

VRIJHEID, GELIJKHEID EN BELASTINGEN

AFSCHAFFING OVERDRAAGBARE HEFFINGSKORTING KAN TOETS AAN MENSENRECHTEN NIET DOORSTAAN

PROF. MR. J.M.H.F. TEUNISSEN *

1 Inleiding

Bij het Belastingplan 2008¹ werd besloten om met ingang van 2009 de voor de inkomstenbelasting geldende algemene heffingskorting (€ 2007 in 2009) voor de niet of weinig verdienende partner (bekend als 'overdraagbare heffingskorting') stapsgewijze, dat wil zeggen in vijftien jaar met 6,67% per jaar, af te schaffen² en tegelijkertijd de voor een minstverdienende ouder in een tweeverdienershuishouden en voor een alleenstaande ouder geldende combinatiekorting fors te verhogen (maximaal € 1764 in 2009).³

Doel hiervan is verhoging van de arbeidsparticipatie, om daardoor de individuele economische zelfstandigheid en daardoor emancipatie (van in het bijzonder vrouwen) te bevorderen, de sociale samenhang te vergroten en in te spelen op het verwachte tekort aan arbeidskrachten ten gevolge van de vergrijzing. Door deze maatregelen lopen de verschillen in belastingdruk⁴ tussen huishoudens met eenzelfde bruto inkomen, die zich alleen hierin onderscheiden dat sprake is van een verschillende taakverdeling tussen partners, op tot zo'n 85% en tot meer dan 120% nadat bedoelde korting geheel is afgeschaft. Met heffing naar draagkracht heeft dit weinig meer te maken. Die maatregelen kunnen de toets aan art. 8 EVRM, art. 1 Eerste protocol jo. art. 14 en 4 EVRM niet doorstaan. Beoefenaren van het staatsrecht houden zich in Nederland niet of nauwelijks bezig met het belastingrecht. Ze blijken er ook weinig van te weten. Dat is opmerkelijk.

Belastingheffing was de basis voor ontwikkeling van de democratische rechtsstaat.⁵ Deze heeft het alleenrecht op belastingheffing en het geweldsmonopolie, met als keerzijde de eis van democratische representatie en legitimatie, het gebod van gelijke behandeling voor de wet en respectering van de private vrijheidssfeer van burgers, waarvan de kern wordt gevormd door grondrechten en fundamentele vrijheden zoals die zijn neergelegd in onder andere het Europees Verdrag tot Bescherming van de Rechten voor de Mens (EVRM).

Wie kennis neemt van de Duitse juridische literatuur, constateert dat daarin ruime aandacht wordt geschonken – ook door niet-fiscalisten – aan de constitutionele aspecten van belastingrecht.⁶ Dit zal onder andere samenhangen met de mogelijkheid van toetsing door de constitutionele rechter, het Bundesverfassungsgericht (BVerfG), van wetten aan in het Grundgesetz (GG) vastgelegde grondrechten. In zijn jurisprudentie heeft dit het belangrijke onderdelen van het inkomensbelastingstelsel strijdig geoordeeld met die grondrechten. Kern van die jurisprudentie is dat de staat zich ook als belastingwetgever 'leefvormneutraal' moet gedragen omdat beslissingen die binnen een gezin worden gemaakt over de onderlinge verdeling van taken en over het zich al dan niet beschikbaar stellen voor de arbeidsmarkt behoren tot de meest elementaire private beslissingen, waar de staat zich derhalve in beginsel niet mee behoort te bemoeien en waar hij derhalve ook geen nadelige financiële consequenties aan mag verbinden. Enkele van de meest principiële beslissingen, die vanwege de motivering ook

* Auteur is hoogleraar staats- en bestuursrecht aan de Open Universiteit Nederland te Heerlen.

1 Wet van 20 december 2007 (Belastingplan 2008), Stb. 2007, 562.

2 Met dien verstande dat vóór 1 januari 1972 geboren partners alsmede partners in gezinnen met kinderen beneden zes jaar zijn uitgezonderd van deze maatregel. Zie art. 8.9 Wet IB 2001.

3 Mits er kinderen zijn jonger dan twaalf jaar.

4 Waar hier gesproken wordt van 'belasting' en 'heffing' wordt bedoeld op het totaal aan verschuldigde belasting én premies volksverzekeringen.

5 Op schitterende wijze beschreven in het prachtboek van F.H.M. Grapperhaus, *Belasting, vrijheid en eigendom (Hoe belastingheffing leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten 511-1787)*, Deventer: De Walburg Pers/Kluwer 1989.

6 Zie bijvoorbeeld Udo di Fabio, 'Steuern und Gerechtigkeit: Das Freiheits- und Gleichheitsgebot im Steuerrecht', JZ 2007, blz. 749-755. Di Fabio is rechter in het Bundesverfassungsgericht en hoogleraar 'öffentliches Recht' in Bonn.

relevant lijken voor de Nederlandse situatie, worden hierna besproken.

Ruimere aandacht bij staatsrechtwetenschappers voor het Nederlandse belastingsrecht en in het bijzonder voor de rechtsstatelijke aanvaardbaarheid ervan is geboden, omdat belastingen in toenemende mate worden ingezet als instrument ter 'sturing van de samenleving', dus ter stimulering of juist ontmoediging van *bepaald* – gewenst of ongewenst geacht – gedrag van burgers en bedrijven (de instrumentele functie). Nieuw is dit niet. De meeste *indirecte* belastingen hebben (tevens) een sturende functie. Dergelijke belastingen raken echter niet zo gauw de beslissingsvrijheid van burgers omtrent de inrichting van hun privéleven. Bij *directe* belastingen, met name bij de inkomsten- en loonbelasting, is het gevaar groter. Zeker sinds het aantreden van het eerste 'paarse' kabinet is het oude beginsel dat in ieder geval deze belasting een *neutraal* karakter behoort te hebben, in die zin dat ze uitsluitend ertoe mag strekken algemene middelen ter dekking van de overheidsuitgaven te verkrijgen, steeds meer verlaten. Dat kabinet bekende zich met nadruk tot het fiscale instrumentalisme. Eén van de hoofddoelstellingen van de Wet IB 2001 was verhoging van de arbeidsparticipatie ter bevordering van individuele economische zelfstandigheid. Om die participatie te verhogen was in de jaren 1990 het arbeidskostenforfait (in 2001 vervangen door een arbeidskorting) reeds een aantal malen fors verhoogd. Mede daardoor betaalden alleenverdienerhuishoudens met een modaal inkomen in 2000 reeds ruim een kwart meer aan belasting dan gezinnen waarin beide partners elk de helft van dit inkomen inbrachten.⁷

