

VOORWOORD

Het is dan toch zover; of beter gezegd: het is al voorbij op het moment dat René zijn afscheidscollege geeft. Op 25 februari 2017 – zijn 65^e verjaardag – zou in vroegere dagen het professoraat er voor René op hebben gezeten. Maar inmiddels is de AOW-leeftijd gaan schuiven en daarmee is 25 november 2017 voor hem ‘het nieuwe moment’ geworden: negen maanden later dus. Daarmee is een einde gekomen aan deze schitterende baan. René heeft zijn werkzaamheden bij ons Fiscaal Economisch Instituut sinds zijn aanstelling in 2001 met verve ingevuld. Zijn hart ging vooral uit naar de colleges die hij op een buitengewoon prettige wijze invulling gaf. Naast de uiteraard noodzakelijke leerstof in de vorm van wetgeving en alles wat daarbij behoort, wist hij de colleges ook stevig op te vrolijken met een veelheid van praktijkervaringen. Veel van die praktijkervaringen kregen niet zelden invulling in de vorm van mooie foto's of andere plaatjes in de slides. Maar de colleges werden niet alleen daarmee gevuld: René geeft op een buitengewoon amuseante en onderhoudende wijze college. Het is een waar genoegen daarvan kennis te nemen en zo denken de studenten die hij de afgelopen jaren heeft langs zien komen er stellig ook over. De evaluaties van zijn onderwijsinspanningen spreken boekdelen. Het opgewekte en vrolijke karakter – ieder die René kent zal die eigenschappen onderschrijven – heeft ook bij de collegae binnen het Fiscaal Economisch Instituut vanzelfsprekend veel waardering gekregen. René is een allemansvriend en kan met ieder uitstekend overweg. Zijn betrokkenheid bij onze vakgroep was dan ook uitstekend, zeker inachtnemend zijn beperkte aanstelling van een dag per week.

Een andere belangrijke activiteit waar René altijd met overgave zijn schouders onder heeft gezet betreft Europese Fiscale Studies. We hebben daar alweer een zeer groot aantal jaren geleden de Post-Master Indirecte belastingen opgezet die altijd uitstekend heeft gelopen. René heeft daar een belangrijke rol in gespeeld. Ook daarvoor zijn we hem veel dank verschuldigd. Datzelfde geldt voor de Mastercourse Vastgoed die door het Fiscaal Economisch Instituut wordt verzorgd. Als ‘vastgoedman’ heeft hij aan de wieg van deze opleiding gestaan. Tot slot is er dan natuurlijk nog een enorme reeks van publicaties: we hebben een mooi overzicht opgenomen aan het slot van dit liber.

De redactie van dit liber is gedaan door ondergetekenden. We zijn er zeer content mee dat een groot aantal personen uit de omgeving van René met genoegen een bijdrage heeft geleverd. De opzet was dat ook Piet Oerlemans – zijn vaste btw-maat binnen het Fiscaal Economisch Instituut – redacteur zou zijn. Helaas is Piet in de voorbereidingsfase van dit liber door een hartinfarct getroffen, reden waarom hij

geen bijdrage heeft kunnen leveren en ook niet aan de redactie van het liber heeft kunnen meewerken. Dat doet er niet aan af dat de dank van Piet voor de samenwerking met René stellig zeer groot is. En dat laatste geldt natuurlijk ook voor alle (oud-)vakgroepsleden: René: heel veel dank voor je enorme inzet en je positieve instelling gedurende al die jaren dat je bij ons Instituut werkzaam was. Overigens zullen we je ongetwijfeld nog tegen blijven komen want hoewel je ons Instituut verlaat, verlaat je de fiscale wereld zeker nog niet. René: het gaat je vast goed.

Rotterdam, oktober 2017
Dirk Albregtse/Peter Kavelaars

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	V
Albregtse, D.A. De grens tussen legale en illegale belastingvermijding in de directe en indirecte Belastingen	1
Arendonk, H.P.A.M. van Belastinghervorming en btw	7
Asbreuk, J.H. Verplichte suppletie in de omzetbelasting; een regeling als drijfzand	15
Beelen, S.T.M. Het Hof van Justitie werpt een nieuw licht op de koepelvrijstelling	23
Bijl, D.B. Gezondheid en btw	31
Bomer, A.H. Het nationale vertrouwensbeginsel onder Europees vuur – De zaak Nigl	39
Braakman, T. René en het onderwijs zijn nauw verwant	47
Cnossen, S. VAT vs. RST: Which consumption tax should be preferred?	53
Couwenberg, S.W. Herwaardering algemeen belang en het democratisch burgerschap	63
Doesum, A.J. van, en Kesteren, W.M. van Wat heb ik nu (weer) in mijn maatstaf? Belastingen, rechten en heffingen als onderdeel van de maatstaf van heffing	71

