

**Stenografisch verslag
van de bijeenkomst van de
Vereniging voor Belastingwetenschap
op dinsdag 14 december 2010
over het onderwerp Belastingrecht en Ethiek.**

De voorzitter *mr. J.W. van den Berge*: Het wetenschappelijk gedeelte van deze bijeenkomst betreft de behandeling van het onderwerp belastingrecht en ethiek. Wij beginnen met inleidingen van de professoren Happé en Gribnau. Daarna volgen bijdragen van drie aangezochte debaters. Prof. Hol zal spreken vanuit het perspectief van de burger over de verhouding tussen de macht van de overheid en de plichten van de burger, waarbij hij zal aansluiten bij het preadvies van prof. Gribnau. Vervolgens zal de heer Strik voornamelijk reageren op het betoog van prof. Happé, terwijl tot slot prof. Zwemmer zich zal richten op de legitimatie van de fiscale wetgeving en de uitvoerende macht en ook spreken over ethiek en belastingontwijking.

Na de beantwoording van de uitgenodigde debaters door de twee preadviseurs zal er ook nog een vrij debat plaatsvinden.

Ik geef het woord aan prof. Happé voor zijn inleiding.

Prof.mr. R.H. Happé: Voorzitter. Graag verricht ik de aftrap. Wij leven in roerige tijden. Financiële en economische crises beheersen wereldwijd al enige tijd de maatschappelijke en politieke discussies. Een van de centrale punten in de discussies is het geschonden vertrouwen en de pogingen om langs verschillende wegen het vertrouwen te herstellen. Onmiskenbaar is daarmee ethiek terug in de belangstelling. Hoe is het daarmee echter in de fiscale wereld gesteld? In dit verband heb ik twee doelstellingen met mijn preadvies. Allereerst heb ik het idee dat in onze fiscale wereld ethiek verscholen gaat achter het recht. Het gaat in onze fiscale wereld te zeer om rechtmatigheid en te weinig om rechtvaardigheid. Mijn eerste doelstelling is te laten zien dat ethiek wel degelijk een relevante plek in onze discussies verdient. Daarmee stap ik over naar mijn tweede doelstelling en die is: wat houdt een ethische vraagstelling voor de fiscale praktijk in? Het gaat vandaag dus niet om de juridische maar om de ethische invalshoek. Wij moeten dus op het goede been gaan staan. Edmund Burke, een filosoof uit de achttiende eeuw, heeft eens gezegd – het is meteen een introductie op mijn thema - : ‘Het gaat niet om wat een advocaat mij vertelt wat ik *kan* doen maar om wat (...) de rechtvaardigheid mij zegt wat ik *moet* doen. Deze ethische invalshoek brengt mij vervolgens bij de rode draad van mijn preadvies.

In mijn preadvies stel ik twee essentiële plichten aan de orde. De eerste is de nakomingsplicht. Van eenieder wordt verwacht dat hij zijn fiscale verplichtingen nakomt. Om de betekenis en reikwijdte van die nakomingsplicht goed in beeld te krijgen moet je weten wat onder recht wordt verstaan. Ik heb ‘recht’ gedefinieerd als een geheel van wettelijke regels en rechtsbeginselen. Het betekent dat een rechtssysteem op het niveau van de regels consistent moet zijn en coherent in samenhang met de rechtsbeginselen. Iedereen die bij het fiscale recht is betrokken, de wetgever, de rechter, de inspecteur, de adviseur en de belastingplichtige, zal zich daarop naar mijn mening moeten oriënteren. In het bijzonder bij de rechter komt deze opvatting van recht tot uitdrukking bij de uitleg van wettelijke bepalingen. Bij leerstukken als beginselen van behoorlijk bestuur en *fraus legis* komt dit nog duidelijker naar voren.

Als wij hebben vastgesteld wat onder recht moet worden verstaan, is het van belang te kijken naar hoe recht wordt opgevat in de fiscale rechtspraak. Vier kenmerken vallen op. Allereerst het kenmerk van de complexiteit. Een complexe samenleving geeft complex recht. Daarbij geldt wellicht dat het fiscale recht zich

exponentieel ontwikkeld heeft ten opzichte van de complexiteit van de samenleving. Specialisering is een tweede kenmerk. Niemand beheerst meer het hele fiscale recht. Eenieder heeft zijn eigen specialisme. Aan de hand van een voorbeeld is duidelijk te maken hoe complexiteit en specialisme zich tot dominante kenmerken van de rechtspraak hebben ontwikkeld. In 1995 bevatte de Amerikaanse inkomstenbelasting met bijbehorende regelingen 700.000 woorden. Tien jaar later waren dat er meer dan zeven miljoen.

Het derde kenmerk is technologisering. Ons vak is zo ingewikkeld geworden dat wij als het ware fiscale ingenieurs zijn geworden. De fiscaliteit is een "Delftse" wetenschap geworden, waarbij precies wordt berekend wat nog net wel kan en wat net niet. Er zit ook een element van fascinatie in deze wetenschap, in dit spel. Dat maakt ook het aantrekkelijke van het fiscale recht uit: je moet een vakman zijn om het verantwoord te kunnen bedrijven. Een vierde kenmerk is de commercialisering. Belastingadvies is een product geworden.

Met name in de creatieve taxplanningpraktijk is er aldus sprake van een fiscaal wetspositivisme. Recht wordt opgevat als 'bunch of rules', als een verzameling van regels, die voor een bepaald doel, het streven om zo min mogelijk belasting te betalen, kunnen worden aangewend. Zo'n opvatting van recht past ook in het economisch denken van de afgelopen decennia, de Chicago school of economics van onder andere Milton Friedman. Belastingen als kostenpost passen in dat beeld. Ethiek speelt geen rol in deze opvatting van fiscaal recht. Fiscaal wetspositivisme staat daarmee tegenover ethiek.

Tegen dit fiscale wetspositivisme zijn wetgever en rechter naar mijn mening onvoldoende opgewassen. De wetgever niet, omdat wetgeving nooit perfect kan zijn en omdat de ontwikkelingen in de samenleving ook te snel gaan. De rechter is er ook niet tegen opgewassen, omdat hij nu eenmaal is gebonden aan het rechtssysteem. Het is niet aan de rechter om alles wat misschien maatschappelijk ongeoorloofd is binnen het recht trekken. Illustratief is in dit verband het arrest BNB 2009/3, waarin de Hoge Raad duidelijk de grenzen van zijn taak formuleert. Hierbij komt dat uitspraken van de Hoge Raad in dat grensgebied van het recht ook weer de handvatten opleveren voor nieuwe constructies. De rechter is niet toegerust om die wetspositivistische ontwikkeling te stoppen.

Mijn stelling is dat dergelijk wetspositivisme op gespannen voet staat met de ethiek. Er is een speelveld ontstaan voor constructies in strijd met de geest van de

wet. Die strijd doet zich voor als het om een constructie gaat waarvan je als belastingplichtige of adviseur kunt weten dat de wetgever, als hij bij het opstellen van de wet kennis had gehad van die constructie, de wet erop had aangepast. In dit opzicht komen zulke constructies in strijd met de ethische nakomingsplicht. Het ongebreideld streven naar het fiscaal grootste voordeel komt op die manier in strijd met de ethische nakomingsplicht. Oud-minister en oud-topbankier Ruding heeft nog niet zo lang geleden in een artikel over markt en moraal geschreven over de 'regelbenadering', waarbij hij er ook op wijst dat de ethische dimensie wordt verwaarloosd.

De tweede ethische plicht die ik onderscheid is die van fair share. De kern van deze plicht is heel simpel: een ieder behoort zijn bijdrage aan de samenleving te leveren. Daarbij definieer ik samenleving als een samenwerkingsverband dat tot wederzijds voordeel van iedereen strekt. Een voorbeeld zijn de public goods: zonder samenwerking komen deze niet tot stand en, als ze eenmaal tot stand zijn gekomen, kan eenieder er gebruik van maken. Eenieder rekent erop dat anderen ook hun bijdrage leveren, terwijl je ook weet dat de anderen erop rekenen dat jij dat ook zult doen. Zij die niet bijdragen worden gezien als mensen die profiteren van de bijdragen van anderen.

Rest de vraag of eigenbelang dan niet meer 'mag'. Nastreven van eigenbelang is uiteraard geoorloofd. Dat zit in de mens. Adam Smith heeft daar al op gewezen in zijn Theory of Moral Sentiments. Voorwaarde is wel dat men rekening houdt met de belangen van anderen. Dat brengt het idee van de samenleving als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel met zich mee. Ook in de 'echte' samenleving bestaan, zoals blijkt uit empirisch onderzoek, motieven van loyaliteit, billijkheid en vertrouwen in elkaar, in de zin zoals ik dat zo-even heb beschreven. Enerzijds is dus sprake van een normatief aspect en anderzijds vinden wij daarvan een bevestiging vanuit de empirische wetenschappen. Uit empirisch onderzoek komt naar voren dat het overgrote deel van de mensen hun belastingen gewoon willen betalen, omdat zij dat rechtvaardig vinden. Zij doen het echter wel op een voorwaarde, namelijk dat anderen dat ook doen. Dat houdt natuurlijk een risico in. Neem je waar dat anderen niet bijdragen, dan wordt je motivatie aangetast. In dat opzicht heeft iedereen ook de verplichting die coöperatie in stand te houden.

Ik heb mijn preadvies toegespitst op het grote bedrijfsleven, omdat over de situatie daar volgens mij de meeste informatie voorhanden is in vergelijking met andere

categorieën belastingplichtigen die van creatieve taxplanning gebruik maken. Wij zien dat er veel creatieve taxplanning is maar wij constateren de laatste jaren ook een kentering. In bijvoorbeeld het document *Tax in the boardroom* van KPMG wordt opgeroepen tot een zekere matiging. Er is sprake van een oproep om niet tot het uiterste te gaan. Een term als tax controle framework past daar ook prima in: weet welke risico's je loopt en ook wilt lopen.

Wat moeten wij nu verstaan onder fair share? Hoe kunnen wij dat vaststellen? Vanuit een ethisch perspectief herkent iedereen meteen een evidente onrechtvaardigheid. Iemand die een mooie winst maakt en die niets afdraagt aan de schatkist heeft ethisch gezien iets uit te leggen. Vergelijk hier het 'comply or explain' uit de sfeer van de corporate governance. Hoe moet je echter vervolgens bepalen wat je wel moet betalen? Daar biedt de nakomingsplicht houvast. Het gaat erom dat je binnen de geest van de wet blijft. Vanuit die filosofie heb je een aantal keuzen en het gaat erom dat je geen keuze doet die daarmee in strijd komen. Er blijven binnen de geest van de wet voldoende mogelijkheden over om de voordeligste weg te kiezen. Fair share gaat om een matiging van het eigenbelang en om een verdiscontering van de belangen van anderen. Loyaliteit, billijkheid en vertrouwen zijn hier essentieel als motieven om binnen de geest van de wet te blijven.

Zoals ik ook in mijn preadvies heb gedaan sluit ik af met Aristoteles: het gaat erom dat je het juiste midden zoekt tussen de uitersten.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Dank u wel, mijnheer Happé.
Vervolgens geef ik het woord aan dr. Gribnau.

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau: Voorzitter. Dames en heren.

Dit najaar is het relatief rustig aan het fiscale front. De wetgever heeft, anders dan voorgaande jaren, geen groot belastingplan gepresenteerd. Dat gaf mij wat meer tijd voor het schrijven van mijn preadvies voor vandaag. Daardoor is het wat ruim uitgevallen. Maar wellicht had U ook wat meer tijd om het te lezen. Een terughoudende wetgever biedt dus ruimte aan de wetenschap. Maar binnen de wetenschap zijn de rollen ongelijk verdeeld. Een preadviseur kan op zijn gemak zijn verhaal schrijven maar als dat wat langer uitpakt, omdat hij zich niet weet te beperken, zijn de lezers de klos. Ik vrees dat ik in dit opzicht schuld moet bekennen. Ik ben de referenten en u als publiek dan ook extra dankbaar dat zij in korte tijd het

preadvies hebben gelezen en daar ook nog commentaar op hebben kunnen formuleren. Zo zien we een wisselwerking tussen het gedrag van de wetgever en de belastingwetenschap; daarnaast zien we die ook in de boezem van belastingwetenschap zelf. Dat is niet toevallig een van de centrale thema's van mijn bijdrage: de interactie tussen verschillende fiscale actoren. Dit zijn met name de wetgever, de Belastingdienst, de rechter en de belastingplichtige (en eventueel adviseur).

Bij wijze van inleiding wil ik een soort samenvatting geven in de vorm van een aantal stellingen. U kunt dan voor uzelf even controleren of u mijn preadvies goed begrepen hebt.

Stelling 1 Cultuur van morele reflectie en sensibiliteit is nodig

Stelling 2 Belasting betalen is een plicht op basis van wederkerigheid

Stelling 3 Wetsinterpretatie is morele keuze

Stelling 4 Fiscale ethiek is gedeelde verantwoordelijkheid op basis van interactie

Stelling 5 Wetgever: meer terughoudendheid is integriteitswinst

Stelling 6 Belastingdienst: juridische integriteit plus behoorlijkheid

Stelling 1 Cultuur van morele reflectie en sensibiliteit is nodig

Door een aantal ontwikkelingen is fiscale ethiek meer in de belangstelling komen te staan. Denk aan de grote boekhoud- en accountancy schandalen, Enron, Parmalat. Maar ook de milieuproblematiek en de financiële crisis hebben daaraan bijgedragen. Denken in termen van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO), corporate social responsibility, corporate citizenship, of van stakeholders, weerspiegelen een bezinning van ondernemingen op hun rol in en verplichtingen jegens de wereld. Er is dus een sense of urgency. Belastingen spelen daarbij een belangrijke rol; reflectie op die rol verdient in bredere kring erkenning. Zelfreflectie zien we op dit moment bij diverse beroepsgroepen, denk aan de advocatuur en de accountantsbranche, die zich op hun rol en morele verantwoordelijkheid aan het bezinnen zijn. Integriteit is hier een belangrijk begrip. In mijn advies heb ik integriteit gedefinieerd als respect voor de beginselen van het belastingrecht. De kernwaarde integriteit overkoepelt andere waarden en beginselen. Integriteit vraagt deze

waarden en beginselen in hun samenhang en betrokken op elkaar te zien en na te streven. Ik wil een krachtig pleidooi houden voor een dergelijke morele bezinning in het belastingrecht.

Let wel, nadenken over tal van morele aspecten van belastingheffing en tax planning is iets anders dan zedenmeesterij. De wet maakt vaak een keuze mogelijk. Een bewuste keuze uit verschillende alternatieven kan enkel worden gemaakt na reflectie op de eigen bredere morele visie op belastingen. Een dergelijke visie stuurt immers bewust of onbewust morele beslissingen. Daarom dient men zich bewust te zijn welke opvatting men huldigt (reflectief moment). Dit geldt niet alleen voor mensen, maar ook voor organisaties. De verschillende institutionele actoren dienen daarom het bewust omgaan met morele keuzes en dilemma's te stimuleren. Organisaties dienen intern en extern het debat over mogelijke morele dilemma's te voeren. Een bewuste keuze is dan gebaat bij een strijd van meningen; die houdt het bewustzijn van morele dilemma's ook levend. Discussie en tegenspraak zijn onmisbaar voor alle actoren (organisaties) die verantwoordelijkheid dragen voor de integriteit van het belastingrecht. Hier is morele sensibiliteit nodig: aanvoelen dat er morele issues in het geding zijn. Gevoeligheid voor mogelijke morele dilemma's is dus onontbeerlijk. Dat is te meer nodig omdat fiscale ethiek vaak geen kwestie is van een aantal harde regels die eenvoudig op een geval kunnen worden toegepast. Concrete morele dilemma's kunnen immers zeer complex zijn, waarbij een keuze slechts te maken is op basis van kennis van de specifieke situatie en een afweging van alle – vaak niet uitsluitend fiscale - belangen die in het geding zijn.