Onder de achtereenvolgende kabinetten-Balkenende is dit instrumentalisme zeker niet afgenomen, met dien verstande dat een hogere arbeidsparticipatie nu tevens nodig wordt geacht om de sociale samenhang te vergroten⁸ en om de gevolgen van de toenemende 'vergrijzing' op te kunnen vangen. Vooral heffingskortingen zijn de laatste jaren een favoriet instrument om mensen financieel te 'prikken' (meer) betaalde arbeid te verrichten. De meest fundamentele beslissing (bij het Belastingplan 2008) betrof de (stapsgewijze) afschaffing van de alge-

mene heffingskorting voor de niet of weinig verdienende partner (in vijftien jaar, met 6 2/3% per jaar, te beginnen in 2009).⁹

2 'Aanrechtssubsidie': een onwoord

Kunnen woorden schadelijk zijn voor de menselijke waardigheid? In Duitsland kiest een jury bestaande uit taalwetenschappers, schrijvers en journalisten jaarlijks het 'Unwort des Jahres': het meest misplaatste woord, omdat het feitelijk onjuist is en 'mogelijk schadelijk voor de menselijke waardigheid'.¹⁰ Dat Duitsers een gevoelige antenne hebben voor onwoorden waarmee wordt beoogd feiten te verdraaien of verhullen om daarmee de publieke opinie voor politieke doeleinden te beïnvloeden, heeft vermoedelijk veel te maken met hun geschiedenis, waarin ze hebben ervaren hoe groot de invloed van manipulatief taalgebruik op het denken en handelen kan zijn, als het kritiekloos wordt overgenomen en door veelvuldige herhaling quasi ongemerkt in het algemeen taalgebruik sluipt.

'Aanrechtssubsidie', de term die ter aanduiding van de algemene heffingskorting voor de niet- of weinigverdienende partner in een huishouden inmiddels zelfs door bewindslieden wordt gebruikt,¹¹ is zo'n onwoord omdat het niet alleen ten onrechte suggereert dat het een toelage of belastingvoordeel betreft maar ook zeer denigrerend is jegens degenen die er aanspraak op maken.

3 De herkomst van de algemene heffingskorting: de belastingvrije som

De twee belastingrijkste verschillen tussen het huidige en het oude belastingstelsel betreffen het boxenstelsel en de heffingskortingen. De algemene heffingskorting is afkomstig uit de belastingvrije som uit de Wet IB 1964. Onder het oude stelsel werd het belastbare inkomen bepaald door *alle* inkomsten van een belastingplichtige bij elkaar op te tellen en daarvan onder andere diens belastingvrije voet (en eventueel die van de niet- of weinigverdienende partner) en arbeidskostenforfait (of,

7 L.G.M. Stevens, *Fiscaal gezinsbeleid (afscheidscollège)* Rotterdam: Erasmus Universiteit 2006.

8 *Veelzeggend is de titel 'Samen Werken, Samen Leven' van het in februari 2007 gesloten regeerakkoord van het kabinet-Balkenende IV. Betaalde arbeid is een vorm van maatschappelijke participatie en door die participatie wordt de sociale cohesie vergroot, zo luidt het betoog.*

9 *Met dien verstande dat vóór 1 januari 1972 geboren partners alsmede partners in gezinnen met kinderen beneden zes jaar zijn uitgezonderd van deze maatregel. Tegelijkertijd is de inkomensafhankelijke combinatiekorting' voor minstverdienende partners en alleenstaande ouders met kinderen beneden twaalf jaar fors verhoogd.*

10 *Zo was het onwoord van 2007 'Herprämië' (subsidie om bij de eigen haard te blijven), als denigrerende aanduiding van het 'Betreuungsgeld' dat als financiële compensatie zal worden toegekend aan ouders die geen gebruikmaken van door de overheid gesubsidieerde kinderopvang. De jury achtte dit woord 'princiepelijk verwerpelijk' en 'diffamerend' voor die ouders.*

11 *Bijvoorbeeld door minister Plasterk (Kamerstukken II 2008/09, 30 420, nr. 132, blz. 23) en Staatssecretaris van Financiën De Jager (Kamerstukken 2009/10, 32 128, nr. 52, blz. 52).*

als die hoger waren, de daadwerkelijke gemaakte verweringskosten)¹² af te trekken, waarna het aldus berekende inkomen – het voor belastingheffing beschikbare inkomen – werd belast tegen progressieve tarieven.

Volgens de Wet IB 2001 worden inkomsten ingedeeld in drie 'boxen': inkomen uit werk en woning (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang¹³ (box 2) en inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Iedere box kent zijn eigen heffingsregime en tariefstructuur. Voor box 1-inkomen gelden progressieve tarieven, terwijl box 2- en box 3-inkomens vallen onder een vast belastingtarief ('vlaktaks'): 25% respectievelijk 30%.¹⁴

Fiscale partners mogen bij hun belastingaangifte de inkomsten in box 2 en box 3 in elke gewenste verhouding over elkaar verdelen, terwijl dit eveneens geldt voor het in box 1 gesitueerde – veelal negatieve¹⁵ – inkomen uit eigen woning. Deze splitsingsmogelijkheid geldt echter niet voor het eveneens in box 1 gesitueerde inkomen uit werk. Dit 'bouwwerk' is een weinig doorzichtig en inconsistent geheel. Inkomen is inkomen, zou ik denken: waarom vallen bepaalde inkomsten onder een vlaktaks en worden andere inkomsten (die uit werk) progressief belast en waarom mogen bepaalde inkomsten tussen partners worden 'gesplitst' en andere inkomsten (die uit werk) niet?

Een ander belangrijk element van de Wet IB 2001 zijn de heffingskortingen, die in de plaats zijn gekomen van de vroegere belastingvrije sommen. Zo is de belastingvrije voet vervangen door de algemene heffingskorting en het arbeidskostenforfait door de arbeidskorting. Hiertoe zijn die belastingvrije sommen tegen het tarief van de eerste inkomensschijf omgerekend in heffingskortingen. Terwijl

het verschuldigde belastingbedrag onder het oude stelsel werd berekend over de inkomsten nadat daarvan eerst de belastingvrije sommen waren afgetrokken, wordt in het nieuwe stelsel éérs de belasting berekend over het *gehele* inkomen (dus zonder aftrek van de vroegere belastingvrije sommen)¹⁶ en worden vervolgens van het aldus berekende bedrag de algemene heffingskorting en eventuele andere kortingen, zoals de arbeidskorting, afgetrokken.