Heezen, J. Nultarief in de haven	93
Hoogwout, T.C. Als je genoeg doorkijkt, wordt alles transparant	101
Kavelaars, P. Misbruik van recht en antimisbruikbepalingen	109
Kogels, H.A. Uitdagingen voor het werkpaard dat btw heet	119
Merkx, M.M.W.D. Aftrek bij hoofdhuis en vaste inrichting Komt het verlossende antwoord in Morgan Stanley?	129
Norden, G.J. van Enkele temporele aspecten van de heffing van btw	135
Paardt, A.S. van der Grijze kentekens, communautaire begrippen en bouwterreinen	145
Ramautarsing, R. Douane is dood, leve douane	153
Sanders, J.T. Pacing the cage	159
Schippers, M.L. Special Tax Zones bezien vanuit de in Nederland geheven indirecte rijksbelastingen, verhuurderheffing en OZB	165
Stevens, L.G.M. De omzetbelasting kent weinig sociaal gevoel	175
Straaten, J.C. van Dwaling – buitengerechtelijke vernietiging – teruggaaf van overdrachtsbelasting	183
Vale Viga, M.G. Het nog te schrijven proefschrift	193
Vliet, D.G. van Wat is nieuw?	199

Vroon, T.	
Een edel mens	207
Wolf, R.A.	
De btw-behandeling van intracommunautaire ABC-transacties; alles duidelijk na Toridas?	213
Zadelhoff, B.G. van	
De vrijstelling van overdrachtsbelasting wegens verschuldigdheid van btw	221
Zuidgeest, R.N.G.	
Moet je “btw-expert” zijn om iets met omzetbelasting te doen?	227
Zwan, R.J. van der	
Een jurist in een economisch (wordende) fiscale wereld	235
Bibliografie Prof. dr. R.N.G. van der Paardt	243

De grens tussen legale en illegale belastingvermijding in de directe en indirecte belastingen

In deze bijdrage wordt de grens verkend tussen legale, oorbare belastingvermijding en illegale, onoorbare belastingvermijding bij enerzijds de directe belastingen en anderzijds de indirecte belastingen. Afgesloten wordt met een tweetal persoonlijke stellingen en een korte toelichting daarop.

1. Inleiding

Ik heb vaak het genoegen gehad medelezer te zijn geweest bij verdedigingen van door René van der Paardt begeleide afstudeerscripties en EFS-papers. Veelal ging het daarbij om onderwerpen, gelegen op het gebied van de indirecte belasting. Mijn invalshoek bij het stellen van vragen daarbij was vaak hoe ik als directe belastingenman nu aankijk tegen het onderhavige indirecte belastingenprobleem en de oplossingen die daarvoor door deskundigen op het gebied van de indirecte belastingen worden aangedragen. Onder andere de eigen, Europese, invulling van het begrip onroerende zaak in de btw riep bij mij veelal vragen op over het verschil in zienswijze vanuit de directe en de indirecte belastingdiscipline.

In deze bijdrage ga ik in op het verschil in zienswijze met betrekking tot de grens tussen legale, aanvaardbare belastingvermijding en illegale, niet-aanvaardbare belastingvermijding in de directe en de indirecte belastingen. Over dat onderwerp hebben wij beiden in het verleden veel geschreven. Ik had echter de behoefte om nog een aantal persoonlijke opvattingen hierover kwijt te kunnen. Dit liber amicorum leek mij hiervoor een goede en vooral veilige aangelegenheid.

2. Legale versus illegale belastingvermijding.

De term 'legale belastingvermijding' moet in dit geval ruim opgevat worden. Hij omvat wat ik zou willen noemen 'zuiver legale vormen' van belastingvermijding, zoals ter voorkoming van het moeten betalen van meer inkomsten- en/of vermogensbelasting: het nemen van meer vrije tijd of het ontsparen. In de sfeer van de indirecte belastingen valt te denken aan het minder consumeren, het niet-roken of het niet-consumeren van alcoholische dranken. Ook het profiteren van mogelijkhe-

* Gepensioneerd fiscalist. Voorheen verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut.