Stelling 2 Belasting betalen is een plicht op basis van wederkerigheid

Uitgangspunt van mijn preadvies is dat belastingheffing dient om de maatschappelijke samenwerking te ondersteunen. De maatschappij is een vorm van samenwerking waarvan de deelnemers profijt hebben. Dit schept wederkerige verplichtingen, met name de verplichting een fiscaal fair share bij te dragen. De vraag is dan 'hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in?' Dit is een morele keuze.

In onze moderne wereld treedt de staat als belangenbehartiger van de maatschappij op. De plicht bij te dragen wordt dan in de wet vastgelegd. In een democratische rechtsstaat waarborgt de wetgevingsprocedure dat die verdeling

grosso modo rechtvaardig is (althans niet onrechtvaardig). Deze procedurele legitimiteit is een tweede rechtvaardiging voor de verplichting bij te dragen. Daaraan kan, als derde element, nog worden toegevoegd dat het rechtssysteem is ingebed in en als het ware wordt gedragen door een verzameling rechtsbeginselen die op hun beurt te herleiden zijn tot maatschappelijke normen en waarden. Daarmee is de plicht tot het betalen van belasting gefundeerd. De volgende vraag is dan ‘hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in?’

Stelling 3 Wetsinterpretatie is morele keuze

De plicht bij te dragen wordt dan in de wet vastgelegd. De belastingwet is echter een onvolmaakt instrument om de fiscale wederkerigheid – ieders fiscale bijdrage dus – tot uitdrukking te brengen, een onvolmaakt instrument dat bijna altijd ruimte laat voor interpretatie. In internationale verhoudingen spreekt dit nog meer omdat vanwege het ontbreken van een overkoepelende wetgever regelmatig sprake is van mismatches tussen wetten van diverse landen.

Gegeven de keuzemogelijkheden is het van belang bewust en weloverwogen een keuze te maken. De wetstoepassing die de belastingplichtige kiest behelst dan een morele keuze. Vaak zal die weinig problematisch zijn, maar zeker niet altijd. Het is een keuze voor de mate van wederkerigheid, dus hoe je die abstracte morele plicht jegens anderen, jegens de samenleving, invult. Bij de interpretatie van de belastingwet is een brede scala van mogelijkheden aanwezig tussen minimaliserend calculeren en altruïsme. De morele keuze bevindt zich dan ergens op een continuüm waarbij de ene pool wordt gevormd door het verabsoluteerde eigenbelang van het individu.

Mijns inziens valt het belastingrecht niet te reduceren tot een verzameling regels zonder enige samenhang. In mijn visie steunt het rechtssysteem op een set beginselen. Legitiem recht dient integer te zijn, d.w.z. in overeenstemming met de basisbeginselen van de samenleving, waarmee de burgers zich kunnen vereenzelvigen. Dit is de idee van juridische integriteit, die ook burgers richting geeft. Burgers dienen deze beginselen dan ook te respecteren. Daarbij zullen ze steeds keuzen moeten doen tussen eigenbelang en algemeen belang.

Stelling 4 Fiscale ethiek is gedeelde verantwoordelijkheid op basis van interactie

De wetgever, Belastingdienst en rechter dienen door hun respect voor fundamentele rechtsbeginselen de algemene wederkerigheid tot uitdrukking te brengen. Dit geldt ook voor de belastingplichtige. Anders dan de staatsorganen heeft deze echter niet enkel het algemeen belang te behartigen, hij mag heel uitdrukkelijk zijn eigenbelang behartigen. Maar dat kan in soorten en maten.

Naast dit perspectief van de rechtsvorming, rechtsontwikkeling, rechtstoepassing, en van de feitelijke bijdrage die men levert, is er ook het aspect van gedrag jegens anderen. Dit is de relationele wederkerigheid, met haar specifieke beginselen zoals fair play. Wetgever, Belastingdienst, rechter en belastingplichtige (en eventueel adviseur) zullen ieder in hun onderlinge relaties de wederkerigheid en de integriteit van het belastingrecht moeten respecteren en levend houden via hun respect voor fundamentele beginselen. Als gezegd gaat het dan om integriteit als overkoepelende waarde ten opzichte van andere waarden en beginselen.

Het gaat hier om een collectieve verantwoordelijkheid, met een welwillende en invoelende houding jegens andere actoren. Een morele misser van een andere actor is dan ook nog geen excuus om er zelf met de pet naar te gooien. Ik pleit dan ook voor bezinning op wederkerigheid in de onderlinge interactie.

Stelling 5 Wetgever: meer terughoudendheid is integriteitswinst

De belastingwetgever staat voor een zware opgave in een samenleving die veel van hem verlangt. Bij het uitvoeren van zijn omvangrijke takenpakket dient de wetgever op verschillende manieren respect voor de integriteit van de belastingwet en van het belastingrecht te tonen. Zowel de belastingwet zelf als de wetgevingsprocedure dient in overeenstemming te zijn met fundamentele waarden en beginselen. Het gaat dan om rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, maar ook evenredigheid, onpartijdigheid, neutraliteit, transparantie, draagkracht, etc. De wetgever kan moreel gezag verdienen door hier (meer) expliciet respect voor te tonen, nog onafhankelijk van het (beleids)doel dat met een bepaalde wet is gediend. De wetgever die dit morele bewustzijn toont, dwingt een zeker respect af bij de burger. Daarnaast dient de belastingwetgever ook in de interactie met andere fiscale

actoren fundamentele waarden en beginselen in ere te houden. Door zelf minder te calculeren en meer aandacht voor onderliggende beginselen te tonen, kan hij belastingplichtigen stimuleren zich minder calculerend op te stellen.

Stelling 6 Belastingdienst: juridische integriteit plus behoorlijkheid nodig

De Belastingdienst heeft grote invloed op de rechtsvorming en rechtsontwikkeling, dus op de rechtsregels die gelden voor de plichten en rechten van de belastingplichtigen. Hierbij dient het belang van de belastingplichtigen, zoals rechtsbescherming en administratieve (uitvoerings)lasten, voldoende gewicht te krijgen. Daarnaast bepaalt de Belastingdienst de toepassing van de belastingwet in het concrete geval, dus het door de wetgever beoogde fair share. In deze rechtsbetrekking is heel concreet de integriteit van het recht aan de orde. Het gaat hier om legaal, legitiem en behoorlijk handelen, dus niet enkel conform de wet, maar ook conform rechtsbeginselen en andere maatschappelijk aanvaarde behoorlijkheidsnormen. In deze interactie dient zo de relationele wederkerigheid te worden gerespecteerd, waarbij fair play een belangrijk beginsel is.

Integriteit is hier niet enkel respect voor de beginselen van het belastingrecht, waaronder het fiscaal bestuursrecht, maar heeft een wat ruimere inhoud. Het gaat om respect voor de belastingplichtige waarbij een behoorlijke behandeling op de voorgrond moet staan.

Afrondend wil ik hier nog een slotopmerking aan toevoegen. Wellicht hadden sommigen onder u oplossingen verwacht voor heel concrete ethische problemen. Mijn preadvies heeft een ander karakter. Het gaat om het in kaart brengen van het fiscale speelveld met de morele verantwoordelijkheden van de verschillende spelers. Algemeen geldende oplossingen voor allerlei morele problemen van fiscalisten zijn überhaupt niet mogelijk. Natuurlijk, frauderen mag niet, dat is evident. Maar voor de meeste morele dilemma's is een oplossing slechts mogelijk op basis van een gedetailleerde kennis van de specifieke context en een afweging van alle – ook niet-fiscale - belangen die in het geding zijn. Wetenschappers kunnen dan helpen door algemene ethische gezichtspunten te ontwikkelen die helpen om morele dilemma's in kaart te brengen en daar greep op te krijgen door ze van verschillende kanten te belichten. Dergelijke algemene ankerpunten voorkomen pure ad-hoc-beslissingen

die niet zijn ingebed in een bredere morele visie. Morele keuzen dienen immers weloverwogen en consistent te zijn.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Dank u wel, prof. Gribnau.

Vervolgens nodig ik prof. Hol uit.

Prof.mr.dr. A.M. Hol: Voorzitter. Ik dank degenen die mij hebben gevraagd hier vandaag een paar dingen te zeggen. Ik kom niet uit de wereld van het belastingrecht, alhoewel ik er in had kunnen zitten. Mijn schoonvader was belastingconsulent en had ervoor gezorgd dat ik in geval hij zich zou terugtrekken uit het bedrijf samen met mijn vrouw – zij is ook jurist – de zaak zou kunnen overnemen. Wij zijn echter allebei aan de universiteit verbonden en nog steeds als hoogleraar, wat ook leuk is. Ik denk echter dat belastingrecht ook iets interessants heeft. Ik vind het dan ook wel spannend om hier vandaag te zijn.

Ik wil iets zeggen over ethiek, recht en wijsheid en wat zij wel en niet met elkaar te maken hebben. Daarbij wil ik ingaan op zowel het verhaal van de heer Happé als dat van de heer Gribnau. Beide verhalen heb ik met veel interesse gelezen maar ik ga hen vandaag toch een beetje tegenspreken. Happé heeft de naam Aristoteles al laten vallen, een van mijn grote voorliefdes. Als u het druk hebt, moet u niet proberen hem te lezen. Hij is ongelooflijk moeilijk omdat hij saai schrijft. Dat komt niet doordat Aristoteles het heeft geschreven maar doordat het allemaal collegeaantekeningen betreft. Je komt er niet zo gemakkelijk doorheen, wat niet wegneemt dat Aristoteles een interessante figuur is. Hij zal dan ook in mijn betoog over ethiek, recht en praktische wijsheid af en toe op de proppen komen.

Hans Gribnau gaf al aan dat er sprake is van een zekere morele sensibiliteit in onze samenleving. Sinds een aantal jaren ben ik voorzitter van de Ethische commissie van volkenkundige musea in Nederland en sinds een jaar een zes voorzitter van de Commissie wetenschappelijke integriteit van de Universiteit van Utrecht. Ook ben ik lid geweest van een commissie die de *Leidraad onpartijdigheid* heeft voorbereid voor de rechterlijke macht. Ik wil niet arrogant overkomen dus houd ik hiermee op maar ik meen wel te mogen stellen, dat er sprake is van ethisering of moralisering van de samenleving. Je ziet dat. Er is aandacht voor kwesties die te maken hebben met integriteit binnen het openbaar bestuur en voor allerlei integriteitsvragen binnen allerlei andere instanties. Als je de journalisten mag geloven ligt de rechterlijke macht inmiddels zelfs onder vuur. Het bedrijfsleven heeft het zich ook aangetrokken. Daar is sprake van een zekere sensibiliteit. Ik verwijs naar een concept als maatschappelijk verantwoord ondernemen. Er is ontegenzeggelijk sprake van een morele sensibiliteit in onze samenleving.

Het is interessant de vraag te stellen waar dat nu vandaan komt. Ik denk dat het te maken heeft met het feit dat het vertrouwen, zo dat ooit in absolute zin heeft

bestaan, in de wat meer formele wijze waarop wij onze samenleving ordenen aan het afnemen is. Max Weber heeft dat ook in zijn studies naar voren gebracht. Recht en bureaucratie zijn belangrijke instituties om onze samenleving te ordenen. Juridisch is een formeel stelsel onpersoonlijk gemaakt en de bureaucratie is daarmee vergelijkbaar. Dat is niet negatief bedoeld. Bureaucratie is een organisatievorm waarin het niet de personen zijn die de dienst uitmaken maar de regels, waarbij ambtenaren die regels conform uitvoeren.

Aan de andere kant is ook het vertrouwen in de rationele ordening via de markt tanende. Er is dus minder vertrouwen in het marktmechanisme en in de publieke instituties. Je ziet dan ook in toenemende mate de opkomst van een soort van middenveld, de maatschappij, die er kritisch tegenover staat en zoekt naar nieuwe vormen van ordening. Vorige week is een boek verschenen van Hans Boutelier met als titel *De improvisatiemaatschappij*. Hij schetst een beeld volgens welke er in toenemende mate horizontale contacten groeien tussen burgers onderling en tussen de instituties en de burgers. Daarom was het interessant te lezen wat Hans Gribnau erover schrijft. Hij zegt dat wij moeten streven naar meer horizontale relaties tussen de publieke sector, de overheid, en de burger en dat die moeten berusten op zoiets als onderling vertrouwen. Over die ontwikkeling wil ik twee dingen zeggen. Je kunt het zonder meer positief waarderen. Als wij spreken over publieke instituties – dat geldt in toenemende mate ook voor de markt, waar machtige partijen zijn – dan is het goed dat de macht doorzichtig blijft en wordt gecontroleerd. Zo kun je het positief benaderen: meer transparantie en meer integriteit aan de kant van degenen die macht uitoefenen over ons. Dat is het positieve verhaal. Het is echter ook een verhaal van verwarring. Hoe moet de overheid zich gaan opstellen en verhouden tot de burger die kritisch is geworden. Men spreekt van tanend gezag. Hoe moet je je dan vervolgens opstellen tegenover die burger. Die vraag wil ik beide preadviseurs voorleggen. Hoe moeten wij die moralisering zien? Zij lijkt namelijk een zeker eenzijdig karakter te hebben als je wat pessimistisch bent en vanuit een wat negatiever gezichtspunt naar die ontwikkeling kijkt. Er is ontegenzeggelijk sprake van een zekere moraliteit in de samenleving maar die is soms toch een beetje eenzijdig ingekleurd. Mensen zijn in de eerste plaats vaak geneigd om iets voor een ander over te hebben als zichtbaar is wat zij doen voor de ander en als het leed van de ander zichtbaar is. Je hebt iets over voor je naaste, misschien ook voor de mensen uit je dorp of stad of uit het eigen land.

Misschien heb je ook nog wel wat over voor mensen in het buitenland, mits het maar zichtbaar wordt op de tv. Het wordt echter ingewikkelder als het abstract wordt. Hebben wij het over fiscale heffingen, dan hebben wij het over iets heel abstracts. Als wij het hebben over fair share: waarom zou ik geld moeten afstaan voor iets waarvan ik niet weet wat ermee gebeurt? Voel ik mij daartoe verplicht? Heel veel mensen ervaren die verplichting niet. Dat is het eerste probleem.

Het tweede probleem is dat de moralisering ook eenzijdig is ingekleurd. Bij het gerommel in de PVV een paar weken geleden waarbij naar buiten kwam dat een aantal Kamerleden in strafrechtelijk opzicht of anderszins een problematisch verleden hadden, trof het mij dat dit geen gevolgen had voor de aanhang van die partij. Ik leid daaruit af dat de moraliteit op een bepaalde manier is ingekleurd, in de zin van: een beetje ontduiken, een beetje knoeien in de boekhouding, iemand een klap geven, mag. Hoe zien de preadviseurs het doen van een beroep op de moraliteit gelet op het abstracte karakter van de fiscale afdracht en de typisch ingekleurde houding van de burgers, die kritisch zijn tegenover het gezag maar toegeeflijk zijn als het hun eigen situatie betreft?

Tot zover datgene wat ik wil zeggen over ethiek. Dan kom ik nu bij het recht. Er zijn morele redenen voor amoreel recht. Beide preadviseurs benadrukken dat een sterkere sensibiliteit moet ontstaan en dat er een ruimere opvatting van recht moet komen. Happé noemde zo-even behalve recht ook rechtsbeginselen. Als wij het gaan hebben over moraliteit en recht vraag ik mij af waar zij ophouden. Ontegenzeggelijk heeft het recht een morele grondslag. Als de wetgever tot wetgeving komt, worden er morele afwegingen gemaakt die te maken hebben met rechtvaardigheid. In de eerste plaats vereffenende rechtvaardigheid: als de overheid iets doet voor de burger, moet de burger er iets tegenover stellen in de vorm van belastingen, de middelen waaruit de faciliteiten kunnen worden verschaft. Zijn er verdelende elementen aan de orde, dan moet dat op een rechtvaardige manier gebeuren, zodat rechtvaardigheid uiteindelijk de grondslag is van bepaalde wetgeving. Hoe moet het echter verder, als het eenmaal zover is gekomen? Ik heb daar mijn twijfels bij. Ik vraag mij af of het zo moet. Er wordt gesproken van de geest van de wet, die ruimer zou moeten worden opgevat dan datgene wat men letterlijk uit de wet kan vernemen. Geldt dat echter ook voor de fiscaliteit? Ik maak even een korte vergelijking met het strafrecht. Stelt u zich een strafzaak voor waarbij een verdachte ontkent, hoewel wij allemaal wel min of meer weten dat hij het

waarschijnlijk wel heeft gedaan. Vanuit moreel gezichtspunt gezien is er misschien iets voor te zeggen dat hij niet zo moeilijk moet doen en maar simpelweg moet bekennen. In juridische zin heeft hij echter het recht om te zwijgen of alles in het werk te stellen om een eventuele straf te ontlopen. Dat heeft alles te maken met rechtsbescherming. Als juristen hebben wij er in het geheel geen moeite om dat te onderkennen. Vanuit moreel gezichtspunt is het wellicht problematisch maar vanuit juridisch gezichtspunt heb ik er in het geheel geen problemen mee. Dat heeft te maken met rechtsbescherming en ongelijke machtsverhoudingen. Als de overheid de burger iets aandoet, mag deze zich terugtrekken. Men kan een beroep doen op zijn moraliteit maar het is niet perse nodig.

