

Gunstig ondernemersklimaat vereist andere prioritering in fiscaal beleid

Het bevorderen van het ondernemersklimaat is traditioneel een belangrijk aandachtspunt binnen het Nederlandse economische beleid. Onze welvaart is echter meer gediend met een verbetering van de uitvoering van het fiscale systeem, dan met het voorheen zo gebruikelijke inbouwen van allerlei specifieke belastingvoordelen voor ondernemers.

IN HET KORT

- Specifieke belastingsubsidies hollen het draagkrachtbeginsel uit, en leiden zo tot maatschappelijke scheefgroei.
- Heroverweeg de fiscale oudedagsreserve, de investeringsaf trek, de zelfstandigenaftrek en de bedrijfsopvolgingsregeling.
- Het ondernemersklimaat is meer gediend met hoogwaardige wetgeving en een adequaat functionerende Belastingdienst.

LEO STEVENS

Emeritus hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

Het bevorderen van een gunstig ondernemersklimaat is binnen het Nederlandse economische beleid steeds een belangrijk aandachtspunt geweest. Na de millenniumwisseling is dit beleidsthema breder uitgebouwd. Op de EU-top van 2000 te Lissabon werden er pretentieuze economische beleidsdoelstellingen geformuleerd. De EU zou in 2010 de meest concurrerende en dynamische kenniseconomie ter wereld worden, met een arbeidsparticipatie van zeventig procent en een economische groei-doelstelling van drie procent. Hoewel er in 2010 werd geconstateerd dat deze EU-doelstellingen niet waren gehaald, is deze beleidsstrategie niet wezenlijk gewijzigd.

Het bevorderen van een gunstig ondernemersklimaat is evenwel geen doel op zich, maar een middel om maatschappelijke welvaart te bevorderen. “Welvaart,

in brede zin, omvat tal van aspecten, zoals gezondheid, veiligheid, goede huisvesting en onderwijs”, zo stelt de commissie Breed welvaartsbegrip (Tweede Kamer, 2016). Zo’n invalshoek zet dan ook vraagtekens bij een fiscale investeringsstimulans voor een goed renderende onderneming die gezondheidsschade veroorzaakt.

In het Coalitieakkoord Rutte IV zijn er wederom ambitieuze plannen gepresenteerd om de welvaart te vergroten, waarbij ook het bevorderen van een goed vestigingsklimaat voor ondernemers en bedrijven expliciet wordt genoemd. Opmerkelijk is dat er in dat stadium geen herzieningen werden aangekondigd van de daarbij gehanteerde fiscale instrumenten – want er kunnen vraagtekens worden geplaatst bij hun effectiviteit wat betreft het bevorderen van welvaart.

In dit artikel betoog ik dat bevordering van het ondernemersklimaat gebaat is bij het terugdringen van de – mede door het belastingstelsel opgeroepen – scheefgroei in de samenleving. Dat brede belang weegt veelal zwaarder dan de bestaande, meer fragmentarische stimuleringsdoelen, maar dat is zo vanzelfsprekend dat het vaak te weinig wordt onderkend.

Huidig ondernemersbeleid

Nederland heeft lang geprobeerd om met fiscaal gunstige voorwaarden voor ondernemingen een aantrekkelijk ondernemersklimaat te creëren. Binnen de relevante doelgroep is er een grote diversiteit aan ondernemertypen, met bijbehorende wensen ten aanzien van ‘hun’ ondernemersklimaat. Deze groep varieert van zzp’ers die zich nauwelijks onderscheiden van werknemers in loondienst, tot wereldwijd in concernverband opererende multinationals. Ondernemers die louter nationaal en kleinschalig opereren, zullen hun ideale ondernemersklimaat veelal anders beschrijven dan de grote grens-

overschrijdende hightech-ondernemingen doen. Ook in de dienstverlening zal de behoefte aan ondersteunend overheidsbeleid veelal anders worden ingevuld dan door de zware industrie gebeurt.

Vanwege de grote diversiteit zullen specifieke belastingfaciliteiten veelal gericht zijn dan generieke regelingen, maar ze roepen wel grotere uitvoeringskosten op. Een terugblik op de Wet op de investeringsrekening (WIR) laat dat duidelijk zien. De daarin opgenomen sturingsvariabelen bleken contraproductief. Om die reden werd, op 29 februari 1988, de WIR dan ook abrupt afgeschaft.