De functie van een belastingvrije voet is 'het van belastingheffing vrijstellen van het gedeelte van het inkomen, dat redelijkerwijs nodig is voor het financieren van in het licht van de heersende maatschappelijke opvattingen noodzakelijke levensbehoeften'.¹⁷ Tot het bestaansminimum ontbreekt immers per definitie draagkracht voor het kunnen betalen van belasting. Cohen Stuart gebruikte hiervoor in 1889 de bekende metafoor dat een brug eerst zijn eigen gewicht moet dragen voordat hij verder belast kan worden.¹⁸ Op vergelijkbare wijze moet een mens eerst beschikken over de middelen om in het eigen bestaansminimum te kunnen voorzien, voordat hij belasting kan betalen. Dat de algemene heffingskorting – als omrekening van de vroegere belastingvrije som – dezelfde functie heeft (vrijlating bestaansminimum), is niet zo lang geleden nog eens bevestigd door de Hoge Raad.¹⁹

Belangrijk argument voor invoering van een algemene heffingskorting was dat hogere-inkomenstrekkers door de belastingvrije som een groter belastingvoordeel zouden genieten dan lagere-inkomenstrekkers, omdat als gevolg van de progressieve tariefstructuur de 'belastingwaarde' van een belastingvrije som afhankelijk was van het aan de top van het inkomen geldende tarief. Omdat een heffingskorting een *vast* bedrag is dat in mindering wordt gebracht op de over het gehele inkomen berekende belasting, zou voortaan iedere belastingplichtige hetzelfde voordeel genieten. Die redenering klopte niet: de gedachte achter een belastingvrije voet die het bestaansminimum moet afdekken, is immers dat deze in aanmerking wordt genomen aan de 'onderkant' van een inkomen

12 De aftrek wegens buitengewone uitgaven enzovoorts, laat ik hier buiten beschouwing.

13 Hiervan is sprake bij belastingplichtigen die een belang van 5% of meer in een vennootschap hebben, in de praktijk veelal directeuren-grotaandeelhouders van middelgrote en kleinere bedrijven.

14 Dit percentage wordt berekend over een 'forfaitair' rendement van 4% van het vermogen (na aftrek van vrijstellingen), zodat deze vermogensrendementsheffing effectief neerkomt neer op een heffing van 1,2% over dat vermogen. Deze heffing, die de emigratie van vermogenden naar Brasschaat en andere buitenlandse oorden moest remmen, strekt tevens ter vervanging van de in 2001 afgeschafte vermogensbelasting. Ze werd dan ook wel 'een feest voor de rijken' genoemd. Dit forfaitaire rendement van 4% is één van de vele ficties in de Wet IB 2001. Voor de meeste niet (zeer) vermogenden is zo'n rendement van 4% nauwelijks haalbaar gebleken. Minister Bos had geen ongelijk toen over de Icesave-spaarders opmerkte dat ze konden weten dat ze meer risico liepen, maar had mijns inziens weinig recht van spreken nu hij medeverantwoordelijk is voor wetgeving die uitgaat van zo'n rendement.

15 Als gevolg van hypotheekrente.

16 De (gehandhaafde) aftrek wegens onder andere buitengewone lasten, hypotheekrente enzovoorts laat ik hier buiten beschouwing.

17 Zoals het eerste kabinet-Biesheuvel uit 1971 het in zijn regeerakkoord formuleerde. Geciteerd door H. Vording, *Koppelingen in de sociale zekerheid 1957-1992: van wetten en praktische bezwaren (diss.)*, blz. 83, Leiden 1993.

18 A.J. Cohen Stuart, *Bijdrage tot de theorie der progressieve inkomstenbelasting (diss.)*, blz. 39, 's-Gravenhage: Martinus Nijhoff 1889.

19 HR 16 november 2007, nr. 43 084, www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=AY9475.

en dat belastingheffing pas behoort te *beginnen* vanaf dat bestaansminimum.²⁰ Overigens is de huidige algemene heffingskorting ook bij het tarief van het laagste belastingtarief (33,5%) te laag om het bestaansminimum te dekken, wat blijkt als men het bedrag van deze korting naar dit tarief terugrekent in een belastingvrije som: men komt dan uit op zo'n € 6000.²¹

Bij de belastingherziening van 2001 is tevens besloten de niet- of weinigverdienende partner, wiens belastingvrije voet in het oude stelsel in aanmerking werd gebracht op het inkomen van de (meer)verdienende partner, zelfstandig aanspraak te geven op de daarvoor in de plaats gekomen algemene heffingskorting en het bedrag ervan rechtstreeks aan deze uit te betalen,²² aangezien daarmee de economische zelfstandigheid van die partner zou worden bevorderd ('emancipatie'). Een nogal merkwaardige motivering, die er in feite op neerkwam dat die partner minder afhankelijk zou worden van de (meer)verdienende partner door hem of haar afhankelijk te maken van een door de staat (de fiscus) te verstrekken bedrag dat wordt bekostigd uit verhoging van de belasting op het inkomen van de verdienende partner. Omdat de niet of weinig verdienende partner alleen aanspraak maakt op de algemene heffingskorting indien of voor zover de door andere partner verschuldigde belasting voldoende is om daarmee (ook) die korting te verrekenen, wordt wel – minder precies – gesproken van 'overdraagbare heffingskorting'.

4 Een sigaar uit eigen doos

Die korting is dus ook geen door de staat verleende 'subsidie', aangezien het bedrag ervan afkomstig is uit het gezinsinkomen: het wordt door belastingheffing onttrokken aan het inkomen van de (meer)verdienende partner om vervolgens te worden uitgekeerd aan de andere partner. Die 'verzelfstandigde' heffingskorting wordt in feite betaald door de (meer)verdienende partner

20 *Dat volgens de Wet IB 1964 de belastingvrije som van het inkomen werd afgetrokken, was niet meer dan een kwestie van belastingtechniek. Als men al redeneert dat het over het gehele inkomen (zonder aftrek) verschuldigde belastingbedrag werd gekort met het belastingbedrag verschuldigd over de belastingvrije som, dan was die korting voor hogere-inkomenstrekters inderdaad groter. Maar dit 'voordeel' was niet meer dan een gevolg van een 'nadeel', te weten het hogere belastingtarief.*

21 *Gaan we uit van de nettogezinsbijstand van circa € 15 500 per jaar (2009) als sociaal minimum, dan zou een belastingvrije voet per partner circa € 7750 en voor een alleenstaande circa € 10 850 (70% van € 15 500) moeten bedragen.*

22 *Met dien verstande dat deze in het kader van de belastingheffing die korting ook kan 'overdragen' aan de (meer) verdienende partner.*

via de tussenschakel van de fiscus. Het totale bedrag van de aan beide partners gezamenlijk toekomende heffingskortingen kan dan ook nimmer groter kan zijn dat het over beider inkomen in totaal verschuldigde belastingbedrag (exclusief heffingskortingen). Een sigaar uit eigen doos dus.

Aangezien de algemene heffingskorting dezelfde functie heeft als de vroegere belastingvrije voet: het bij belastingheffing buiten beschouwing laten van het inkomen dat nodig is om te kunnen voorzien in de kosten van de primaire levensbehoeften en het hierbij gaat om onvermijdelijke uitgaven, is het vanzelfsprekend dat ook een alleenverdienerhuishouden aanspraak maakt op de algemene heffingskortingen voor beide partners.

Een belastingvoordeel is dit dus niet: of het gezinsinkomen nu uit één of twee bronnen komt, maakt voor die kosten op zichzelf niet uit. Alleen degene die het adagium 'wie niet werkt (dat wil zeggen geen betaalde arbeid verricht), zal niet eten' huldigt, zal er wellicht anders over denken. Er zijn, voor zover mij bekend, ook geen voornemens de in het Burgerlijk Wetboek vastgelegde wederzijdse onderhoudsplichten te schappen.

