

Jongerenbijeenkomst Vereniging voor Belastingwetenschap

Verslag van de vijfde jongerenbijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap, gehouden op 16 maart 2023 in Den Haag

Mr. L.R.W. Respen.¹

1. OPENING

Prof. dr. Peter Essers² verwelkomt een volle zaal bij de vijfde Jongerenbijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap (VBW) in het Babylon Hotel in Den Haag. Hij toont zich verheugd over de opkomst en benadrukt dat het belangrijk is om naar de wensen van jongeren te luisteren en daarvan te leren. Essers leidt het thema van de bijeenkomst 'kwaliteit van fiscale wetgeving' in. Essers formuleert in dat kader één aandachtspunt. De Eerste Kamer toetst wetgeving aan de beginselen van behoorlijke wetgeving, de Grondwet en internationale verdragen. In sommige gevallen is het noodzakelijk om, politiek gezien, tot een uitkomst te komen en een wet aan te nemen. Daarbij komt dat er steeds meer partijen zijn en hoe meer partijen, hoe meer meningen. Hierdoor ontstaat een spanningsveld bij het toetsen van wetgeving, want op welke manier komen alle meningen bij elkaar? Een veel gebruikte vorm hiervoor is dat men wetgeving enige tijd na inwerkingtreding gaat monitoren of zal gaan evalueren. Ook andere elementen, zoals het amendementsrecht, kunnen volgens Essers leiden tot kwalitatief slechte wetgeving in het licht van de beginselen van behoorlijke wetgeving.

Na een inspirerende opening geeft Claire Wiltink³ een korte introductie over de Vereniging voor Belastingwetenschap. De Vereniging bestaat uit circa 1.100 leden. De Vereniging organiseert meerdere bijeenkomsten per jaar en publiceert geschriften over diverse fiscale thema's.

De Jongerenbijeenkomst bestaat uit vier presentaties:

1. Mr. Mohamed Maatoug⁴: "De Haagse werkelijkheid";
2. Mr. Anne Janssen⁵ en mr. Naomie Verbaan⁶: "De kwaliteit van EU btw-wetgeving in perspectief";
3. Mr. drs. Matthijs Appelman⁷: "De inkomstenbelasting en de toeslagen: onbekend en onnodig onduidelijk?"; en

¹ Linde Respen is advocaat bij Stibbe te Amsterdam.

² Prof. Dr. P.H.J. Essers is verbonden als hoogleraar aan Tilburg University en is voorzitter van de Vereniging voor Belastingwetenschap. Tevens is hij lid van de Eerste Kamer van de Staten-Generaal namens het CDA.

³ Mr. C. Wiltink is werkzaam bij de Belastingdienst en bestuurslid van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

⁴ Mr. M. Maatoug is werkzaam bij het Ministerie van Financiën en verbonden aan de Universiteit Leiden.

⁵ Mr. A. Janssen is werkzaam bij Deloitte en verbonden als docent en promovenda aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

⁶ Mr. N. Verbaan is werkzaam bij de Belastingdienst.

⁷ Mr. drs. M.D. Appelman is werkzaam bij PwC en verbonden aan de Radboud Universiteit Nijmegen.

4. Prof. dr. Sigrid Hemels⁸: "Het beoordelingskader van de Afdeling advisering van de Raad van State".

Tot slot zal de bijeenkomst worden afgesloten met een debat onder leiding van prof. dr. Allard Lubbers.⁹

2. MOHAMED MAATOUG – DE HAAGSE WERKELIJKHEID

Maatoug opent zijn presentatie met een karakterisering van fiscale wetgeving door Hofstra¹⁰, die reeds in de jaren 50 van de vorige eeuw vond dat wetgeving te snel tot stand komt en dat goede wetgeving meer tijd behoeft. Maatoug beaamt dat dit nog altijd het geval is. Hij onderkent daarbij drie lijnen, die aan de orde zullen komen tijdens zijn presentatie: (i) snelheid, (ii) complexiteit en (iii) het instrumentele karakter van fiscale wetgeving.

2.1 Wie of wat beïnvloedt de fiscale beleidsagenda?

De fiscale beleidsagenda wordt beïnvloed door diverse variabelen, bijvoorbeeld door politieke wensen en beleidsmatige ontwikkelingen. Maatoug illustreert dit aan de hand van een aantal voorbeelden: de kredietcrisis (de crisis gaf aanleiding tot fiscale hervormingen) en de coronacrisis (bijvoorbeeld de fiscale coronareserve). Een ander belangrijk element dat de fiscale beleidsagenda beïnvloedt, is de institutionalisering en globalisering, met als belangrijk voorbeeld de ontwikkelingen op OESO-niveau.

2.2 Afstemming/"de toetsen"

Vervolgens biedt Maatoug een interessant kijkje in de totstandkoming van fiscale wetgeving bij het Ministerie van Financiën. Hij bespreekt dat wetgeving een aantal toetsen doorloopt die tevens worden uiteengezet in de memorie van toelichting bij het desbetreffende wetsvoorstel, zoals de uitvoeringstoets. Hij licht een aantal van deze toetsen nader toe. Allereerst benadrukt Maatoug het belang van de uitvoeringstoets. Vervolgens geeft Maatoug aan dat in de loop der jaren de Europeesrechtelijke aspecten steeds belangrijker zijn geworden, waarbij hij niet enkel doelt op EU-richtlijnen, maar ook op staatssteunaspecten en de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie.

Maatoug geeft vervolgens twee voorbeelden met een verschillend besluitvormingsproces. Allereerst een voorbeeld van een vrij geleidelijk proces van totstandkoming van wetgeving omtrent de ingevolge de in de vennootschapsbelasting opgenomen maatregelen die volgen uit de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel.¹¹ Op 15 april 2020 is het rapport "Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting" van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals (de Adviescommissie) gepubliceerd.¹² Dit rapport geeft gevolg aan de door de Tweede Kamer

⁸ Prof. Dr. S.J.C. Hemels is staatsraad in de Afdeling advisering van de Raad van State en hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en verbonden aan Lund University.

