

# Belastingethiek: een kwestie van fair share

Richard Happe\*

*'Every tax system is an expression of a country's basic values – and its politics. It translates into hard cash what might otherwise be simple high-flown rhetoric.'*<sup>1</sup>

## Inleiding

Is er iets mis met belastingontwijking? Waar maken anderen zich druk over als een bedrijf handig gebruik maakt van de mazen van de wet? Een voorbeeld waarin vragen als deze aan de orde komen is gauw gevonden. In maart van dit jaar kopte *Het Financieele Dagblad*: 'ING ontwijkt btw-aftocht. Bank-verzekeraar gebruikt Zwitserse vestiging om Nederlandse btw te ontlopen.'<sup>2</sup> Andere media namen de berichtgeving over. Al snel werd een link gelegd met de tien miljard steun die ING in verband met de kredietcrisis van de Nederlandse overheid had ontvangen. Kamervragen van verontruste parlementariërs konden niet uitblijven. Het kamerlid Bashir stelde onder andere de vraag: 'Kan een convenant met de Belastingdienst gehandhaafd blijven, wanneer er bewust een route is opgezet met het doel om de belasting te ontwijken?' De Minister gaf een duidelijk statement: 'Een convenant tussen een belastingplichtige en de Belastingdienst is een afspraak ... gebaseerd op begrip, transparantie en wederzijds vertrouwen.' Hij vervolgt: 'In gevallen waarin een belastingplichtige zich bedient van fiscaal agressieve structuren en daarin niet (volledig) transparant is, komt de basis aan het convenant te ontvallen.'<sup>3</sup>

Zie hier enkele belangrijke ingrediënten voor dit preadvies: belastingontwijking, transparantie, wederzijds vertrouwen en maatschappelijke verontwaardiging. Dit preadvies beoogt de neerslag te zijn van een fundamenteel onderzoek naar de antwoorden op de hiervoor gestelde en verwante vragen. De directe reden voor het onderzoek is de idee dat in het belastingrecht de ethische vraag naar rechtvaardigheid te zeer verscholen is geraakt achter de juridische vraag naar rechtmatigheid. Net zoals in het grote debat over de economische crisis is het zaak weer oog te krijgen voor mogelijke tekortkomingen van een handelwijze die niet illegaal is.<sup>4</sup> In dit preadvies staat daarom niet de juridische maar de ethische invalshoek centraal: wat betekent het een ethisch verantwoorde houding na te streven op fiscaal terrein? Deze vraag is in principe voor iedere belastingplichtige relevant. In de loop van het preadvies spits ik de groep van belastingplichtigen toe op die van de grote

---

\* Hoogleraar belastingrecht, Universiteit van Tilburg. Emailadres: [R.H.Happe@uvt.nl](mailto:R.H.Happe@uvt.nl).

<sup>1</sup> Joseph Stiglitz, *The Roaring Nineties*, W.W. Norton & Company, New York, 2003, p. 177.

<sup>2</sup> Het Financieele Dagblad van 22 maart 2010. Ook op <http://www.fd.nl/artikel/14461927/ing-gebruikt-zwitserse-vestiging-nederlandse-btw-ontlopen>.

<sup>3</sup> Zie op <http://www.minfin.nl/dsresource?objectid=81017&type=org>.

<sup>4</sup> Vergelijk Tony Judt, *Het land is moe*, Uitgeverij Contact, Amsterdam/Antwerpen, 2010, p. 182.

internationaal opererende ondernemingen. Reden daarvoor is dat vooral deze categorie belastingplichtigen feitelijk de meeste mogelijkheden heeft om van tax planning gebruik te maken.<sup>5</sup>

Het onderzoek valt in twee delen uiteen. Aan beide delen ligt een ethisch vertrekpunt ten grondslag. In het eerste deel is dat de plicht van iedere burger zich aan het recht en dus ook aan het belastingrecht te houden (verder: *nakomingsplicht*). Om de betekenis en reikwijdte van deze plicht in het vizier te krijgen is het eerst nodig vast te stellen wat recht is en wat het betekent zich daarnaar te gedragen. Vervolgens komt de vraag aan de orde hoe de actuele fiscale rechtspraak zich daartoe verhoudt. Het zal blijken dat het recht in bepaalde situaties niet is opgewassen tegen de inventiviteit van sommige belastingplichtigen. Het belastingrecht wordt gebruikt op een wijze die in strijd komt met de geest van de wet. Het zoeken naar de fiscaal goedkoopste weg blijkt een gevaar niet alleen voor het rechtskarakter van het recht, maar ook voor de ethische dimensie van het recht.

Handelen volgens het recht vraagt om een houding tegenover het recht. Aansluitend op de conclusie van het eerste deel, onder omstandigheden kiezen sommigen voor het creatief exploiteren van de weerloze kant van het belastingrecht, wordt in het tweede deel het ethische perspectief ruimer getrokken. Uitgangspunt is daarbij dat het naleven van het recht onlosmakelijk een ethische houding behoort te impliceren. Doorgaans is deze houding impliciet, doordat burgers zich volgens het recht wensen te gedragen, zoals dat bedoeld is. Soms is deze houding expliciet, doordat men zich bewust onthoudt van al te creatieve tax planning. Tegenover zo'n ethische houding staat dan een houding waarbij men ethische overwegingen bij de nakoming van zijn belastingverplichtingen als irrelevant afwijst.

Dit onderzoek gebeurt vanuit de opvatting de samenleving te zien als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel. Burgerschap van een samenleving impliceert in deze visie dat ieder ook zijn bijdrage aan die samenleving levert. Aldus wordt in aanvulling op de plicht tot nakoming van het recht een tweede plicht zichtbaar: eenieder behoort zijn fiscale fair share bij te dragen (verder: *faire-shareplicht*). Hiermee wordt de opvatting afgewezen dat het ongebreideld nastreven van het eigenbelang ethisch geoorloofd is en ook uiteindelijk ten goede komt aan de samenleving als geheel.

Afgesloten wordt met een verkenning welke praktische betekenis de idee van fair share voor de belastingpraktijk heeft. De Aristotelische ethiek van het juiste midden biedt in dit verband actuele praktische wijsheid.

---

<sup>5</sup> Dit geldt overigens ook voor de zeer vermogende particulieren.

## Deel 1

### Over de plicht om het belastingrecht na te komen

*‘De oprechte burger ... weet dat een juiste naleving van de wetten zeer noodzakelijk is voor het welvaren van het algemeen belang’<sup>6</sup>*

#### 1.1 Inleidende opmerkingen

In dit deel staat de ethische plicht centraal om zich aan het recht en daarmee ook aan het belastingrecht te houden. In het volgende deel komt de fundamentele plicht van iedere burger bij te dragen aan de samenleving aan de orde. Deze beide plichten worden in dit preadvies onderscheiden maar kunnen niet van elkaar worden gescheiden. Zij zijn nauw met elkaar verbonden. De reden hiervoor is simpel: financiering van de overheidsuitgaven vereist dat iedereen, en dus ook eventuele *free riders*, gedwongen kunnen worden mee te betalen. De ethische plicht om bij te dragen aan de samenleving vereist een juridische vormgeving. ‘In any complex society a viable morality must have a legal component.’<sup>7</sup>

Om te bepalen wat ieders bijdrage behoort te zijn, is belastingwetgeving noodzakelijk. Deze gedachte ligt ook besloten in het legaliteitsbeginsel van art. 104 Grondwet, ‘(b)elastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet’. De ethische plicht om financieel bij te dragen aan de samenleving vereist een fiscaal-politieke uitwerking door de wetgever. Het belang van de rechtszekerheid dringt zich hier op. De fair-shareplicht is te onbepaald alsmede de samenleving te gecompliceerd om in een concrete situatie te kunnen vaststellen wat ieders bijdrage aan de samenleving moet zijn. ‘Apart from law no one has a moral obligation to pay any particular amount of tax.’<sup>8</sup>

Aldus blijkt er sprake te zijn van een intrinsieke verbondenheid tussen de plicht om een billijke bijdrage te leveren aan de financiering van de samenleving en de plicht om zich overeenkomstig de belastingwet te gedragen. Om aan de faire-shareplicht te kunnen voldoen is het onontkoombaar dat de wetgever datgene wat hij fiscaal rechtvaardig acht in wetten neerlegt. In zoverre vormt de nakoming van het belastingrecht een noodzakelijke voorwaarde voor de voldoening aan de fiscale faire-shareplicht. De vraag of daarmee ook in voldoende mate rekenschap is gegeven van deze laatste plicht komt in deel twee aan de orde.

Terugkerend naar de plicht zich volgens het belastingrecht te gedragen, wordt in dit deel eerst het rechtskarakter van het recht en daarmee van het belastingrecht onderzocht. Eerst als helder is wat onder recht moet worden verstaan, is ook bepaalbaar hetgeen de plicht om zich volgens het recht te gedragen van burgers verlangt. Als uitgangspunt wordt gekozen om recht te zien als een geheel van

---

<sup>6</sup> Simon Stevin, *Het burgherlick Leven, Vita Politica*, (Oorspronkelijke editie Leiden, 1590) Bijleveld, Utrecht, 2001, p. 91

<sup>7</sup> Tony Honoré, ‘The Dependence of Morality On Law’, *Oxford Journal of Legal Studies*, (13) 1993, p. 2.

<sup>8</sup> Tony Honoré, 1993, p. 5.

rechtsregels en rechtsbeginselen (1.2.). Daarmee komen ook de zachte buitengrenzen van het recht in beeld. Aan de hand van twee leerstukken zal blijken hoe de rechter inhoud geeft aan die buitengrenzen. Op het terrein van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dat van *fraus legis* werken maatschappelijke normen door in rechtsbeginselen, die de rechter vervolgens waar mogelijk heeft geconcretiseerd tot min of meer direct toepasbare rechtsregels (1.3). Ook de inspecteur heeft zich aan het recht te houden en daarbij een magistratelijke attitude te tonen. Hij dient te handelen als ware hij rechter. Onder omstandigheden verlangt het gelijkheidsbeginsel echter van de inspecteur verder te gaan dan de rechter in het tot zijn recht laten komen van de belastingplichtige (1.4).

De aandacht richt zich vervolgens op de belastingplichtige en zijn plicht om zich volgens het belastingrecht te gedragen. Hier komt ook de algemeen erkende ruimte om het eigenbelang na te streven in beeld alsmede de grenzen – het leerstuk van *fraus legis* is daarvan een voorbeeld – die daaraan inherent zijn. Om dit laatste reliëf te geven volgt aan de hand van een viertal kenmerken een typering van de belasting(advies)praktijk: complexiteit, specialisering, technologisering en commercialisering. Het fenomeen van de creatieve en daarmee ook de agressieve tax planning komt ter sprake (1.5). Geconstateerd wordt dat er sprake is van een ideologie van wetspositivisme. Tegenover recht opgevat als een geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen blijkt in de belasting(advies)praktijk de opvatting te staan van recht als een *bunch of rules*, een verzameling regels met behulp waarvan gestreefd wordt naar een zo groot mogelijk fiscaal voordeel (1.6).

Deze ontwikkeling in de belastingadviespraktijk heeft tot reacties van wetgever en rechter geleid. De wetgever is verschillende wetgevingsstrategieën gaan beproeven, doch is er niet in geslaagd het werkkterrein van de geavanceerde advies praktijk substantieel te verkleinen (1.7 en 1.8). Ook van de rechter, gebonden aan het recht als hij is, is het definitieve antwoord niet te verwachten. Constructies in strijd met de geest van de wet vallen voor een belangrijk deel buiten zijn bereik (1.9).

Deel een wordt afgesloten met een tussenbalans (1.10). Belastingplichtigen die van agressieve tax planning gebruik maken, verabsoluteren hun eigenbelang. Het belastingrecht is daar in veel gevallen niet tegen opgewassen. Het effect van de reacties van wetgever en rechter is ontoereikend. Het resultaat is paradoxaal: belastingplichtigen die zich binnen het juridische discours aan de regels houden, handelen in strijd met de geest van het belastingrecht. De nakomingsplicht komt niet tot haar recht. Deze conclusie vereist de ethische vraagstelling te verruimen. Zulke belastingplichtigen blijken immers doorgaans ook die andere fundamentele plicht te veronachtzamen, namelijk de plicht om een billijke bijdrage aan de samenleving te leveren. Deze constatering vraagt om een onderzoek naar de betekenis en de reikwijdte van die andere plicht.

## *1.2 Het rechtskarakter van het belastingrecht*

De eerste vraag die beantwoord moet worden, is wat onder *recht* en daarmee ook onder *belastingrecht* moeten worden verstaan. Als immers uit de ethiek niet kan worden afgeleid hoeveel belasting eenieder moet bijdragen, zijn we primair op het recht aangewezen om ieders bijdrage aan de samenleving te concretiseren. Het verwondert niet dat deze gedachte een fundamentele notie van het Nederlandse belastingrecht vormt. Zij vindt, zoals gezegd, haar verwoording in art. 104 Grondwet en ligt ook besloten in de algemeen aanvaarde opvatting dat de materiële

belastingenschuld rechtstreeks voortvloeit uit de wet. Deze schuld bestaat zodra de daartoe door de wet gestelde voorwaarden zijn vervuld.<sup>9</sup> Op deze wijze krijgen we een eerste indruk van de reikwijdte van de ethische plicht om zich fiscaal compliant te gedragen.