den die de fiscale wetgever zelf heeft gecreëerd om fiscaal voordeel te behalen zijn ingevolge het adagium dat het geoorloofd is dat de belastingbetaler de voor hem meest voordelige weg bewandelt, is gerechtvaardigd. Het profiteren van tariefverschillen in bijvoorbeeld de btw, zoals het kopen van een (fysiek) boek in plaats van een e-boek, valt onder deze noemer. Onder vormen van legale belastingvermijding begrijp ik echter ook vormen waarbij gebruik wordt gemaakt van oorbare, zowel maatschappelijk als legaal aanvaarbare constructies. Een bekend voorbeeld in de sfeer van de directe belastingen is het gebruik van de besloten vennootschap met als doel belastingen te besparen dan wel belastinguitstel te bewerkstelligen.¹ Ook het gebruik van andere rechtspersonen, waaronder de firma en de commanditaire vennootschap en van intermediairs, waarvan het gebruik door de fiscale wetgever soms zelfs wordt gefaciliteerd, zoals de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi), wordt over het algemeen acceptabel geacht, zij het dat daarbij de grenzen van het toelaatbare in zicht komen. Van wetsontduiking kan in dat geval echter geen sprake zijn. Mocht het gebruik van een bepaalde constructie naar de mening van de fiscale wetgever uit de hand lopen dan is reparatiewetgeving het aangewezen instrument om dat gebruik in te dammen. Een voorbeeld daarvan zijn de per 1 januari 2017 doorgevoerde wetwijzigingen die het gebruik van de vbi minder aantrekkelijk maken.²

Anders wordt het echter, wat de directe belastingen betreft, als gekozen wordt voor meer hybride vormen, waarbij rechtspersonen die tussengeschoven worden als het ware op elkaar gestapeld worden en waarbij ook vaak buitenlandse rechtsfiguren, zoals trusts en Delaware-corporations, betrokken worden. Fraus legis en eerder ook richtige heffing komen/kwamen dan al snel in zicht. Er is dan namelijk sprake van gekunstelde, vaak niet transparante, constructies die louter bedoeld zijn om belastingheffing te voorkomen, dan wel voor langere tijd uit te stellen. Ook bij de indirecte belastingen doen zich dergelijke grensgevallen voor. Zo is het gebruik van de fiscale eenheid in de Wet OB 1968 opgenomen. Gebruik daarvan met het doel om de btw-druk omlaag te brengen is derhalve te rechtvaardigen. Van de wettelijke btw-vrijstellingen mag in beginsel worden geprofiteerd. Ook in de sfeer van de indirecte belastingen geldt het adagium dat belastingplichtigen gebruik mogen maken van de voor hen door de fiscale wetgever gelegitimeerde voordeligste weg. Als de fiscale wetgever vindt dat het gebruik van een bepaalde constructie uit de hand loopt, is reparatiewetgeving in eerste instantie het aangewezen instrument om het gebruik ervan in te dammen. Een voorbeeld is de Wet bestrijding constructies met onroerende zaken.³ Ook het in 2005 ingediende wetsontwerp 'Wijziging van de

1 Overigens is het gebruik van de BV, dat heden ten dage naar maatschappelijke opvattingen een geaccepteerde – bijna vanzelfsprekende – vorm van belastingvermijding is, dat in het verleden niet altijd geweest. Nadat de BV-vorm in het begin van de jaren zeventig van de vorige eeuw civielrechtelijk tot de mogelijkheden was gaan behoren, verschenen publicaties met veelzeggende titels als 'vlucht in de BV'. In den beginne werd daarom vaak een andere rechtvaardigingsgrond aangevoerd om de inbreng van een persoonlijke onderneming in een BV voor de fiscus acceptabel te doen zijn, te weten de beperking van de aansprakelijkheid voor de persoonlijke ondernemer.

2 Belastingplan 2017, Wet van 21 december 2016, *Stb.* 2016, 544, *V-N* 2017/1.6, p. 86-87.

3 Wet van 18 december 1995, *Stb.*1995, 659.

Wet OB 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken⁴ had als doel de Wet OB 1968 te repareren, opdat bepaalde ongewenst geachte constructies zouden worden bestreden. Echter, en dit is in verband met het onderwerp van deze bijdrage interessant, de behandeling van het wetsvoorstel werd aanvankelijk stilgelegd. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2013 werd vervolgens aangekondigd dat men voornemens was om het wetsvoorstel in te trekken, hetgeen tot op heden – zomer 2017 – niet is geschied.⁵ Bij brief van 10 mei 2017 heeft de huidige demissionaire staatssecretaris van Financiën namens het kabinet opnieuw te kennen gegeven het wetsvoorstel te willen intrekken als zijnde overbodig.⁶ De uiteindelijke beslissing om het wetsvoorstel in te trekken wordt overigens overgelaten aan een nieuw kabinet, waarvan de formatie ten tijde van het schrijven van deze bijdrage, zomer 2017, in volle gang is. De stillegging van de behandeling van het wetsvoorstel en de beoogde intrekking ervan houden verband met de ontwikkeling van het leerstuk ‘misbruik van recht’ door het Hof van Justitie (hierna HvJ) en de Hoge Raad voor zover het de heffing van indirecte belastingen betreft. Meer hierover in par. 3.

