
Memo

Datum: 8 oktober 2020

Betreft: Houvast voor nieuw belastingbeleid

Houvast voor nieuw belastingbeleid

1. Inleiding

De wereld verandert snel. De ongelijkheid neemt toe, de bevolking vergrijsst, bedrijfsmodellen veranderen en op dit moment zitten we midden in de coronacrisis. We zien dat beleid achterloopt op de maatschappelijke ontwikkelingen. Dat geldt ook voor ons belastingstelsel. Het levert knelpunten op, nationaal en internationaal. Die knelpunten zijn mede aanleiding geweest voor het rapport ‘Bouwstenen voor een beter belastingstelsel’¹ (hierna Bouwstenenrapport) en het rapport ‘Kansrijk Belastingbeleid’² van het CPB (hierna CPB-rapport). Als belastingadviseurs zien we deze knelpunten in de praktijk. We willen graag houvast bieden bij het oplossen ervan. Vanuit de gedachte dat we een beter belastingstelsel alleen samen kunnen vormgeven, bieden we een meetlat voor het maken van de fiscale beleidskeuzes die voor u liggen.

Het Bouwstenenrapport en het CPB-rapport bieden opties voor een fundamentele hervorming van het belastingstelsel. Hiervoor is een brede blik nodig, die kijkt naar de fiscaliteit binnen de context van maatschappelijke ontwikkelingen. Het belastingstelsel moet een antwoord bieden op de uitdagingen van deze tijd. Mocht dat op dit moment een te grote opgave zijn, dan pleiten we ervoor om alle fiscale beleidskeuzes meer dan nu expliciet te prioriteren en te toetsen aan een aantal uitgangspunten, waardoor we het stelsel in kleinere stappen neutraler, transparanter, coherenter, uitvoerbaarder en robuuster kunnen maken. Daarvoor moeten we eerst vaststellen waar een nieuw stelsel aan moet voldoen. Vandaar dit memo, waarmee we hopen bij te dragen aan een duurzaam, eerlijk en inclusief belastingstelsel.

Hierna geven wij eerst in paragraaf 2 aan waarom en waar een herziening op langere termijn nodig is. In paragraaf 3 geven we aan hoe prioritering kan plaatsvinden aan de hand van sociaal-maatschappelijke trends; dit werken we verder uit door aan iedere maatschappelijke trend fiscale thema’s of beleidsvraagstukken te koppelen die daarmee samenhangen. In paragraaf 4 bieden wij een beoordelingskader voor het toetsen van beleidskeuzes aan fundamentele beginselen. Paragraaf 5 bevat de afsluiting. In de bijlage hebben we de beoordelingskaders opgenomen.

¹ Bouwstenen voor een beter belastingstelsel, Ministerie van Financiën, april 2020.

² Kansrijk Belastingbeleid, Centraal Planbureau, april 2020 (<https://www.cpb.nl/kansrijk-belastingbeleid>)

2. Belastinghervorming op langere termijn noodzakelijk

Het Bouwstenenrapport begint met brede overwegingen als grondslag voor de herziening en geeft vervolgens een veelheid aan concrete maatregelen. We missen de verbinding tussen de brede overwegingen en de concrete maatregelen, maar ook de prioritering op basis van grote maatschappelijke vraagstukken. Daardoor ontstaat een risico dat politici en beleidsmakers uit de verzameling van concrete maatregelen voorstellen overnemen, zonder dat daaraan een fundamenteel perspectief ten grondslag wordt gelegd of zonder dat prioritering op basis van grote maatschappelijke thema's daarbij een rol heeft gespeeld. Zo kan bijvoorbeeld de coronacrisis aanleiding geven om primair vanuit budgettair oogpunt naar deze verzameling maatregelen te kijken.

In het Bouwstenenrapport worden zeven knelpunten in het huidige stelsel benoemd:

1. Steeds hogere lastendruk op arbeid voor werkenden.
2. Het stelsel raakt uitgewerkt.
3. De opkomst van de flex- en platformeconomie vraagt om aanpassing van wet en uitvoering.
4. Ongelijke belasting van vermogen leidt tot arbitrage en uitstel.
5. Het belasten van winst wordt (nationaal) steeds lastiger.
6. Schade aan klimaat en gezondheid wordt onvoldoende beprijsd.
7. Effectiviteit van nationale belastingheffing neemt af.

De opties die het CPB-rapport worden beschreven lijken gebaseerd te zijn op vergelijkbare knelpunten.

