

WFR 2024/4

Beter, beter uitvoerbaar en met vertrouwen uitgevoerd

Beleidsadviezen van VHMf-leden over inkomsten- en vennootschapsbelasting, controleerbaarheid van ondernemers en vertrouwen in de uitvoering

VHMf, Commissie Beleidsadviezen., datum 20-12-2023

Datum	20-12-2023
Auteur	VHMf, Commissie Beleidsadviezen.
JCDI	JCDI:ADS937271:1
Vakgebied(en)	Inkomstenbelasting / Vermogensrendementsheffing (box 3) Vennootschapsbelasting / Verliesverrekening Vennootschapsbelasting / Winstbepaling Belastingrecht algemeen / Algemeen Inkomstenbelasting / Algemeen Vennootschapsbelasting / Algemeen Inkomstenbelasting / Winst

De VHMf, de beroepsvereniging van hbo'ers en academici bij het Ministerie van Financiën, de Douane, Belastingdienst en de Dienst Toeslagen, is van oudsher een vereniging van fiscale professionals: ontvangers, belastinginspecteurs en rijksaccountants. Inmiddels hebben we ook leden die werken in bijvoorbeeld de automatisering en beleid. Binnen onze vereniging is dus een grote verscheidenheid aan ervaring en kennis aanwezig. In 2023 bestond de vereniging 150 jaar. Vanaf het begin, in 1873, is het doel van de vereniging en haar rechtsvoorgangers verbetering geweest: op materieel gebied, vaak via vakbond CMHF Overheid, maar ook op vaktechnisch gebied. Zie bijvoorbeeld onze niet aflatende stroom publicaties over 'Voldoening op aangifte' voor inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

Het bestuur van de VHMf heeft de leden van de vereniging gevraagd een antwoord te formuleren op de vraag van het WFR om beleidsadviezen voor het nieuwe kabinet te geven. Aan elk onderwerp hebben twee of drie leden gewerkt, vanuit de eerdergenoemde verschillende achtergronden. We hebben de adviezen gegroepeerd op de volgende gebieden:

- a) Inkomstenbelasting - Voldoening op aangifte.
- b) Vennootschapsbelasting.
- c) Controleerbaarheid massa ondernemers.
- d) De weg naar meer vertrouwen.

Vanwege de verscheidenheid aan onderwerpen en ideeën was het niet mogelijk om dieper in te gaan op een aantal onderwerpen, terwijl die verdieping er wel is. Van een aantal bijdragen zijn daarom uitgebreidere versies te vinden op www.vhmf.nl.

Inkomstenbelasting - Voldoening op aangifte

Ruim twee decennia na de invoering van de Wet IB 2001 is de inkomstenbelasting (IB)^[1] aan een ingrijpende herziening toe. Box 3 is ontaard in een hoofdpijndossier: de giftenaftrek werkt oneigenlijk gebruik in de hand, inkomsten uit arbeid worden (veel) zwaarder belast dan inkomsten uit vermogen, kleine zelfstandigen (zzp'ers) betalen aanzienlijk minder IB dan werkenden en in bepaalde gevallen loont meer uren werken niet als gevolg van toeslagen et cetera.

Wat moet er gebeuren?

Wij pleiten voor een drastische opschoning van de IB met heffing naar draagkracht als leidend beginsel. De afscheidsrede^[2] uit 2013 van prof. dr. A.C. Rijkers 'Een inkomensbegrip voor de 21e eeuw' vormt hiervoor een goed uitgangspunt.

Schaf alle belastinguitgaven af waarvan is bewezen dat ze niet doen waarvoor ze zijn bedoeld. Denk bijvoorbeeld aan de bedrijfsopvolgingsregeling of de landbouwvrijstelling. (Demissionair) Staatssecretaris Van Rij heeft meer dan 100 van zulke regelingen geïnventariseerd. Wij voorzien dat deze afschaffing bij bepaalde groepen belastingbetalers zal leiden tot weerstand. Tegelijkertijd scheidt het wel de ruimte om het algemene IB-tarief te matigen en de lasten eerlijker te verdelen.

