

“HET IS UIT DE HAND GELOPEN”

mevr. mr. M.E. Oenema en M. Evers LL.M.¹

Samenvatting

Op 15 maart jl. sprak professor J.J.M. Jansen zijn afscheidsrede uit. In zijn rede ging hij in op de nadelen, de omvang, de effectiviteit en de praktijk van het fiscaal instrumentalisme, dat volgens hem uit de hand is gelopen. Hij sloot zijn laatste universitaire wapenfeit daarom af met enige aanbevelingen voor de wetgever.

Inleiding

Op 15 maart jl. sprak professor J.J.M. Jansen zijn afscheidsrede uit in de aula van de Erasmus Universiteit. In 1993 was hij in dienst getreden als universitair docent bij Rotterdamse de juridische faculteit. Reeds drie jaar later verdedigde hij zijn proefschrift ‘Belastingheffing van coöperaties en haar leden’, om weer drie jaar later benoemd te worden tot hoogleraar Belastingrecht. Naast zijn universitaire werk is Jansen op veel andere fronten actief. Hij is bijvoorbeeld raadsheer plaatsvervanger in de belastingkamer van het Gerechtshof Leeuwarden en voorzitter van de redactiecommissie van dit Weekblad. Meer bijzonder is zijn uit de hand gelopen hobby: het houden en fokken van zeldzame Nederlandse huisdierenrassen zoals de zwartbles.

Met zijn benoeming als lid van de Staatsraad van de Raad van State per 1 maart 2010, voegde Jansen voor drie dagen in de week een nieuwe werkzaamheid toe aan zijn flink gevulde agenda. Toen de mogelijkheid zich voordeed om deze aanstelling per 1 januari 2012 te vergroten tot een vierdaagse, besloot Jansen de Rotterdamse Campus Woudestein volledig te verruilen voor het Haagse Paleis Kneuterdijk.

Instrumentalisme

Haags was ook het onderwerp van Janssens laatste universitaire wapenfeit. Zijn afscheidsrede met de titel ‘Het is uit de hand gelopen’ draaide om instrumentalisme in het belastingrecht, waarmee hij aansloot bij één van de onderzoekthema’s van zijn sectie fiscaal recht.

Als startpunt voor zijn rede sloot Jansen aan bij een Haagse definitie van ‘belastinguitgave’. Sinds 1987 hanteert het ministerie van Financiën als definitie van ‘belastinguitgave’: ‘Een overheidsuitgave in de vorm van een derving of uitstel van belastingontvangsten, die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet’. Maar wat is deze primaire heffingsstructuur? Het ministerie van Financiën rekent een regeling tot de hoofdstructuur als zij te maken heeft met de draagkracht. Binnen deze interpretatie valt bijvoorbeeld het verlaagde btw-tarief voor de arbeidsintensieve diensten van kappers en fietsenmakers onder het begrip belastinguitgave. Volgens Jansen maakt de politiek dankbaar gebruik van de interpretatieruimte die is gelegen in het tweede deel van de definitie om regelingen buiten het begrip belastinguitgave te houden. Kwalificatie als belastinguitgave heeft daarbij een belangrijke politieke consequentie. Een belastinguitgave moet namelijk elke vijf jaar worden geëvalueerd. Dit is een belangrijke reden waarom veel politici de hypotheekrenteaftrek liever niet als belastinguitgave willen aanmerken.

Nadelen

Jansen ziet vooral veel nadelen in het doen van belastinguitgaven. Dit bleek al uit het feit dat Jansen in zijn rede eventuele voordelen buiten beschouwing liet. De nadruk lag op een beschouwing van de

¹ Beide auteurs zijn als promovendus verbonden aan de sectie fiscaal recht van de Erasmus School of Law te Rotterdam. Oenema werkt daarnaast bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen in Breda, Evers is tevens werkzaam bij het Ministerie van Financiën. Deze bijdrage is geschreven in hun eerste hoedanigheid.

nadelen. Ten eerste stelde Jansen dat belastinguitgaven de algemene rechtsbeginselen verschraken, zoals het draagkrachtbeginsel. Ter ondersteuning van dit argument vroeg Jansen zich af of het grote verschil in belastingdruk tussen een IB-ondernemer en een werknemer wel gerechtvaardigd is op grond van de objectieve verschillen tussen hen. De relevante cijfers voor deze vergelijking ontleende hij aan een tabel afkomstig van het ministerie van Financiën.

Als tweede nadeel noemde Jansen de steeds ingewikkelder wordende fiscale wetgeving. Bij de wetstechnische vormgeving van belastinguitgaven doemen afbakeningsproblemen op. Dit geldt ook voor de op 1 januari geïntroduceerde multiplier in de giftenaftrek om giften aan bepaalde ANBI's stimuleren. Vereist is dat ANBI's zich (nagenoeg) uitsluitend bezig houden met cultuur. Volgens de parlementaire geschiedenis valt daaronder bijvoorbeeld ook behoud van erfgoed. Als voorbeeld haalde Jansen zijn fokschap Stijn van de spreekwoordelijke stal. De door Jansen gesteunde ANBI *Stichting Zeldzame Huisdierenrassen* strijdt voor het behoud van diersoorten zoals zwartbleschaap Stijn. Het is echter onduidelijk of deze stichting ook als ANBI kan kwalificeren. Uiteindelijk zal de Hoge Raad een beslissing moeten nemen over de reikwijdte van de regeling, voordat Jansen zeker weet of Stijn cultureel erfgoed is of niet. Jansen is deze mening in ieder geval toegedaan.

