

# Verslag elfde Fiscale Conferentie Tax Talents

WFR 2024/315

**Verslag van de elfde Fiscale Conferentie Tax Talents, georganiseerd door de Belastingdienst en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), gehouden op 26 en 27 september 2024 in de Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.**

## 1. Inleiding

Op 26 en 27 september 2024 organiseerden het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst en de NOB de elfde editie van de Fiscale Conferentie Tax Talents in de Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder. Tien jonge medewerkers van de Belastingdienst en tien jonge NOB-leden gingen met elkaar en met de inleiders in gesprek over een viertal door henzelf gekozen fiscale thema's.

Tijdens deze editie kwamen de volgende thema's aan bod: (i) fraus legis, (ii) investeringsklimaat en innovatie, (iii) het juridisch speelveld van AI voor de fiscalist van morgen en (iv) eerlijke heffing. De deelnemers en inleiders spraken met elkaar op persoonlijke titel en de gehele conferentie vond plaats onder *Chatham House Rule*.<sup>3</sup> R. (Ronald) Russo<sup>4</sup> fungeerde als dagvoorzitter van de conferentie, terwijl de deelnemers de verdere (inhoudelijke) leiding voor hun rekening namen.

## 2. Fraus legis: een adequaat instrument tegen belastingontwijking en -ontduiking

*“Je mag gebruikmaken van de mogelijkheden die de wet biedt, maar in brede kring bestaat nu de overtuiging dat je eigen fiscale voordeel nastreven grenzen heeft en dat de rechter een actieve rol toekomt om die grens duidelijk neer te zetten.”*<sup>5</sup> Met dit citaat van Bernard Bavinck werd het eerste onderwerp, fraus legis, afgetrapt door C. J. (*Christa*)

van Hoek.<sup>6</sup> Zij vervolgde met het uiteenzetten van het technische kader van fraus legis. Vervolgens deelden A. (Aart) Nolten<sup>7</sup> en J. (*Joris-Jan*) Leenman<sup>8</sup> ervaringen uit de praktijk ten aanzien van het leerstuk fraus legis vanuit het perspectief van respectievelijk de adviseur en de inspecteur. Het onderwerp werd afgesloten met een plenaire discussie waarin de toekomst van het leerstuk werd besproken.

### 2.1 Technisch kader

Van Hoek opende haar betoog met een schets van het technische kader rondom fraus legis. De theorie in het kort: als zowel aan het normvereiste als het motiefvereiste is voldaan, kunnen rechtshandelingen worden genegeerd of getransformeerd. Hierbij dient de meerwegeneer in acht te worden genomen. Enerzijds betekent dit dat het kiezen van een fiscaal voordelige weg niet zonder meer leidt tot het kunnen aannemen van fraus legis. Anderzijds betekent dit dat fraus legis ook aan de orde kan zijn in de situatie dat een samenstel van rechtshandelingen een zakelijk einddoel heeft. De voorwaarden voor fraus legis lijken op het eerste gezicht helder, maar de praktijk is weerbarstig.

In de literatuur bestaat een verschil van mening in hoeverre fraus legis een buitenwettelijk leerstuk is. Volgens Van Hoek is de kwalificatie die je aan fraus legis toekent afhankelijk van je opvatting van het recht. Indien je meer waarde hecht aan doel en strekking, is fraus legis logischerwijs meer onderdeel van de wet. Als je daarentegen meer waarde hecht aan de letterlijke tekst van de wet, wordt fraus legis meer als iets buitenwettelijks gezien.

Van Hoek vervolgde haar bijdrage met een historisch overzicht van de ontwikkeling van het begrip ‘fraus legis’. In haar onderzoek heeft Van Hoek gezien dat de meeste arresten waar fraus legis aan de orde is, zijn gewezen in inkomstenbelastingprocedures, gevolgd door procedures over de vennootschapsbelasting, overdrachtsbelasting, omzetbelasting, dividendbelasting en schenk- en erfbelasting.

Van Hoek sloot haar bijdrage af door aan de hand van een casus over het ‘kruislings schenken’ van de verruimde eigenwoningvrijstelling (jubelton), de verschillende perspectieven die spelen bij fraus legis, namelijk die van de

1 Amanda Costeris is fiscalist omzetbelasting bij Belastingdienst Grote Ondernemingen.

2 Evita Draisma is Tax Advisor bij Loyens & Loeff N.V.

3 De Chatham House Rule luidt (sinds de verfijning in 2002): “Wanneer een vergadering, of een deel daarvan, wordt gehouden onder de Chatham House Rule zijn de deelnemers vrij om de ontvangen informatie te gebruiken, maar noch de identiteit noch de connectie van de spreker(s), noch die van een andere deelnemer, mag worden onthuld.” Zie voor een nadere uitleg van de Chatham House Rule [www.chathamhouse.org/about-us/chatham-house-rule](http://www.chathamhouse.org/about-us/chatham-house-rule).