We herkennen alle knelpunten; een aantal knelpunten illustreren we in de hiernavolgende voorbeelden.

- In de kabinetsinzet toeslagen wordt geconcludeerd dat 'op basis van het IBO het *toeslagenstelsel* voor een te grote groep burgers niet goed werkt'.³ Tegelijkertijd zijn de achterliggende beleidsdoelstellingen van het *toeslagenstelsel* nog even valide als in 2005. Inkomensondersteuning voor de minstverdienenden blijft nodig, evenals bekostiging van kinderopvang. Opties zijn aanbodfinanciering van de kinderopvang, het creëren van verzilverbare heffingskortingen (eventueel gericht, bijvoorbeeld een woonkorting of een zorgkorting), het financieren van de basiszorg uit de algemene middelen (alleen verzekeren voor een aanvullend pakket) en een basisinkomen. Het woud aan heffingskortingen, toeslagen in combinatie met bijvoorbeeld maatregelen om scheefwonen te voorkomen, heeft geleid tot een te complex, ondoorzichtig en onvoorspelbaar belastingstelsel dat (uitbreiding van) arbeidsparticipatie onvoldoende bevordert⁴. Meer principiële vragen zijn of toeslagen wel onderdeel moeten zijn van het belastingstelsel, of de kwetsbare burger niet een te grote rol en verantwoordelijkheid heeft gekregen en of het rondpompen van geld (bijvoorbeeld bij de zorgtoeslag) wel zinvol is.

- Ook de *vermogensrendementsheffing* is niet meer houdbaar, omdat het draagvlak is weggevallen doordat werkelijke en forfaitaire rendementen sterk uiteen zijn gaan lopen. Een belastingheffing over het werkelijk rendement wordt als eerlijker ervaren; met name om die reden groeit de

³ Brief staatssecretaris Van Huffelen 30 april 2020, kenmerk 2020-0000081861

⁴ Zie ook het IBO-rapport Eenvoud of maatwerk van 10 januari 2020 en de kabinetsinzet toeslagen (brief van de staatssecretaris van Financiën van 30 april 2020)

aantrekkingskracht van beleggen via de eigen BV. De verschillen in belastingheffing over de diverse vormen van inkomen uit kapitaal zijn te groot geworden. Een herbezinning op de heffing van verschillende vormen van kapitaalinkomen is daarom nodig. Daarbij dient een heffing over het werkelijke rendement (inclusief vermogenswinsten) het uitgangspunt te zijn. Ook de omvang van de belastingdruk en daarmee de vraag naar de bijdrage van vermogenden, dient meegewogen te worden.

- In een platform- en diensteneconomie zal behoefte blijven bestaan aan flexibel inzetbare arbeid zonder dat sprake is van een dienstverband, zullen kamers en huizen of auto's worden verhuurd via platforms of zullen persoonlijke diensten worden aangeboden. Nu wordt 95 procent van de inkomstenbelasting gerealiseerd via de loonheffing die door de werkgever wordt ingehouden ('pay as you go'-beginsel). Hoe kan de gelijkmatige spreiding van de belastingopbrengsten over het jaar worden vormgegeven?

- Door de klimaatambities worden milieubelastingen een steeds belangrijker onderdeel van de Nederlandse belastingmix. Het Nederlandse landschap van fiscale en niet-fiscale maatregelen getuigt niet van een systematische aanpak; er is sprake van een lappendeken aan maatregelen. De beprijzing van CO₂-uitstoot is niet eenduidig en huishoudens en ondernemingen in het midden- en kleinbedrijf betalen veel meer voor hun CO₂-uitstoot dan grote ondernemingen.⁵ Subsidies per ton CO₂-uitstoot besparing voor elektrische auto's zijn niet gekoppeld aan CO₂-handelsprijzen in de EU.⁶ Verder leiden ambitieuze initiatieven zoals batterijopslag, smart charging⁷ en waterstof op dit moment tot dubbele heffing van energiebelasting. Meer ambitie in combinatie met een systematische en consistente aanpak, zullen de impact en de effectiviteit vergroten.

3. Ontwikkelingen en trends in een veranderende wereld

Bij het oplossen van maatschappelijke problemen en het financieren van de samenleving vervult de fiscaliteit een dienende en geen leidende rol. De Bouwstenennotitie laat met name een fiscale blik op de fiscaliteit zien. In eerste instantie is een bredere, maatschappelijke blik vereist, om van daaruit een vertaalslag naar de fiscaliteit te maken.

