arbeidsinkomen kan de arbeidskorting in de inkomstenbelasting afwijken van die waarmee in de loonbelasting rekening is gehouden. Dat heeft geleid tot nadere afstemmingsbepalingen (artikel 8.11, tweede lid, slotzin, Wet IB 2001).

⁴⁷ Nota van wijziging Belastingplan 2018 (Kamerstuk II 2017/18, 34785, nr. 8).

afhankelijke karakter van de arbeidskorting. Daar staat tegenover dat in het tweeverdienergezin beide partners in aanmerking komen voor de arbeidskorting.

Het heeft de voorkeur de bestaande arbeidskorting te splitsen in twee afzonderlijke elementen. Het eerste element bestaat uit herinvoering van het aftrekbare kostenforfait voor werknemers zoals dat in de Wet IB 1964 werd toegepast. Dit om te komen tot een minder grofmazige draagkrachtmeting dan thans het geval is. Wel heeft het in dit verband mijn voorkeur aftrek voor omvangrijke kosten (bijvoorbeeld advocaatkosten betreffende een ontslaguitkering) in de inkomstenbelasting mogelijk te maken voor zover een substantiële doelmatigheidsdrempel wordt overschreden. Het tweede element van de aangepaste arbeidskorting zou een afgeslankte versie zijn van de bestaande arbeidskorting (liefst zonder inkomensafhankelijke afbouw). Deze tweede component geldt als een arbeidsmarktprinkel voor degenen die inkomsten uit tegenwoordige arbeid genieten. Voor dit tweede deel blijft wel als minpunt gelden dat door de maximeringsbepaling de leefvormneutraliteit wordt doorbroken.

4.5.e Vermogensrendementsheffing

Voor de vermogensrendementsheffing moet onder ogen worden gezien dat het in 2001 op zeer verdedigbare gronden ingevoerde forfaitaire rendement van 4% door de latere ontwikkelingen op de geldmarkt, vooral voor (kleinere) spaarders, onrealistisch hoog is geworden. Het heeft in zeer veel gevallen de effectieve belastingdruk tot onacceptabele hoogte opgevoerd. Wanneer de wetgever zijn toevlucht neemt tot fictiebepalingen, moet hij er steeds op bedacht blijven dat de spanning tussen de fictie en de realiteit niet onaanvaardbaar groot mag worden. Bij de vermogensrendementsheffing heeft de wetgever deze zorgvuldigheid uit het oog verloren. Hij heeft nagelaten het gehanteerde forfaitaire rendement tijdig bij te sturen en beter af te stemmen op de economische werkelijkheid. Een vermogensrendementsheffing die, uitgaande van een verondersteld rendement over spaartegoeden van 4% in een periode waarin de werkelijk ontvangen rente tot onder 1% is gedaald, 30% belasting heft, verliest haar maatschappelijke geloofwaardigheid. In dat geval loopt de marginale belastingdruk op tot 120%. Belastingheffing gaat dan lijken op onteigening. De druk van de belastingbetalers op de rechterlijke

macht om met het beroep op art. 1 EP van het EVRM-verdrag de heffing onrechtmatig te verklaren, omdat sprake is van een 'buitensporig zware last'⁴⁸, neemt dan ook jaar voor jaar toe. Ook voor de Belastingdienst is dit een omstandigheid die het proces van aanslagregeling hindert doordat de uitvoerende ambtenaren er vaak niet aan ontkomen allerlei discussies met verbolgen belastingbetalers te moeten voeren die in feite thuishoren bij de wetgever. Naar mijn mening had de wetgever eerder moeten overschakelen naar een echte vermogenswinstbelasting. Een alternatief is een partiële vermogenswinstbelasting uit te werken voor bepaalde activa en passiva en deze te combineren met een forfaitaire heffing voor andere activa en passiva waarvoor het moeilijker is de vermogensinkomsten op de voet te volgen.

Ook had ervoor kunnen worden gekozen bezitters van substantiële vermogens aan een vermogenswinstbelasting te onderwerpen en voor kleinere vermogens te volstaan met een gematigde vermogensrendementsheffing. De wetgever heeft er evenwel voor gekozen met ingang van 2017 over te schakelen op een gestaffelde vormgeving van de vermogensrendementsheffing. Het fictieve rendement heeft daardoor een progressief karakter gekregen, gebaseerd op de omvang van de beleggingsportefeuille. Beleggers die fulmineerden tegen het gebruik van de fictiebepaling worden daardoor juist opnieuw in de gordijnen gejaagd door hen te confronteren met een extra fictiebepaling. Door deze vormgeving is niet het rendement van het werkelijk gevolgde beleggingsbeleid bepalend, maar het rendement dat op grond van een actief beleggingsbeleid haalbaar zou zijn geweest. Dat heeft de maatschappelijke irritatie niet verminderd, maar juist versterkt⁴⁹. Bovendien heeft dit het proces van aanslagregeling moeizamer gemaakt, omdat de progressieve rendementsgrondslag partners dwingt tot een optimale toerekening van het vermogen, die doorgaans een 50/50%-verdeling impliceert. Dat kan ertoe leiden dat belastingplichtigen die niet de optimale verdeling hebben

48 HR 28 oktober 2012, BNB 2011/297.

49 Peter Wattel merkt op: "Wat moet de burger vinden van een overheid die hem op basis van selectief geshopte cijfers uit het verleden dwingt zo riskant mogelijk te beleggen en tegelijk aanbieders van beleggingen dwingt om hen dringend te waarschuwen dat zelfs ongemanipuleerde cijfers uit het verleden juist geen enkele garantie voor de toekomst bieden?" En verderop in zijn column: "...dat de wetgever enige tijd moet worden gegund om zijn schending van het eigendomsrecht te beëindigen. Maar hij heeft al jàááren de tijd gehad, en in 2017, toen hij dan eindelijk iets deed, heeft hij het alleen maar erger gemaakt door risico mijden zwaar te bestraffen." Doos drie, NJB 26 januari 2018, afl. 4, pag. 259.

doorgevoerd, achteraf herstelacties willen uitvoeren, hetgeen ook voor de Belastingdienst extra werk betekent.

Voor het imago van de Belastingdienst is niet positief de herhaalde stelling van bewindslieden dat de dienst niet in staat zou zijn een vermogenswinstbelasting uit te voeren voor de relatief beperkte kring van zeer vermogende belastingbetalers, terwijl voor deze groep de financiële gegevens door een goed georganiseerd renseigneringsysteem - anders dan in 2001 het geval was - voor de fiscus redelijk goed te controleren zijn. In dat licht bezien is het trouwens weinig geloofwaardig dat in de discussie over de zzp-problematiek dezelfde bewindslieden beweren dat de Belastingdienst prima in staat is de juistheid van de aangegeven winst van de ruim 1 miljoen zzp-ers doeltreffend te controleren.

4.5.f Overige ongeloofwaardigheidsgevallen

De hier geschetste voorbeelden van ongeloofwaardige belastingheffing zijn helaas gemakkelijk met diverse andere aan te vullen. Denk daarbij aan de onevenwichtigheid tussen de gevallen waarin de fiscus in de heffingssfeer rente incasseert, maar nauwelijks vergoedt, aan de heffing van revisierente óók in afkoopgevallen van lijfrentecontracten die zijn afgedwongen door solvabiliteitsproblemen van de uitkeringsgerechtigde, of aan de in paragraaf 4.5.d al vermelde niet-afrekbaarheid van omvangrijke arbeidskosten (advocaatkosten bij onrechtmatig ontslag) waarbij de arbeidskorting volstrekt geen adequate compensatie biedt. Deze wettelijke rechtstekorten vormen een permanente bron van irritatie en komen een soepel functioneren van de Belastingdienst niet ten goede.

5 Naar een geloofwaardig functionerende Belastingdienst

5.1 Rechtsstatelijkheid en belastingmoraal

In het voorgaande is gewezen op de negatieve uitstralingseffecten van ongeloofwaardige wetgeving op het functioneren van de Belastingdienst. De nieuw aangetreden Directeur-Generaal van de Belastingdienst, Jaap Uijlenbroek, vindt het voor het behoud van vertrouwen in de Belastingdienst noodzakelijk dat de Belastingdienst wendbaar inspeelt op de ontwikkelingen in de samenleving. Hij onderstreept daarbij terecht het belang van een geloofwaardige belastingheffing. Daarvoor ligt het primaat uiteraard bij de wetgever, maar de Belastingdienst moet de ruimte krijgen om snel en geloofwaardig zijn uitvoeringsbeleid aan te passen. Dit moet herkenbaar zijn, niet alleen in gesprek tussen de politiek en de burger, maar ook in de plicht van de dienst om de nalevingsbereidheid van de burger te ondersteunen en de tax gap (verondersteld nalevingstekort) zo klein mogelijk te maken. Kortom, de Belastingdienst moet fungeren als pijler voor de rechtsstaat en de dienst moet zijn respect ontfemen aan zijn rechtsstatelijk correct functioneren.⁵⁰

Uit de geschetste rechtsstatelijke opstelling vloeit voort dat de Belastingdienst geen belangenbehartiger is van de staat in die zin dat hij ervoor moet zorgen dat de opbrengst van de schatkist wordt gemaximaliseerd. De Belastingdienst moet de belastingwetgeving onpartijdig uitvoeren en zich inspannen een juiste rechtsbedeling te realiseren. Hij moet zich bovendien steeds bewust zijn van zijn asymmetrische machtspositie tegenover de burger en daar ook rekening mee houden. P.J. van Amersfoort stelt in dat verband: 'Een overheidsdienst mag voor de rechter zijn belangen verdedigen, maar hij moet dan wel goede argumenten voor zijn standpunt hebben, dat wil zeggen aan wet en/of jurisprudentie ontleende argumenten. In een rechtsstaat is immers iedere overheidsdienst - en dus ook de Belastingdienst - bij zijn uitvoerende taak gebonden aan de wet zoals die door de hoogste rechter is uitgelegd. Met dat uitgangspunt botst het innemen van niet-pleitbare

⁵⁰ Jaap Uijlenbroek, *Werken aan onomstreden uitvoering en handhaving door de Belastingdienst, Inzicht na 100 dagen Belastingdienst, maandag 23 januari t/m dinsdag 2 mei 2017*, Den Haag, 10 mei 2017.

standpunten.⁵¹ Zijn waarneming is dat in dat verband de laatste jaren een verharding is opgetreden in de verhouding tussen de Belastingdienst en de belastingplichtigen met hun belastingadviseurs. Wederom in zijn woorden: 'Er waren steeds meer zaken waarin dat niet lukte (in casu de bereidheid tot een compromissaire oplossing te komen, *L.S.*) of dat zelfs niet bespreekbaar was. Zaken waarin de Belastingdienst verscheidene - soms zelfs tegenstrijdige - standpunten innam, waarvan één of meer misschien wel tegen beter weten in, want volstrekt onhoudbaar.'

Naar mijn mening mag de Belastingdienst op basis van deugdelijke en zwaarwegende argumenten kiezen voor een grensverkenkende wetsinterpretatie. Hij dient zich daarbij evenwel bewust te zijn van de financiële, psychische en proceduretechnische consequenties die dit oproept bij de belastingplichtige, die moet procederen tegen een machtige overheid.⁵² Een rechtsstatelijke opstelling (en die vereist méér dan zich te onthouden van een wettelijk niet-verdedigbare opstelling) is een belangrijke factor voor de totstandkoming en het behoud van een gezonde belastingmoraal.

Een gezonde belastingmoraal is van vitaal belang voor ieders functioneren in een geordende samenleving. Zij geeft uitdrukking aan het vertrouwen dat de burgers hebben in hun overheid en zegt iets over de mate waarin het door de overheid gerepresenteerde gemeenschapsgevoel daadwerkelijk wordt beleefd. De hoogte en de verdeling van de belastingdruk zijn relevante factoren in de maatschappelijke acceptatie ervan.

Het naleven van de belastingverplichtingen is echter geen vanzelfsprekendheid. Belangrijk is dat het gemeenschapsgevoel zodanig sterk is ontwikkeld dat belastingontwijking en belastingfraude al om die reden

51 P.J. van Amerfoort, *De rechtsstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst*, WFR 2017/236, 30 november 2017, nr. 7217.

