



# Belastingplan 1984

DR. L. G. M. STEVENS\*

## Inleiding

In de *Miljoenennota 1984* brengt het kabinet duidelijk de hoofdlijnen van zijn financieel-economisch beleid tot uitdrukking. De drie beleidssporen, die overigens ook reeds in het regeerakkoord zijn aangegeven, worden in de nota verder uitgewerkt. De beheersing van de collectieve sector, de versterking van de marktsector en de herverdeling van de beschikbare arbeid, vormen de drie klaoenstoten waarmee de aanhangers van de aanbodeconomie de toekomstige marsroute aankondigen. Dit is evenwel geen nieuw geluid. Ook in de *Miljoenennota 1983* werden overeenkomstige beleidsdoelstellingen geformuleerd. In het navolgende wordt het drie-sporenbeleid voor zover dat in het belastingplan zijn weerslag heeft gevonden nader toegelicht.

## Het Wagner-dictaat

Bij kennisneming van het belastingplan valt onmiddellijk op hoe zeer bij de invulling daarvan de adviezen van de commissie-Wagner beleidsbepalend zijn geweest. Zo zeer zelfs dat men bijna zou kunnen spreken van een Wagner-dictaat. In haar verslag van werkzaamheden nr. 3 (februari 1983-juni 1983) wordt door de commissie-Wagner lastenverlichting voor het bedrijfsleven als een absolute en urgente noodzaak beschouwd. De commissie verheelt niet dat naar haar mening daarmee niet langer moet worden getalmd. Zij vindt dat er thans genoeg gestudeerd is en dat besluitvorming dient plaats te vinden. In deze „geen woorden, maar daden“-stemming maakt de commissie een lijst van wensen op die ik hierna zal vermelden. Ter vergelijking zal ik daarbij steeds aangeven in hoeverre het belastingplan hierop daadwerkelijk heeft ingespeeld.

Naast de verhoging van de voorraad- en vermogensaftrek die reeds op grond van het *Belastingplan 1983* zijn doorgevoerd en die terugwerken naar 1982 (verhoging van 2,25% tot 3,25%) en 1983 (verhoging tot 4%) bepleit de commissie:

- nog verdergaande verhoging van de vermogensaftrek of verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting (vpb); in het *Belastingplan 1984* stelt het kabinet voor het vpb-tarief voor 1984 te verlagen van 48% tot 43% en in 1985 van 43% tot 40%;
- verlaging van sociale premies geheven van werkgevers; volgens het *Belastingplan 1984* zullen de werkgeverspremie-

bijdragen voor de sociale fondsen met ± f. 400 mln. dalen;

- verruiming van de verliescompensatie door een omwisseling van verrekeningsjaren en wel zodanig dat bij terugwenteling van het verlies naar verstreken jaren éérs wordt verrekend met het verlies van het oudste jaar en dan pas met verlies van het later verstreken jaar, aangevuld met uitbreiding van verliescompensatie door terugwenteling mogelijk te maken over drie in plaats van twee verstreken jaren. Het *Belastingplan 1984* is geheel conform deze aanbeveling;
- het verminderen van de fiscale problemen bij erfopvolging door een gefaseerde renteloze betalingsregeling gedurende tien jaren. Het *Belastingplan 1984* stelt invoering voor van een renteloze betalingsregeling voor het successierecht en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging;
- vereenvoudiging van de WIR door verdere uniformering van de basispremies, het vereenvoudigen van de administratieve bepalingen ter zake van de toeslagen en de definiëring van het thans zo gecompliceerd geformuleerde begrip „ter beschikking stellen“, alsmede bevordering van de stabiliteit in de hoogte van de premies. Het *Belastingplan 1984* stelt uniformering van de basispremies van de WIR voor;
- verbetering van de externe vermogensvoorziening door het fiscaal aftrekbaar maken van de aandelen in de PPM-participatiemaatschappijen en verruiming van de dividendvrijstelling van f. 500 tot f. 700. Het *Belastingplan 1984* stelt dat onderzoek en besluitvorming nog niet in een zodanig stadium zijn dat dergelijke maatregelen in 1984 kunnen worden genomen.

Voorts wordt in het *Belastingplan 1984* de negatieve voorlopige „carry back“-beschikking aangekondigd. Hierdoor zal een versnelde verrekening van verliezen mogelijk worden, hetgeen de liquiditeitspositie van die ondernemingen ten goede kan komen. In het persbericht betreffende de begroting van Financiën wordt voorts melding gemaakt van het voornemen dit parlementaire jaar nog een wetsontwerp in te dienen tot invoering van een negatieve voorlopige aanslag en een wetsontwerp betreffende een renteregeling voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting. De regering beoogt hiermee tegemoet te komen aan het verlangen van de belastingplichtige bij recht op restitutie eerder over dit geld te kunnen beschikken, respectievelijk bij

uitstel van terugbetaling een rentevergoeding daarvoor te ontvangen.

Maakt men van dit pakket van fiscale maatregelen ten behoeve van het bedrijfsleven de rekening op, dan krijgt men het volgende overzicht (zie de tabellen 1 en 2).

Tabel 1. Lastenverlichtende maatregelen bedrijfsleven (transactiebasis, in mrd. gld.)