Een derde nadeel is het cadeaueffect: een fiscale beloning voor gedrag dat ook zonder de fiscale prikkel al werd vertoond. Daarnaast leidt versmalling van de belastinggrondslag tot een noodzakelijke verhoging van de statutaire tarieven. Tevens spelen het progressie-effect en het daaraan gelieerde verzilveringsprobleem. Hoewel de hoogte van het inkomen van een individu in veel gevallen niet zou moeten uitmaken voor de hoogte van de belastingsubsidie die die persoon ontvangt, is in de sfeer van de inkomstenbelasting vaak wel sprake van dit effect door de progressie in Box I. Bovendien is een grote groep Nederlanders onbereikbaar voor fiscale regelingen in de inkomstenbelasting. Jansen verwees naar cijfers van Flip de Kam, waaruit blijkt dat 23% van de Nederlandse huishoudens een zodanig laag inkomen heeft dat deze huishoudens niet eens de volledige heffingskortingen kunnen benutten. Jansen noemde deze huishoudens 'fiscaal onbereikbaar'.

Verder benadrukte Jansen de budgettaire risico's, zoals bij de inmiddels ingeperkte fiscale stimulering voor milieuvriendelijke auto's. Tevens leidt instrumentalisme tot te veranderlijke belastingwetgeving, waardoor de juiste balans tussen bestendigheid en flexibiliteit verstoord raakt. Ten slotte is er het probleem van de verantwoording: hoewel een vakministerie beleidsmatig verantwoordelijk is voor een belastinguitgave, ligt de budgetverantwoording bij het ministerie van Financiën.

Omvang

Voor een juiste budgetverantwoording is inzicht in de omvang van belastinguitgaven van groot belang. Jansen wees er op dat het uitmaakt of de belastinguitgave begrotingstechnisch is aan te merken als inkomsten of uitgaven. In het laatste geval is de belastinguitgave net als een reguliere subsidie onderworpen aan een strak beheersingskader. Belastinguitgaven hebben een hybride karakter en leiden volgens Jansen daardoor een sluimerend bestaan. En door de scheiding tussen beleidsverantwoordelijkheid en budgetverantwoordelijkheid verliezen de betrokken parlementariërs de omvang van belastinguitgaven regelmatig uit het oog.

Voor de omvang heeft Jansen niet alleen gekeken naar de belastinguitgaven, maar ook naar inkomstenbepalende maatregelen. Onder de laatste categorie valt bijvoorbeeld de hypotheekrenteaftrek. In de vorm van diverse tabellen presenteerde Jansen zijn bevindingen. Deze tabellen heeft hij ook opgenomen in de door Kluwer uitgegeven schriftelijke versie van de rede. Voor 2012 kwam Jansen uit op een totaal financieel beslag van € 74 mld. Van de ongeveer € 15 mld. aan belastinguitgaven komt bijna de helft ten goede aan ondernemers via 41 verschillende belastinguitgaven. Sommige belastinguitgaven zijn relatief klein, andere omvangrijk. Met verwijzing van cijfers van prof. Caminada stelde Jansen dat het schrappen van alle belastinguitgaven en inkomstenbepalende maatregelen zou kunnen resulteren in een brede belastinggrondslag met een toptarief van 10%. Jansen is echter geen

voorzitter van het schrappen van alle belastinguitgaven. Dit zou namelijk ook betekenen dat de omkeerregel bij pensioenopbouw zou verdwijnen.

Een groot probleem is volgens Jansen de verantwoording van de ontwikkeling van de belastinguitgaven. Een belastinguitgave zoals de spaarloonregeling was moeilijk te volgen, omdat de werknemer het spaarloon niet hoefde aan te geven. In het licht van de financiële crisis wil het kabinet een nulmeting doen op basis van begrotingsjaar 2011, om vervolgens te kijken hoe belastinguitgaven zich ontwikkelen. Jansen legde deze nulmeting naast de Miljoenennota 2012 en kwam verschillen tegen van wel 69%. Hoewel de staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven hoe hij zijn cijfers berekent, laat de controleerbaarheid voor de buitenwereld vanuit democratisch oogpunt wat Jansen betreft zeer te wensen over.