52 J.A.R. van Eijsden, *Grensgangers*, opstel, opgenomen in *Springende punten* (Van Amersfoort-bundel), red. L.J.A. Pieterse, R. van Scharrenburg, m.m.v. R.O. Ijsselmuiden, Wolters Kluwer, Deventer, 2017. Hij bepleit de zijns inziens onwenselijke toename van fiscale grensverkenning door inspecteurs te temperen door de beperking in te bouwen dat inspecteurs alleen stellingen mogen innemen die voldoen aan het 'more likely than not'-principe. Dat wil zeggen dat de slagingskans meer dan 50% bedraagt. Zie ook F.R. Herreveld, *Rechtsstatelijkheid*, opstel in opstel in: *Ode aan Bart* (Van Zadelhoff-bundel), red. Jan Bouwman, Nineke Groefsema en Willemeijn Grooten, Wolters Kluwer, Deventer, 2017. Hij stelt zich op het standpunt dat voor de inspecteur de lat van het verdedigbare standpunt hoger dient te liggen dan het niveau van het niet-illegale standpunt.

worden ontmoedigd. Tegenwoordig wordt die houding aangeduid met de eerder genoemde Angelsaksische term *'tax compliance'*. Dat vereist evenwel een stevig ontwikkelde aspiratiemoraal (het idealistisch gehalte van de normstelling). Die kan in dat geval de plichtmoraal (de feitelijke realisatie van de wettelijke norm) ondersteunen. Dat betekent dat naarmate de aspiratiemoraal bij een groter gedeelte van de samenleving op hoog niveau leeft, ook de rechtsnorm hoger kan worden gesteld.

Bij een hoge belastingdruk is het realistisch rekening te houden met verhoogde belastingweerstand. De belastingweerstand heeft een legale en een illegale dimensie. De illegale belastingweerstand kan worden samengevat onder de naam *'belastingontduiking'*. Belastingontduiking impliceert *'belastingfraude'* en heeft een strafrechtelijk karakter. De legale vormen worden aangeduid als *'belastingontwijking'*. Soms is belastingontwijking bewust door de wetgever beoogd, omdat een heffing de bedoeling heeft een maatschappelijk ongewenst gedrag te ontmoedigen (accijnzen). Het stoppen met roken is daarvan een bekend voorbeeld. Ontmoedigende belastingheffing heeft als kenmerk dat de belastingopbrengst lager is naarmate het ontmoedigingsbeleid succesvoller is. Daar waar de beleidsmakers het ontmoedigingsbeleid verkopen met de belofte dat de belastingopbrengst van het ontmoedigingsbeleid zal worden teruggesluisd, moet met dit effect rekening worden gehouden. Het terugsluiseffect kan immers tot instabiliteit in het belastingstelsel leiden. Bovendien kan het compensatie-effect dat optreedt bij een krimpend volume van de terugsluis tot ineffectiviteit van de heffing voeren doordat gedragsaanpassing wordt ontmoedigd.⁵³

In andere gevallen is de wetgever niet in staat gebleken het belastingontwijkend gedrag te vermijden. Denk daarbij aan het aanschaffen van rookwaren in landen met een lagere heffing, of het tanken en winkelen over de grens door inwoners in het grensgebied. Ontwijking is ook mogelijk door voor een andere rechtsvorm te kiezen, zoals het oprichten van een BV, als dat tot een lagere belastingdruk leidt. Economen duiden dat aan met de waardevrije term *'belastingarbitrage'*. In dat geval wordt een economische transactie die in een juridisch belaste vorm plaatsvindt, omgezet in een andere die fiscaal-juridisch niet, of lager, wordt belast. Deze vormen van belastingontwijking zijn niet illegaal.

53 H.R.J. Vollebergh, *Fiscale vergroening binnen kaders*, WFR 7215/224, 10 november 2017.

De scheidslijn tussen legaal en illegaal belastingbesparend gedrag is in de alledaagse praktijk lang niet altijd scherp te trekken. Regelmatig komt de vraag op of het ontwijkingsgedrag zodanig in strijd is met de bedoelingen van de belastingwetgever dat sprake is van *'fraus legis'*. *Fraus legis* is een leerstuk op grond waarvan de belastingrechter de effecten van anti-fiscale constructies ongedaan kan maken, omdat die in strijd zijn met de geest van de belastingwet. In dat geval is weliswaar uit de bewoordingen van de wet niet af te leiden dat de ter discussie staande transactie als een belastbaar feit kan worden aangemerkt, maar naar de strekking van de wettelijke bepaling is dat wel het geval. Om die reden is met de uitgevoerde transactie de geldende rechtsnorm overschreden. Dit oordeel is het resultaat van een subtiel proces van rechtsvinding. Daarbij geldt als uitgangspunt dat het aan een belastingplichtige is toegestaan voor zijn handelen fiscaal de meest gunstige weg te kiezen. Dit vloeit voort uit het beginsel van de rechtszekerheid. Dat brengt mee dat de belastingbetaler erop moet kunnen vertrouwen dat de bewoordingen van de wet de maatschappelijke toegestane 'speelruimte' aangeven. Dat vindt echter zijn grens daar waar gebruik wordt gemaakt van constructies die louter tot doel hebben belasting te besparen in strijd met doel en strekking van de wet en er geen andere steekhoudende motieven aan de gekozen constructies ten grondslag liggen. Dan wordt de twijfelzone van *fraus legis* betreden. De rechter bepaalt dan of in concreto voorrang moet worden gegeven aan de bewoordingen of aan de strekking van de wet.⁵⁴

5.2 Fair share

Soms wordt in het maatschappelijke debat de lat over de vraag of het verwerpelijk is gebruik te maken van belastingarbitragemogelijkheden hoger gelegd dan de wettelijke norm. Dan zijn de morele opvattingen in het geding. Die zijn echter rechtens niet afdwingbaar. Ze kunnen wel tot maatschappelijke reacties leiden ('naming' en 'shaming'). Thans is de vraag actueel of, en in hoeverre, internationaal opererende ondernemingen en vermogende particulieren gebruik mogen maken van het feit dat nationale belastingstelsels onvoldoende op elkaar zijn afgestemd en daarop gerichte internationaal belastingbesparende constructies mogen

⁵⁴ R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 1991; C. Maas, *Fraus legis en de rechtsvormende taak van de rechter*, opstel, opgenomen in *Springende punten* (Van Amersfoort-bundel), red. L.J.A. Pieterse, R. van Scharrenburg, m.m.v. R.O. IJsselmuiden, Wolters Kluwer, Deventer, 2017.

opzetten. Daarbij is de overheersende maatschappelijke overtuiging dat belastingbetalers de morele verplichting hebben een 'fair share' te betalen van de totaal op te brengen belastingmiddelen. Dit uitgangspunt wordt in de fiscale doctrine tegenwoordig wel naar voren geschoven als ethische normering voor de (internationale) belastingplanning.⁵⁵

Probleempunt is dat het fair-share-criterium weliswaar een moreel referentiekader voor maatschappelijk verantwoord praktisch handelen impliceert, maar dat het voor het rechtsverkeer te weinig houvast geeft. Als de wetgever onvoldoende in staat is het maatschappelijk gewenste 'fair share' eenduidig in de wet te verwoorden, is dit een indicatie dat de gewenste normering van de verdeling van de belastingdruk kennelijk te weinig maatschappelijk draagvlak heeft. Internationaal ligt dit nog gevoeliger. De opdracht aan de wetgever moet dan zijn een breed gedragen rechtsnorm te ontwikkelen die voldoende concreet is om ook toegepast te kunnen worden in de geldende - onderling nogal verschillende - internationale rechtssystemen. Deze norm moet bovendien voldoende handhaafbaar zijn en moet voor de rechter kunnen fungeren als krachtige bron van rechtsvinding. Omdat de wetgevers nationale overheden zijn met hun eigen belangen, is het niet eenvoudig aan deze opdracht concrete invulling te geven. In OESO- en EU-verband wordt hier wel een poging toe gedaan door afspraken te maken en richtlijnen te ontwikkelen (zoals het nadien nog nader toe te lichten BEPS-initiatief). De vraag is dan ook in hoeverre de deelnemende landen er daadwerkelijk in slagen de wensen en afspraken in concrete wetgeving om te zetten.

5.3 Belastingfraude

Met belastingfraude betreden we het terrein van de illegaliteit. Belastingfraude is een verschijnsel van alle tijden. De belastingplichtige handelt in strijd met de wet, hetzij door inkomsten te verzwijgen, dan wel door documenten te vervalsen of bewust onjuiste informatie aan de fiscus te verschaffen. De mate waarin frauduleus gedrag om zich heen kan grijpen, is afhankelijk van een aantal factoren. Daarbij valt te denken aan de mate waarin het ontduiken van belastingen een maatschappelijk

⁵⁵ R.H. Happé, *Fiscale ethiek voor multinationals*, WFR 2015/938. Zie ook T. Bender, *Tussen ethiek en wet: een derde weg*, WFR 2017/20, 24 januari 2017. Zie ook: S.E. Faber, *De veranderde wereld van de belastingadviseur en de belastinginspecteur*, opstel, opgenomen in *Springende punten (Van Amersfoort-bundel)*, red. L.J.A. Pieterse, R. van Scharrenburg, m.m.v. R.O. IJsselmuiden, Wolters Kluwer, Deventer, 2017.

aanvaarde omstandigheid is (*het ontduikingsmilieu*), aangezien iedereen sjoemelt en het niet mogelijk is zich daaraan te onttrekken, al is het maar vanwege de noodzaak economisch te overleven.

Uiteraard speelt in de fraudegeneigdheid ook het *ontduikingsrendement* een rol, waarbij de hoogte van de tarieven relevant is in relatie tot de zwaarte van de bestraffing. Hierbij is het goed in de beschouwing te betrekken dat fraude in de vorm van het verzwijgen van genoten inkomen ook doorwerkt in toeslagen en inkomensafhankelijke subsidies en daardoor al snel substantiële bedragen omvat.

Om de fraudegeneigdheid in te perken is het bovendien een belangrijke taak van Belastingdienst de *pakkans* optimaal te maken. Het gewicht dat aan de strafsancie wordt toegekend is immers in hoge mate afhankelijk van de kans dat de fraude daadwerkelijk wordt ontdekt en bewezen kan worden. Deze kans wordt bepaald door de beschikbare controle mogelijkheden en de controle-intensiteit van de fiscus. Daarbij geldt dat ingewikkelde regelgeving moeizamer is te handhaven dan een doorzichtige, eenvoudige regeling. Uiteraard zijn ook de controlestrategieën van de Belastingdienst van invloed op de pakkans (risicoselecties, flicscontroles, gerichte waarneming ter plaatse, ketencontroles en het sluiten van handhavingsconvenanten).

Ook de controlebevoegdheden van de fiscus zijn daarbij een relevante factor. Sterk verbonden met de vergroting van de pakkans is de verbetering van de fiscale transparantie van de geldstromen betreffende fiscaal relevante activiteiten. Intensivering van informatieplicht en betere (internationale) uitwisseling van gegevens kunnen de pakkans substantieel versterken. Het verhogen van de pakkans geeft bovendien ondersteuning aan de bereidheid om uit eigen beweging de fiscale verplichtingen na te komen (*compliance*).

5.4 Uitvoering van regelgeving

5.4.a *Freies Ermessen*

In veel gevallen zijn de uitvoering van de overheidstaak en het toezicht daarop ondergebracht in van elkaar gescheiden opererende organisaties. In de fiscaliteit kennen we evenwel een minder stringente

functiescheiding tussen uitvoering en toezicht dan op diverse andere beleidsterreinen gebruikelijk is.⁵⁶ De Belastingdienst is als onderdeel van het ministerie van Financiën wettelijk belast met het heffen en innen van belastingen.⁵⁷ Het directoraat-generaal Belastingdienst zorgt - samen met de Belastingdienst - voor de uitvoering van het fiscale beleid. De Belastingdienst is het organisatieonderdeel van het ministerie waaraan de taken en bevoegdheden voor heffing, controle en inning van belastingen zijn opgedragen. Alle geledingen van de uitvoeringsorganisatie leggen verantwoording af aan de ambtelijke top.

De belastingheffing is in art. 11 AWR opgedragen aan 'de inspecteur' voor zover het de heffing van belasting bij wege van aanslag betreft. Art. 20 AWR bevat een soortgelijke opdracht betreffende de corrigerende naheffingsaanslagen voor de heffing van belastingen die bij wege van voldoening of afdracht op aangifte worden voldaan. Wie deze 'inspecteur' is, wordt nergens in een wet in formele zin bepaald. Er wordt gewoon van uitgegaan dat er een inspecteur is (art. 2, derde lid, onderdeel b, AWR). Sinds 1 januari 2003 is dat de inspecteur die op grond van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 (URB) bevoegd is verklaard. Ingevolge art. 5 URB zijn de voorzitters van de managementteams van de verschillende onderdelen van de Belastingdienst aangewezen als inspecteur. Zij hebben in beginsel landelijke bevoegdheid met betrekking tot de belastingen waarvan de heffing aan hen is toevertrouwd. De voorheen bestaande relatieve competentie (bevoegdheid naar ressort) is daarmee vervallen. Er worden geen nadere eisen gesteld aan de persoon die deze bevoegdheid uitoefent. Het is een interne aangelegenheid van de fiscale autoriteiten aan wie deze functie wordt opgedragen.⁵⁸ De inspecteur is binnen de bestuursrechtelijke kaders van de rechtsbedeling op grond van deze wettelijke aanwijzing autonoom in het vaststellen van de aanslag. Dit staat in vakkringen bekend als het 'freies Ermessen' van de inspecteur.