4 Prof. mr. dr. R. Russo is hoogleraar belastingrecht aan de Tilburg University en tevens als vaktechnisch coördinator verbonden aan Belastingdienst Grote Ondernemingen.

5 Zie het interview met Bavinck na zijn afscheid als raadshoofd in de Belastingkamer van de Hoge Raad in: H. Bergman & F. Herreveld, ‘Belastingrechtspraak moet besloten blijven’, *WFR* 2017/2, p. 9.

6 Mr. C.J. van Hoek is buitenpromovenda aan de Rijksuniversiteit Groningen en doet in dat verband onderzoek naar fraus legis. Daarnaast is zij werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad der Nederlanden.

7 Mr. A. Nolten is Partner International Tax bij Deloitte en voorzitter van de Sectie Internationale Zaken bij de NOB.

8 Mr. J. Leenman is voorzitter van de Coördinatiegroep Tax Havens en Concernfinanciering bij de Belastingdienst.

wetgever, de adviseur/belastingplichtige, de inspecteur en de rechter, te illustreren.

## 2.2 Ervaringen uit de praktijk

Na het technische kader van Van Hoek, benadrukte Nolten allereerst dat de fiscus en de belastingadviseur in de context van de bewijslastpositie twee verschillende spellen spelen. De belastingadviseur, aan de ene kant, speelt een schaakspel en tracht hierbij te bewerkstelligen dat de andere partij geen vertrouwen meer heeft in het behalen van de 'eindstreep'. De inspecteur, aan de andere kant, speelt zeeslag waarbij hij in het ongewisse gehouden wordt over de zetten die door de andere partij gedaan worden.

Vervolgens ging Nolten in op enkele casusposities uit de praktijk met betrekking tot het leerstuk van art. 8bd Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet VPB) en Pijler 2. Nolten beargumenteerde dat bij de beoordeling van het al dan niet aanwezig zijn van fraus legis met betrekking tot art. 8bd Wet VPB, aandacht geschonken dient te worden aan de ratio van de vangnetbepaling ten opzichte van art. 8bc Wet VPB. Verder besprak Nolten dat het aannemen van fraus legis in combinatie met Pijler 2 erg lastig is omdat er zoveel 'Administrative Guidance' door de OESO is gepubliceerd. De afdrank lijkt te zijn dat hoe meer guidance er is ten aanzien van een artikel, hoe kleiner de bewegingsruimte voor het aannemen van fraus legis ten aanzien van dat artikel.

Leenman vertelde over zijn betrokkenheid bij de welbekende *Lingerie*-zaak (BNB 2021/237) en de aanpak van de Belastingdienst. De beschikbare middelen tot bestrijding van de structuur waarin met behulp van een fiscale eenheid en een lening met, kort gezegd, een looptijd van 40 jaar en een rente van 13%, de winst van het lingerie-concern volledig werd afgezet tegen rentebetalingen, leken destijds beperkt. De argumenten van de fiscus ten aanzien van de herkwalficatie van de lening als eigen vermogen, de onzakelijkheid van de hoogte van de rente en het van toepassing zijn van art. 10a en 10d Wet VPB werden alle van de hand gewezen door het hof. Het laatste geschilpunt, het al dan niet aanwezig zijn van fraus legis, werd door hof en Hoge Raad in het voordeel van de fiscus beslist. Leenman greep terug naar de elementenbenadering zoals uiteengezet door Van Hoek en zette de specifieke elementen uiteen welke ertoe geleid lijken te hebben dat de Hoge Raad fraus legis heeft aangenomen in de *Lingerie*-zaak.

## 2.3 Plenaire discussie

Na een uitgebreid inkijkje in de praktijk van zowel de Belastingdienst als de adviespraktijk, werden de deelnemers uitgenodigd om deel te nemen aan een stellingenspel volgens het concept 'over de streep'. Na een korte toelichting over de NOB tax principles werd een aantal stellingen geprojecteerd waarin de deelnemers en de inbrengers kleur mochten bekennen.