De term ‘illegale belastingvermijding’ moet hier eveneens ruim opgevat worden. De term omvat niet alleen belastingvermijding die als zuivere fraude kan worden gekarakteriseerd, zoals het onterecht niet doen van een aangifte dan wel het plegen van valsheid in geschrifte, maar ook belastingvermijding waarbij gebruik wordt gemaakt van onoorbaar geachte constructies. Wat betreft de zuivere fraudegevallen zijn bestuursrechtelijke en strafrechtelijke maatregelen instrumenten die de overheden ter beschikking staan. Belangrijk is echter dat de fraude eerst moet worden opgespoord, alvorens ze kan worden bestreden. Zeker als daarbij internationale wegen zijn bewandeld is dat geen sinecure. Internationale verdragen, waaronder verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en douaneverdragen bevatten onder andere de nodige bepalingen inzake het uitwisselen van informatie en het verlenen van wederzijdse bijstand bij de inning van belastingen. Interessanter is wat deze bijdrage betreft het voortraject, de gevallen waarbij geen sprake is van zuivere fraude, maar waarbij de leerstukken van *fraus legis* en misbruik van recht in het geding komen.

3. Reparatiewetgeving, *fraus legis* en misbruik van recht.

Het is niet mijn bedoeling hier in detail in te gaan op de omvangrijke, casuïstische jurisprudentie inzake *fraus legis* en het leerstuk ‘misbruik van recht’. Dat hebben anderen al in ruime mate gedaan.⁷ Ik beperk me tot het poneren en (kort) toelichten van een tweetal stellingen.

4 *Kamerstukken II* 2004/05, 30 061, nr. 2.

5 *Kamerstukken II* 2012/13, 33 403, nr. 3, V-N 2012/49A.7, p. 137.

6 Brief van 10 mei 2017, nr. 2017-0000092216, V-N 2017/26.4.

7 Ik volsta met te verwezen naar de bijdragen van J.J.A.M. Korving, R.E.C.M. Niessen en R.N.G. van der Paardt, in P. Kavelaars (red.), *Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar een fair share*, Bijdragen aan het op 21 juni 2013 door het Fiscaal Economisch Instituut georganiseerde congres over het begrip ongewenste belastingontwijking, Rotterdam, 2013, 139 blz. en naar *Cursus Belastingrecht*, deel Formeel Belastingrecht 2017, 7.5 en deel Omzetbelasting 2017, 2.4.4.K.

Stelling 1: De jurisprudentie ter zake van misbruik van recht van het Hof van Justitie stelt nieuwe grenzen aan de mogelijkheid van reparatiewetgeving achteraf door de nationale wetgever.

In par. 2 heb ik geconstateerd dat de stillegging van de parlementaire behandeling en vervolgens de intrekkingvoorstellen van wetsvoorstel 30 061 ingegeven zijn door de ontwikkeling van het leerstuk 'misbruik van recht'. Dit leerstuk heeft zich zodanig ontwikkeld door het Hof van Justitie dat de gevallen die de Nederlandse fiscale wetgever met dit voorstel van reparatiewetgeving wilde bestrijden, kunnen worden bestempeld als misbruik van recht. Dit maakt reparatiewetgeving ter zake overbodig. Vanuit het oogpunt van de fiscale wetgever is dit in eerste instantie aantrekkelijk. Het voorkomt een nog ingewikkeldere wetgeving, hetgeen ook voor de uitvoering ervan zijn voordelen heeft. Maar er zit mijns inziens wel een adder onder het gras. In de meergenoemde brief van 17 mei 2017 geeft de staatssecretaris van Financiën aan dat dit niet betekent dat nu alle door de fiscale wetgever mogelijk ongewenste situaties bestreden zijn dan wel bestreden worden. Om die ongewenste situaties te voorkomen wordt alsnog reparatiewetgeving als mogelijkheid ter bestrijding ervan geopperd. Meer concreet wordt in de brief verwezen naar de op 17 mei 2017 nog bij de Hoge Raad aanhangige procedure waarbij de gemeente Woerden een zogenoemde scholenconstructie heeft toegepast. De gemeente liet twee panden bouwen die bestemd waren voor multifunctioneel gebruik dat bestaat uit vrijgestelde onderwijsprestaties en uit belaste prestaties. De gebouwen werden belast geleverd aan Y tegen een koopsom van 10% van de bouwkosten. Aanvankelijk was het de bedoeling de gebouwen te verhuren aan de daartoe opgerichte beheersstichting Y, maar daarvan werd afgezien. De koopsom werd schuldig gebleven en omgezet in een rentedragende lening. Y heeft de terug te vorderen btw over de koopsom gestort op de rekening van de gemeente ter aflossing van de schuld. Een aantal gedeelten van de gebouwen komt om niet in gebruik bij drie instellingen voor bijzonder basisonderwijs. Een aantal andere gedeelten wordt deels vrijgesteld en deels belast (sportaccommodaties) verhuurd aan verschillende huurders. De gemeente trekt de btw die drukt op de bouw van de gebouwen nagenoeg geheel af. De zaak is voorgelegd aan het Hof van Justitie dat op 22 juni 2016 heeft geoordeeld dat de gemeente Woerden de voorbelasting die drukt op de bouw van de betreffende multifunctionele (school)gebouwen mag aftrekken.⁸ Het Hof van Justitie overweegt hierbij dat niet van belang is dat de gemeente de gebouwen heeft verkocht tegen een prijs die lager is dan de bouwkosten. Ook wordt overwogen dat de gemeente niet slechts recht heeft op gedeeltelijke aftrek van de btw, naar evenredigheid van de gedeelten van de gebouwen die voor economische activiteiten in de zin van de Btw-richtlijn worden gebruikt. Deze uitkomst was voor de staatssecretaris één van de redenen om wat betreft eventuele reparatiewetgeving een voorbehoud te maken. De Hoge Raad heeft op 23 juni 2017 de zaak afgerond en daarbij het arrest van het Hof van Justitie gevolgd, zodat het voorbehoud dat de staatssecretaris in zijn brief van 17 mei 2017 maakt er wellicht toe leidt dat deze of zijn opvolger met reparatiewetgeving komt. Ik vraag me echter wel af hoe houdbaar reparatiewetgeving in dit geval zal zijn