56 Soms wordt in plaats van toezicht gesproken over 'inspectie'. De inspectietaak is vaak afgescheiden van de uitvoerende taak en wordt ook veelal door een afzonderlijke dienst met eigen verantwoordelijkheid uitgevoerd. De benaming 'inspecteur van belasting' is in die context misleidend, want zijn werkzaamheden hebben een uitvoerend karakter.

57 Art. 2, vierde lid, AWR: 'Het in de belastingwet genoemde bestuur van 's Rijksbelastingen wordt uitgeoefend door de door Onze Minister aangewezen ambtenaren.' Op deze bepaling steunt ook de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003. Zie ook art. 62 AWR: 'Onze Minister is bevoegd regelen te geven ter uitvoering van de belastingwet.'

58 M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer, 1999, p. 18.

De inspecteur is tegelijkertijd echter hiërarchisch ondergeschikt aan de bewindslieden van het ministerie van Financiën. Deze hiërarchische ondergeschiktheid brengt met zich mee, dat de bewindslieden instructies kunnen geven aan de inspecteurs over de uitoefening van hun uitvoeringsbevoegdheid. De autonomie van de inspecteur moet derhalve enigszins worden gerelativeerd. In feite houdt dit beginsel in dat de inspecteur - met inachtneming van de instructies - zelfstandig zijn door de wet aan hem toegekende bevoegdheid uitoefent.⁵⁹

5.4.b *De Wibo van der Linden-affaire*

In de zogenoemde '*Wibo van der Linden-affaire*' (1985) ontstond spanning tussen de autonomie van de inspecteur en de politieke verantwoordingsplicht van de bewindslieden voor het gevoerde beleid. Dit is uitgemond in het besluit van 21 juli 1995, V-N 1995, blz. 2641, punt 1. Volgens dit besluit bepaalt de Staatssecretaris van Financiën, of - namens hem - de (plv.) Directeur-Generaal van de Belastingdienst ter wille van de eenheid van beleid en uitvoering hoe de wet moet worden uitgevoerd. De inspecteur neemt in concrete gevallen standpunten in.⁶⁰ Men kan ook zeggen: de inspecteur voert uit en de Staatssecretaris van Financiën houdt daarop toezicht en is daarvoor politiek verantwoordelijk voor zover zijn bevoegdheden strekken. Dit toezicht is primair gericht op het bewaken van de rechtswaarden en de doelmatigheid van de 'bedrijfsprocessen' betreffende aanslagregeling, controle en inning.

Daarbij is het van belang het juiste evenwicht te houden tussen het belang van de persoonlijke rechtsbedeling door de inspecteur (freies Ermessen) en het bewaken van de eenheid van beleid door de Staatssecretaris van Financiën samen met de ambtelijke leiding van de Belastingdienst. Beide belangen stellen aan elkaar uiterste grenzen, waarbij de prudente afweging van de zwaarte van de in het geding zijnde belangen om te komen tot een juiste rechtsbedeling en de professionaliteit van de betrokken functionarissen de uitkomst bepalen. De verstandige inspecteur zal zijn freies Ermessen

59 Brief Staatssecretaris van Financiën van 27 februari 2008, nr. DGB 2008-00833 U, V-N 2008/12.4.

60 Het bijzondere nummer van het Weekblad voor Fiscaal Recht van 12 april 1990 is geheel gewijd aan het op 9 maart 1990 gehouden symposium 'Gepubliceerd beleid', *WFR* 1990/5910. Zowel G.J. van Leijenhof als L.G.M. Stevens wijzen met betrekking tot de na de reorganisatie van de Belastingdienst doorgevoerde decentralisatie in de beleidsvorming op de noodzaak tot landelijke coördinatie van het decentraal gevormde beleid en op de vraag wie of welk orgaan als beleidsautoriserende instantie zal fungeren.

trouwens steevast toetsen aan de inzichten die leven binnen zijn relevante professionele werkkring. Toepassing van het freies Ermessen dient bovendien steeds gepaard te gaan met een goed gemotiveerde overweging die de genomen beslissing rechtvaardigt en de gewenste eenheid van beleid niet doorkruist. De concretisering van het freies Ermessen vraagt een hoge mate van professionaliteit en is en blijft een uitdaging zowel voor de ambtenaar in kwestie als voor de organisatie in haar geheel.

Het risico van precedentwerking van het gelijkheidsbeginsel wordt beleidsmatig vaak overschat en ten onrechte aangevoerd als argument om het freies Ermessen van de inspecteur te beknotten. Het gelijkheidsbeginsel wordt immers niet geschonden als er een objectieve rechtvaardiging bestaat voor een afwijkende behandeling. Het is zaak dat in een eventuele rechtszaak die afwijkende omstandigheid overtuigend aannemelijk wordt gemaakt.

Toezicht op de uitvoering moet worden onderscheiden van de feitelijke uitvoering. Toezicht op de uitvoering ondersteunt de ministeriële verantwoordelijkheid en heeft zodoende een belangrijke bestuurlijke functie. Het ondersteunt de ministeriële verantwoordelijkheid in die zin, dat het erop is gericht informatie te verzamelen over de vraag of de uitvoering voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De toezichthouder moet daarover een oordeel vormen en eventueel naar aanleiding daarvan in de uitvoeringsprocessen namens de minister of staatssecretaris interveniëren. De Belastingdienst heeft als taak ervoor te zorgen dat de uit de belastingwetgeving voortvloeiende verplichtingen worden nagekomen en dat de wettelijk verschuldigde belasting wordt betaald. De Belastingdienst is daarbij verantwoordelijk voor de mate van volledigheid van de noodzakelijke informatie, voor de accurate verwerking van de gegevens en voor de processen van aanslagregeling, controle en inning. Dat betekent uiteraard dat de belastbare feiten bij de Belastingdienst bekend moeten zijn, dat daarvoor op adequate en rechtmatige wijze informatiebronnen worden aangeboord, dat de verkregen feiten betrouwbaar zijn en dat zij leiden tot een juiste en tijdige belastingbetaling.

5.4.c *Vinkenslagaffaire*

In de fiscaliteit vormde met name de *Vinkenslagaffaire* een kantelpunt in het proces van uitvoering. Na de mediahype rond dit incident werd zwaar

ingezet op handhaving van de regels. De commotie rond het gerucht dat met bewoners van het Maastrichtse woonwagencentrum Vinkenslag afwijkende, bijna slechts symbolische inkomstenbelastingtarieven zouden zijn afgesproken, heeft geleid tot grote maatschappelijke verontwaardiging en is aanleiding geweest tot het Vinkenslagrapport.⁶¹ De beleidsmatige consequentie van de bevindingen was dat de wet strikt moest worden toegepast (“Vinkenslagproof”). Dit ontnam aan de uitvoerder en toezichthouder conform de voorgeschreven regel-is-regel-mentaliteit de beleidsruimte om verantwoorde flexibiliteit in zijn optreden in te bouwen.

Dit gebrek aan flexibiliteit in de uitvoeringssfeer beschadigde de kwaliteit van de rechtsbedeling. Er moet immers ruimte zijn voor op de situatie afgestemde toepassingsvarianten. Het is van belang in het oog te houden wat de wet voorschrijft en vooral wat daarmee rechtens wordt beoogd. Het gaat er juist om de wet zinvol te maken. Zinloze regels verdienen geen rechtskracht. Niet-bedoelde effecten moeten niet met een beroep op de letter van de wet worden afgedwongen. Regelrigiditeit is een belangrijke hinderpaal bij het creëren van soepele, op eigen verantwoordelijkheid afgestemde, verhoudingen tussen toezichthouders en burgers, ondernemingen en instellingen.⁶² Regels moeten dienstbaar zijn. Zero-tolerance klinkt wel manhaftig, maar is al snel een ongewenste voedingsbodem voor een top-down beleefde handhavingsonverschilligheid. Letterknechten zijn slechte dienaren van het recht. Regelgeving en regelhandhaving zijn een kunst waarin de beperking de signatuur van de ware meester verraadt. De regel is de werkvloer van het recht; hij mag niet de rechtsbedeling inkapselen. Het gaat er juist om de wet te veredelen tot ‘recht’.

5.4.d Afrekenen op gebudgetteerde opbrengst

Het heffingsresultaat op basis van de wet kan positief of negatief afwijken van wat de wetgever bij de vormgeving van de wet als opbrengst voor ogen heeft gehad. Inschattingen omtrent de belastbare feiten

61 Rapportage van de staatssecretaris van Financiën over de onderzoeken in de Belastingdienst naar contra legem-handelingen en naar de aanpak van vrijplaatsen door de Belastingdienst. Den Haag: 2 juni 2004.

62 L.G.M. Stevens, *Naar een solide participatiemaatschappij. Belastingbeginselen en fiscale instrumenten als concretiseringsmogelijkheden* (Willem Drees Lezing 2008), Deventer: Kluwer 2008.

kunnen afwijken van de gebudgetteerde opbrengst door onvoldoende kennis omtrent de maatschappelijke realiteit of door onvoorziene gedragseffecten. Ook bestaat in de fiscale literatuur twijfel omtrent de juistheid van de cijfermatige onderbouwing van de wetsvoorstellen.⁶³ De gepresenteerde budgettaire effecten zijn immers voor de buitenwacht moeilijk te controleren. Vaak is er ook een verband tussen de mate waarin het kabinet de wetgevende maatregelen al dan niet wenselijk vindt en de in de toelichting gestelde verwachte opbrengst. Het gaat dan om beleidsmatige inschattingen die een bepaalde mate van wensdenken niet uitsluiten. In de ogen van het kabinet plegen ongewenste aanpassingen van het belastingstelsel veelal weinig op te leveren en gepaard te gaan met grote uitvoeringslasten; bij gewenste aanpassingen is de perceptie juist omgekeerd. Bovendien zijn de opbrengsten lastig te voorspellen omdat deze in de loop van de tijd onder invloed van conjuncturele en structurele ontwikkelingen plegen te fluctueren. Het zou derhalve onjuist zijn tegenvallende belastingopbrengsten zonder meer aan het functioneren van de Belastingdienst toe te rekenen. De Belastingdienst moet in zijn uitvoeringstaak objectief en onpartijdig opereren. Hij moet optreden als rechtsbedeler in eerste lijn en mag derhalve ook niet worden 'afgerekend' op een zo groot mogelijke opbrengst. Uiteraard ligt wel voor de hand dat de oorzaken van tegenvallende opbrengsten permanent worden geanalyseerd.

Voor de bedrijfsvoering is het gewenst op basis van kwantificeerbare indicatoren de procesmatige risico's die kunnen leiden tot een tax gap in kaart te brengen en ontwikkelingen in de omvang ervan op de voet te volgen. Dat vereist ook dat bij wijzigingen in de handhavingsstrategie, zoals de invoering van horizontaal toezicht, meetpunten (nulmetingen) worden ingebouwd die een verantwoorde effectrapportage mogelijk maken.⁶⁴ Daarbij is het gewenst een functionele scheiding aan te brengen tussen de verantwoordelijke leidinggevendenden op het vlak van uitvoering en die op het terrein van toezicht. Voor dit toezicht is in de rijksbrede terminologie ook de term 'inspectie' gangbaar. Voor de onafhankelijkheid

63 C.B. Bavinck, Hoe rekent het Ministerie van Financiën?, *WFR* 2003/1619.

64 De Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag, juni 2012, stelde vast (blz. 121) dat de Belastingdienst over onvoldoende relevante informatie beschikte om de ontwikkeling en het effect van horizontaal toezicht te kunnen meten en sturen. Bij de aanvang en de verdere uitrol van horizontaal toezicht werd geen businesscase opgesteld, zijn geen nulmetingen gedaan en werden nauwelijks prestatie-indicatoren en meetmechanismen ontwikkeld.

van het toezicht in de zin van 'inspectie' verdient het aanbeveling deze taak een aparte plaats te geven in de hiërarchie van de Belastingdienst of mogelijk zelfs rechtstreeks onder de secretaris-generaal van het ministerie van Financiën te plaatsen.

Hoe ver de functionele scheiding van beide taken in de overheidshiërarchie moet worden doorgevoerd, is en blijft echter een discussiepunt. Het heeft zowel voor- als nadelen dat de uitvoering en het toezicht rechtstreeks onder de ministeriële verantwoordelijkheid vallen van de bewindslieden van het desbetreffende departement. Een inspectiedienst moet 'voeling' kunnen houden met de uitvoeringscultuur en voorrang geven aan materialiteit van het toezicht boven de formaliteit. Wel moeten toezichthouders ook interdepartementale verbindingen hebben die departementoverschrijdend toezicht mogelijk maken. Gecoördineerd systeemtoezicht kan in dat verband toegevoegde waarde leveren en tot grotere onafhankelijkheid in de rapportage leiden.