⁹ Prof. dr. A.O. Lubbers is werkzaam bij Lubbers, Boer, Douma en verbonden als hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

¹⁰ Prof. mr. H.J. Hofstra was onder meer minister van Financiën en hoogleraar belastingrecht aan de Rijksuniversiteit Leiden.

¹¹ *Stb.* 2021, 654.

¹² *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting 2020.*

aangenomen motie Omtzigt c.s. van 5 juni 2019.¹³ Naar aanleiding van deze motie is een Adviescommissie ingesteld. De Adviescommissie beveelt een aantal maatregelen aan zodat bedrijven met winstgevende activiteiten in Nederland ook daadwerkelijk in Nederland belasting betalen. In dat kader heeft de Adviescommissie aanbevolen een maatregel in te voeren die mismatches bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bestrijdt. Deze maatregel is – als een afzonderlijk wetsvoorstel - in het pakket Belastingplan 2022 – opgenomen en met ingang van 1 januari 2022 in werking getreden.

Het wetgevingsproces verloopt niet altijd geleidelijk. Dat illustreert Maatoug met het tweede voorbeeld: tijdens de Algemene Politieke Beschouwingen op 22 en 23 september 2021 zijn vooruitlopend op de uitkomsten van de formatie, in 2022 een aantal maatregelen doorgevoerd (de motie Hermans¹⁴). Deze maatregelen bestaan uit een structurele verhoging van de zorgsalarissen, het verlagen van de verhuurderheffing voor woningcorporaties, extra middelen voor defensie, politie en boa's, hogere salarissen in het primair onderwijs, en tot slot koopkrachtverbetering. De maatregelen zijn voor een belangrijk deel budgettair gedekt door met ingang van 1 januari 2022 de earningsstrippingmaatregel aan te schepen en het hoge Vpb-tarief te verhogen.¹⁵

2.3 Internationale (bindende) beleidsontwikkelingen

Maatoug bespreekt vervolgens dat de directe belastingen steeds meer beïnvloed worden door internationale ontwikkelingen. Hierbij kan gedacht worden aan ATAD1 en ATAD2, waaraan voor een belangrijk deel OESO-rapporten aan de basis hebben gelegen. Waar in de OESO-rapporten over de CFC-regels en earningsstrippingmaatregel nog bouwstenen werden aangereikt, gaat de OESO bij Pijler 2 verder door gedetailleerde modelregels voor te schrijven. Het regelgevend kader verschuift derhalve steeds meer naar EU/OESO-niveau. Als gevolg hiervan is de nationale beleidsruimte bij de implementatie van Pijler 2 heel beperkt.

2.4 Wetgevingsproces

Maatoug besteedt ook aandacht aan de fiscale beleids- en uitvoeringsagenda die op 3 juni 2022 is gepubliceerd.¹⁶ Ondanks dat spreiding van wetgeving niet eenvoudig is en zal zijn, is Maatoug van mening dat het bij kan dragen aan kwalitatief betere wetgeving.

Ten opzichte van ongeveer acht jaar geleden ziet Maatoug tevens een nieuwe ontwikkeling, namelijk meer oog voor transparantie. Er is sprake van actieve openbaarmaking doordat alle nota's die ten grondslag liggen aan het wetgevingsproces worden gepubliceerd. Hierdoor wordt inzicht gegeven in hoe besluitvorming werkt en waar de knelpunten liggen.

Tot slot vraagt Maatoug zich af hoe je als Kamer geprepareerd kunt zijn op een wetgevingsproces waarin wetgeving aan de orde komt die fiscaal doorgaans technisch en complex van aard is. Hij vraagt zich af of daar geen informatie-asymmetrie ontstaat en op welke wijze Kamerleden beter ondersteund

¹³ *Kamerstukken II*, 2018/19, 35110, nr. 11.

¹⁴ *Kamerstukken II* 2021/22, 35925, nr. 13.

¹⁵ Het aftrekbaar percentage van de EBITDA is verlaagd van 30 naar 20 procent. Het hoge tarief van de vennootschapsbelasting (Vpb) is met 0,8 procent verhoogd naar 25,8 procent.

¹⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 3 juni 2022, kenmerk 2022-0000132565.

kunnen worden in termen van budget en expertise. Maatoug hecht er belang aan dat de Kamer voldoende fiscale ondersteuning heeft om haar taak zo goed mogelijk te kunnen uitoefenen.

3. ANNE JANSSEN EN NAOMIE VERBAAN – DE KWALITEIT VAN EU BTW-WETGEVING IN PERSPECTIEF

Na het interessante kijkje in de keuken bij het Ministerie van Financiën door Maatoug, begint de presentatie van Anne Janssen en Naomie Verbaan. Janssen kondigt aan dat zij ingaan op hetgeen er speelt binnen de btw, de knelpunten vanuit de ondernemer en ervaringen van de Belastingdienst en op welke wijze kwaliteit kan worden gewaarborgd. Hun presentatie wordt toegespitst op grensoverschrijdende handel met consumenten binnen de Europese Unie.

3.1 Wat er speelt?

Janssen bespreekt dat er veel speelt binnen de btw en zij neemt de aanwezigen een aantal jaren mee terug in de tijd. In 2016 is de Btw-richtlijn onder de loep genomen. Men vroeg zich toentertijd af of de Btw-richtlijn gemoderniseerd kon worden en op welke wijze deze fraudebestendiger zou kunnen worden gemaakt. Vervolgens volgde in 2018 een voorstel voor een definitief btw-stelsel. De kern van het voorstel was om belastingheffing in de lidstaat van bestemming te laten plaatsvinden. Het in 2018 gedane voorstel is in de prullenbak beland, omdat de lidstaten het niet eens konden worden. Inmiddels is het voorstel weer uit de prullenbak gehaald en zal de toekomst moeten uitwijzen of en op welke manier het voorstel wordt geïmplementeerd. Ondertussen hebben de Europese Commissie en de lidstaten niet stil gezeten en is een aantal snelle oplossingen ingevoerd, waaronder de Quick Fixes, de platformfictie en de DAC7-richtlijn. Daarnaast zal volgend jaar de Payment Services Providers-richtlijn ("PSP-richtlijn") ingaan en ligt er momenteel een wetsvoorstel over VAT in the Digital Age ("ViDA"). De ontwikkelingen houden in dat steeds meer derde marktpartijen, zoals platforms en betalingsdianstaaanbieders, worden betrokken in de btw-heffing en de informatievoorziening. Kortom: er is sprake van een dynamisch speelveld.

