



# Recente economische stimuleringsmaatregelen in de belastingheffing

MR. M. J. FESKENS\*

## 1. Inleiding

Lange tijd was het enige doel van de belastingheffing het financieren van het overheidsbeleid, m.a.w. de belastingheffing had een louter budgettaire functie. Sedert enige decennia wordt het instrument van de belastingheffing echter door de overheid in toenemende mate gebruikt voor het nastreven van niet-fiscale doelen: belastingheffing wordt dan als instrument van algemeen overheidsbeleid ingezet. Hofstra stelt dat „deze praktijk wordt gedekt door de gedachte van de eenheid van de rechtsorde en van het overheidsbeleid” 1). Deze gedachte van eenheid van rechtsorde en overheidsbeleid impliceert dat een doelmatige uitvoering van overheids-taken met zich brengt dat de belastingheffing niet slechts zodanig moet worden ingekleed dat de gevolgen die zij veroorzaakt zoveel mogelijk in overeenstemming moeten zijn met het algemene overheidsbeleid, maar dat het instrument van de belastingheffing rechtstreeks kan worden gebruikt voor het nastreven van niet-fiscale doelen. Dit laatste, het direct aanwenden van de belastingheffing voor algemeen overheidsbeleid, kan echter niet onbepaald geschieden. Hofstra stelt de volgende voorwaarden 2):

- aangezien de belastingheffing ten aanzien van het algemene overheidsbeleid slechts een subsidiaire functie vervult, komt zij pas in aanmerking wanneer directe maatregelen onmogelijk of te omslachtig zijn;
- aannemelijk moet zijn dat het effect van de niet-fiscale maatregel binnen de belastingheffing ongeveer gelijk is aan het effect van een directe maatregel;
- uitvoeringstechnisch moet uitvoering door de belastingdienst van de betreffende niet-fiscale taak mogelijk zijn en de uitvoering door de belastingdienst van zijn primaire taak mag niet in gevaar komen.

Hoewel de belastingheffing (binnen de bovengenoemde grenzen) in principe kan worden ingeschakeld voor elk terrein van overheidsbeleid, worden voornamelijk economische beleidsmaatregelen in steeds toenemende mate geïncorporeerd in de belastingheffing. In dit artikel wordt ten aanzien van een aantal recent ingevoerde of voorgestelde regelingen een poging gedaan om vast te stellen in hoeverre sprake is van een niet-fiscale maatregel en, indien dit het geval is, in hoeverre de hierboven vermelde grenzen in acht zijn genomen.

## 2. Wet Investeringsrekening

De Wet Investeringsrekening (WIR) is duidelijk een economisch beleidsinstrument, gericht op stimulering van bedrijfsinvesteringen, evenals de voorgangers van de WIR, de voormalige investeringsaftrek en vervroegde afschrijving (VAIA). De investeringsaftrek voorziet in een extracomptabele aftrekpost bij het berekenen van de fiscale winst; de faciliteit van de vervroegde afschrijving bestond uit belastinguitstel door middel van het naar voren halen van een deel van de afschrijvingen. De WIR voorziet in belastingvrije subsidies, welke worden verstrekt in de vorm van een vermindering van het verschuldigde belastingbedrag. Ingeval de WIR-subsidie de verschuldigde belasting overtreft, wordt een negatieve aanslag opgelegd. De WIR voorziet momenteel in de volgende subsidies 3):

- een basispremie voor investeringen in bedrijfsmiddelen in het algemeen;
- een kleinschaligheidstoelage voor investeringen in bedrijfsmiddelen wanneer bij de betreffende ondernemer het totaal van de investeringen in het betreffende jaar een bepaald bedrag niet te boven gaat;
- een bijzondere regionale toeslag voor investeringen in gebouwen en installaties in bepaalde aangewezen gebieden 4);
- een ruimtelijke-ordeningstoelage voor investeringen in gebouwen en installaties in bepaalde aangewezen gebieden, mits sprake is van een verplaatsing van activiteiten van — globaal gezegd — de randstad naar die aangewezen gebieden;
- een grote-projectentoeslag voor investeringen in projecten waarvan het totale investeringsbedrag een bepaalde grens overschrijdt; de toeslag bestaat uit een vast bedrag per gecreëerde arbeidsplaats;
- een milieutoelage voor investeringen in bedrijfsmiddelen die in het belang zijn van een goed leefmilieu;
- een energietoelage voor investeringen in bedrijfsmiddelen die gericht zijn op energiebesparing en/of benutting van zogenaamde alternatieve energiebronnen.