5.4.e Persoonlijke aansprakelijkheid

Inspecteurs en andere fiscale uitvoerders moeten op basis van hun professionele beoordeling in staat zijn en blijven de bewoordingen van de wet naar hun strekking tot gelding te brengen. Zij moeten voldoende beleidsruimte (blijven) behouden om integrale afwegingen en keuzes te maken. Het is dan ook ongewenst toezichthouders en uitvoerders (persoonlijk) aansprakelijk te stellen of onder druk te zetten voor de wijze van toezicht houden of uitvoeren.⁶⁵ Hiermee zou het paard achter de wagen worden gespannen. Het zou er slechts toe leiden dat de uitvoerder/toezichthouder zijn professionele risico's minimaliseert en bij de geringste twijfel de kwestie voor de finale beslissing doorverwijst naar de rechter. Daar is de dynamiek binnen de samenleving niet mee gediend.

Alleen in uitzonderlijke gevallen van ernstig persoonlijk verwijtbaar onrechtmatig handelen zou aansprakelijkstelling aan de orde kunnen komen.⁶⁶ De professioneel handelende belastingambtenaar dient zich voortdurend bewust te zijn van zijn machtspositie ten opzichte van de

⁶⁵ Het is bestuurlijk riskant als er prestatienormen worden gehanteerd die een relatie leggen tussen de kwalificatie van het functioneren en de opgelegde boetes, correcties of vergelijkbare sancties.

⁶⁶ L.G.M. Stevens en M.P.L. Adriaansen, 'Focus op toezicht', *NJB* 2006, p. 1109.

belastingplichtige en van de consequenties van zijn beslissingen. Niet voor niets geldt als lijfspreuk van de VHMF 'Fortiter in re, suaviter in modo'. Dat wil zeggen: 'Streng wat de principiële kant van de zaak betreft, prudent in de uitvoering van de regels'. Daarbij moet wel de ontvankelijkheid voor klachten over de behandeling en de bereidheid tot adequate genoegdoening bij gebleken tekortkomingen, als onderdeel van hoogstaande dienstverlening, oprecht worden nagestreefd. Hierbij kan in voorkomende gevallen worden gedacht aan vergoeding van de - werkelijk gemaakte - proceskosten of in lichtere gevallen: aan vergoeding van een forfaitair bepaald bedrag aan proceskosten. Soms wordt al voldoende genoegdoening geleverd door excuses te maken die het onpersoonlijke karakter overstijgen.

5.5 Horizontaal toezicht

De uitdaging voor de leidinggevenden is arrangementen uit te werken die de nalevingsdruk en ondervonden last van de handhavingsmaatregelen verminderen en tegelijkertijd het betrouwbaarheidsgehalte van de naleving verhogen. Dat heeft in het verleden geleid tot een strak verticaal georganiseerde uitvoeringsstructuur, passend in de beleidscultuur van een 'gestreng functionerende' overheid. Het werd nodig gevonden een meer eigentijdse uitvoeringsorganisatie te ontwikkelen die effectief en efficiënt is en die dienstbaar is aan de in het maatschappelijk verkeer levende behoefte aan zekerheid. Deze moet bovendien aan bestuurders een redelijke garantie bieden dat ze de bestuurlijke informatie krijgen om de processen waarvoor zij verantwoordelijk zijn, 'in control' te houden. Dat leidt begrijpelijkerwijs tot stroomlijning van processen en dientengevolge tot standaardisatie.

In het voorafgaande is in dat verband al even gepreludeerd op 'horizontaal toezicht' als een nieuwe vorm van toezicht. Het traditionele, repressief georiënteerde toezicht is vervangen door het 'horizontale toezicht'. Daarbij geldt als uitgangspunt dat de meeste belastingplichtigen hun fiscale risico's wensen te beperken en trouwhartig hun verplichtingen willen nakomen. De fiscus haakt daarop in door het afsluiten van handhavingsconvenanten. Hij maakt met belastingplichtigen op basis van wederzijds vertrouwen afspraken over de nakoming van fiscale

verplichtingen. De nadruk ligt daarbij op de handhaving in de actualiteit. Daarbij worden zo nodig ook afspraken gemaakt over de afhandeling van voorgenomen bedrijfsactiviteiten, waarvan de fiscale gevolgen in de wet niet voldoende duidelijk omschreven zijn. De bedoeling is zodoende overbodige discussies en geschilpunten te vermijden. Voorts wordt er naar gestreefd door deze actualiseringslag controles achteraf, die leiden tot naheffingen, navorderingen, boetes en langslpende rechtszaken, zo veel mogelijk te voorkomen. Langdurige periodes van rechtsonzekerheid worden zodoende fors bekort. De Belastingdienst wilde met deze nieuwe methode in feite niet steeds maar achter de feiten aanlopen.

Deze beleidsaanpassing kan worden getypeerd als een paradigma-wisseling⁶⁷ van de Belastingdienst, waarbij de uitvoerings- en toezichtsfilosofie sterker wordt gebaseerd op wederzijds vertrouwen en begrip, eigen verantwoordelijkheid en werken in de actualiteit. Zij biedt aantrekkelijke mogelijkheden om te komen tot efficiëntere werkprocessen. De traditionele één-op-één-controles leggen een buitensporig beslag op de beschikbare capaciteit van de Belastingdienst zonder het vooruitzicht op betere handhavingresultaten. Bovendien kan de Belastingdienst door deze vorm van toezicht op verantwoorde wijze ruimte geven voor het 'freies Ermessen' van de inspecteur.

Binnen deze toezichtfilosofie zoekt en benut de Belastingdienst de mogelijkheden van een coöperatieve opstelling. Dat begint met het opstellen van een business control framework (COSO model) dat met toevoeging van fiscale beheersmaatregelen wordt uitgebouwd tot de zogenoemde 'tax control frameworks' (ingebouwde controlemechanismen die de betrouwbaarheid van de belastingaangifte systematisch toetsen). Die hebben tot doel het 'blanco' vertrouwen dat ondernemers hun verplichtingen nakomen, uit te bouwen tot een 'gerechtvaardigd' vertrouwen. De Belastingdienst houdt - als het goed is - via de beoordeling of het opgezette tax control framework een voldoende graad van systematische betrouwbaarheid oplevert, permanent de vinger aan de pols. Een voordeel daarvan is dat de fiscus zijn controlecapaciteit gerichter kan inzetten bij ondernemers of bedrijfssectoren waar een minder grote

67 R.H. Happé, *Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing*, Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht 2009-101, paragraaf 4.

geneigdheid bestaat de fiscale verplichtingen correct na te leven.⁶⁸ Dat verhoogt de effectiviteit van de handhaving.

5.6 Koepelconvenanten

Voor ondernemingen die onderworpen zijn aan extern toezicht op de jaarverslaglegging kan de Belastingdienst bij het horizontale toezicht in grote mate steunen op het werk van de externe toezichthouders. Voor het midden- en kleinbedrijf (MKB) ligt dit gecompliceerder. De Belastingdienst doet er verstandig aan voor deze categorie ondernemers te steunen op constructieve en betrouwbare financiële dienstverleners. Zo kan onnodig dubbel werk worden vermeden. Ook kan hun professionele inbreng behulpzaam zijn om in concrete gevallen de fiscale regels conform de bedoelingen van de wet toe te passen. Het is immers niet gewenst burgers en ondernemers op te zadelen met polariserend of uit wantrouwen geboren gemillimeter over de juiste wetstoepassing. Recht wordt gevormd op de werkvloer. De rechter is er om knopen door te hakken zodra partijen er zelf niet meer uitkomen. Dat is aan de orde als de verschillen van opvatting over de duiding van de feiten, maar vooral de gebleken substantiële of principiële verschillen van inzicht over de inhoud van het recht, rechterlijke rechtsvorming noodzakelijk maken. Om in de MKB-sfeer te komen tot een efficiënte en soepel lopende wetstoepassing zijn voor deze sector de mogelijkheden onderzocht om te komen tot metatoezicht op basis van een kwaliteitsborgingssysteem. Dat loopt via koepelconvenanten met financiële dienstverleners (meestal belastingadviesorganisaties).

MKB-ondernemers kunnen zich als klant van één van die dienstverleners desgewenst aansluiten bij zo'n koepelconvenant. De fiscaal dienstverlener meldt de MKB-ondernemer die dat wenst en die de fiscaal dienstverlener geschikt acht, aan bij de Belastingdienst. Nadat de Belastingdienst na een marginale toets deze ondernemer geschikt heeft bevonden om tot deze

⁶⁸ Voor een meer uitgebreide beschrijving van het fenomeen van het horizontale toezicht en de beoordeling daarvan, kan verwezen worden naar L.G.M. Stevens, *Visie op de uitvoering van en het toezicht op de belastingheffing. Notitie over voor- en nadelen van horizontaal toezicht*, toegevoegd aan Geschrift 249 van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet, Kluwer Deventer 2013. Zie ook: M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Kluwer, Deventer, 2014, en Esther A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht*, dissertatie Erasmus Universiteit Rotterdam, 2015.

toezichtsrelatie te worden toegelaten, worden zijn aangiften voortaan als convenantaangiften afgedaan. Kern van deze aanpak is te bereiken dat de financiële dienstverlener zijn processen dusdanig inricht, dat ze leiden tot aanvaardbare aangiften van zijn cliënten. Daarbij zal ook ruimte gaan ontstaan voor gecertificeerde aangifte- en afwikkelingsprocedures die tot efficiënte en meer betrouwbare werkprocessen leiden. Daarmee kan de gespecialiseerde kennis op het gebied van de tax assurance aan belang winnen.

Voor het welslagen van horizontaal toezicht binnen de MKB-sector is wel vereist dat de bona fide ondernemer het gevoel moet hebben dat zijn extra inspanningen ook de moeite lonen. Dat is een belangrijk aandachtspunt. De verbeterde controle-efficiency moet vooral het doel dienen dat niet-deelnemende ondernemers door de fiscus korter aan de teugels worden gehouden en geen ruimte krijgen gebruik te maken van een te weinig selectief opgezette handhavingsstrategie. De doorsnee MKB-ondernemer is gebaat bij gerichte en efficiënte controle. Ondernemers die denken buiten het zicht van de fiscus maar wat te kunnen aanrommelen en die zodoende de concurrentieverhoudingen volledig verstoren, moeten grotere kans hebben tegen de lamp te lopen.

Deze aanpak moet het besef ondersteunen dat betere en efficiëntere handhaving van de fiscale verplichtingen van belang is voor het behoud van gezonde concurrentieverhoudingen. Toepassing van deze vorm van horizontaal toezicht maakt het voor de Belastingdienst ook mogelijk nieuwe handhavingstechnologieën in te zetten die frauduleuze praktijken in de kiem kunnen smoren door betere risicoselectie en de gerichte inzet van de mogelijkheden van verticaal toezicht (boekenonderzoek, ketencontrole, blockchain technologie met gerichte risicoanalyse, strafrechtelijke vervolging). Het moet niet gaan om óf horizontaal toezicht óf verticaal toezicht, maar om *vertizontaal toezicht*.

5.7 Vertizontaal toezicht

De beleidsmatig vooronderstelde betrouwbaarheid van de belastingplichtige bepaalt de wijze waarop de Belastingdienst zijn

handhavingsstrategie en strategische behandelplannen inricht. De wijze van handhaving en de gewenste mate van controle zijn daarbij steeds terugkerende beleidsdiscussies tussen de 'rekkelijken' en de 'preciezen'.⁶⁹

Tot 2005 was het veld overzichtelijk. Elke belastingplichtige was een potentiële fraudeur en werd ook als zodanig benaderd. Het toezicht had een 'verticaal' karakter. De introductie van het horizontale toezicht in 2005 markeerde in dat opzicht een historische cultuuromslag. De overheersende opvatting werd dat het naleven van fiscale regels wordt bevorderd door de belastingplichtige meer vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid te geven. Het bouwen van een vertrouwensrelatie tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige leidt tot verbetering van de voor een samenleving dringend gewenste *tax compliance*.

In het voorgaande is al opgemerkt dat de Belastingdienst door toepassing van horizontaal toezicht de ruimte krijgt om de beschikbare middelen efficiënter in te zetten door ze vooral te richten op die segmenten van de samenleving waarin de naleving het zwakst ontwikkeld is. Met deze werkwijze is de rechtsstaat meer gediend dan achter iedere burger een opsporingsambtenaar te zetten. Dat echter bij twijfels omtrent de nalevingsbereidheid gerichtere toezichtsinstrumenten worden ingezet en intensiever de vinger aan de pols wordt gehouden - en zeker de maatschappelijke beleving dat dit adequaat gebeurt - verbetert de belastingmoraal. Dat risico (op controle) verbetert de belastingmoraal. Dit vertizontale systeemtoezicht impliceert een andere attitude dan het traditioneel afvinken van aangiften en het regulier uitvoeren van arbeidsintensieve boekenonderzoeken. De uitdaging voor de dienstleiding is wel het personeel 'mee te nemen' in deze cultuuromslag en vertrouwd te maken met de daaruit voortvloeiende werkomstandigheden. ICT- en wetskennis moeten in de werkprocessen worden geïntegreerd. Uitvoerende ambtenaren moeten kennis maken met elkaars deskundigheid en gestimuleerd worden om meerwaarde te creëren door elkaars kennis beter te benutten. Dat kan worden bereikt door multidisciplinaire teamverbanden met overkoepelende leidinggevende deskundigheid.