Verbaan signaleert naar aanleiding van vorenstaande ontwikkelingen een aantal trends. Allereerst vindt btw-heffing steeds meer plaats aan de hand van het bestemmingslandbeginsel. De Europese Commissie heeft hiertoe het One Stop Shop-systeem ("OSS-systeem") ingevoerd. Verbaan is van mening dat het een gedeeltelijke oplossing betreft voor de moeilijkheden die komen kijken bij heffing in het land van bestemming, maar een die nog niet voldoende is. Een andere trend die zij ziet, is dat er steeds meer data wordt verzameld en dat de collectie hiervan steeds vaker wordt uitbesteed aan derde partijen. Deze data wordt vervolgens geanalyseerd, waardoor controles gericht kunnen worden uitgevoerd. Ter illustratie noemt zij de DAC7-richtlijn¹⁷ en de PSP-richtlijn¹⁸. Een andere trend die Verbaan noemt, is het steeds meer gebruik maken van digitalisering in de btw. Zij geeft aan dat landen als Spanje, Polen en Italië al behoorlijk ver zijn met de digitaliseringsslag en dat de Europese Commissie er tevens mee aan de slag wil. Zij verwijst hierbij naar de ViDA-voorstellen. In dit kader merkt Verbaan op dat de regelgeving op dit moment aardig gefragmenteerd is en dat het goed zou zijn als er één lijn wordt aangebracht.

¹⁷ Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (PbEU 2021, L 104/1).

¹⁸ Richtlijn (EU) 2020/284 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdianstaaanbieders (PbEU 2020, L 62).

3.2 Knelpunten vanuit de ondernemer en ervaringen Belastingdienst

Vervolgens biedt Janssen inzicht in een aantal knelpunten waar ondernemers tegenaan lopen. Onder huidige wetgeving maar ook onder voorgestelde wetgeving in het kader van ViDA wordt flink ingezet op onder andere het OSS-systeem en op digitale rapportageverplichtingen. Binnen dit kader zien Janssen en Verbaan de volgende knelpunten voor ondernemers. Het eerste knelpunt dat Janssen signaleert is de vrees voor complexiteit van wetgeving vanuit de ondernemer. Er is nog altijd veel sprake van fragmentatie ondanks dat de Btw-richtlijn voor een groot deel is geharmoniseerd. De formele btw-regelgeving is echter niet geharmoniseerd. Daarbij komt dat men als ondernemer ook rekening moet houden met en kennis moet hebben van de verschillende nationale btw-stelsels. Naast kennis van meerdere nationale btw-stelsels kan ook de taalbarrière tot complexiteit leiden voor de ondernemer.

Het tweede knelpunt dat Janssen aanhaalt, is de vrees voor hoge nalevingskosten voor de ondernemer. Uit cijfers blijkt dat compliancekosten voor grensoverschrijdende handel 11% hoger liggen dan voor binnenlandse handel. Grote spelers kunnen eenvoudiger aan de wetgeving voldoen dan middelgrote en kleine spelers. Verder worden ook steeds meer derde partijen betrokken bij de inning van btw en informatievoorziening en is niet iedere derde partij hier vanwege het businessmodel toe in staat. Btw-wetgeving lijkt volgens Janssen dan ook niet altijd proportioneel te zijn in die zin dat grote ondernemers eenvoudiger (ook financieel gezien) hun businessmodel kunnen aanpassen dan kleinere ondernemers, terwijl in grote lijnen dezelfde regels gelden. Daarnaast moeten btw-ondernemers actief in grensoverschrijdende handel in diverse lidstaten aan btw-verplichtingen voldoen en kunnen zij te maken krijgen met boekenonderzoeken in diverse lidstaten. Beide leiden tot hoge nalevingskosten voor de desbetreffende ondernemer.

Vervolgens signaleert Verbaan dat het voorgaande niet enkel een probleem is van de ondernemer, maar dat zij als medewerkers van de Belastingdienst ook last ondervinden van dit soort fenomenen. Verbaan is werkzaam bij de Belastingdienst bij de directie Grote Ondernemingen. Deze wil uitgaan van de welwillende ondernemer en is van mening dat die ondernemers gefaciliteerd zouden moeten worden.

De Belastingdienst vindt het belangrijk om compliance te bevorderen.¹⁹ De Belastingdienst streeft er zo veel mogelijk naar om het gedrag van ondernemers zodanig te beïnvloeden dat zij structureel uit zichzelf de fiscale regels naleven, zonder (dwingende, tijdrovende en kostbare) acties van de Belastingdienst. In dat kader wijst Verbaan op een aantal trends. Zo wordt elk jaar het zogenoemde *VAT gap report* gepubliceerd waaruit het verschil blijkt tussen de theoretisch haalbare btw-opbrengst en de btw die daadwerkelijk wordt opgehaald (de zogenoemde VAT gap). De Europese Commissie grijpt deze cijfers aan om anti-fraude wetgeving voor te stellen, zoals het voorstel voor een definitief btw-stelsel. Fraude is volgens Verbaan echter slechts een klein stukje van de VAT gap. Het overgrote deel van de VAT gap is te wijten aan andere oorzaken dan fraude. Het gaat dan bijvoorbeeld om faillissementen en heersende onduidelijkheid bij ondernemers over de toepassing/uitlegging van wetgeving. Verbaan pleit er daarom voor om de focus te leggen op compliantie ondernemers door middel van ondersteuning/nudging. Nederland heeft een VAT gap van 2.8%, wat gelet op het Europese gemiddelde van 9.1% een goede score is. Het voorgaande is ook relevant in het kader van het OSS-systeem. Door de toepassing van het OSS-systeem zal Nederland steeds meer btw heffen voor andere lidstaten. Dit kan leiden tot fricties indien een lidstaat er minder goed voor staat. Daarnaast benadrukt Verbaan dat controles een duur en tijdrovend middel zijn en om die reden problematisch zijn. Het is volgens haar dan ook geen verrassing dat lidstaten in het kader van het

¹⁹ Jaarplan 2023 van de Belastingdienst, te raadplegen via <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-368e529c07af2d50f099bc5c98be53df6366a7dc/pdf>.