Belastingsfeer	1,0
Premiesfeer	0,4
Beperking opbouw vakantiedagen bij ziekte	0,2
Enkele kleine posten in de uitgaven en niet belastingmiddelen	0,4
Totaal	2,0

Tabel 2. Fiscale maatregelen ten behoeve van de lastenverlichting voor het bedrijfsleven (in mln. gld.)

	Kas-basis	Transactie-basis
Verlaging Vpb-tarief tot 43%	340	650
Flankerende IB-maatregel	85	175
Gefaseerde betalingsregeling successie- en schenkingsrecht bij bedrijfsopvolging	5	5
Verlenging termijn en omwisseling van jaren „carry back“	0	150
Voorlopige „carry back“-beschikking	200	0
Kasbeslag stroomlijning WIR	80	0
Totaal	710	980

## Kanttekeningen bij de lastenverlichting voor het bedrijfsleven

De wens tot beheersing van de collectieve sector en versterking van de marktsector mondt uit in een pleidooi voor lastenverlichting voor het bedrijfsleven. Lastenverlichting wordt terecht als een belangrijk middel tot verbetering van de financieel-economische positie van het bedrijfsleven beschouwd. De regering heeft daarbij vooral de nadruk gelegd op generieke maatregelen. De ervaringen met de Wet investeringsrekening door het inbouwen van een grote mate van selectiviteit in de investeringsfaciliteiten hebben ons inmiddels wel tot het besef gebracht dat een bureaucratisch netwerk van voorschriften rond het ondernemingsgebeuren méér kan verzieken dan overheidspremies kunnen helen. Thans heeft het derhalve de voorkeur het investeringsklimaat in algemene zin te verbeteren door versterking van de rentabiliteitspositie van het bedrijfsleven door verlaging van de winstbelasting. Gegeven een gewenst rendement ná belastingen worden investeringsprojecten daardoor sneller attractief 1).

## Verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting

De verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting is in beginsel een nuttig instrument om te komen tot een verbetering van de rentabiliteitspositie van het bedrijfsleven. De commissie-Wagner heeft de tarief-

\* De auteur heeft geprofiteerd van de inbreng van prof. dr. S. Cnossen naar aanleiding van een eerdere versie van dit stuk. Hij draagt uiteraard geheel alleen de verantwoording over de inhoud ervan.  
1) Zie uitgebreider: L. G. M. Stevens, Fiscale aspecten rondom het afbouwen en renoveren van ondernemingen, in: *Kiezen en delen*, Kluwer, Deventer, 1982.

verlaging van vennootschapsbelasting en verhoging van de vermogensaftrek als alternatieven naast elkaar geplaatst. Beide maatregelen leiden inderdaad tot een verlaging van de effectieve belastingdruk. Er zijn evenwel essentiële verschillen. De vermogensaftrek werkt minder globaal dan de tariefverlaging; ondernemingen met een relatief groot eigen vermogen delen in geval van vermogensaftrek namelijk in grotere mate in de lastenverlichting dan ondernemingen die grotendeels met vreemd vermogen worden gefinancierd. Het kabinet heeft gekozen voor een tariefverlaging. Dit wekt verbazing. Omdat het kabinet zich grote zorgen maakt over de verslechterde balanspositie van vele ondernemingen zou men eerder maatregelen hebben verwacht op het gebied van de vermogensaftrek dan voorstellen in de richting van een algehele tariefverlaging 2). Ik kom hierop nog terug.

Omdat het financieringstekort de grenzen van het aanvaardbare reeds heeft overschreden, kan de rekening van het voorgestelde pakket lastenverlichting voor het bedrijfsleven niet blijven zweven in een onbenoemd financieringstekort dat inflatoire effecten oproept, maar dient deze aan een andere sector van het maatschappelijk leven te worden gepresenteerd. Het zijn de particuliere belastingplichtigen die èn door verscherping van de progressie van de inkomstenbelasting èn door verhoging van de omzetbelasting het gelag moeten betalen. De vraag is echter in hoeverre dit weer terugslaat op het bedrijfsleven zelf. De verminderde bestedingsmogelijkheden tasten immers zonder twijfel de afzetmogelijkheden en daarmee ook de winstmogelijkheden van het bedrijfsleven aan.

Men kan zich daarom afvragen of deze tariefverlaging wel zo wenselijk is; te meer als men in aanmerking neemt dat bij vennootschappen die worden beheerst door moedermaatschappijen in landen waar ter voorkoming van dubbele belasting volgens het „credit“-systeem aftrek wordt verleend, de tariefreductie in feite ongedaan wordt gemaakt. De aan de bron geheven belasting (in casu de Nederlandse vennootschapsbelasting) wordt volgens dat systeem in mindering gebracht op de in het vestigingsland verschuldigde belasting. Verlaging van de bronheffing leidt dan slechts tot een hogere aanslag in het land van vestiging 3). Het is mij niet duidelijk waarom wij zo nodig een stukje heffingsbevoegdheid moeten weggeven aan buitenlandse belastingautoriteiten.

Ik deel derhalve de bezwaren die de Raad van State tegen deze tariefverlaging opwerpt. De Raad stelt terecht dat het tarief van de vennootschapsbelasting hier te lande internationaal gezien zeker niet hoog is en bovendien de fiscale winstbepaling volgens soepele regels plaatsvindt. Derhalve vindt hij dat veeleer zou moeten worden gedacht aan verlaging van het tarief van de inkomstenbelasting en premieheffing of gestudeerd zou moeten worden op maatregelen ter voorkoming of beperking van dubbele heffing over de uitgedeelde vennootschapswinsten.