5 Enorme verschillen in belastingdruk bij gelijk gezinsinkomen

Dat geen sprake is van een belastingvoordeel, blijkt al bij vergelijking van de verschillen in belastingdruk op huishoudens met eenzelfde brutogezinsinkomen, die slechts hierin verschillen dat sprake is van een verschillende rolverdeling tussen partners.

Het verschil tussen een alleenverdienerhuishouden ('gezin A') en een tweeverdienershuishouden waarin iedere partner de helft van het gezinsinkomen inbrengt ('gezin B'), met elk twee kinderen tussen vijf en twaalf jaar, loopt op tot zo'n 85% in 2009 (bij een belastbaar gezinsinkomen van € 32 000, dat wil zeggen modaal) en 120% na algehele afschaffing van de overdraagbare heffingskorting. Bij een gezinsinkomen van € 42 000 (zie tabel) bedraagt het verschil zo'n € 4550 oftewel 74% méér over 2009.²³ Gezin B zou pas bij een bruto-inkomen van zo'n € 53 500 evenveel belasting zijn verschuldigd.

23 *Gaat het bij gezin A om tweeverdienende partners met niet-gemeenschappelijke kinderen, die wel samenwonen maar die geen huwelijk of geregistreerd partnerschap zijn aangegaan en evenmin hebben gekozen voor een fiscaal partnerschap, dan is overigens het verschil nog zo'n € 1400 groter. Deze situatie laat ik hier buiten beschouwing.*

Tweeverdienersgezin

Inkomstenbelasting partner 1:	€ 7300
Inkomstenbelasting partner 2:	€ 7300
<i>Heffingskortingen</i>	
Algemene heffingskosten partner 1:	€ 2007
Algemene heffingskosten partner 2:	€ 2007
Arbeidskorting partner 1:	€ 1504
Arbeidskorting partner 2:	€ 1504
Inkomensafhankelijke combinatiekorting:	€ 1392
Totaal belastingbedrag	€ 6186 + 74% →

Alleenverdienergezin

Inkomstenbelasting	€ 16 120
<i>Heffingskortingen</i>	
Algemene heffingskosten kostwinner:	€ 2007
Algemene heffingskosten:	€ 1873
Arbeidskorting:	€ 1504
Totaal belastingbedrag	€ 10 736

Beide gezinnen ontvangen echter eenzelfde bedrag aan zorgtoeslag en kindgebonden budget, omdat ze volgens de in 2006 ingevoerde Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen worden geacht dezelfde draagkracht te bezitten (art. 7 Awir).

De verschillen zijn dus erg groot en worden de komende jaren nog vergroot, onder andere door de afschaffing van de overdraagbare heffingskorting. Het komt er steeds op neer, dat een 50/50-inbrengverhouding in een gezin fiscaal het gunstigst is en de belastingdruk oploopt naarmate de afwijking van die verhouding groter is. De belastingdruk is het hoogst bij een 100/0-inbrengverhouding.

Blijkens de jaarlijkse belastingoverzichten van de OECD is de belastingdruk op alleenverdienergezinnen met twee kinderen de afgelopen jaren juist in Nederland het sterkst opgevoerd. Viel Nederland tot 2005 nog in de midden-groep, nu is het opgeschoven naar de kopgroep met de hoogste lasten voor die gezinnen.²⁴ Deze trend wijkt af van wat er in omringende landen gebeurt.

Zoals blijkt uit het rekenvoorbeeld, ontstaat de belastingdrukverhoging bij ongelijke inkomensinbreng door:

- de werking van de progressieve belastingstarieven, die het sterkst is bij een 100/0%-inbrengverhouding en het geringst bij een 50/50%-inbrengverhouding;
- de arbeidskorting, waarop tweeverdienersgezinnen tweemaal en alleenverdienergezinnen éénmaal aanspraak maken;
- de inkomensafhankelijke combinatiekorting, die alleen aan een belastingplichtige met kinderen beneden twaalf jaar toekomt, die een eigen inkomen heeft en die hetzij alleenstaande ouder is hetzij een (meerverdiende) partner met eigen inkomen heeft;
- de geleidelijke afschaffing van de algemene heffingskorting voor de partner die geboren is na 1971 en die geen inkomen inbrengt.

Kennelijk ligt aan het Nederlandse inkomstenbelastingstelsel de impliciete norm ten grondslag dat een 50/50-inbrengverhouding – en een gelijke verdeling tussen

betaalde arbeid en zorgtaken – de meest gewenste situatie is en dat afwijkingen hiervan behoren te worden 'bestraft' met belastingverhoging, die oploopt naarmate de afwijking van die norm groter is.

'Op grond van het gelijkheidsbeginsel is, uitgaande van gezinsdraagkracht, moeilijk te verdedigen dat gezinnen met een gelijk gezinsinkomen een substantieel hoger bedrag aan inkomstenbelasting en premies volksverzekering betalen naarmate zij sterker afwijken van de 50/50-aanbrengverhouding', betoogde de fiscaal econoom Stevens in zijn afscheidscollege.²⁵ Belastingheffing naar draagkracht betekent echter dat gelijke inkomens gelijk behoren te belast ('horizontale gelijkheid') en ongelijke inkomens ongelijk in verhouding tot hun ongelijkheid ('verticale gelijkheid'). Gaan we uit van gezinsdraagkracht, dan moeten we constateren dat door het Nederlandse belastingstelsel welbewust draagkrachtverschillen wordt gecreëerd tussen gezinnen met eenzelfde inkomen, die slechts hierin van elkaar verschillen dat sprake is van een verschillende onderlinge taakverdeling. Dus juist het tegenovergestelde van wat oorspronkelijk werd beoogd met een progressieve belastingstructuur: heffing naar draagkracht.

6 Een inconsistent en ondoorzichtig bestel

Het minste wat hierover kan worden gezegd, is dat het niet consistent is dat in de Nederlandse wetgeving twee draagkrachtbegrippen naast elkaar worden gehanteerd. Als het inkomen per leefeenheid de 'meest geschikte indicator voor draagkracht' is – zoals de regering betoogde bij de totstandkoming van de Awir²⁶ – valt niet in te zien waarom bij belastingheffing de draagkracht niet op dezelfde wijze zou moeten worden bepaald. Wetgeving behoort te voldoen aan eisen van consistentie, zulks niet

²⁴ Zie voor de periode 2000-2007: <http://www.oecd.org/dataoecd/12/4/40254140.pdf>.

²⁵ L.G.M. Stevens, *Fiscaal gezinsbeleid (afscheidscollege)*, blz. 43, Rotterdam: Erasmus Universiteit 2006. Hij schreef dit vóórdat werd besloten tot afschaffing van de overdraagbare heffingskorting.