OSS-systeem terughoudend zijn met het uitvoeren van controles: in 2019 heeft minder dan de helft van de lidstaten van verbruik een MOSS-controle uitgevoerd en slechts twee lidstaten van identificatie²⁰, te weten Finland en België.

De moraal van het verhaal is dat er behoorlijk wat gedetailleerde wetgeving wordt opgetuigd om fraude tegen te gaan, terwijl het niet correct naleven van de btw-regels voor een groot deel wordt veroorzaakt door andere redenen dan fraude, waaronder de duiding van de (complexe) wet- en regelgeving. Daarnaast blijken er in de praktijk weinig OSS-controles te worden uitgevoerd. Om die redenen zou volgens Verbaan de focus moeten komen te liggen op de ondernemers die compliant zijn.

Verbaan vervolgt haar betoog met de huidige focus op data verzamelen en digitalisering. Data zijn slechts een middel om gerichter te kunnen controleren. Een kanttekening bij de digitaliseringslag, is dat de btw-regels hieromtrent ook geharmoniseerd zouden moeten worden, zodat digitalisering daadwerkelijk tot lastenverlichting leidt voor ondernemers. Kortom, zowel vanuit de praktijk en dus de bril van de ondernemer als vanuit het perspectief van de Belastingdienst zou de focus meer moeten komen te liggen op de compliant ondernemer. Hiermee geven Verbaan en Janssen de aanwezigen mee dat de belangen van de ondernemer en de Belastingdienst niet tegenover elkaar hoeven te staan.

3.3 Waarborgen kwaliteit

Vervolgens bespreekt Janssen de waarborgen van kwaliteit van wetgeving. Allereerst benoemt zij rechtszekerheid: wetgeving moet helder zijn en belastingplichtigen moeten hun positie kunnen bepalen. Daarnaast ziet zij als waarborgen van kwaliteit van wetgeving de uitvoerbaarheid voor zowel de ondernemer als de Belastingdienst en proportionaliteit van wetgeving.

Janssen bespreekt twee denkrichtingen voor de waarborging van kwaliteit gezien vanuit de geschetste knelpunten. Ten eerste dat technologische ontwikkelingen belangrijk zijn, maar niet de ultieme oplossing. Technologische ontwikkelingen helpen enerzijds om administratieve lasten te verlagen en fragmentatie tegen te gaan, maar anderzijds wordt wetgeving er niet eenvoudiger op, helpen de voorgestelde technologische ontwikkelingen de ondernemer nog niet zijn eigen belastingpositie te bepalen en werkt het nog onvoldoende om samenwerking tussen lidstaten te bevorderen. Om die reden is Janssen dan ook van mening dat op lange termijn meer moet worden gedaan dan enkel inzetten op digitalisering.

Ten tweede bespreekt Janssen dat de compliant ondernemer bij btw-wetgeving momenteel op de achtergrond is geraakt. Het uitwisselen van data en inzetten op toezicht is nu leidend, maar men zou de ontwikkeling en harmonisatie van materiële btw-regels niet tot stilstand moeten laten komen. Daarnaast zouden lidstaten moeten werken aan de operationele implementatie van btw-regels wat ten goede zou moeten komen aan de praktische uitvoerbaarheid van wetgeving. Tot slot kan men in overweging nemen om meer met derde partijen in gesprek te gaan over de uitvoerbaarheid van wetgeving. Op nationaal niveau vindt bijvoorbeeld veel overleg plaats door middel van internetconsultaties. Inbreng van derden is belangrijk om voort te zetten in het licht van kwaliteit van wetgeving.

Verbaan benadrukt tot slot dat het vanuit het perspectief van de Belastingdienst goed zou zijn om te proberen met ondernemers in gesprek te (blijven) gaan. Vaak komen uit dergelijke gesprekken

²⁰ De lidstaat van identificatie is de lidstaat waar de belastingplichtige voor het OSS-systeem geregistreerd is en waar hij de in de lidstaat/lidstaten van verbruik verschuldigde btw aangeeft en afdraagt.

(praktische) inzichten en oplossingen die kunnen worden uitgewerkt in wetgeving. Uiteindelijk leidt dit tot kwalitatief betere wetgeving waarbij discussies aan de achterkant worden voorkomen.

4. MATTHIJS APPELMAN – DE INKOMSTENBELASTING EN DE TOESLAGEN: ONBEKEND EN ONNODIG ONDUIDELIJK?

Vervolgens begint de derde presentatie van Matthijs Appelman. In zijn presentatie belicht Appelman drie gedachten over de kwaliteit van wetgeving op het gebied van inkomstenbelasting en toeslagen: (i) de focus van de adviseur/academia, (ii) eenvoud en efficiëntie en (iii) een nieuw fiscaalpolitieke realiteit.