Behalve de rechtsbescherming is er nog een argument. Ik kom dan even bij Aristoteles. Ik had graag een plaatje laten van een heel mooi fresco in Siena waarop alle deugden die in de leer van Aristoteles een rol spelen zijn afgebeeld, naast Justitia de gematigdheid, de moed en de vrede. Aristoteles had een ideaalbeeld van de samenleving en van de burger. De burger had de opdracht een volmaakte burger te worden, daarbij een belangrijke publieke rol te vervullen en ook zijn eigen handelen in het licht te zien van de publieke taak die hij heeft. De kritiek op Aristoteles, die ik zeker ook heb, komt er dan op neer dat het leidt tot een samenleving van perfectionisme. De burger wordt er voortdurend op aangesproken dat hij een deugzaam burger moet worden, dat hij moet deugen en perfect moet worden. Mijn tweede vraag aan de preadviseurs is of je, als je het over recht hebt, als overheid zover mag gaan. Mag je van de burger vragen dat hij in alle opzichten een deugzaam burger is? Dat zou op gespannen voet komen te staan met een ander belangrijk ideaal in ons rechtstelsel, namelijk de vrijheid of het liberalisme. Er moet een grens zijn aan datgene wat de overheid van de burger mag vragen en de vraag is hoever zij daarin mag gaan. Er zijn, zoals ik al zei, morele redenen voor amoreel recht. Laat de overheid zorgen voor goede regelgeving en laat het aan de burger over om die op volkomen strikte wijze uit te leggen als het hem zo uitkomt.

Ik sluit af met de wijsheid. Happé heeft het prachtig gezegd: van de burger wordt verlangd een bijdrage te leveren aan de overheid door middel van het betalen van belastingen. Dat moet op rechtvaardige wijze gebeuren en daarbij speelt de notie van fair share een heel belangrijke rol. In de wetenschapsleer wordt een heel mooi onderscheid gemaakt tussen the context of justification en the context of discovery, de context van rechtvaardiging en de context van het ontdekken. Als wij

spreken over de vraag wat van de burger mag worden gevraagd zegt Happé dat de burger de verplichting heeft om na te gaan wat hij zou moeten bijdragen, de fair share. Kan die burger dat echter wel? Als de overheid iets van de burger vraagt, kan zij zich beroepen op de context of justification en zeggen dat er goed over is nagedacht: iedereen moet betalen dus u ook. Hoe weet je echter wat je moet betalen? Dat is heel complex. Ik kom weer bij Aristoteles. Hij gebruikt daarvoor de notie van de praktische wijsheid, het treffen van het midden. Wie kan dat echter? Hij noemt degene die dat kan de *phronimos*, de wijze man - het spijt mij voor de dames – de man die beschikt over praktisch wijsheid, *phronesis*. Over *phronesis* beschikt degene die beschikt over ruime ervaring en kennis en op basis daarvan in staat is om daar waar de kennis hem enigszins in de steek laat toch een goede inschatting te maken, noem het maar op ervaring gebaseerde intuïtie. Wat weet die burger echter af van de complexiteit die aan de orde is als het gaat om het vinden van het juiste midden waar het fair share betreft. Hoeveel mensen moeten betalen? Daar is die burger niet toe in staat. Hij moet kunnen vertrouwen op de overheid en daarom moet de overheid het kunnen uitleggen. Je mag het van de burger zelf echter niet vragen. Er zijn kortom genoeg redenen om toch wat minder vertrouwen te hebben in de mogelijkheden om de betekenis van het recht in die zin op te rekken dat er naast het recht meer ruimte komt voor moraliteit in de sfeer van de fiscaliteit. U vindt het wellicht vreemd dit te horen uit de mond van een ethicus maar deze ethicus sluit af met te zeggen dat goede fiscaliteit goed recht impliceert. Goed recht is recht dat is gebaseerd op rechtvaardige afwegingen. Als het er eenmaal ligt, dan is het dat. Het is dan aan de juristen om het aan de burger uit te leggen en daarbij eventueel de ethische implicaties die in het recht liggen opgeslagen te verwoorden.

Ik wil nog één ding kwijt. Er wordt iets gezegd over belastingadviseurs. Mijn schoonvader was een heel ethische belastingadviseur. Hij zei ook dat hij, als hij bezwaren indiende, meestentijds gelijk kreeg, omdat men hem serieus nam. Wat van de belastingadviseur wordt verwacht – Happé lijkt dat te zeggen – is dat hij ook die ethische positie inneemt en niet tot het uiterste gaat. Aristoteles, een onuitputtelijke bron, spreekt over juistheid. Hoe kunnen wij die kennen? Hij zegt dat wie die slechts kunnen kennen in praktische zaken door de argumenten pro en contra zo scherp mogelijk tegenover elkaar te stellen en daarbij tot het uiterste te gaan. Hij vertrouwt er dan op dat op een gegeven moment de waarheid, het juiste, komt bovendrijven. Wij vinden het heel normaal dat in civiele zaken advocaten scherp tegenover elkaar

staan en de zaak van hun cliënt bepleiten. Wij vinden dat ook nog normaal in strafzaken. Waarom geldt dat ook niet voor de belastingconsulent? Laat de belastingadviseur de zaak scherp stellen, zodat het bestuur en de wetgever worden geprikkeld tot nog betere wetgeving. Volgens Aristoteles komt men met tegenspraak verder. Ik ben benieuwd naar de reacties van beide preadviseurs.

De Voorzitter mr. J.W. van den Berge: Dank u wel.

Het woord is aan de heer Strik.

Mr. drs. S.A.W.J. Strik: Voorzitter. Tijdens de voorbereiding kwam ik erachter, dat ik de cirkel toch iets wijder wilde trekken dan ik in de voorbereiding had aangegeven. Dat betekent dat ik ook andere onderwerpen aansnijd en ook aandacht schenk aan hetgeen Gribnau naar voren heeft gebracht. Ik denk dat er veel overeenkomsten zijn tussen de twee preadviezen.

In de eerste plaats wil ik stilstaan bij de vraag wat de bepalende woorden zijn in de twee preadviezen over fiscale ethiek. Het tweede onderwerpje is pragmatisering en instrumentalisering van het belastingrecht. Het derde is het perspectief c.q. de horizon van Gribnau en Happé en het vierde en laatste de aanval van Happé op de belastingadviseur en delen van het bedrijfsleven.

Wat zijn de bepalende woorden in de twee geschriften over fiscale ethiek?

Naar mijn mening gaat het over gelijkheid, reciprociteit/fair play en algemene beginselen. Deze woorden zijn bepalend voor het discours en hoewel ik de betekenis ervan niet wil ontkennen, vraag ik mij een aantal dingen af. Het eerste is wat het hoog-ethische gehalte ervan is. Kunnen deze woorden niet worden begrepen in een context van welbegrepen eigenbelang, dus van het egoïsme van de economische rationaliteit? Of hebben deze woorden dan niet hun grond in de economische rationaliteit maar in iets hogers, iets metafysisch, iets geestelijks? Ik ben van mening dat het eerste het geval is. Wie heeft belang bij gelijkheid van burgers, bij reciprociteit? Waarom algemene beginselen?

Gelijkheid

Gelijkheid in het rechtssysteem is in een aantal opzichten van belang, in de eerste plaats de gelijkschakeling van burgers door de overheid. Die dient de bureaucratische beheersbaarheid. Zonder bureaucratische beheersbaarheid kan er geen sprake zijn van een stabiel belastingstelsel, zonder stabiele overheidsinkomsten niet van stabiele overheidsinkomsten, zonder stabiele overheidsinkomsten niet van een stabiele rechtsstaat en zonder stabiele rechtsstaat niet van een liberale economische ordening.

Gelijkheid vinden wij ook terug in het gelijkheidsbeginsel. Is dat iets hoog geestelijks? In het geheel niet! Ik noem het altijd het kleuterbeginsel. Het zit de mens kennelijk in zijn genen ingebakken en behoeft niet te worden aangeleerd. Al op zeer jeugdige leeftijd doet het menskenkind daarop hartstochtelijk een beroep. Daarvoor is in het geheel geen ethische opvoeding vereist. Het opmerkelijke aan dit beginsel is voorts dat het in het recht niets oplost. Wij worden namelijk niet gelijk behandeld. Ik licht dit toe. Het gelijkheidsbeginsel – misschien kunnen wij beter spreken van het vergelijkbaarheidsbeginsel – behelst dat gelijke, vergelijkbare gevallen gelijk worden behandeld. Wat zijn echter gelijke gevallen? De wet doet niet anders dan onderscheidingen maken tussen categorieën belastingplichtigen, op wie vervolgens verschillende regels van toepassing zijn: ondernemers/medegerechtigden, tbs'ers, reguliere deelnemingen/niet kwalificerende beleggingsdeelnemingen, binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen enz. enz. Het instrumentalisme in de belastingwetgeving heeft het er al niet beter op gemaakt. Het maken van onderscheidingen behoort tot de hard core van de wetgevende business. Het is nogal simpel: het maken van onderscheidingen is gerechtvaardigd als dat maar wordt gemotiveerd. Welnu, een ieder die het voorstellen van nieuwe wetgeving volgt, valt op hoe flinterdun dergelijke motiveringen in de praktijk zijn. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat dergelijke onderscheidingen de facto vaak worden ingegeven door budgettaire overwegingen of door ressentiment. Zie bijvoorbeeld de fiscale behandeling van de terbeschikkingsteller. Een gunstiger fiscale behandeling kan niet iedereen te beurt vallen. Dat is te duur. Grenzen worden dan ook vrij willekeurig getrokken, wat wordt ingegeven door pragmatische overwegingen.

Reciprociteit/fair play

Is dat dan vergeestelijkte ethiek? In het geheel niet! Zonder reciprociteit is er geen sociaal intermenselijk verkeer. Het zit in onze genen: tit for tat; gelijk oversteken. Waarom moet ik nettobetalder zijn ten opzichte van de overheid? Zelfs de overheid zelf is door dit virus aangestoken, gelet op haar opstelling ten opzichte van de financiering van de Europese Unie. Reciprociteit in de zin van fair share wordt afgedwongen door de overheid. Dank je de koekoek! De belastingmoraal zou instorten. Naar mijn mening is dat niet iets hoogs. Zonder voldoende herkenbare gelijkheid en reciprociteit worden burgers opstandig. Moeten wij die burgers dan ethisch de maat nemen? Was de opstand tegen de tiende penning ethisch laakbaar? Nee, wij zijn er eerder trots op. Bovendien is het een feitelijkheid. Ethisch protest doet hier wat potsierlijk aan. Was de DGA in de jaren zeventig en tachtig moreel laakbaar omdat hij zich inliet met holding- en kasgeldconstructies? Ik geef even een stukje historische canon weer. In die dagen hield een ondernemer van elke gulden winst een dubbeltje over als gevolg van de cumulerende heffing van vennootschapsbelasting, vermogensbelasting en inkomstenbelasting. Is dat een fair share? De wijzigingen van 1997 en 2001 en de daling van het Vpb-tarief zijn naar mijn mening domweg afgedwongen. Of kwam de overheid eindelijk tot het besef dat achteraf gezien een dergelijke belastingdruk te uitbundig was en na lezing van Rawls ook niet rechtvaardig? Natuurlijk niet! De belastingmoraal desintegreerde en de globalisering dwong de wetgever tot een heroriëntatie. Het afdwingen van een dergelijke koerswijziging bij de wetgever zal nimmer de schoonheidsprijs winnen. Dat geldt echter in het algemeen voor de geschiedenis.

Wat te denken van art. 15b Vpb: 7% effectief tarief voor concernfinancieringsactiviteiten? Waarom niet voor andere activiteiten? Naar mijn mening is deze vraag volstrekt verkeerd gesteld. 7% werd toen geacht de maximale prijs te zijn die Nederland kon vragen om dergelijke activiteiten in Nederland uit te oefenen, niet meer en niet minder. Take it or leave it. Het is economische rationaliteit en geen vergeestelijkte ethiek.

Ik wijs erop dat sancties op het niet naleven van fiscale verplichtingen draconisch zijn. Kennelijk wordt hier iets afgedwongen waarvan nakoming niet vanzelfsprekend is. Een dergelijke staatsmacht is de enige mogelijkheid om in een niet kleinschalige gemeenschap de free riders aan te pakken. De gevolgen van niet nakoming van de verplichtingen moeten ernstiger zijn dan de potentiële voordelen. Wij kunnen ook constateren dat de overheid in de loop der tijd steeds zwaarder straft.

Voor mij is dat een teken dat de macht van de overheid tanende is. Hoog ethisch? De woorden *staat* en *overheid* hebben steeds minder integrerende kracht. Ik las dat laatst ook in een rapport van de Wetenschappelijke raad voor het overheidsbeleid. Die tanende invloed geldt in het algemeen voor de dragende instituties van onze maatschappij en ook voor de rechterlijke macht. In het ergste geval leidt dit tot een implosie van de samenleving. Ik ben echter geen waarzegger. In zijn algemeenheid valt hierover te zeggen dat zonder functionerende instituties de maatschappij implodeert. De overheid staat steeds machtelozer tegenover maatschappelijke ontwikkelingen. De overheid probeert dan ook anderszins de burger te verleiden tot actieve medewerking: horizontaal toezicht. Wij herkennen hierin de truc van elke opvoeder: afwisseling van warme en koude baden om het kind in de gewenste sociale richting te brengen.

Algemene rechtsbeginselen

De bijzondere rol van de algemene rechtsbeginselen wordt door zowel Gribnau als Happé benadrukt. Ik ging al kort in op het gelijkheidsbeginsel. De vraag is of dergelijke beginselen als fundamenten van het rechtssysteem een aparte status bezitten en, zo ja, welke. Zij zijn de uitdrukking van de hoogste waarden van ons rechtssysteem. De wetten zijn de normen die niet in strijd mogen komen met die beginselen. Het gegeven dat algemene rechtsbeginselen toetssteen zijn brengt nog niet met zich, dat dergelijke beginselen hun oorsprong vinden buiten de economische rationaliteit. Mijn stelling is dat formele beginselen – gelijkheid, betrouwbaarheid en zorgvuldigheid – wel degelijk van belang zijn maar dat deze beginselen niet voortspuiten uit hoge ethische idealen maar veeleer van belang zijn met het oog op een economisch gewenste, dat wil zeggen succesvolle juridische werkelijkheid. Deze beginselen geven uitdrukking aan een economische rationaliteit waarin kosten en baten tegen elkaar worden afgewogen. Economisch handelen in onze liberale economie kan niet succesvol zijn zonder een juridisch kader dat borg staat voor een betrouwbare behandeling door de overheid. Denk aan het vestigingsklimaat! Hoe kan Nederland daarin succesvol opereren als de betrekkingen met de overheid worden beheerst door nepotisme? Dergelijke beginselen moeten naar mijn mening in de eerste plaats worden begrepen binnen een pragmatische context. Mijn stelling is dus

niet dat dergelijke beginselen ontbreken – het is zonneklaar dat dit niet het geval is – maar dat zij vooreerst een functie hebben binnen een economische context.