Het kabinet reageert hierop in nogal cryptische bewoordingen: „Bij de overweging daartoe is uiteraard ook aandacht geschonken aan mogelijke implicaties voor hier te lande werkzame buitenlandse maatschappij-

en.” Vermelding welke deze bedoelde implicaties zijn zou van meer hoffelijkheid jegens de Raad van State hebben getuigd en zou de duidelijkheid hebben gediend. Met betrekking tot het probleem van de dubbele heffing merkt het kabinet op „dat de standpuntbepaling ten aanzien van deze problematiek binnenkort zal worden afgerond” en te geleger tijd aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal kenbaar zal worden gemaakt. Maar waarom was dan vooruitlopend daarop reeds een tariefverlaging van de vennootschapsbelasting nodig? Zou het dan niet beter zijn geweest eerst de verschillende instrumenten ten opzichte van elkaar af te wegen?

In de economische literatuur is verlaging c.q. afschaffing van de vennootschapsbelasting regelmatig punt van discussie. Budgettair stelt de opbrengst van deze belasting — afgezien van de belasting over aardgaswinsten — immers niet zo geweldig veel voor. In 1984 is een opbrengst geraamd van f. 9,35 mrd. waarvan f. 4,7 mrd. afkomstig is uit de aardgaswinsten. Exclusief de belasting over de aardgaswinsten levert de vpb ongeveer 5% van het totaal van de belastingopbrengsten. Zou men daarvan aftrekken het bedrag dat in de vorm van WIR-premies naar het bedrijfsleven wordt teruggesluisd (in 1984 f. 5,3 mrd.) dan resteert een negatieve bijdrage van f. 0,65 mrd. Uiteraard komen niet alle WIR-uitkeringen ten goede aan vpb-plichtige ondernemers. Ongeveer een derde deel komt terecht bij de ondernemers in de inkomstenbelasting. Aldus gecorrigeerd resteert voor de vpb per saldo een bijdrage van f. 1,15 mrd., hetgeen bij voorbeeld overeenkomt met de opbrengst van de alcoholaccijns.

Het is daarom verleidelijk met sterk tot de verbeelding sprekende „plannen” te komen die voorzien in de afschaffing van de vennootschapsbelasting en op die manier een „oplossing” te bieden voor het werkloosheidsvraagstuk 4). Verhoeven had dergelijke becijferingen reeds eerder gemaakt om aan te tonen dat de tariefverlaging van de vennootschapsbelasting (winstvrijstelling) als alternatief kan gelden voor allerlei gecompliceerde lastenverlichtende maatregelen voor het bedrijfsleven 5).

Men dient evenwel niet uit het oog te verliezen dat de vennootschapsbelasting ten opzichte van de inkomstenbelasting een steunfunctie heeft. De ondernemer/natuurlijke persoon heeft immers de vrijheid desgewenst zijn onderneming te drijven voor rekening en risico van een daartoe door hem opgerichte vennootschap. Hij kan zich op die wijze gemakkelijk toegang verschaffen tot de vennootschapsbelastingssfeer. Tot deze stap zal worden besloten als de totale belastingdruk op de rechtspersoon èn directeur/groottaandeelhouder enerzijds en de ondernemer van de eenmanszaak anderzijds aanmerkelijk van elkaar gaan verschillen ten gunste van de vpb-sfeer. Wordt aan het tarief van de vennootschapsbelasting of aan de definitie van de heffingsgrondslag iets gewijzigd, dan heeft dat onmiddellijk gevolgen voor het omslagpunt waarboven omzetting in een BV voordelig is. Stimulering van verbetering van de rendementspositie van het bedrijfsleven door verlaging van het vpb-tarief zal derhalve ook consequenties hebben voor de opbrengst van

de inkomstenbelasting, omdat dan vele winsten overvloeien naar de vpb-sfeer. Een geïsoleerde benadering is derhalve niet wenselijk. Het kabinet heeft deze samenhang ingecalculeerd en daarom op kasbasis f. 85 mln. (transactiebasis f. 175 mln.) flankerende inkomstenbelastingmaatregelen getroffen. Wat deze maatregel inhoudt blijkt echter niet uit de Miljoenennota, noch uit het persbericht betreffende de begroting van Financiën.

Wanneer als flankerende maatregel in de inkomstenbelasting in enigerlei vorm een winstvrijstelling wordt ingevoerd, respectievelijk verder wordt vergroot, neemt de reeds bestaande spanning tussen de ondernemerssfeer en niet-ondernemerssfeer toe. Het is de vraag of het fiscale ondernemersbegrip voldoende eenduidig gedefinieerd is om deze spanning te verdragen. Ik heb hierover mijn twijfels en vrees dat de verkeerde weg wordt ingeslagen. Het zou beter zijn de tarieven van de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting juist dicht bij elkaar te brengen dan de afstand te vergroten (vergelijk de Bondsrepubliek Duitsland: de belasting op ingehouden vennootschapswinst is 56%, evenals het toptarief van de inkomstenbelasting 6).