De redenen waarom het instrument van de VAIA in mei 1978 werd vervangen door de WIR waren:

- de werking van de VAIA werd te globaal geacht. Met de WIR wordt niet alleen beoogd de bedrijfsinvesteringen globaal te stimuleren via de basispremie, maar wordt ook beoogd de bedrijfsinvesteringen via

de diverse toeslagpremies te sturen in een maatschappelijk gewenste richting;

- het werd een nadeel geacht dat verlieslijdende ondernemingen niet effectief van de VAIA konden profiteren. Bij de WIR is dit via het instrument van de negatieve aanslag wel het geval.

Het doel van de WIR is, zoals boven reeds aangegeven, het creëren van werkgelegenheid via het stimuleren van bedrijfsinvesteringen, zowel globaal als gericht. Met betrekking tot investeringsstimulanta in het algemeen en de VAIA en WIR in het bijzonder, komt Vermeend in zijn proefschrift echter tot de conclusie dat deze in het algemeen weinig effect blijken te hebben 5). Ook de gedachte dat via de WIR bedrijfsinvesteringen in bepaalde door de overheid gewenste richtingen zouden kunnen worden gestuurd, is schromelijk overschat 6). In dit verband zij er ook op gewezen dat de regering een wetsontwerp bij de Tweede Kamer heeft ingediend tot het doen vervallen van de grote-projectentoeslag 7) en dat is aangekondigd dat ook de bijzondere regionale toeslag en de ruimtelijke-ordeningstoelage op zeer korte termijn zullen worden afgeschaft 8).

Bij een zodanige twijfel omtrent de effectiviteit van de WIR, kan de conclusie niet anders zijn dan dat een herbezinning op het voortbestaan van de WIR — althans in haar huidige vorm — noodzakelijk is 9). Door Vermeend wordt wel vermeld dat de WIR een nuttige, zo niet noodzakelijke functie vervult als middel om de financieringsproblemen voor het bedrijfsleven te verlichten, maar hij stelt daarbij terecht de vraag of de WIR in haar huidige vorm voor dat doel het meest geschikte instrument is 10).

## 3. Afschaffing van de vennootschapsbelasting

Verhoeven heeft berekend dat bij afschaf-

\* De auteur is werkzaam als belastingadviseur bij C & L Belastingadviseurs te Rotterdam en is op parttime basis als wetenschappelijk medewerker verbonden aan het Fiscaal-Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

1) H. J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 5e druk, blz. 110.

2) Idem, blz. 110 en 111.

3) Voor details wordt verwezen naar de *Vakstudie Investeringsregelingen*.

4) Met betrekking tot investeringen in installaties moet bovendien sprake zijn van een uitbreiding van productiecapaciteit.

5) W. A. F. G. Vermeend, *Fiscale investeringsactiviteiten*, Gouda Quint BV, Arnhem, 1983, blz. 44 en 260.

6) Idem, blz. 256-258 m.b.t. kleinschaligheidseffect, de bijzondere regionale toeslag en de ruimtelijke ordeningstoelage. Het effect van de milieutoelage en energietoelage is door Vermeend niet in zijn onderzoek betrokken.

7) Wetsontwerpnr. 17 837, 25 maart 1983.

8) *Weekblad voor fiscaal recht*, 1983, nr. 5599, blz. 925.

9) Zie ook prof. dr. J. E. A. M. van Dijk, *Weekblad voor fiscaal recht*, 1983, nr. 5598, blz. 859 e.v.: „De WIR heeft de bedoeling een reactie van ondernemers uit te lokken, namelijk investeringen. Deze reactie is alleen maar te verwachten indien de regeling eenvoudig en duidelijk is. Mag men nu verwachten dat 6 miljard werkelijk op een eenvoudige wijze uitgedaald kan worden zonder tot simplismen te vervallen”.

10) W. A. F. G. Vermeend, op. cit., blz. 260.

fining van de WIR, de vermogens- en voorraadafrek en de zelfstandigenaftrek, de vrijkomende gelden zouden kunnen worden aangewend voor een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief tot ongeveer 20% en een vrijstelling van de winst in de inkomstenbelasting van 30% van die winst 11). Horryngabepleit in zijn drievoudig afschaffingsplan de afschaffing van de WIR, alle (andere) subsidies en de winstbelasting. De huidige regering overweegt het vennootschapsbelastingtarief te verlagen tot 40%.