⁶⁹ In dat verband is interessant de beschrijving de zogenoemde 'honderd-procentfilosofie' door Tom Pfeil in 'Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst', Kluwer Deventer, 2009, opgetekend in paragraaf 5.2.3.

Op die wijze wordt de professionele handhaving versterkt en dat is in ieders belang. Ook het bedrijfsleven is hiermee gediend.⁷⁰

De Belastingdienst doet er verstandig aan te investeren in een vertrouwen genererende samenwerking met belastingadviseurs en hun beroepsorganisaties. Het is nuttig de gemeenschappelijke werkrelaties te intensiveren met behoud van respect voor ieders verschillende verantwoordelijkheid. Belastingadviseurs weten wat zich in het werkveld afspeelt en kunnen in het heffingsproces een nuttige inbreng hebben. Het is beter dat de fiscus ook deze expertise benut in een constructieve dialoog en belastingadviseurs niet bestempelt tot ‘tegenspelers’. Een voorbeeld van een contraproductieve aanpak is de eind september 2017 afgesloten internetconsultatie over de ‘Wet aanpak belastingontduiking’. Naast enkele invorderingsmaatregelen kon iedereen zijn mening geven over het voornemen vergrijpboeten voor belastingadviseurs openbaar te maken. Het daarbij geschetste beeld was nogal ongenueanceerd en eenzijdig. De beroepsorganisaties van belastingadviseurs (NOB en RB) hebben begrijpelijkerwijs daarop kritisch gereageerd.

5.8 Bestrijding van agressieve internationale taxplanning

5.8.a Bankgeheim en belastingparadijzen

De fiscale transparantie als middel tot bestrijding van fraude is belangrijk verbeterd doordat - mede door de kredietcrisis - het voorheen zo onaantastbare bankgeheim in sneltreinvaart is doorbroken en dat ‘belastingparadijzen’ ertoe zijn gedwongen andere landen gevoelige informatie te verschaffen. Om de onregelende effecten van het bankgeheim en belastingparadijzen in de greep te krijgen hebben de leiders van de G20 op hun top in april 2009 te Londen afgesproken landen met bankgeheimen hard te gaan aanpakken. Inmiddels is in de meeste landen het bankgeheim opgeheven. Menige zwartsparder heeft daarom eieren voor zijn geld gekozen en met de fiscus op basis van de inkeerregeling schoon schip gemaakt. Inmiddels is de inkeerregeling afgeschaft en de boete tot 300% opgevoerd. De vraag is gewettigd of

⁷⁰ Deze visie is ook uitgedragen in de Handhavingsbrief van de staatssecretaris van Financiën van 8 december 2017, bijlage bij Kamerstukken II 2017-2018, 31 066, nr. 390 en herhaald in de Fiscale beleidsagenda 2018. Zie: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/02/23/aanbiedingsbrief-tweede-kamer-fiscale-beleidsagenda>

dergelijke rigide maatregelen niet contraproductief zullen blijken. Het drukt fraudeurs steeds definitiever en dieper in de criminele hoek en geeft hen geen enkele ruimte om op enig moment schoon schip te maken. Het risico dat dit via fiscaal bedenkelijke of verboden transacties leidt tot infecterend gedrag waarin onwenselijke verbindingen worden gelegd tussen de onder- en bovenwereld en mensen worden meegezogen in een bedenkelijke en schimmige wereld, wordt daardoor alleen maar groter. Het zou beter zijn een reële mogelijkheid tot inkeer open te houden.

Ook zijn zware eisen gesteld aan de landen die bekend staan als belastingparadijzen. Zij kunnen zich niet meer onttrekken aan internationale uitwisseling van informatie over de geldstromen waarin zij een verhullende rol vervullen. Bovendien is in veel gevallen de mogelijkheid om gerichte informatieverzoeken te doen, vervangen door spontane uitwisseling van informatie.

5.8.b BEPS-operatie

Op 5 oktober 2015 is het definitieve actierapport van het BEPS-project, dat de OESO op verzoek van de G20 heeft opgesteld, openbaar gemaakt. In het rapport staan 15 actiepunten vermeld. De conclusies bij de 15 actiepunten zijn in verschillende vormen uitgewerkt. Ze kennen allemaal een eigen mate van consensus en hoeven niet alle betrokken landen in dezelfde mate te binden. Het minst vergaand zijn de conclusies die in de vorm van een zogenoemde '*guidance based on best practices*' zijn vastgelegd. Die moeten er op termijn toe leiden dat als landen maatregelen invoeren, deze op dezelfde leest moeten zijn geschoeid. Maar er zijn ook afspraken gemaakt over een gemeenschappelijke aanpak van onwenselijke structuren, die moeten voorkomen dat er belastingvrije routes ontstaan. Ook zijn minimumstandaarden opgesteld voor bijvoorbeeld patentboxen die beogen door aanpassing van de regels schadelijke belastingpraktijken tegen te gaan en internationale manipulaties in te tomen. Eveneens zijn nadere afspraken gemaakt over de uitwisseling van informatie betreffende rulings en over het tegengaan van verdragsmisbruik. Op 20 juni 2016 hebben de EU-landen daarover een akkoord bereikt en de voorstellen vastgelegd in een EU-richtlijn. De voorstellen gaan in op 1 januari 2019.

In het verlengde van de zogenoemde 'BEPS-operatie' (*Base Erosion and Profit Shifting*) zijn inmiddels op EU- en OESO-niveau stappen

ondernomen om te komen tot een gecoördineerde internationale aanpak van grensoverschrijdende belastingontwijkings-constructies door ondernemingen en vermogende particulieren in de vorm van uitholling van de belastinggrondslag. De noodzaak om te komen tot een dergelijke internationale aanpak is gelegen in het feit dat eenzijdige nationale maatregelen en bilaterale of regionale afspraken onvoldoende effectief zijn gebleken. Belastingplichtigen maken immers ‘handig’ gebruik van het gebrek aan coherentie tussen de afzonderlijke nationale stelsels. Het gebrek aan internationale samenhang is een mondiaal probleem. Daarom wordt getracht via wereldwijd bindende afspraken te voorkomen dat belastingontwijkende structuren worden opgezet vanuit rechtsgebieden die, zoals in sommige belastingparadijzen het geval is, niet of nauwelijks antimisbruikbepalingen kennen of toepassen.

Om belastingautoriteiten in staat te stellen sneller te reageren op nieuwe vormen van tax planning is een conceptrichtlijn⁷¹ gepubliceerd die financiële hulpverleners en intermediairs verplicht om bepaalde grensoverschrijdende fiscale adviezen aan de belastingdienst te melden. De belastingdienst van een lidstaat moet deze gegevens vervolgens uitwisselen met de andere EU-lidstaten. De bedoeling is dat deze conceptrichtlijn per 1 januari 2019 in werking treedt. De beoordeling van de meldingen zal de Belastingdienst echter veel extra werk bezorgen, zeker omdat de vraag wat een besparingsconstructie is, moeilijk is te concretiseren. En wanneer is die ‘bedenklijk’ of ‘agressief’? Valt het advies een wijziging door te voeren in de bedrijfsvoering, bijvoorbeeld door deelactiviteiten onder te brengen in een verzelfstandigde buitenlandse jurisdictie omdat dit fiscaal gunstiger is, onder de meldingsplicht? Vele vergelijkbare beslissingen maken deel uit van de gebruikelijke bedrijfsvoering. De wildgroei en veelheid van anti-ontwijkingsbepalingen roepen het risico op dat het nut ervan ten prooi valt aan de wet van de dalende meeropbrengst. De ene regeling buitelt over de andere heen, waardoor de reikwijdte van hun toepassing en de geldende voorrangregels vooral een golf van administratieve lasten oproepen. Beter is het in de sfeer van horizontaal toezicht de aanvaardbaarheid van constructies die tot lagere

71 Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (SWD(2017) 236 final) [SWD(2017) 237 final]. Brussels, 21.6.2017 COM(2017) 335 final. Hierna is deze steeds aangeduid als ‘concept-richtlijn’.

belastingdruk leiden, gewoon bespreekbaar te maken om langs die weg tot een acceptabele naleving te komen.⁷²

Ook worden via het BEPS-project internationale gedragsregels ontwikkeld die oneigenlijk gebruik van belastingverdragen moeten voorkomen. Daarbij kan worden gedacht aan regels die in concernverband moeten worden gehanteerd voor de zogenoemde 'transfer pricing'. Daarmee wordt bedoeld de vaststelling van de verrekenprijzen tussen concernonderdelen van multinationale ondernemingen voor hun opbrengsten- en kosten-toerekening. De verrekenprijzen moeten zodanig worden vastgesteld dat de concernleiding niet langer de winsttoerekening tussen landen met een hoge en een lage effectieve lastendruk kan manipuleren. Om de transparantie te vergroten wordt internationaal en nationaal gewerkt aan regels die de multinationaal opererende onderneming verplichten om per land waar zij actief is, de winst te publiceren (*country-by-country reporting*). In Nederland zijn deze afspraken ingaande 2016 van kracht geworden en vastgelegd in art. 29b - 29h Wet Vpb 1969. Van Werkhoven trekt op basis van een survey onder 668 bedrijfsfiscalisten die lid zijn van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (respons: 25%) de conclusie dat 60% van de respondenten van mening is dat het landenrapport direct of indirect zal leiden tot hogere fiscale opbrengsten.⁷³ Dat rechtvaardigt, mede vanwege de daaruit voortvloeiende versterking van het rechtvaardigheidsgehalte en verbetering van internationale concurrentieverhoudingen, de uit deze rapportageplicht voortvloeiende hogere administratieve lastendruk.

Eveneens om uitholling van de internationale heffingsgrondslag in te dammen werd op 27 juni 2017 de richtlijn betreffende hybride mismatchstructuren van kracht. Deze richtlijn (ATAD 2) vloeit voort uit de aanbevelingen die zijn gepubliceerd in het OESO-rapport betreffende BEPS-actie 2. Daarmee wordt beoogd de effecten die voortvloeien uit het gebruik maken van hybride mismatchstructuren te neutraliseren. Het is nu aan de betrokken landen om tot implementatie van deze en nog verdergaande voorstellen uit het BEPS-rapport over te gaan.

72 L.G.M. Stevens, *Qoud licet Iovi, non licet bovi*, WFR 2017/145; Stan Stevens, *Verplichte publicatie van fiscale adviezen*, in: Bouwen en douwen (Overgaauw-bundel), red. Maarten Feteris, Leo Stevens en Ben Verhoeven, Kluwer, Deventer 2017.

73 M. van Werkhoven, *Country-by-Country Reporting: implementatie door de ogen van een bedrijfsfiscalist*, WFR 2017/159.

Maar zelfs als alle landen de voorstellen implementeren, is dit nog niet het einde van internationale belastingontwijking. Het BEPS-actieplan probeert weliswaar veel internationale constructies waarin geen of nauwelijks belasting wordt betaald, aan banden te leggen, maar de staten blijven in grote mate autonoom hun eigen belastingtarieven en belastinggrondslagen vaststellen. Daardoor blijft er ruimte voor bedrijven om van verschillen in internationale belastingtarieven en grondslagafbakening gebruik te maken. De hoop is wel dat met de implementatie van de BEPS-voorstellen de scherpste kanten van belastingontwijking tot het verleden gaan behoren. Het is nu aan de betrokken landen om tot implementatie van de voorstellen over te gaan en voorrang te geven aan het gemeenschappelijke belang zich te onthouden van eenzijdige fiscale begunstigende regels ter wille van het nationale belang en een halt toeroepen aan de race to the bottom.

5.8.c UBO-register

Medio 2018 zal naar verwachting in Nederland het UBO-register (het Ultimate Beneficial Owner-register) operationeel worden. In dit register dienen rechtspersonen informatie te verschaffen over de uiteindelijke eigendomsverhoudingen. Het UBO-register beoogt te voorkomen dat het financiële stelsel wordt gebruikt voor het witwassen van geld of voor terrorismefinanciering. De verplichting tot het invoeren van het UBO-register vloeit voort uit de op 25 juni 2015 in werking getreden Vierde Anti-witwasrichtlijn (nr. 2015/849). Omdat deze richtlijn de lidstaten op bepaalde onderdelen de ruimte biedt eigen keuzes te maken bij deze implementatie, zien we in Europa het gebruikelijke versnipperde beeld ontstaan over de wettelijke vormgeving. Daardoor wordt de uitvoeringspraktijk opgezadeld met problemen betreffende de precieze reikwijdte van de nationale voorschriften. Dat komt ook de rechtszekerheid bepaald niet ten goede.