De wenselijkheid van een nadere bezinning op de ongelijke fiscale behandeling van ondernemingen die met eigen vermogen en die met vreemd vermogen worden gefinancierd is door de Raad van State nadrukkelijk verwoord. De commissie-Wagner heeft zonder nadere argumentatie voor verhoging van de vermogensaftrek gepleit. De vraag is echter waarom zij het verrekeningsstelsel niet als alternatief in haar beschouwingen heeft betrokken. Het verrekeningsstelsel voorkomt immers eveneens het nadeel van de economische dubbele heffing op uitgedeelde winsten. Het markante verschil tussen toepassing van het verrekeningsstelsel en de vermogensaftrek is dat bij de vermogensaftrek, anders dan bij het verrekeningsstelsel het geval is, de drukverlichting óók optreedt bij ingehouden winsten 7). Te hopen is dat de rege-

2) De tariefverlaging wordt zodanig doorgevoerd dat de aardgassector daarvan geen vruchten plukt; wel wordt het wetsontwerp Heffing meeropbrengst aardgas ingetrokken. Voor meer achtergrondinformatie over deze ingewikkelde fiscaal-technische materie kan verwezen worden naar: J. Adams, Vpb, winstaandeel en WIR op het continentale plat, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 5 november 1981, nr. 5520.

3) Soms is er per saldo wel een gunstig effect door verrekeningsmogelijkheden met andere dochterondernemingen in het buitenland.

4) Onder anderen Horinga, Stevers en Pen.

5) H. B. A. Verhoeven, Naar een nieuw elan ter stimulering van de economie, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 7 januari 1982, nr. 5527.

6) Idem, S. Cnossen, *Het verrekeningsstelsel in opmars*, Kluwer, Deventer, 1979, blz. 97; J. E. A. M. van Dijk, *Deregulering in het belastingrecht*, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 30 juni 1983, nr. 5598; H. M. N. Schonis, *De rampzalige gevolgen van de belastingheffing over de winst uit onderneming*, in: *Quod licet Jovi*, FED, Deventer, 1983.

7) Zie voor een nadere beschrijving van deze problematiek S. Cnossen, *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, *ESB*, 20 juli 1983; M. J. Feskens, *Recente economische stimuleringsmaatregelen in de belastingheffing*, *ESB*, 14 september 1983 en D. A. M. Meeles, *Moet de vennootschapsbelasting worden afgeschaft?*, in: *Quod licet Jovi*, FED, Deventer, 1983.

ring deze problematiek spoedig zal bezien en bij de keuze ook een solide argumentatie zal verschaffen.

### Stroomlijning WIR

In het kader van de vereenvoudiging van de WIR en de bestrijding van het oneigenlijk gebruik ervan zal het tarief van de basispremie worden geuniformeerd. Aan de beleidsvoornemens met betrekking tot de afschaffing van de Bijzondere Regionale Toeslag (BRT) en de Ruimtelijke Ordeningstoeslag is reeds uitvoering gegeven. In de Kamer is hieromtrent reeds de nodige beroering ontstaan. Op 4 juli 1983 werd de motie-Van der Linden aangenomen dat het BRT-regime zeker niet eerder dan 15 september 1983 dient te worden gewijzigd c.q. afgeschaft. Eerder was reeds een wetsontwerp tot het doen vervallen van de Grote-Projecttoeslag ingediend.

De commissie-Wagner heeft terecht stabiliteit in de regeling bepleit. Zelfs voor de fiscale adviseurs was het soms moeilijk het vigerende regime te kennen. Dergelijke onzekerheid is fnuikend voor de effectiviteit van het instrumentarium. Het is daarom thans nog slechts de vraag waarom niet tevens de Kleinschaligheidstoeslag, Milieutoeslag en Energietoeslag zijn geliquideerd. Uitvoeringstechnisch zijn het uitermate belastende regelingen die ook voor het bedrijfsleven relatief hoge uitvoeringskosten meebrengen. Overwogen dient te worden of vervroegde afschrijving, eventueel geregionaliseerd, niet een veel eenvoudiger instrument is dat minstens even effectief is als de WIR 8).

### Verruiming verliescompensatie

De terugwaartse verliescompensatie wordt uitgebreid van twee naar drie jaren. Voorts wordt de compensatievolgorde omgewisseld. De oudste jaren worden het eerste gecompenseerd. Dit heeft tot gevolg dat de kans dat verliezen niet langer compensabel zijn („verdampen”) afneemt. Voorts is het in ruimere mate mogelijk dat in een verliesjaar de liquiditeitspositie verbetert, omdat een grotere kans aanwezig is door achterwaartse verliescompensatie de in voorgaande jaren betaalde vennootschapsbelasting terug te kunnen halen. Dit terughalfeffect wordt nog versterkt door invoering van de voorlopige „carry back”-beschikking. De verliescompensatie krijgt daardoor in grotere mate een anticyclisch karakter.

Het verloren gaan van compensabele verliezen heeft menigeen ervaren als een inbreuk op zijn rechtsgevoel. Via allerlei kunstgrepen werd in de praktijk getracht de verliezen die dreigden te verdampen tijdig te „verjongen”. Het is daarom een goede zaak dat de kans dat verliezen verdampen nu verder afneemt. Voor beginnende ondernemers zou het voorts een steun zijn als zou worden bepaald dat aanloopverliezen, die onbeperkt compensabel zijn, pas gecompenseerd behoeven te worden na de gewone verliezen 9).