8 HvJ 22 juni 2016, C-267/15, BNB 2016/201.

en of ze de toets van het Hof van Justitie zal kunnen doorstaan. Immers, het Hof van Justitie heeft beslist dat er in deze casus geen sprake is van misbruik van recht. In hoeverre kan een nationale fiscale overheid dat door middel van reparatiewetgeving overrulen? Immers, de constructie als zodanig wordt door het Hof van Justitie toelaatbaar geacht. In andere lidstaten blijft de constructie legitiem. Nederlandse reparatiewetgeving kan dus internationaal gezien concurrentievervalsing veroorzaken en daardoor in strijd komen met het neutraliteitsbeginsel. Reparatiewetgeving is wat de btw, accijnzen en douanerechten alleen mogelijk voor zover de Europese regelgeving, waaronder richtlijnen, daartoe de ruimte bieden. Mogelijk trekt daarenboven de jurisprudentie van het Hof van Justitie een nieuwe grens.

Stelling 2: De grens die het door de Hof van Justitie ontwikkelde leerstuk 'misbruik van recht' trekt tussen oorbare en niet-oorbare vormen van belastingvermijding is robuuster, objectiever en definitiever dan de grens die fraus legis daartussen trekt.

Met deze wat speculatieve, tentatieve stelling ga ik me, dat ben ik me bewust, op glad ijs begeven. Toch wil ik haar kwijt. Fraus legis en misbruik van recht kennen veel overeenkomsten. Beide leerstukken keren zich tegen gekunstelde constructies die uitsluitend dan wel nagenoeg uitsluitend ten doel hebben belastingheffing te vermijden dan wel voor langere tijd uit te stellen. Voorts is het motief van de belastingplichtige om de belastingheffing te frustreren van belang. Zelf ben ik echter van mening dat er toch een belangrijk verschil is. Bij fraus legis speelt het gedrag van de belastingplichtige een belangrijke rol. Dit gedrag wordt beoordeeld binnen de maatschappelijke context en die maatschappelijke context is fluïde en kan in de loop van tijd veranderingen ondergaan. Met andere woorden de opvattingen over het al dan niet oorbaar zijn, kunnen zich in de loop van de tijd wijzigen. Het leerstuk 'misbruik van recht' richt zich mijns inziens veel meer op objectieve, vaststaande feiten. Dit leidt ertoe dat de grens tussen oorbaar en niet-oorbaar gedrag aanmerkelijk robuuster, objectiever en definitiever kan worden vastgesteld. Het leerstuk 'misbruik van recht', zoals dat is ontwikkeld door het Hof van Justitie, is zowel van belang voor de directe belastingen, als voor de indirecte belastingen. Voor wat betreft de directe belastingen gaat het echter vooral om het verkrijgen van toegang tot het EU-recht. Hoewel daarbij ook de feiten en omstandigheden van het geval van belang zijn, wordt de constructie als zodanig niet aangetast. De nationale wetgever, uitvoerder en rechter behouden hier alle zeggenschap. Dat is ook logisch, omdat het hierbij gaat om belastingen, waarover de soevereiniteit in beginsel nog bij de nationale lidstaten zelf berust. De indirecte belastingen, met name de omzetbelasting, de accijnzen en de douanerechten zijn daarentegen Europese belastingen, in die zin dat ze gebaseerd zijn op Europese regelgeving. Bovendien leent zich toepassing van het leerstuk 'misbruik van recht' mijns inziens meer voor toepassing op genoemde indirecte belastingen, als zijnde belastingen, waarbij objectieve feiten en omstandigheden in het geding zijn. De doelstelling en de werking van die belastingen staan objectief vast. Dat eerder een beroep op het instrument 'misbruik van recht' dan op fraus legis wordt gedaan blijkt onder andere uit de jurisprudentie. In par. 2 heb ik er al op gewezen dat het tussenschuiven van rechtspersonen om te profiteren van faciliteiten die de wet biedt wat de directe belastingen betreft min of