Het thema werd afgesloten met de vraag wat de deelnemers zouden willen meegeven aan de wetgever, zowel over de implementatie van het voorgestelde art. 29i Wet VPB, als een meer algemeen beeld over fraus legis. Van Hoek verwacht dat er materieel weinig zal veranderen met de implementatie van art. 29i Wet VPB waarin de algemene anti-misbruikregel uit de ATAD is vastgelegd. Zij gelooft dat er voornamelijk grote stappen kunnen worden gezet in het formele belastingrecht rondom fraus legis. Er is nu weinig *guidance* als het om formele aspecten gaat bij fraus legis, zoals over de bewijslastverdeling, aldus Van Hoek. Leenman uitte zijn vrees voor nieuwe discussies rondom de grammaticale interpretaties van het nieuwe wetsartikel. Hij suggereerde dat hij (meer) subsidiair om die reden toch nog fraus legis zou stellen, ook bij een beroep op art. 29i Wet VPB. Ook gaf Leenman aan dat het wegnemen van onzekerheid ten aanzien van fraus legis door invoering van art. 29i Wet VPB tot gevolg kan hebben dat het 'tax planning boekje van de toekomst' wordt geschreven. Nolten wees ten slotte op de toename van complexiteit in het internationale fiscale speelveld bij toepassing van fraus legis met compenserende heffingen elders. Hij sprak uit zich te verheugen op de verdere ontwikkelingen op dit gebied.

## 3. Investeringsklimaat en innovatie: een gekleurde bril of past die van een ander ook?

Het tweede onderwerp van de dag draaide om het Nederlandse investeringsklimaat en innovatie. Allereerst sprak E. (Edwin) Visser<sup>9</sup> over het belang van innovatie voor de economie. Vervolgens ging H. (Hans) Kuijpers<sup>10</sup> in op hoe Nederland en zijn vestigingsklimaat gezien wordt door buitenlandse investeerders. M. (Marloes) Dijs<sup>11</sup> sprak als derde inbrenger over de samenhang tussen innovatie en fiscaliteit. Het onderwerp werd afgesloten met een panel-discussie.

### 3.1 Innovatie en economie

Visser startte zijn verhaal met de opmerking dat de Europese Unie en Nederland achterlopen op het gebied van technologische investeringen. De arbeidsproductiviteit loopt achter en de arbeidsmarkt is (te) krap. Het Nederlandse belastingstelsel stimuleert niet tot meer werken en de marginale belastingdruk is (te) hoog. De productiviteit zal volgens Visser moeten groeien om meer welvaart te creëren, wat essentieel is voor de digitale transformatie, de groene transformatie, zorg en onderwijs.

Vervolgens splitste Visser de verschillende factoren die van invloed zijn op productiviteit op in een aantal catego-

9 Mr. E. Visser is dep. Global Tax Policy Leader bij PwC.

10 Mr. H. Kuijpers is Director Investment Projects bij de Netherlands Foreign Investments Agency (NFIA).

11 Drs. M. Dijs is Senior Tax Advisor bij Loyens & Loeff N.V.

rieën, zijnde het macro-, meso- en microniveau. Op macro-niveau is het van belang dat wij, als maatschappij, niet harder, maar vooral slimmer gaan werken. De mate waarin een markt concurrerend is, wordt namelijk bepaald door onder andere innovatie en de kwaliteit van instituties, maar vooral door de kwaliteit van onderwijs. Op mesoniveau is het voornamelijk van belang dat er sterke innovatieve leiders aanwezig zijn in de markt, omringd door een sterk MKB. Om dit te bereiken is op microniveau digitalisering, automatisering, internationalisering, beter management en goede financiering nodig. Vooral dit laatste merkte Visser aan als een probleem binnen Nederland, zeker voor scale-ups. Als randvoorwaarde is het belangrijk dat er sprake is van een goed ondernemingsklimaat. Daar zien we een verslechtering sinds 2018.<sup>12</sup>

Visser pleitte voor een holistische benadering waarin men naar de fiscaliteit kijkt in samenspel met andere factoren zoals concurrentievermogen en klimaatverandering. Hij ziet dit op dit moment, naar zijn mening, onvoldoende terug in de politiek. Zo wordt er in het hoofdlijnenakkoord niet gesproken over arbeidsproductiviteit. In het regeerprogramma staat dat het kabinet wil werken aan de productiviteitsagenda, maar in de Miljoenennota wordt er wel € 1 miljard gekort op onderzoek en onderwijs en wordt het Groeifonds opgeheven. De plannen en het geld sluiten niet op elkaar aan in Nederland, aldus Visser.