De Nederlandse vennootschapsbelasting wordt geheven volgens het zogenaamde klassieke stelsel. In dit klassieke stelsel wordt de vennootschap, naast de aandeelhouders, als zelfstandig belastingsubject gezien, hetgeen economisch gezien leidt tot dubbele belastingheffing over uitgedeelde dividenden 12). Algemeen wordt aangenomen dat de fiscaal nadelige behandeling van eigen vermogen ten opzichte van vreemd vermogen in het klassieke stelsel een belangrijke oorzaak is van de verslechterde vermogenspositie van het Nederlandse bedrijfsleven.

Alvorens nu met maatregelen te komen die de gevolgen van het klassieke stelsel beogen te mitigeren, zoals een (drastische) verlaging van het vennootschapsbelastingtarief, dient naar mijn mening een beslissing te worden genomen over het al dan niet handhaven van de oorzaak: het klassieke stelsel. Ook in het licht van de huidige situatie binnen de EG is een bezinning van Nederland op het hier gehanteerde klassieke stelsel op zijn plaats 13). In 1975 heeft de Commissie van de EG namelijk voorgesteld dat de EG-landen een verrekeningsstelsel hanteren, waarbij de vennootschapsbelasting van uitgedeelde winst gedeeltelijk als voorheffing wordt verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting. Zeven van de tien EG-landen hanteren momenteel een verrekeningsstelsel.

Bij het eventuele inbouwen van economische stimuleringsmaatregelen in de vennootschapsbelasting dient voorts de samenhang met de inkomstenbelasting niet uit het oog te worden verloren 14). Bij afschaffing of drastische tariefsverlaging van de vennootschapsbelasting enerzijds en handhaving van de huidige inkomstenbelastingtarieven anderzijds zal niet alleen een „vlucht in de BV” ontstaan in die zin dat elke ondernemer-natuurlijk persoon zijn onderneming zal inbrengen in een BV, maar ook dat het dan fiscaal aantrekkelijk wordt voor belastingplichtigen om hun particuliere beleggingen in te brengen in een BV. Het is onder andere vanwege deze samenhang tussen vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting dat Van Dijk bepleit dat de vennootschapsbelasting niet moet worden verlaagd maar verhoogd en dat daarentegen de inkomstenbelasting zodanig moet worden verlaagd dat het vennootschapsbelastingtarief overeenkomt met het hoogste marginale inkomstenbelastingtarief 15).

#### 4. Vermogensaftrek en voorraadafrek

Het huidige fiscale winstbegrip is nominalistisch, d.w.z. inflatiewinsten worden ook in de belastingheffing betrokken. Daar van verschillende zijden werd gesteld dat belasting-

heffing over inflatiewinsten onjuist is, is door de Commissie-Hofstra een stelsel van inflatieneutrale belastingheffing ontwikkeld. De regering heeft echter besloten dit stelsel niet over te nemen, doch in plaats daarvan te „volstaan met de invoering van een aantal specifieke maatregelen ter tegemoetkoming aan duidelijke knelpunten” 16). Als dergelijke specifieke maatregelen zijn voor de ondernemingsfeer de vermogensaftrek en de voorraadafrek geïntroduceerd. Zowel de vermogens- als de voorraadafrek voorzien in een extra-comptabele winstafrek ter grootte van 2,25% van respectievelijk het fiscale vermogen (na toepassing van enige correcties) en de fiscale waarde van de voorraad bij het begin van het jaar. Voor 1982 bedraagt het percentage van de vermogens- en voorraadafrek 3,25% en vanaf 1983 4%.

Van een instrument als de vermogensaftrek kan worden gesteld dat dit geen economische beleidsmaatregel is, doch een fiscale maatregel die in de belastingheffing thuishoort, mits men er vanuit gaat dat de belastingheffing inflatieneutraal behoort te zijn en de aftrek aansluit bij de werkelijke inflatie. Met betrekking tot de eerstgenoemde voorwaarde, heeft de regering echter uitdrukkelijk gesteld dat men een stelsel van inflatieneutrale belastingheffing niet wenst in te voeren. Met betrekking tot de tweede voorwaarde, is het duidelijk dat er geen aansluiting met de feitelijke inflatie bestaat 17). Dit brengt mij tot de conclusie dat de feitelijke vermogensaftrek een niet-fiscale beleidsmaatregel is, gericht op verbetering van de eigen-vermogenspositie van het bedrijfsleven 18).