Vanwege die keuzemogelijkheid speelt in Nederland momenteel in de parlementaire behandeling de discussie of het UBO-register een openbaar of een meer besloten karakter moet hebben. Het kabinet heeft in zijn wetsvoorstel gekozen voor een openbaar register. Dit staat echter op gespannen voet - zoals bij veel voorschriften tot openbaarmaking het geval is - met het privacybelang van personen die moeite hebben met het feit dat de toegang tot de gegevens niet beperkt wordt tot personen die daarbij een legitiem belang hebben. De begrijpelijke vrees van belanghebbenden

is dat ook de criminele wereld zodoende in staat is informatie binnen te halen die daar niet in goede handen is.⁷⁴ In dat kader is bovendien de vraag relevant of de beoogde vormgeving van het register wel EVRM-proof is, aangezien art. 8 EVRM elke ongerechtvaardigde inbreuk op de privacy verbiedt.⁷⁵

5.8.d *Communautaire vennootschapsbelasting*

Om de verstoringen en knelpunten die voortvloeien uit de pluriformiteit van nationale stelsels en tarieven weg te werken, zou idealiter een communautaire vennootschapsbelasting op EU-niveau moeten worden geheven naar een EU-tarief over het geconsolideerde Europese resultaat. Voor EU-regelgeving is op dat terrein echter unanimiteit van alle lidstaten vereist. Dat betekent dat er nog veel water door de Maas, Rijn en Donau moet stromen voordat een dergelijke communautaire EU-heffing politiek enige kans van slagen zal hebben. Zeker na het Brexit-referendum is dat een nagenoeg onbespreekbare en onrealistische beleidsdoelstelling geworden. Dat neemt niet weg dat slechts een dergelijke Europese vennootschapsbelasting de huidige problemen rond 'thin capitalisation' (overmatige financiering met vreemd vermogen), transfer pricing (prijsvaststelling van internationale transacties in concernverband), grensoverschrijdende fusie en verliesverrekening tussen verbonden vennootschappen binnen het EU-territoir meer fundamenteel zou kunnen oplossen.⁷⁶ De heffende instantie zou de lidstaat kunnen zijn waar de vennootschap haar statutaire zetel heeft. Deze keuze gaat evenwel uit van de premisse dat de uitvoeringskwaliteit in alle landen van vergelijkbaar niveau is.

Gelet op de huidige ontwikkelingen binnen de EU moet onder ogen worden gezien dat discussies over de criteria die de verdeling van de opbrengst van een dergelijke Europese Vennootschapsbelasting moeten bepalen al bij voorbaat een verlamrend effect zullen hebben op een

74 M. van Werkhoven, Country-by-Country Reporting: implementatie door de ogen van de bedrijfsfiscalist, WFR 2017/159, signaleert dat een derde van de respondenten in zijn survey zich ernstig tot zeer ernstig zorgen maken over de wijze waarop de fiscale autoriteiten omgaan met de aangeleverde gegevens. Dat zal niet anders zijn bij het open UBO-register.

75 Mitra Tydeman-Yousef en Pjotr Anthoni, De knellende schoen van Damocles, WFR 2017/216.

76 Zie voor een concept voor een alternatieve verdeling van de heffingsgrondslag van multinationalaal opererende onderneming het proefschrift van M.F. de Wilde, 'Sharing the Pie'; *Taxing multinationals in a global market*, Erasmus Universiteit Rotterdam, 2015.

constructief overleg over de mogelijke totstandkoming ervan. Lidstaten zullen niet snel geneigd zijn voor de totstandkoming van een Europese vennootschapsbelasting een deel van hun heffingssoevereiniteit over de vennootschapswinsten prijs te geven.⁷⁷ Momenteel passeren allerlei CCCTB-varianten (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) de revue. Belangrijkste knelpunt is dat, ook al wordt het ideaal van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag bereikt, de verdelingscriteria die worden toegepast bij de toerekening van de nationale heffingsbevoegd aan de lidstaten onderwerp van heftige discussie zullen zijn.

5.9 Verboden staatssteun

Intussen trekt de Europese Commissie actief ten strijde tegen verboden fiscale staatssteun. Tegen diverse landen is een procedure wegens verboden staatssteun gestart. Verboden staatssteun kan gezonde concurrentieverhoudingen tussen de EU-lidstaten verstoren en tot suboptimale verhoudingen leiden. Daarbij wordt in publicitaire zin ook de kaart uitgespeeld dat op die wijze internationaal opererende ondernemingen misbruik maken van hun machtspositie en in strijd handelen met het maatschappelijk verantwoord ondernemerschap. Het ‘grillen’ van CEO’s van internationale ondernemingen die worden verdacht van ‘agressieve tax planning’ of die met nationale belastingautoriteiten onder één hoedje zouden hebben gespeeld om tot een begunstigende fiscale regeling te komen, is tot het journalistieke handwerk gaan behoren. Allerlei actiegroepen schuiven met verve het grote belang van de ‘corporate social responsibility’ naar voren en ageren via ‘naming and shaming’ tegen agressieve planning en verholen staatssteun.

Deze versterking van het maatschappelijke verantwoordelijkheidsgevoel is een positieve ontwikkeling. Maar het heeft ook een bedenkelijk randje. Het debat moet niet ontaarden in een heksenjacht. Zorgvuldigheid en rechtsstatelijkheid blijven geboden. Het ontwikkelen van haalbare en zinvolle maatregelen moet centraal staan. Daarbij spelen nationale overheden een prominente, maar soms ook dubbelslachtige rol. Ze maken zich sterk in hun strijd tegen belastingbesparingsroutes die zij veroordelen

⁷⁷ Om de haalbaarheid van een Europese harmonisatie te stimuleren is wel gedacht aan een minder vergaande stap, namelijk een speciaal fiscaal regime voor de Europese Vennootschappen (*de Societas Europaea*). J.W.B. Westerburgen, *De fiscale behandeling van ondernemingen in de EU en de Europese Vennootschap*, VNO-NCW-symposium ‘Nederland en het Europese fiscale perspectief’, januari 1999.

als 'agressieve' taxplanning. Maar tegelijkertijd zijn veel internationale ontwijkingsroutes simpelweg het resultaat van de onwil van diezelfde nationale staten om hun nationale wetgevingen adequaat op elkaar af te stemmen. Nationale eigenzinnigheid en bewust beoogde uitzonderingen in de regelgeving ter wille van het eigen nationale economische belang zijn belangrijke oorzaken van de aansluitingsproblemen die leiden tot de gewraakte onbelastbaarheid van winsten en internationale dubbele aftrek van kosten. Het nationale hemd is vaak nader dan de Europese rok. Dit eigenbelang is een continue voedingsbodemp voor min of meer gecamoufleerde staatssteun. Het zou de nationale overheden daarom sieren hier wat meer de hand in eigen boezem te steken.

De beoordeling wanneer staatssteun ongeoorloofd is, voert door een oerwoud van ingewikkelde Europese regels. Ook die zijn het resultaat van vele compromissen over nationale opvattingen en belangen met betrekking tot het soevereine nationale recht tot belastingheffing. Nationale staten zijn in een voortdurende wedloop gewikkeld om via hun belastingstelsel de meest aantrekkelijke vestigingsplaats te zijn. Het gevaar dat dit een proces van schadelijke belastingconcurrentie op gang brengt en leidt tot scheefgroei in de belastingstructuur, wordt daarbij te gemakkelijk voor lief genomen.

Overigens is opmerkelijk dat bij gebleken ongeoorloofde fiscale staatssteun de nationale overheid in de bestraffing buiten schot blijft. Eigenlijk zou de nationale overheid in dat geval veel meer moeten worden gezien als een mogelijke medeplichtige en als zodanig behandeld moeten worden. Maar in feite wordt zij beloond. De met haar samenspannende gesteunde onderneming moet immers alsnog haar genoten belastingvoordeel terugbetalen, verhoogd met rente. Het zou passend zijn de maatschappelijke verontwaardiging daarom ook mede op het conto van de nationale staten te schrijven. Invoering van een daarop gerichte sanctie van de Europese Unie zou voor de hand liggen en een meer disciplinerende werking hebben.

Een bijzonder element in de discussie rond de verboden staatssteun is de argwaan die de Europese Commissie koestert tegenover de Nederlandse rullingpraktijk.⁷⁸ Deze praktijk heeft binnen Europa een slecht imago

⁷⁸ Ook zijn stappen ondernomen tegen Ierland en Luxemburg

gekregen vanwege de impliciete verdenking dat het daarbij om onwettige afspraken zou gaan. Dat is - althans in zijn algemeenheid - onjuist. Het probleem is dat lang niet altijd duidelijk is wat wel en niet binnen de bewoordingen en het doel en de strekking van de wet en de internationale rechtsorde past, terwijl ondernemingen voor de beantwoording van die vraag veelal niet kunnen wachten op een beslissing van de rechter. Zij hebben er behoefte aan eerder te weten waar ze rechtens aan toe zijn en maken om die reden een afspraak met de inspecteur om de gewenste zekerheid te krijgen. Dergelijke rulings zijn gebruikelijk en nuttig, zowel in het nationale als het internationale toepassingsgebied. De fiscale bewindslieden hebben geprobeerd door procedureafspraken en behandeling door speciale rilingteams de kou uit de lucht te halen. Dat lijkt door de telkens opnieuw oplaaiende commotie over in de openbaarheid gekomen rulings niet te zijn gelukt. Het is om die reden waard te overwegen de rulings uit de verdachte sfeer te halen door ze - al dan niet geanonimiseerd - openbaar te maken. Uiteraard spelen daarbij de privacyproblemen een complicerende rol. Er kunnen gerechtvaardigde belangen zijn om van publicatie af te zien als daarmee beschermde bedrijfsgegevens in de openbaarheid zouden kunnen komen. Een toezichthouder op dit proces zou mogelijk extra garanties kunnen bieden voor de rechtsstatelijkheid van het rilingbeleid.

Inmiddels heeft de staatssecretaris van Financiën kenbaar gemaakt dat een versterkte vorm van centrale coördinatie van de afgifte van alle rulings met een internationaal karakter noodzakelijk is. Hij streeft ernaar deze per 1 januari 2019 van kracht te laten zijn. Het geven van zekerheid vooraf aan bedrijven met reële activiteiten in Nederland staat niet ter discussie, maar er zal wel selectiever mee worden omgegaan. Het ligt niet in de bedoeling vooraf zekerheid te geven aan bedrijven die een beperkte bijdrage leveren aan de reële economie. Verscherping van de substance-eisen wordt nog onderzocht om brievenbusconstructies tegen te gaan. In zijn brief Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking heeft de staatssecretaris van Financiën zijn beleidsvoornemens uiteengezet. Naast de verscherpte substance-eisen voert Nederland per 2021 een bronbelasting in op uitgaande rente- en royaltystromen naar 'low tax jurisdictions' en in misbruiksituaties om te voorkomen dat Nederland wordt gebruikt voor doorstroomactiviteiten naar belastingparadijzen.⁷⁹

⁷⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën 'Aanpak belastingontwijking en belastingontduiking' van 23 februari 2018.

5.10 De wisselwerking tussen wetgevingskwaliteit en belastingmoraal

Een van de problemen waar de huidige samenleving mee worstelt, is de steeds grotere regeldruk door een overmaat aan top-down regulering. Dat geldt ook op fiscaal terrein. De complexiteit van de samenleving en de dynamiek in de maatschappelijke ontwikkelingen stellen steeds hogere eisen aan de kwaliteit van wetgeving. De overheersende opvatting is dat de overheid onvoldoende aan die hoge kwaliteitseisen kan voldoen. Allerwegen wordt geklaagd over gebrekkige wetgeving. Voor de uitvoering van wetgeving en het toezicht daarop is dit kwaliteitsverlies een taakverzwarende omstandigheid. Het beschadigt het zelfoplossende vermogen in de uitvoeringssfeer en compliceert de geschilbeslechting. Kwaliteitsverlies in wetgeving is ook een belangrijke oorzaak van de oplopende werkdruk in de uitvoerings- en handhavingssfeer.

Het klagen over de kwaliteit van wetgeving is van alle tijden. Scheltema wijst expliciet op de matige kwaliteit van wetgeving die het beroep op de rechter versterkt.⁸⁰ Ook Van der Geld heeft in zijn oratie 'Zicht op fiscale wetgeving' reeds in rondborstige bewoordingen erover geklaagd, dat de fiscale wetgeving onvoldoende voldoet aan elementaire fiscaal-wetenschappelijke basisprincipes en de geldende normen voor deugdelijke fiscale wetgeving.⁸¹ Gecompliceerdheid, (te) ver doorgevoerde detaillering en de slechte praktische toepasbaarheid zijn ingrediënten die leiden tot kwalitatief matige wetgeving. De matige kwaliteit vermindert de legitimatie van de wet en bemoeilijkt de wetsuitleg door uitvoerders en toezichthouders en is daarmee een hinderlijke stoorzender binnen het reguliere proces van uitvoering en toezicht. Het versterkt onnodig de behoefte aan rechterlijke interventie.