Kleine zelfstandigen profiteren van zelfstandigenaftrek en startersaftrek, met als gevolg dat de belastingheffing grotendeels terecht komt bij 'de gewone werknemer'. Dit is een belangrijke oorzaak waarom op allerlei (oneigenlijke) manieren wordt geprobeerd arbeidsverhoudingen te presenteren als zzp. De Commissie Borstlap^[3] heeft in 2020 aangegeven wat hieraan gedaan zou moeten worden, maar tot op heden is er nog weinig veranderd. De politieke wil om maatregelen te treffen is aanwezig, maar wordt niet direct vertaald in concrete stappen. De Belastingdienst ontbeert menskracht en middelen om de wet- en regelgeving met betrekking tot schijnzelfstandigheid helemaal uit te voeren.

Belastingheffing naar draagkracht betekent dat de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen. Recent onderzoek^[4] toont nog maar eens aan dat dit beeld niet strookt met de werkelijkheid. De rijkste burgers en bedrijven profiteren van het gegeven dat vermogensopbrengsten forfaitair belast worden. Ook weten zij handig gebruik te maken van verdragen en fiscale regelingen om hun belastingafdracht tot een minimum te beperken, terwijl gewone werknemers (die tot de middenmoot behoren) de volle mep betalen. Ook vanuit het oogpunt van rechtsgelijkheid (rechtvaardige heffing/'fair share') is dat een onwenselijke situatie.

Over het wetsvoorstel box 3 is al veel geschreven.^[5] En in het Kerstarrest heeft de Hoge Raad^[6] geoordeeld dat het sinds 2017 geldende forfaitaire stelsel van box 3 op stelselniveau in strijd is met het recht op eigendom^[7] en het gelijkheidsbeginsel^[8] uit het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM). Naar het oordeel van de HR is er niet een redelijke verhouding tussen de belangen die de wetgever heeft willen dienen met het forfaitaire stelsel (uitvoerbaarheid, realiteit en opbrengst) en de ongelijkheid die met het stelsel wordt veroorzaakt. De Hoge Raad zag zich genooddaakt om de belastingplichtige in die zaak adequate rechtsbescherming te bieden tegen de geconstateerde schending van zijn fundamentele rechten.

Verder gaan met nieuwe forfaits in plaats van het daadwerkelijke rendement lijkt daarmee een onbegaanbare weg. Naar onze mening is het goed om nog eens kritisch naar het wetsvoorstel te kijken dat nog steeds erg lijkt op een forfaitaire heffing in plaats van het daadwerkelijk gerealiseerde rendement

Algemeen is het gevoel dat (de) toeslagen het beste geheel of gedeeltelijk afgeschaft kunnen worden. Toeslagen waren er ooit om gerichte inkomensondersteuning te bieden aan een beperkte groep. Inmiddels is het toeslagenstelsel uitgegroeid tot een herverdeling van middelen onder grote groepen in de samenleving. De verhoging van het minimumloon en het verlagen van de IB-heffing kunnen ertoe leiden dat minder mensen een toeslag nodig hebben. Misschien verdwijnt dan ook de inkomensval bij de middeninkomens.

Een vereenvoudiging en afslanking van de inkomstenbelasting brengen de Voldoening Op Aangifte (VOA) dichterbij. Wanneer burgers bij het invullen van hun aangifte duidelijker kunnen zien hoe de belastingheffing uitpakt en dat recht gedaan wordt aan het 'fair share-beginsel', dan is de stap naar het meteen voldoen van

de verschuldigde belasting ook een stuk kleiner. Tijd om dit kroonjuweel van de VHMf op te poetsen!

Vennootschapsbelasting

De afgelopen verkiezingen is het veel gegaan over wonen en klimaat. Zeker wonen staat in het hele politieke spectrum in het brandpunt van de belangstelling. Wij doen voor de Vennootschapsbelasting (Vpb) een voorstel dat een beperking op wonen en klimaat wegneemt. Daarnaast bestaat een voortdurende wens om de Wet Vpb te vereenvoudigen. Ook daarvoor doen wij een voorstel.