Als fiscale beleidsreflectie gaf Visser mee dat fiscaal beleid ondersteunend moet zijn aan de nieuwe maatschappelijke prioriteiten. Belastingbeleid is immers niet meer los te zien van handelsbeleid en geopolitiek. Een tweede prioriteit is dat het systeem stabiel en voorspelbaar moet zijn.

### 3.2 Innovatie en overheid/bedrijfsleven

Na Vissers bijdrage over innovatie en economie, belichtte Kuijpers het perspectief op innovatie en het vestigingsklimaat vanuit de overheid, specifiek de NFIA. De NFIA is opgericht om buitenlandse investeringen naar Nederland te halen, of beter gezegd, via Nederland toegang te geven tot andere markten. Kuijpers nam de deelnemers mee door de verschillende aantrekkelijke aspecten van Nederland als vestigingsland te belichten, evenals de nationale en internationale uitdagingen die het Nederlandse vestigingsklimaat beïnvloeden.

Tot de aantrekkelijkste aspecten van het Nederlandse belastingregime behoren de benaderbaarheid van de Nederlandse fiscus en fiscale regelingen zoals de innovatiebox, WBSO en 30%-regeling. Kuijpers benadrukte daarnaast het gebrek aan voorzienbaarheid van wetgeving. De abruptheid waarmee onlangs de 30%-regeling werd teruggedraaid, heeft veel teweeggebracht bij bedrijven. De 30%-regeling

was goed geëvalueerd, wat de beslissing tot afbouw nog onverwachter maakte. De stabiliteit en betrouwbaarheid van de Nederlandse fiscale wetgeving is in de ogen van veel bedrijven aangetast, wat weer gevolgen heeft voor 'ons' vestigingsklimaat.

Naast de stabiliteit van de Nederlandse fiscale wetgeving, noemde Kuijpers de krapte op de arbeidsmarkt en huizenmarkt evenals de krapte op het energienetwerk, als grote nationale uitdagingen voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Vooral het tekort aan energie noopt bedrijven ertoe hun (uitbreidings)investeringen elders te doen. Als grote internationale uitdagingen werden de Brexit en de geopolitiek genoemd.

Kuijpers sloot af met een pleidooi voor meer en betere Europese samenwerking. Op dit moment concurreren lidstaten onderling voor de vestiging van een multinationale onderneming. Echter, indien de vestiging van bedrijven Europees gereguleerd wordt en bijvoorbeeld farmaceutische bedrijven naar Nederland komen, waar medicijnen gemakkelijk via Schiphol kunnen worden verscheept, en energie-intensieve bedrijven naar Duitsland, waar geen energienetwerkprobleem is, kunnen we ook daadwerkelijk concurreren met grootmachten zoals de VS en China.

### 3.3 Innovatie en fiscaliteit

Na Kuijpers' inzichtelijke bespreking van de uitdagingen en kansen voor het Nederlandse vestigingsklimaat, richtte Dijs zich in haar bijdrage op de relatie tussen innovatie en fiscaliteit. Overheden kunnen innovatie op twee manieren stimuleren: direct, bijvoorbeeld via subsidies of R&D-contracten, of op een indirecte manier door inzet van het belastingstelsel. Fiscale regelingen ter bevordering van innovatie zijn niet meer weg te denken. Zowel in de OECD als in de EU is het aantal landen dat dergelijke regelingen aanbiedt de afgelopen twee decennia nagenoeg verdubbeld. Uit recent onderzoek van de OECD blijkt verder dat beide methoden gemiddeld even effectief zijn in het stimuleren van innovatie, hoewel specifieke soorten innovaties meer baat hebben bij de ene methode dan bij de andere. Zo heeft wetenschappelijk onderzoek meer baat bij directe overheidssteun, terwijl fiscale regelingen effectiever zijn in het stimuleren van experimentele ontwikkeling. Een voordeel van indirecte, fiscale steun is dat de keuzemogelijkheid aan de bedrijven wordt gelaten. Tegelijkertijd heeft dit als nadeel dat er minder gericht op bepaalde beleidsterreinen kan worden gestimuleerd. Een combinatie van de twee soorten overheidssteun is dus wenselijk.<sup>13</sup>

Wat Dijs betreft is een essentieel onderdeel van innovatie onzekerheid; de kans op een succesvolle ontwikkeling is onbekend, net zoals de duur van de ontwikkeling, terwijl

12 PwC Business Climate Heatmap 2024 (<https://www.pwc.nl/actueel-publicaties/assets/pdfs/pwc-dutch-business-climate-trends.pdf>).