²⁶ Kamerstukken II 2003/04, 29 200XV, nr. 12, blz. 5.

alleen binnen één en dezelfde wet ('interne consistentie') maar ook in relatie met andere wetgeving ('externe consistentie').²⁷ Op de 'interne' inconsistenties binnen de Wet IB 2001 is hierboven al gewezen (vlaktaks en splitsingsmogelijkheid binnen de boxen 2 en 3, maar niet binnen box 1).

Van 'externe' consistentie met andere wetgeving, in het bijzonder het familierecht en de sociale wetgeving,²⁸ is ook al geen sprake.

In de jurisprudentie van het Duitse Bundesverfassungsgericht speelt het consistentiebeginsel een belangrijke rol, juist bij de toetsing van belastingregelgeving aan de grondwettelijke eisen, in het bijzonder aan het in Art. 3 Abs. 1 GG gepositieerde gebod van gelijke behandeling: dit gebod impliceert, aldus het hof, dat de beoordelingsvrijheid van de belastingwetgever wordt begrensd door het gebod dat belastingheffing geschiedt naar draagkracht en het nauw daarmee samenhangende 'Gebot der Folgerichtigkeit' (consistentie).²⁹ Zo wees het hof er in de hierna te bespreken beslissing van 3 november 1981 op dat het fiscale stelsel van partnersplitting aansluit bij het Burgerlijk Wetboek, waarin samenwonende echtgenoten worden beschouwd als 'Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs (...), in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des andern wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat'.³⁰

Die overweging geldt mijns inziens a fortiori voor de Nederlandse situatie, waar immers het overgrote deel der gehuwden een gemeenschap van goederen is aangegaan. Een nogal bizar gevolg van de inconsistentie van het Nederlandse belastingrecht met het familierecht in een geval van huwelijksgemeenschap is dat de ontvanger op grond van art. 49 IW 1990 jo. art. 1:102 BW de ene echtgenoot aansprakelijk kan stellen voor de belasting-schuld over het door de andere echtgenoot verworven inkomen (aangezien dat inkomen en *derhalve* ook de

daarover verschuldigde belasting ingevolge art. 1:94 jo. art. 1:102 BW tot de gemeenschap behoort),³¹ hoewel dat inkomen (voor zover uit arbeid) bij de belastingheffing niet mede wordt of kan worden toegerekend aan de echtgenoot die het niet zelf heeft verworven.³²

In dit verband kan ook worden gewezen op het Boon/Van Loon-arrest van 27 november 1981, NJ 1982, 503, dat aanleiding vormde tot de Wet verevening pensioenrechten bij echtscheiding uit 1994. Uitgangspunt van verevening van verevening van pensioen (zijnde uitgesteld inkomen) is de gelijkwaardigheid van de op inkomensverwerving gerichte werkzaamheden en zorgwerkzaamheden in een huwelijk, voortvloeiende uit de jegens elkander bestaande zorgplicht.³³ Daar behoort dan ook in het belastingrecht rekening mee te worden gehouden. Dat hierover niet of nauwelijks wordt gediscussieerd, wordt in de hand gewerkt door de ondoorzichtigheid van ons inkomensbelastingstelsel. Die is door de omrekening van de belastingvrije som (en van het arbeidskostenforfait) in een heffingskorting – en de uitbreiding van het aantal heffingskortingen – toegenomen.

Waarschijnlijk voorzien alleen fiscaal juristen die bekend zijn met de totstandkomingsgeschiedenis nog voorzien wat nu eigenlijk de *functie* is van de algemene heffingskorting. Ook bij de parlementaire behandeling van het voorstel tot afschaffing van de overdraagbare heffingskorting is hier niet over gesproken. Het oude stelsel met een belastingvrije voet was niet alleen consistent maar ook doorzichtiger. Kenbaarheid van wetgeving betekent niet alleen dat een burger kan weten aan welke regels hij is gebonden, maar ook dat hij de ratio (het 'waarom') en het systeem van die regels moet kunnen begrijpen. Het belastinginstrumentalisme – het nastreven van andere dan zuiver fiscale doelen – is door deze ondoorzichtigheid in de hand gewerkt.

7 Neutraliteit

Om de geïndividualiseerde belastingheffing te verzoenen met het draagkrachtbeginsel is in een aantal landen met een progressief belastingstelsel, zoals Duitsland en Frankrijk, gekozen voor een splitsingstelsel (ook voor arbeidsinkomen). In Duitsland is dit ingevoerd na een beslissing van het BVerfG van 17 januari 1957,³⁴ waarbij belastingheffing over het gezamenlijke inkomen van

27 Vergelijk over wetgevingsconsistentie onder andere C.A.J.M. Kortmann, 'Inconsistentie in het publiekrecht', KNAW 2004, en Jaarverslag Raad van State 2007, blz. 18.

28 Zo positieve het BW onder andere de wederzijdse onderhoudsplichten (onder andere art. 1:81, 1: 82 en 1:84 BW) en bepaalt het dat een huwelijksgemeenschap in beginsel alle baten en lasten der echtgenoten omvat (art. 1:94) met aansprakelijkheid voor het geheel der schulden voor ieder der echtgenoten na huwelijksbinding (art. 1:102). De wederzijdse onderhoudsplichten worden ook verondersteld in de bijstandswetgeving, die uitgaat van gezinsbijstand.

29 Zie onder andere BVerfG 4 december 2002, E 107, 27 (Doppelte Haushaltsführung), met verwijzingen naar eerdere jurisprudentie.

30 BVerfG 3 november 1982, E 61, 319 (Steuersplitting III).

31 Zoals onlangs nog eens werd bevestigd in HR 26 februari 2010, www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BK1519. Zie eerder: HR 25 juni 1993, NJ 1994, 31.

32 Bijvoorbeeld door een splitsingsmogelijkheid (zie hierna).

33 Vergelijk HR 11 april 2003, www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=AF2685.

34 BVerfG 17 januari 1957, E 6, 55 (Steuersplitting I).

echtgenoten ('Zusammenveranlagung') werd aangemerkt als strijdig met het in Art. 3 GG neergelegde gebod van gelijke behandeling en met Art. 6 Abs. 1 GG, dat ziet op de bescherming van huwelijk en gezin.³⁵ Bedoelde 'Zusammenveranlagung' was reeds in 1939 ingevoerd met als doel de werkende echtgenote 'ins Haus zurückzuführen'. Belangwekkend zijn de overwegingen van het BVerfG over de betekenis van het in Art. 6 GG neergelegde grondrecht:

'Es handelt sich dabei zunächst um eine Bestimmung im Sinne der klassischen Grundrechte, die angesichts der Erfahrungen in der Zeit der nationalsozialistischen Herrschaft dem Schutz der spezifischen Privatsphäre von Ehe und Familie vor äußerem Zwang durch den Staat dienen soll. In Abkehr von der Allstaatlichkeit des Nationalsozialismus bekennt sich das Grundgesetz auch für diesen Lebensbereich zur Eigenständigkeit und Selbstverantwortlichkeit des Menschen. (...) Es

.....