Wonen en klimaat

Woningcorporaties worden hard getroffen door de earningsstrippingmaatregel (art. 15b, Wet VPB 1969), zeker na de verlaging van de EBITDA-grens van 30 naar 20%. Deze antimisbruikmaatregel is echter niet voor woningbouwcorporaties bedoeld; woningcorporaties hebben geen groepsmaatschappijen en hollen met de door hun betaalde rente niet de Nederlandse grondslag uit. Hetzelfde geldt voor vennootschappen die investeren in activa (netwerken, windparken) die onontbeerlijk zijn voor de energietransitie. Vaak kan hier de rente nog worden gecompenseerd met EBITDA op andere (zelfs fossiele) activa, maar een scale up heeft dit voordeel niet en is dus prooi voor overname. De earningsstrippingmaatregel frustrereert op dit punt belangrijke maatschappelijke doelen.

Het is EU-rechtelijk mogelijk om op zichzelf staande entiteiten (waaronder veel woningbouwcorporaties) uit te sluiten van de earningsstrippingmaatregel.^[9] Invoering van deze uitzondering zorgt voor minder onnodige toepassing van antimisbruikbepalingen en meer geld voor woningbouw en investeringen in de energietransitie.

Vereenvoudiging van wetgeving omtrent verliesverrekening

Eén van de ingewikkelde onderwerpen in de vennootschapsbelasting is de wetgeving omtrent verliesverrekening. Dit is grotendeels terug te voeren op fundamentele keuzes die zijn gemaakt bij de totstandkoming van de Wet VPB 1969. Daarna is de desbetreffende regelgeving op diverse punten vergaand gecompliceerd door voortdurende veranderingen en aanpassingen in de vorm van een doorlopende spiraal van constructies en reparatiewetgeving.

Wat nu als we teruggaan naar 1969 en sommige van die fundamentele keuzes herzien en daarop voortborduren? Hoe zou dat eruitzien?

1. Schaf art. 20a Wet VPB 1969 af. Sta - conform de totaalwinstgedachte en de entiteitsgedachte - de handel in verlieslichamen toe. Destijds is het (niet gekwantificeerde) verschijnsel van verkoop van verlieslichamen met een gestaakte onderneming op basis van een onderbuikgevoel gekwalificeerd als misbruik. Ondanks dat een vennootschap in beginsel als zelfstandige entiteit wordt beschouwd voor de heffing van Vpb is daar een inbreuk op gemaakt door geleden verliezen niet meer te laten verrekenen na staking van de activiteiten en na verkoop van de aandelen. Je kunt gewoon de keuze maken om die inbreuk te laten vervallen.
2. Schaf de art. 13d/13e en art. 15i Wet VPB 1969 af. Het liquidatieverlies is een compensatie voor de verliezen die verloren gaan bij liquidatie van een deelneming. Als de verliezen echter binnen concern kunnen worden overgedragen (zie hierna) of de deelneming met behoud van verliesverrekening vervreemd kan worden, dan vervalt de noodzaak om een liquidatieverlies aftrekbaar te maken en kan deze inbreuk op de deelnemingsvrijstelling vervallen. Wanneer verliezen ongeacht eigenaar en activiteit verrekenbaar blijven, is een verlies altijd ergens verrekenbaar.^[10]

3. Het stakingsverlies, als uitzondering op de objectvrijstelling, kan dan wellicht ook vervallen, omdat geen parallelle regeling meer nodig is voor vaste inrichtingen. Wel moet worden onderzocht of dit EU-rechtelijk is toegestaan.
4. Vervang de fiscale eenheid door een (EU-proof) groep reliefsregeling, waardoor verliezen binnen een concern overdraagbaar zijn. Invoering van een dergelijke regeling is geen sinecure, maar is vele malen gemakkelijker dan de huidige uiterst gecompliceerde en onwerkbare fiscale eenheidsregeling.
5. Introduceer één Vpb-tarief. Zowel vanwege eenvoud als om arbitrage met de overdracht van verliezen met het oog op tariefsvoordelen te voorkomen.

De combinatie van deze maatregelen zal zorgen voor een enorme vereenvoudiging van de complexe regelgeving omtrent verliesverrekening. Enerzijds zullen meer verliezen worden verrekend, anderzijds leidt afschaffing van de liquidatieverliesregelingen tot een hogere belastingopbrengst.