4.1 De focus van de adviseur/academia

Appelman start zijn presentatie met een voorbeeld over de samenloop van de inkomstenbelasting en de toeslagen, waaruit blijkt dat door de hypotheekrenteaftrek mensen ceteris paribus bij een koopwoning meer recht hebben op kinderopvangtoeslag dan wanneer ze huren.²¹ Hieruit volgt een interessante gedachte voor de aanwezigen. Alle fiscalisten hebben tijdens hun studie vakken gevolgd over de vennootschapsbelasting, maar op geen enkele fiscaal universitaire opleiding in Nederland wordt onderwijs gegeven over toeslagen. Appelman bespreekt dat men er niet onwelwillend tegenover staat, maar er zou te weinig tijd en ruimte zijn binnen het onderwijsprogramma. Ook bij sociaal recht komen de toeslagen slechts sporadisch aan de orde: de nadruk ligt daar meer op werknemersverzekeringen.

Uit de zaal kwam de vraag of Appelman heeft onderzocht of toeslagen wel aan bod komen in de opleiding bestuursrecht. Appelman geeft aan dat hij dit niet integraal bekeken heeft. Zelfs als het daar aan bod zou komen, zou het echter goed zijn om het ook te behandelen bij de opleidingen fiscaal recht, aangezien de vele verwijzingen naar belastingwetten en de Belastingdienst/Toeslagen als uitvoeringsinstantie ervoor zorgen dat je wel een fiscalist moet zijn om de toeslagen goed te kunnen doorgronden. De systemen zijn sterk met elkaar verweven, en het formele onderscheid is vanuit het perspectief van de belastingplichtige c.q. belanghebbende irrelevant. Daarnaast is Appelman van mening dat belastingadviseurs meer rekening zouden kunnen houden en bezig zouden kunnen zijn met toeslagen. Deze ruimte wordt namelijk wel geboden gezien de maatschappelijke doelstellingen van grote kantoren, alhoewel dit onderwerp in eerste instantie opgepakt zou moeten worden door de opleidingen fiscaal recht.

4.2 Eenvoud en efficiëntie

Appelman vervolgt zijn presentatie met de stelling dat belastingen te begrijpen moeten zijn. Het gaat daarbij om rechtvaardigheid. Ter illustratie noemt Appelman een voorbeeld uit de praktijk. In een geval ging een vrouw met haar kind tijdelijk bij haar oom wonen, omdat zij vanwege veiligheidsredenen dakloos werd. Dan wordt de oom als fiscaal partner aangemerkt van de vrouw in het kader van de toeslagen. Als gevolg daarvan moet zij toeslagen terugbetalen. Indien de vrouw naar de maatschappelijke opvang was gegaan – wat de samenleving nota bene meer geld had gekost – had zij geen toeslagen terug moeten betalen vanwege een specifieke uitzondering in de wet.²² Het voorgaande illustreert dat het partnerschap in de fiscaliteit en het toeslagenstelsel volledig is

²¹ Mr. dr. B.F.M. Coebergh en mr. drs. M.D. Appelman, 'De berekening van het toetsingsinkomen voor de kinderopvangtoeslag: het verschil tussen huur en koop', *WFR* 2022/154.

²² *Toeslagpartners tegen wil en dank: Financiële stress door te strakke regels van de Belastingdienst*, Utrecht: Sociaal Werk Nederland 2019, p. 10.

geobjectiveerd, waardoor het niet langer mogelijk is zelf je partner aan te wijzen (wat vroeger bij de inkomstenbelasting wel het geval was). De reden voor wijziging was destijds om de kenbaarheid van de regeling te vergroten en de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst terug te dringen.²³ Appelman betwijfelt of het eerste gelukt is – partner worden van je oom voelt contra-intuïtief, en als de regeling echt kenbaar was geweest, was de vrouw dan ooit gaan inwonen bij haar oom? – en vraagt zich af of het tweede een voldoende rechtvaardiging is voor de huidige uitwerking van het toeslagensysteem.

Als tweede voorbeeld laat Appelman een opgave zien die hij behandelt tijdens zijn werkgroepen aan de Radboud Universiteit. “Een ondernemer heeft een winst van EUR 90.000 en een investering van EUR 20.000 die in aanmerking komt voor de KIA: bereken de verschuldigde inkomstenbelasting”. Het systeem is zo ingewikkeld geworden, dat hij een compleet bord vol moet schrijven met uitwerkingen om tot het juiste bedrag aan inkomstenbelasting te komen. Het stelsel lijkt overzichtelijk met twee schijven, maar in de praktijk heb je er door allerlei inkomensafhankelijke heffingskortingen wel te maken met een stuk of tien.²⁴ Dit alles maakt het zo onduidelijk dat de gemiddelde belastingplichtige niet meer z’n eigen belasting kan uitrekenen.²⁵ Tel daarbij op dat deze uiteindelijk vooral geïnteresseerd zal zijn in z’n effectieve netto inkomen – dus de belastingdruk inclusief de gevolgen in de toeslagen – en het systeem wordt helemaal ondoorgrondelijk, met een marginale druk²⁶ die kan oplopen tot 85%,²⁷ hetgeen waarschijnlijk tot grote protesten zou leiden indien het letterlijk was uitgeschreven in art. 2.10 Wet IB 2001.

Appelman stelt dat een belasting die voor iedereen geldt, in principe ook door iedereen te doorgronden zou moeten zijn. Daarbij moet het perspectief van de belastingplichtige in acht worden genomen, waarbij het verschil tussen inkomstenbelasting en toeslagen irrelevant is. Hij benadrukt daarnaast dat efficiëntie in belastingheffing geen doel op zich zou moeten zijn. Een rechtmatige belastingheffing gaat immers om het heffen van het juiste bedrag, en dat mag ook wat kosten. Een vooraf ingevulde aangifte maakt het leven makkelijker, maar als de achterliggende berekeningen niet meer zijn te doorgronden, gaat dit ten koste van de rechtszekerheid.