Het doorgronden van maatschappelijke problemen en het begrip van onderliggende patronen en ontwikkelingen, vormen de fundering voor een adequate aanpak. Een zorgvuldige samenstelling en selectie van bouwstenen kan pas aan de orde komen nadat het fundament op orde is.

Deze complexe problemen zijn niet nieuw, integendeel. PwC doet al enkele jaren onderzoek naar de aard en herkomst van deze trends en welke gevolgen die meebrengen voor besluitvorming binnen publieke en private sectoren. Wij zien een vijftal duidelijke trends aftekenen: asymmetrie, disruptie, vergrijzing, polarisatie en vertrouwen. Hierna beschrijven we deze trends beknopt en schetsen bij iedere trend fiscale thema's of beleidsvraagstukken die daarmee samenhangen.

⁵ Herman Vollebergh, Gerbert Romijn, Joep Tijm, Corjan Brink en Johannes Bollen, 'Economische effecten van CO₂-beprijzing: varianten vergeleken', Centraal Planbureau en Planbureau voor de leefomgeving, CPB/PBL Policy brief, juni 2019

⁶ Algemene Rekenkamer, 'Fiscale stimulering van elektrische auto's', kamerbrief d.d. 26 juni 2019

⁷ Zie ook het PwC-rapport 'Smart Charging van elektrische voertuigen - Institutionele knelpunten en mogelijke oplossingen' in opdracht van stichting ElaadNL, 26 september 2017

Asymmetrie

Om te beginnen wordt de huidige tijd in toenemende mate gedomineerd door asymmetrische verhoudingen op vele niveaus. Inkomensongelijkheid neemt toe en steeds meer vermogen komt in het bezit van minder mensen. Vijftig procent van het wereldwijde vermogen is op dit moment in handen van slechts één procent van de bevolking. Dat is een onwenselijke ontwikkeling. Tegelijkertijd zien we een erosie van de middenklasse door geavanceerde technologieën die traditionele beroepen vervangen en een gebrek aan innovatie om nieuwe banen te creëren. Deze asymmetrie gaat verder dan inkomen en vermogen want het brengt ook ongelijke kansen en een afnemende sociale mobiliteit teweeg. Een vicieuze cirkel dreigt met als gevolg dat de grondslag voor belastingheffing over inkomen kleiner wordt en het beroep op vermogen wellicht groter zal worden.

In het kader van belastingheffing zullen principiële keuzes gemaakt moeten worden over de politieke wens tot nivellering. De OESO concludeert in een recente publicatie dat de coronacrisis de ongelijkheid vergroot en verwacht dat landen naar een andere structuur van het belastingstelsel zullen gaan kijken, waarin arbeid lager wordt belast en vermogen en bezit zwaarder worden belast.⁸ Ook het verschil in belastingdruk tussen werken in loondienst, werken in de eigen BV en werken in de IB-onderneming of als zzp'er is groot en leidt tot keuzes die met name daardoor worden ingegeven. Dit brengt ook verstoringen op de arbeidsmarkt, omdat beprijzing van diensten door zzp'ers onvoldoende plaatsvindt via de markt, maar via het belastingstelsel.⁹ Het zou goed zijn als hiermee bij een herziening van het belastingstelsel rekening wordt gehouden.

Disruptie

Daarnaast hebben snelle technologische veranderingen en het wegvallen van grenzen een ontwrichtend effect op bestaande structuren in de samenleving en economie. We zitten in een transitie naar een door technologie gedreven samenleving. Denk hierbij aan kunstmatige intelligentie, robotica en blockchain technologieën die zich in ongekende snelheid ontwikkelen en een disruptieve uitwerking hebben op bestaande businessmodellen. Te midden van deze indrukwekkende transformaties, moet ook het belastingstelsel adequaat kunnen inspelen op nieuwe (digitale) marktdynamieken. Door de toenemende snelheid waarin veranderingen elkaar opvolgen, neemt ook de behoefte aan flexibiliteit steeds meer toe. Is deze behoefte op dit moment voldoende gewaarborgd in het systeem om snel te kunnen reageren op transformaties en crises? Hoe zullen overheden en bedrijven zich beraden op hun wereldwijde aanvoerlijnen? Deze zijn nu complex en bevatten veel afhankelijkheden die tot snelle verstoringen kunnen leiden.¹⁰ Sommigen zeggen dat bedrijven hun strategie zullen veranderen van 'just in time' naar 'just in case' ("From 'just in time' to 'just in case' - If the past 40 years were about efficiency, the next 40 will be about resiliency").¹¹ Kunnen overheden zich de gestegen schulden veroorloven en zo ja, voor hoe lang? Hierbij zij opgemerkt dat de schuldquote (schuld/bbp) van land tot land verschilt; zo komt Nederland na de Covid-19-crisis net boven het maximum van 60% van het Groei- en Stabiliteitspact uit. Wat zijn de verwachtingen ten aanzien van rente en inflatie?