Maar recht is meer. Recht is gericht op rechtvaardigheid en rechtvaardigheid veronderstelt het gelijkheidsbeginsel als het fundamentele beginsel van de samenleving. Ronald Dworkin wijst erop dat aan eenieder toekomt 'a right to equal concern and respect in the design and administration of the political institutions that govern them.'<sup>10</sup> Het gaat er in een samenleving om het gelijkheidsbeginsel inhoud te geven. Dit brengt Dworkin ertoe om recht op te vatten als *integriteit*. 'It requires government to speak with one voice, to act in a principled and coherent manner toward all its citizens, to extend to everyone the substantive standards of justice or fairness it uses for some.'<sup>11</sup>

Allereerst is integriteit een eis aan de wetgever. In onze rechtsorde stelt de democratisch gekozen wetgever de regels vast. Daarmee brengt hij tot uitdrukking op welke wijze de rechtvaardigheid in de samenleving moet worden gerealiseerd. Wetgeving is een belangrijk middel voor de overheid om de rechtvaardigheid in de samenleving na te streven. Met de regels introduceert de wetgever ook de beginselen in het recht. De regels brengen de achterliggende beginselen en hun onderlinge afweging door de wetgever tot uitdrukking.<sup>12</sup> De regels vormen de concretisering van die beginselen en de na te streven doelstellingen.<sup>13</sup>

Recht is daarmee tevens een interpretatieve praktijk. Het recht behoort te worden begrepen en uitgelegd in het licht van de beginselen. Aldus biedt zich een perspectief aan van waaruit de rechter rechtsprekt. Recht als integriteit betekent voor de rechter: 'propositions of law are true if they figure in or follow from the principles of justice, fairness, and procedural due process that provide the best constructive interpretation of the community's legal practice.'<sup>14</sup>

Zo betekent integriteit enerzijds voor de wetgever 'a legislative principle, which asks lawmakers to try to make the total set of laws morally coherent' en anderzijds voor de rechter, en in het verlengde daarvan voor de justitiabelen, 'an adjudicative principle, which instructs that the law be seen as coherent in that way, so far as possible.'<sup>15</sup>

Hoe geeft de rechter hier verder inhoud aan? Allereerst moet de rechter steeds recht doen zowel aan de wettelijke regels als aan de achterliggende beginselen. In het belastingrecht speelt het rechtszekerheidsbeginsel daarbij een relatief gewichtige rol.

---

<sup>9</sup> Zie R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 2010, p. 252.

<sup>10</sup> Ronald Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Duckworth, London, 1977, p. 180. Zie voor een verwante opvatting L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet! Beschouwingen over Fiscale Ethiek*, Kluwer, Deventer, 1997, p. 20.

<sup>11</sup> Ronald Dworkin, *Law's Empire*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge (Massachusetts)/ Oxford, 1986, p. 165.

<sup>12</sup> Zie voor een vergelijkbare opvatting Paul Scholten, *Algemeen Deel*, N.V. Uitgevers-maatschappij W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1954, p. 83 e.v.

<sup>13</sup> Hiermee is niet gezegd dat kritiek op de wetgever niet mogelijk is. De democratische legitimatie van de wetgever heeft vooral een procedureel karakter. Zie verder R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Kluwer, Deventer, 1996, p. 74 e.v. Vgl. ook H.L.A. Hart, *Law, Liberty and Morality*, Oxford University Press, Oxford, 1963, p. 79, 'The central mistake is a failure to distinguish the acceptable principle that political power is best entrusted to the majority from the unacceptable claim that what the majority do with that power is beyond criticism and must never be resisted. No one can be a democrat who does not accept the first of these, but no democrat need accept the second'.

<sup>14</sup> Ronald Dworkin, 1986, p. 225.

<sup>15</sup> Ronald Dworkin, 1986, p. 177.

Vaak kan de rechter daarom volstaan met een grammaticale uitleg te geven aan de bewoordingen van de wet. Maar vaak ook schieten deze te kort en moet hij uit de wetshistorie putten om de bedoeling van de wettelijke regel vast te stellen. Hierbij kan de rechter niet blind varen op de bedoeling van de historische wetgever. Ik noem een aantal redenen.

Ten eerste is de bedoeling van de wetgever lang niet altijd eenduidig. Vaak is een bepaalde tekst een compromis waarin verschillende partijen elkaar hebben kunnen vinden zonder dat zij inhoudelijke overeenstemming hebben over de strekking van de bepaling. Carl Sunstein spreekt in dit verband van ‘incompletely theorized agreements’.<sup>16</sup> Partijen bereiken overeenstemming over een algemene regel zonder elkaar geheel te hebben gevonden op de achterliggende uitgangspunten en dientengevolge zonder een gemeenschappelijke visie te hebben over de betekenis van de regel in de concrete gevallen. Een duidelijk voorbeeld hiervan is het begrip ‘kwade trouw’ in de navorderingsregeling van art. 16 AWR. De exacte afbakening van de betekenis van ‘kwade trouw’ werd aan de rechtspraak overgelaten.<sup>17</sup>

Juist in het belastingrecht is het vanwege het grote belang van de rechtszekerheid zaak de bedoeling van de wet allereerst op te sporen aan de hand van haar bewoordingen.<sup>18</sup> In de rechtspraak zijn dan ook vele voorbeelden te vinden waarin de Hoge Raad aftast hoever hij daarin kan gaan.<sup>19</sup> Een grens wordt overschreden als de wetgever met een wettelijke bepaling een situatie wil bestrijken die juist niet onder de bewoordingen van die bepaling is gebracht. In het *ex-warrant*-arrest bepaalde de Hoge Raad: ‘(het) is immers niet mogelijk met een beroep op de bedoeling van de wetgever te bereiken dat de wettekst moet worden uitgelegd zoals deze welbewust nu juist niet is geformuleerd.’<sup>20</sup>

Ten tweede is een tekst steeds het resultaat van een historische proces. Latere maatschappelijke ontwikkelingen kunnen een wettelijke bepaling een geheel andere context geven, die door de wetgever niet was te voorzien. Rechters zullen dan onder verdiscontering van hun eerdere uitleg de betekenis van de bepaling in de gewijzigde omstandigheden moeten doordenken en bepalen.<sup>21</sup> Het recht laat zich hier zien als een ‘unfolding political narrative’.<sup>22</sup> Glastra van Loon wijst erop dat de koers van de ontwikkeling van het positieve recht bepaald wordt, niet door een flonkerende poolster, maar door telkens herhaalde correcties van bestaand recht. Bij de toepassing van een regel kunnen gevallen optreden waarin de regel tot uitkomsten leidt, die wij als onrechtvaardig verwerpen.<sup>23</sup>

De rechter staat aldus voor de taak die beslissing te nemen die het best past in het recht, opgevat als een geheel van regels en beginselen. In deze zin leveren beginselen en doelstelling de argumentatie op voor de toepassing van de regels. Dit betekent dat met betrekking tot een te nemen beslissing de rechter die argumentatie moet kiezen

---

<sup>16</sup> Carl Sunstein, *Legal Reasoning and Political Conflict*, Oxford University Press, Oxford, 1996, p. 35 e.v. Zie ook Dworkin’s reactie op Sunstein in *Justice in Robes*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge (Massachusetts)/London, 2006, p. 66 e.v.

<sup>17</sup> *Kamerstukken II* 1993/1994, nr. 21 058, nr. 16. Zie hierover J.L.M. Gribnau, ‘Kwade trouw of opzet bij navordering’, *MBB* 1997/7-8, p. 242.

<sup>18</sup> Zie Ch.P.A. Geppart, *Fiscale rechtsvinding*, Uitgeverij FED, Amsterdam, 1957, p. 43 e.v.

<sup>19</sup> Zie bijvoorbeeld HR 12 september 2008, *BNB* 2009/13. Verder M.W.C. Feteris, ‘Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen’, *WFR* 2010/6857, p. 570 e.v.

<sup>20</sup> HR 24 januari 1996, *BNB* 1996/138.

<sup>21</sup> Zie bijvoorbeeld HR 8 mei 1985, *BNB* 1986/75, het Lease-arrest.

<sup>22</sup> Ronald Dworkin, 1986, p. 225.

<sup>23</sup> J.F. Glastra van Loon, *De eenheid van het handelen, Opstellen over recht en filosofie*, Boom, Meppel, 1980, p. 53.

die binnen het rechtssysteem logisch gezien het beste past.<sup>24</sup> Indien er meerdere argumentaties beschikbaar zijn, moet de rechter bovendien aan die argumentatie de voorkeur geven die normatief de beste rechtvaardiging geeft. Dworkin spreekt in dit verband van de *dimension of fit*, respectievelijk de *dimension of justification*.<sup>25</sup> Ter verduidelijking voert Dworkin in zijn *Taking Rights Seriously* zijn rechter Hercules ten tonele, een rechter met ‘a superhuman skill, learning, patience and acumen.’<sup>26</sup> Deze rechter is in staat als de perfecte rechter op te treden. Gewone rechters hebben de plicht om zoveel mogelijk het ideaal van Hercules te benaderen. Rechters behoren in hun uitspraken te streven naar de ‘juiste’ beslissing.<sup>27</sup> In normale gevallen kunnen zij volstaan met terug te grijpen op hun kennis van de normale wetsuitleg en eerder besliste gevallen. In bijzondere gevallen moeten zij zich meer het grotere kader van Hercules eigen maken.<sup>28</sup> Aldus blijkt hier het ideaal van Hercules neer te komen op het ideaal van de magistratelijkheid waarop iedere rechter zich heeft te richten.

‘Grote’ voorbeelden van zulke arresten in de Nederlandse belastingrechtspraak zijn de *doorbraak*-arresten van het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel uit 1978 en 1979,<sup>29</sup> alsmede het *arbeidskostenforfait*-arrest inzake de toetsing van formele wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel.<sup>30</sup> Is het grote kader eenmaal gezet, dan zijn latere rechterlijke uitspraken relatief eenvoudige toepassingen daarvan. Eenmaal genomen rechterlijke beslissingen fungeren als precedenten voor latere, gelijke gevallen. De rechter neemt zulke precedenten als leidraad bij nog te nemen beslissingen. Hiermee zijn niet alleen de rechtseenheid en rechtszekerheid gediend, maar ook de gelijke behandeling van de rechtssubjecten. Consistentie en coherentie zijn essentieel voor een rechtssysteem.<sup>31</sup>

Een latere, afwijkende beslissing is alleen gerechtvaardigd als een volgend geval in relevante opzichten verschilt. Daarbij speelt het motiveringsbeginsel een cruciale rol: in de motivering ligt de rechtvaardiging besloten waarom een afwijking van het precedent geboden is. Een voorbeeld hiervan is het *Falcons*-arrest uit 2002 inzake de vraag of resultaten behaald met opties onder de deelnemingsvrijstelling vallen.<sup>32</sup> Ook kan de rechter tot een ander inzicht komen. Dan speelt het motiveringsbeginsel evenzeer een essentiële rol. Zo motiveerde de Hoge Raad in een arrest van eind 2006 uitvoerig waarom hij omging en niet langer meer ‘automatisch’ de opzet of grove schuld van een gemachtigde toerekent aan de belastingplichtige.<sup>33</sup> ‘All courts

---

<sup>24</sup> Zie in dezelfde zin de kritische noot van Hofstra bij het befaamde Holding-arrest, HR 7 november 1973, *BNB* 1974/2.

<sup>25</sup> In het Nederlandse rechtsbestel geeft de Hoge Raad overigens terecht principieel de voorrang aan de wetgever om de normatief beste oplossing te kiezen. Zie HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271, *NJ* 2000, 170, het *arbeidskostenforfait*-arrest. Uitvoerig hierover Richard Happé, ‘Over Trias Politica en rechtsbescherming in het belastingrecht’, in: Ronald Janse, Sanne Taekema, Ton Hol (red.), *Rechtsfilosofische Annotaties*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2007, p. 66. Ook S.K. Martens, ‘De grenzen van de rechtsvormende taak van de rechter’, *NJB* 2000, p. 750.

<sup>26</sup> Ronald Dworkin, 1977, p. 105.

<sup>27</sup> Zie ook Ronald Dworkin, *A Matter of Principle*, Harvard University Press, Cambridge, 1985, p. 119 e.v.

<sup>28</sup> Vergelijk Ronald Dworkin, 2006, p. 54 e.v.

<sup>29</sup> HR 12 april 1978, *BNB* 1978/135-137 en HR 6 juni 1979, *BNB* 1979/211.

<sup>30</sup> HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271 en *NJ* 2000/170.

<sup>31</sup> Vergelijk P.W. Brouwer, ‘Over coherentie in recht’, in: A. Hol & J. Hage (red.), *Coherentie, rechtszekerheid en rechtspositivisme, Verspreide opstellen van prof.mr. P.W. Brouwer (1952-2006)*, Boom Juridische uitgevers, Den Haag, 2008.

<sup>32</sup> HR 22 november 2002, *BNB* 2003/34.