Ook wordt er, omwille van de stabiele verhoudingen binnen het bedrijfsleven, naar gestreefd om de fiscale belangen van de internationaal opererende bedrijven in balans te houden met de belangen van de Nederlandse (familie)ondernemingen – waarbij dan ook de eenmanszaken nog in het systeem moeten passen. Via de aanmerkelijkbelangheffing wordt er tevens getracht om de verschillen in de effectieve lastendruk tussen ondernemingen in de vennootschapsbelasting (vpb) en de inkomstenbelasting te overbruggen. Bovendien moeten belastingsubsidies versturende effecten vermijden.

Die balans is echter zoek. Bij de belastingherziening in 2001 werd het globale evenwicht tot stand gebracht tussen ondernemingen in de inkomstenbelasting en die in de vennootschapsbelasting. Dat zorgde ook voor de neutraliteit tussen het uitdelings- en winstinhoudingsbeleid van bv's en nv's. Dit evenwicht is nadien door de spectaculaire verlagingen van het vennootschapsbelastingtarief weer verloren gegaan, hetgeen vooral veroorzaakt werd door de verlaging van het vpb-opstarttarief (in 2022: vijftien procent tot een belastbaar bedrag van 395.000 euro – zie ook Badir et al. (2021)).

De via het verlaagde vpb-opstarttarief opgeroepen spanning in de onderling samenhangende tariefstructuren werd getemperd door de verhoging van het aanmerkelijkbelangtarief (AB-tarief; in 2022: 26,9 procent). Het was echter beter geweest om het lage vpb-tarief – waarvoor overigens ook geen deugdelijke economische onderbouwing is aan te voeren – te verhogen en het AB-tarief te verlagen. Bovendien zou dat de huidige overtrokken winstinhouding hebben teruggedrongen, en zo een halt hebben toegevoerd aan het louter om fiscale redenen opsplitsen van bedrijfsactiviteiten in afzonderlijke bv's om zodoende van het lagere vpb-tarief te kunnen profiteren. Want dat verlaagde tarief heeft inmiddels de discutabele karaktertrekken gekregen van een stimuleringsfaciliteit voor mkb-bv's.

Grenzen aan belastingvoordelen

De pogingen om, via fiscale voorwaarden, een gunstig ondernemersklimaat te bevorderen komen tot uiting in zowel de vorm van specifieke belastingsubsidies voor bepaalde categorieën ondernemers, als de belastingvoordelen die beogen de internationale fiscale concurrentiepositie te verbeteren. Beide instrumenten hebben echter hun langste tijd gehad.

Belastingsubsidies

Fiscalisten kijken met toenemende argwaan naar de fiscale maatregelen die ten behoeve van het ondernemersklimaat in het fiscale stelsel worden ingebouwd. Dergelijke belastingsubsidies (*tax expenditures*) werden in ons land al in de jaren tachtig geanalyseerd en bekritiseerd. Het is een politiek gegeven dat bewindslieden allerlei specifieke beleidsdoelstellingen liever niet uit hun eigen begroting willen bekostigen, maar pogen om dit via de fiscaliteit te regelen (De Kam en Herwaarden, 1989).

Er zijn steeds sterkere bezwaren tegen het bevorderen van het ondernemersklimaat via belastingsubsidies

Het meest in het oog springende bezwaar is dat deze belastingsubsidies het draagkrachtbeginsel uithollen. Instrumentele aftrekposten (zoals de investeringsaftrekvarianten) hebben immers in de inkomstenbelasting tot gevolg dat hogere-inkomensgroepen relatief meer profiteren van deze tegemoetkomingen dan lagere-inkomensgroepen, want naarmate het tarief hoger is neemt de belastingbesparingswaarde toe. Bovendien zijn de effecten van specifieke fiscale maatregelen, door de toenemende samenhang tussen verschillende beleidsterreinen (milieubeleid, bouwbeleid, agrarisch beleid en natuurbeheer), steeds minder traceerbaar.