Klachten over de gebrekkige kwaliteit van wetgeving hangen samen met de aard en dynamiek van de samenleving. De wetgever kan deze niet op de voet volgen, waardoor de aanpassing van regelgeving van nature achterloopt op de maatschappelijke ontwikkelingen. Het gebruik van 'open normen' kan via de uitvoeringspraktijk en jurisprudentie wel

80 M. Scheltema, *De verwachtingen voor de toekomst, in: De plaats van de Hoge Raad in het huidige staatsbestel*, Tjeenk Willink BV, Zwolle, 1988, p. 346-347.

81 J.A.G. van der Geld, *Zicht op fiscale wetgeving*, Tilburg University Press, Tilburg 1991.

ruimte geven voor geleidelijke bijstellingen, maar de gewenste rechtszekerheid stelt hieraan haar natuurlijke grenzen.

Toch zijn kritische kanttekeningen over de wetgevingskwaliteit op hun plaats. Wetgeving is onontkoombaar het resultaat van partijpolitieke compromissen. De verwoording van doel en strekking van de wet is daardoor lang niet altijd duidelijk. Kortetermijnbelangen krijgen veelal voorrang boven goed doordachte langetermijnoplossingen. Compromissen in het proces van wetgeving worden soms zodanig omfloerst verwoord, dat uiteindelijk de uitvoerder en de rechter moeten beslissen wat in concreto met de wettekst is bedoeld. De partijpolitieke belangen leiden daarenboven geregeld tot last minute-amendementen die te vaak onvoldoende zijn doordacht en die het overzicht eerder vertroebelen dan verhelderen. Een opmerkelijk signaal is te lezen in de klacht van advocaat-generaal Wattel.⁸² Naar zijn mening lijken discrepanties tussen tekst en bedoeling van de wet de laatste jaren veel vaker voor te komen en is de wetgever casuïstischer gaan wetgeven. Het confronteert de burger met de last dat hij via kostbare rechterlijke procedures zijn gelijk moet halen.⁸³ Het vertraagt bovendien het proces van uitvoering zolang nog geen duidelijkheid is verstrekt over de interpretatie - te meer als het geschil betrekking heeft op een kwestie die bij grote groepen belastingplichtigen kan spelen.

Een andere kwaliteit-verminderende omstandigheid is de steeds sterkere parlementaire versplintering. Dat begint al bij het opstellen van een regeerakkoord. De versplintering maakt het lastig partijpolitieke coalities te vormen die voldoende draagvlak vormen om tot fiscale wetsvoorstellen te komen. De vormgeving wordt moeilijker naarmate meer partijen moeten samenwerken om tot een houdbaar akkoord te komen, dat ook bestand is tegen kritische kanttekeningen van de kant van de oppositiepartijen waarvoor ook individuele Kamerleden van de coalitiepartijen grote sympathie hebben. Voor hen geldt dan de lastige afweging tussen de loyaliteit aan de coalitieafspraken en het persoonlijke oordeel over de concrete inhoud van het wetsvoorstel. Wetteksten worden daardoor voorzien van allerlei

82 Conclusie van 11 mei 2009, V-N 2009/28.7.

83 J.E.A.M. van Dijk, *Het begrippenmateriaal van de Wet LB 1964 deugt niet*, WFR 2003/6553 en 'Onduidelijke wettelijke begrippen', WFR 2006/6688.

mitsen en maren die zijn ingegeven door het belang voldoende partijen te accommoderen om tot een voldoende breed draagvlak te komen.

De fracties van de politieke partijen hebben door de versplintering ook niet meer de expertise en de menskracht om feitelijk inhoud te kunnen geven aan hun rol als medewetgever. Daar komt bij dat steeds meer partijen zich wensen te profileren als een one-issuepartij en om die reden zich met betrekking tot hun inbreng in het wetgevend proces ook tot dat partijbelang beperken. Dat leidt van nature tot een geprononceerde, minder tot compromissen bereid zijnde, opstelling. Mede daardoor wordt de aandacht voor het parlementaire debat in toenemende mate overvleugeld door de wens actief te zijn in de sociale media, terwijl daarin de ruimte voor verdiepende inzichten minimaal is en de waan van de dag overheersend. De politieke partijen zijn daardoor steeds minder in staat - en ook steeds minder bereid - een beleidsvisie te ontwikkelen die een alternatief of aanvulling kan zijn voor het kabinetsbeleid. Deze grotere terughoudendheid wordt mede veroorzaakt door het feit dat het kabinet voor zijn beleidsontwikkeling en -presentatie een groot ambtelijk apparaat tot zijn beschikking heeft. Daar voelen parlementariërs van kleinere partijen zich onvoldoende tegen opgewassen. Aangezien het totaaloverzicht ontbreekt, concentreert de aandacht van deze parlementariërs zich vooral op incidenten. De kwaliteit van de parlementaire behandeling van wetsvoorstellen en controle op de uitvoering zou gediend zijn met een eigen parlementaire ambtelijke ondersteuning.

5.11 Wegwerpwetgeving

Te vaak worden voorgenomen belastingherzieningen structureel in veel te krap bemeten tijdschema's geperst. In het Belastingplan, dat hoort bij de jaarlijkse Miljoenennota, worden soms bewust wetswijzigingen opgenomen die de eenvoudige bijstelling van tarieven en de gebruikelijke aanpassingen van de koopkrachtverdeling te buiten gaan. Daardoor worden ingrijpende structuurwijzigingen in een veel te kort parlementair behandelingsschema geperst en resteert onvoldoende tijd voor een bredere nut- en noodzaakdiscussie.

Latere uitvoeringscomplicaties zijn door onvoldoende consultatie van het werkveld dan ook vaak niet voorzien. In paragraaf 4.3.c is bij bespreking van de gang van zaken rond de zogenoemde Hillen-af trek hiervan een

recent voorbeeld gegeven. Steeds vaker moet de wetgever achteraf zijn toevlucht zoeken tot reparatie- en veegwetten. Dat is een veeg teken. Ook gebeurt het geregeld dat wetgevingsoperaties zijn doorgevoerd (aanpassing van het huwelijksgoederenrecht of van het erfrecht) zonder ook meteen en op adequate wijze de fiscale consequenties daarvan te regelen. Daardoor ontstaat een periode van ongewenste rechtsonzekerheid.

In andere gevallen beperkt de toenemende neiging tot fijnmazige casuïstische wetgeving de mogelijkheid tot uitleg conform de bedoelingen van de wetgever (teleologische rechtsvinding) en doet deze verschromelen tot een platte letterlijke (grammaticale) interpretatie. Wetgeving krijgt zodoende steeds meer het karakter van 'wegwerpwetgeving'. Dat komt het gezag van (en het respect voor) de wet bepaald niet ten goede, maakt de uitvoering gecompliceerder en stelt zwaardere eisen aan het toezicht. Kortom, onduidelijke wetgeving veroorzaakt maatschappelijke schade. Het is gewenst meer te investeren in de kwaliteit van wetgeving.⁸⁴

84 Daartoe zou het tienstappenplan van Essers als leidraad kunnen dienen. Zie P. Essers, *Tien voorstellen ter verbetering van de kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces*, in: *Wetgevingskunsten* (Bartel-bundel), Den Haag, Sdu 2010.

6 Verbetering van uitvoering en handhaving

Er is bij de wetgever, naast de bovenvermelde tekortkomingen, sprake van een structurele onderschatting van de uitvoerbaarheid. Door de ingrijpendheid en massaliteit van allerlei aanpassingsplannen rijdt het wetgevingsproces de laatste jaren vaak bumper aan bumper met de daaropvolgende uitvoeringsvoorbereiding. Het implementatieproces krijgt zodoende in veel gevallen een jachtig karakter. De kunst van het wetgeven is maatwerk te leveren waar dit voor de uitvoerbaarheid nodig is. Tegelijkertijd moet een massale procesmatige afwikkeling mogelijk worden gemaakt waar de doelmatige ordening van de samenleving dit vereist. Zo vragen de grootschaligheid en aard van de belastingheffing door de Belastingdienst dat de dienst een geautomatiseerde en gedigitaliseerde werkomgeving creëert.⁸⁵ De daarmee gepaard gaande standaardisatie van werkprocessen impliceert evenwel het risico van een onpersoonlijk en vervreemdend systeem van uitvoering. Dat neemt niet weg dat in sommige gevallen wijziging van het heffingsstelsel gewenst kan zijn. Bekend is het pleidooi van de VHMf om de vennootschapsbelasting en ook de inkomstenbelasting te transformeren in een systeem van voldoening op aangifte. Dat plaatst de Belastingdienst meer in een toezichthoudende positie. Daarbij is het gewenst de mogelijkheden tot zelfcorrectie te ondersteunen en bij verzuimovertradingen minder rigide over te gaan tot boeteopleggingen.⁸⁶

De wetgever staat voor de lastige opgave te zoeken naar een verantwoorde synthese tussen de eenheid, legitimiteit en kwaliteit van het openbaar bestuur. Hij moet daarbij letten op de uitvoerbaarheid van de regelgeving en tegelijkertijd de daarbij gewenste rechtsbescherming aan de burger bieden. Kern van een adequate rechtsbescherming is de burger het gevoel te geven dat hij desgewenst toegang heeft tot een ambtenaar die zijn probleem serieus neemt en die zich niet gedraagt als geautomatiseerd verlengstuk van het systeem. De wetgever moet de kaders stellen voor de inrichting van de procesgestuurde organisatiestructuur. Hij moet kritisch

⁸⁵ Tom Pfeil, *Op gelijke voet. De geschiedenis van de Belastingdienst*, Kluwer, 2009, paragraaf 5.4.3.

⁸⁶ VHMf, *Belastingen anders: Voldoening op aangifte*, september 2012

letten op een evenwichtige verdeling van de uitvoeringslasten tussen de overheid en de belastingplichtige burger.

Er moeten waarborgen worden ingebouwd dat overheidsfunctionarissen hun machtspositie slechts op (rechterlijk) gecontroleerde wijze invullen. Dat is echter niet vanzelfsprekend. Ook is behoedzaamheid geboden bij omkering en verzwaring van bewijslast door reële ruimte te bieden voor tegenbewijs. Er moet evenwicht bestaan tussen de ernst van het vermoeden van fraude en de bescherming van het belang van de bona fide belastingplichtigen niet te hoeven opdraaien voor de gemiste belastingopbrengst vanwege het onvermogen van de fiscus om adequaat bestuurs- of strafrechtelijk te kunnen vervolgen.

Risico's van grootschaligheid en massaliteit mogen niet gemakzuchtig op de belastingplichtige worden afgeschoven.⁸⁷ Het is de taak van de wetgever, in samenwerking met de uitvoerende macht, een bijdrage te leveren aan het behoud en de versterking van de democratische rechtsstaat.⁸⁸ Het rechtsgevoel van de burger mag niet door de gestroomlijnde grootschaligheid worden platgewalst of worden geschaad door niet-adequate uitvoeringsprocedures. Daarom is het bewaken van een adequate rechtsbescherming niet alleen een aangelegenheid van de rechterlijke macht⁸⁹, maar ook een belangrijk aandachtspunt voor de wetgevende en uitvoerende macht.⁹⁰ Werkprocessen moeten steeds worden aangepast aan de eigentijdse verhoudingen.

De vertrouwenwekkende rechtsstatelijkheid van de overheid vereist een professionele en prudente wetstoepassing. De wetgever moet oog hebben voor de noodzaak tot antimisbruikwetgeving en het treffen van maatregelen tegen oneigenlijk gebruik. Hij moet er echter niet door worden geobsedeerd. Bij zijn bestrijdingsacties komt de wetgever regelmatig in de verleiding zijn toevlucht te nemen tot moeras- en prikkeldraadwetgeving. Dan overheerst de afschrikkende en is prudente

87 De Belastingdienst moet er volgens de ombudsman voor zorgen dat de burger geen last heeft van de automatiseringsproblemen. Rapport Nationale ombudsman 11 augustus 2008, V-N 2008/41.3.

88 R.J. Hoekstra, *Wetgeving en bestuur als onderdeel van de democratische rechtsstaat*, in: *Wetgevingskunsten* (red. H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen en L.G.M. Stevens), Sdu Uitgevers, Den Haag, 2010.

89 M.W.C. Feteris, *Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016*, WFR 2017/29. M.W.C. Feteris, 'State of the Union' van de belastingrechtspraak, WFR 2017/247.