<sup>33</sup> HR 1 december 2006, *BNB* 2007/151. Zie ook HR 11 mei 2007, *BNB* 2007/206.

occasionally depart from judge-made law; otherwise judge-made law could not keep pace with the developing times or with new understanding.<sup>34</sup>

Aldus is er bij de bepaling van de inhoud en de grenzen van het recht niet alleen sprake van een evenwicht maar ook van een samenwerking tussen de wetgever en de rechter. Binnen een opvatting van recht als een geheel van wettelijke regels en rechtsbeginselen heeft de wetgever het primaat met betrekking tot het vaststellen van wetgeving, waartegenover de rechter een bepaalde terughoudendheid past.<sup>35</sup> De laatste dient niet op de stoel van de wetgever plaats te nemen. Vervolgens heeft de rechter tot taak de rechtseenheid en rechtsontwikkeling, alsmede de rechtsbescherming vanuit de fundamentele rechtsbeginselen vorm en inhoud te geven. Rechter Hercules dient daarbij zijn voorbeeld te zijn, als een belichaming van het ideaal van de magistratelijkheid.

### 1.3 Over de ongeschreven grensgebieden van het belastingrecht

Het voorgaande maakt duidelijk dat beginselen een belangrijke rol spelen bij de wetsuitleg. In zoverre vormt het recht ook een open systeem. In zijn *Algemeen Deel* wees Paul Scholten daar al op: ‘Toch vormt het recht ongetwijfeld een systeem, een geheel van logisch passende regelingen. Maar een systeem dat niet, omdat het gebrekkig mensenwerk is, hier en daar hiaten vertoont, maar dat uit zijn aard niet af is en niet af kan zijn, omdat het grondslag is van beslissingen, die aan het systeem zelf iets toevoegen. Ik meen, dat dit het beste uitkomt indien we van een open systeem spreken.’<sup>36</sup> Recht heeft daarmee ook een dynamisch karakter, waarin de rechtsregels gestuurd worden door rechtsbeginselen.<sup>37</sup>

In dit verband is vermeldenswaard dat in het belastingrecht rechtsbeginselen ook hun werking doen voelen buiten de wetgever om. Op een tweetal gebieden is dat bij uitstek het geval: het leerstuk van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en dat van *fraus legis*. Hier heeft de rechter algemeen maatschappelijke beginselen als rechtsbeginselen aanvaard. Deze aanvaarding maakt twee zaken duidelijk. Allereerst dat de oorsprong van rechtsbeginselen buiten het recht ligt, dus niet gelegen is in een concrete beslissing van de wetgever of de rechter, maar, in de woorden van Dworkin, ‘in a sense of appropriateness developed in the profession and the public over time.’<sup>38</sup> Hier manifesteert zich het open systeem tussen de maatschappelijke werkelijkheid en het recht.<sup>39</sup>

In de tweede plaats geldt dat een beginsel pas rechtsbeginsel wordt doordat de rechter het aanvaardt.<sup>40</sup> Met betrekking tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur heeft de Hoge Raad deze beginselen aanvaard in de *doorbraak*-arresten. De inspecteur handelt in strijd met het recht door niet te handelen in overeenstemming met de beginselen van behoorlijk bestuur. Daarbij gaat het vooral om het vertrouwens- en

---

<sup>34</sup> Kenneth Culp Davis, *Discretionary Justice*, Louisiana State University Press, Baton Rouge, 1969, p. 37.

<sup>35</sup> Zie ook J.L.M. Gribnau, ‘Legitimiteit, recht en governance’, in: Peter Essers e.a. (red.), *Met Recht* (Raaijmakers-bundel), Kluwer, Deventer, 2009, p. 157 e.v.

<sup>36</sup> Paul Scholten, 1954, p. 102.

<sup>37</sup> Zie in dezelfde zin J.H. Nieuwenhuis, *Drie beginselen van contractenrecht*, Kluwer, Deventer, 1979, p. 40.

<sup>38</sup> Ronald Dworkin, 1977, p. 40.

<sup>39</sup> Zie R.H. Happé, 1996, p. 81 e.v. In vergelijkbare zin J.H. Nieuwenhuis, 1979, p. 40 e.v.

<sup>40</sup> Vergelijk ook Paul Scholten, 1954, p. 88.



gelijkheidsbeginsel. In een uitgebreide jurisprudentie heeft de Hoge Raad vervolgens een geheel van rechtersregels geformuleerd. Deze regels hebben het karakter van voorrangregels.<sup>41</sup> Daarbij valt een voorrangregel te omschrijven als een norm aan de hand waarvan in een geval van botsing van beginselen, in casu het beginsel dat de wet moet worden toegepast enerzijds en het vertrouwens- of gelijkheidsbeginsel anderzijds, kan worden uitgemaakt welk beginsel het meeste gewicht in de schaal legt. Daartoe bevat zo'n regel zodanige criteria dat hij direct toepasbaar is op de te beslissen situatie. Dit soort voorrangregels heeft daarmee hetzelfde karakter als de gewone wettelijke regels. Ethische beginselen vinden zo langs de sluis van de rechter hun weg naar het recht, waarmee zij tot rechtsbeginselen worden.

Bij het leerstuk van *fraus legis* gaat het vooral om het gedrag van de belastingplichtige. Hij houdt zich aan de woorden der wet, eerbiedigt haar tekst, doch in werkelijkheid frustreert hij het voorschrift.<sup>42</sup> Hij doet dit door handelingen te verrichten die niet onder de wettelijke bepaling vallen, doch die toch een rechtstoestand creëren die in hoofdzaak gelijk is aan de toestand waarop het dwingende wetsvoorschrift dat hij wil vermijden, toepasselijk is.<sup>43</sup> Het leerstuk van *fraus legis* is een algemeen leerstuk maar heeft vooral op het fiscale terrein sinds het *driedagen*-arrest uit 1926 een grote vlucht genomen.<sup>44</sup> Ook hier zien we dat de Hoge Raad een min of meer duidelijke voorrangregel heeft geformuleerd aan de hand waarvan kan worden nagegaan of er sprake is van een handelen in *fraudem legis*. Er moet zijn voldaan aan twee toepassingsvoorwaarden. Ten eerste moet de belastingplichtige een rechtshandeling dan wel een samenstel van rechtshandelingen zijn aangegaan met als doorslaggevende beweegreden de verijdeling van Nederlandse belastingheffing. De tweede voorwaarde is dat doel en strekking van de belastingwet zouden worden miskend indien het door de belastingplichtige beoogde resultaat intreedt.<sup>45</sup>

Aan beide leerstukken ligt het beginsel ten grondslag dat in de omgang met het recht een grens wordt gesteld aan onbehoorlijk handelen. Bij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur gaat het om gedrag van de Belastingdienst dan wel de inspecteur, bij *fraus legis* om dat van de belastingplichtige. Binnen het recht is daartoe nodig dat de rechter het aanvaarde rechtsbeginsel in rechtsnormen en zo mogelijk in een min of meer concreet toepasbare regels vastlegt. Op deze wijze hebben maatschappelijke, ethische opvattingen hun doorwerking in het recht. Beide categorieën van rechtersregels markeren de grenzen van het juridisch toelaatbare. Door beide categorieën weten burgers en overheid hoe zich overeenkomstig het recht te gedragen.<sup>46</sup>

---

<sup>41</sup> Zie hierover uitgebreid R.H. Happé, 1996, p. 77 e.v.

<sup>42</sup> Met dit laatste leerstuk is verwant het leerstuk van misbruik van recht van het Hof van Justitie EU. Zie bijvoorbeeld HvJ EG, 21 februari 2006, zaak C-255/02, *BNB* 2006/170, *Halifax*-arrest.

<sup>43</sup> M.A. Kakebeke-Van der Put, *Wetsontduiking*, Uitgevers-maatschappij Æ. E. Kluwer, Deventer-Antwerpen, 1961, p. 9.

<sup>44</sup> HR 26 mei 1926, *NJ* 1926, 723.

<sup>45</sup> Zie bijvoorbeeld R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk der wetsontduiking in het belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 1991, p. 100 e.v. en J.H.M. Nieuwenhuizen, *Rechtsvinding en fiscale werkelijkheid*, Kluwer, Deventer, 2010, p. 25 e.v. Een recent voorbeeld is HR 16 november 2007, *BNB* 2008/68.

<sup>46</sup> Uiteraard kan over de concrete toepassing van wettelijke regels en voorrangregels in de concrete toepassing onduidelijkheid bestaan. Voor beide categorieën regels geldt dan dat het de taak van de rechter is om de betekenis van de regel voor het concrete geval vast te stellen en een beslissing te geven.

Een eerste conclusie kan worden getrokken. Hiervoor is aanvaard dat belastingheffing niet zonder belastingrecht kan.<sup>47</sup> In de hier uiteengezette opvatting van recht als een geheel van regels en beginselen betekent dit dat ook in het belastingrecht rechtsbeginselen een fundamentele rol spelen. Dit is aan de orde zowel bij de uitlegging van wetten alsook in de algemene leerstukken van de Hoge Raad, zoals algemene beginselen van behoorlijk bestuur en *fraus legis*. Vervolgens is duidelijk geworden dat algemene beginselen, maatschappelijke en ethische opvattingen, zich via de fora van wetgever en rechter laten gelden in rechtsbeginselen. In dit opzicht kan ook het belastingrecht zelf niet zonder ethiek. Aldus hebben we ons startpunt dat de ethiek het belastingrecht nodig heeft om te bepalen wat ieders bijdrage aan de samenleving dient te zijn, in een breder perspectief gezet. In dat bredere perspectief blijkt er ook sprake te zijn van een wisselwerking tussen beide. Het recht blijkt een open systeem te zijn.<sup>48</sup>

#### *1.4 De belastinginspecteur: magistratelijkheid en praeter legem handelen*

De inspecteur is een onderdeel van de uitvoerende macht. Op hem rust de wettelijke taak de belastingwetgeving uit te voeren. Bij de aanslagbelastingen is bijvoorbeeld de kernbepaling art. 11 AWR: 'De aanslag wordt vastgesteld door de inspecteur'. Hij dient de aanslag op het juiste bedrag vast te stellen. Hij is daarbij gebonden aan het recht, aan de wettelijke bepalingen en de relevante rechtsbeginselen. Ook de inspecteur dient na te streven dat de aanslag, ongeacht of ooit rechterlijke toetsing plaatsvindt, de toets van rechter Hercules kan doorstaan.<sup>49</sup> Veelzeggend is in dit verband de in vele rechterlijke uitspraken voorkomende uitdrukking: de rechter doet wat de inspecteur had behoren te doen.<sup>50</sup> Net zoals voor de rechter geldt voor de inspecteur het ideaal van de magistratelijkheid als uitdrukking van de ethische plicht om overeenkomstig het recht te handelen. Dit betekent dat de inspecteur een onpartijdige houding dient na te streven en dat hij ook het belang van de rechtsbescherming van de belastingplichtige in zijn eigen handelen dient te verdisconteren. Ter verduidelijking van de implicaties van zo'n magistratelijke houding volgen enige vuistregels:

- een inspecteur dient niet gericht te zijn op maximalisatie van de belastingopbrengst maar zich als toepasser van het recht op te stellen;
- dient geen navorderingsaanslag op te leggen als hij weet of vermoedt dat hij niet over een nieuw feit beschikt;<sup>51</sup>
- dient hem bekende voor de belastingplichtige gunstige feiten en omstandigheden in zijn afweging te betrekken en in een procedure voor de rechter in te brengen;
- dient een onderhandelingsresultaat over fiscale geschilpunten steeds te kunnen verantwoorden in termen van een naar zijn oordeel juiste rechtstoepassing;

---

<sup>47</sup> Zie par. 1.1.

<sup>48</sup> Zie R.H. Happé, 1996, p. 80, voor een uitwerking van het begrip open systeem op het terrein van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

<sup>49</sup> Uiteraard hebben de rechter en de inspecteur een verschillende rol in het rechtsproces. De inspecteur is geen rechter. Hij behoort tot de uitvoerende macht, terwijl de rechter deel uitmaakt van de rechterlijke macht.

<sup>50</sup> Zie bijvoorbeeld HR 21 april 2006, *BNB* 2006/302.

<sup>51</sup> Tenzij is voldaan aan een van de andere voorwaarden van art. 16 AWR, zoals de kwade trouw van de belastingplichtige.

- dient het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel of het zorgvuldigheidsbeginsel toe te passen als hij weet dat in een concrete situatie aan de voorwaarden voor toepassing van die beginselen is voldaan.

Ook als de inspecteur over een beleidsvrijheid beschikt dient zijn handelen aan de eis van magistratelijkheid te voldoen. Hierbij valt te denken aan zijn bevoegdheid om de belastingplichtige informatie te vragen of om een boekenonderzoek in te stellen.<sup>52</sup> Een andere belangrijke bevoegdheid is de bevoegdheid om een boete op te leggen.<sup>53</sup> Te vaak komt het voor dat een inspecteur een boete oplegt zonder het proportionaliteitsbeginsel adequaat in acht te nemen. Een wel zeer sprekend geval is aan de orde in een uitspraak van het Hof Amsterdam inzake een carrouselfraude.<sup>54</sup> De inspecteur had een boete (toen nog verhoging genoemd) van 100% opgelegd, ofwel f 13.306.206. Het Hof toetste de boete aan het proportionaliteitsbeginsel en legde daarbij een relatie tussen de hoogte van de boete en het door de belastingplichtige beoogde belastingvoordeel. Het Hof achtte een boete van 1% een passende sanctie en verminderde de boete tot f 133.062. Onmagistraal handelen van de inspecteur was ook aan de orde in een zaak waarin de inspecteur 100% boeten had opgelegd en ter zitting tegenover de rechters verklaarde: 'Ik heb het BBBB toegepast. Strafvermindering laat ik aan u over.' Daarmee verzaakte de inspecteur bewust zijn rechtsplicht het proportionaliteitsbeginsel te verdisconteren.<sup>55</sup> Juist in de sfeer van de boeteoplegging is magistratelijkheid aan de kant van de inspecteur van groot belang. Vele belastingplichtigen kunnen of willen zich geen procedure permitteren.