Aanwezige compensabele verliezen betekenen een latente vordering van de belastingplichtige op de fiscus. Evenzo brengen de open en stille reserves een latente schuld met

zich mee. In de begroting wordt over deze latenties traditioneel met geen woord gerept. Men kan zich langzamerhand wel afvragen of het verloop van deze latenties (of tenminste de latentie die samenhangt met de compensabele verliezen) niet op enigerlei wijze als aanvullende informatie in de Miljoenennota tot uitdrukking moet worden gebracht, zoals dat ook in het bedrijfsleven bij de jaarverslaglegging gebruikelijk is.

### Verlaging van werkgeverspremies sociale verzekeringen

In de sfeer van de sociale zekerheid wordt voorgesteld de werkgeverspremies voor de sociale fondsen te verlagen met een bedrag dat circa f. 400 mln. gaat omvatten. Reeds eerder is gewezen op de bezwaren die kleven aan het huidige heffingsstelsel van sociale verzekeringen. Ik ben bij de bespreking van het *Belastingplan 1983* uitvoerig ingegaan op de relatie tussen de sociale lasten en het belastingplan 10). Daarbij heb ik erop gewezen dat de volksverzekeringen zozeer het verzekeringskarakter hebben verloren dat de premieheffing daarvoor in feite als belasting is aan te merken. Ik heb ervoor gepleit deze premieheffing te integreren met de loon- en inkomstenbelasting en als zodanig ook onderdeel van het belastingplan te laten zijn. Bij de werknemersverzekeringen ligt de zaak evenwel principieel anders. Bij deze verzekeringen is (met uitzondering van de ZFW) het equivalentiebeginsel doorslaggevend. Zowel de premies als de uitkeringen zijn afhankelijk van de hoogte van het loon. Voor deze verzekering is fiscalisering van de premieheffing derhalve, gegeven de gekozen structuur, niet gewenst.

Met betrekking tot de volksverzekeringen komt de neiging tot fiscalisering tot uitdrukking in de wens van het kabinet de resultaten die in het kader van de ombuiging in de sociale-verzekeringsector worden behaald ten gunste van het financieringstekort te brengen door compenserende belastingmaatregelen. In wezen is dit het verlengstuk van de eerdere maatregelen in de sfeer van het terugtrekken van sociale fondsen. Verlaging van de premiedruk geeft in die benadering ruimte voor verhoging van de belastingdruk.

Met betrekking tot de werknemersverzekering is het in het kader van de stelselherziening van de sociale zekerheid aantrekkelijk nadere aandacht te besteden aan de heffingsgrondslag. De premieheffing inzake de volksverzekeringen en werknemersverzekeringen drukt immers voornamelijk op het looninkomen. Zij is in haar economische effecten vergelijkbaar met een loonsomheffing. Kapitaalintensieve produktietechnieken zijn daardoor, zeker op korte termijn, relatief aantrekkelijk, hetgeen kan leiden tot uitstoot van arbeidskrachten. Toeneming van werkloosheid, gevolgd door verhoging van de premielast voor de werkenden, kan een ongewenste spiraalbeweging op gang brengen.

Ook kan in het huidige stelsel van financiering de arbeid die buiten een dienstbetrekking (bij voorbeeld in avonduren) wordt aangeboden vanwege het feit dat hierop geen premies inzake de werknemersverzekeringen drukken, goedkoper worden aangeboden

den ten opzichte van de arbeid die in dienstbetrekking wordt verricht, hetgeen de gezonde concurrentieverhoudingen niet ten goede komt.

### Verscherping van de progressie van de inkomstenbelasting

Het kabinet heeft gekozen voor het continueren van de tijdelijke verhoging van de loon- en inkomstenbelasting. De 17%-schijf zal voor 1984 echter met f. 700 in plaats van met f. 650 worden beperkt. Deze maatregel wordt aangevuld met een verlaging van het tarief van die schijf tot 16% en een verhoging met 1 procentpunt van de tarieven in de 40%-schijf tot de 72%-schijf. Tevens wordt een beperking voorgesteld van de aftrek van de buitengewone lasten door bijstelling van drempelbedragen en vermenigvuldigingsfactoren. De inflatiecorrectie zal voor 1984 niet worden aangetast.

In relatie met de tariefverlaging voor de vennootschapsbelasting heb ik reeds aangegeven dat de kritiek van de Raad van State op deze verscherping van de progressielijn mij als zeer zinnig voorkomt. De lastenverzwaring voor de hoge-inkomensgroepen vrijwaart de lage inkomens echter niet van lastenstijgingen; zij voelen in relatief sterke mate de verhoging van de indirecte belastingen en de gasprijs 11).

De tariefverhoging van de inkomstenbelasting staat trouwens op gespannen voet met de visie die in de zogenaamde *Contourennota* is ontwikkeld en die een tariefverlaging impliceerde. De mededeling dat de regering concrete beleidsvoorstellen zal doen ter uitwerking van die nota staat daarom haaks op de thans reeds aangekondigde tariefverhoging.

### Verhoging van de omzetbelasting

Verhoging van de omzetbelasting zal de bestedingsmogelijkheden verminderen. Het is derhalve te verwachten dat, zoals reeds werd opgemerkt, het bedrijfsleven hier mede de rekening van krijgt gepresenteerd. De dienstensector die relatief in sterke mate moet concurreren met het officieuze circuit zal daarvan de nadelige effecten ondervinden. Het is daarom de vraag of het verantwoord is het 18%-tarief verder te verhogen. Zou men mede vanwege de fraudegevoeligheid kiezen voor een optrekking van het verlaagde tarief en daarmee tevens de spanning tussen de beide tarieven verkleinen 12), dan stuit men echter op inkomenspolitieke problemen. Kortom, hier is sprake van een be-

8) H. A. Kogels, *De Wet Investeringsrekening*, blz. 283, Kluwer, Deventer, 1980; W. A. F. G. Vermeend, *Fiscale investeringsfaciliteiten*, blz. 268, Gouda Quint, Arnhem, 1983.