meer geaccepteerd is. Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad en het Hof van Justitie bij de interpretatie van het leerstuk 'misbruik van recht' kan echter mijns inziens onder andere de conclusie worden getrokken dat met het tussenschuiven van rechtspersonen, om te voorkomen dat in verband met een vrijstelling het aftrekrecht telooft, dit tussenschuiven een constructie reeds verdacht maakt. Overigens is daarmee niet enkel het tussenschuiven van de rechtspersonen als zodanig van belang. Met name de flankerende rechtshandelingen en gestelde voorwaarden met betrekking tot leveringsvoorwaarden e.d. zijn beslissend voor het constateren van misbruik van recht.

4. Tot slot

Ook voor professoren is er een tijd van gaan, hoewel dat voor je voorgangers, ik noem Leo Stevens, Sybren Cnossen en Wim Couwenberg, niet betekent dat ze hun mond houden en hun pen neerleggen. Dat doen overigens zoals je kunt constateren ook andere oud-medewerkers niet. Ik weet echter niet wat jij gaat doen. Geniet in elk geval van je vrije tijd. Ik ben blij dat ik nog een aantal overdenkingen aan je kwijt kon. Ik heb samenwerking met jou altijd zeer gewaardeerd.

Belastinghervorming en btw

De auteur onderzoekt de economische en financiële positie van de btw in Nederland met bijzondere aandacht voor de problematiek van de verschuiving van directe naar indirecte belastingen: hij is daarover niet optimistisch.

1. Inleiding

In deze bijdrage aan het liber amicorum van collega René van der Paardt wil ik aandacht besteden aan het onderwerp belastinghervormingen en de betekenis van de btw in dat verband. Als er in Nederland gesproken wordt over belastinghervormingen wordt vrijwel altijd gefocust op de loon- en inkomstenbelasting, recentelijk ook in samenhang met het toeslagenstelsel. Als het om de ingewikkeldheid gaat is naar mijn mening de inkomstenbelasting niet de boosdoener in ons belastingstelsel,¹ maar zijn dat veel meer de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting. Zoals blijkt uit uitlatingen van de staatssecretaris van Financiën mag de vennootschapsbelasting ingewikkeld zijn, want de vennootschapsbelastingplichtigen worden toch gesteund door een leger belastingadviseurs, een merkwaardige en kromme redenering. De omzetbelasting daarentegen is een ander verhaal, omdat de EU daar leidend is als het gaat om subject en object van de heffing. Alleen de tarieven zijn nog een nationaal speeltje.² Als er al een belastinghervorming de komende jaren tot stand mocht komen, wat mogen wij dan verwachten van de btw in dat verband?

2. De btw de Koning van ons belastingstelsel?

In onder andere mijn intreerede en afscheidsrede heb ik de inkomstenbelasting als de Koningin, thans zou men zeggen Koning, van ons belastingstelsel getypeerd. Maar btw-specialisten zien dat toch anders, want volgens hen geldt deze kwalificatie voor de btw. Wanneer wij uitsluitend kijken naar het btw-aandeel in de nationale belastingopbrengsten, dan is de btw zeker vele jaren de grootste 'fundraiser' geweest. Vanaf 1996 staat de btw wat dat betreft aan de top bij de rijksbelastingen en is volgens collega Kogels de btw van tijdelijke crisismaatregel uitgegroeid tot

* Emeritus hoogleraar aan de Erasmus School of Law van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1 Van een andere orde is het inhoud geven aan de inkomstenbelasting als draagkrachtheffing vanwege de samenhang met toeslagen en andere uitkeringen.

2 Met als ondergrens 5% en 15%.

structurele topscoorder.³ Maar sinds de Grote Recessie is de opbrengst van de btw echter achtergebleven en is de loon- en inkomstenbelasting weer de belangrijkste 'fundraiser' geworden.