En voorts maakt het inzetten van de fiscale stimuleringsinstrumenten – door hun gedetailleerde uitzonderingsbepalingen met bijbehorende afbakeningsproblemen – het belastingstelsel extra ingewikkeld. Ook zijn de effecten van de instrumentele regelingen minder goed meetbaar, omdat de invloed ervan in het totale belastingeffect verloren gaat. Daar komt bij dat de par-

lementaire controle op belastingsubsidies doorgaans minder groot is, aangezien ze geruisloos ‘meelopen’ in het belastingstelsel. Ze springen daardoor minder in het oog dan de afzonderlijke subsidiemaatregelen die niet ingebed zijn in het fiscale stelsel.

Instrumentalisering kan ook het gelijkheidsbeginsel doorbreken. Als een bewust doorgevoerd verschil in behandeling niet steunt op overtuigende argumenten, dan krijgt de stimuleringsfaciliteit al gauw een politiserend – en soms zelfs een polariserend – karakter. Dat doet afbreuk aan de geloofwaardigheid van het belastingstelsel. Het leidt bovendien tot arbitragegedrag, omdat ondernemers de omstandigheden zodanig aanpassen dat het gecreëerde feitencomplex onder de reikwijdte valt van de belastingsubsidie. Tot welke maatschappelijke problemen dat kan leiden, leert het nauwelijks traceerbare onderscheid tussen zzp'ers, werknemers in loondienst en freelancers.

Lobbygroepen weten de politiek doeltreffend te bespelen ten koste van het algemene belang

De weerstand tegen de inzet van het belastinginstrument voor niet-fiscale doelen wordt voor een belangrijk deel gevoed door gevoelens van onbehagen over de omvang, effectiviteit en de gebrekkige bestuurlijke controle. Om deze kritiek in te dammen, wordt er sinds 1999 jaarlijks in de miljoenennota inzicht verschaft in het budgettaire beslag van de belastingsubsidies. Een ‘belastingsubsidie’ is feitelijk een ‘belastinguitgave’ in de vorm van een derving of uitstel van belastingontvangsten, voortvloeiend uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet.

Mijn kritiek op de instrumentalisering richt zich niet zozeer op het principe, als wel op de maatvoering – het gebrek aan zorgvuldigheid van de nut-en-noodzaak-analyse en de fiscaaltechnische uitwerking. Het inzetten van een instrumentele fiscale maatregel vereist een overtuigende rechtvaardigingsgrond en een transparant afwegingsproces. Maar vaak blijven die achterwege. De Algemene Rekenkamer heeft bij herhaling op

deze tekortkomingen gewezen. Met name het rapport *Leren van subsidie-evaluaties* van de Algemene Rekenkamer (Tweede Kamer, 2011) laat overtuigend zien dat er op dit gebied nog veel te verbeteren valt.

Eind vorig jaar onderschreef voormalig staatssecretaris Vijlbrief van Belastingen in een artikel de bezwaren van instrumentalisering (Vijlbrief, 2021). Ondanks de grote wens om het belastingstelsel zo eenvoudig mogelijk te houden, blijkt het afschaffen van complicerende fiscale faciliteiten een ‘stug proces’. Van de 39 uitgevoerde evaluaties werden er de laatste tien jaar slechts acht als doeltreffend en doelmatig aangemerkt. Desondanks bleven deze meestal gewoon bestaan; lobbygroepen weten immers de politiek doeltreffend te bespelen. Het grote belang van de kleinere, maar goed geïnformeerde en gepassioneerde groep weegt kennelijk al gauw op tegen het algemene, maar relatief beperkte belang.

Belastingvoordelen

Het streven om het ondernemersklimaat te verbeteren door fiscale instrumenten in te zetten, komt ook steeds meer in conflict met de internationale ambitie om een halt toe te roepen aan de praktijken van schadelijke belastingconcurrentie.