De digitalisering van de economie in combinatie met snel veranderende bedrijfsmodellen laat zien dat het huidige internationale belastingstelsel onvoldoende is meegegroeid om antwoord te geven op

⁸ OECD (2020), Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris

⁹ *In wat voor land willen wij werken*, eindrapport van de Commissie regulering van werk, januari 2020

¹⁰ Financial Times 28 mei 2020, <https://www.ft.com/reports/trade-secrets-supply-chain-disruption>

¹¹ Financial Times, <https://www.ft.com/content/f4fa76d9-aa11-4ced-8329-6fc8c250bc45>

nieuwe maatschappelijke en fiscale vraagstukken. Op mondiaal en Europees niveau wordt daarom gewerkt aan een nieuw winsttoerekeningstelsel en nieuwe concepten van fiscale nexus. De coronacrisis laat zien dat onze belastingssystemen niet weerbaar genoeg zijn en de vraag komt op of een meer fundamentele heroverweging over de grondslag voor de vennootschapsbelasting niet op zijn plaats zou zijn? Denk bijvoorbeeld aan een heffing op basis van de cash-flow of een wereldwijde variant van een gemeenschappelijke, geconsolideerde belastinggrondslag.^{12?}

Ook zal moeten worden nagedacht in bredere zin hoe we het belastingstelsel aanpassen aan de platformeconomie, waarin steeds meer mensen goederen en diensten aanbieden en afnemen via een platform. In het huidige systeem van de inkomstenbelasting zouden de inkomsten van een bezorger van maaltijden onder de bron loon, winst uit onderneming of andere inkomsten uit arbeid kunnen vallen. Kan het verhuren van een kamer in de eigen woning worden belast als winst uit onderneming of andere inkomsten uit arbeid of is het inkomen onbelast, omdat het geacht wordt onderdeel te zijn van het eigen-woningforfait? Door de transitie naar een platformeconomie komt het zogenaamde 'pay as you go' beginsel onder druk te staan en komen belastingopbrengsten niet meer gelijkmatig over het jaar binnen. Mogelijk kan een inhouding aan de bron daarvoor een oplossing zijn. Voordat aan deze vragen wordt toegekomen, zal eerst de informatieachterstand van de Belastingdienst kleiner moeten worden. Veel betalingen van, aan en via platforms zijn nog niet inzichtelijk voor de Belastingdienst.

Ook de klimaatcrisis levert disruptie op; zo constateert de OESO¹³ dat zeventig procent van de CO₂-uitstoot niet wordt belast en dat de meest vervuilende brandstoffen onbelast blijven. De OESO stelt dat het versnellen van 'environmental tax reform' prioriteit moet krijgen.¹⁴ Dit moet prioriteit krijgen. Belastingen zijn een belangrijk instrument om vergroening te versnellen, door vervuilend gedrag te bestraffen en duurzame innovatie en investeringen te stimuleren.

Vergrijzing

Ook de toenemende vergrijzing heeft verstrekkende gevolgen. De demografische druk op macro- en micro-economisch niveau neemt toe. Alhoewel dit al lang geen nieuws meer is, ontbreekt het nog altijd aan een fundamentele stelselwijziging die aansluit bij de financiële consequenties zoals de afnemende premiebijdragen en toenemende zorgkosten. Is het stelsel nog voldoende toekomstbestendig en is de belastingdruk nog eerlijk verdeeld op generatieniveau? Hoe langer politieke keuzes zich beperken tot het plakken van pleisters, hoe meer deze vragen retorisch van aard dreigen te worden.