Overzicht van belastingontvangsten 2008-2017 (in mld. euro's)

	Belastingontvangsten Rijk	btw	loon- en inkomstenbelasting
2008	144.346	43.221	40.494
2009	137.654	40.086	47.579
2010	143.212	42.654	48.178
2011	139.852	41.610	46.693
2012	135.482	41.699	44.305
2013	139.107	42.424	44.209
2014	147.758	42.708	45.466
2015	156.213	44.879	51.387
2016	152.139	46.269	49.929
2017	160.908	47.831	56.052

(2017: geschatte opbrengst volgens Miljoenennota 2017)

Zelfs de tariefsverhoging van 19% naar 21% met ingang van 1 oktober 2012 heeft dit beeld niet veranderd. Het Ministerie van Financiën ging er toentertijd van uit dat deze tariefsverhoging zeker € 4 mld. extra btw-opbrengst zou genereren voor de schatkist. De werkelijkheid is echter anders geweest.

In het belastingstelsel is de ene belasting robuuster dan de andere, hetgeen wordt aangeduid met de macro-economische progressiefactor, de zgn. MEP. Wanneer de MEP 1 of hoger is wil dat zeggen dat die heffing zich qua opbrengst synchroon ontwikkelt met de macro-economische ontwikkeling, waarbij wordt uitgegaan van het bbp. De btw wordt al sinds jaren als een zeer robuuste belasting gekwalificeerd. Maar de crisisjaren geven een ander beeld.

In de 'Progressiefactor onder druk tijdens crisis'⁴ wordt door het CPB hierover het volgende gezegd:

"Vanaf de crisisjaren wijkt de btw meer af van de ontwikkeling van het bbp. In 2009 (met negatieve bbp-groei) en 2010 (met minimale bbp-groei) zien we dat de btw zich buitenproportioneel verhoudt met veranderingen in het bruto binnenlands product. Ook in de jaren daarna handhaaft deze trend zich in de 1-jaars progressiefactor. De 6-jaars progressiefactor laat zien dat in de crisis de opbrengst van de btw achter is gebleven bij de ontwikkeling van het bbp (zie figuur 3.13, p. 20 van het rapport)."

3 H.A. Kogels, De omzetbelasting – van tijdelijke crisismaatregel tot structurele topscoorder, in jubileumnummer 75 jaar MBB mei 2006.

4 CPB Achtergronddocument van 24 oktober 2014.

Volgens het CPB wordt de daling van de btw-opbrengst vooral verklaard door afname van de groei consumptie van huishoudens en de substantiële afname van de investeringen in vaste activa. Een daling van de consumptie van huishoudens in tijden van crisis is normaal: de lonen stijgen niet meer, er is meer werkloosheid e.d. Maar in de macro-economische CPB-cijfers, die ten grondslag liggen aan de belastingopbrengsten in de Miljoenennota, moet dit zijn ingecalculiseerd. Algemeen bekend is dat deze CPB-cijfers altijd achter de feiten aan lopen, mede veroorzaakt door het feit dat de maatschappelijke ontwikkelingen niet goed inpasbaar zijn in de CPB-modellen. Bekend is dat de crisis vooral ook een vertrouwenscrisis is geworden. Dat heeft er onder andere toe geleid dat er in de crisisjaren veel gespaard is, hetgeen de consumptieve bestedingen negatief beïnvloed zal hebben. Er werd van uitgegaan dat ouderen meer consumeren, maar gezien het pensioenbeleid van Rutte II en het niet indexeren van de pensioenen, is deze verwachting niet uitgekomen. Een andere verklarende factor kan zijn de daling van de arbeidsinkomensquote in de afgelopen jaren en de stijging van het winstinkomen c.q. het kapitaalinkomen. Deze switch zal ook negatief uitpakken voor de nationale consumptie. De meer dan één miljoen zzp'ers, waarvan velen tijdens de crisisjaren het niveau van het bijstandsinkomen niet haalden, heeft ook een rem op de consumptieve bestedingen gezet.

Uit de op 16 augustus 2017 door het CPB gepubliceerde Actualisatie Middellangetermijnverkenning (MLT) 2018-2021 blijkt dat de consumptie van huishoudens achterblijft bij de groei van het bbp, hetgeen consequenties zal hebben voor de btw-opbrengsten in de komende jaren.

Echter ook de overheid heeft naar mijn overtuiging met zijn fiscale beleid veel invloed gehad op de consumptieve bestedingen. De forse verhoging van de loon- en inkomstenbelasting in de crisisjaren heeft de consumptieve ruimte voor burgers onder druk gezet. Het is toch heel opmerkelijk dat door organisaties/instanties, zoals IMF en de EU, steeds wordt gepleit voor een daling van de lasten op arbeid en een verschuiving naar consumptie en milieu, terwijl in de crisisjaren in Nederland juist het tegenovergestelde is gebeurd.

Je kunt daarom de nodige vraagtekens zetten bij het gevoerde fiscale beleid in de crisisjaren. Zie hierover het themanummer "De crisis voorbij ...???" in MBB oktober 2016.