Nederland heeft hier een opmerkelijke ommezwaaai in beleid doorgemaakt. Oud-staatssecretaris Vijlbrief (2021) benadrukte dat het niet wenselijk is dat bedrijven zich louter op papier in Nederland vestigen, puur om belastingvoordelen in de wacht te slepen. Hij vindt dat Nederland zich moet richten op bedrijven die hier reële economische activiteiten ontplooiën. Brievenbusmaatschappijen hebben economisch gezien niet, of nauwelijks, toegevoegde waarde. Mogelijk veroorzaken ze zelfs internationale reputatieschade wegens belastingvermijdend (en soms zelfs belastingontduikend) gedrag, en hebben ze een negatief effect op de belastingmoraal van ondernemingen die wél belasting betalen.

Formeel bepaalt elk land zijn eigen belastingtarieven, maar in werkelijkheid wordt de beleidsruimte drastisch ingeperkt door de internationale concurrentiekracht. Nu er binnen de EU concreet uitzicht bestaat, door harmonisatie van de vennootschapsbelasting, op het terugdringen van de schadelijke belastingconcurrentie, zullen landen steeds meer in de pas moeten lopen die bepaald wordt door het harmonisatieproces. Fiscale stimulering zal aldus sneller worden aangemerkt als een verboden staatssteun.

De Commissie doorstroomvennootschappen (Commissie-Ter Haar) heeft geconcludeerd dat het vraagstuk rond de doorstroomvennootschappen onderdeel is van een erfenis waar Nederland op gepaste wijze afscheid van moet nemen, om nationaal en internationaal geloofwaardig te kunnen blijven (Tweede Kamer, 2021).

Vanwege de gevreesde reputatieschade heeft het kabinet-Rutte III maatregelen genomen die ongewenste doorstroom moeten tegengaan. Nederland heft vanaf 2021 een conditionele bronbelasting op renten en royalty's van 25 procent (2022: 25,8 procent) vanuit Nederland naar laagbelastende jurisdicties (en in misbruiksituaties). Vanaf 2024 zal dat ook gaan gelden voor dividenden. Daarnaast moet de invoering van de zogenoemde *Principal Purpose Test* (PPT) voorkomen dat het Nederlandse verdragen netwerk oneigenlijk wordt gebruikt. Nederland wenst zelfs bij de grootschalige internationale afspraken een voortrekkersrol te krijgen. In 2021 is in het kader van het *Inclusive Framework* van de OESO met een groep van meer dan 130 landen een akkoord gesloten over de onderlinge afstemming van de belastinggrondslagen.

Deze koerswijziging is begrijpelijk. Nederland prijkt op de vierde plaats van de *Corporate Tax Haven Index 2021* – na de Britse Maagdeneilanden, de Kaaimaneilanden en Bermuda. Nederland telde in 2019 nog 12.400 brievenbusmaatschappijen waar jaarlijks gemiddeld zo'n 170 miljard euro doorheen stroomde, terwijl dit slechts 650 miljoen euro aan belasting opleverde en 4.000 banen (Tweede Kamer, 2021). Daarom is, voor de creatie van een gunstig ondernemersklimaat, het versterken van de harmonieuze verhoudingen en de samenwerking met handelspartners mogelijk effectiever dan bijvoorbeeld het invoeren van een specifieke fiscale investeringsaftrek voor bedrijfsmiddelen – waarvan het nog niet eens zeker is of die de welvaart ten goede komt.

Heroverweging bestaande faciliteiten

Het ondernemersklimaat is er in elk geval mee gediend om de belastingfaciliteiten, die niet meer voldoen aan de hedendaagse vereisten voor toekenning van belasting-subsidies, te heroverwegen (Steven en Lejour, 2016).

Zo kan de bestaande *fiscale oudedagsreserve* de toets der kritiek niet of nauwelijks doorstaan. Voor veel ondernemers heeft de bestaande oudedagsreserve een misleidende en complicerende werking. Ze zijn er zich onvoldoende van bewust dat de fiscale oudedagsreserve geen oudedagsvoorziening is, maar een *uitgestelde belasting-schuld* (Stevens en Lejour, 2016). De fiscale oude-

dagsreserve kan daarom beter worden afgeschaft, door voor alle ondernemers de verdere opbouw mogelijkheden te beëindigen en de opgebouwde reserve volgens de reguliere regels af te wikkelen. Dat lijkt thans te gaan gebeuren. Ondernemers die dat willen, zouden de opgebouwde oudedagsreserve meteen, of gespreid over een beperkt aantal jaren, moeten kunnen afkopen tegen een aantrekkelijk tarief – vergelijkbaar met het 'pensioen in eigen beheer'.