De ethiek vraagt van de Belastingdienst soms ook in een verdergaand opzicht recht te doen. Onder bepaalde omstandigheden behoort de inspecteur naast het magistratelijke perspectief ook nog een ander perspectief te hanteren. Dit tweede perspectief houdt nauw verband met het in de vorige paragraaf genoemde gelijkheidsbeginsel. Dit beginsel houdt niet alleen het formele recht op gelijke behandeling in, maar ook het recht om materieel als een gelijke te worden behandeld. Over dit onderscheid merkt Dworkin op: 'the right to treatment as an equal is fundamental, and the right to equal treatment as an equal, derivative.'<sup>56</sup> Onder omstandigheden behoren de belastinginspecteur en de Belastingdienst meer te doen dan de formele gelijkheid te betrachten en moeten zij erop gericht zijn materieel recht te doen in het concrete geval.

Deze ethische plicht is met betrekking tot beleidsregels al in de *doorbraak*-arresten door de Hoge Raad binnen het recht erkend.<sup>57</sup> Zo is de Belastingdienst bevoegd om regels te geven om een aan de wet ten grondslag liggend beginsel beter tot zijn recht te doen komen dan in de bewoordingen van de wet is geschied. Zulke beleidsregels *contra legem* zijn geoorloofd als zij ook steeds een standpunt binnen het recht, *intra ius* zijn, dat wil zeggen in overeenstemming met de doelstelling van de wettelijke

---

<sup>52</sup> Zie de verplichtingen van art. 47 e.v. AWR.

<sup>53</sup> Zie art. 67a e.v. AWR

<sup>54</sup> Hof Amsterdam 13 november 2000, *V-N* 2001/16.31

<sup>55</sup> Zie hierover mijn annotatie onder HR 26 september 2003, *BNB* 2004/63, alsmede verder R.H. Happé, 'De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief', *WFR* 2007/6736, p. 1078.

<sup>56</sup> Ronald Dworkin, 1977, p. 227 en 272.

<sup>57</sup> HR 12 april 1978, *BNB* 1978/135-137.

regeling zijn. Eerder heb ik deze regels aangeduid als regels *praeter legem*.<sup>58</sup> De rechtvaardiging voor deze regels is gelegen in het materiële gelijkheidsbeginsel. Materieel recht doen is ook aan de orde als de Minister gebruik maakt van de bevoegdheid van art. 63 AWR om voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, die zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen.<sup>59</sup> Uit een oogpunt van rechtvaardigheid van het belastingrecht vormt deze hardheidsclausule een fundamentele restbepaling.<sup>60</sup> Principieel hoort hier op grond van de gelijke behandeling van andere belastingplichtigen de verplichting bij om zulke beslissingen in beleidsregels neer te leggen en aldus een algemene werking te geven.<sup>61</sup>

Ook ten aanzien van het handelen van de inspecteur laat het gelijkheidsbeginsel zich binnen het recht gelden. Zo is het in het kader van een vaststellingsovereenkomst hem toegestaan op een onderdeel een bewust van de wet afwijkende afspraak te maken, als maar over het geheel bezien de overeenkomst niet al te zeer in strijd met de wet is.<sup>62</sup> Ook hier is de achtergrond dat materieel recht doen rechtsplicht voor de inspecteur kan zijn, dat wil zeggen dat hij een standpunt behoort in te nemen dat op gespannen voet staat met de bewoordingen van de wet, maar dat wel recht doet aan de achterliggende doelstelling en rechtsbeginselen.<sup>63</sup> Randvoorwaarde is daarbij in ieder geval dat hij niet meer belasting heft dan bij strikte toepassing van de wet aan de orde zou zijn.

Uit het gelijkheidsbeginsel vloeit verder voort dat, als de inspecteur een dergelijk standpunt *praeter legem* inneemt, hij dat in andere gelijke gevallen ook behoort te doen. Immers '(the) discretionary power to be lenient is an impossibility without a concomitant discretionary power not to be lenient, and injustice from the discretionary power not to be lenient is especially frequent; the power to be lenient is the power to discriminate.'<sup>64</sup>

In het verlengde daarvan rust op hem ook de plicht zulke situaties aan de leiding van de Belastingdienst te melden. 'One mayor responsibility of every agency, too often neglected, is to watch for deficiencies in the legislation it administers, and to make systematic recommendations for changes, based upon understanding of the details of administration.'<sup>65</sup> Zijn handelen dient transparant te zijn. Op deze wijze geeft hij inhoud aan zijn plicht de gelijke behandeling van belastingplichtigen serieus na te streven. 'As soon as discretion gives way to rules, the rules should be available to affected parties.'<sup>66</sup> Dit laatste houdt ook in dat zulke beleidsregels door Financiën worden gepubliceerd, dan wel dat bekend wordt gemaakt dat afwijking van de wet niet is toegestaan.

---

<sup>58</sup> Zie hierover uitvoerig R.H. Happé, 1996, p. 32 e.v. Een voorbeeld waarin de inspecteur de grens van *praeter legem* duidelijk overschreed is te vinden in HR 2 mei 2003, *BNB* 2003/287.

<sup>59</sup> Ook in de doorbraakarresten onderkent de Hoge Raad deze bevoegdheid.

<sup>60</sup> Overigens bestaat tegen de toepassing of de weigering daarvan geen toegang tot de rechter. Het is niet een voor bezwaar vatbare beschikking als in art. 26 AWR bedoeld. Zie ook HR 29 maart 2002, *BNB* 2002/174.

<sup>61</sup> Zie ook *V-N* 1982, p. 779.

<sup>62</sup> HR 9 december 2005, *BNB* 2006/201. Zie verder R.H. Happé, 'Fiscaal compromis. Op de grens van publiek- en privaatrecht', in: T. Hartlief & C.J.M. Stolker (red.), *Contractvrijheid*, Kluwer, Deventer, 1999, p. 93-98. Zie ook de partiële codificatie van deze bevoegdheid in art. 64 AWR.

<sup>63</sup> Zie voor een aantal gevallen waarin de inspecteur volstrekt buiten zijn boekje ging R.H. Happé, 'De belastinginspecteur als subsidieverstrekker', *NtFR* 2003/1800.

<sup>64</sup> Kenneth Culp Davis, 1969, p. 170.

<sup>65</sup> Kenneth Culp Davis, 1969, p. 53.

<sup>66</sup> Kenneth Culp Davis, 1969, p. 110.

Samengevat betekent het voorgaande dat de de inspecteur als ware hij rechter een magistratelijke houding dient na te streven. Bovendien dient hij in bijzondere omstandigheden bereid te zijn een standpunt *praeter legem* in te nemen teneinde materieel recht te doen. Inherent daaraan is ook de gerichtheid op de gelijke behandeling van in dezelfde omstandigheden verkerende belastingplichtigen.

### 1.5 De belastingplichtige en het belastingrecht

Ook burgers behoren zich naar het recht te gedragen. Compliance is het moderne begrip daarvoor. In het domein van de belastingen is dat niet anders: belastingplichtigen behoren de belasting te betalen die voor hen uit de wet voortvloeit. Goede wetgeving biedt rechtszekerheid. Dit laatste is op het fiscale terrein van essentieel belang. Het komt tot uitdrukking in art. 104 Grondwet: belastingen worden uit kracht van een wet worden geheven. De belastingschuld wordt geacht rechtstreeks uit de wet voort te vloeien.

Rechtszekerheid mag daarbij niet leiden tot een houding waarbij het in alle gevallen volstaat zich strikt te houden aan de letter van de wet. De plicht om zich aan het recht te houden betekent voor de burger dat hij er ook op gericht is om doel en strekking van de wet in acht te nemen.<sup>67</sup> In zoverre is er geen onderscheid met de houding van de rechter en de inspecteur ten opzichte van het recht.

Niettemin bevindt de burger zich in een andere positie dan de rechter of de belastinginspecteur. Aan iedere burger is het toegestaan in zijn houding tegenover het recht zijn eigenbelang te verdisconteren. Dit vindt ook erkenning in het belastingrecht. De rechter heeft reeds lang aanvaard dat het de belastingplichtige vrijstaat de fiscaal voordeligste weg te kiezen.<sup>68</sup> Ook de wetgever heeft zich in deze zin uitgelaten. Bij de parlementaire behandeling van de bepalingen inzake richtige heffing<sup>69</sup> heeft de wetgever herhaaldelijk betoogd dat het niet de bedoeling was om met deze wet te verhinderen, dat op normale wijze gebruik zou worden gemaakt van toelaatbare middelen om belasting te ontgaan.<sup>70</sup> De juridische begrenzing van het nastreven van het eigenbelang speelt in het bijzonder een rol in het leerstuk van *fraus legis*. Deze grens komt in zicht als er volgens de Hoge Raad sprake is van een persoonlijk motief van vrijdeling van de belastingheffing en bovendien de fiscale constructie op gespannen voet staat met doel en strekking van de wet.<sup>71</sup> Ongebreideld nastreven van het eigenbelang is dus juridisch niet geoorloofd.

Op dit punt is het geboden om na te gaan hoe in de praktijk van het belastingrecht belastingplichtigen omgaan met deze ruimte om fiscaal de voordeligste weg te kiezen.

---

<sup>67</sup> Vergelijk ook *The OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Text, Commentary and Clarifications*, 2001, X Taxation: 'Enterprises should comply with the tax law and regulations in all countries in which they operate and should exert every effort to act in accordance with both the letter and the spirit of those laws and regulations'.

<sup>68</sup> HR 19 januari 1994, *BNB* 1994/87.

<sup>69</sup> Art. 31 tot en met 36 AWR.

<sup>70</sup> Zie o.a. *Kamerstukken II* 1955/56, 4080, nr. 5. p. 11. Zie bijvoorbeeld ook HR 8 maart 1961, *BNB* 1961/133, waarin de Hoge Raad naar deze en vergelijkbare passage verwijst.

<sup>71</sup> Zie in gelijke zin A-G Verburg in zijn conclusie voor HR 6 september 1995, *BNB* 1996/4. Zie over de vergelijkbare benadering in de Verenigde Staten Marvin A. Chirelstein, 'Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance', *Yale Law Journal*, (77) 1967-1968, p. 440 e.v.

Om dit in de juiste context te plaatsen volgt eerst een schets van de belastingpraktijk. Daarbij worden vier kenmerken onderscheiden.

Allereerst is er sprake van een zeer sterk toegenomen *complexiteit* van de belastingwetgeving. Weinig belastingplichtigen zijn nog in staat het overzicht over hun fiscale positie te hebben. Als ergens geldt dat een complexe samenleving complex recht meebrengt, dan is dat wel voor het belastingrecht het geval. Kunnen ‘eenvoudige’ belastingplichtigen doorgaans nog volstaan met nauwgezet de aangifteprogramma’s voor de Inkomstenbelasting te volgen om tot een aanvaardbare aangifte te komen, voor andere belastingplichtigen is dit een volstrekt onmogelijke opgave zonder de bijstand van een belastingadviseur. Dit geldt bij uitstek voor ondernemers, pseudo-ondernemers<sup>72</sup> en zeer vermogende particulieren.

Dit kenmerk van complexiteit staat in nauw verband met een tweede kenmerk. Complexiteit van wetgeving heeft verstrekkende gevolgen voor beoefening van het belastingrecht. Het belastingrecht is zo gecompliceerd geworden dat ook in de categorie van fiscale professionals de ‘homo universale fiscaliter’ een onbereikbaar ideaal is. Met name in de geavanceerde adviespraktijk is *specialisering* een absolute voorwaarde voor verantwoord advies. Een goede belastingadviseur weet wanneer hij een gespecialiseerde collega dient te raadplegen.

Dit tweede kenmerk is niet alleen waarneembaar met betrekking tot de traditioneel grote gebieden van het fiscale recht, zoals inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonbelasting en omzetbelasting, maar ook met betrekking tot kleinere gebieden, zoals het formele belastingrecht. Menig groot advieskantoor heeft zijn eigen formeel recht afdeling. Een voorbeeld van een in dit verband actueel thema is het fiscale boeterecht. De recente invoering van de Vierde tranche van de Awb met de mogelijkheid een boete op te leggen aan de ‘medeplegende’ adviseur spreekt hier voor zich.<sup>73</sup>

Maar ook binnen de verschillende vakgebieden is sprake van verdere verkaveling. Zo zijn binnen de vennootschapsbelasting de belastingheffing van overheidslichamen of de deelnemingsvrijstelling uitgegroeid tot erkende specialismen. Een aansprekend voorbeeld is de deelnemingsvrijstelling. Die was tot 1990 nog ondergebracht in één artikel met 8 leden. Thans kent de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een aparte afdeling deelnemingen met twaalf artikelen met in totaal 78 leden.<sup>74</sup>

Deze ontwikkeling heeft geleid tot een toenemende afhankelijkheid van de deskundigheid van anderen. Vaak heeft de belastingadviseur geen andere keuze dan blind te varen op het oordeel van de door hem geraadpleegde collega. Nog sterker geldt dit voor de relatie van de belastingplichtige tot zijn adviseur.<sup>75</sup> Het risico is dat het oordeel over de ‘overall’ aanvaardbaarheid van een bepaalde constructie niemands verantwoordelijkheid meer is.