Op dezelfde gronden als boven vermeld voor de vermogensaftrek, kan worden gesteld dat de voorraadafrek een niet-fiscale beleidsmaatregel is. In de Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp tot invoering van de voorraadafrek ter grootte van 2,25% is wel betoogd dat de voorraadafrek beoogt een evenwichtige behandeling tot stand te brengen tussen de winstbepaling t.a.v. voorraden die worden gewaardeerd naar een substantialistisch stelsel, en voorraden die worden gewaardeerd naar een nominalistisch stelsel. Er van uitgaande dat dit evenwicht geacht wordt te bestaan bij een voorraadafrek van 2,25%, geldt deze redenering niet meer voor de verhoogde voorraadafrek.

Als niet-fiscale beleidsinstrumenten moeten de vermogensaftrek en de voorraadafrek worden getoetst aan de in de inleiding genoemde voorwaarden. In dit kader kan worden gesteld dat de vermogens- en voorraadafrek betrekkelijk eenvoudige maatregelen zijn, die zonder al te veel extra problemen door de belastingdienst kunnen worden uitgevoerd en waarvan aannemelijk is dat zij tot het beoogde resultaat — versterking van de rendementspositie van het bedrijfsleven — zullen leiden. Twee punten van kritiek dienen hier naar mijn mening echter niet onvermeld te blijven:

- aangezien het fiscaal vermogen waarop vermogensaftrek kan worden geclaimd, dient te worden vermindert met het bedrag van de voorraden waarover voorraadafrek wordt geclaimd, werkt de voorraadafrek slechts als aanvulling op de vermogensaftrek. Bij een zodanige overlapping van de werkingsfeer van twee

regelingen dient naar mijn mening ter wille van de duidelijkheid en de eenvoud met één regeling te worden volstaan 19);

- naar mijn mening is te weinig aandacht besteed aan een mogelijk neveneffect van de vermogensaftrek, namelijk dat het fiscaal aantrekkelijk wordt voor belastingplichtigen om hun vermogen onder te brengen in een BV ten einde zodoende van de vermogensaftrek gebruik te maken („vlucht in de BV”).

Dit neveneffect van vlucht in de BV zou in nog veel sterkere mate gaan spelen, als het voorstel van de Commissie-Wagner-II zou worden overgenomen om de vermogensaftrek te verhogen tot het niveau van de marktrente 20). Daar een zodanig verhoogde ver-

11) H. B. A. Verhoeven, Naar een nieuw fiscaal elan ter stimulering van de economie, *Weekblad voor fiscaal recht*, 1983, nr. 5527.

12) Voor een uitgebreide behandeling van de diverse stelsels van vennootschapsbelasting zie: S. Cnossen, Het verzekeringsstelsel in opmars: wat doet Nederland?, Serie geschriften van het fiscaal-economisch instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, nr. 6 en: S. Cnossen, Hervorming van de vennootschapsbelasting, *ESB*, 20 juli 1983.

13) Zie S. Cnossen, Hervorming van de vennootschapsbelasting, *ESB*, 20 juli 1983: „Hoewel beter dan niets, is het bezwaar van deze suggestie (verlaging van het vennootschapsbelastingtarief — M.J.F.) dat het, mede in het licht van het omvangrijke begrotingstekort, niet verstandig is een belasting te verlagen indien niet tegelijkertijd een aantal door die belasting veroorzaakte verstoringen van het economische handelen wordt opgeheven”.

14) Zie ook L. G. M. Stevens, Vennootschapsbelasting: aandrijving of sturing?, *Bedrijfskunde*, 1982/4.

15) J. E. A. M. van Dijk, op. cit., blz. 854 e.v.

16) Invoering van een voorraadafrek en van een vermogensaftrek in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting alsmede invoering van een beperkte rentevrijstelling en een beperkte dividendvrijstelling in de inkomstenbelasting, Kamerstukken nr. 16 539, Memorie van Toelichting, 19 december 1980, blz. 9.

17) Ten eerste sluit het percentage van de aftrek niet aan bij de feitelijke inflatie en ten tweede is het fiscaal vermogen niet de juiste basis voor toepassing van een inflatiecorrectie.