13 OECD R&D tax incentives database: Highlights from the April 2024 update", <https://oe.cd/rntax>, april 2024.

de kosten hoog zijn en ook niet altijd goed zijn in te schatten. Op de korte termijn ziet fiscale stimulering van innovatie voornamelijk op de kostenzijde. Door de WBSO en de 30%-regeling worden bedrijven gesteund in het beheersbaar houden van de cashflow voor innovaties. Deze regelingen zijn voornamelijk effectief voor het MKB, maar zijn ook van belang in de investeringsbeslissingen van grote ondernemingen. Op de lange termijn houdt stimulering van innovatie veelal in dat winst genereren moet worden beloofd. In Nederland is hiervoor de innovatiebox in het leven geroepen.

Dijs noemde ook de knelpunten in de fiscale regelingen, namelijk het wisselende en onvoorspelbare overheidsbeleid de afgelopen jaren, complexe wetgeving en hoge administratieve lasten. Omdat innovatie op zichzelf al onzekerheid met zich meebrengt, pleitte Dijs voor simpeler en vooral voorspelbaar fiscaal beleid.

#### 4. Het juridisch speelveld van AI voor de fiscalist van morgen

De tweede conferentiedag begon met het onderwerp 'het juridisch speelveld van AI voor de fiscalist van morgen'. Allereerst werd via een mentimeter een inschatting gemaakt van hoe de deelnemers tegen AI binnen de fiscaliteit aankijken. Vervolgens werd de visie vanuit de Belastingdienst op het gebruik van AI toegelicht door J. (Jörgen) Raven.<sup>14</sup> Nadat F. (Fieke) van der Vlist<sup>15</sup> inging op de visie vanuit de adviespraktijk op het gebruik van AI, werd afgesloten met dezelfde mentimeter om te kijken of de deelnemers meer of minder geloof hebben gekregen in de werking van AI binnen de fiscaliteit.

##### 4.1 Visie vanuit de Belastingdienst

Volgens Raven is AI een verzamelnaam voor algoritmes en methodes die taken uitvoeren waarvoor men dacht dat menselijke intelligentie nodig was. Artificiële intelligentie verwijst naar systemen die intelligent gedrag vertonen door hun omgeving te analyseren en – met een zekere mate van zelfstandigheid – te leren, beslissingen te nemen en actie te ondernemen om specifieke doelen te bereiken. De onderstreepte termen omvatten de kernaspecten van AI. Raven wijdde aan de hand hiervan uit over de verschillende vormen van AI waaronder (un)supervised machine learning, reinforcement learning en deep learning.

Raven erkende de risico's van AI door het te beschrijven als een stochastische papegaai. Hij gaf het voorbeeld van een AI-rechter die de conclusie zou kunnen trekken dat een verdachte met blauwe sokken schuldig is, gebaseerd

op een opeenvolging van toevallige uitkomsten waarin eerder veroordeelde verdachten blauwe sokken droegen.

Raven nam de deelnemers vervolgens in vogelvlucht mee in zijn onderzoek naar het gebruik van AI bij boekenonderzoeken. Hij ging in op de belangrijkste wet- en regelgeving die van toepassing is op de inzet van AI-algoritmes in fiscale boekenonderzoeken door de Belastingdienst. Dit juridische kader wordt grotendeels ingevuld door drie relevante grondrechten, te weten het recht op non-discriminatie, privacy en rechtsbescherming. Om deze grondrechten (deels) te waarborgen bij AI-toepassingen, is inmiddels de AI-verordening aangenomen. Vervolgens ging Raven in op twee categorieën van juridische risico's verbonden aan AI-toepassingen voor boekenonderzoeken die een inbreuk kunnen maken op de eerdergenoemde grondrechten. De ene categorie ziet op gegevens en de andere categorie op analyses. Als voorbeeld van een risico in de gegevenscategorie noemde Raven het samenstellen van een dataset. Indien de kiesdistricten in de VS bijvoorbeeld anders samengesteld zouden zijn, zou de uitslag van de verkiezingen weleens heel anders kunnen zijn. Als voorbeelden van een risico in de analysecategorie noemde Raven profilering en de technische werking, welke niet kan worden gegarandeerd of vastgesteld, maar ook bijvoorbeeld de geautomatiseerde besluitvorming waarin het recht van belanghebbende op menselijke tussenkomst en een eerlijk proces moet worden gewaarborgd.