4.3 Een nieuw fiscaalpolitieke realiteit

Appelman bespreekt dat sprake is van een nieuw fiscaalpolitieke realiteit: het aantal politieke partijen in de Tweede Kamer is toegenomen, zoals ook Essers al noemde. Probleem hierbij is dat grote partijen steeds kleiner zijn geworden, waardoor het steeds lastiger wordt om een coalitie te vormen. Immers, er zijn steeds meer partijen nodig om een meerderheid te halen. Kleine partijen brengen daarnaast nog een ander probleem met zich, namelijk dat ze met een kleiner aantal zetels en dus met minder mensen evenveel onderwerpen moeten behandelen als grotere partijen. Vanwege minder verdelingsruimte, krijgt elk Tweede Kamerlid een enorme portefeuille. Men kan niet verwachten dat één persoon zoveel onderwerpen tegelijkertijd kan behandelen, hetgeen Appelman treffend illustreert met een haast bizar groot aantal portefeuilles dat onder de verantwoordelijkheid valt van CU-

²³ Zie ook mr. drs. M.D. Appelman, 'De partnerbegrippen nader bekeken', *WFR* 2021/117, p. 827 en 830. Zie ook mr. drs. M. D. Appelman, *Meerouderschap en de fiscaliteit*, Deventer: Wolters Kluwer 2021, par. 4.6.

²⁴ Zie ook drs. A.T.H. van der Linden, 'Marginale druk: over het randje', *WFR* 2020/23.

²⁵ Zie ook D.R. Stokmans & S. Vermeulen, 'De toestand bij de Belastingdienst is kritiek', *NRC* 13 januari 2023.

²⁶ De marginale druk geeft weer hoeveel procent van een brutoloonstijging niet resulteert in een hoger nominaal beschikbaar huishoudinkomen (NBI), door belastingen en premies, maar ook door de afbouw van kortingen en toeslagen.

²⁷ Bijlage blg-1055364 bij *Kamerstukken II* 2022-/23, 36202, nr. 6.

Kamerlid Pieter Grimwis.²⁸ Los van de kwaliteiten van de persoon, wordt hierdoor puur door het gebrek aan tijd ingeleverd op kwaliteit.

Appelman betoogt dat het probleem erin zit dat het parlement te klein is. De omvang van de Nederlandse bevolking is gegroeid van 18.8 miljoen in 1956 tot 17.5 miljoen in 2021, maar het parlement is al die tijd even groot gebleven. Ook in internationaal perspectief heeft Nederland een klein parlement, dus een vergroting naar een zetel of 260 zou niet verkeerd zijn.²⁹ Een toename van de inhoudelijke ondersteuning kan een andere oplossingsrichting zijn, want deze is in Nederland met 1,5 FTE per Tweede Kamerlid ook erg beperkt.

Tot slot stelt Appelman dat kleine partijen leiden tot moeilijke coalities, moeilijke coalities leiden tot ingewikkelde compromissen en ingewikkelde compromissen leiden tot slechte wetgeving. Ook de profileringsdrang van verschillende partijen binnen een coalitie speelt de wetgeving, en daarmee de fiscaliteit, parten. Ter illustratie noemt Appelman (i) de verhoging van het opstaptarief in de vennootschapsbelasting en de daarbij behorende winstgrens die binnen het jaar zijn teruggedraaid, (ii) de grens van de Wet excessief lenen die zonder opgaaf van reden van EUR 500.000 naar EUR 700.000 werd verhoogd en (iii) de IACK die zonder overgangsregeling wordt afgeschaft. Dit is de nieuw fiscaalpolitieke realiteit waartoe wij ons te verhouden hebben, en ook de recente verkiezingsuitslag bij de Provinciale Staten lijkt geen voorteken dat hier snel verandering in komt.

Concluderend is Appelman van mening dat het huidige belastingsysteem voor de gemiddelde belastingplichtige bijna niet meer te doorgronden is. Dit komt door gebrek aan fiscale kennis in de politiek, maar tevens bij academia (bijvoorbeeld op het gebied van toeslagen in samenloop met de inkomstenbelasting). De oplossing ligt wat Appelman betreft primair bij de wetgever door stelselwijzigingen door te voeren, zowel voor de fiscaliteit specifiek als voor het politieke wetgevingsproces in het algemeen.³⁰ Hiermee laat Appelman voldoende stof tot nadenken over aan de aanwezigen.

5. SIGRID HEMELS – HET BEOORDELINGSKADER VAN DE AFDELING ADVISERING VAN DE RAAD VAN STATE

5.1 Afdeling advisering van de Raad van State in het kort

Hemels begint met de beantwoording van de vraag die bij velen in de zaal speelt: wat doet de Afdeling advisering van de Raad van State. De Raad van State bestaat sinds 1531. De Afdeling advisering van de Raad van State is de laatste, onafhankelijk adviseur van de regering. Dit houdt in dat zij bijvoorbeeld pas advies geeft als de uitvoeringstoetsen er zijn of - indien van toepassing - de Autoriteit Persoonsgegevens advies heeft gegeven.

De Afdeling advisering van de Raad van State bestaat uit de vicepresident van de Raad van State en 14 staatsraden plus 3 staatsraden van het Koninkrijk die zijn aangewezen door Aruba, Curaçao en

²⁸ Te weten: (i) Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening, (ii) Financiën, (iii) Fiscaliteit, (iv) Toeslagen en douane, (v) Water (I&W), (vi) Klimaat en Energie, (vii) Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, (viii) Natuur en Stikstof.

²⁹ Vastgesteld op basis van een politicologische formule, zijnde de derdemachtswortel van de bevolkingsomvang.

³⁰ Zie ook Bijlage blg-867564 bij *Kamerstukken II* 2018/19, 34430, nr. 9.

Sint-Maarten. De Afdeling wordt ondersteund door de Directie Advisering. De Directie Advisering bestaat uit ongeveer 40 personen, merendeels wetgevingsadviseurs en administratie.