18) Memorie van Toelichting, Kamerstukken nr. 16 539, blz. 9/10 en de Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp tot verhoging van de voorraad- en vermogensaftrek, Kamerstukken nr. 17 812 van 9 maart 1983: „Verbetering van de zorgwekkend verslechterde rendements- en eigen vermogenspositie van bedrijven is geboden, wil een herstel van de economie en de werkgelegenheid mogelijk zijn. Verhoging van de voorraadafrek en de vermogensaftrek leidt tot verbetering van het netto bedrijfsrendement....”

19) In de Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp 17 812 tot verhoging van de vermogens- en voorraadafrek wordt gesteld, „dat een lastenverlichting in de vorm van een verhoging van beide afrekken een evenwichtige verdeling over de bedrijfstakken biedt”. Mijns inziens is daarvoor echter een specifieke faciliteit die gekoppeld is aan het hebben van voorraden (en dan nog voorraden lichamelijke zaken) niet het meest geschikte instrument.

20) Adviescommissie inzake de voortgang van het industriebeleid (Commissie-Wagner II), *Verslag van werkzaamheden januari-juni 1982*, blz. 21 e.v. De commissie stelt naar mijn mening ten onrechte dat verhoging van de vermogensaftrek, in tegenstelling tot een verlaging van het vennootschapsbelastingtarief, geen vlucht in de BV zal uitlokken. Economisch gezien betekent invoering van een vermogensaftrek die niet is gekoppeld aan de inflatie niets anders dan een — zij het willekeurige — tariefsverlaging.

mogensaftrek vergelijkbaar is met de aftrek van een primair dividend (hetgeen de commissie ook aangeeft), zou dit voor Nederland een impliciete wijziging van het vennootschapsbelastingstelsel inhouden van klassiek stelsel naar stelsel van aftrek van primair dividend. De keuze voor een dergelijke ingrijpende wijziging dient echter expliciet te worden genomen met inachtneming van de consequenties voor de inkomstenbelasting en de consequenties in EG-verband

## 5. Zelfstandigenaftrek

Vanaf 1975 bestaat de zogenaamde tijdelijke zelfstandigenaftrek. Deze is geregeld in een aparte wet, los van de inkomstenbelasting, en bepaalt dat een belastingplichtige ondernemer een bepaald bedrag, dat afneemt naarmate de winst stijgt, ten laste van zijn inkomen kan brengen. In de Memorie van Toelichting bij het betreffende wetsontwerp is de regeling aangeduid als een niet binnen het fiscale stelsel passende maatregel, die genomen is in verband met de ongunstig geachte inkomensontwikkelingen in het midden- en kleinbedrijf. Op 1 juni 1983 is bij de Tweede Kamer een wetsontwerp ingediend tot het incorporeren van een permanente zelfstandigenaftrek in de Wet op de inkomstenbelasting. Ten opzichte van de tijdelijke regelingen worden in de permanente regeling een aantal verfijningen aangebracht.

De belangrijkste verfijning is dat voor de permanente zelfstandigenaftrek nog slechts in aanmerking komen belastingplichtigen die feitelijk een onderneming drijven (en niet meer de zogenaamde afgeleide ondernemers zoals commanditaire vennoten) en dan nog slechts indien minimaal 1225 uren per jaar in de onderneming wordt gewerkt (dit om te voorkomen dat allerlei nevenwerkzaamheden in een onderneming worden „verpakt” ten einde de zelfstandigenaftrek te claimen).

Volgens de Memorie van Toelichting is het doel van de invoering van de permanente zelfstandigenaftrek recht te doen aan de diverse functies van het winstinkomen bij kleine zelfstandigen, „te weten consumeren, investeren en reserveren”. Hiermee wordt kennelijk aangegeven dat de permanente zelfstandigenaftrek niet een van het normale fiscale stelsel afwijkende economische steunmaatregel is, maar een regeling die in het fiscale stelsel thuishoort, omdat ondernemingswinst niet op dezelfde wijze draagkrachtverhogend werkt als volledig besteedbare inkomensbestanddelen. Met betrekking tot deze doelstelling rijzen onder andere de volgende vragen:

- is een zelfstandigenaftrek in deze vorm de beste manier om recht te doen aan de reserveringsfunctie en investeringsfunctie van winstinkomens 21);
- houdt de regeling van de fiscale oudedagsreserve niet ook reeds rekening met vermelde functies en waarom moet daarnaast nog eens een aparte regeling worden getroffen;
- gelden de vermelde functies niet voor een ondernemer die minder dan 1225 uren per jaar in zijn onderneming werkt?