9) Zie D. Juch en H. W. Hofman, Enige beschouwingen bij de verrekking van verliezen, *Maandblad Belastingbeschouwingen*, juli/augustus 1983.

10) *ESB*, 6 oktober 1982, nr. 3375.

11) Alhoewel ik eerder heb verdedigd dat men de gasprijs niet als heffingsinstrument mag gebruiken (*ESB*, 30 september 1981) kan men uiteraard zijn ogen niet sluiten voor de effecten hiervan op het besteedbare inkomen.

12) S. Cnossen, Wat doen we met de btw-tarieven?, *ESB*, 18 november 1981.

leidsbeslissing die, hoe dan ook, kritiek zal uitlokken; de motivatie ervan zal de basis voor de aanvaarding moeten leggen.

### Tweeverdieners

Het is de bedoeling dat per 1 januari 1984 het eerder ingediende wetsontwerp 17 600 inzake de gehuwde tweeverdieners kracht van wet krijgt. Het wetsvoorstel wordt door het kabinet aangeduid als een eerste stap op weg naar een gelijke behandeling van de gehuwde man en de gehuwde vrouw; het is een belangrijke stap naar een tariefstructuur waarin een algemene belastingvrije som centraal staat. Bij het structurele vervolg op deze maatregel ten aanzien van gehuwde tweeverdieners zal ook de positie van ongehuwden worden bezien. Daarbij zal eveneens worden uitgegaan van een algemene belastingvrije som met verschillende toeslagen voor de ongehuwde alleenverdiener of bijna-alleenverdiener in een duurzame samenleving of samenwoning alsmede voor de ongehuwde alleenstaande. Voor de toeslag van de alleenstaande denken de bewindslieden aan de leeftijdsgrens van 27 jaar (conform de leeftijdsgrens in de kinderbijslagregeling en de buitengewone-lastenregeling). In de nieuwe opzet zal de alleenstaande ouder met afhankelijke kinderen, evenals thans reeds het geval is, een even hoge belastingvrije som krijgen als de alleenverdiener.

Tot deze per 1 januari 1984 te realiseren maatregelen behoort verder een uitbreiding van de fiscale verzelfstandiging van de gehuwde vrouw. Dit laatste betreft met name de inkomsten uit vroegere arbeid, zoals wachtgeld, VUT-uitkering en pensioenen, alsmede uitkeringen uit stamrechten die verband houden met vroeger ondernemerschap. Verder geldt dit ook voor sterk aan de persoon gebonden periodieke uitkeringen zoals studietoelagen. De uitbreiding van deze verzelfstandiging zal zich echter niet uitstrekken tot vermogensinkomsten, persoonlijke verplichtingen, buitengewone lasten en giften. Wel behoort tot de per 1 januari 1984 te nemen maatregelen de zogenaamde integrale rolwisseling voor gehuwden (bij integrale rolwisseling worden de niet-verzelfstandigde inkomensbestanddelen in aanmerking genomen bij de echtgenoot met het hoogste arbeidsinkomen).

Voor de vormgeving van een inkomenspolitiek is de wijze van toerekening van het inkomen aan de personen die te zamen een samenlevingsverband vormen een erg belangrijke kwestie. Is de inkomenspolitiek gericht op de beïnvloeding van de gezinsinkomens, dan zal de te volgen strategie een andere zijn dan die moet worden gevolgd bij het streven naar beïnvloeding van inkomens van individuen. Bij de formulering van de inkomenspolitiek heeft het tot dusverre echter aan een duidelijke beleidskeuze op dit punt ontbroken. In de Interim-nota inkomensbeleid werd impliciet gekozen voor een individuele inkomenspolitiek, welke beleidslijn tot op heden schijnt te worden gevolgd (13), alhoewel in de *Contourennota* ook nadrukkelijk aandacht wordt gevraagd voor de gezinsinkomens (14).

Deze individu-gerichte inkomenspolitiek

wordt ondersteund door nationale en internationale ontwikkelingen die, gebaseerd op de erkenning dat mannen en vrouwen gelijk dienen te worden behandeld, geleidelijk de daarmee in strijd zijnde instituties beogen te hervormen. Op wetgevend terrein zijn de EG-richtlijn van 19 december 1978 inzake de gelijke behandeling van mannen en vrouwen en de Wet van 1 maart 1980 houdende invoering van deze richtlijn in het Nederlandse recht belangrijke mijlpalen op deze weg. Het is evenwel de vraag of het streven naar een dergelijke gelijkstelling, die op zich zelf wenselijk wordt geacht, per se gepaard moet gaan met een toenemende individualisering in de belastingheffing. De gelijkstelling van man en vrouw behoeft immers niet te impliceren dat de partners in een samenlevingsverband altijd als zelfstandige individuen los van de door hen gekozen samenlevingsvorm moeten worden behandeld. Wel dient er ten aanzien van de behandeling congruentie te bestaan tussen de mannelijke en vrouwelijke partner.