De regering is wettelijk verplicht om advies te vragen over alle wetsvoorstellen, goedkeuringswetten voor verdragen, algemene maatregelen van bestuur, de Miljoenennota en onteigeningsbesluiten. Daarnaast is de Afdeling belast met het onafhankelijk begrotingstoezicht op de naleving van de Europese begrotingsregels, en de toetsing of met het Klimaatplan, de Klimaatnota en Klimaatvoortgangsrapportage wordt voldaan aan de klimaatdoelstellingen die volgen uit de Klimaatwet. Kamerleden kunnen hun initiatiefwetsvoorstellen ook ter advisering toezenden aan de Raad van State. De regering moet het advies van de Raad van State van een schriftelijke reactie voorzien (het nader rapport).

Als er een wetsvoorstel binnenkomt, worden er één of twee rapporteurs aangewezen en daarnaast één of twee wetgevingsadviseurs. De rapporteurs (dit zijn staatsraden) bereiden vervolgens het advies voor met de wetgevingsadviseurs. Indien het conceptadvies is voorbereid, wordt het besproken in één van de vier secties welke zijn ingedeeld naar ministeries. Indien de sectie oordeelt dat het advies voldoende is voorbereid, gaat het naar de vergadering van de Afdeling, die iedere woensdagmiddag plaatsvindt. Tijdens de vergadering worden de adviezen vastgesteld. De daaropvolgende maandagochtend worden de adviezen openbaar gemaakt op de website van de Raad van State.³¹ Op die website staat ook welke adviesaanvragen in behandeling zijn.

5.2 Dicta

De Afdeling advisering van de Raad van State hanteert vier vaste dicta (formuleringen voor het eindoordeel):

- A. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft geen opmerkingen bij het voorstel en adviseert het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen. Het A-dictum is volgens Hemels vergelijkbaar met artikel 81 RO. Het betreft aldus geen inhoudelijk advies, maar er ligt wel degelijk een inhoudelijke afweging aan ten grondslag.
- B. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal opmerkingen bij het voorstel en adviseert daarmee rekening te houden voordat het voorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt ingediend.
- C. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft een aantal bezwaren bij het voorstel en adviseert het voorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen, tenzij het is aangepast.
- D. De Afdeling advisering van de Raad van State heeft ernstige bezwaren tegen het voorstel en adviseert het niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen.

Het zogenoemde A-dictum en B-dictum betreffen 'lichte' dicta, terwijl het zogenoemde C-dictum en D-dictum de 'zware' dicta betreffen. Bij een C- en D-dictum bespreekt het kabinet het voorstel opnieuw in de ministerraad. Ook is het zo dat bij een majeure wijziging van het wetsvoorstel, het wetsvoorstel opnieuw voor advies naar de Raad van State moet. Ter illustratie noemt Hemels het Belastingplan 2023, de eerste nota van wijziging werd ook aan de Raad van State voorgelegd, omdat

³¹ Zie de adviezen op de website van de Raad van State, via <https://www.raadvanstate.nl/adviezen/>.

deze een aantal aanvullende maatregelen uit de augustusbesluitvorming bevatte, waaronder een tijdelijk heffing van cijns. Hemels observeert dat een D-dictum weinig voorkomt.

5.3 **Beoordelingskader, oktober 2022 herzien**

Wet- en regelgeving heeft een legitimerend, ordenend en een normerend karakter. Niet alleen de juridische kwaliteit, maar ook kwaliteit van onderliggende beleidsvorming en uitvoering is van belang om te bepalen of deze functie in de praktijk waar wordt gemaakt. Een centrale vraag is of wet- en regelgeving een geschikt instrument is om een probleem op te lossen of een wens te realiseren. De maatschappelijke en politieke context is relevant, maar de Afdeling advisering van de Raad van State neemt de politieke keuze als gegeven waardoor deze als zodanig geen onderdeel uitmaakt van de beoordeling.

De Afdeling hanteert een vast beoordelingskader dat in oktober 2022 is herzien.³² Dit bestaat uit een beleidsanalyse, constitutionele en juridische analyse, uitvoeringsanalyse en een analyse van de gevolgen voor de rechtspraak. Per advies kan een keuze worden gemaakt om de nadruk te leggen op één of enkele aspecten. Nadat verschillende elementen van het beoordelingskader zijn afgewogen, vindt een oordeel plaats over de beantwoording van de kernvraag: de mate waarin een voorstel een geschikt instrument is om de geconstateerde problemen op te lossen en evenredig en uitvoerbaar is.

5.4 **Implementatiewetgeving Europese richtlijnen**

Hemels merkt op dat de Nederlandse belastingwetgever op bepaalde terreinen minder beleidsruimte heeft dan vroeger. De fiscale wetgeving op Europees niveau is politieker dan vroeger, zoals ook Maatoug al aan de orde stelde. Dit kan tot extra snelheid en onduidelijkheid leiden gedurende het wetgevingsproces. Het vorenstaande speelt echter niet alleen op Europees niveau, maar ook op OESO/Inclusive Framework niveau. In dergelijke gevallen heeft het parlement ook weinig ruimte als medewetgever. In dat kader is het van belang dat de toelichting bij het wetsvoorstel duidelijk maakt waar nationale keuzes zijn gemaakt, want op die terreinen bestaat nog ruimte voor het parlement.

6. **DEBAT**

Alvorens aan het debatgedeelte wordt begonnen, bedankt Lubbers de sprekers voor hun interessante presentaties. Hij benadrukt dat het zo mooi is aan de Vereniging voor Belastingwetenschap dat iedereen rondom dezelfde onderwerpen werkt vanuit verschillende disciplines.

6.1 **Stelling I: er is onvoldoende gelegenheid om fiscale wetgeving parlementair te behandelen**

Lubbers introduceert de eerste stelling met een korte terugblik op de presentatie van Maatoug. Deze heeft gesproken over het enorme tempo waarin wetgeving moet worden gemaakt. Hoe los je dit probleem op? Na deze inleiding is het aan de zaal om hierop te reageren. Vanuit de zaal komt de reactie dat Tweede Kamerleden voor elk onderwerp een specialist zouden moeten inhuren (bijvoorbeeld een jurist, fiscalist, verpleegkundige, etc.) in plaats van bijvoorbeeld een fiscalist in dienst nemen om zo de kwaliteit van wetgeving te verbeteren.