Door de vergrijzing staat de opbrengst van de loon- en inkomstenbelasting onder druk, terwijl de stijgende zorgkosten tot opwaartse druk op het tarief leiden. De huidige belastingmix met een grote rol voor belastingheffing op inkomen is daarmee niet langer toereikend. Fiscale vraagstukken die opkomen rondom de toenemende vergrijzing zijn de verhouding tussen belastingen op arbeid en consumptie, het anders belasten van pensioeninkomen, het heroverwegen van speciale vrijstellingen voor pensioengerechtigden en het anders belasten van bezit en vermogen.

¹² Zie de reactie van PwC van 9 maart 2019 op de publieke consultatie van de OESO inzake de belastingheffing van de digitaliserende economie; <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/beps/assets/response-to-oecd-consultation.pdf>

¹³ OECD (2020), Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris

¹⁴ OECD (2020), Tax Policy Reforms 2020: OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris

Polarisatie

Steeds meer mensen vragen zich af of ze nog mee kunnen komen, of de samenleving er nog voor hen is, en of hun kinderen nog een gezonde toekomst hebben. De economische groei van afgelopen decennia is steeds meer los komen te staan van maatschappelijke ontwikkelingen. Hoe meer mensen geconfronteerd worden met eerdergenoemde disruptieve trends zoals het wegvallen van grenzen, de impact van globalisering, grote migratiestromen, automatisering en economische verschuivingen, hoe meer de voedingsbodem voor desillusie en onveiligheid wordt gevoed. Dit manifesteert zich in een maatschappelijke oppositie en een groeiende polarisatie. Mensen groeien uit elkaar en komen tegenover elkaar te staan. Voorbeelden zijn de gele hesjes in Frankrijk die staan voor de zorg dat de 'gewone man' uiteindelijk de rekening betaalt, de Black Lives Matter beweging die ook staat voor meer economische inclusie, maar ook steeds grotere groepen die zich zorgen maken over klimaatverandering. In veel maatschappelijke en politieke discussies is het bereiken van consensus een verre van vanzelfsprekende zaak geworden.

Bovendien roepen de (internationale) geografische spanningen en toenemend protectionisme belangrijke vragen op. Internationaal zien we groeiende verschillen in handelsbalansen in combinatie met verschuivingen van economische macht. Dit is een voedingsbron voor handelsoorlogen en toenemend unilateralisme. Landen gaan over tot het opleggen van importheffingen (daaronder worden door onder andere de VS ook unilaterale digitale dienstenbelastingen gerekend), hetgeen meestal weer leidt tot introductie van vergelijkbare heffingen als 'vergeltingsmaatregel'. In internationale beleidsdiscussies, in de OESO maar ook in de EU, staat de bescherming van soevereine rechten oplossingen soms in de weg. Denk daarbij aan de al jaren durende discussie over een gemeenschappelijke, geconsolideerde grondslag (CCCTB) in de EU. Die discussie wordt beheerst door het vasthouden aan een soeverein belastingdomein terwijl gesproken zou moeten worden over de voor- en nadelen op lange termijn voor de lidstaten en de EU als economisch machtsblok. Daar tegenover staat dat landen in OESO-verband samenwerken aan afspraken over andere wijze van winstallocatie van een multinationale onderneming over de landen waarin zij actief is (pijler 1) en een wereldwijd minimumtarief voor de vennootschapsbelasting (pijler 2). Bij voorkeur dient in de afspraken (die zeer complex zijn) ook overeenstemming te worden bereikt over het vereenvoudigen van de vennootschapsbelasting. Zijn CFC-regels, generieke renteaftrekbepalingen en anti-hybrid-regels dan nog nodig? Ook in keuzes voor hervorming van het Nederlandse belastingstelsel zal hier aandacht voor moeten zijn.

Vertrouwen

Tot slot is er sprake van een afbrokkelend vertrouwen in allerhande instituties. Hoe verder overheden en bestuurlijke organisaties uitdijen, hoe groter de perceptie van een kloof tussen politiek en burger. In eerste instantie leken technologische ontwikkelingen deze afstand te kunnen verkleinen door gepersonaliseerde en snellere manieren van communicatie. Uit onderzoek blijkt echter dat naarmate er meer kennis komt over de gevaren en risico's van digitale technologieën en dataprotectie, het vertrouwen juist verder afneemt. Op dit moment is het vertrouwen in de Nederlandse overheid als geheel nog relatief groot, maar als overheden geen manier weten te vinden om het vertrouwen te consolideren en verder op te bouwen, zal de kloof tussen de overheid en de samenleving naar verwachting alleen maar groter worden. Dit geldt des te meer voor de Belastingdienst, die afgelopen jaren reeds meermaals onderwerp is geweest van maatschappelijke discussie en verontwaardiging. Uiteraard moet het vertrouwen van twee kanten komen. Belastingdienst, bedrijven en adviseurs moeten weer ketenpartners worden die op basis van gefundeerd vertrouwen met elkaar samenwerken.¹⁵ Het moderniseren van het horizontaal toezicht met heldere verwachtingen,