Voorzitter. Omwille van de tijd sla ik iets over.

Pragmatisering en instrumentalisering van de wetgeving

Naar mijn mening kunnen wij constateren dat de economische pragmatiek steeds meer prevaleert in het belastingrecht. Pragmatisme staat haaks op het streven, praktijken te funderen in laatste gronden. Binnen het pragmatisme is niet bepalend het kunnen geven van een ultieme grondslag maar het succes in de praktijk. Binnen een specifieke praktijk houdt het geven van gronden als vanzelf op waar dit niet zinvol is en het geen praktisch belang meer heeft. Dit betekent dat pragmatisme haaks staat op metafysische stelsels. Wittgenstein heeft dit op onnavolgbare wijze manifest gemaakt. Het mag ons niet verbazen dat ook het recht zich daaraan niet onttrekt. Voor de wetgevende macht zijn toetsingscriteria als uitvoerbaarheid, vermindering van de administratieve lastendruk en bevordering van economische doelstellingen steeds dominanter geworden. Deze criteria hebben meer fundamentele criteria steeds meer verdrongen. Denk aan rechtvaardigheid. Wij kunnen dus constateren dat pragmatische criteria aan belang winnen. Een zeer recent voorbeeld hiervan zijn de voorstellen gedaan in Rapport 16 van de ambtelijke werkgroep Uitvoering belasting- en premieheffing. Deze zijn bedoeld om in het jaar 2015 een besparing van 20% op de uitvoeringskosten te bewerkstelligen. Centraal staat het volgende uitgangspunt:

“Complexe regelgeving maakt de uitvoering voor de Belastingdienst ingewikkeld en daardoor relatief duur. Vereenvoudiging van belasting- en premieheffing kan dan ook leiden tot besparing op de uitvoeringskosten.”

Zoiets heet een “robuust stelsel”. Robuust is een stelsel waarin nauwelijks nog rekening wordt gehouden met draagkrachtbepalende factoren, hoewel dat toch de kern van de inkomstenbelasting was. Het rapport is duidelijk: weg ermee, en wel op grond van economische overwegingen. Wij kunnen het ons domweg niet langer veroorloven; dat soort franje kost te veel. Ik noem twee voorbeelden, allereerst het wetsvoorstel IB 2001. In het persbericht van het Ministerie van Financiën van 14 september 1999, nr. 99/193, wordt gesteld:

“Doelstellingen van de herziening van het belastingstelsel zijn:

- bevorderen van de werkgelegenheid en de versterking van de economische structuur en de concurrentiekracht van Nederland;*
- verlaging van de lastendruk op arbeid;*
- bevorderen van een duurzame economische ontwikkelingen (“vergroening”);*
- een evenwichtige en rechtvaardige belastingdruk, verbreding en versterking van de belastinggrondslag, door verminderen en wijzigen van aftrekposten;*
- bevordering van emancipatie en economische zelfstandigheid;*
- vereenvoudiging van het belastingstelsel. “*

Het is allemaal economie wat de klok slaat. Laat u zich niet op het verkeerde been zetten. Inderdaad is een van de doelstellingen een rechtvaardige belastingdruk. Hoe wordt deze echter bereikt? Door het verbreden en versterken van de belastinggrondslag door vermindering en wijziging van aftrekposten! Die uitruil kennen wij, is bij uitstek ingegeven door pragmatische overwegingen en maakt het systeem alleen maar robuuster.

Het tweede voorbeeld is *Werken aan winst 2007*. Ik citeer een gedeelte uit de nota *Werken aan winst* van 29 april 2005 van de toenmalige staatssecretaris van Financiën Joop Wijn:

“Met ‘Werken aan winst’ wordt een impuls gegeven aan het fiscale vestigingsklimaat. Onze concurrentiepositie wordt verbeterd, de belastingen op bedrijfswinst – zowel de inkomstenbelasting (IB) als de vennootschapsbelasting (Vpb) – worden economisch efficiënter vorm gegeven en de vennootschapsbelasting wordt meer EU-proof gemaakt. Tevens worden enkele anti-misbruikbepalingen gestroomlijnd. Om onze concurrenten vóór te blijven of dichterbij te komen, stelt het kabinet het volgende voor: (...).”

Kan het allemaal nog economischer? Ik denk het niet.

Ik sla een heel stuk over en kom op mijn laatste punt.

De aanval op de belastingadviseur en delen van het bedrijfsleven door Happé.

Toen ik deze filippica las, kwamen een aantal vragen bij mij op. Welk doel wordt hiermee gediend; wat lost het op; wat is het kader van een dergelijke visie; wat wordt hier inzichtelijk gemaakt? Ik heb er niet zoveel mee. Toen de bankencrisis zich voordeed hebben velen zich in een emotionele opwelling kwaad gemaakt. Wat

schieten wij echter op met het lucht geven aan morele verontwaardiging? Wij kunnen dat doen in een column, een ingezonden, of als gast bij Pauw en Witteman. Maar dan? Een ieder weet dat dergelijk gedrag zich niet laat bezweren door morele mantra's, althans niet in ons soort maatschappij. Veel belangrijker is het inzicht te verkrijgen in de cultuur die kennelijk onvermijdelijk tot dat gedrag heeft geleid. Vervolgens komt de vraag aan de orde hoe die cultuur effectief is te bestrijden. Zo niet bij Happé. Zijn uiteenzetting blijft steken in morele disappreciatie. Daarbij ontvouwt hij een volstrekt eenzijdig beeld. Formeel doet hij dat niet, want hij spreekt van een deel van de belastingadviseurs en van een deel van het bedrijfsleven. Vervolgens gaat hij echter niet meer in op dat andere deel. Daarmee roept hij een volstrekt eenzijdig beeld op. Maar nu dan het deel van de adviseurs c.q. het bedrijfsleven waarvan het handelen ethisch wordt aangevallen. In zijn kritiek wreekt zich naar mijn mening een volstrekt van de maatschappij losgezongen Kantiaanse/Rawlsiaanse ethiek. Alsof bedrijfsleven en belastingadviseurs zich in een maatschappelijk vacuüm bevinden. Natuurlijk is dat niet zo. Ons internationale bedrijfsleven levert een strijd op leven en dood met bedrijven uit andere landen. Laten wij ons goed realiseren dat wij die strijd kunnen verliezen. Ik teken dan ook protest aan als men de maat neemt op basis van het absolute, in de letterlijke betekenis van het woord: het losgemaakte, los van de concrete maatschappelijke context. Wat denkt u van de aard van de werkzaamheden van onze zogenoemde Dutch desks in het buitenland? De concurrentieslag is daar moordend. Dáár wordt de hete adem van de globalisering gevoeld en niet binnen de muren van de Nederlandse universitaire faculteiten. Moeten wij niet zoeken naar mogelijkheden die de wet ons biedt om handel naar Nederland te halen, of moeten wij het braafste jongetje van de klas zijn en ons de kaas van het brood laten eten door andere landen? Wat is er tegen om in deze context de grenzen van het recht te verkennen? Let op: het is geen fraude! Het is symptomatisch dat fraude door Happé eigenlijk niet wordt genoemd. Fiscale grensverkenning is in zijn ogen kennelijk ethisch veel laakbaarder. Zijn morele verontwaardiging richt zich op de intelligente constructeur en dat deel van het bedrijfsleven dat zich nestelt in de geglobaliseerde wereld. Wat is echter het probleem? In de eerste plaats zal advisering in fiscale constructies nooit lichtvaardig kunnen plaatsvinden. Er is nog zoiets als een pleitbaar standpunt om fiscale boetes te voorkomen. Voorts is ons rechtssysteem uitgerust met een heel arsenaal aan mogelijkheden om overschrijdingen te bestrijden. De tekst van de wet is

niet alleenzaligmakend. Doel en strekking van de wet spelen een belangrijke rol in de rechtsvinding. Voorts fiscale interpretatie van de feiten, substance over form en dan fraus legis. De rechter kan dus hulp bieden. En als de wetgever van mening is dat die hulp ontoereikend is, kan hij zelf ingrijpen. Zeg nu niet dat dat zinloos is omdat de wet nooit perfect is. Dat is onzin. Iedereen in de praktijk weet dat de antimisbruikwetgeving van de afgelopen decennia wel degelijk effectief is geweest. Ik druk het zo uit, dat het resterende oneigenlijke gebruik zich boven de boomgrens gaat bevinden. In ieder geval geen confectie en mogelijk nog een beetje maatwerk.

Denk nu niet dat in dit kader het aanprijzen van de deugdenethiek helpt. Ik heb heus wel affiniteit met een dergelijke ethiek. Ik ben erin opgevoed. Ik moet echter ook constateren dat die wereld zich heeft teruggetrokken en de leegte heeft gecreëerd waarin de werkelijkheid van de ongebreidelde mogelijkheid zich heeft genesteld. Dat geeft te denken. Het aanprijzen van de deugdenethiek is naar mijn mening een machteloze geste. Voor herintreding van de deugdenethiek ontbreekt in onze maatschappij een vruchtbare bodem. Beter is dan ook dat de wetgever zijn taak goed opvat. Goede wetgeving is van levensbelang. Geen overkill, want dat maakt de wetgever ongeloofwaardig en ondermijnt de belastingmoraal. Echter ook geen underkill, want dan raakt de maatschappij op drift. Alle gaatjes worden in onze competitieve ADHD-maatschappij gevuld, of wij het nu ethisch appreciëren of niet. Planningen die hun mogelijkheid vinden in internationale mismatches worden nu eenmaal nooit afdoende bestreden door deze tot onderwerp van ethisch ongenoegen te maken maar door die mismatches door betere coördinatie te elimineren. Vergeet niet, de geglobaliseerde liberale economie is een sine qua non en wel in die zin, dat een alternatief daarvoor domweg ontbreekt. Dit gegeven heeft ook gevolgen voor bedrijven en hun fiscale invulling. Als die te kort schiet moet je aan het werk gaan en niet klagen of aanklagen.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Dank u wel.

Dan geef ik nu het woord aan prof. Zwemmer.

Prof.dr. J.W. Zwemmer: Dames en heren. Ik heb beide rapporten die vandaag voor ons liggen met grote interesse gelezen. Ethiek in de belastingheffing is een belangrijk onderwerp. Zonder belastingheffing kan de samenleving nu eenmaal niet functioneren. Wij, als burgers, hebben een overheid om een samenleving goed te organiseren en wij dragen in de vorm van belastingen geld aan die overheid af om dat mogelijk te maken. De Amerikanen noemen dat niet voor niets taxpayer's money. Die overheveling van geld van burgers naar overheid stelt eisen aan beide partijen, zowel aan de burgers als aan de overheid.

Om de overheid haar taak goed te laten uitvoeren hebben wij de overheid met macht bekleed. De overheid heeft wetgevende en uitvoerende macht. De wetgevende macht stelt kaders in de vorm van rechtsregels en de uitvoerende macht past de regels toe en de burgers gehoorzamen die regels. Geschillen tussen overheid en burger worden opgelost door de onafhankelijke rechtsprekende macht. Dat is de ideale samenleving die nog steeds is gebaseerd op het Contrat Social van Rousseau. In dat licht zie ik de fair share van Happé en de wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht van Gribnau. Belastingrecht, zo zegt ook de theorie, bestaat uit een breed gedragen set van regels op basis waarvan een ieder een bijdrage levert om de overheid in staat te stellen onze gemeenschappelijke belangen te behartigen.

Dat is dus de theorie. Die theorie dreigt echter een mythe te worden of is het wellicht al. Ik noem een aantal verschijnselen.

1. De legitimiteit van de wetgevende macht.

Al in 1984 constateerde Scheltema dat de wetgever partijdig is geworden. De belastingwetgeving wordt feitelijk niet meer gemaakt door de wetgever maar door de Belastingdienst. De staatssecretaris van Financiën verenigt moeiteloos de kwaliteiten van wetgever en uitvoerder. Wij maken nog steeds een volkomen kunstmatig onderscheid tussen uitlatingen van de staatssecretaris als medewetgever, waarmee hij geen vertrouwen wekt, en uitlatingen van de staatssecretaris als uitvoerder, waarmee hij wel vertrouwen wekt. Dat verschil is uiteraard onzin. Hij heeft gewoon twee petten op. Van de volksvertegenwoordiging hebben wij niets te verwachten: zij biedt nauwelijks tegenspel. Als de staatssecretaris constateert dat een amendement geld kost waarvoor de indiener geen dekking aangeeft, is het amendement volkomen

kansloos. De Kamer heeft niet eens een eigen apparaat om dat te controleren. Rechtsbescherming van belastingplichtigen heeft bij de wetgever een zeer lage prioriteit. De gang van zaken bij het initiatiefwetsontwerp Vergroting rechtsbescherming bij controlehandelingen van de fiscus is illustratief. De volksvertegenwoordiging loopt aan de leiband van de Belastingdienst. Zij is stem- en klapvee geworden. Wij hebben ook helemaal geen volksvertegenwoordiging meer. Van de 150 leden van de Tweede Kamer zijn er hoogstens 15 gekozen, namelijk de lijsttrekkers en degenen die met voorkeurstemmen zijn gekozen. De rest heeft geen enkele binding met de kiezer. Van de Eerste Kamer is al helemaal niemand rechtstreeks gekozen. Kunnen wij van een aldus samengestelde volksvertegenwoordiging verwachten dat zij oog heeft voor de belastingopbrengst van de taxpayer's money waarmee zorgvuldig moet worden omgesprongen? Het antwoord is nee. Men beschouwt de belastingopbrengst als een gegeven waarmee leuke dingen kunnen worden gedaan. Kijk naar de lijst met overheidssubsidies en je ziet de parallelle belangen van Kamerleden. Kortom, de legitimiteit van de wetgever is aan voortdurende erosie onderhevig en de volksvertegenwoordiging is wat betreft de belastingwetgeving een stempelmachine van de Belastingdienst geworden.

2. De legitimiteit van de uitvoerende macht

De uitvoering van de belastingwetgeving is in handen van de Belastingdienst. Voor de meeste belastingplichtigen bestaat de dienst uit een callcenter, de Belastingtelefoon. E-mailverkeer met de belastingdienst is niet mogelijk en rechtstreeks contact met de behandelend belastingambtenaar wordt actief ontmoedigd. Standpunten van de belastingdienst zijn nauwelijks te krijgen. De inspecteur verschuilt zich menigmaal achter anonieme kennisgroepen en centrale sturing is gebrekkig. Een onredelijke belastingambtenaar kan zijn gang gaan. Toepassing van de hardheidsclausule wordt beperkt tot onbillijkheden welke door de wetgever niet zijn voorzien. Ik kan u echter verzekeren dat de meeste onbillijkheden door de wetgever heel goed zijn voorzien en doelbewust de volksvertegenwoordiging met een beroep op uitvoeringsmoeilijkheden door de strot geduwd. De Belastingdienst is onzichtbaar geworden en een onzichtbare uitvoerder is anoniem.