##### 4.2 Visie vanuit de adviespraktijk

Na de uitgebreide toelichting van Raven op de visie vanuit de Belastingdienst, nam Van der Vlist het woord om de visie vanuit de adviespraktijk op het gebruik van AI te bespreken. Ze opende met een schets van veelgestelde vragen die de adviseur ontvangt. "Ik overzie het niet meer, ik krijg veel over mij heen in de vorm van nieuwe regelgeving." Deze veranderingen in regelgeving brengen niet alleen de wens om slimmer te werken, maar ook een noodzaak met zich mee.

Van der Vlist benadrukte dat het gebruik van technologie al een enorme ontwikkeling heeft doorgemaakt. De transformatie begon ooit met de overgang van 'paper to digital'. Vervolgens kwam er een verschuiving naar data en de eerste fiscale robots. Dit is inmiddels alweer (deels) een gepasseerd station; momenteel bevinden we ons in de fase waarin generatieve AI mogelijkheden biedt om ongestructureerde data te ordenen.

Deze ontwikkeling brengt volgens Van der Vlist ook met zich mee dat nieuwe vaardigheden nodig zijn in het fiscale domein om klanten te adviseren en ondersteunen in compliance met alle (nieuwe) wet- en regelgeving. AI kan risico's inventariseren, informatie aanvullen en complexe analyses maken. Dit gaat volgens haar een groot effect hebben op taken die gestandaardiseerd en geautomati-

<sup>14</sup> Drs. J.G.A. Raven RE RA CISA EMITA is IT-auditer en Register Account bij de Belastingdienst.

<sup>15</sup> Drs. F. van der Vlist RA CIA is Partner in Data and Technology bij PwC.

seerd kunnen worden. De fiscalist zal meer tijd hebben om complexe vraagstukken op te lossen die zijn beoordeling vragen.

Vervolgens ging Van der Vlist ook in op de risico's van generatieve AI. Ze maakte de deelnemers bewust van de gevaren door vragen te stellen zoals: welke data worden aangesproken om tot een antwoord te komen? Hoe voorkomen we dat onze menselijke bias in de AI-training wordt meegenomen? Hoe weet ik of een AI-tool is gaan 'hallucineren'?

Van der Vlist sloot af door de deelnemers mee te nemen in de praktische toepassingen van AI. Aan de hand van verschillende voorbeelden gaf zij een demonstratie over hoe AI kan helpen met het analyseren van jaarrekeningen, fouten kan opsporen en inspiratie kan leveren voor het schrijven van belastingadviezen. Aan het einde van haar presentatie gaf Van der Vlist de volgende waarschuwing mee aan de deelnemers: "You can't tell when it's wrong unless you already know the answer".

## 5. Eerlijke heffing

Het laatste onderwerp dat aan bod kwam tijdens de elfde Fiscale Conferentie Tax Talents was eerlijke heffing. A. (Arthur) van der Linden<sup>16</sup> opende de sessie met een visuele representatie van de gevolgen van inkomensafhankelijke heffingskortingen op de marginale inkomstenbelastingdruk. Vervolgens gingen R.E. (Richard) Zwier<sup>17</sup> en J. (Janet) Ganzeveld<sup>18</sup> gezamenlijk in op de al dan niet eerlijke heffing van en rondom box 2. Het onderwerp werd afgesloten door H. (Hessel) Rooijackers,<sup>19</sup> die uitlegde hoe je als Kamerlid een motie schrijft en zo kan trachten om een eerlijkere heffing te bewerkstelligen.

### 5.1 Marginale belastingdruk op inkomen

Allereerst introduceerde Van der Linden twee begrippen: de marginale druk en de gemiddelde inkomstenbelasting- en toeslagendruk. De marginale druk is een indicator hoeveel inkomen wordt overgehouden als belastingplichtige € 1 meer gaat verdienen, terwijl de gemiddelde druk een indicator is in hoeverre het loont om een bepaald (arbeids)inkomen te genieten. Een (te) hoge marginale druk remt de prikkel om een hoger inkomen na te streven.

Van der Linden besprak vervolgens de voor- en nadelen van een vlaktaks. Voorstanders van de vlaktaks noemen

als voordelen de eenvoud van het systeem, minder verstoringen op de arbeidsmarkt en een daling van de administratieve lasten. De keuzes van een gezin worden niet beïnvloed, eenieder heeft immers een gelijk marginaal tarief. Tegenstanders daarentegen wijzen er volgens Van der Linden op dat een vlaktaks leidt tot hogere tarieven aan de 'onderkant' en lagere tarieven aan de 'bovenkant', wat resulteert in een toename van inkomensverschillen. Daarnaast is het door Nobelprijswinnaar Mirrlees aangetoond dat het optimaal is om met meerdere tarieven te werken vanuit het oogpunt van marginaal nut en gelijke opoffering.