Wij raden het nieuwe kabinet aan dit idee te laten onderzoeken en te berekenen.

Controleerbaarheid massa ondernemers

Het aantal (vooral kleine) ondernemers in Nederland blijft groeien. In 2021 waren dat er ongeveer 3,1 miljoen^[11] en de verwachting is dat het aantal MKB-entiteiten in 2023 op circa 3,4 miljoen zal uitkomen.^[12] Het Centraal Bureau voor de Statistiek^[13] en de Kamer van Koophandel (KvK) bevestigen dit beeld en de KvK signaleert dat de groei vooral plaatsvindt in de segmenten zelfstandige zonder personeel (zzp).^[14] Daadwerkelijke zzp'ers zijn administratieplichtig en komen in aanraking met complexere wet- en regelgeving dan andere burgers.

Sinds 2001 zijn er tussenoplossingen geïntroduceerd om 'werknemers' van 'ondernemers' te kunnen onderscheiden. Dat blijkt niet te werken en veroorzaakt risico's voor de schatkist,^[15] UWV en inmiddels ook de pensioenfondsen.^[16] De tussenoplossingen zijn mede debet aan de groei van het aantal zzp'ers.^[17] De eindverantwoordelijkheid hiervoor ligt bij meerdere ministeries en het parlement.

Het strategische doel van de Belastingdienst is compliance en het maatschappelijke doel betreft continuïteit van belasting- en overige opbrengsten.^[18] Een randvoorwaarde voor compliance, maar ook voor de controleerbaarheid, is solide, eenvoudige, uitvoerbare, begrijpelijke en fraudebestendige wetgeving. Vereenvoudiging van het belastingstelsel was een ambitie van meerdere voorgaande kabinetten.^[19] Ook in het Belastingplan 2024 is fiscale vereenvoudiging één van de doelstellingen.^[20] Realiteit is dat het belastingstelsel over de jaren heen juist complexer en daarmee slechter uitvoerbaar en controleerbaar is geworden.

Aan het huidige parlement en volgende kabinet dan ook de oproep om moedig:

1. te breken met de historie van het slechts benoemen van vereenvoudiging van het belastingstelsel, maar het nu ook daadwerkelijk te realiseren;
2. wettelijke knopen door te hakken; de gemaakte keuzes kunnen dan zorgvuldig uitgevoerd en gehandhaafd worden;
3. de belastingheffing optimaal te digitaliseren. Solide, eenvoudige, uitvoerbare en fraudebestendige wetgeving is geschikt voor digitalisering. Landen om ons heen maken grote stappen.^[21] Gefaseerd invoeren van e-invoicing voor bedrijven naar bedrijven verhoogt de kwaliteit van administraties. Hiermee worden naar onze verwachting ook de compliance, de controleerbaarheid van de massa en uiteindelijk de belastingopbrengsten verhoogd;
4. door partijen in een vroeg stadium bij wetswijzigingen te betrekken worden een breder draagvlak en

vertrouwen gecreëerd. Daardoor kan een betere verbinding ontstaan tussen de Belastingdienst en andere partijen die betrokken zijn bij deze processen.^[22]

De weg naar meer vertrouwen

Fortiter in re, suaviter in modo, oftewel, vrij vertaald, 'Krachtig wat de zaak betreft, maar vriendelijk in de wijze van optreden', was de lijfspreuk van de inspecteurs bij en de werkwijze van de Belastingdienst. De Belastingdienst straalde gezag uit en de burgers en bedrijven hadden er vertrouwen in. De huidige situatie is een andere.

Er liggen immense opgaven. Om er maar een paar te noemen:

- uitvoering geven aan omvangrijkere en ingewikkeldere wet- en regelgeving terwijl veel medewerkers met pensioen gaan. Nieuwe medewerkers moeten bovendien worden geworven op een krappe arbeidsmarkt;
- digitale ondersteuning moet dringend vernieuwd en verbeterd worden; en
- burgers die meer van medewerkers van de Belastingdienst vragen, een betere rechtsbescherming genieten en soms vanuit wantrouwen jegens de overheid reageren.