---

<sup>72</sup> Zoals, in het vakjargon, digra’s en tbs-ers.

<sup>73</sup> Zie bijvoorbeeld Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 233, Rapport van de Commissie ‘Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?’, Kluwer, Deventer, 2008 en de bespreking daarvan in geschrift nr. 235.

<sup>74</sup> Even aansprekend is het voorbeeld dat het aantal woorden van de Amerikaanse Income Tax Code en bijbehorende Regulations in 1995 718.000 bedroeg en in 2005 7.064.000. Zie <http://www.taxfoundation.org/files/ircwordcount-20061026.pdf>.

<sup>75</sup> In een enkel geval is deze afhankelijkheid ook door de rechter erkend. Bij de beoordeling of sprake is van grove schuld van de belastingplichtige bij een op te leggen boete wijst de Hoge Raad de algemene eis af dat een belastingplichtige zich zelf verdiept in de inhoudelijke aspecten van toepasselijke belastingregelingen. Aldus HR 13 februari 2009, nr. 07/12891, V-N 2009/9.7 en HR 15 mei 2009, V-N 2009/24.8.

Dit brengt ons bij een derde kenmerk: de *'technologisering'* van het belastingrecht. Inherent aan het belastingrecht is het vaak uiterst technische karakter van de regelingen. Fiscale wetgeving wordt gekenmerkt door het gebruik van zeer vele technische termen. Soms worden deze in de wetgeving zelf weer nader gedefinieerd; soms ook wordt verdere invulling aan de rechtspraak overgelaten. Soms ook ziet de Hoge Raad zich gedwongen om gezien de ontwikkelingen in de praktijk een technische term – zo nodig in afwijking van de wettekst – nog verder te verbijzonderen, zoals is gebeurd in het *Falcons*-arrest.<sup>76</sup> De deelnemingsvrijstelling is ook een sprekend voorbeeld hoe in combinatie met de internationale dimensie van die regeling het belastingrecht een buitengewoon technisch karakter heeft gekregen. Het wekt geen verbazing dat in de sfeer van de grensverkenning belastingadvijering soms meer weg heeft van een technische, 'Delftse' wetenschap - hoe kan bijvoorbeeld met zo weinig mogelijk 'substance' de belastingdruk van een constructie zo laag mogelijk gehouden worden zonder dat deze implodeert - dan van een onderdeel van het recht. In dit opzicht misstaat het niet om van *tax engineering* te spreken. Wat in de exacte wetenschappen geldt, namelijk dat een term definiëren tevens inhoudt laten zien hoe men die kan vermijden,<sup>77</sup> gaat - mutatis mutandis - zeker op voor de geavanceerde de tax-planningpraktijk. Door bovendien verschillende wettelijke regelingen op ingenieuze wijze te koppelen wordt het doel bereikt: een constructie waarbij de belastingdruk zo laag mogelijk is.<sup>78</sup> Zulke tax planning leidt geregeld tot fiscale constructies waarbij voor de niet-fiscaal geschoolde belastingplichtige het realiteitsgehalte niet of nauwelijks onder woorden is te brengen.<sup>79</sup> Ook menig fiscaal geschoolde adviseur ontgaat vaak de juiste draagwijdte ervan.<sup>80</sup> Zo constateert de redactie van de *Harvard Law Review*: '(These) tax shelters spot unusual interactions among various provisions in ways never contemplated – and sometimes in ways that few professionals fully understand. Tax shelters have become virtually impossible to define because of the myriad ways in which taxpayers may mix and match Code provisions to produce unintended – but technically legal – tax benefits.'<sup>81</sup> Het belastingrecht is in dit opzicht een ingenieurwetenschap geworden.

Ten slotte valt een vierde kenmerk te onderscheiden: de *'commercialisering'* van het fiscale recht. Belastingadvies is een product geworden. Internationaal heeft daarbij de

---

<sup>76</sup> HR 22 november 2003, *BNB* 2003/34 en in het bijzonder punt 10 van de annotatie van R.J. de Vries bij dit arrest.

<sup>77</sup> Zie Carl G. Hempel, *Filosofie van de natuurwetenschappen*, Uitgeverij Het Spectrum, Utrecht/Antwerpen, 1970, p. 151.

<sup>78</sup> Zie Richard Happé, 'Jongleren met je geweten', in J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, FED, Deventer, 1999, p. 89. Verder R.E.C.M. Niessen, *De fiscaal voordeligste weg*, Gouda Quint, Arnhem, 1994, p. 68-69, die spreekt van het omweg- en het combinatiekarakter van constructies.

<sup>79</sup> Klassieke voorbeelden hiervan zijn HR 12 februari 1992, *BNB* 1992/137 en HR 9 december 1992, *BNB* 1993/66 inzake een vruchtgebruikconstructies en HR 27 januari 1993, *BNB* 1993/111 inzake een geldlenings-constructie. In zijn annotatie onder het laatste arrest spreekt J.E.A.M. van Dijk van fiscale klaplopers en neemt aan dat het voor een belastingconsulent die dit soort constructies verzint, geen eenvoudige opgave is een fatsoenlijk antwoord te vinden op de vraag van zijn zoon: Pappie, wat doe jij eigenlijk de hele dag?

<sup>80</sup> Vergelijk Joseph Bankman, 'The New Market in Corporate Tax Shelters', 83 *Tax Notes* 1775, 1786-87, (1999): 'The more complicated tax shelters are created by a handful of top tax lawyers. It may be that only a few hundred other leading tax lawyers are capable of understanding and identifying such shelters in a timely fashion.'

<sup>81</sup> Zie *Harvard Law Review*, 'Governmental Attempts To Stem the Rising Tide of Corporate Tax Shelters', in: *Developments – Corporations and Society*, *Harvard Law Review*, Vol. 117:2169 (2003/2004), p. 2252.

globalisering van de economie van de laatste twintig jaar als een krachtige katalysator gefungeerd.<sup>82</sup> In sommige onderdelen van het bedrijfsleven heeft de verplichting om belasting te betalen het karakter van louter kostenpost verkregen, welke net zoals andere kosten zo laag mogelijk gehouden moet worden. Op basis van onderzoek in de Verenigde Staten en Australië constateert John Braithwaite: 'Tax liability is driven by more aggressive competition to no longer be thought of in terms of the professional virtue of correct application of legal norms.'<sup>83</sup> Hij hanteert daarbij een ruime definitie van 'aggressive tax planning': 'a scheme or arrangement put in place with the dominant purpose of avoiding tax.'<sup>84</sup> Het normatieve karakter raakt daarbij uit het zicht ten gunste van de economische doelstelling om de post belastingen te elimineren dan wel zo laag mogelijk te maken.

Mede hierdoor is een enorme tax-planningmarkt ontstaan, gevoed en aangejaagd door de wisselwerking tussen de vraag van belastingplichtigen naar steeds scherpere producten en het aanbod daarvan door belastingadviseurs. Met betrekking tot de *supply-side* valt er daarbij nog op te wijzen dat tax planning vaak maatwerk voor een specifieke cliënt is. Daarnaast heeft ook het fenomeen van belastingconstructies als massaproduct een steeds belangrijker plaats gekregen.<sup>85</sup> Vooral banken en verzekeringsmaatschappijen, al dan niet in samenwerking met de belastingadviespraktijk, bieden soms uiterst agressieve constructies aan, mikkend op een groot publiek als potentiële klant.<sup>86</sup> Belastingrecht is aldus in bepaalde sectoren verworden tot een markt, gericht op zoveel mogelijk fiscaal voordeel.

Complexiteit, specialisering, technologisering en commercialisering bepalen heden ten dage in hoge mate de wereld van de belastingheffing. De vraag rijst hoe tegen de achtergrond van recht als een geheel van regels en beginselen, deze fiscale wereld moet worden geduid. Hoe is de houding van een belastingplichtige te typeren die zich laat leiden door alles wat fiscaal-technisch mogelijk en te koop is?

### 1.6 Ideologie van het wetspositivisme

Uit het voorgaande komt een heel ander beeld van het recht naar voren dan recht als een geheel van wettelijke regels en beginselen. Dit andere beeld is vooral te vinden in de sfeer van de geavanceerde grensverkenning door het grote bedrijfsleven en door de zeer vermogende particulieren.<sup>87</sup> Het is daartoe echter niet beperkt. Ook 'gewone' belastingplichtigen zijn vertrouwd met allerlei fiscale producten, zoals allerlei bank- en verzekeringsproducten, waarvan zij het rechtskarakter niet of nauwelijks kunnen doorgronden. Doorslaggevend is voor velen het voorgespiegelde geldelijke voordeel. Iemand die ter financiering van zijn huis een hypotheekovereenkomst sluit, kiest doorgaans vooral voor de hypotheekvorm met de grootste fiscale aftrekpost.

---

<sup>82</sup> Zie bijvoorbeeld hierover Thomas L. Friedman, *The World Is Flat*, Farrar, Straus and Giroux, New York, 2005.

<sup>83</sup> John Braithwaite, *Markets in Vice, Markets in Virtue*, Oxford University Press, Oxford, 2005, p. 118.

<sup>84</sup> John Braithwaite, 2005, p. 16.

<sup>85</sup> Een voorbeeld hiervan zijn de Legio-lease producten. Ten aanzien van deze constructies heeft de Staatssecretaris in een Mededeling van 16 augustus 1994, *V-N* 1994/2868 een tamelijk begunstigend standpunt ingenomen.

<sup>86</sup> Zie hierover bijvoorbeeld N. Nobel, '50 jaar Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)', *WFR* 2004/6583, p. 977.

<sup>87</sup> Zoals in de inleiding vermeld spitst dit preadvies zich in deel 2 toe op de categorie van het grote bedrijfsleven.



Uit dit alles komt een opvatting van het belastingrecht naar voren als een verzameling regels met behulp waarvan zeer gespecialiseerde fiscalisten, tax engineers, producten samenstellen met het uitsluitende oogmerk een zo groot mogelijk fiscaal voordeel te behalen. John Braithwaite wijst erop dat sommige van de grootste internationaal opererende bedrijven in Amerika jarenlang nauwelijks of geen vennootschapsbelasting betaalden.<sup>88</sup> Te hoge belastingen zijn een teken van een slechte performance van de onderneming.<sup>89</sup>

In deze sfeer bestaat het arsenaal van constructies om de belastingdruk te verlagen voornamelijk uit drie vormen. Allereerst zijn er de grensverkennende, fraus legis-achtige constructies. Zulke constructies balanceren op de rand van de wet. Zolang een belastingplichtige zich maar aan de woorden van de wet houdt, is alles geoorloofd. Doel en strekking van de wet zijn van ondergeschikt belang. Ten tweede maken ondernemingen frequent gebruik van *taxhavens*, bijvoorbeeld om er concernfinancieringsmaatschappijen te vestigen.<sup>90</sup> De kunst is hierbij aftrekposten te verschuiven naar landen met een relatief hoog belastingtarief en opbrengsten te laten neerslaan in landen met een laag tarief. Voor de belastinginspecteur is het vaak uiterst lastig om de eventuele onzakelijkheid van zulke verschuivingen binnen een concern te bewijzen. Palan ziet internationale tax planning ter zake als ‘a plethora of accounting strategies aiming at exploiting legal loopholes that allow individuals and companies to shift residence without actually moving.’<sup>91</sup>

Ten slotte is het verschijnsel van de internationale belastingarbitrage, het zoeken naar *mismatches* tussen de verschillende belastingssystemen, een van de belangrijkste instrumenten geworden.<sup>92</sup> Bekende voorbeelden zijn de *double dip* of *triple dip* constructies: het aftrekken van hetzelfde commerciële verlies in twee of meer landen, en de *double dip leases*: het bij leasing gebruikmaken van het feit dat het ene land uitgaat van de juridische eigendom en het andere land van de economische eigendom, waardoor in beide landen een afschrijvingspotentieel ontstaat.<sup>93</sup> Roosenbloom vat het kernachtig samen: ‘One airplane, two owners, two sets of deductions.’<sup>94</sup>

Wetgevers, uitvoerders en rechters kunnen het belang van internationale belastingarbitrage nauwelijks onderschatten. Deze praktijk, inhoudende ‘the deliberate exploitation of differences in national tax systems, is the planning focus of the future.’<sup>95</sup>

---

<sup>88</sup> John Braithwaite, 2005, p. 20 en 161. Zie verder John Pender, ‘Counting the cost of globalisation: how companies keep tax low and stay within the law’, in de *Financial Times* van 21 en 22 juli 2004. Aan de hand van jaarverslagen toont hij aan dat de grote multinationals feitelijk weinig tot geen winstbelasting betalen. Zie ook F.H.M. Grapperhaus in *V-N* 2005/1.10.