Van der Linden visualiseerde vervolgens dat het inkomensafhankelijk maken van heffingskortingen een grote invloed heeft gehad op de ontwikkeling van de marginale inkomstenbelastingdruk in box 1. Hierdoor ontstaat de situatie dat indien er een inkomensafhankelijke heffingskorting wordt verkregen, de marginale inkomstenbelastingdruk stijgt, omdat je naast de heffing in de schijven op een bepaald punt ook je heffingskorting moet terugbetalen. Hierdoor wijken de daadwerkelijke tarieven af van de schijftarieven. Van der Linden concludeerde dat een tweeschijvenstelsel in box 1 de facto niet bestaat: door het bestaan van inkomensafhankelijke heffingskortingen zijn er in werkelijkheid veel meer tarieven.

### 5.2 Is er wel/geen sprake van eerlijke heffing in box 2?

Met een goed begrip van de marginale belastingdruk op zak, werden de deelnemers uitgenodigd om in gesprek te gaan met de twee inleiders aan de hand van diverse stellingen over een eerlijke heffing in box 2. Om de discussie te starten, gaven beide inleiders een korte pitch waarin zij hun standpunten nader toelichtten.

Ganzeveld trapte af door te stellen dat de discussie rondom en de kritiek op box 2 steeds feller is geworden. Volgens haar wordt box 2 vaak gezien als een 'pretbox' die bekneeld zit tussen box 1 en 3. Ook is box 2 wel de 'kraamkamer van baby-bv's' genoemd. Het tarief van box 2 is herhaaldelijk verhoogd zonder overgangsrecht en dit is (vooral) de laatste jaren mede ingegeven door louter budgettaire overwegingen. Ganzeveld vindt dit niet terecht. Ganzeveld schetste in dat kader de historische context van het aanmerkelijk belang (vanaf het Besluit IB 1941) en het spanningsveld in het huidige boxenstelsel tussen aan de ene kant box 1 en 2 en tussen box 2 en 3 aan de andere kant. Volgens haar kan box 2 de problemen die het boxenstelsel met zich meebrengt niet alleen oplossen. Micromaatregelen zoals de Wet excessief lenen bij eigen vennootschap zijn volgens haar in elk geval niet de oplossing en ongewenst.

Zwier vervolgde met zijn pitch dat de box 2-regeling oorspronkelijk bedoeld was voor de aanmerkelijkbelanghou-

<sup>16</sup> Dr. A.T.H. van der Linden werkt als Specialistisch Adviseur Tax & Technology bij de Belastingdienst en is deeltijds gedetacheerd bij het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

<sup>17</sup> Mr. R.E. Zwier is Landelijk Vaktechnisch Coördinator Inkomstenbelasting en Schenk- en Erfbelasting bij de Belastingdienst.

<sup>18</sup> Mr. dr. J. Ganzeveld is zelfstandig gevestigd als belastingadviseur en extern fiscaal wetenschappelijk adviseur van BDO.

<sup>19</sup> H. Rooijackers MSc is Beleidsmedewerker Economie en Financiën in de D66-fractie.

der, als afgeleid ondernemer, die de ultieme winst behaalt bij vervreemding van de aandelen. Er is inmiddels € 450 miljard gemoeid met box 2, waarvan € 55 à € 60 miljard is uitgeleend aan de aandeelhouder. Binnen box 2 is er veel beleggingsvermogen dat niet wordt gebruikt in de onderneming en is de 'toegangspoort' tot box 2 flexibel. Box 2 is niet langer alleen voor de afgeleide ondernemer, maar biedt steeds meer een planningsmogelijkheid. Ganzeveld merkte op dat dit echter (mede) het gevolg is van het failliet van box 3 en niet (slechts) valt toe te rekenen aan box 2. Zwier vervolgt dat uit CPB-onderzoek<sup>20</sup> blijkt dat met name vermogende directeur-grotoaandeelhouders aanmerkelijkbelangheffing uitstellen of afstellen. Daardoor is naar zijn mening de belastingdruk lager dan het cumulatieve vpb/ab-tarief dat de wetgever voor ogen staat. Ganzeveld betwijfelt dit en plaatst hierbij onder meer de kanttekening dat het aanmerkelijkbelangtarief nominaal moet worden meegenomen.