Effectiviteit

Elke belastinguitgave moet één keer in de vijf jaar geëvalueerd worden, maar Jansen heeft geconstateerd dat dat tot op heden niet altijd is gebeurd. Jaarlijks vinden hooguit drie evaluaties plaats. Een belangrijk voorbeeld van een niet-geëvalueerde regeling is de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de schenk- en erfbelasting. Ter nuancering merkte Jansen op dat de omvang en het effect van veel belastinguitgaven moeilijk te analyseren zijn. Wat is het referentiekader voor bijvoorbeeld maatregelen ter stimulering van het ondernemerschap? In evaluaties bevatten daarom voornamelijk kwalitatieve analyses, onder meer op basis van raadpleging van deskundigen uit het veld.

Een evaluatie heeft volgens Jansen zelden geleid tot afschaffing van een belastinguitgave. Als voorbeeld noemde Jansen de negatieve evaluatie van de landbouwvrijstelling in de inkomstenbelasting, die niet leidde tot afschaffing van de vrijstelling.

De weerbarstige praktijk

De wetgever heeft dit zelf in de hand. Jansen refereerde aan het fiscale adagium 'niets is zo blijvend als een tijdelijke belasting'. Jansen juicht toe dat de staatssecretaris zich in zijn Fiscale Agenda uitsprak voor het gebruik van horizonbepalingen. Belastinguitgaven worden onder een dergelijke bepaling pas verlengd bij een positieve evaluatie. Bij de R&D-aftrek die dit jaar is ingevoerd heeft de minister van EL&I uitdrukkelijk afgezien van een horizonbepaling, omdat onzekerheid over de duur van de regeling slecht zou zijn voor het vestigingsklimaat. Jansen ontwaarde hierin een trend dat de wetgever alweer aan het schuiven is. Een andere wijze om aan horizonbepalingen te ontkomen is een vrije interpretatie van het aangehaalde begrip 'belastinguitgave'.

Maar ook nog voordat de wetgever een belastinguitgave introduceert, doet zij veelal geen onderzoek naar de verwachte effectiviteit van de beoogde maatregel. Als voorbeelden noemde Jansen onder meer de btw-verlaging voor woningrenovatie en de overdrachtsbelastingverlaging van juli vorig jaar.

Aanbevelingen

Alle nadelen brachten Jansen tot het doen van een aantal aanbevelingen. Allereerst stelde hij voor belastinguitgaven onder het uitgavenkader te brengen. De minister die beleidsverantwoordelijk is, wordt dan ook budgetverantwoordelijk. Ook moet de wetgever durven af te schaffen. Deze wetgever moet ook zorgvuldiger omgaan met invoering van belastinguitgaven. Ten slotte propageerde Jansen een zogenaamde doelmatigheidsgrens. Uit het oogpunt van doelmatigheid en kosteneffectiviteit van het beleid kwalificeerde Jansen kleine belastinguitgaven als ongewenst. De doelmatigheidsgrens die Jansen voorstelt knoopt bij het totaalbedrag van de faciliteit aan. Jansen stelde niet voor rekening te houden met bijvoorbeeld de omvang van de groep gerechtigden, het bedrag per gerechtigde of de administratieve lastendruk. Met Jansens benadering zouden achttien belastinguitgaven binnen de directe belastingen kunnen vervallen en zeventien in de indirecte belastingen indien een grens van € 25 mln. Een aantrekkelijk perspectief voor het fiscale vereenvoudigingsstreven.

Woorden van dank en lof

Jansen rondde af met een dankwoord. Een dankwoord gericht aan de Erasmus Universiteit, waar hij dertig jaar geleden afstudeerde. Hij dankte ook het Weekblad Fiscaal Recht, dat volgens Jansen zijn leven had veranderd. Zijn werkzaamheden voor het WFR hadden hem namelijk opnieuw in contact met de Rotterdamse Universiteit gebracht en waren zo de opmaat naar zijn wetenschappelijke carrière. Onder redactie van professor Van Arendonk en office manager Fenneke van Dam hadden zijn collega's van de sectie fiscaal recht een bijzonder nummer van het Weekblad gemaakt. In dit *collectors item* is de menselijk kant van Jansen uitgebreid belicht. Zoals ook naar voren kwam in de uitgebreide speech Van Arendonk is Janssen niet slechts een fervent hobbyboer, maar ook schaats- en wielervanaat.

Uitleiding

Met zijn overstap naar Den Haag is Jansen in de voetsporen getreden van andere Rotterdamse hoogleraren, zoals Ellis (voorheen Staatsraad van het Koninkrijk) en Feteris (Staatsraad in buitengewone dienst en raadsheer in de Hoge Raad der Nederlanden). Decaan Maarten Kroeze benadrukte dat Jansens overstap naar de Raad van State enerzijds een compliment is. Anderzijds betreurt de faculteit het verlies van een begaafd docent en een prettige collega. In zijn nieuwe, hoge ambt zal Jansen een belangrijke bijdrage kunnen leveren aan de kwaliteit en innerlijke consistentie van onze fiscale wetgeving. Kroeze constateerde dat Jansen in zijn afscheidsrede de noodzaak voor deze bijdrage heeft aangetoond. In de komende jaren kan de fiscale wereld zien of het dankzij deze bijdrage lukt het fiscale instrumentalisme 'in de hand te houden'.