Lubbers reageert dat ook belangenorganisaties, zoals de NOB, gevraagd kunnen worden om input, maar dat die input aarzelend wordt ontvangen. Daarnaast prikkelt Lubbers de zaal met de opmerking

³² Zie het beoordelingskader van de Afdeling advisering van de Raad van State, via <https://www.raadvanstate.nl/advisering/beoordelingskader/>.

dat tegenwoordig al veel aan consultatie wordt gedaan, dus dat het wellicht beter zou zijn om vooraf input te vragen aan fiscalisten dan om fiscalisten in dienst te nemen bij politieke partijen of meer Kamerleden toe te voegen ter verbetering van de afspiegeling van de samenleving. Daarop komt de reactie uit de zaal dat fiscale wetgeving door Kamerleden en medewerkers moet worden gelezen, dus dat zij verstand moeten hebben van de onderliggende problematiek. De vraag rijst of de kwaliteit van wetgeving hier beter van zal worden. Een mogelijke oplossing zou kunnen zijn meer medewerkers voor Kamerleden. Immers, ondersteuning kost minder en levert mogelijk meer op als zij de adviezen en wetgeving wel begrijpen.

6.2 **Stelling II: meer aandacht voor het perspectief van de ondernemer op EU-niveau verbetert de kwaliteit van btw-wetgeving.**

Na een korte toelichting op de tweede stelling is het opnieuw aan de zaal om hierop te reageren. Iemand uit de zaal licht toe dat de kleine ondernemersregeling was bedoeld om kleine ondernemers te helpen, maar dat de uitwerking daarvan politiek gedreven is waardoor de ondernemer weer op de achtergrond is verdwenen. Verbaan reageert hierop door te bespreken dat zij dit herkent. De paradox is dat men in het kader van uniformiteit op EU-niveau met verschillende systemen en belangen te maken heeft, waardoor een soort koehandel plaatsvindt. Janssen onderschrijft dit. Ook op EU-niveau is men bezig het perspectief van de ondernemer mee te wegen in het opstellen van wetgeving.

Lubbers vraagt zich in het licht van de stelling af of het voor het ministerie van Financiën ongemakkelijk is indien er nauw contact is met ondernemers. Maatoug constateert dat we in een ander tijdsgewricht leven. Openbaarheid en op die wijze verantwoording afleggen, speelt een steeds belangrijkere rol.

6.3 **Stelling III: Om de fiscale wetgeving te kunnen verbeteren, is het verstandig een beleidsmoratorium in te voeren.**

Lubbers opent het debat over de derde stelling met de reactie dat een tijdje geen nieuw beleid tot stilstand in de maatschappij leidt. Uit de zaal volgt dat geen beleid toepassen ook onverstandig is. Appelman vraagt zich af of het beter is te stoppen of een limiet in te stellen. Iemand uit de zaal denkt dat een volledig beleidsmoratorium geen goed idee is, maar dat fiscaal instrumentalisme verboden zou moeten worden. Een ander is van mening dat het goed zou zijn om de focus te leggen op dingen waar het knelt en waar procedures over gevoerd worden. Appelman geeft aan dat een limiet of moratorium lastig uit te leggen is aan politici.

6.4 **Stelling IV: Zouden we op EU-niveau een onafhankelijke wetgevingsadviseur als de Raad van State moeten hebben?**

Na een korte toelichting op de vierde stelling, is het aan de zaal om hierop te reageren. Vanuit de zaal komt de vraag op hoe de Raad van State het lezen van implementatiewetgeving van een richtlijn ervaart en wat voor invloed de Raad van State dan heeft. Hemels noemt als voorbeeld Pillar Two. Het finale wetgevingsvoorstel over Pillar Two zal binnenkort volgen, waarbij de vraag op komt of het dienstbaar is om veel opmerkingen te maken over hetgeen door de OESO is opgesteld. Hemels benadrukt dat de Raad van State wel algemene opmerkingen kan maken, maar dat het inderdaad een andersoortige advisering betreft dan wanneer het gaat om puur nationale wetgeving.

Vervolgens brengt Lubbers de interessante gedachte naar voren dat het leven van een wetgevingsambtenaar ook is veranderd doordat tegenwoordig meer wetgeving vanuit een hoger niveau komt. Maatoug bevestigt dat en geeft aan dat de totstandkoming van wetgeving ook is gewijzigd.

Essers besluit de discussie met de gedachte dat het goed zou zijn om een Raad van State op Europees niveau te hebben (gelijk aan de Europese Rekenkamer naast de nationale Rekenkamer). Essers nuanceert tegelijkertijd zijn antwoord door aan te geven dat wat hem betreft de urgentie groter is om de rol van het Europees Parlement te wijzigen (d.w.z. meer zeggenschap en een goede adviseur), omdat zij bij fiscale wetgeving thans slechts een bijrol vervult, dan het invoeren van een nieuw orgaan op Europees niveau. Zowel Janssen als Verbaan onderschrijven dit vanuit btw-perspectief. Zo bestaat het Btw-comité uit afgevaardigden van lidstaten, maar zijn de leden van het Btw-comité niet democratisch gekozen. Ook de VAT Expert Group geeft advies aan de Europese Commissie, maar dat advies is niet bindend. Doordat het vrijblijvend is, zouden zij graag zien dat het beter wordt ingeregeld.

7. AFSLUITING

Het woord is tot slot weer aan Lubbers die de sprekers en de aanwezigen bedankt voor de leuke en interessante bijdragen, waarbij hij de jongeren aanmoedigde om zich te blijven mengen in het debat. Het laatste woord is aan Wiltink die nogmaals de sprekers en Lubbers bedankt voor hun bijdrage aan de jongerenbijeenkomst. Hierna verlaten de aanwezigen de zaal met de interessante gedachte dat voor iedere speler in het fiscale wetgevingsproces ruimte beschikbaar is om bij te dragen aan de kwaliteit van wetgeving.