Voorts kan de *investeringsaftrek* beter worden gegoten in de vorm van een direct verzilverbare heffingskorting ter grootte van een wettelijk vastgelegd percentage van het investeringsbedrag. Dat maakt het effect van de investeringsprikkel niet alleen beter zichtbaar, maar ook onafhankelijk van de winst. Bovendien kan het complicerende kleinschaligheidskarakter van de investeringsaftrek beter vervallen, aangezien het moeilijk in te zien is waarom nu speciaal kleinschalige investeringen zouden moeten worden gestimuleerd.

Dat de *zelfstandigenaftrek* – mede in samenhang met andere ondernemersfaciliteiten – aan het fiscale ondernemerschap een ongewenst grote zuigkracht zou geven, kon geen verrassing zijn. Aan de bovenkant van het inkomensgebouw kregen ondernemers, door cumulatie van de zelfstandigenaftrek en de mkb-winstvrijstelling, een aanzienlijke verlaging van hun effectieve top-tarief. Aan de onderkant werd dat aanzuigende effect vooral opgeroepen door de zelfstandigenaftrek. Dit leidde tot een voorspelbare verstoring van de arbeidsmarkt. Arbeid in dienstverband werd in grote mate uit de markt gedrukt door gelijksoortig werk dat door zzp'ers werd aangeboden. Werkgevers met personeel in dienstbetrekking kunnen vaak, vanwege de bijbehorende kosten van sociale zekerheid en wettelijk geregelde arbeidsomstandigheden, niet meer concurreren met zzp'ers die door de ondernemersfaciliteiten dezelfde arbeid goedkoper kunnen aanbieden.

De zorgelijke groei van de groep zzp'ers die – afhankelijk van de gebruikte definitie – bestaat uit ruim één miljoen personen, met een grote verscheidenheid qua maatschappelijke kwetsbaarheid, vergt steeds nadrukkelijker doortastende maatregelen. Er is in de loop van de tijd schoorvoetend, en op allerlei gekunstelde manieren, gemorreld aan de beperking van de zelfstandigenaftrek. Het Coalitieakkoord Rutte IV kondigt als sluitstuk aan dat de zelfstandigenaftrek (thans 6.310 euro), vanaf 2023 gefaseerd zal worden teruggebracht tot 1.200 euro in 2030. Uiteindelijk zou deze beter geheel afgeschaft kunnen worden (Tweede Kamer, 2020).

De *bedrijfsopvolgingsregeling* is een ondernemersfaciliteit in de schenk- en erfbelasting die beleidsmatig onder druk staat. Ze wordt vanuit wetenschappelijke kring zwaar bekritiseerd en in strijd geacht met het gelijkheidsbeginsel. De regeling werd ingevoerd om te voorkomen dat de continuïteit van de onderneming bij overlijden door het heffen van erfbelasting wordt aangetast. De omvang van het vrijgestelde ondernemingsvermogen is stapsgewijs verhoogd.

Een steekproef van de Belastingdienst in 2020 roept twijfels op over de doelmatigheid ervan. In 75 procent van de nalatenschappen zijn er voldoende vrije middelen beschikbaar om de erfbelasting te betalen (Koopmans et al., 2014). Bovendien wijzen simulatieberekeningen uit dat, bij een ruime meerderheid van de gevallen, een bedrijfsoverdracht ook zonder deze faciliteiten rendabel zou zijn geweest.

De regeling is uitvoeringstechnisch bewerkelijk, en zet het maatschappelijke rechtsgevoel door haar discutabele karakter onder grote druk. Het roept bovendien de principiële vraag op waarom er voor andere, eveneens moeilijk te gelde te maken verkrijgingen – zoals een incurant pand, kunstwerk of niet bedrijfsmatig geëxploiteerd familielandgoed – geen soortgelijke tegemoetkomingen zijn ingebouwd. Het zou beter zijn om liquiditeitsproblemen in de invorderingssfeer via een algemene betalingsregeling op te lossen. Dat zou de uitvoering beduidend eenvoudiger maken. Het Centraal Planbureau kwam recentelijk ook tot de conclusie dat zo'n duur belastingvoordeel bij bedrijfsopvolging vaak niet nodig is (Möhlmann en Van Essen, 2022).