¹⁵ Zie hierover L.G.M. Stevens in onder meer: Nieuwe dynamiek in het fiscale MKB-beleid, Wolters Kluwer 2020; Vertrouwen in de toekomst, vertrouwen in elkaar - Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente

verantwoordelijkheidsverdeling en effectrapportages kan hiervoor een belangrijke impuls zijn.¹⁶ Het bedrijfsleven zou moeten werken aan het opzetten en implementeren van tax governance frameworks¹⁷ en belastingadviseurs dienen op kantooniveau en op het niveau van de beroepsgroep¹⁸ gedragscodes vaststellen en implementeren¹⁹ die voorschrijven dat in de advisering rekening wordt gehouden met de belangen van alle stakeholders.

4. Beleidskeuzes toetsen aan beginselen van coherent en evenwichtig belastingbeleid

Nadat er prioriteiten zijn gesteld met behulp van bovenstaand kader, dient wetgeving en beleid te worden getoetst aan een aantal beginselen. Een rechtsstelsel dient aan een aantal algemene rechtsbeginselen te voldoen om gezag of draagvlak te hebben; daarbij kan worden gedacht aan meer universele waarden en aan fundamentele vrijheden als die van meningsuiting, godsdienst, eigendom en vereniging. De democratische rechtsstaat kent naast de klassieke grondrechten ook sociale grondrechten²⁰.

De vraag is of er naast een toets aan de algemene rechtsbeginselen, nog plaats is voor een toets aan fiscale rechtsbeginselen. In de (fiscale) literatuur lijkt daarover een communis opinio te bestaan, nu bijna veertig procent van ons nationaal inkomen wordt afgedragen aan de Staat.

De volgende beginselen zijn cruciaal voor een evenwichtig, effectief en rechtvaardig en uitvoerbaar belastingbeleid. We geven hierna steeds een korte omschrijving van elk beginsel en illustreren aan de hand van voorbeelden waar besluitvorming zonder toetsing van beleidskeuzes aan deze beginselen toe heeft geleid. De beginselen staan in een willekeurige volgorde.

Rechtvaardigheid

De belasting wordt door een zo breed mogelijke groep als rechtvaardig ervaren. Het draagkrachtbeginsel, het profijtbeginsel maar ook het gelijkheidsbeginsel maken hier onderdeel van uit.

Voorbeeld

De *vermogensrendementsheffing* is niet meer houdbaar, omdat het draagvlak is weggevallen doordat

omstandigheden, 2018, o.a. hoofdstuk 1, par. 4.1 en par 5.1.; 'Vertrouwen' sleutelwoord voor nieuw belastingstelsel'; 'Gevoelens van fiscale controleerbaarheid moeten we door coronacrisis loslaten'; 'Fiscaal crisisbeleid moet onnodige economische schade door het coronavirus indammen'; 'Nieuwe structuur biedt geen oplossing voor uitvoeringsproblemen bij Belastingdienst';

¹⁶ Zie het [Jaarplan over 2020 van de Belastingdienst](#), blz. 31.

¹⁷ Corporate tax governance - Creating a sustainable and transparent tax approach in times of fundamental change; zie <https://www.pwc.nl/en/services/tax/tax-transparency.html>

¹⁸ https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/tax_governance_vanuit_het_perspectief_van_de_nob.pdf

¹⁹ <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/code-of-conduct.html>

²⁰ R.E.C.M. Niessen & H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht* (Fiscale Handboeken nr. 1), Deventer: Kluwer 2010, paragraaf 4.2.

werkelijke en forfaitaire rendementen sterk uiteen zijn gaan lopen. Een belastingheffing over het werkelijk rendement wordt als rechtvaardiger ervaren.