U zult mij het succes van horizontaal toezicht tegenwerpen. Ik heb bewondering voor de wijze waarop de Belastingdienst dit systeem zowel nationaal

als internationaal propageert. In mijn ogen blijft het echter niet meer dan een schaamlap die moet verbergen dat de controlecapaciteit van de belastingdienst te kort schiet. Iedereen weet zo langzamerhand dat aangiften niet meer door mensenogen maar door computers worden gecontroleerd, die de nader te bekijken aangiften aan de hand van bepaalde criteria uitwerpen. Als dat er te veel zijn worden de criteria aangescherpt. Toch houdt de Belastingdienst telkenjare de illusie in stand dat een bepaald aspect in de aangifte wordt gecontroleerd. Laat de Belastingdienst nu eindelijk eens toegeven dat, afgezien van de door computers geselecteerde aangiften, geen enkele aangifte wordt gecontroleerd. Beschouw de voorlopige aanslag als definitieve aanslag en beschouw belastingplichtigen als betrouwbare burgers die er in hun aangifte ook maar het beste van proberen te maken. Dat is al moeilijk genoeg. Het is beschamend om te zien hoe de Belastingdienst met de pleitbaarheid van een standpunt omgaat. Als de Belastingdienst uit haar anonimiteit treedt, meer begrip opbrengt voor pleitbare standpunten en minder snel met het boetewapen zwaait, mag van mij de eis van het nieuwe feit van navordering vervallen. Belastingheffing moet zijn gebaseerd op wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst. Dat moet niet beperkt zijn tot degenen die zich aan horizontaal toezicht hebben onderworpen. Belastingontduikers mogen hard worden aangepakt; zij hebben het vertrouwen beschaamd. Maar belastingontwijkers? Bij Happé lees ik een pleidooi voor de fairsharegedachte. Die gedachte spreekt mij op zich wel aan. Is hier echter ook niet sprake van een mythe? De realiteit is toch dat de fiscale wetgever met de introductie van het instrumentalisme de fairsharegedachte volkomen heeft losgelaten! Wat heeft willekeurige afschrijving met fair share te maken? Wat hebben de vrijstellingen voor maatschappelijke, culturele en MKB-beleggingen in box 3 met fair share te maken? Hoe zit het met het niet kunnen aftrekken van belastingschulden in box 3? Wat heeft de ruime discriminatoire bedrijfsopvolgingsregeling in de Successiewet met fair share te maken? Is de beruchte terbeschikkingstellingsregeling wel zo'n goed voorbeeld van fair share? Kortom, de gedachte van fair share is aantrekkelijk in het concept dat de belastingwetgeving een fair share van ons vraagt maar een fair share is in een van instrumentalisme doortrokken systeem niet meer dan een mythe.

3. *Belastingontwijking en ethiek*

Wetgeving is per definitie onvolmaakt. Dat geldt ook voor de belastingwetgeving. Belastingontwijking is van alle tijden. Is zij voorbehouden aan burgers met een gering dan wel ontbrekend besef die zich aan het bijdragen van hun fair share onttrekken? En wat moeten wij, los van het reeds genoemde instrumentalisme, denken van een belastingwetgever die de aftrek van arbeidskosten heeft geschrapt, die bij een rentestand van minder dan 2% de mythe van 4% vermogensrendement in stand houdt en die ons bij ons overlijden nog eens een behoorlijk percentage van onze soms zuur verdiende centen afneemt, tenzij wij een bedrijfsopvolging weten te organiseren? Vraagt die overheid wel een fair share? Is die fair share niet gewoon een mythe? Nee, zal Happé zeggen, het is niet aan u en aan mij om als burgers te bepalen wat een fair share is. Maar verdient de overheid voldoende vertrouwen om dat aan haar over te laten? Ik heb daar mijn twijfels over. Met name antimisbruikwetgeving schiet nogal eens over haar doel heen. De transparantie van trusts voor de inkomstenbelasting en de belastbaarheid van allerlei transacties met aandelen in onroerendezaaklichamen voor de overdrachtsbelasting zijn daar goede recente voorbeelden van. In die gevallen heeft de belastingplichtige een goede belastingadviseur nodig om hem langs de klippen heen te loodsen. Is dat fiscale grensverkenning? Soms wel, soms niet, afhankelijk van de redelijkheid van de uitkomst. Daar is discussie over mogelijk. Ik ben het met Happé en Gribnau eens dat die discussie moet worden aangegaan. Vraagt u mij een bijdrage aan die discussie, dan zal ik duidelijk zijn.

De Belastingdienst is zowel wetgever als uitvoerder. De macht van de Belastingdienst is zeer groot. Serieus tegenspel van de volksvertegenwoordiging is er niet. Serieuze discussie over de ethische aspecten van de belastingheffing is er evenmin. De staatssecretaris ziet er niet tegenop verklikkers te belonen voor een misdrijf als diefstal van persoonlijke gegevens. Heeft een aldus handelende overheid een moreel recht om een beroep te doen op het ethische besef van haar belastingplichtigen? Mijn antwoord is neen. Een almachtige overheid die in de volksvertegenwoordiging geen serieus tegenspel krijgt, die wetten en uitvoeringsregelingen stelselmatig in haar eigen voordeel uitlegt, die haar onwelgevallige arresten door wetgeving ongedaan maakt, die in de opsporing de hand licht met elementaire rechtsbeginselen en die zich in de uitvoering allesbehalve magistratelijk gedraagt, geeft zelf onvoldoende blijk van ethisch besef en heeft

daarmee het morele recht verspeeld een beroep te doen op het ethisch besef van haar belastingplichtigen.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Deze bijdrage doet mij denken aan het Bijbelwoord uit Johannes: *“Deze rede is hard, wie kan haar aanhoren?”*

Prof.mr. R.H. Happé: Voorzitter. Ik begin met de debatbijdrage van collega Hol. Zoals wij van hem gewend zijn heeft hij een fraai gestileerd betoog gehouden. Het is haast ongepast om daarop in te breken en te zeggen dat je het op bepaalde punten toch niet eens bent! Ethisering van de maatschappij is een van de aspecten waar hij op heeft gewezen. Hij heeft de vraag gesteld of fiscaal recht niet te abstract is om de vraag naar de ethiek te stellen. Hij heeft ook verwezen naar intensieve gesprekken met zijn schoonvader die belastingadviseur was. Mijn stelling is dat fiscaal ingewijden heel goed weten waarover het gaat. Uiteraard is belastingrecht ingewikkeld, maar de vraag naar de ethiek is zonder meer gerechtvaardigd. Ethische relevantie is niet zo moeilijk uit te leggen. Ik maak een vergelijking. Stel dat je voor een oogoperatie naar een specialist gaat. Als die man gaat uitleggen hoe ingewikkeld je oog in elkaar zit en wat hij precies medisch-technisch gaat doen, raak je het spoor bijster en in verwarring. Zegt hij echter dat het effect is dat je na de operatie weer helder ziet en dat de operatie voor hem een routineklus is, dan denk je: ha, gelukkig; daar gaat het mij om en de rest moet ik maar vergeten. Zo is het eigenlijk ook met de belastingplichtige in de relatie met zijn adviseur. De structuur kan ingewikkeld zijn, maar het effect is heel goed communiceerbaar met de belastingplichtige. Als bij een groot bedrijf de target van het effectieve Vpb-tarief omlaag moet van 20 naar 15, is dat een heel duidelijke opdracht. Met welke constructies dat moet worden bereikt kan voor een fiscale leek volledig onbegrijpelijk zijn, maar het voordeel van het belastingrecht is dat het uiteindelijke resultaat wordt uitgedrukt in geld. Met andere woorden: betaal ik als resultaat minder of geen belasting.

Wat betreft de morele grondslag van het recht is collega Hol ingegaan op het begrip van de geest van de wet en heeft hij gesproken over rechtsbescherming. Hij noemde het voorbeeld van de verdachte die het recht heeft om te zwijgen en wees erop dat je als advocaat binnen die juridische arena moet blijven en het belang van de verdachte zo goed mogelijk moet behartigen. Het deed me denken aan de

interessante, onlangs uitgezonden t.v.-serie vraaggesprekken met strafpleiters, waarin vergelijkbare grenzen tussen recht en moraliteit werden afgetast. In die strafrechtelijke context kan ik het wel met collega Hol eens zijn. Ik denk echter dat het verschil met het fiscale is dat advocaten als het goed is – en laten we daarvan uitgaan – niet betrokken zijn geweest bij het strafbare feit zelf. Belastingadviseurs zijn doorgaans echter juist wel betrokken bij het opzetten van de constructie. Zij zijn degenen een en ander hebben uitgedacht. In dit opzicht gaat de vergelijking met het strafrecht dus niet op. Ethiek blijft dan ook in deze sfeer wel degelijk relevant. Gaat het bij belastingrecht niet juist om een bijdrage aan de samenleving en niet om een verdediging tegen een potentieel straffende samenleving? Dat is een wezenlijk verschil met een strafrechtelijke situatie. Taxplanning creëert juist verschillende juridische wegen om de fiscale last ten eigen voordele te verminderen. Schematisch gesproken: sommige wegen zijn in overeenstemming met de geest van de wet en andere zijn daarmee in strijd. De laatste schenden niet alleen de verwachtingen van de wetgever maar ook die van de medeburgers. Men draagt immers niet bij, maar profiteert wel van de inspanningen van anderen. Fiscale ethiek vraagt 'slechts' om daarin maat te houden en binnen de geest van de wet te blijven.

Collega Hol sprak ook over de notie van praktische wijsheid van Aristoteles. Waar het mij om gaat – dat heb ik ook uitdrukkelijk op een aantal plaatsen in mijn preadvies gezegd – is dat je alle factoren die voor de uiteindelijke keuze van belang zijn, economische maar ook andere, zoals voor de samenleving relevante factoren, afweegt en vervolgens je standpunt bepaalt. Ook in praktische zaken, zeg ik met collega Hol en dus met Aristoteles, dienen alle argumenten toegelaten te worden en zo scherp mogelijk tegen elkaar te worden afgewogen. Maar dat betekent ook dat de argumenten die met de samenleving van doen hebben, moeten worden meegewogen. In het wetspositivisme worden deze te gemakkelijk buitengesloten. Hoopgevend is dat in het grote bedrijfsleven in toenemende mate ook die argumenten serieus worden genomen. Maatschappelijk verantwoord ondernemen is hier een voorbeeld van.

De tweede debater, de heer Strik bezigde het woord filippica toen hij het over mijn preadvies had. De woorden die hij tot mij richtte ervoer ik evenzeer als een donderspeech, als een filippica! Maar laat ik ingaan op de drie onderwerpen die Strik aan de orde stelt. Strik lijkt aan het fiscale recht elke ethische dimensie te ontzeggen, dan wel lijkt hij elke relevantie van een ethische invalshoek voor het belastingrecht te

ontkennen. Tekenend is dat hij 'economische realiteit' plaatst tegenover 'vergeestelijkte ethiek'. Begrippen als gelijkheidsbeginsel dan wel reciprociteit en fair share zijn, zo lijkt het, niet aan hem besteed. Een ethisch 'protest' doet Strik in het licht van de economische realiteit potsierlijk aan. Dat zie ik dus geheel anders. Ik denk dat reciprociteit, loyaliteit en fair share heel relevante motieven zijn voor een samenleving. De samenleving is meer dan de vaak beperkte groepen van belastingplichtigen waarmee wij, geavanceerde fiscalisten, in de praktijk doorgaans te maken hebben. Ik heb het oog op de groepen belastingplichtigen die fiscaal interessante dingen kunnen doen, zoals zeer vermogende particulieren of grote bedrijven. Kijk je naar de gehele populatie van belastingplichtigen, waar ook deze twee groepen deel van uitmaken, dan krijg je een ander beeld. Dan blijken ook motieven als loyaliteit en vertrouwen voor deze twee groepen relevant. Ik beveel in dit verband nog eens lezing van de ideeën van de filosofen Rawls en Den Hartogh aan die ik in mijn preadvies beschreven heb. Verder verwijs ik naar het empirische onderzoek dat uitwijst dat het merendeel van de belastingplichtigen dit soort motieven serieus neemt voor het eigen gedrag. Er is geen goede reden te bedenken waarom deze motieven niet zouden gelden voor de twee categorieën belastingplichtigen die ik zo-even noemde. Een beroep op economische rationaliteit en realiteit is naar mijn mening onvoldoende argument voor het niet relevant achten van ethische overwegingen.

Ik kom dan eigenlijk meteen op een punt dat Strik heel sterk benadrukt: – namelijk dat in de sfeer van de zeer grote ondernemingen 'economische rationaliteit' het enig bepalende mechanisme is. Daar geloof ik niet in. Economische rationaliteit kan niet alles verklaren. Je kunt niet elk ethisch motief daartoe herleiden, zoals Strik lijkt voor te staan. Dit wordt nog eens onderstreept door de les van de huidige economische crisis. Wij hebben een aantal decennia achter ons waarin de Chicago School-economen het denken over de economie hebben bepaald en economische rationaliteit – ik chargeer wellicht enigszins – het enige model was. Tekenend is dat een van hen, Alan Greenspan, de voormalige voorzitter van de FED, recent heeft aangegeven dat hij zich op bepaalde cruciale punten heeft vergist en dat economisch denken niet alleen maar door rationeel handelen wordt beheerst maar ook door andere motieven. Ik verwijs hier ook naar Akerlof en Schiller die in navolging van Keynes in hun *Animal Spirits* erop wijzen dat mensen ook niet-economische

motieven hebben en lang niet altijd rationeel handelen in het nastreven van hun economische belangen.¹

Strik gaf ook het voorbeeld van de rechtsbeginselen. Ik had het idee dat hij hier twee geloven tegenover elkaar zette: de een gelooft in economische rationaliteit en de ander, ikzelf, in de rechtsbeginselen. Ik denk dus niet dat je rechtsbeginselen, hoewel er ongetwijfeld economische aspecten aan verbonden zijn, kunt herleiden tot een economische afweging. Dat neemt niet weg - Strik heeft gelijk als hij constateert dat ik, vanuit zijn perspectief, er in mijn preadvies niet steeds volop aandacht aan heb besteed – dat veel kritiek mogelijk is op de wetgever met zijn instrumentele wetgeving. Ik heb er overigens wel een aantal malen uitdrukkelijk op gewezen - trouwens ook in andere publicaties - dat de wetgever als het om instrumentele wetgeving gaat geregeld gewoon volstrekt verkeerd bezig is. In mijn preadvies heb ik in het kader van de coöperatiologica dat ook expliciet gezegd. Vaak heeft de wetgever in dit opzicht een pak boter op het hoofd. De vraag is echter of je daaruit kunt concluderen dat je als belastingbetaler, omdat de ander zich ethisch niet goed gedraagt, dat ook niet hoeft te doen. Ik kan mij die wisselwerking voorstellen maar het gaat mij te ver om te zeggen: 'dan ik ook niet'.

Dan kom ik bij mijn vermeende filippica, mijn 'aanval' op de belastingadviseurs. Daar herken ik mij dus totaal niet in. Wat Strik veronderstelt, heb ik niet gezegd. Dat ik zou blijven steken in morele disappreciatie, is gewoon niet waar. Onder andere aansluitend bij ontwikkelingen in het grote bedrijfsleven zelf, roep ik op tot de praktische wijsheid van Aristoteles en het vinden van het juiste midden. Ik heb daarbij ook gewezen op Shells eerste sociale rapport uit 1998 met de titel *Profit and Principles*. Daarin stelt het bedrijf dat winst maken niet strijdig hoeft te zijn met het in acht nemen van beginselen. Mede gesteund door zulke ontwikkelingen houd ik staande dat het gaat om de afweging tussen winst maken en ook rekening houden met de belangen van anderen en de effecten van het eigen handelen op de samenleving. Dat is iets geheel anders dan een aanval op belastingadviseurs!

Is hier sprake van 'een volstrekt van de maatschappij losgezongen Kantiaanse/Rawlsiaanse kritiek', zoals Strik beweert? Ook hierin herken ik mij

¹ George A. Akerlof and Robert J. Schiller, *Animal Spirits*, Princeton University Press, Princeton/Oxford, 2009, p. XX111.

absoluut niet. Ik wijs dat uitdrukkelijk af. Zo heb ik erop gewezen dat een Kantiaanse ethiek tegen grenzen oploopt in een moderne maatschappij.

Bij Rawls ligt dat toch iets ingewikkelder dan Strik doet voorkomen. Rawls is enerzijds duidelijk beïnvloed door Kant maar is er anderzijds ook op gericht om een rechtvaardige samenleving in te richten, waarbij burgers binnen bepaalde grenzen rationeel hun eigen belang kunnen nastreven. Waar het mij omgaat is dat er in een samenleving ruimte is voor verschillende motieven. Voor de een is solidariteit een belangrijk motief, terwijl de ander op grond van loyaliteit of het belang van wederzijds vertrouwen het gewoon geboden acht om zich te gedragen overeenkomstig de wet zoals die is bedoeld. Zulke zaken komen ook uit vele empirische onderzoeken naar voren.

Een bijzonder punt in het betoog van Strik is zijn suggestie dat ik fiscale grensverkenning 'kennelijk ethisch veel laakbaarder' zou vinden dan fraude. Dit baseert hij uitsluitend op het feit dat ik het niet over fraude heb. Laat ik hierover kort en duidelijk zijn: fraude ontkent categorisch de nakomingsplicht. Over fraude handelt mijn preadvies niet. De gedachte die Strik mij toedicht, is mij totaal vreemd en wijs ik zonder meer af.