Bouwen aan meer vertrouwen is cruciaal, zowel extern als intern.^[23] De gedachte dat iedereen digitaal vaardig en zelfredzaam is, maakte dat lokale belastingkantoren werden gesloten en mens-tot-mens-dienstverlening uitgehouden. Door de hulp bij het doen van aangifte, het weer inrichten van dienstverlening, steunpunten en het geven van bijstand door de Stellateams,^[24] komt de menselijke maat in de bejegening weer op gang. Diverse projecten worden opgezet voor het bevorderen van een goede relatiegerichte aanpak. Burgers die in een conflict zijn geraakt moeten de weg weten te vinden naar mediation en klachtbehandeling, zodat ze optimaal worden gehoord en gezien.

Het begint bij de basis: wet- en regelgeving moeten uitvoerbaar zijn. Voor de uitvoeringsaspecten is aandacht nodig van de politieke en ambtelijke top van het ministerie en er moet geluisterd worden naar signalen van de werkvloer.

Vakbekwame medewerkers dienen intern het vertrouwen te genieten dat ze rechtsstatelijk beslissingen nemen. Dat vereist dat zij in een sociaal veilige werkomgeving autonoom beslissingen mogen nemen. Ze dienen over de vakinhoudelijke kennis en communicatieve en relationele vaardigheden te beschikken. Zo kunnen zij goed uitvoering geven aan de maatschappelijke opgave dat burgers en bedrijven (vrijwillig) voldoen aan hun fiscale verplichtingen.

Dit vraagt om op de rol en functie toegesneden opleidingen, waarbij theorie en praktijk elkaar optimaal versterken. Hierbij moet zowel aandacht zijn voor de fiscale inhoud als voor de relatie met belastingplichtigen en een oplossingsgerichte houding. Om de medewerkers blijvend te boeien en te binden aan de organisatie moet hierin nu veel geïnvesteerd worden. Dan kan blijvend geprofiteerd worden van de aanwezige kennis. Juist nu jonge medewerkers geneigd zijn sneller van werkgever te wisselen, is een forse inzet op dit punt zeer wenselijk. Dit draagt tevens bij aan de gewenste cultuurverandering binnen de organisatie.

Aansturing is in een vakinhoudelijk gedreven organisatie minder nodig dan in een top-down organisatie en dat scheelt dus in overhead. Vertrouwen in medewerkers groeit bij een bottom-up benadering. Leidinggevendenden die over de benodigde fiscale kennis beschikken, kunnen issues van onderaf deskundig en efficiënt hogerop in de organisatie onder de aandacht brengen. Daar waar de medewerkers van de Belastingdienst, Dienst Toeslagen en Douane het vertrouwen genieten van de burgers en bedrijven en zich ook intern gesteund voelen, gedijt het aloude adagium 'fortiter in re, suaviter in modo'. Deze spreuk heeft aan kracht nog niets ingeboet.

Ter afsluiting

Vanuit de verscheidenheid van onze leden worden, zoals u heeft kunnen lezen, adviezen voor een nieuw kabinet aangedragen. Zowel gedetailleerd als 'hoog over'. Voor op de korte en voor op de lange termijn. De leden van de VHMF hopen met deze adviezen een bijdrage te leveren aan een qua inhoud beter en beter controleerbaar belastingstelsel, dat wordt uitgevoerd door uitvoerende diensten die werken op basis van vertrouwen - zowel intern als extern.