*Efficiency*²¹

Het doelmatigheidscriterium houdt in dat het doel van de wet wordt gerealiseerd dan wel een aanzienlijk stuk dichterbij wordt gebracht, zonder al te veel kosten, inspanningen en schadelijke neveneffecten²²

Voorbeeld

Het toeslagensysteem is opgezet met de goede intentie inkomensondersteuning te bieden aan de minst verdienen in onze samenleving of inkomensondersteuning te bieden voor bepaalde uitgaven. Inmiddels ontvangen 5 miljoen huishoudens één of meerdere toeslagen ten bedrage van 12,8 miljard euro per jaar²³. In het Interdepartementale Beleidsonderzoek Toeslagen 2 wordt geconcludeerd dat ‘die complexiteit maakt dat het stelsel in toenemende mate niet als een oplossing maar als een probleem wordt ervaren’.²⁴ Daarnaast kan voor ongeveer 6 miljard euro aan heffingskortingen niet worden verzilverd.²⁵ Tot slot leidt de combinatie van inkomensafhankelijk heffingskortingen en toeslagen tot een onaanvaardbaar hoge marginale druk met als uitschieter een marginale druk van 86% voor een eenverdiener met twee kinderen een brutoloon van 38.000 euro per jaar²⁶. De nabetalings- en terugvordering problematiek heeft vele gezinnen in diepe ellende gestort.

Neutraliteit

Beslissingen van burgers en bedrijven dienen niet te worden gedreven door fiscaliteit, tenzij bewust is gekozen om via het fiscale instrument gedrag te sturen. Denk bijvoorbeeld aan het beprijzen van vervuilend gedrag.

Voorbeeld

Ondanks alle renteaftrekbepalingen in de vennootschapsbelasting en de geleidelijke afbouw van de hypotheekrenteaftrek bevat het Nederlandse fiscale stelsel een prikkel tot financiering met vreemd in plaats van eigen vermogen.²⁷

Eenvoud

Burgers en bedrijven moeten kunnen begrijpen wat de fiscale gevolgen van hun handelen zijn.

²¹ L.G.M Stevens, *Handboek Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer 2020.

²² R.E.C.M. Niessen & H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 1)*, Deventer: Kluwer 2010.

²³ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2019/11/21/rapport-deelonderzoek-1-ibo-toeslagen>

²⁴ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/04/30/rapport-deel-2-ibo-toeslagen>

²⁵ <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-SCP-Kansrijk-armoedebeleid.pdf>

²⁶ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/09/15/tabellen-marginale-druk-pakket-belastingplan-2021>

²⁷ Continuïteit en vernieuwing, Rapport van de studietoelichting belastingstelsel, 2010, blz. 50

Voorbeeld

Het stelsel van (inkomensafhankelijke) heffingskortingen en toeslagen is zo complex geworden dat de gemiddelde burger niet meer zelf kan bepalen of meer gaan werken hem in een voordeliger of nadeliger netto-inkomenspositie brengt of dat hij dankbaar moet zijn voor een loonsverhoging of niet.

Zekerheid

Het zekerheids criterium stelt dat het belastingstelsel duidelijke regels moet bieden aan bedrijven en natuurlijke personen. Bovendien moet het stelsel bij de heffingsbevoegdheden het risico van misbruik minimaliseren en moet het beleid consistent en voorspelbaar zijn.

Voorbeeld

In één kabinetsperiode is gesproken over afschaffing van de dividendbelasting, verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting naar 21%, een verhoging van de nog niet ingevoerde 21% naar 21,7% en nu wordt in het belastingplan 2021 voorgesteld het tarief op 25% te handhaven. Uiteraard zijn dit politieke keuzes en het primaat voor die keuze ligt bij de politiek; het gaat hier om het gebrek aan consistentie en voorspelbaarheid. Geprognosticeerde rendementen op investeringen zijn niet meer betrouwbaar. Rondom de aftrek van hypotheekrente zien we eenzelfde beeld. De aftrek van hypotheekrente wordt afgebouwd, vervolgens sneller afgebouwd en nu stelt de minister van Financiën dat afbouw nog sneller plaats moet vinden op basis van gesloten akkoord tussen de Europese regeringsleiders over “Next generation EU”.²⁸

Uitvoerbaarheid

Het uitvoerbaarheids criterium vereist dat het belastingstelsel in de praktijk toepasbaar is zonder hoge kosten voor burger en overheid.