Het zal ten slotte duidelijk zijn dat ik het ook niet eens ben met Striks opmerking dat het aanprijzen van een deugdenethiek een machteloze geste zou zijn. Laten wij ons committeren om naar praktische wijsheid te streven en daarbij het juiste midden te bewandelen. Dat doet ook meer recht aan de complexe situatie waarin grote ondernemingen geregeld verkeren.

Ik kom toe aan de debatbijdrage van collega Zwemmer. Jaap, wat begon je toch weer retorisch sterk! Je vindt fair share een mooie gedachte. Maar, is je vraag, is het geen mythe geworden? En je wijst daarbij op het fenomeen van het instrumentalisme van de wetgever. Deze interdependentie met het gedrag van de wetgever is mij uit het hart gegrepen. Ik heb zelf ook het voorbeeld van de instrumentalistische wetgeving genoemd en in dat verband op free-ridersgedrag van de overheid gewezen. Een jaar of tien geleden heb ik al eens geschreven over de grote ongewenstheid van het ineenschuiven van wetgever en Belastingdienst en over de machteloosheid van het parlement.² Ik heb daarbij gepleit voor een goede

² Zie R.H. Happé, 'Van trias politica naar duas politica – Een verkenning van een nieuw evenwicht, in: Belastingrechtspraak in een veranderende wereld, Serie Belastingadviseursdagen, nr. 46, Sdu Uitgevers, 2001, p. 13 e.v.

ondersteuning, het instellen van een wetenschappelijk bureau voor het Parlement. Blijkbaar is daarvoor toch te weinig bereidheid. Voor het evenwicht in onze rechtsstaat is het echter absoluut van het allergrootste belang.

Instrumentalisme vormt een ernstige bedreiging van de integriteit van het belastingsysteem. Wij moeten ons daartegen blijven verzetten. Een zekere mate van instrumentele wetgeving is onvermijdelijk en ook aanvaardbaar, maar de overmaat van zulke wetgeving sinds het tijdperk Vermeend tast de integriteit van de wetgeving aan en betekent een risico voor de ethische opvattingen van belastingplichtigen. Hiertegen kunnen wij niet scherp genoeg stelling nemen. De vraag is echter of dat een argument kan zijn om te zeggen: als de wetgever zich niet steeds ethisch of volgens de maatstaven van een goede wetgever gedraagt, hoef ik, belastingplichtige, het ook niet te doen. Dat gaat mijns inziens te ver. Misschien ben ik daarin een idealist: van een ieder mag toch gevraagd worden bij het nastreven van zijn eigen belang ook rekening te houden met de belangen van de anderen en de samenleving waarvan men deel uitmaakt. Juist in die afweging speelt de fair-sharegedachte een essentiële rol. Met die 'bekentenis' geef ik het debat-stokje over aan Hans Gribnau.

Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau: Voorzitter. Ik richt mij eerst tot Ton Hol, filosoof en jurist. Ik citeer Erasmus: "Onder de geleerden eisen de juristen de ereplaats op (...) Want ze denken dat wat veel moeite kost alleen daardoor ook uitmuntend is. (...) Vlak daarna komen de filosofen (...) die verkondigen alleen dat zij wijs zijn (...) Want ze weten niets zeker, dat blijkt alleen al doordat er over elke kwestie opnieuw een onbesliste vechtpartij uitbreekt." Ik wil maar zeggen dat je altijd een beetje moet uitkijken met filosofen en juristen. Het probleem is natuurlijk dat er hier ook twee achter de tafel zitten. Dat relativeert een beetje. Ik was bang dat het allemaal niet meer goed zou komen maar gezien de reactie van Richard in de eerste ronde valt dat denk ik wel mee.

Hoe moet je je als overheid tegenover de kritische burger opstellen? Het antwoord is kort en krachtig: je moet zorgen dat je handelen legitiem is. Dat handelen is legitiem door zelf als wetgever en Belastingdienst integriteit te tonen voor rechtsbeginselen. Ik heb daarover een en ander gezegd in de stellingen 5 en 6. Ik zal de stellingen niet aan de deur spijkeren, want met degene die zoiets doet loopt het slecht af. Het is van belang zelf bewust bezig te zijn met de legitimiteit. Burgers zijn

terecht kritisch. Zij zien dat er van alles misgaat en daar moet je als overheid volwassen mee omgaan.

Ton Hol zei vervolgens dat de burger wel kritisch is en gevoel heeft voor fiscale moraal maar dat ethiek dan vooral goed is voor anderen: zelf mag je wel een beetje ontduiken of inkomsten verzwijgen. Evenals Richard merk ik op dat er heel veel empirisch onderzoek is waaruit blijkt dat burgers een behoorlijke compliance hebben zonder dat er een grote pakkans tegenover staat. Ook al denken burgers dat zij niet direct worden gepakt, zijn zij redelijk compliant. Men houdt zich met andere woorden toch redelijk aan de wet. De stelling dat ethiek goed is voor anderen blijkt dan toch niet overeen te komen met de werkelijkheid, zij het dat het wel belangrijk is – Richard en ik besteden er allebei aandacht aan – dat de overheid zichtbaar naleving afdwingt. Doet zij dat niet, dan loopt de moraal terug. Dat is het idee van de waargenomen reciprociteit. Je moet zien dat anderen ook hun deel, hun door de wet bepaalde fair share betalen. Is dat niet het geval, dan neemt blijkbaar de autonome drive om de belastingwet na te leven af. In die zin is de rol van de Belastingdienst ook weer extra belangrijk.

Moet de wetgever nu de hele dag gaan moraliseren? Zoals ik heb gezegd heeft het geen zin heeft om zedenmeester te zijn. Govert den Hartog heeft wel eens gesproken van constructies die te gek voor woorden zijn. Een belastingplichtige kan de constructie niet doorzien maar als hij ziet dat je bij gebruikmaking van een bepaalde constructie rijker wordt terwijl je zogenaamd schenkt, behoef je hem niet uit te leggen dat er iets raars aan de hand is. Er zijn wel degelijk criteria volgens welke duidelijk is dat iets echt niet kan. Volgens mij is dat niet direct een kwestie van zedenmeester zijn.

Ton Hol vraagt hoever de overheid mag gaan. Volgens hem moet de overheid maar zorgen voor goede wetgeving. Met dat laatste ben ik het van harte eens. Ik keer mij ook tegen opportunistisch wetgeven. Je moet je echter wel realiseren dat de belastingwetgeving nooit alles kan voorzien en dat er enorme know how en hightech op de wet wordt losgelaten. De wet is altijd gebrekkig. Als Hol wil zeggen dat de wetgever daarmee heeft gefaald, ben ik het niet met hem eens. Ik ben het ook niet met hem eens als hij bedoelt dat als de wetgever niet voor goede wetgeving zorgt, wij vervallen wij in de situatie van anything goes. Richard en ik schrijven allebei in onze preadviezen dat er sprake is van collectieve verantwoordelijkheid. Je hebt allemaal die gezamenlijke verantwoordelijkheid voor de integriteit van het

belastingrecht. Ook al laten anderen een steekje vallen, je hebt zelf nog steeds een eigen verantwoordelijkheid.

Hol maakt een opmerking over Popper en het tegenover elkaar plaatsen van context of justification en context of discovery. Hoe kan een belastingplichtige zijn fair share herkennen in de belastingwet? Dat is een belangrijk punt. Ik vind dat het instrumentalisme toch echt een beetje moet ophouden. Ik heb dit weekend 190 tentamens nagekeken die handelden over de vraag of instrumentalisme al dan niet goed was. Sommige studenten zeggen dat het het idee inhoudt dat sommige belastingplichtigen iets krijgen van de wetgever. Sommige studenten, vierdejaars, vinden dat je contact houdt met de samenleving en iets doet voor de samenleving. Dat neemt niet weg dat ik vind dat de wetgever minder calculerend moet zijn omdat je daarmee een stuk legitimiteit verliest. Voor de belastingwetgever wordt de wet dan een speeltje en dan moet je vervolgens niet verbaasd zijn als burgers dat gedrag gaan imiteren en ook met de wet gaan spelen. Je moet met andere woorden zorgen dat de wetgeving ook in die zin transparant is dat de beginselen nog steeds aanwezig zijn.

Collega Hol zei ook – ik hoop dat ik hem goed paraphraseer – dat als er een goede afweging is gemaakt de wet daar ligt en dat het dat dan is. Zo ken ik hem niet. Dit is werkelijk postmodern deconstructivisme. U denkt natuurlijk allemaal onmiddellijk aan Derrida en Lyotard. Dat zijn enorm moeilijke auteurs. Ik kan misschien nog doen alsof ik ze gelezen en begrepen heb maar dat hoeft u niet te doen. Het is natuurlijk een beetje raar om te denken: er ligt een tekst, doet u maar wat u wilt, u kunt er alles in lezen en hem naar believen interpreteren. Tegen dergelijk deconstructivisme verzet ik mij fel. De wetgever heeft wel de plicht ervoor te zorgen dat de beginselen duidelijk zijn en dat het niet gaat om een speeltje waarvan je vervolgens kunt zeggen dat het een los stukje tekst is waarmee men kan doen wat men wil. Hier ligt een taak voor de wetgever maar ik herhaal dat het niet *anything goes* is. Men moet zich bewust zijn van zijn positie en zijn eigen morele keuze als men daarmee gaat spelen.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Wilt u een beetje gaan afronden?

Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau: Zeker, voorzitter, maar ik wil niemand te kort doen en dat wilt u denk ik ook niet.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Nog vijf minuten.

Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau: Waar is nu de verdelende rechtvaardigheid?

De voorzitter mr.J.W. van den Berge: Dat is vijf minuten.

Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau: Als ik jou te kort doet, weet je aan wie het ligt, Simon. Je hebt een aantal saillante punten aangegeven, waarmee ik het helemaal eens ben. Daarom roep ik ook de wetgever en de Belastingdienst op tot respect voor de integriteit.

Dan het punt dat alles economie is. Zo-even ging het om postmodern deconstructivisme maar nu merk ik dat Marx weer in de zaal zit en dat alles kennelijk tot plat materialisme is te herleiden. Ik denk dat bij heel veel dingen economische overwegingen een rol spelen maar iets reduceren tot economische overwegingen, wat je toch eigenlijk een beetje aan het doen bent, daar geloof ik helemaal niets van. Dat betekent dus dat bijvoorbeeld zoiets als corporate social responsibility, maatschappelijk verantwoord ondernemen, alleen tot het kostenaspect te reduceren is. Er is gewoon empirisch onderzoek waaruit blijkt dat dit niet zo is. Bovendien zijn er allerlei niet-gouvernementele organisaties die heel sterk met ideeën werken. Die ideeën zetten met andere woorden de economische realiteit deels naar hun hand of zetten die op een ander been. Kortom, de reductie ad absurdum gaat mij te ver.

Het is een beetje raar om te zeggen dat de deugdenethiek iets van het verleden is en niet meer kan terugkomen. Waar is die deugdenethiek vandaan gekomen? Waarschijnlijk hadden ze daarvoor ook gezegd dat die ooit was geweest maar niet terug kon komen. Het lijkt mij niet helemaal houdbaar. Er zijn wel degelijk n.g.o.'s die daarop aandringen. Simon heeft echter in die zin gelijk dat de economische realiteit er wel degelijk is. Misschien geldt dat met name, zoals Richard zei, voor multinationale ondernemingen. Je hoeft echter geen langdurig onderzoek te doen om ervan overtuigd te raken dat er meer is dan een platte economische werkelijkheid.

Jaap Zwemmer heeft een aantal dingen gezegd waar ik helemaal achter kan staan. Wederkerigheid is een mythe geworden door de partijdige wetgever, de duas politica, de machteloosheid van het parlement als stempelmachine. Daarom doe ik

de oproep om veel explicieter aandacht te besteden aan rechtsbeginselen en het instrumentalisme in te dammen, omdat het ten koste gaat van de morele motivatie van burgers. Het gaat echter om een gedeelde verantwoordelijkheid en niet om een spelletje zwarte pietten uitdelen. Ook al zie je instrumentalisme, nog steeds is er sprake van een zogenaamde taxmoraal. Kennelijk is er nog steeds een autonome drive van burgers om gewoon de wet na te leven, zo goed en zo kwaad als het kan.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Dankjewel, Hans.

Er is nu ruimte voor het vrije debat, waarin ook de debaters zich kunnen mengen. Als het stil blijft reken ik op Richard en Hans om toch nog maar even wat te zeggen.

Iemand vroeg mij in de pauze waarom er geen debater vanuit de Belastingdienst is gevraagd. Er was maar beperkte tijd. Is er echter iemand van die bloedgroep aanwezig, dan nodig ik hem van harte uit om iets te zeggen.

Mr. R.P. van Dooren: Ik ben medewerker van de belastingdienst. Vroeger was ik belastinginspecteur. Uit die tijd wil ik een praktijkvoorbeeld geven. Ik heb heel interessante verhalen gehoord met een hoog theoretische inslag. Ik benader het graag pragmatisch. Ik heb een keer in mijn jeugdige onbevangenheid, zo men wil onbezonnenheid, geprobeerd een belastingplichtige aan te spreken op de fairsharegedachte. Ik heb toen tegen hem gezegd: uw belastingconstructies maken dat u geen cent bijdraagt. Ik heb hem toen een compromis aangeboden waarbij ik hem erop wees dat hij zich moest realiseren dat hij met zijn Rolls Royce over mijn weg onder mijn straatverlichting naar mijn opera reed en dat zijn kinderen van mij onderwijs kregen en dat het tijd werd dat hij bijdroeg. De belastingadviseur was des duivels, wat ik wel begreep. Uiteindelijk heeft de man het compromis getekend, waardoor hij een bepaald percentage van zijn vermogen voor een aantal jaren zou bijdragen.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Kunt een percentage noemen?

Mr. R.P. van Dooren: Met de jaren is mijn geheugen wat slechter geworden.

In 1986 belde de betreffende belastingplichtige mij 's morgens op en vroeg mij of ik had gelezen dat de beurs was gekelderd. Gelukkig was ik op dat moment uitgeslapen en heb ik hem gevraagd of mij ook had gebeld als de beurs was gestegen. Verder heb ik hem een goedemorgen gewenst. Tegen Kerst reed de Rolls Royce voor met zes flessen wijn voor de heer Van Dooren. Ik heb één fles zelf gehouden en de rest uitgedeeld. Ik was echter heel blij dat het kwartje was gevallen.

Aan de andere kant zei jaren later een zeer vermogende belastingplichtige die in de Quote 500 stond toen wij samen het fiscale slagveld overzagen: maar meneer Van Dooren, dat betekent dat ik belasting moet gaan betalen. Ik antwoordde dat dat ook de bedoeling was en vroeg hem wat hij daarop tegen had. Hij zei toen letterlijk: Dan ben ik het lulletje van de klas. Hoe moet je iemand die alles krijgt aangereikt aanspreken op de fairsharegedachte en vertellen dat hij moet betalen voor een tegenprestatie? De wegen en de infrastructuur van Nederland liggen er al en deze man realiseerde zich kennelijk volstrekt niet dat hij daar iets tegenover moest stellen.

Prof. mr. R.H. Happé: Als oud-inspecteur zal ik de aftrap verrichten. Het is een aansprekend verhaal maar ik vind dat je daarin voorzichtig moet zijn en dat het dus eigenlijk niet kan. Je sprak ook van jeugdige onbezonnenheid maar ik vind dat een overheidsambtenaar een belastingplichtige niet op zijn fair share of het ontbreken ervan kan aanspreken. Dat is zijn taak niet. Hij dient zich aan het recht te houden en als hij in de aangifte aanleiding ziet om bepaalde dingen ter discussie te stellen of aan de rechter voor te leggen is dat de koninklijke weg. Als hij constructies ziet waarvan hij denkt "als de wetgever dit had geweten had hij de wetgeving aangepast" is het zijn taak, na tot de belastingplichtige in termen van "rule of law" te hebben gesproken, het ministerie te berichten dat hij constructies heeft aangetroffen waarvan hij denkt dat zij nopen tot herziening van de wetgeving. Over die melding aan het ministerie zou je, wat mij betreft, open moeten zijn naar de betrokken belastingplichtige toe. In die zin heeft een goede verstaander van de fair-share-gedachte maar een half woord nodig.