<sup>89</sup> Zo maakte Google begin 2006 een forse koersval van 10% omdat de belastingaanslag hoger was uitgevallen dan was nagestreefd en de financiële analisten hadden verwacht. Zie *Volkskrant* 2 februari 2006.

<sup>90</sup> In Nederland stelde de Staatssecretaris van Financiën in 1984 de Coördinatiegroep Taxhavens (de CGT) in om de belastinginspecteurs te ondersteunen in het bestrijden van het ontgaan van belasting door Nederlandse belastingplichtigen door middel van taxhavens. Zie *V-N* 1986/1314.

<sup>91</sup> Ronen Palan, *The Offshore World: Sovereign Markets, Virtual Places, and Nomad Millionaires*, Cornell University Press, Ithaca and London, 2003, p. 84.

<sup>92</sup> Zie hierover R.H. Happé, ‘Belastingethiek vraagt om regels ter voorkoming van “geen belasting”’, *WFR* 2006/6654, p. 42. Verder H. David Roosenbloom, ‘The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the “International Tax System”’, *Tax Law Review* (53) 2000, p. 137.

<sup>93</sup> Andere voorbeelden van exotische tax planning producten zijn: ‘double-non-taxation’, ‘dual resident entities’, ‘hybrid entities’, hybrid financial instruments en ‘single-dip-no-pick-up’.

<sup>94</sup> H. David Roosenbloom, 2000, p. 142.

<sup>95</sup> H. David Roosenbloom, 2000, p. 166.

Bijkomend probleem voor de fiscale overheden is bovendien het gebrek aan transparantie van wat zich werkelijk afspeelt in de verschillende jurisdicties en hoe een en ander juridisch wordt gepresenteerd in het andere land. De econoom Stiglitz spreekt in dit verband van informationele asymmetrie: de ene partij beschikt over informatie die de andere partij niet heeft.<sup>96</sup> De in de inleiding vermelde btw-constructie van ING lijkt hier een aansprekend voorbeeld van.

Zoals gezegd, ligt aan deze tax-planningpraktijk de gedachte ten grondslag dat het belastingrecht slechts een verzameling losse regels is, een *bunch of rules* waarmee het *gaming the system* kan worden gespeeld.<sup>97</sup> Doel en strekking alsmede achterliggende rechtsbeginselen spelen niet of nauwelijks een rol. Alle nadruk ligt op de wettelijke regel zelf en op de mogelijkheden die deze via letterlijke interpretatie dan wel via de koppeling met andere wettelijke regels biedt om zo min mogelijk belasting te betalen. In de ideologie van het fiscale wetspositivisme zijn recht en ethiek strikt van elkaar gescheiden. Voor de ethische factor van het recht is geen plaats. Deze opvatting staat lijnrecht tegenover de opvatting van recht als een geheel van wettelijke regels en rechtsbeginselen. Kern daarvan is dat zij die met het recht van doen hebben – zij het als rechter, uitvoerder dan wel als burger – als leidraad dienen te hanteren dat er een juist antwoord is op elke rechtsvraag, ook al is er geen garantie dat dit antwoord ook daadwerkelijk bereikt wordt.<sup>98</sup> Daartegenover staat het fiscale wetspositivisme ten aanzien waarvan McBarnet treffend spreekt van ‘a mindset in which to comply with the letter but defeat the spirit of the law is deemed clever and legitimate.’<sup>99</sup> De kunst is om tot de uiterste grens van de woorden van de wet te gaan. Daarbij laat men zich niet aanspreken op de verantwoordelijkheid voor zulk gedrag. Recht wordt gezien als een waardenvrije aangelegenheid. De grenzen van hetgeen de wettekst nog toelaat zijn tevens de grenzen van de eigen verantwoordelijkheid. Eerst als de Hoge Raad uitspreekt dat er sprake is van *fraus legis*, zal men dit als leidraad voor toekomstig handelen nemen.

Kortom: in deze wereld is de dominante ideologie die van het wetspositivisme, waarbij de eigen verantwoordelijkheid van de belastingplichtige om overeenkomstig het recht te handelen vervangen is door de techniek van de fiscale ingenieurs. Hun technische constructies bepalen mits zij binnen de grenzen van de woorden van de wet blijven, de grenzen van het nastreven van het eigenbelang.

### *1.7 Over de geest van de wet, creatieve tax planning en het verouderingsproces van de wetgeving*

De wetgever behoort goede wetgeving te maken. Toch is het een *fact of life* dat perfecte wetgeving een onbereikbaar ideaal is. Reeds Aristoteles leerde daaromtrent: ‘Dat (de wet) tekortschiet ligt immers noch aan de wet noch aan de wetgever, maar

---

<sup>96</sup> Joseph E. Stiglitz, 2003, p. 128.

<sup>97</sup> Zie in vergelijkbare zin L.G.M. Stevens, 1997, p. 34 en Simon Strik, ‘Enkele opmerkingen over fiscale ethiek’, in: J.L.M. Gribnau (red.), 1999, p. 118 e.v.

<sup>98</sup> Zie in deze zin Ronald Dworkin, 2006, p. 54: “Ordinary people, lawyers, and judges cannot do much of that.” Verder Richard Happé, ‘Scribo ergo sum, Over de strijd tussen de egel en de vos’, *NJB* 2010, p. 856.

<sup>99</sup> Doreen McBarnet, ‘After Enron will ‘Whiter Than White Collar Crime’ Still Wash?’, *British Journal of Criminology* 46(6) 2006, p. 1104.

aan de aard van de zaak zelf; de materie van het menselijk handelen laat zich nu eenmaal niet vatten in algemene bepalingen.<sup>100</sup> Dit tekortschieten van de wet is nauw verbonden met de eis van algemeenheid van de wet. Er kan zich altijd een situatie voordoen die niet onder de woorden van de wet valt te rangschikken maar daar naar zijn bedoeling wel onder behoort te vallen. Ook het omgekeerde is mogelijk: een situatie die wel onder de wettelijke bewoordingen kan worden gebracht, maar waartegen de strekking van de wet zich verzet.

Bovendien is van belang dat de wetgever een wet vaststelt in een bepaalde maatschappelijke context en met een bepaald doel voor ogen. Latere maatschappelijke ontwikkelingen kunnen een wettelijke bepaling onder druk zetten. In deze zin is wetgeving onderworpen aan een onvermijdelijk verouderingsproces. Kronman wijst erop: 'no one can anticipate all the cases to which a statute may one day applied. The later history of even the most carefully drafted statute is bound to contain some surprises.'<sup>101</sup>

Wetgeving die tekortschiet vraagt om aanpassing door de wetgever, zodra de imperfectie van de wet duidelijk wordt. In directe aansluiting op het hierboven gegeven citaat vervolgt Aristoteles: 'Wanneer de wet dus een algemeen voorschrift geeft en er zich dan een geval voordoet dat niet onder dat voorschrift valt, dan is het juist ... deze tekortkoming te herstellen; men moet dan voorschrijven wat de wetgever zelf voorgeschreven had als hij daar geweest was en wat hij in de wet opgenomen had als hij het onderhavige geval gekend had.' In de eerste plaats raakt dit de wetgever zelf. Hij dient de wet aan te passen *in de geest van die wet*. Vanuit zijn verantwoordelijkheid voor het algemene belang waaraan hij door middel van wetten inhoud geeft, brengt hij de bewoordingen van de wet weer in overeenstemming met de geest van de wet. In dit opzicht is het van belang te onderkennen dat de geest van de wet ruimer is dan doel en strekking van de wet. Het laatste maakt onderdeel uit van het juridische discours, waarvan met name de rechter zich bedient bij de beoordeling van de vraag of er in een bepaalde situatie sprake is van *fraus legis*. De geest van de wet behoort tot het politieke en maatschappelijke discours: datgene wat de wetgever en de samenleving voor ogen staat bij het opstellen van de wet.

In de tweede plaats is deze Aristotelische opvatting relevant voor de belastingplichtige die naar de voordeligste weg zoekt. Agressieve belastingconstructies komen in strijd met de geest van de wet in Aristotelische zin. De belastingplichtige maakt gebruik van een constructies, waarvan hij behoort te weten dat de wetgever, ware hij bij het opstellen van de wet van die constructie op de hoogte geweest, tot aanpassing van de wet zou zijn overgegaan. Zulk handelen, gericht op een zo groot mogelijk fiscaal gewin, staat op gespannen voet met de ethische nakomingsplicht. Men neemt onvoldoende terughoudendheid in acht door niet binnen de grenzen van de geest van de wet te blijven. Een verantwoord zoeken naar de fiscaal voordeligste weg blijft binnen deze grenzen.

Hierbij past de kanttekening dat handelen in strijd met de geest van de wet niet een scherp afgebakend gebied van identieke gevallen betreft. Net zoals bij grensverkenning is ook strijdigheid met de geest van de wet er in gradaties.<sup>102</sup> In het

---

<sup>100</sup> Aristoteles, *Ethica Nicomachea*, V.14, 1137 b. Gebruikte editie is die van de Historische Uitgeverij: Groningen, 1999.

<sup>101</sup> Anthony T. Kronman, *The Lost Lawyer*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge (Massachusetts) & London, 1993, p. 361.

<sup>102</sup> Zie over grensverkenning in gradaties M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Sdu Uitgevers, Amersfoort, 2009, p. 256 e.v. Verder P.F.E.M. Merks, 'Belastingontduiking, -ontwijking en -planning', *MBB* 2006, p. 341 e.v.

algemeen is het zo dat hoe agressiever de grensverkennende constructie is, des te groter de strijdigheid met de geest van de wet. Enerzijds zijn er de evidente gevallen, waarover nauwelijks of geen verschil van mening mogelijk kan zijn. Anderzijds kan er sprake zijn van minder uitgesproken gevallen, waarbij bijvoorbeeld ook de technische kwaliteit van de bestaande wetgeving zelf in het geding is.<sup>103</sup> Ook de situatie dat de wetgever wetgeving te lang ongewijzigd laat voortbestaan, terwijl hij weet dat deze concrete tekortkomingen heeft, kan tot een minder grote evidente strijdigheid met de geest van de wet leiden. Het niet-ingrijpen door de wetgever bij misbruik van wetgeving kan op den duur geduid worden als een impliciete vorm van wetgeving.<sup>104</sup>

Voor een verantwoorde beoordeling van de tax planning praktijk is nog een ander aspect van belang. Sommige rechtsgebieden staan meer bloot aan veroudering van wetgeving dan andere. Het belastingrecht is zo'n gebied. Enerzijds vindt dit zijn oorzaak in allerlei maatschappelijke, economische en technische ontwikkelingen waarmee het belastingrecht verbonden is. Anderzijds wordt dit verouderingsproces versneld doordat wetgeving voortdurend onderzocht wordt op mogelijkheden tot belastingontwijking. Tax planning leidt tot een versnelde veroudering van de wetgeving. Een veroudering die vaak al inzet voordat de wet het Staatsblad heeft bereikt. Nieuwe wetgeving vormt in de handen van de moderne fiscale ingenieurs het onderzoeksmateriaal om nieuwe wegen te ontdekken teneinde aan de rechtsgevolgen van die wetgeving te ontkomen. In dit proces worden tekortkomingen van de wet niet alleen razendsnel blootgelegd maar worden de nieuwe regels ook op profijtelijke allianties met andere regels beproefd.

Creatieve tax planning die op gespannen voet staat met de geest van de bestaande wetgeving, behoort tot nieuwe wetgeving te leiden.<sup>105</sup> Op dit punt wordt een belangrijk kenmerk van het fiscale speelveld zichtbaar: de traditionele wetgever is slechts in beperkte mate in staat om agressieve tax planning, dat wil zeggen tax planning in strijd met de geest van de wet, tijdig het hoofd te bieden. De factor tijd werkt in het voordeel van de belastingontwijkende belastingplichtige. Gedurende een bepaalde periode heeft de wetgever onvoldoende zicht op het oneigenlijke gebruik dat van de wetgeving gemaakt wordt. Er is sprake van onvoldoende transparantie.

Normaal gesproken komt immers een belastingconstructie pas bij de aanslagregeling ter kennis van de belastinginspecteur. Daarbij is het nog eens nodig dat de effecten van de constructie kenbaar in de aangifte zijn opgenomen en dat de inspecteur de constructie ook daadwerkelijk detecteert. Vervolgens moet de rechter zich over de constructie uitspreken. Het eindoordeel van de Hoge Raad laat doorgaans vele jaren op zich wachten.<sup>106</sup>

In het geval de belastingplichtige de procedure verliest, is in zekere zin de schade voor hem beperkt. Een belastingplichtige die een agressieve constructie toepast, calculeert het risico in dat hij uiteindelijk in het ongelijk wordt gesteld. Stiglitz merkt over deze situatie op: 'At worst, the IRS might disallow the deal, forcing a company to pay the taxes it should have paid in the first place. It was like a loan from the

---

<sup>103</sup> Zie hierover verder par. 2.11.

<sup>104</sup> Zie eerder Richard Happé, in: J.L.M. Gribnau (red.), 1999, p. 82.

<sup>105</sup> Een vermaard voorbeeld waarbij misbruik werd gemaakt van de inrichting van het heffingsproces en een *loophole* in de destijds geldende regeling van de heffingsrente, is HR 20 februari 1998, *NJ* 1998, 526, *AB* 1998, 231 en *BNB* 1998/277, *Staat/Lenger*.