Bij de primaire inkomensvorming acht ik de individualisering een wenselijk uitgangspunt. Dit uitgangspunt zou ik ook willen vasthouden voor de inkomens- of loonvervangende uitkering. Daar waar echter draagkrachtaspecten een rol gaan spelen, sluit naar mijn mening de keuze van het gezinsinkomen als maatstaf van draagkracht beter aan bij de maatschappelijke opvattingen dan het individuele inkomen.

De regering wil thans door invoering van een algemene belastingvrije som tegemoet komen aan de eisen die de gelijke behandeling van man en vrouw op fiscaal terrein stelt. Naar mijn mening is deze problematiek in wezen echter geen emancipatieprobleem, maar een probleem betreffende de neutrale fiscale behandeling van alleenstaanden en samenwoners. In hoeverre is men maatschappelijk bereid de alleenstaande tegemoet te komen door bij de bepaling van zijn draagkracht rekening te willen houden met zijn relatief duurdere huishouding? Dat is de kwestie.

In de nota *Op Weg* werden reeds de huidige plannen tot een verdergaande verzelfstandiging van de gehuwde vrouw ontvouwd (15). Het aantal inkomensbestanddelen dat aan de vrouw kan worden toegerekend werd daarin veruimd. De staatssecretaris van Financiën stelde toen in de genoemde nota terecht dat de (beperkte) verzelfstandiging een poging is om twee verschillende gedachten met elkaar te verzoenen, namelijk die van een zelfstandige fiscale positie van de werkende gehuwde vrouw en die van de gezinsdraagkracht. Als ideaalbeeld werd een puur individuele belastingheffing geschetst. Vervanging van de huidige beperkte verzelfstandiging door een volkomen zelfstandigheid van elk van de partners zou in beginsel, aldus de bewindsman, een fiscale neutraliteit inhouden ten aanzien van burgerlijke staat, geslacht en leeftijd. Met de bekostiging van het levensonderhoud van de niet-verdienende partner zou bij de belastingheffing van die andere partner, zijns inziens, in afwijking van het stelsel van volledige verzelfstandiging rekening moeten worden gehouden. Een volkomen gescheiden heffing wordt dan ook om uitvoeringstechnische redenen afgewezen.

Ik acht het individuele stelsel echter niet per se een bijdrage aan het emancipatieproces. Sterker, ik vind dit anti-emancipatoir, omdat de partijen worden belemmerd in hun mogelijkheden zelf te bepalen wat in hun eigen situatie de meest gewenste rolverdeling is. Daarnaast bevoordeelt dit stelsel vanwege de progressie de gezinnen waarin beide partners een hoog inkomen hebben. Toepassing van het progressieve tarief leidt ertoe dat elke volgende inkomensschijf tegen een hoger tarief wordt belast dan de daaraan voorafgaande schijf. Dit heeft tot gevolg dat de belastingdruk binnen een samenlevingsverband doorgaans het laagste is als beide partners een even groot inkomen inbrengen. Als de man of de vrouw als alleenverdiener optreedt verhoogt dat in verhouding tot de ideale 50/50-verdeling de belastingdruk aanzienlijk. Deze 50/50-verdeling levert uiteraard vanwege de progressielijn de grootste belastingvermindering op voor de hoogste inkomens. Hierdoor krijgt het geïndividualiseerd belastingstelsel een elitair karakter. Men kan zich daarom afvragen of die uitkomst zich verdraagt met de draagkrachtgedachte (16).

Tabel 3. Invloed van de voorgestelde maatregelen op de belastingopbrengst in 1984 (in mln. gld.)

	Kas-basis	Transactie-basis
Continuering tijdelijke verhoging van de loon- en inkomstenbelasting . . .	575	750
Extra inkering van de 17%-schijf met f. 50 . . . . .	25	35
Verhoging van de 40%-schijf tot de 72%-schijf met elk één procentpunt . . .	170	220
Verlaging van de 17%-schijf met één procentpunt . . . . .	-345	-450
Beperking aftrek buitengewone lasten . . .	345	450
Tweeverdieners tweede fase . . . . .	180	230
Verhoging enkele accijnzen . . . . .	400	490
- alcoholaccijnzen (+ 15%)		
- bieraccijnzen (+ 8%)		
- tabaksaccijnzen (prijsverhoging f. 0,40 per pakje) . . . . .		
Verhoging lage en gewone btw-tarief met elk 1 procentpunt . . . . .	1.605	1.935
	2.955	3.660

### Overige maatregelen op fiscaal terrein

De overige fiscale maatregelen hebben voornamelijk een fiscaal technisch karakter. Aangekondigd is dat punten van onderzoek zullen zijn: vervanging van de motorrijtui-

13) *Interim-nota inkomensbeleid*, Staatsuitgeverij, Den Haag, 1975, blz. 6.

14) In de *Contourennota* wordt in ruime mate aandacht besteed aan het gezinsinkomen, zodat ook in dit opzicht de medeling dat de *Contourennota* tot uitgangspunt voor verdere beleidsvorming wordt gekozen vragen oproept.

15) *Nota inzake gelijke behandeling voor loon- en inkomstenbelasting van de (werkende) gehuwde vrouw en haar man, en deelgenoten aan vormen van samenleven en samenwonen*, Tweede Kamer, zitting 1979-1980, nr. 15 835.