De heer Van Dooren: Mijn vraag is hoe een belastingplichtige moet weten wat de anderen al dan niet bijdragen. Niemand weet dat en wij hebben geheimhoudingsplicht. Ik weet ook niet wat u betaalt, misschien wel helemaal niets. Hoe kan ik u in dat geval als burger daarop aanspreken?

Prof.mr. R.H. Happé: Ik denk dat gebrek aan transparantie in zijn algemeenheid een kenmerk is van onze fiscale wereld. Wat wij de afgelopen jaren in de financiële wereld hebben gezien – en Wikileaks komt nog met documenten over de banken – is onthutsend. Fiscaal leven wij in een wereld van geheimhouding en deels ook van geheimzinnigheid en daarmee hebben wij het vooralsnog te doen. Voor de kenbaarheid van wat een ieder bijdraagt en voor de motivatie van mensen om belasting te betalen, is dat zonder meer een belemmering. Dat ben ik met u eens. Waarmee we het moeten doen zijn vaak de beelden die je hebt van datgene wat de anderen doen. In die beeldvorming spelen publicaties in de pers een belangrijke rol. Leo Stevens heeft indertijd ook een onderzoek gedaan naar de beelden die we van anderen hebben over hun fiscaal gedrag. Gebrek aan transparantie is een nadeel. Meer openheid zou in dit opzicht tot een evenwichtiger beeld leiden. Daarom benadrukt zowel Gribnau als ik dat empirisch onderzoek. Ook langs die weg kan een evenwichtiger beeld van de fiscale moraal worden verkregen.

Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau: Ik ben het op zich eens met Happé dat je als inspecteur heel erg voorzichtig moet zijn maar ik ga niet zover dat ik ook zeg dat het helemaal uit den boze is. Bij dat soort gesprekken zit natuurlijk heel vaak een adviseur. Je kent vaak je pappenheimers. Zo'n opmerking kan als een rode lap op een stier werken. Je moet heel voorzichtig zijn. Het is van belang dat, liefst publiek, binnen beroepsgroepen die discussie wordt gevoerd. De heer Van Dooren zei dat men het van elkaar wist. Het kan ook stimulerend werken dat men van elkaar weet dat men wel betaalt. Bepaalde multinationals publiceren heel bewust wat zij waar betalen. Dat zal deels zijn om een goede reputatie te krijgen maar dat hoeft op zich geen slechte motivatie te zijn. Er treden dus verschuivingen op en je kunt zien dat men wel degelijk opener wordt. In de groep van multinationals zie je dat discussie tot resultaat leidt. Primair moet het een discussie binnen beroepsgroepen zijn maar ik sluit niet uit dat je als inspecteur af en toe een vraag kunt stellen. Je kunt ook vragen of een belastingplichtige een corporate social responsibility strategy heeft en hoe belasting betalen daarin past.

Mr. A.J. de Geus: Ik ben belastingmedewerker en was vroeger inspecteur. Ik wil graag even doorgaan op dit punt. Wij spreken van fair share maar de mensen

weten nauwelijks wat belastingheffing inhoudt en wat de maatschappelijke functie is. Wij leren op school ik weet niet hoeveel dingen die wij later allemaal vergeten maar van belastingen en de plaats van belastingen in de samenleving leren wij nooit iets. Twee voorbeelden geven heel duidelijk aan dat mensen eigenlijk helemaal geen zicht hebben op het hoe of wat. Toen ik controleur was bij de Rijksbelastingdienst ben ik in Groningen gaan studeren. Op een keer nam ik uit Groningen twee lifters mee naar Emmen, waar ik woon. Die twee lifters, die op de HEAO in Groningen zaten, hadden die dag een docent uitgebreid zijn beklag horen doen over het feit dat hij een aanslag had gekregen. In de ogen van de docent was het pure diefstal: je moest alleen maar betalen en je kreeg nooit wat terug. Ik moest toen heel hard lachen en zei tegen de jongelui dat zij morgen eens aan hun docent moesten vragen waaruit zijn salaris werd betaald.

Het tweede voorbeeld. Regelmatig loop ik de Vierdaagse met de douane. Op een gegeven moment passeren wij een aantal Nederlandse militairen, die ons schamper toevoegen: dat loopt van onze belastingcenten. Mijn reactie was toen: waarvan denken jullie dat jullie lopen? De gemiddelde burger heeft totaal geen idee van de functie en de plaats van de belastingheffing in onze maatschappij. Als die bewustwording er niet is bereik je je doel niet als je spreekt over fair share, ethiek enz.

Mr. R.J. van Amersfoort: Voorzitter. Met veel belangstelling heb ik de preadviezen gelezen en het debat aangehoord. De fairsharegedachte van Richard Happé spreekt mij zeker wel aan – dat geldt trouwens ook voor veel multinationale ondernemingen – maar ik vrees toch dat bij die ondernemingen de economische component doorslaggevend is. Het gaat vooral om reputatiemanagement. Het zijn toch vooral bedrijven die een brede klantenkring hebben en die bang zijn voor repercussies uit die klantenkring die kiezen voor profit and principles. Men slaat ook wel munt uit de beginselen die men nastreeft. Ik heb dan uiteindelijk ook geen hooggespannen verwachtingen van het zelfregulerend vermogen van de maatschappij. U hebt gewezen op de empirische onderzoeken die uitwijzen dat mensen wel degelijk hun fair share willen bijdragen maar ik ben benieuwd of dat ook is gevraagd aan multinationale ondernemingen die geen binding hebben met een bepaalde maatschappij.

Het voorgaande dient als inleiding op een vraag van een geheel andere orde. Er is gesproken over de vraag wie het goede voorbeeld moet geven en er is geconstateerd dat de wetgever dat in ieder geval niet doet. Hij heeft zelfs een heel pak boter op het hoofd. Over de Belastingdienst heb ik in dit opzicht ook niet veel positiefs gehoord. Ik vroeg mij af of hier wellicht in ons staatsbestel toch een rol is weggelegd voor de rechter. Hij is misschien de enige die op dit ogenblik nog een beetje onafhankelijk is, hoewel dit tegenwoordig ook ter discussie staat. De rechter zou als los van de wetgever en de uitvoerder opererende instantie het kompas kunnen aanreiken en kunnen aangeven waar het juiste midden tussen de belangen van het individu en de gemeenschap ligt. Ik verneem graag van de preadviseurs of zij die rol voor de rechter weggelegd zien om duidelijker aan te geven waar de grenzen liggen, niet alleen door toverformules uit te spreken maar ook door kleur te bekennen. Zij kunnen aangeven dat er een gat valt als wij linksaf slaan bij de wet maar dat dit gat er niet is als wij rechtsaf slaan en dat hun keuze mede wordt bepaald door de wens om belastingverrijdeling te vermijden.

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau: Wat de heer De Geus zegt is heel interessant. De belastingen spelen zich inderdaad in een soort van donker hoekje in de samenleving af. Er zijn in Denemarken experimenten geweest met aanslagen waarbij na betaling werd meegedeeld dat men weer anderhalve kilometer autoweg of andere zetel in de opera had betaald. Ik weet niet of er ook felicitaties en een bos bloemen bij werden gevoegd. Je zou op de een of andere manier kunnen proberen zichtbaarder te maken wat men in concreto bijdraagt. Het is inderdaad van belang te laten zien wat de functie van belastingen is. Tegelijkertijd is de belastingmoraal in Nederland helemaal niet slecht, hoewel er helemaal niet veel over wordt gediscussieerd. Het is goed om aan te geven wat de maatschappelijke relevantie is van het betalen van belasting en hoever die gaat. Het gaat inderdaad niet alleen om militairen en onderwijzers. Ook belastinginspecteurs worden door de staat betaald en het is goed zich dat te realiseren. Wellicht noopt dat tot een zekere bescheidenheid.

De heer Van Amersfoort gaat een beetje door op het punt van Simon Strik en zegt dat multinationals zich vooral door de economische realiteit laten leiden. Het inschatten van het risico op reputatieschade is misschien nog steeds iets wat uit puur economische overwegingen voortvloeit maar dat wordt natuurlijk wel gestuurd door n.g.o.'s met hun ideeën over rechtvaardigheid, duurzaamheid en dergelijke. Je moet

blijkbaar eieren voor je geld kiezen omdat invloedrijke groepen in de maatschappij er de nadruk op kunnen leggen dat jij beter aan je fiscale verplichtingen moet voldoen. Je moet het je op die manier toch wel indirect eigen maken. Anders ben je een verliezer op de markt en kost het je reputatie.

Wat betreft de rechters denk ik dat het belastingplichtigen überhaupt houvast geeft als zij weten waar de grenzen liggen. Het moet niet te zeer mandarijnenwetenschap zijn of de Hoge Raad hier nu echt een gat vult. Wij zitten hier dan nog wel steeds in het juridische. Dat is iets anders dan de ethiek. Het is natuurlijk niet aan de rechter om zedenmeester te zijn. Onherroepelijk kan het op sommige punten geen kwaad dat de rechter het heel expliciet motiveert als hij de wetgever bijvalt of dat juist niet doet.

Prof. mr. R.H. Happé: Als het gaat om reputatieschade is de vraag van belang welk vertrekpunt je kiest. Bezie je het vanuit het klassieke economische model dan is rekening houden met reputatieschade rekening houden met een potentiële kostenpost. Natuurlijk is winst maken of het behouden van de concurrentiepositie de belangrijkste drijfveer voor een onderneming. Ik heb hierop ook in mijn preadvies gewezen. Je kunt reputatieschade ook vanuit een ethisch perspectief bezien. Dan zijn ook andere motieven van belang, bijvoorbeeld die met de samenleving verband houden. Als je dat perspectief als uitgangspunt kiest, is niet alles tot een kostenpost te herleiden en kom je vanzelf bij een corporate-citizenship-idee van grote ondernemingen. Daarom gaat het ook bij maatschappelijk verantwoord ondernemen. Zeer veel grote ondernemingen willen dat ook uitdragen. Dat betekent ook de bereidheid om erop aangesproken te worden, niet alleen door andere stakeholders in de maatschappij maar ook bijvoorbeeld door de eigen werknemers. Ik heb mij laten vertellen dat bij Shell de groep van ingenieurs, hoog opgeleide mensen in vaak belangrijke technische functies, een krachtige factor is waarmee rekening moet worden gehouden in het maatschappelijke beleid van de onderneming.

Waar ik het accent op wil leggen is dat men praktische wijsheid nastreeft om op een verantwoorde manier voor zichzelf als belastingplichtige een afweging te verrichten, een keuze te doen en daarop te kunnen worden aangesproken. Dat wil niet zeggen dat men het streven naar winst of het behoud van de concurrentiepositie op de vuilnishoop moet gooien. Het gaat om een evenwicht waarbij in de marktsituatie het winststreven natuurlijk het primaire motief is.

Het is vaak ook te makkelijk om in termen van zwart of wit, van juist of onjuist te spreken. Het gaat ook binnen de ondernemingen en in de discussie met de samenleving vaak om wat Popper piecemeal engineering heeft genoemd, kleine stapjes naar een beter evenwicht. Daaraan moeten wij meer denken dan aan grote omwentelingen.

Het zou inderdaad goed zijn als de Hoge Raad naar aanleiding van een casus explicieter aangeeft waar naar zijn oordeel ook voor de toekomst het juiste midden is gelegen, zodat ook de wetgever en de belastingplichtigen daarmee rekening kunnen houden. Dat wil zeggen dat ook de rechter meer dan tot nu toe in communicatie treedt met de samenleving over de grenzen van belastingontwijking. Ook het jaarverslag van de Hoge Raad zou daar een prima middel voor zijn. Er zijn andere rechterlijke colleges of Hoge Colleges van Staat, bijvoorbeeld de Raad van State, die al op deze wijze communiceren met de samenleving.

Mr. Cees Korteland: Ik heb niet zoveel vertrouwen in ethiek in de bestuurskamer, net zo min als ik vertrouwen heb in ethiek op het departement van Financiën bij het opstellen van belastingwetten. Ik heb er zelf een tijdje mogen werken en ik moet zeggen dat ik nooit heb gemerkt dat wij op enig moment een discussie hadden over ethische aspecten van nieuw in te voeren of te veranderen wetten. Ik denk niet dat wij het daarmee gaan redden.

Elke keer wordt onderzoek onder burgers aangehaald. Voor mij is ethiek veel duidelijker verbonden aan het individu dat een morele beslissing kan nemen en een afweging kan maken. Het individu heeft op dit moment nog steeds het gevoel dat de belastingheffing voor hem ook een waarde vertegenwoordigt. Hij krijgt iets terug, ook al is het maar een vage notie. Voor hem is het nog steeds de moeite waard om belasting te betalen. Het is niet zozeer een ethisch-morele beslissing die hem ertoe brengt om zijn fair share te betalen maar gewoon een praktische afweging. Zo lang die afweging positief uitvalt – in het Nederlandse rechtsbestel is dat nog steeds aan de orde; naarmate men zuidelijker komt is de beleving dat je als burger je fair share terugkrijgt lang niet zo sterk meer aanwezig – betaalt men belasting. Ik denk dat dit een nuancering geeft van het idee dat ethiek een belangrijke rol kan spelen bij de belastingheffing en bij de beslissing van de burger om zijn bijdrage te leveren.

Prof. mr. R.H. Happé: Laten wij eraan blijven werken dat ethiek bij de wetgever wel gaat doordringen. Ik kan mij voorstellen dat de ethiek niet meer zo'n belangrijke rol speelt als je bezig bent met de zoveelste reparatie van de deelnemingsvrijstelling of van de overdrachtsbelasting. Ik denk echter dat je de wetgever – dat moet natuurlijk met name vanuit het parlement, maar ook vanuit de praktijk en de wetenschap gebeuren – moet blijven aanspreken op de achterliggende ideeën. Dat is de manier om het op een hoger niveau te krijgen. Ik vrees dat ik het deels met de heer Korteland eens moet zijn maar ik blijf roepen dat het dan beter moet.

Ethiek is volgens de heer Korteland verbonden aan de burger. In zekere zin “downgrades” hij mijn verhaal naar de belevingswereld van het individu. Op dit punt denk ik dat de heer Korteland en ik niet echt met elkaar van mening verschillen. Waar het omgaat is dat de burger het beseft heeft dat hij deel uitmaakt van een samenleving. Maar dat geldt mijns inziens ook voor grote bedrijven. Zo denk ik dat een multinational als ING met die € 16 mld. steun nu wel heel goed het idee heeft dat hij deel uitmaakt van de Nederlandse samenleving. Het is bij alle financiële ellende ook een zekere winst dat wij nu met elkaar beseffen hoe belangrijk vertrouwen in de samenleving is.

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau: Ik heb het idee dat men ethiek opvat als iets zeer idealistisch'. Daarom spreek ik ook van juridische integriteit, waarbij je gewoon respect hebt voor beginselen. Daarbij mag je echter wel degelijk in bepaalde mate je eigenbelang dienen. Het gaat ons niet om een absoluut altruïsme. Als je ethiek ziet zoals de heer Korteland dat doet, houd je maar een heel beperkte rol over voor de ethiek. Ik denk echter dat je ethiek wel degelijk breder kunt zien.

De heer Korteland zegt dat belasting betalen nog redelijk goed gaat omdat men er iets voor terugkrijgt. Dat is precies het wederkerigheidsbeginsel: je levert een tegenprestatie omdat je profijt hebt van die samenleving. In een land met een zeer corrupt regime is die wederkerigheid, toch echt een ethisch beginsel, volledig doorbroken. Je bent dan nog wel degelijk steeds met ethische motieven bezig.