'De staat behoort neutraliteit te betrachten'

.....

entspricht damit einer Leitlinie unserer Verfassung, nämlich der grundsätzlichen Begrenztheit aller öffentlichen Gewalt auf das freie Individuum. Aus diesem Gedanken folgt allgemein die Anerkennung eigener privater Lebensgestaltung, die staatlicher Einwirkung entzogen ist'.

Omdat het behoort tot de eigen privésfeer van echtgenoten te bepalen, hoe zij onderling de taken verdelen, mag de wetgever volgens het hof een bepaalde, door hem gewenste taakverdeling ook niet indirect, met financiële middelen (belastingheffing), afdwingen. Aan de binnen een gezin gemaakte keuzen over onderlinge taakverdeling mogen derhalve ook geen gevolgen worden verbonden in de vorm van fiscale bevoordeling of benadeling (een 'strafakts'). De staat behoort neutraliteit te betrachten.

In een beslissing van 3 november 1981³⁶ oordeelde het

hof dat het in 1959 ingevoerde splittingstelsel, waarin fiscaal aan iedere echtgenoot de helft van het gezamenlijke inkomen wordt toegerekend, verenigbaar is met de grondwet, omdat het neutraal is en ook recht doet aan de gelijkwaardigheid van betaalde arbeid en (onbetaalde) zorgarbeid. Uit deze beslissingen blijkt dat volgens het hof zowel een geheel geïndividualiseerd belastingstelsel dat hiervan abstraheert, alsook 'Zusammenveranlagung' niet grondwetsconform is.

8 Menselijke (gelijk)waardigheid

Volgens vaste jurisprudentie van het BVerfG mag in ieder geval over inkomen dat nodig is voor de primaire levensbehoeften van de belastingplichtige én degenen jegens wie hij onderhoudsplichtig is, geen belasting worden geheven, omdat anders niet alleen het gebod van gelijke behandeling (Art. 3 GG) en de keuzevrijheid binnen een gezin (Art. 6 GG) maar ook de menselijke waardigheid (Art. 1 GG) zou worden geschonden.³⁷ Het respect voor de inherente waardigheid van iedere mens, de basis – of zo men wil: de kern – van grond- en mensenrechten, brengt mee dat een mens niet, geheel of gedeeltelijk, de middelen mogen worden ontnomen om te kunnen voorzien in de primaire levensbehoeften – zijnde 'onvermijdelijke uitgaven voor een menswaardig bestaan' in de woorden van het hof –, zodat in ieder geval het daarvoor benodigde inkomen(sdeel) van belastingheffing moet zijn vrijgesteld. En aantasting van de menselijke waardigheid is nooit te rechtvaardigen, óók niet door het financiële belang van de staat.

De fundering van grond- en mensenrechten in de menselijke (gelijk)waardigheid is sterk geïnspireerd door het gedachtegoed van Immanuel Kant.³⁸ Die onderscheidde tussen 'prijs' en 'waardigheid': alles wat een prijs heeft, kan worden gebruikt als middel en worden vervangen, maar de mens – iedere mens – heeft een absolute (en geen relatieve) waarde en is doel-in-zichzelf. Hij mag dus nooit worden geïnstrumentaliseerd. Is dit niet precies wat gebeurt als op een ter vrijstelling van het bestaansminimum dienende belastingvrije som of heffingskorting alleen dan nog aanspraak kan worden gemaakt door degene die aan het doel 'hogere arbeidsparticipatie'³⁹ bijdraagt? Dat zou een niet te rechtvaardigen ongelijke

35 De tekst van die bepaling is overigens ontleend aan die van art. 16, derde lid, (ontwerp) UVRM, dat tekstueel gelijk is aan art. 23, eerste lid, IVBPR en inhoudt dat het gezin de natuurlijke en fundamentele groepeerbaarheid van de maatschappij vormt en recht heeft op bescherming door maatschappij en staat. Omdat aan art. 23, eerste lid, waarschijnlijk rechtstreekse werking toekomt, kan bij toetsing aan deze bepaling inspiratie worden geput uit de jurisprudentie van het BVerfG.

36 BVerfG 3 november 1982, E 61, 319 (Steuersplitting III).

37 Deze jurisprudentie is ingezet met BVerfG 29 mei 1990, E 82, 60 (steuerfreies Existenzminimum).

38 Immanuel Kant, *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*, 1785.

39 Zo antwoordde de Staatssecretaris van Financiën op de vraag van Kamerlid Bashir (SP), of het verschil in belastingdruk tussen kostwinner- en tweeverdienersgezinnen wat verkleind kan worden: 'Aangezien dit kabinet de verhoging van de arbeidsparticipatie als doelstelling heeft, is dit niet gewenst', *Kamervragen met antwoord II 2009/10, nr. 150*.

behandeling, oftewel discriminatie, zijn: ook het discriminatieverbod is gefundeerd in de menselijke (gelijk)-waardigheid en behoort in dat licht te worden uitgelegd.⁴⁰ Menselijke waardigheid komt niet alleen toe aan degenen die beschikken over bepaalde eigenschappen of bepaalde dingen doen (zoals betaalde arbeid).

Portalís betoogde in zijn beroemde 'Discours Préliminaire' (1801) bij de presentatie van het ontwerp voor de Code Civil: 'De mens komt ter wereld met behoeften; hij moet zich kunnen voeden en kleden: hij heeft dus recht op de dingen die onontbeerlijk zijn voor zijn bestaan en onderhoud. Ziedaar de oorsprong van het eigendomsrecht'.⁴¹ Een staat behoort dus in ieder geval de voor de primaire levensbehoeften (de 'Mindestvoraussetzungen für ein menschwürdiges Dasein' in de woorden van het BVerfG) benodigde middelen te ontzien.

Dat het bij inkomen gaat om 'eigendom' in de zin van (onder andere) art. 1 Eerste protocol bij het EVRM en belastingheffing derhalve is aan te merken als inmenging in die eigendom – waardoor deze ook binnen het bereik van art. 14 EVRM valt en discriminatie in belastingzaken is verboden – is in de jurisprudentie erkend.⁴² Het mag zo zijn dat die jurisprudentie voor de staat een ruime mate van beoordelingsvrijheid erkent bij het in het algemeen belang stellen van beperkingen op de eigendom, maar belastingheffing over (ook) het voor het bestaansminimum benodigde inkomen (sdeel) – 'the very essence of the right to property'⁴³ – moet mijns inziens worden aange-merkt als niet te rechtvaardigen ontneming van eigendom en, waardoor dat recht in de kern wordt aangetast, en als confiscatoire heffing. Daarom moet afschaffing van de overdraagbare heffingskorting mijns inziens worden gekwalificeerd als schending van art. 1 Eerste protocol, mede in verband met art. 14 EVRM.