<sup>106</sup> Zie ook R.H. Happé, 'Belastingethiek vraagt om regels ter voorkoming van 'geen belasting'', *WFR* 2006/6654, p. 41 e.v.

government – sometimes at a rate that was better than the firm could get on the market. The government rarely attempted to collect penalties – and rarely succeeded when it did.<sup>107</sup> De belastingplichtige betaalt alsnog de belasting waarmee hij van begin af aan redelijkerwijs al rekening heeft kunnen houden.<sup>108</sup>

De tweede mogelijkheid is dat de fiscus verliest. De Hoge Raad acht de constructie niet in strijd met het recht. De kans is dan aanwezig dat de wetgever het resultaat niet aanvaardbaar acht en zodanig in strijd met de geest van de wet oordeelt dat hij besluit tot aanpassing van de wet over te gaan.<sup>109</sup> Onvermijdelijk is er dan een aanzienlijke periode sinds de eerste toepassing van de constructie verstreken. Het gevolg is dat degenen die in die periode van de constructie gebruik hebben gemaakt nog het fiscale voordeel genieten. Wetgeving heeft immers als uitgangspunt onmiddellijke werking. Zij werkt alleen voor de toekomst. Constructies die voor de inwerkingtreding van de nieuwe wet zijn geëntameerd, laat de wetgever in de regel ongemoeid.<sup>110</sup>

Twee conclusies kunnen worden getrokken, De eerste conclusie betreft de nakomingsplicht. Deze plicht vraagt van belastingplichtigen dat zij bij het zoeken naar de fiscaal voordeligste weg binnen de grenzen van de geest van de wet blijven. Dit laatste is in Aristotelische zin bedoeld: men behoort geen constructies toe te passen die voor de wetgever bij het opstellen van de wet aanleiding zouden zijn geweest de wet anders te formuleren.

De tweede conclusie is dat geen enkele wetgever in staat is een perfecte wet te maken. Bovendien kan hij onmogelijk toekomstige ontwikkelingen voorzien. Veroudering is daarmee een onvermijdbaar kenmerk van elke wet. Vooral voor fiscale wetgeving komt hier nog een extra verouderingsfactor bij: de verbeeldingskracht van de tax-planningpraktijk. Totdat de wetgeving is aangepast, bestaat een temporele ruimte voor belastingconstructies. Steeds slaagt de verbeeldingskracht erin de regel te ontstijgen. Karl Popper heeft er in algemene zin op gewezen: ‘als er zo iets is als toename van menselijke kennis dan kunnen we vandaag niet vooruitlopen op wat wij pas morgen zullen weten.’<sup>111</sup> Dit inzicht heeft ertoe geleid dat de wetgever andere wetgevingsstrategieën is gaan ontwikkelen.

### 1.8 Over de grenscorrecties van de temporele speelruimte

Langs verschillende wegen tracht de wetgever de speelruimte voor agressieve belastingontwijking te verkleinen. De eerste methode is die van *specifieke anti-misbruikwetgeving met terugwerkende kracht*. Op deze wijze verkleint de wetgever de temporele ruimte van de ontwijkingsconstructies. De meest bekende en min of meer geaccepteerde vorm is wel het ‘wetgeven bij persbericht’. Deze techniek houdt in dat in een persbericht wordt aangekondigd dat een wetsvoorstel wordt ingediend en dat aan de nieuwe wet terugwerkende kracht wordt verleend tot de datum van het persbericht.<sup>112</sup> Vanaf die datum zijn belastingplichtigen die een bepaalde constructie

<sup>107</sup> Joseph E. Stiglitz, 2003, p. 130.

<sup>108</sup> Zie ook Doreen McBarnet, ‘When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude’, in: Valerie Braithwaite (ed.), *Taxing Democracy, Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate, Aldershot, 2003, p. 232.

<sup>109</sup> Zie ook C.B. Bavinck, Reparatie van een onwelgevallig arrest, *V-N* 2010/1.0, p. 6.

<sup>110</sup> Zie bijvoorbeeld C. Sampford, *Retrospectivity and the rule of law*, Oxford University Press, Oxford, 2006, p. 60 en 81 en M.R.T. Pauwels, 2009, p. 255-256.

<sup>111</sup> Karl R. Popper, *De armoede van het historicisme*, De Arbeiderspers, Amsterdam, 1967, p. 10.

<sup>112</sup> Zie M.R.T. Pauwels, 2009, p. 3.

overwegen, gewaarschuwd dat de aanzienlijke kans bestaat dat de rechtsgevolgen van die constructie zullen veranderen. Tegelijkertijd markeert het persbericht ook de grens van de temporele ruimte waarbinnen de ontwijkingsconstructie nog het beoogde effect heeft. Voor de datum van het persbericht aangegane constructies laat de wetgever ongemoeid, voor zover het de rechtsgevolgen van voor die datum betreft.<sup>113</sup>

Afgezien van het aspect van terugwerkende kracht is specifieke anti-misbruikwetgeving doorgaans zeer effectief om het gesignaleerde misbruik te stoppen.<sup>114</sup> Het biedt echter geen definitieve oplossing voor het ontgaansgedrag. Specifieke anti-misbruikwetgeving bevat ook weer nieuwe aangrijpingspunten om nieuwe ontgaansmogelijkheden te beproeven. Hier is sprake van een paradox: het dichten van bestaande *loopholes* creëert tegelijkertijd de *loopholes* van de toekomst. Een onvermijdelijk gevolg hiervan is een steeds grotere gedetailleerdheid en complexiteit van de wetgeving. Beide partijen, wetgever en de geavanceerde adviespraktijk, houden aldus een proces van voortdurende actie en reactie gaande.<sup>115</sup> Een tweede methode is die van de *algemene anti-misbruikbepaling*.<sup>116</sup> In ons land is de regeling van de richtige heffing, opgenomen in art. 31 AWR e.v., daarvan het voorbeeld. Daarnaast kent Nederland het door de rechter ontwikkelde leerstuk van *fraus legis*. De Nederlandse belastingdienst past sinds ruim twintig jaar de richtige heffing niet meer toe, doch uitsluitend het leerstuk van *fraus legis*.<sup>117</sup> Reden hiervoor was dat beide leerstukken in de praktijk nagenoeg dezelfde reikwijdte hadden en bovendien *fraus legis* minder procedurele vereisten bevatte. *Fraus legis* komt in de volgende paragraaf aan de orde als de rol van de rechter wordt besproken. Een derde methode is om de wetgeving te *vereenvoudigen*. Het belangrijkste voorbeeld hiervan is de invoering van de vermogensrendementsheffing (box 3 van de inkomstenbelasting), waarmee tal van ontgaansmogelijkheden in de inkomsten uit vermogen-sfeer onmogelijk zijn gemaakt.<sup>118</sup> In dit verband wordt ook wel van robuuste wetgeving gesproken. Hiermee kan de wetgever aanzienlijke winst behalen, doch ook zulke vereenvoudigde, robuuste wetgeving geeft onvermijdelijk weer op tal van punten aangrijpingspunten voor nieuwe constructies. Wetgeving bevat immers per definitie begrippen om tot bepaalde classificaties te komen.<sup>119</sup> Juist de grenzen van het toepassingsgebied van een wettelijk begrip vormen de uitdaging voor de

---

<sup>113</sup> Tenzij natuurlijk de fiscus nog in rechte de ontwijkingsconstructie onder de oude wetgeving bestrijdt.

<sup>114</sup> Bovendien gaat zulke wetgeving ook geregeld verder en leidt zij tot overkill. Zie hierover D.B. Bijl en J.A.G. van der Geld, *Overkill in fiscale wet- en regelgeving*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, No. 237, Kluwer, Deventer, 2009.

<sup>115</sup> Zie bijvoorbeeld het wetgevingsproces rondom art. 2, lid 2, Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970. Bij wet van 18 december 1995, *Stb.* 1995, 659 werd naar aanleiding van ontgaansconstructies de belastbaarheid van de verkrijging van economische eigendom van onroerende zaken geïntroduceerd. Onmiddellijk werden nieuwe ontgaansconstructies beproefd rondom het begrip 'enig risico van tenietgaan'. Toen de Hoge Raad in HR 3 november 1999, *BNB* 2000/23, de overigens slordige definitie van de wetgever afstrafte, greep de wetgever onmiddellijk in: de wet werd met terugwerkende kracht tot 12 november 1999, 18.00 uur gewijzigd.

<sup>116</sup> Zie voor een recent overzicht David Pickup, 'In Relation to General Anti-Avoidance Provisions: A Comparative Study of the Legal Frameworks Used by Different Countries to Protect Their Tax Revenues', in: Judith Freedman (ed.), *Beyond Boundaries*, Oxford University, Oxford, 2008, p. 9-22.

<sup>117</sup> De wettelijke regeling van art. 31 AWR e.v. inzake richtige heffing wordt sinds 1 augustus 1987 niet meer toegepast. Zie Persbericht Ministerie van Financiën van 29 juli 1987, nr. 87/222.

<sup>118</sup> Zie ook S.A.W.J. Strik, 'Leo Stevens, ethiek en fiscaliteit', in: D.A. Albrechtse en P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen, deel I, De wetenschap*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 578.

<sup>119</sup> Zie bijvoorbeeld HR 25 januari 2008, *BNB* 2008/61 en HR 21 november 2008, *BNB* 2009/9 inzake de 'terbeschikkingstellingsregeling' van art. 3.91 Wet IB 2001 en box 3, alsmede over hetzelfde begrip het Besluit van 1 december 2008, nr. CPP2008/520M, *Stcrt.* 243, *BNB* 2009/33.

ontwijkingsconstructies. ‘The legislature, if it is to act at all, must impose special burdens upon or grant special benefits to special groups or classes of individuals.’<sup>120</sup> Hoewel dus door vereenvoudiging het verschijnsel van ontwijking tijdelijk sterk kan worden teruggedrongen, geeft dit geen definitieve oplossing. Steeds zal de tax-planningpraktijk weer aangrijpingspunten vinden om ontgaansconstructies te ontwerpen.

Vrij recent is een vierde methode. Om misbruik tegen te gaan neemt de wetgever een *vangnetbepaling* in de wet op. Een voorbeeld hiervan is te vinden in de regeling inzake excessieve beloningen: art. 3.92b, lid 4, Wet IB 2001. Onder lucratieve beloningen worden mede begrepen bepaalde rechten die ‘gelet op de feiten en omstandigheden, economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met’ enz. Door een verwijzing naar de doelstelling van de regeling op te nemen legt de wetgever een licentie tot analogie in de wet vast. De wetgever introduceert hier principieel een stuk rechtsonzekerheid ten gunste van de rechtsgelijkheid. Daarbij is te verwachten dat de tax-planningpraktijk hiermee terdege rekening zal houden en dat zulke bepalingen een dempende werking op bepaalde constructies zullen hebben.<sup>121</sup> Maar ook hier zal zich ongetwijfeld de bovengenoemde paradox voordoen. Immers als de rechter in een concreet geval beslist of een dergelijke bepaling van toepassing is, maakt hij de grenslijnen van de vangnetbepaling minstens voor een deel zichtbaar.

Sinds 2007 heeft de Britse belastingdienst, de HMRC, voor een vergelijkbare benadering gekozen. Mede in het kader van het vereenvoudigen van antimisbruik wetgeving is er nu sprake van een *principles-based approach*. Gedetailleerde wetgeving wordt vervangen door een principe in de wet neer te leggen. Het eerste voorbeeld is in de sfeer van de renteconstructies: ‘A return designed to be economically equivalent to interest is to be taxed in the same way as interest.’<sup>122</sup> Verder gaan steeds meer overheden ertoe over *disclosure-wetgeving* in te voeren. Onder zulke wetgeving heeft de belastingplichtige of zijn adviseur de plicht om een constructie vroegtijdig aan de belastingdienst te melden. Op deze wijze wordt op een indringende wijze ingebroken in de temporele ruimte van ontgaansconstructies. Deze benadering is een voorbeeld van de steeds sterker wordende roep om transparantie.<sup>123</sup>

In bijvoorbeeld Engeland zijn adviseurs en accountants wettelijk verplicht om constructies binnen vijf dagen na gereed komen aan de belastingdienst te melden. Bij niet-nakoming belooft de adviseur maximaal een initiële boete van £ 5000 en bij verder in gebreke blijven nog eens £ 600 per dag.<sup>124</sup>

De vraag is uiteraard of, en in welke mate, zulke wetgeving de beoogde effecten heeft. De Engelse wetgeving bevat enkel een meldingsplicht van constructies. In voorkomende gevallen zal de wetgever dan wel de belastingdienst sneller kunnen ingrijpen dan zonder zo’n verplichting. De constructie is immers eerder bekend. Aan

---

<sup>120</sup> Joseph Tussman and Jacobus tenBroek, ‘The Equal Protection of the Laws’, *California Law Review*, September (XXXVII, 3) 1949, p. 343.

<sup>121</sup> J.L.M. Gribnau, ‘Rechtszekerheid en overgangsrecht’, in: A.O. Lubbers, M. Schuver-Bravenboer, H. Vording (red.), *Opstellen fiscaal overgangsbeleid*, Kluwer, Deventer, 2005, p. 84, spreekt hier van het *chilling effect*.