Vervolgens gingen de twee inleiders in discussie met de deelnemers aan de hand van een aantal stellingen. Beiden lichtten bij elke stelling kort toe waarom zij het ermee eens of oneens zijn. De deelnemers werden daarna uitgenodigd hun mening te geven.

De stellingen luiden als volgt.

- *Stelling 1* – Op dit moment leidt het systeem van heffing in box 2 (met name door de mogelijkheden voor DGA's om box 2-heffing uit te stellen) tot een lage belastingdruk in box 2 en dit is niet rechtvaardig. De inleiders hebben hun mening hiervoor in hun pitch gegeven. Bij de deelnemers was geen meerderheid voor of tegen deze stelling.
- *Stelling 2* – In een eerlijke belastingheffing wordt niet gewerkt met ficties en forfaits. Ganzeveld meent dat het gevaar bestaat dat elke fictie/elk forfait onder vuur zal komen te liggen wegens strijd met het EVRM. Zwier is hier voor nuance en vindt dat er daarbinnen nog steeds ruimte is voor ficties en forfaits, mits proportioneel. In essentie waren de deelnemers het eens met de stelling. Wel werd opgemerkt dat ficties functioneel kunnen zijn.
- *Stelling 3* – Een onbetrouwbare (mede)wetgever en overheid leidt tot oneerlijke belastingheffing. Dit geldt volgens Ganzeveld bijvoorbeeld voor slecht onderbouwde maatregelen die tijdens de behandeling van het Belastingpakket in de Tweede Kamer op het laatste moment werden aangenomen en voor de continue wijziging van tarieven. Zwier sluit zich daarbij aan. Structurele ambtelijke inbreng om de onderbouwing en de juridische legitimiteit van wetgeving te borgen kan volgens hem helpen om politiek opportunisme en zwalkoersen tegen te gaan. De (meeste) deelnemers onderschreven voorgaande.

- *Stelling 4* – Een systeem van rechtsvormneutrale belastingen voor ondernemers en beleggers leidt tot een duidelijker heffingsystematiek en daardoor een eerlijker belastingheffing. De inleiders zijn beiden voor een grondige(r) aanpak van de herziening van de inkomstenbelasting in plaats van lapmiddelen. De deelnemers konden zich hiermee verenigen.

### 5.3 Hoe schrijf je een motie?

Na een levendige discussie over eerlijke heffing, werd het tijd om de aandacht te verleggen naar een ander belangrijk aspect van het fiscale en politieke proces: het schrijven van een parlementaire motie. Rooijackers opende zijn bijdrage met een beknopte les maatschappijleer, waarin hij de verschillende rechten en taken van de Tweede Kamer toelichtte. Vervolgens gaf hij een gedetailleerde uitleg over de diverse soorten debatten en de opbouw van een motie. Een motie bestaat veelal uit drie onderdelen: feiten/constateringen, meningen en een afsluitend verzoek. Het doel van een motie kan variëren van het initiëren van concrete actie, het behalen van een (symbolische) overwinning, het agenderen van onderwerpen, het creëren van aanknopingspunten tot het uitoefenen van druk op het kabinet.

Rooijackers illustreerde zijn uitleg met verschillende voorbeelden van moties, waarbij hij liet zien hoe deze doelen in de praktijk werden bereikt en welke frames door de verschillende politieke partijen werden gebruikt. Na de theoretische uitleg, kregen de deelnemers de kans om zelf een motie te schrijven. Hierbij konden zij de kennis en inzichten die zij tijdens de conferentie hadden opgedaan, direct toepassen. De deelnemers schreven moties over uiteenlopende onderwerpen, zoals een inkomensonafhankelijke huurtoeslag en een onderzoek naar de invoering van een vlaktaks.

## 6. Afsluiting

Russo sloot de conferentie af door zijn waardering uit te spreken voor de bijdragen van de inleiders, de succesvolle organisatie en de actieve deelname van de deelnemers. Hij reflecteerde op twee leerzame dagen waarin diverse actuele en maatschappelijk relevante thema's aan bod zijn gekomen. Gedurende de conferentie was er aandacht voor de benadering vanuit de wetgevende, uitvoerende en rechterlijke macht, alsmede vanuit de belastingadviespraktijk.

<sup>20</sup> 'Inkomens en belastingen aan de top', CPB mei 2024.