90 L.G.M. Stevens, *Overspannen bestuur?*, WFR 1999/6360.

uitvoering daaraan al snel ondergeschikt. En juist in deze sfeer moet de rechtsstatelijkheid tot haar recht komen en is het gewenst de vereiste zorgvuldigheid in de rechtsbedeling te borgen. Als rigide uitvoering in de fiscaliteit elk mededogen verdringt, delft ook de belastingmoraal het onderspit. Op gezette tijden laat de belastingrechtspraak daarvan schrijnende voorbeelden zien. Berucht is de boete (revisierente) die geheven wordt bij afkoop van een lijfrente, óók wanneer deze slechts heeft plaatsgevonden doordat een ondernemer ten gevolge van de kredietcrisis in liquiditeitsproblemen was gekomen. Van beoogd misbruik van de lijfrenteregeling is dan geen sprake. Toch geldt de afkoop als verboden handeling, waarbij niet alleen de afkoopsom wordt belast, maar bovendien als een soort boete over de poliswaarde een revisierente wordt geheven van 20%.

Apert onredelijke wetgeving beschadigt de belastingmoraal. De wetgever moet veel alerter zijn om evidente knelpunten die tot onredelijke belastingheffing leiden, op te lossen.

7 Onafhankelijke toezichthouder op rechtsstatelijkheid

Bij evenwichtig beleid gaan aanpassing en uitvoering van regels hand in hand. De Algemene Rekenkamer constateert evenwel in haar verantwoordingsrapport over 2014, dat de wetgever structureel te weinig aandacht heeft voor de uitvoering. Voor insiders geen nieuws. De Rekenkamer constateert dat het budget van de Belastingdienst door bezuinigingen en extra taken de afgelopen jaren meer en meer onder druk is komen te staan. De Belastingdienst heeft daarbij keuzes gemaakt zonder expliciet met de Staten-Generaal te communiceren over knelpunten in de haalbaarheid. Ook acht de Rekenkamer het niet evident dat de Belastingdienst op korte termijn een omvangrijke belastingherziening kan absorberen, hoezeer zo'n herziening - mits gericht op substantiële vereenvoudiging - op zich een grote kans biedt voor een robuustere dienst.

Er moet meer aandacht worden besteed aan de balans tussen ambities en beschikbare tijd, mensen en middelen. Dat zou het functioneren van de Belastingdienst ten goede komen. Gelet op de vergrijsde personeelssamenstelling verdient de instroom van enthousiaste, breed opgeleide en deskundige jonge professionals een hoge prioriteit. Daarbij moet een zorgvuldige begeleiding in het overnemen van de taken van oudgedienden een belangrijk aandachtsgebied zijn. Relevant is dat de dienstleiding zich realiseert dat veel kennis en expertise zijn opgeslagen in de hoofden van personeelsleden die op het punt staan met pensioen te gaan. Die mogen bij vertrek van deze medewerkers niet verloren gaan en moeten - voor zover die kennis en expertise nog steeds van belang zijn - tijdig worden overgedragen op de nieuwe personeelsaanwas. Dat is een normaal aandachtspunt in het personeelsbeleid van elke kennisorganisatie, maar binnen de Belastingdienst is dat een extra kwetsbaar punt van aandacht gebleken. De Belastingdienst is immers een kennisorganisatie die ervoor moet zorgen dat haar medewerkers de beschikking hebben en krijgen over relevante informatie, dat zij de beschikbare informatie op gepaste wijze vernieuwen en opslaan en dat het personeel ermee vertrouwd wordt gemaakt dat periodiek wordt getoetst of het kennisniveau op voldoende niveau is gebleven en dat het functioneren wordt beoordeeld en begeleid.

Aanvankelijk overheerste bij mij terughoudendheid een onafhankelijke toezichthouder te bepleiten in het proces van aanslagregeling, controle en inning. Dit vloeide voort uit het risico dat toezichthouders hun bestaansrecht en budget menen te moeten bewijzen, een eigen bureaucratie opbouwen en zodoende de regeldruk nog verder opvoeren. In relatie tot het horizontaal toezicht is al de wenselijkheid van een functionele scheiding tussen de verantwoordelijke leidinggevendenden op het vlak van uitvoering en die op het terrein van toezicht aan de orde geweest.

Daarnaast zijn we in de fiscaliteit momenteel onmiskenbaar toe aan versterking van de rechtsstatelijkheid van de heffing. Het bewaken daarvan ligt uiteraard in eerste instantie in handen van de wetgever. Hij moet bij zijn regelgeving stelselmatig ook op de uitvoerbaarheid letten en de belangen van de schatkist integer afwegen tegenover die van de belastingbetaler. De Raad van State attendeert daarbij geregeld op tekortkomingen, maar te vaak worden die adviezen/opmerkingen in de wind geslagen. Bij onevenredige afknelling van de rechtsbeginselen kan daarover bij de rechter worden geklaagd, maar voor veel belastingplichtigen is die mogelijkheid slechts theorie.

In de fiscaliteit heeft de Belastingdienst, ondanks het staatsrechtelijke principe van de trias politica, een relatief grote macht. De Belastingdienst is in veel gevallen de initiator van nieuwe wetgeving. Daarin spelen begrijpelijkerwijze de uitvoeringsaspecten een belangrijke rol. Voorts drukt door de ruime delegatieregels de Belastingdienst in veel gevallen zijn stempel op de regelgeving. Maar ook door de steeds toenemende invloed en machtsconcentratie in de top, neemt de behoefte toe aan tegenwicht door het installeren van een onafhankelijke toezichthouder op het functioneren van de Belastingdienst. Diens taak is de dienst structureel binnen de rechtsstatelijke touwen te houden. Hij toetst de handhavingsstrategieën, houdt het rulingsbeleid tegen het licht, beoordeelt het hardheidsclausulebeleid, geeft vorm aan het cassatiebeleid, ziet toe op de invordering en kwijtschelding en heeft een stem in het kapittel bij beleidsbeschikkingen die in veel gevallen voor de belastingbetaler uitwerken als rechtsregels. Vergeefse aanwijzingen van de toezichthouder aan de Belastingdienst moeten openlijk of in besloten vorm voor bredere afweging aan de Tweede Kamer kenbaar kunnen worden gemaakt. Dat reeds de Nationale Ombudsman tekortkomingen in serviceverlening of zorgvuldigheid van behandeling tot zijn aandachtsgebied rekent

en de Verzoekschriftencommissie oordeelt over individueel ervaren rechtstekorten die niet aan de rechter kunnen worden voorgelegd, is onvoldoende reden het pleidooi voor een onafhankelijke fiscale toezichthouder af te wijzen.

Naast de bovenstaande overwegingen hebben de misstanden rond de zogenoemde 'Broedkamer' en de bevindingen daaromtrent van de Commissie onderzoek Belastingdienst, maar vooral de constatering dat de bedrijfscultuur zozeer kon afdwalen van gezonde en integere werkverhoudingen, mij over de streep getrokken om een onafhankelijke toezichthouder te bepleiten. Pijnlijk is bovendien dat de klachten dat men geen of onvoldoende toegang had tot de dienstleiding of repercussies moest vrezen, niet via de interne klokkenluidersregeling, maar via het televisieprogramma Zembla bij de verantwoordelijke leidinggevenden bekend zijn geworden.

Staatssecretaris Menno Snel heeft snel na zijn aantreden diverse acties in gang gezet om verbeteringen binnen de Belastingdienst te realiseren.⁹¹ Hij heeft de verantwoordelijkheden en bevoegdheden verduidelijkt. De samenhang en samenwerking tussen de verschillende dienstonderdelen zijn daarbij duidelijker vastgelegd. Tevens is er intussen een nieuwe topstructuur in werking getreden waarin de verantwoordelijkheden van de verschillende dienstonderdelen transparanter zijn belegd, waarbij een scheiding tussen kaderstelling, uitvoering en control wordt aangebracht. De functie van algemeen directeur Belastingen is weer opgeheven. Terecht, want het is onwenselijk dat de toegang tot de top van de dienstleiding wordt afgeknepen door inbouw van een functie die dienst doet als flessenhals.

Het communicatietekort heeft ertoe geleid dat de werkvloer en dienstleiding van elkaar zijn vervreemd en uit elkaar gegroeid, terwijl juist in de Belastingdienst essentieel is dat de top weet wat zich op de werkvloer afspeelt en dat medewerkers voor zwaarwegende kwesties toegang hebben tot de dienstleiding. De wenselijkheid om de verantwoordelijkheden van de verschillende dienstonderdelen meer transparant af te bakenen en vast te leggen moet echter niet ten koste

91 Kamerstuk 31 066 Belastingdienst Nr. 385, brief van 31 oktober 2017 van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 31 oktober 2017

gaan van het freies Ermessen van de inspecteur. Dit is een belangrijke waarborg dat de concrete rechtsbedeling in individuele gevallen niet in de greep komt van politiek opportunisme.

8 Slotopmerking

Ik sluit af met een interessante observatie van Luuk van Middelaar, historicus en politiek filosoof en vele jaren werkzaam geweest als speechschrijver van Herman van Rompuy als eerste voorzitter van de Europese Raad. Zijn observatie is ook van toepassing op de ontwikkelingen binnen de fiscaliteit. In zijn boek 'De nieuwe politiek van Europa' onderscheidt hij de "regelpolitiek" en de "gebeurtenissenpolitiek". Regelpolitiek functioneert zijns inziens bij de gratie van de fictie dat de geschiedenis stilstaat of ten minste volgens voorspelbare lijnen verloopt. De instituties van de trias politica met hun bestuurders en ambtenaren zijn routinematig bezig met het vaststellen van wetten en het toepassen van regels. Daarbij gaat het met name om pacificatie en het creëren van evenwicht binnen het bestaande stelsel. De instituties beogen consensus en draagvlak te creëren. Dat is ook hun taak.

Veeleisender is de 'gebeurtenissenpolitiek'. Daarin moeten beleidsmakende politici uitgroeien tot staatslieden die opgewassen zijn tegen onvoorziene gebeurtenissen. Denk daarbij aan de totstandkoming en snelle uitbreiding van de EU, de euro, de val van de Berlijnse muur, de opkomst van internet, de kredietcrisis, de opwarming van de planeet met bijbehorende migratieproblemen. Deze vorm van politiek handelen speelt zich niet af binnen een bepaald kader, maar betreft het handelen dat nodig is om onverwachte maatschappelijke gebeurtenissen in beheersbare kaders te leiden. Daarbij is het niet mogelijk simpelweg terug te vallen op regels, wetten of een regeerakkoord, maar moet een beroep worden gedaan op gezaghebbend improvisatietalent en inspiratiekracht. Ik wens onze samenleving toe dat wij kunnen beschikken over professionals die dat vermogen in zich dragen.

Van de Belastingdienst wordt gevraagd dat hij bestand is tegen de dynamiek van de werkomgeving. Hij moet invulling geven aan eigentijdse uitdagingen en zich prepareren op toekomstige ontwikkelingen met nieuwe technologieën en veranderende maatschappelijke verhoudingen. Dat moet gebeuren op een moment dat de geloofwaardigheid van het belastingstelsel ernstig onder druk staat. In 'Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar' worden de mogelijkheden voor een belastingherziening onderzocht. Daarbij wordt ook nadrukkelijk stilgestaan bij de uitvoerings-, nalevings- en handavingsaspecten. Duidelijk is dat de Belastingdienst dringend moet investeren in de rechtsstatelijkheid van zijn functioneren en in de verbreding van de deskundigheid van zijn medewerkers. Hij kan voorts meerwaarde creëren door de beschikbare gemeenschappelijke expertise beter te benutten.

'Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar' is geschreven als achtergronddocument voor de middagsessie van het VMHF-symposium 2018: 'De Januskop van Belastingen: het dilemma in...(h)eerlijke belastingheffing!'. De intentie is een indringende en constructieve discussie te voeren over de wijze waarop het vertrouwen in en binnen de Belastingdienst kan worden hersteld. Per slot van rekening wordt elke werkdag € 1 miljard aan belasting geheven. Als de daaraan ten grondslag liggende processen gaan haperen, is dat funest voor het functioneren van de overheid, maar ook voor de burgers en het bedrijfsleven. Leo Stevens biedt dit achtergronddocument aan de VHMf, en met name aan haar scheidend voorzitter Erik Rutten, aan ter gelegenheid van Eriks afscheid als voorzitter van de VHMf.



Leo Stevens (1944, Belfeld) is emeritus-hoogleraar fiscale economie van de Erasmus Universiteit Rotterdam en was tot 1 april 2018 kroonlid van de SER. Hij promoveerde in 1980 op het proefschrift *Belasting naar draagkracht*. Vele boeken en onderzoeksrapporten staan op zijn naam. Studieboeken zijn o.a. *Handboek Inkomstenbelasting 2001* en *Elementair Belastingrecht*. Publiekgerichte publicaties zijn: *Fiscus ik ben je vriendje niet* (1997), *Belasting: weggegooid geld?* (2002), *Fiscale Brandnetels* (2005), *Fiscale Fascinatie* (2006), *Naar een solidaire participatiemaatschappij* (2008), *100 jaar inkomstenbelasting; en hoe nu verder?* (2014) en *Geloofwaardig belasting heffen* (2016). Stevens is columnist bij Het Financieele Dagblad.