Met betrekking tot de in het wetsontwerp

vermelde urennormen moet men zich mijns inziens afvragen of wel voldoende rekening is gehouden met het uitvoeringstechnische aspect 22).

## 6. Algemene loonkostensubsidie

Vermeend 23) besteedt in zijn proefschrift ook aandacht aan het feit dat subsidies op kapitaalinvesteringen, zoals de WIR, kunnen leiden tot een ongewenst substitutie-effect tussen kapitaal en arbeid 24). Hij vermeldt verder dat dit proces ook wordt veroorzaakt doordat de factor arbeid duur is vanwege de (stijgende) sociale premies, waarbij door het huidige systeem van premieheffing vooral bedrijven met lage lonen relatief zwaar worden getroffen (doordat het premie-inkomen waarover de sociale premies worden geheven is gemaximeerd, zijn bedrijven met hogere lonen relatief goedkoper uit).

Vervolgens komt Vermeend met het voorstel om een loonkostensubsidie in te voeren in de inkomsten- en vennootschapsbelasting in die vorm dat deze kostenpost wordt vermenigvuldigd met een factor groter dan 1, en dat de uitkomst daarvan fiscaal als kostenpost in aftrek wordt gebracht. Een „loonkosten-uplift” dus.

Een van de in de inleiding genoemde criteria voor het incorporeren van niet-fiscale maatregelen in de belastingheffing is dat directe maatregelen onmogelijk of te omslachtig zijn. Het terrein van de relatief hoge loonkosten lijkt mij nu juist een terrein dat via directe maatregelen moet worden aangepakt. De stijgende sociale premies en het huidige systeem van premieheffing hebben tot gevolg dat enerzijds arbeidsintensieve bedrijven worden benadeeld ten opzichte van kapitaalintensieve bedrijven en anderzijds dat bedrijven met lage lonen worden benadeeld ten opzichte van bedrijven met hoge lonen. Naar mijn mening moeten dan niet de gevolgen worden verzacht door middel van een subsidie, maar moeten maatregelen worden genomen om iets aan de oorzaken te doen. In dit geval betekent dat maatregelen nemen om de sociale-premiedruk te verlagen en een heroverweging van de heffingsgrondslag van de sociale-verzekeringspremies.

Overigens zou een algemene „loonkosten-uplift” het feit dat bedrijven met lage lonen worden benadeeld ten opzichte van bedrijven met hoge lonen, niet wegnemen; met andere woorden ook bedrijven die de loonkostensubsidie niet nodig hebben, profiteren ervan. Hiervoor en voor het vermijden van ongewenste neveneffecten kunnen weliswaar verfijningen worden aangebracht in de regeling, maar dan is de charme van de regeling, namelijk de eenvoud, ook verloren.

## 7. Aftrek groot onderhoud en schilderwerk

Ter stimulerings van de werkzaamheden in de bouw zijn vanaf 1983 tot en met 1985 kosten van groot onderhoud en schilderwerk aan een eigen huis aftrekbaar. De maatregel is gefinancierd door middel van een tijdelijke verhoging van het huurwaardeforfait. Een van de in paragraaf 1 genoemde criteria is dat het effect van de niet-fiscale maatregel binnen de

belastingheffing ongeveer gelijk is aan het effect van een directe maatregel. Van Dijk stelt naar mijn mening volkomen terecht dat niet aannemelijk is gemaakt dat de maatregel enig effect zal hebben 25). Het enige effect dat zeker is, is dat de uitvoerende taak van de belastingdienst wordt verzwaard. Derhalve is de aftrek van groot onderhoud en schilderwerk het prototype van een economische stimulerings(?)-maatregel waar de belastingheffing niet mee had mogen worden opgezaald.