3. Belastinghervormingscommissies en de btw

In deze paragraaf zal ik mij richten op de recente belastinghervormingscommissies uit de 21^{ste} eeuw, nl. de Commissie Van Weeghel en de Commissie Van Dijkhuizen. De Commissie Van Weeghel, ofwel de Studiecommissie Belastingstelsel, bracht op 7 april 2010 haar rapport uit onder de titel 'Continuïteit en vernieuwing'. Deze studiecommissie was eigenlijk geen belastinghervormingscommissie, want de opdracht was om scenario's voor herziening van het belastingstelsel aan de regering aan te reiken. Door de val van het kabinet-Rutte I en de wens van de minister/staatssecretaris van Financiën, Jan Kees de Jager, om voor 1 april 2010 het eindrapport afgerond te hebben t.b.v. de schrijvers van de verkiezingsprogramma's, is de

scenariogedachte van tafel geveegd en heeft de commissie zich vooral gericht op oplossingen voor de korte termijnproblemen.⁵

In het rapport is echter het een en ander te vinden over de btw en het btw-aandeel in de belastingmix. Deze studiec commissie kwalificeert de btw op basis van de cijfers t/m 2008 als een solide belasting, op zich niet zo vreemd, want op basis van de voorafgaande jaren lag de MEP om en nabij de 1. Op grond hiervan komt de commissie tot de aanbeveling om het aandeel van de btw in de belastingmix te verhogen. Een extra argument daarvoor is de toenemende vergrijzing: ouderen consumeren immers een relatief groter deel van hun inkomen en de commissie gaat ervan uit dat bij ouderen vaker sprake zal zijn van een hogere consumptie dan het inkomen. De commissie wil dat een hoger aandeel van de btw in de belastingmix bereiken door over te gaan tot invoering van een uniform btw-tarief van 19%. Volgens de commissie zijn de rechtsgronden voor het verlaagde tarief van 6% zwak en herverdeling kan beter via de inkomstenbelasting of door subsidies plaatsvinden. Sturing van het arbeidsaanbod via tariefdifferentiatie werkt volgens de commissie niet, omdat de verkeerde diensten tegen het verlaagde tarief worden belast.

Van der Paardt en Sparidis hebben in het themanummer van MBB van augustus 2010 hierop commentaar geleverd.⁶ De verschuiving in de belastingmix is volgens hen niet gebaseerd op theoretische (rechts)gronden, maar op consistente belastinginkomsten. Bij de btw als solide belasting moet volgens hen wel de kanttekening worden geplaatst dat het btw-stelsel onder druk staat door de toenemende (carousel)fraude bij de afdracht en teruggaaf van btw. Bij een visie over de btw in een toekomstig belastingstelsel zouden ook voorstellen passen voor de bestrijding van btw-fraude. Echter daarover laat de commissie zich niet uit. Wanneer wij de ontwikkelingen in de jaren daarna bekijken dan zien wij dat er weinig vorderingen zijn gemaakt in het verbeteren van het btw-stelsel als zodanig.⁷

Van der Paardt en Sparidis hebben forse kritiek op het voorstel tot afschaffing van het verlaagde tarief. Tariefdifferentiatie kan wel degelijk invloed hebben op het arbeidsaanbod, zoals toen reeds aan de orde was voor bepaalde arbeidsintensieve prestaties en ook tijdens de crisisjaren is toegepast.⁸ Het verlaagde tarief kan volgens hen wel degelijk een nivellerend effect hebben, als het maar beperkt wordt tot de echte eerste levensbehoeften. De reikwijdte van het verlaagde tarief is niet beperkt tot eerste levensbehoeften en/of arbeidsintensieve diensten. Het verlaagde tarief is veeleer een middel om nevensdoelen te bereiken, dat wil zeggen instrumentalisme in de btw; de richtlijnwetgever heeft via bijlage III bij de Btw-richtlijn dit allemaal mogelijk gemaakt. Tariefdifferentiatie kan de neutraliteit van het btw-stelsel aantasten. Een zeer bekend voorbeeld daarvan is het 6%-tarief voor boeken en het 21%-tarief voor e-books. Nadat het Hof van Justitie in zijn uitspraak van 7 maart

5 Zie het themanummer Continuïteit en vernieuwing in MBB augustus 2010 met daarin mijn bijdrage 'Rapport Continuïteit en vernieuwing: meer continuïteit dan vernieuwing!'

6 R.N.G. van der Paardt en E. Sparidis MSc, Studiec ommissie belastingstelsel: een toekomstvisie voor de btw en de overdrachtsbelasting, MBB augustus 2010.

7 Zie hierover S.T.M. Beelen, De btw in tijden van crisis, de btw in crisis? In MBB themanummer De crisis voorbij...???, oktober 2016; zie ook de bijdrage van collega Kogels in dit liber amicorum.

8 Zie hierover Beelen in het MBB themanummer van oktober 2016.