Voorbeeld

De eigenwoningregeling is hier een sprekend voorbeeld van. Recent onderzoek door Panteia wijst uit dat het grote aantal uiteenlopende maatregelen om de neveneffecten te beperken, heeft geleid tot zulke complexe uitvoeringsperikelen dat de eigenwoningregeling als ‘niet goed houdbaar, controleerbaar, uitvoerbaar en handhaafbaar’ moet worden aangemerkt. Volgens dit onderzoek vindt ook de Belastingdienst dat deze regeling niet in alle gevallen goed uitvoerbaar is.²⁹

5. Afsluiting

Zoals we hebben uiteengezet, moet een fundamenteel perspectief ten grondslag liggen aan belastingbeleid. We hebben hiervoor zes beginselen geselecteerd als een meetlat waarlangs elke beleidskeuze moet worden gelegd. Ook hebben wij voorbeelden besproken van waartoe een ontbrekende toetsing aan deze beginselen leidt.

Daarnaast is prioritering op basis van grote maatschappelijke thema's van cruciaal belang. Hiervoor hebben wij vijf belangrijke maatschappelijke trends beschreven waarbij wij aan iedere maatschappelijke trend fiscale thema's of beleidsvraagstukken hebben gekoppeld.

²⁸ Het Financieele Dagblad, 26 augustus 2020

²⁹ Zie daarover meer L.G.M. Stevens, ‘Twintig jaar worstelen met rechtsonzekerheid’, *WFR* 2020/152.



Graag willen wij als PwC in de lijn van onze purpose meedenken in de uitwerking van het bovenstaande en nadere input geven, met name op het terrein van de fiscale vergroening en fiscaliteit en familiebedrijven.

Hiermee willen wij politici en beleidsmakers handvatten aanreiken voor het maken van beleidskeuzes in het kader van een goed gefundeerde, robuuste hervorming van ons belastingstelsel op lange termijn.

Bijlage: Beoordelingskaders

We hebben voor ogen dat de wetgever (regering en parlement) voorstellen voor fiscale wetgeving altijd beoordeelt langs twee lijnen. Ten eerste of de wetgeving en het fiscale beleid wel prioriteit moeten hebben; deze beoordeling vindt plaats aan de hand van het raamwerk van vijf maatschappelijke trends: asymmetrie, disruptie, vergrijzing, polarisatie en vertrouwen. Ten tweede of de wetgeving en het fiscale beleid de fiscale rechtsbeginselen voldoende eerbiedigen. Dat zou kunnen worden vormgegeven aan de hand van de navolgende beoordelingskaders die standaard in de memorie van toelichting worden opgenomen.

(I) Prioriteitstoets op basis van vijf maatschappelijke trends

<i>Trend</i>	<i>Beschrijving</i>	<i>Ja</i>	<i>Nee</i>	<i>Nvt</i>	<i>Toelichting</i>
Asymmetrie					
Disruptie					
Vergrijzing					
Polarisatie					
Vertrouwen					

(II) Rechtsbeginselentoets

<i>Beginsel</i>	<i>Beschrijving</i>	<i>Ja</i>	<i>Nee</i>	<i>Nvt</i>	<i>Toelichting</i>
Rechtvaardigheid	De belasting wordt door een zo breed mogelijke groep als rechtvaardig ervaren. Het draagkrachtbeginsel, het profijtbeginsel en het gelijkheidsbeginsel maken hier onderdeel van uit.				
Efficiency ³⁰	Het doelmatigheids criterium houdt dat het doel van de wet wordt gerealiseerd dan wel een aanzienlijk stuk dichterbij wordt gebracht, zonder al te veel kosten, inspanningen en schadelijke neveneffecten ³¹				
Neutraliteit	Beslissingen van burgers en bedrijven dienen niet te worden gedreven door fiscaliteit.				
Eenvoud	Burgers en bedrijven moeten kunnen begrijpen wat de fiscale gevolgen van hun handelen zijn.				

³⁰ L.G.M Stevens, *Handboek Inkomstenbelasting 2001*, Kluwer 2020.

³¹ R.E.C.M. Niessen & H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht (Fiscale Handboeken nr. 1)*, Deventer: Kluwer 2010.

<p>Zekerheid</p>	<p>Het zekerheids criterium stelt dat het belastingstelsel duidelijke regels moet bieden aan bedrijven en natuurlijke personen. Bovendien moet het stelsel bij de heffingsbevoegdheden het risico van misbruik minimaliseren en moet het beleid consistent en voorspelbaar zijn.</p>				
<p>Uitvoerbaarheid</p>	<p>Het uitvoerbaarheids criterium vereist dat het belastingstelsel in de praktijk toepasbaar is zonder hoge kosten voor burger en overheid.</p>				