Ander ondernemersbeleid

In plaats van de toekenning van allerlei specifieke fiscale faciliteiten, zou het ondernemersklimaat beter bevorderd kunnen worden door de uitvoering van het fiscale systeem te verbeteren. De afgelopen decennia is het duidelijk geworden dat een versterking van de rechtsstaat ook voor het bedrijfsleven van fundamenteel belang is. Het legt immers niet alleen de sociaal-economische voedingsbodem voor een ondernemende samenleving, maar genereert tevens de rechtszekerheid die voor iedereen als ultieme vertrouwensbasis geldt. Het stimuleert de ondernemingsgeest, want zonder vertrouwen komen er geen transacties tot stand (Stevens en Lejour, 2016). Dat betekent ook dat de overheid met een consistente beleidslijn betrouwbaarheid en zorgzaamheid moet uitstralen. Wet- en regelgeving moeten nieuwe ontwikkelingen rechtsstatelijk inbedden. Als dat onvoldoende

gebeurt, ontstaat er maatschappelijke wrijving en onvrede die leidt tot extra bestuurskosten die vermeden hadden kunnen worden.

Trek lering uit de toeslagenaffaire, en zie wat er gebeurt als de ict-systemen van de Belastingdienst niet op orde zijn, en er daardoor niet tijdig kan worden ingespeeld op wenselijke aanpassingen. Daar heeft iedereen, maar vooral ook het bedrijfsleven, last van. Dat kan rechtvaardigen dat het beter is om te kiezen voor betere fiscale uitvoering dan bewerkelijke specifieke belastingfaciliteiten in te voeren, die een zware wissel trekken op de uitvoering van het toch al zo kwetsbare belastingstelsel. Het investeren in rechtsstatelijkheid noopt dus tot terughoudendheid met betrekking tot het instellen van (specifieke) faciliteiten.

Een gunstig ondernemingsklimaat is gediend met een kwalitatief hoogwaardige fiscale wetgeving, die oog heeft voor een dienstbare en tevens effectief en efficiënt functionerende Belastingdienst. De uitvoerende ambtenaren moeten in staat zijn om de wet rechtens adequaat en integer uit te voeren, gedragen door hun vakbekwaamheid en in een werkomgeving waarin het zogenoemde '*freie Ermessen*' (bevoegdheid om binnen bepaalde grenzen naar eigen professionele inzicht te handelen) stevig verankerd is. In de rapportages over de kinderopvangtoeslag is dat een kwetsbare factor gebleken.

Het belang van kwalitatief hoogwaardige fiscale wetgeving en een dienstbare en effectieve Belastingdienst geldt voor de hele samenleving, maar voor het bedrijfsleven is het een factor die in grote mate bepalend is voor het algehele ondernemersklimaat. In dat verband heeft de Belastingdienst in 2005, door over te schakelen naar de zogenoemde horizontale-toezichtsfilosofie, een belangrijke switch in zijn handhavingsstrategie doorgevoerd. Deze houdt in dat het naleven van fiscale regels wordt bevorderd door de ondernemer, bij de naleving van de fiscale regels, meer vertrouwen en eigen verantwoordelijkheid te geven. Binnen die doelstelling zijn er gaandeweg nieuwe werkprocessen ontwikkeld, zoals het opstellen van *tax control frameworks* en het afsluiten van convenanten met ondernemers en hun adviseurs om het 'blanco vertrouwen' te versterken tot een 'gerechtvaardigd vertrouwen'. Daarmee wordt, vooral in de mkb-sfeer, het toezicht op een kwalitatief hoger en kwantitatief breder niveau gebracht. Zodoende kan de Belastingdienst verantwoord steunen op de door de ondernemer aan te leveren informatie, en kunnen de beschikbare middelen efficiënter worden ingezet op die segmenten van het bedrijfsleven waar de naleving het