Drs. J.H.W. Schipper: Ik ben een gepensioneerd belastingadviseur. Het schort naar mijn mening aan de marketing bij de overheid. De overheid wil de burger graag zijn fair share laten betalen maar de vraag is hoe je hem zo ver krijgt. Ik heb Aristoteles niet gelezen maar van Cats hebben wij veel gehoord: het hemd is nader

dan de rok. Laatst viel in de krant te lezen dat iemand die € 25 mln. won in de Staatsloterij een belangrijk bezit had per het einde van het jaar. Daarover moest worden geprocedeerd. De mooiste marketing voor de overheid was geweest om te zeggen dat de wet in dezen zo kan worden uitgelegd dat de gelukkige winnaar moet betalen maar dat hij het geld op 4 januari kreeg en dat hij daarom naar de mening van de overheid niet behoefde te betalen. Daarover zou geen proces nodig moeten zijn geweest.

Je moet de burgers ook willen opvoeden. Daarnaast is de overheid naar mijn mening vaak onwillig om te luisteren. Zij krijgt veel advies op het gebied van wetgeving. Ik ben nog een leerling van Brüll. Indertijd werd de Wet onroerende zaakbelasting voorgesteld en wij wisten – Brüll had dat al een paar keer geschreven – dat je dat niet moest doen. Iedereen kreeg ermee te maken, iedereen wist de waarde het best en het zou een rampzalige affaire voor de Belastingdienst en voor de rechters worden. Waarschijnlijk zitten er rechters in de zaal en zij zullen beamen dat er veel discussie is over de waarde van het eigen huis. Waarom luistert de overheid niet naar de Raad van State, die vaak adviezen geeft die worden weggewuifd? De wetgeving kan beter maar de overheid moet ook leren luisteren. Het besef is: wij zijn de overheid, wij hebben de macht en wij doen het niet. Het NOB geeft met een brede scala aan uitstekende adviseurs gedegen adviezen maar ik lees niet vaak dat zij worden opgevolgd. Er kan dus heel veel op een simpele manier worden verbeterd. De bereidheid ontbreekt echter vaak.

Ik denk niet dat het juist is dat een accent wordt gelegd op de board room. De meerderheid van de belastingopbrengsten in Nederland komt uit btw en loonbelasting. Wij praten dan over een bescheiden aspect van de belastingopbrengsten. Wij moeten ons meer richten op de bredere impact voor individuen die te maken krijgen met belastingen. Ik noemde al de onroerendezaakbelasting.

Prof.mr. R.H. Happé: Ik ben het volledig eens met de heer Schipper. Wat betreft de fair share wil ik er wel op wijzen dat ik van mening ben dat wij voor de belasting die wij moeten betalen in de wet moeten kijken. Het gaat mij om de situaties waarin de wet veel keuzes laat. Op zo'n moment behoort de notie van de geest van de wet zich op te dringen en komt als uiterste criterium de vraag op of hier

nog wel sprake is van een fair share. Dat zijn primair de afwegingen van de belastingplichtige zelf.

Door geheimhouding enz. is er weinig mediadebat over creatieve belastingstructuren. Wordt een structuur bekend, dan krijg je ook een samenleving die er iets van gaat vinden. Vorig jaar verscheen in The Guardian een serie artikelen waarin allerlei constructies werden onthuld. Daarbij gaven de media aan wat grote ondernemingen aan fiscale constructies deden en hoeveel deze de samenleving kostten. Bij ethiek gaat het primair om de eigen verantwoordelijkheid, ook als ten gevolge van geheimhouding en gebrek aan transparantie anderen daarvan onwetend zijn, en, in de tweede plaats, om het doen van een eigen bewuste keuze.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Ik heb daar toch wat problemen mee, Richard. Met één artikel volgens welk de winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik kun je als rechter iets. Daarmee kun je ook nog wel excessen beteugelen. Komen er echter regelingen voor vervroegde afschrijving – die zijn jarenlang heel nuttig geweest – en allerlei andere vreselijk technische regelingen, dan kan ik mij toch wel voorstellen dat een onderneming zegt dat zij die regelingen maar gaat gebruiken, omdat zij zich afvraagt of de algemene norm nog wel geldt in haar geval. Haar worden gewoon worsten voorgehouden. Welk recht ontleent de overheid of een wetenschapper aan jouw beginsel om zo'n onderneming de maat te nemen! Gebruik je die regelingen dan zit je onder de fair share. De onderneming zal dan zeggen dat het toch ook de bedoeling is, aangezien de wetgeving er is.

Prof.mr. R.H. Happé: Ik ben het helemaal met je eens. Ik schrijf dat ook in mijn preadvies. Fair share dringt zich met name op in evidente situaties waarin je geen belasting betaalt terwijl je commercieel een behoorlijke winst maakt. Als daar een verklaring voor is doordat bijvoorbeeld de wetgever met vervroegde afschrijving of andere instrumentele wetgeving is gekomen, is het de wetgever en in het verlengde daarvan de samenleving die daarvoor heeft gekozen. Dat corrigeert uiteraard de fair share.

Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau: Je citeert Erasmus en je wordt met Cats om de oren geslagen! De was wordt meteen buiten gehangen. Ik ben het helemaal met de heer Schipper eens dat er meer aan marketing moet worden gedaan. Op zich past

het goed bij de opmerking van de tweede debater dat de burgers beter moeten weten wat belasting inhoudt en wat zij ervoor terugkrijgen. Dat de overheid beter moet luisteren valt ook in onze verhalen te lezen. Ik schrijf ook letterlijk dat veel beter naar de Raad van State moet worden geluisterd. Je moet echter oppassen een ideaalbeeld van de wetgever te koesteren en dat het free for all is als de wetgever daar niet aan voldoet. Een wetgever zit ook met een politieke realiteit. Er moeten compromissen worden gesloten; dat hoort nu eenmaal bij democratie, volgens Churchill het minst slechte stelsel. Wij moeten overigens ook geen ideaalbeeld van de belastingplichtige koesteren.

De rol van de media is erg belangrijk. Wat dat betreft is het jammer dat die rubriek in de NRC is verdwenen.

Drs. J.H.W. Schipper: ik heb van 1978 tot 1984 in NRC Handelsblad geschreven maar op een gegeven ogenblik maakte ik het te bont. Ik schreef over een procedure die tot voor de Hoge Raad is gevoerd over een zeer ernstig geval van ziektekosten. Ik vond het een schande. Kennelijk heeft het ministerie kunnen bewerkstelligen dat ik mijn rubriek moest beëindigen.

Prof.mr.dr. J.L.M Gribnau: Ik denk dat iemand die oud-adviseur is, hier nog met een vaktijdschrift onder de arm binnenkomt en ook nog opponeert onvervangbaar is, zij het dat ik denk dat de heer Grotenhuis het zeer aardig heeft gedaan. Dit soort interventies is uiteraard uit den boze.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Als het waar zou zijn, zou het een schande zijn en zou het moeten worden uitgezocht. Is er wellicht iemand van de Belastingdienst die het wil bespreken?

Mr. E.P.J. Dankkaart: Ik probeer de verhalen wat te personaliseren om ze voor mijzelf ook te concretiseren. Over het begrip fair share kun je natuurlijk van mening verschillen. Ik ben bang dat wij, als wij het op de belastingheffing enten, iets apart zetten wat in onze complexe samenleving niet apart kan worden gezet. Dat komt bij mij persoonlijk onmiddellijk in beeld als ik kijk naar al die regelingen die bestaan. Met vier kinderen heb ik recht op kinderbijslag. Ben ik nu een beetje een boef en draag ik niet mijn fair share af als ik de kinderbijslag accepteer hoewel ik – ik verklap een

geheim – dat geld niet keihard nodig heb om de week door te komen? De wet daarentegen geeft mij het volste recht om het te claimen. Heb je dat eenmaal gedaan, dan loopt het automatisch door bij onze overheid. Af en toe moet je wat muteren, maar daarna komt het weer goed. Mijn vraag is een beetje of je fair share kunt concretiseren, los van alle andere financiële regelingen in onze samenleving, of dat je het anders moet zien? Hoe groot maak je dan het vraagstuk, zeker wanneer wij spreken over natuurlijke personen?

Prof.mr. R.H. Happé: Het is natuurlijk een lastig probleem: een complexe samenleving met complexe fiscale wetgeving en dan ook nog die andere wetgeving verdisconteren. Onlangs verscheen een lijvig boekwerk van de overheid waarin alle subsidieachtige regelingen zijn verzameld en dat je voor € 15 kunt aanvragen. Misschien maken zulke uitgaven een en ander voor de gewone burger wat overzichtelijker.

Als je zegt dat je ook die andere wetten erbij moet betrekken, is het risico dat het ethische dilemma te zeer op de achtergrond dreigt te raken. Het wordt te ingewikkeld of te vaag. Het lijkt daarom zinvol te concentreren op de concrete daden van de wetgever: de afzonderlijke wetten. Wij worden geacht ons daaraan te houden. Dan dient de nakomingsplicht zich aan. Als je de wet wilt bekritisieren, kun je je kritiek als lid van een politieke partij of in je stemgedrag tot uitdrukking brengen, maar het gaat niet aan om je dan extra scherp op te stellen in de vennootschapsbelasting of de overdrachtsbelasting en je ethische plichten te negeren. Wij behoren de afspraken van de samenleving, de wetten, na te komen. Gelukkig kunnen we in de meeste gevallen volstaan met de wetgeving naar zijn duidelijke bewoordingen na te komen. In voorkomende gevallen pleit ik ervoor ook de geest van de wet te verdisconteren.

Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau: Je kunt hier heel direct van wederkerigheid spreken. Je hebt profijt van de samenleving; zij geeft jou iets terug. Dat moet een extra impuls zijn om je eigen bijdrage te leveren.

Prof.mr. S. van Weeghel: Voorzitter. Ik wil allereerst zeggen hoezeer ik heb genoten van de middag en de bijdragen van de preadviseurs en de debaters.

Ik wil voorts een observatie maken aan het adres van Richard Happé. Ik bespeur dat hij fair share subjectief maakt. Hij zegt dat het voor de een anders kan

zijn dan voor de ander. Ik vind dat moeilijk. Ik neig bijna naar de positie die prof. Hol koos: kies de extremen en vecht het maar uit; dan komt de wijsheid wel. Ik daag beide preadviseurs uit zich heel concreet uit te laten over wat fair share nu eigenlijk is. Ik doe dat vanuit ervaring. Ik heb mij de afgelopen bijna 20 jaar beziggehouden met misbruik van recht en van belastingverdragen. Men gebruikt de term misbruik, abuse, alsof het vanzelf spreekt is wat het is. Moet je definiëren, dan sta je echter voor een onmogelijk probleem.

In de discussie moest ik denken aan het afscheidscollege van Frank van Brunschot in 1995. Ik was er niet bij maar de titel van het afscheidscollege was *De wet van de fiscale jungle*. Later heeft hij in het Weekblad daarover nog een artikel gepubliceerd, dat erop neerkwam dat in de internationale fiscaliteit het recht van de sterkste zegeviert. Er zitten veel ambtenaren in de zaal en ik ben er in deeltijd zelf ook een. Ik wil het liefst dat het ABP een zo hoog mogelijk rendement op het vermogen maakt. In de grote multinationals die in The Guardian en andere bladen een beetje als een dievenbende worden neergezet, wordt tegenwoordig in grote mate belegd door pensioenfondsen en beleggingsfondsen waar wij allemaal een belang in hebben. Stel er komt een overnamebod op een grote Nederlandse multinational en het ABP moet kiezen tussen al of niet aanvaarden van het bod, waarbij het verschil tussen de beurskoers en de waarde van het overnamebod wordt bepaald door een belastingconstructie die die wijze Nederlandse onderneming niet heeft uitgevoerd maar die de buitenlandse overnemer wel gaat uitvoeren. Moet het ABP dan zeggen dat het niet kiest voor de buitenlandse overnemer omdat het de corporate social responsibility vooropstelt, waardoor de dekkingsgraad van de pensioenen omlaag gaat, of moet het kiezen voor het hoogste bod omdat dat goed is voor alle burgers die een pensioen van het ABP krijgen? Ik worstel met dat dilemma. Ik weet het antwoord ook niet maar de heren Happé en Gribnau hebben er vast over nagedacht.

Prof.mr. R.H. Happé: Stef, een vraag stellen is vaak makkelijker dan hem te beantwoorden!

Fair share – dat is mijn insteek – is primair een verantwoordelijkheid van de belastingplichtige, zoals je ook een ethische, maatschappelijke verantwoordelijkheid van de wetgever en de uitvoerder hebt.

Het tegenover elkaar stellen van de extremen levert volgens Ton Hol wijsheid op. Hij spreekt over de Griekse polis, waar in de discussie tussen de burgers, de clash van meningen, de beste opvatting zal overwinnen. Dat is een heel bepaalde setting. Maar als je dit Aristotelische idee overzet naar onze fiscale arena, dan betekent dat ook dat je als belastingplichtige met meer rekening moet houden dan alleen met je economisch belang. Het is wel voor ondernemers het belangrijkste motief maar een verstandige houding betekent dat je ook rekening houdt met andere belangen. Weiger je dat laatste en beperk je je tot uitsluitend economische redenen, dan wijs je de ethiek de deur. Dat is mijn stelling. Een voorbeeld is dat van de subprime hypotheek: het economisch belang is zo dominant geweest, er zijn zulke risico's genomen, dat er verschrikkelijke ongelukken zijn gebeurd.

Hoewel ik bijna pensioengerechtigd ben en dus een grotere belangstelling voor het ABP krijg, vind ik toch, dat zal je niet verbazen, dat wij die ethische discussie moeten blijven voeren. Jij verwees naar Frank van Brunschot. Laat ik verwijzen naar Robert Skidelsky, de Keyneskenner. Hij bepleit een 'return of the master' Keynes, omdat Keynes, geïnterpreteerd naar het heden, een begin van een antwoord heeft geformuleerd voor de situatie die nu is ontstaan. Het komt erop neer – dat is op dit moment ook de dominante discussie in de economenwereld – dat wij om het systeem van de markt goed te laten functioneren ook rekening moeten houden met andere motieven dan alleen de economische rationaliteit. In een economisch model moet ook met andere motieven rekening worden gehouden om het model beter aan de werkelijkheid te laten aansluiten. Dat is op dit moment de centrale discussie onder de economen.

Mijn antwoord op jouw vraag of het ABP ook met andere motieven zou moeten rekening houden, heb ik daarmee gegeven, zij het dat grote stappen zijn uitgesloten. Ook hier zullen de kleine, geleidelijke stapjes van Karl Popper, en ook Amartya Sen, naar minder onrechtvaardigheid meer voor de hand liggen.

De voorzitter mr. J.W. van den Berge: Ik stel voor de discussie onder de borrel voort te zetten.

Ik dank de preadviseurs en de uitgenodigde debaters en alle anderen die hebben deelgenomen aan het debat voor hun bijdrage aan het welslagen van de middag.

Ik wil besluiten met een greep uit mijn citatentrommeltje. Het is het slot van het Besluit van Koning Willem I van 23 december 1813 no 90 – geland in Scheveningen ging die man meteen aan het werk - bevattende de belastingen die hij in het jaar dat zou volgen zou willen heffen. Het was, om in de woorden van Simon Strik te spreken, een machteloze geste, een slag in het water. Wat kon die man echter anders! Hij had nog geen machtsapparaat, dus hij moest wel een moreel appel doen. Ik wil het u niet onthouden. Het waren barre tijden.

“Willende de goede ingezetenen dezer landen op het ernstigste vermaand hebben, Om zich in den opbrengst dezer belastingen, die niet willekeurig, maar uit besef der hooge noodzakelijkheid, om aan 's lands schatkist bij tijds de noodige inkomsten te verzekeren, van hen geheven worden, elk voor zoo veel hem aangaat getrouwelijk op te brengen. En zich nu vooral te onthouden van bedriegelijke opgaven, schadelijke sluikerijen En fijn gesponnene uitlugten om den letter der wet te ontduiken, Gedragingen welke te allen tijde misdadig zijn, maar die, in tegenwoordige oogenblikken althans, een verachtelijke verwaarloozing van de aangelegenste belangen des lieven vaderlands zouden verraden.”

Dames en heren, ik geef u dit mee voor de borrel. (Applaus)