Het vorenstaande geldt óók voor gezinsinkomens die hoger zijn dan het bestaansminimum en betekent dus niet dat voldoende is dat het inkomen na belastingheffing het bestaansminimum niet onderschrijft. Een belastingplichtige die ook in het levensonderhoud van gezinsleden moet voorzien, heeft een geringere draagkracht dan een belastingplichtige met eenzelfde inkomen maar zonder die onderhoudsplichten. Zou dit bij belastingheffing niet buiten beschouwing worden gelaten en zouden beiden evenveel belasting moeten betalen, dan

zou dat zich niet verdragen met het gebod van gelijke behandeling, mede in verband met de statelijke opdracht tot bescherming van het gezin, aldus het BVerfG. Kosten verbonden aan het levensonderhoud van gezinsleden, zijn immers *noodzakelijke* kosten, waaraan een belastingplichtige zich – ook volgens de statelijke wetgeving – niet mag onttrekken, en kunnen niet op één lijn zouden worden gesteld met (bij belastingheffing niet in beschouwing te nemen) kosten van louter 'private Bedürfnisbefriedigung'.

9 Alleen armere gezinnen getroffen

Een pijnlijk effect van afschaffing van de overdraagbare heffingskorting is dat daardoor alleen mindervermogene alleenverdienergezinnen worden getroffen.⁴⁴ Dit komt doordat die korting in aftrek wordt gebracht op de belasting over het 'verzamelinkomen' (het totaal van het inkomen in box 1, 2 en 3) van de belastingplichtige, waarbij box 2- en box 3-inkomsten gelden als gezamenlijke inkomensbestanddelen, die fiscale partners bij hun belastingaangifte vrijelijk over elkaar mogen verdelen. Voor een alleenverdienergezin met voldoende box 3-vermogen heeft die afschaffing geen gevolgen, aangezien het fictieve rendement kan worden toegerekend aan de niet-verdienende partner.⁴⁵ 'Armere' alleenverdienergezinnen hebben die splitsingsmogelijkheid feitelijk niet en gaan er uiteindelijk zo'n € 2000 op achteruit. Als zo'n gezin moet rondkomen van een minimumloon, valt het terug tot onder het bijstandsniveau.⁴⁶ Volgens de Staatssecretaris van Financiën is dit nu eenmaal 'het gevolg van ons fiscale bestel'⁴⁷ en 'een voordeel voor de kostwinnerssituatie'.⁴⁸ Hij bedoelde uiteraard: een voordeel voor 'rijkere' ten opzichte van 'armere' alleenverdienergezinnen.

Dat met de afschaffing van deze heffingskorting geen afbreuk wordt gedaan aan de keuzevrijheid van partners om al dan niet (meer) betaalde arbeid te verrichten,⁴⁹ kan moeilijk worden volgehouden. Arbeidsdwang is, ook

40 Aldus ook 'Artikel 1 in drievoud: eerste Gelijke Behandelingseizing minister Hirsch Ballin', toespraak 11 november 2009 ter gelegenheid van het vijftienjarig bestaan van de Commissie gelijke behandeling.

41 J.E.M. Portalís, 'Inleidingsrede', blz. 57-58, Zwolle: Tjeenk Willink 1994.

42 Zie onder andere EHRM 23 oktober 1990 (Darby), BNB 1995/244, en EHRM 29 januari 2002 (Auerbach), BNB 2002/126.

43 Terminologie uit: EHRM 19 juni 2006, nr. 35014/97, overigens betreffende huurprijsregulering.

44 Dat hier ook in de media niet over is bericht, is te wijten aan de ondoorzichtigheid van ons belastingbestel, zo vermoed ik.

45 Bij een vermogen van iets meer dan twee ton overtreft immers de over dat fictieve rendement (4%) verschuldigde belasting (30%) het bedrag van de algemene heffingskorting. Bij box 2 (met 25%-tarief) volstaat dividendinkomen van slechts € 8000 om geen last te hebben van die afschaffing.

46 In 2009 bedroeg de nettogezinsbijstand circa € 15 540 en het brutominimumloon € 18 309.

47 Handelingen II 2007/08, nr. 26, blz. 1982 (Behandeling Belastingplan 2008).

48 Kamervragen met antwoord II 2009/10, nr. 149.

49 Aldus de staatssecretaris bij behandeling van het Belastingplan 2008, Handelingen II 2007/08, nr. 26, blz. 1982.

wanneer dit geschiedt met indirecte (financiële) middelen, dwang. Belasting is geen vrijwillige contributie maar een verplichte betaling, die zondig met statelijke dwang zal worden geëffectueerd. Als de staat geen arbeidsplicht mag opleggen (vergelijk art. 4 EVRM en art. 19, derde lid, Gw), mag hij op mensen ook niet door belastingverhoging een zodanige (extra) financiële druk opleggen dat ze feitelijk geen andere keuze meer hebben dan om (meer) betaalde arbeid te verrichten teneinde in hun levensonderhoud te kunnen voorzien.

Voor niet of weinig verdienende partners die door chronische ziekte of handicap of doordat ze de zorg voor langdurig zieke of gehandicapte gezinsleden op zich hebben genomen, feitelijk niet eens in staat zijn (meer) betaalde arbeid te verrichten, is overigens geen uitzondering gemaakt. Een motie van Kamernestor Van der Vlies om dan toch in ieder geval deze categorie uit te zonderen of te compenseren voor deze afschaffing, werd verworpen.⁵⁰ Dat is naar mijn oordeel bedenkelijk.

10 Andere heffingskortingen zijn wél 'belastinguitgaven'

Terwijl de algemene heffingskorting niet als belastingvoordeel ('subsidie') is te beschouwen,⁵¹ geldt dat wél voor andere heffingskortingen. De Algemene Rekenkamer kwalificeerde heffingskortingen als de arbeidskorting en de combinatiekorting dan ook als 'belastinguitgaven',⁵² jargon voor fiscale kortingen waarmee wordt beoogd bepaald gedrag te stimuleren en die niet in overeenstemming zijn met de 'primaire heffingsstructuur'. Met die term wordt verwezen naar de eigenlijke fiscale doelstelling dat een belasting wordt geheven ter financiering van overheidsuitgaven, op een zodanige wijze dat de daaruit voortvloeiende lasten op neutrale en evenwichtige wijze wordt verdeeld,⁵³ waarbij 'draagkracht' geldt als maatstaf voor evenwichtige lastenverdeling. Belastinguitgaven maken dus op het uitgangspunt van een neutrale belas-

tingheffing en het draagkrachtprincipe. De daardoor optredende derving van belastingontvangsten moet uiteraard worden gecompenseerd door hogere belasting op inkomens van belastingplichtigen die niet het gewenste gedrag vertonen. Zo worden de middelen die vrijkomen door afschaffing van de overdraagbare heffingskorting ingezet voor (de verhoging van) de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

De arbeidskorting is in de plaats gekomen van het vroegere arbeidskostenforfait. In 1991 bedroeg dit forfait f 1036, een nog 'onbedorven' niveau waarbij meer dan 95% van de belastingplichtigen kon volstaan met opvoering ervan.⁵⁴ Thans zou een (aftrekbaar) arbeidskostenforfait dat de werkelijkheid (werkelijke arbeidskosten) voor bijna alle belastingplichtigen zou benaderen, niet hoger zijn dan € 900 (f 1890).⁵⁵ Dat zou, omgerekend bij een tarief van 42%,⁵⁶ corresponderen met een heffingskorting van € 378.