Voetnoten

- [1] In deze bijdrage hanteren wij de termen inkomstenbelasting en IB. Hiermee bedoelen wij tevens de inkomensheffing oftewel IH.
- [2] <https://www.tilburguniversity.edu/nl/over/schools/law/departementen/fit/onderzoek/publicaties/afscheid>.
- [3] Zie bijvoorbeeld mr. L.A. Bource-Snikkenburg, 'Rapport commissie Borstlap - Een goed begin maar we zijn er nog lang niet', *WFR* 2020/64.
- [4] *NRC* schrijft op 23 oktober 2023 o.a. dat de 5% allerrijksten in Nederland soms maar 20% belasting betalen over hun inkomen, terwijl veruit de meeste Nederlanders rond de 40% van hun inkomen aan belasting afdragen. Dit is volgens *NRC* één van de hoofdconclusies van het zogeheten *Global Tax Evasion Report*. *1Vandaag* schrijft op 15 september 2023 'Hoogste tijd dat arbeid meer gaat lonen om bestaanszekerheid te verbeteren'. Zij baseren zich op een onderzoek dat van 5 tot 14 september 2023 uitgevoerd is onder de *1Vandaag* Opiniepanelleden. *Wolters Kluwer TaxLive* schrijft op 28 februari 2023 'Enorme progressie in inkomstenbelastingtarief nekt arbeidsethos. En dwingt fiscalisten tot anders denken ...'. Volgens het Ministerie van Financiën kan de progressie oplopen tot maar liefst 87%. Ofwel, van elke € 1000 die je meer gaat verdienen, mag je € 870 in de schatkist storten. En mag je zelf € 130 houden.
- [5] Zie o.a. nr. 102 en 104 van het blad *Informatief*, te vinden via VHMF.nl.
- [6] ECLI:NL:HR:2021:1963, ook wel het Kerstarrest geheten.
- [7] Art. 1 van het eerste protocol bij het EVRM.
- [8] Art. 14 EVRM.
- [9] Art. 4 lid 3 onderdeel b Richtlijn 2016/1164/EU van de raad.
- [10] Overeenkomstig HvJ EU inzake *Marks & Spencer II* - ECLI:EU:C:2005:763.
- [11] Belastingdienst, Jaarplan 2022, <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-bbec92baa078ed0876d658a28b9e0476120e3145/pdf> (geraadpleegd op 8 december 2023).
- [12] Belastingdienst, Jaarplan 2023, <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-368e529c07af2d50f099bc5c98be53df6366a7dc/pdf> (geraadpleegd op 3 december 2023).
- [13] CBS, Aantal bedrijven blijft toenemen, 10 februari 2023, <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2023/06/aantal-bedrijven-blijft-toenemen> (geraadpleegd op 2 december 2023).
- [14] KVK, 'Groei ondernemingen zet gestaag door, cultuursector in de lift', *KVK Bedrijvendynamiek Q1 2023*, 13 april 2023, <https://www.kvk.nl/pers/groei-ondernemingen-zet-gestaag-door-cultuursector-in-de-lift/> (geraadpleegd op 2 december 2023).

[15] Zie de compliance mappen van de Belastingdienst 2020, 2021 en 2022, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/woo-besluiten/2023/07/06/besluit-op-woo-verzoek-over-compliance-map-belastingdienst> (geraadpleegd op 2 december 2023).

[16] Hoge Raad 1 december 2023, ECLI:NL:HR:2023:1610 en ECLI:NL:HR:2023:1622.

[17] Invoering VAR in 2001, uitbreiding werking 2005, intrekking in mei 2016 en sindsdien het handhavingsmoratorium.

[18] Belastingdienst, Uitvoerings- en Handhavingsstrategie Belastingdienst, rapport 31 januari 2022, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2022/01/31/uitvoerings-en-handhavingsstrategie-belastingdienst-januari-2022> (geraadpleegd op 2 december 2023).

[19] Zie bijvoorbeeld: Ministerie van Financiën, 'Vereenvoudiging belastingstelsel, Bouwstenen voor een beter belastingstelsel', 1 mei 2020, <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-74efe708-b774-4691-83d1-2141c0a4a390/pdf> (geraadpleegd op 2 december 2023).

[20] Tweede Kamer, 'Belastingplan en twee andere fiscale wetten voor 2024', https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/plenaire_verslagen/kamer_in_het_kort/belastingplan-en-twee-andere-fiscale-wetten-voor (geraadpleegd op 2 december 2023).

[21] Zie bijvoorbeeld: OECD (2020), *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, OECD, Paris 2020.

[22] Belastingdienst, Leidraad horizontaal toezicht fiscaal dienstverlener, https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/leidraad_horizo_toezicht_fiscaal_dienstverl_dv4071z7pl (geraadpleegd 4 december 2023).

[23] Zie de site van de VMHF.

[24] Stellateams zijn teams die burgers helpen om hun complexe problemen op te lossen en fiscale zaken op orde te krijgen.