zwakst ontwikkeld is. Niet alleen de Belastingdienst, maar ook het bedrijfsleven plukt hiervan de vruchten. Voordeel van horizontaal toezicht is ook dat belastingadviseurs en de Belastingdienst in het heffingsproces intensiever samenwerken, waardoor het wederzijdse besef ontstaat dat zij ketenpartners zijn. Samenwerken loont dus – en het kan dubbel werk voorkomen. Als er in institutioneel of informeel verband tussen beide partijen soepel kan worden gecommuniceerd, dan komt dit de kwaliteit en efficiency van de belastingheffing ten goede. Het leidt tot een meer flexibele en minder stroperige afwikkeling van de heffing, controle en invordering van belastingen, en het stimuleert langs die weg het ondernemingsklimaat. Er moet dus geïnvesteerd blijven worden in dit horizontale toezicht.

Tot slot kan in die vertrouwenssfeer het systeem van vooroverleg (*rulings*) breder worden toegepast. De mogelijkheid om afspraken te maken over de concrete wetstoepassing bevordert de rechtszekerheid. Het is een misvatting om te denken dat de wet steeds duidelijk is. De wetgever kan onmogelijk alle feiten en omstandigheden hebben voorzien, maar ondernemers moeten tussentijds soms wel belangwekkende beslissingen nemen. Ze moeten binnen de lopende processen voor de ‘juiste’ wetstoepassing niet steeds op de rechter zijn aangewezen. Om werkenderwijs de maatschappelijk wenselijke rechtszekerheid te bieden, heeft de Belastingdienst een toegankelijk systeem van vooroverleg (*rulings*) ontwikkeld. Het is van belang deze mogelijkheid tot vooroverleg niet alleen voor de grote ondernemingen, maar ook voor het mkb te accommoderen. Dit soort van overlegprocedures vereist een soepele, maar ter bewaking van de gelijke behandeling ook een transparante afwikkeling, waarbij het evenwicht tussen privacy en publieke belangen is gediend met een prudente procedure. Het investeren in dat soort van overlegstructuren is voor het ondernemersklimaat van grote waarde.

Conclusie

De bekende bezwaren om via belastingsubsidies het ondernemersklimaat te bevorderen, zijn in de loop van de tijd alleen maar sterker geworden. Bovendien zijn slechts beperkt stuurbare belastingfaciliteiten minder gewenst bij een beleid dat zich in toenemende mate richt op de welvaart in brede zin. In veel gevallen is het beter om te investeren in een rechtsstatelijk functionerende Belastingdienst die voldoende maatschappelijk vertrouwen weet te genereren – en die langs deze weg in algemene zin, maar in het bijzonder door een dienst-

bare opstelling, het ondernemersklimaat verbetert. En uiteraard verdienen discutabele ondernemersfaciliteiten heroverweging, en moeten nieuwe fiscale faciliteiten evident doelmatiger zijn dan de gerichte maatregelen op het desbetreffende beleidsterrein.

Literatuur

- Badir, M., J. Timmerman en L. van Hoorn (2021) Het opstaptarief in de vennootschapsbelasting verdient meer aandacht. *ESB*, 106(4800), 380–383.
- Möhlmann, J. en C. van Essen (2022) Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht. CPB Notitie, april.
- Kam, F. de, en F. van Herwaarden (1989) *De prijs van de beschaving: over de belastingen van Nederland*. Schoonhoven: Academic Service.
- Koopmans, C., T. Smits, N. Rosenboom et al. (2014) *Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht*. Rapport SEO Economisch Onderzoek, 2014-39.
- Stevens, L. en A. Lejour (2016) *Geloofwaardig belasting heffen*. Deventer: Kluwer.
- Tweede Kamer (2011) *Leren van subsidie-evaluaties: brief van de Algemene Rekenkamer*, 33034, nr. 1.
- Tweede Kamer (2016) *Rapport van de tijdelijke commissie Breed welvaartsbegrip*, 34298, nr. 3.
- Tweede Kamer (2020) *In wat voor land willen wij werken?* Eindrapport van de Commissie Regulering van Werk, 23 januari.
- Tweede Kamer (2021) *Op weg naar acceptabele doorstroom*. Rapport van de Commissie
- Doorstroomvennootschappen, oktober.
- Vijlbrief, H. (2021) Belastingbeleid zonder grenzen. *Weekblad Fiscaal Recht*, 7411.