Dit maakt duidelijk dat een arbeidskorting van € 1504 grotendeels als belastingvoordeel ('subsidie') moet worden aangemerkt, dat een alleenverdienerhuishouden éénmaal en een tweeverdienershuishouden tweemaal geniet. Een uitkeringsgerechtigde blijft er geheel van verstoken.

Voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting⁵⁷ bestaat uit zuiver fiscale overwegingen – verminderde draagkracht als gevolg van noodzakelijke kosten door de combinatie van betaalde arbeid met de zorg voor kinderen – in het geheel geen reden. Zo wordt met twee kinderen in de kinderopvang bij een gezinsinkomen van € 42 000

50 Kamerstukken II 2007/08, 31 200 XV, nr. 53, en Handelingen II 2007/08, nr. 37, blz. 2913 (stemmingen van 18 december 2007 over moties ingediend bij behandeling begroting ministerie Sociale Zaken en Werkgelegenheid). De tegenstemmen kwamen van CDA, PvdA, VVD, D66 en GroenLinks.

51 Zij is, als gezegd, zelfs te laag om de onvermijdelijke kosten van levensonderhoud af te dekken.

52 Antwoorden Algemene Rekenkamer bij vragen Eerste Kamer over rapport Belastingen als beleidsinstrument; Terugblik 2008, Bijlage Kamerstukken I 2007/08, 26 452, nr. A, blz. 4.

53 Belastinguitgaven in de Nederlandse inkomstenbelasting en loonbelasting (rapport werkgroep Schoemaker), Ministerie van Financiën, blz. 19, 1987. Zie ook Belastingen als beleidsinstrument, rapport Rekenkamer van 18 maart 1999, Kamerstukken II 1998/99, 26 452, nr. 2.

54 'Onbedorven': in de daarop volgende jaren werd het ter bevordering van de arbeidsparticipatie aanmerkelijk verhoogd. Bij HR 12 mei 1999, NJ 2000, 170, werd het voor 1994 tot f 2086 verhoogde forfait als een door art. 26 IVBPR en art. 14 EVRM jo. art. 1 Eerste protocol verboden ongelijke behandeling gekwalificeerd, omdat geen sprake meer was van een poging tot benadering van de werkelijkheid (werkelijk gemaakte arbeidskosten). Zie over forfaits in het algemeen en het arbeidskostenforfait in het bijzonder ook: J.E.A.M. van Dijck, 'Het arbeidskostenforfait', WFR 1995/1887, blz. 1887-1889, en concl. A-G Moltmaker bij HR 8 juli 1988 (studeerkamerarrest), NJ 1990, 448, r.o. 3.3.10.

55 Uitgaande van het 'onbedorven' forfaitbedrag in 1991 (f 1036) en de gemiddelde loonontwikkeling sinds 1991 (circa 70%). De momenteel in Duitsland geldende 'Arbeitnehmerpauschale' bedraagt € 920.

56 Dit percentage is aangehouden omdat dit tarief in 2009 gold voor inkomens tussen € 17 879-€ 54 776 en het maximum van die korting geldt vanaf een inkomen van circa € 21 000.

57 Maximaal € 1764. Dit wordt bereikt bij een individueel arbeidsinkomen (van de minstverdienende partner) van € 30 500. Voor 2010 is het maximum wederom verhoogd tot € 1859. Dat correspondeert bij een belastingtarief van 42% met een belastingvrije som van € 4426.

circa 90% en bij een gezinsinkomen van € 70 000 circa 80% van die kosten van de daaraan verbonden kosten reeds afgedekt door de kinderopvangtoeslag. Dat is fiscaal bezien al een aanzienlijke overcompensatie van die kosten: zouden die kosten – als noodzakelijke kosten verbonden aan het kunnen verrichten van betaalde arbeid – aftrekbaar zijn van het belastbaar inkomen, dan zou dat leiden tot een belastingteruggaaf van 42% van die kosten.

Daarentegen wenst onze belastingwetgever geen rekening te houden met de extra kosten (verbonden aan verwarming, elektriciteit en voeding, nog daargelaten het wegvallen van extra inkomen) waarmee gezinnen worden geconfronteerd, die niet willen of kunnen kiezen voor de door de wetgever tot impliciete norm verheven verdeling tussen betaalde arbeid en zorgtaken. Hierbij moet worden bedacht dat een substantieel deel van die kosten wordt veroorzaakt door indirecte belastingen. Zo bestaat de prijs voor elektriciteit en gas voor meer dan de helft uit belasting (energiebelasting en btw). Zeker als we die indirecte belastingen optellen bij de al hogere directe belastingen zou kunnen worden geconstateerd dat die gezinnen zijn gaan behoren tot de 'pakezels' van het Nederlandse belastingstelsel.

wegens schending van de mensenrechten zoals erkend in art. 26 IVBPR, art. 4 en 8 EVRM, art. 1 Eerste protocol, mede in verband met art. 14 EVRM.

11 Tot slot

Eén van de hoofddoelstellingen van de Wet IB 2001 is 'emancipatie (bevrijding) en economische zelfstandigheid, te bereiken door verhoging van de arbeidsparticipatie. Men moet zich hoeden voor een overheid die mensen wil bevrijden omdat zij meent te weten hoe hun leven zou moeten worden ingericht om werkelijk 'vrij en gelijk' te zijn. Zo'n 'bevrijding' leidt in de praktijk bijna altijd tot schending van het gebod van gelijke behandeling en van mensenrechten, zoals de vrijheid van inrichting van het gezinsleven. Het is niet aan de staat de binnen een gezin gemaakte keuzen te beoordelen als 'nuttig' of 'minder nuttig' en dus ook niet om aan die keuzen financiële gevolgen te verbinden in de vorm van fiscale voor- of nadelen. Om Kant nog eens te citeren: 'Niemand kan mij dwingen op zijn manier gelukkig te zijn, maar ieder mag zijn geluk zoeken op een manier die hem zelf goeddunkt, wanneer hij maar aan de vrijheid van anderen om ook zo'n doel na te streven (...) geen afbreuk doet'.⁵⁸

Een neutraler belastingstelsel is dringend nodig. Mijn advies aan degenen die worden geconfronteerd met verlaging van de overdraagbare heffingskorting zou zijn dit, zonodig 'tot in Straatsburg', in rechte aan te vechten

⁵⁸ Immanuel Kant, *Über den Gemeinspruch*, 1793. Dit komt overeen met het 'no harm-principle', zoals geformuleerd door J.S. Mill, *On liberty*, 1859.