## 8. Fiscale maatregelen

In de vorige paragrafen is een aantal voorbeelden besproken waarbij niet-fiscale regelingen worden ingebouwd in de belastingheffing ten einde een bepaald economisch beleid te effectueren. Zoals vermeld in de inleiding zou daar een stap aan vooraf moeten gaan, namelijk het zodanig inkleden van het instrument van de belastingheffing zelf, dat dit in overeenstemming is met het betreffende economische overheidsbeleid. Met andere woorden, daar waar tekortkomingen aan het instrument van de belastingheffing zelf een optimaal economisch beleid in de weg staan, is het verstandig eerst deze tekortkomingen aan te pakken, alvorens allerlei niet-fiscale stimuleringsmaatregelen in de belastingheffing te incorporeren. Enkele voorbeelden van dergelijke mogelijke tekortkomingen waar recent de aandacht op is gevestigd zijn:

- de economische dubbele heffing via het klassieke vennootschapsbelastingstelsel. Zoals in paragraaf 3 reeds vermeld, wordt algemeen aangenomen dat de fiscaal nadelige behandeling van eigen vermogen ten opzichte van vreemd vermogen in het klassieke stelsel, een belangrijke oorzaak is van de verslechterde vermogenspositie van het Nederlandse bedrijfsleven. Alvorens dan met economische stimuleringsmaatregelen te komen die de gevolgen van het klassieke stelsel beogen te mitigeren, dient naar mijn mening een expliciet standpunt te worden bepaald inzake het al dan niet handhaven van het klassieke stelsel;
- verruiming van de middelingsregeling. In de bestaande regeling is alleen middelings toegestaan voor hetzij winst uit onderneming uit drie achtereenvolgende jaren, hetzij voor inkomsten uit een zelfde

21) Van Dijk, op. cit., blz. 885 ziet de oplossing in een proportionele ondernemingsbelasting, gevolgd door een progressieve inkomstenbelasting over onttrokken winsten met volledige verrekening van de ondernemingsbelasting.

22) Zie ook de kritiek van C. P. A. Bakker, *Weekblad voor fiscaal recht*, 1983, nr. 5600, blz. 937 e.v.

23) W. A. F. G. Vermeend, op. cit., blz. 153 e.v.

24) Zie ook L. G. M. Stevens, *Bedrijfskunde*, 1981/4.

25) J. E. A. M. van Dijk, op. cit., blz. 856: „Ook hier (bij de aftrek voor groot onderhoud — M.J.F.) gaat het om het creëren van een stimulans, opdat de huiseigenaar — als een soort Pavlovhond — reageert door een opdracht aan een aannemer te verstrekken (....) Het Pavlov-effect van de aftrekbaarheid van groot onderhoud is door zijn kwalitatieve en kwantitatieve onduidelijkheden naar mijn mening afwezig: hiervoor kwijlt geen hond”.

dienstbetrekking uit drie achtereenvolgende jaren. Door de Commissie-Wagner-II wordt voorgesteld om de middellingsregeling zodanig te verruimen dat middeling tussen winst uit onderneming en inkomsten uit arbeid ook is toegestaan. Fiscaal-theoretisch zijn de beperkingen van de bestaande middellingsregeling ook niet te verdedigen 26);

- verruiming van verliescompensatie. Door diverse auteurs wordt verdedigd dat, uitgaande van het fiscale begrip totaalwinst, ondernemingsverliezen in principe onbeperkt compensabel dienen te zijn. Tijdens de „Belastingconsulentendag” van 15 april 1983 is het onderwerp „verrekenen van verliezen” aan de orde gesteld. Daarbij zijn, afgezien van het bovengenoemde punt met betrekking tot onbeperkte compensatie van ondernemingsverliezen, nog diverse andere tekortkomingen van de huidige regeling gesignaleerd en suggesties tot verbetering aangedragen 27).

## 9. Slot

Zoals uit de hierboven behandelde bestaande c.q. voorgestelde regelingen blijkt, is de belangstelling voor het inbouwen van economische stimuleringsmaatregelen niet gering. Dat de belangstelling niet beperkt is tot economische stimulantia, blijkt uit het feit dat het Ministerie van Welzijn, Volksgezondheid en Cultuur overleg voert met het Ministerie van Financiën over het fiscaal aftrekbaar maken van kunstaankopen 28).

**M. J. Feskens**

---

26) Zie L. G. M. Stevens, *Belastingheffing naar draagkracht*, blz. 373.

27) Verwezen wordt naar de samenvatting van de Belastingconsulentendag 1983, door J. A. C. van der Geld, *Weekblad voor fiscaal recht*, 1983, nr. 5593, blz. 645 e.v.

28) Zie *Vakstudie Nieuws*, 1983, blz. 1281/1282. Zou dit geïnspireerd zijn door de regeling inzake het aftrekbaar stellen van schilderwerk?