16) In *Inkomensbeleid en samenlevingsvorm*, ESB, 26 november 1980, heb ik daarom invoering van het splitsingsstelsel bepleit.

genbelasting door een „variabilisatie” van de autokosten (verhoging van het variabele bestanddeel onder gelijktijdige verlaging van het vaste bestanddeel 17)), defiscalisering van de individuele huursubsidie, studietoelating en bijstand. Voorts is een wetsontwerp tot invoering van de negatieve persoonlijke verplichtingen (bij voorbeeld terugontvangen AOW/AWW-premies) in voorbereiding.

Eveneens kan op korte termijn de indiening tegemoet worden gezien van een wetsvoorstel dat ertoe strekt de zogenaamde spaarbankvrijstelling in de vennootschapsbelasting met in achtneming van overgangstermijnen (tot 1997 geleidelijk oplopend tarief) af te schaffen. Naar verwachting zal, zoals hiervoor reeds is aangestipt, aan het begin van dit begrotingsjaar 1984 een wetsontwerp worden ingediend waarbij een negatieve voorlopige aanslag inkomstenbelasting wordt geïntroduceerd. Ook wordt de mogelijkheid geopend dat reeds in het stadium van de voorlopige aanslagregeling de voorheffingen (loon- en dividendbelasting) kunnen worden teruggegeven. Verder wordt een renteregeling voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting overwogen, waardoor onder bepaalde voorwaarden rente zal worden vergoed over terug te geven belastingbedragen en rente zal worden berekend over te betalen bedragen.

Binnenkort zal een wetsontwerp worden ingediend dat een regeling bevat voor internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen. Het wetsontwerp codificeert een reeds bij aanschrijving geldende EG-regeling op het gebied van de directe belastingen. Met betrekking tot de problematiek rond de zogenaamde Cyprusconstructie kan binnenkort de indiening van een wetsontwerp tegemoet worden gezien. In dit wetsontwerp wordt een voorziening getroffen die het de minister mogelijk zal maken in bepaalde gevallen, waarin niet aan de onderworpenheidseis is voldaan, toch een belastingvrijstelling te verlenen voor buiten het rijk verkregen inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking. De Cyprusroute zal daarmee haar belang verliezen.

Mede met het oog op de fraudebestrijding zal een wetsontwerp worden ingediend waarbij een aantal verplichtingen van belastingplichtigen en derden tot het verstrekken van inlichtingen aan de belastingdienst wordt aangepast. Zo zullen onder meer verenigingen, stichtingen en andere niet-belastingplichtige lichamen verplicht worden gegevens te verstrekken en hun administratie over te leggen. Voorts is een begin gemaakt met de voorbereiding van een wetsontwerp tot nadere regeling van de administratieve verplichtingen tot het voeren van een administratie waartoe ook de zogenaamde facturatieverplichting kan worden gerekend. Tevens zijn voorbereidingen gaande voor een wetsontwerp waarin strafrechtelijke sancties op fiscale delicten zullen worden aangepast zodat een effectievere vervolging van fiscale fraudeurs tot de mogelijkheden behoort. Het ligt voorts in de bedoeling begin 1984 een wetsontwerp in te dienen dat de uit 1845 daterende invorderingswetgeving vervangt door een nieuwe wettelijke regeling. De tarieven in de Kostenwet invordering rijksbelastingen zullen per 1 januari 1984

worden aangepast.

De uitbreiding van de schoolgeldheffing is, anders dan de hierboven genoemde technische wetsontwerpen, politiek zeer gevoelig. Het is de vraag in hoeverre de inkomenspolitieke consequenties zullen worden aanvaard. De Raad van State heeft met zijn felle kritiek hierop het startschot gelost voor de politieke strijd die zeker rond de aanvaarding van dit wetsontwerp zal ontbranden.

### Conclusies

De regering volgt de adviezen van de commissie-Wagner op de voet. De tariefverlaging van de vennootschapsbelasting betekent in de internationale sfeer een onnodige in-korting van de nationale heffingsmogelijkheid ten gunste van de buitenlandse belastingautoriteiten. Nationaal impliceert dit een verhoging van de tarieven van de inkomstenbelasting en omzetbelasting. De afstand tussen de toptarieven van de inkomsten- en vennootschapsbelasting wordt daardoor groter in plaats van kleiner, zoals door vele fiscalisten wordt gepropageerd. De vlucht in de BV-vorm zal worden gestimuleerd en de flankerende maatregelen in de

inkomstenbelasting voor de winstbelasting zullen deze wet nog gecompliceerder maken dan thans het geval is. De verlaging van de vpb-tarieven is prematuur zolang de standpuntbepaling rond de economische dubbele heffing van uitgedeelde winsten nog niet is afgerond. De stroomlijning van het WIR, verruiming van de verliescompensatiemogelijkheden en verlaging van de werkgeverspremies inzake de sociale verzekeringen, te zamen met verminderde regelgeving, zijn betere instrumenten voor stimulering van de bedrijvigheid.

De uitbreiding van de verzelfstandigde heffing van de gehuwde vrouw en de invoering van een algemene belastingvrije som impliceren een voortgaande individualisering van de belastingheffing. Daarmee verwijderd de regering zich van de gedachte dat het gezinsinkomen draagkrachtbepalend is en van de in de *Contourennota* neergelegde visie waarvan zij zegt deze voor de beleidsvorming tot uitgangspunt te nemen.

L. G. M. Stevens

17) In *Staatscourant*, 12 september 1983, nr. 176, wordt evenwel reeds medegedeeld dat de variabilisatie geen doorgaan zal vinden.