<sup>122</sup> HMRC, ‘Principles-based approach to financial products avoidance: a consultation document’, op [http://www.hm-treasury.gov.uk/d/pbr08\\_financialproducts\\_802.pdf](http://www.hm-treasury.gov.uk/d/pbr08_financialproducts_802.pdf). Inmiddels is ook een tweede regeling in de sfeer van ‘income transfers’ wet geworden en is recent een discussedocument gepubliceerd met betrekking tot ‘group mismatches’. Zie <http://www.hmrc.gov.uk/news/financial-discussion-paper-160310.pdf>.

<sup>123</sup> Zie o.a. Joseph E. Stiglitz, 2003, p. 168.

<sup>124</sup> Zie HMRC, ‘Guidance Disclosure of Tax Avoidance Schemes’, October 2008, p. 63 en 86, op: <http://www.hmrc.gov.uk/aiu/disclosure-nov08.pdf>.

de andere kant is er geen sprake van een verbod op belastingconstructies. Belastingplichtigen kunnen dus net zoals voorheen er gebruik van maken. Ook is het maar de vraag of de Engelse belastingdienst, de HMRC, in staat is een groot aantal meldingen te verwerken, op hun merites te beoordelen en op basis daarvan tot actie over te gaan.

Een geheel andere benadering om de temporele ruimte voor ontwijkingsconstructies te verkleinen vindt plaats op het niveau van de uitvoerder. Daarbij gaat het om een toenadering tussen belastingdienst en bedrijfsleven om tot een verbeterde relatie met elkaar te komen. Zo beveelt de OECD aan: 'revenue bodies establish a tax environment in which trust and cooperation can develop so that enhanced relationships with large corporate taxpayers and tax advisers can exist.'<sup>125</sup> Nederland vervult daarbij een voortrekkersrol met de introductie van het horizontale toezicht. Met name de met het grote bedrijfsleven afgesloten handhavingsconvenanten leveren hier een constructieve bijdrage aan.<sup>126</sup> In zo'n convenant verplicht de grote onderneming zich vrijwillig fiscale risico's te melden. Allerlei vragen rijzen hier, zoals wat onder fiscale risico's moet worden verstaan en wie dat bepaalt.<sup>127</sup> Bovendien geldt ook hier dat 'melden' nog geen achterwege laten van agressieve tax planning garandeert. Per saldo is hier echter sprake van het vrijwillig opgeven van de temporele ruimte door de betrokken belastingplichtigen. Fiscus en belastingplichtige stellen wederzijds vertrouwen voorop.

Langs verschillende wegen trachten de wetgever en de uitvoerder de temporele ruimte voor ontgaansconstructies te verkleinen. Doch, net zoals in de wedstrijd tussen Achilles en de schildpad<sup>128</sup>, inhalen kan de overheid haar tegenstander niet. Steeds blijft er, hetzij vanwege de inherente beperkingen van wetgeving, hetzij vanwege de informationele asymmetrie tussen belastingplichtige en overheid, ruimte over voor belastingconstructies die op gespannen voet met de geest van de wet staan. In deze zin is de vrijwillige melding van fiscale risico's in het kader van de handhavingsconvenanten te zien als een uit eigener beweging opgeven van een deel van de voorsprong.

### *1.9 De rechter en de grenzen van het rechtssysteem*

De wetgever is niet in staat de praktijk van agressieve tax planning afdoend tegemoet te treden. Hoewel in concrete situaties loopholes gedicht kunnen worden, wetgeving vereenvoudigd en *disclosure*-wetgeving ingevoerd kunnen worden, is het een illusie

---

<sup>125</sup> OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, Fourth OECD Forum on Tax Administration, Cape Town South Africa, 2008, p. 35, op: <http://www.oecd.org/dataoecd/28/34/39882938.pdf>.

<sup>126</sup> Zie R.H. Happé, 'Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share', in Jeroen Sprenger e.a. (red.), *Per saldo, Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Sdu Uitgevers: Den Haag, 2007, p. 57 e.v. en het themanummer van *TFO*, 2009, nr. 101, over Horizontaal toezicht. Verder ook par. 2.10.

<sup>127</sup> Zie R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO*, 2009, p. 10.

<sup>128</sup> "Achilles en de schildpad" is een aan Zeno van Elea toegeschreven paradox. De snelvoetige Achilles gaat een wedstrijd aan met de schildpad. De schildpad krijgt een voorsprong. Wanneer Achilles het punt A bereikt, waar de schildpad kort tevoren was, is de schildpad intussen bij punt B aangekomen. Arriveert Achilles bij dit punt B, dan is de schildpad intussen aangekomen bij punt C. Kortom: Achilles zal de schildpad nooit inhalen. De schildpad blijkt toch de snelste te zijn.



te veronderstellen dat agressieve tax planning daarmee tot het verleden gaat behoren. Thans is de vraag aan de orde welke rol de rechter in dit verband speelt. De taak van de rechter is recht te spreken. Hij is ipso facto aan het recht gebonden. Van de rechter kan en mag niet verwacht worden dat hij het definitieve antwoord heeft op agressieve belastingontwijking. De rechter moet de grenzen van het recht respecteren. In een recent arrest uit 2008 bracht de Hoge Raad dit als volgt onder woorden: ‘De rechter zal in het algemeen slechts dan zelf in een gebrek dat aan een wettelijke regeling op het gebied van belastingen kleeft, kunnen voorzien indien zich uit het stelsel van de wet, de daarin geregelde gevallen en de daaraan ten grondslag liggende beginselen, of de wetsgeschiedenis, voldoende duidelijk laat afleiden hoe zulks dient te geschieden.’<sup>129</sup> Deze opvatting van de Hoge Raad is verwant met de rechtstheoretische opvatting die ik hiervoor heb geschetst: recht als een geheel van wettelijke regels en rechtsbeginselen.<sup>130</sup> Vanuit deze taakopvatting maakt de rechter de uiterste grenzen zichtbaar tot waar hij kan gaan. Daarbij neemt hij ook ter wille van de rechtszekerheid en rechtsgelijkheid de eisen van consistentie en coherentie in acht. Deze bepalen in hoge mate de architectuur en daarmee ook de grenzen van het rechtssysteem. Niet alles wat maatschappelijk onaanvaardbaar is, of anders gezegd: in strijd is met de geest van de wet, is daarmee ook rechtens onaanvaardbaar. De rechter moet zich binnen de grenzen van het recht bewegen. Hier blijkt dat de grenzen van het recht niet samenvallen met die van de ethiek.

In dit verband zijn ook de staatsrechtelijke verhoudingen van belang. De rechter is geen wetgever. Uit de rechtspraak inzake de toetsing van wetgeving aan het gelijkheidsbeginsel blijkt ook dat de rechter een terughoudende opstelling kiest als het om zijn rechtsvormende taak gaat.<sup>131</sup> Vanuit het perspectief van het machtsevenwicht dient de rechter ervoor te waken om niet op de stoel van de wetgever te gaan zitten.<sup>132</sup> Hierna wordt op een aantal gebieden van grensverkenning nagegaan waar de rechter zijn grens legt.

Een eerste grens is gelegen in het leerstuk van *fraus legis*. In het zoeken door belastingplichtigen naar het voor hen voordeligste resultaat vervult het leerstuk van *fraus legis* een belangrijke rol. Daarbij dient bedacht te worden dat voor de rechter *fraus legis* een *ultimum remedium* is. Het komt pas aan de orde als de normale interpretatiemethoden niet tot een bevredigend resultaat leiden. Vanwege dit bijzondere karakter hanteert de Hoge Raad twee zware criteria: ten eerste moet er sprake zijn van een doorslaggevend motief om de belastingheffing te vrijdelen (het ontgaansmotief) en ten tweede is er de eis van miskenning van doel en strekking van de wet als de normale rechtsgevolgen van toepassing zouden zijn (strijd met doel en strekking van de wet).<sup>133</sup>

Het is zonder meer duidelijk dat de reikwijdte van *fraus legis* niet samenvalt met de geest van de wet. De rechter is er niet om elk tekortschieten van de wet, dat voor de wetgever aanleiding behoort te zijn om de wet aan te passen, te repareren. De rechter spreekt recht vanuit het rechtssysteem. Hij is gebonden aan het recht. Dit betekent

---

<sup>129</sup> HR 14 november 2008, *BNB* 2009/3.

<sup>130</sup> Zie par. 1.2.

<sup>131</sup> Zie met name HR 12 mei 1999, *BNB* 1999/271, het *arbeidskostenforfait*-arrest.

<sup>132</sup> Zie bijv. S.K. Martens, ‘De grenzen van de rechtsvormende taak van de rechter’, *NJB* 2000, p. 750 en Richard Happé, ‘Over trias politica en rechtsbescherming in het belastingrecht’, in Ronald Janse, Sanne Taekema en Ton Hol (red.), *Rechtsfilosofische annotaties*, Ars Aequi Libri, Nijmegen, 2007, p. 63 e.v.

<sup>133</sup> R.L.H. IJzerman, *Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 1991, p. 113 en J.H.M. Nieuwenhuizen, 2010, p. 17 e.v.

bijvoorbeeld ook dat hij rekening houdt met de eigen aard van het rechtssysteem alsmede met zijn verhouding tot de wetgever. Als een fraus-legisachtige constructie bijvoorbeeld inspeelt op een fundamentele keuze van de wetgever ten aanzien van het systeem van de wet, dan kan de constructie niet met een beroep op het leerstuk van fraus legis terzijde worden gesteld. Dit is ook het geval als het resultaat van de constructie maatschappelijk zeer onbevredigend is.<sup>134</sup> Verder is ook de omstandigheid dat de wetgever het mogelijke misbruik bij de totstandkoming van de wet onder ogen heeft gezien, maar daarvoor de wettekst niet heeft willen aanpassen een argument voor de rechter om het leerstuk niet toe te passen.<sup>135</sup>

In dit verband past nog een enkele opmerking over fraus legis in het licht van de betekenis van buiten het recht vigerende maatschappelijke beginselen. Ongetwijfeld klinken in het leerstuk van fraus legis en de door de Hoge Raad gehanteerde criteria maatschappelijke noties door van hetgeen nog betamelijk is in het zoeken naar de fiscaal voordeligste weg. Dit is in het bijzonder het geval bij het motiefvereiste. De Hoge Raad heeft de achterliggende notie dat er grenzen gesteld moeten worden aan het ongebreideld nastreven van het eigenbelang zeer beperkt in het juridische domein laten doorwerken. Velen hebben bepleit om alleen een objectief criterium te hanteren: de miskennis van doel en strekking van de wet.<sup>136</sup> Door daarnaast nog een subjectief criterium aan te leggen – er moet sprake zijn van een doorslaggevende motief van belastingbesparing – en daarvan de bewijslast nog eens bij de fiscus te leggen, verschaft de Hoge Raad ruim baan aan vergaande ontwijkingsconstructies en dus aan het nagenoeg ongebreideld nastreven van de fiscaal voordeligste weg.

Een ander voorbeeld van doorwerking van maatschappelijke en ethische normen heeft betrekking op het tweede vereiste van doel en strekking. De rechter acht daarbij onder omstandigheden relevant of er sprake is van een constructie die willekeurig op elk door de belastingplichtige gewenst moment kan worden herhaald.<sup>137</sup> Belastingbetaling mag niet een kwestie van vrijwilligheid worden door toepassing van kunstgrepen.<sup>138</sup>

Uiteraard blijft het middel van fraus legis een belangrijk instrument om ontgaansconstructies te bestrijden. De rechtspraak van de Hoge Raad laat hier vele belangrijke voorbeelden van zien. Niettemin doet zich hier een zelfde verschijnsel voor als bij wetgeving. Een arrest van de Hoge Raad levert in vele gevallen weer de ingrediënten op voor een volgende constructie: welke elementen van de uitspraak kunnen gebruikt worden voor een volgende constructie, welke elementen moeten aangepast of vermeden worden. Een bekend voorbeeld hiervan zijn de kasgeldconstructies uit de negentiger jaren.<sup>139</sup> Ook de winstdrainage-arresten kunnen hier genoemd worden.<sup>140</sup> Het arrest *Cadbury Schweppes* van het Hof van Justitie ten

---

<sup>134</sup> Zie bijvoorbeeld HR 15 juli 1997, *BNB* 1997/296 en HR 29 april 1998, *BNB* 1998/216. Verder Richard Happé, 'Jongleren met je geweten', in J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, FED, Deventer, 1999, p. 93.

<sup>135</sup> Zie HR 8 juli 1992, *BNB* 1992/308 en HR 10 juli 2009, *BNB* 2009/237. In dit laatste arrest overwoog de Hoge Raad overigens dat als de wetgever de bestaande wet niet aanpast nadat gebleken is dat ontgaansconstructies worden opgezet, dit geen belemmering vormt om zulke constructies met fraus legis te bestrijden.

<sup>136</sup> J.H.M. Nieuwenhuizen, 2010, p. 25 en 189.

<sup>137</sup> HR 9 februari 1994, *BNB* 1994/231.

<sup>138</sup> Den Boer, Koopman en Wattel, *Fiscaal commentaar, Algemeen Belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 1999, p. 70. Zie ook A-G Wattel in zijn conclusie bij HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/118.

<sup>139</sup> Zie bijvoorbeeld HR 11 juli 1990, *BNB* 1990/293, HR 22 juli 1994, *BNB* 1994/297 en HR 12 maart 1997, *BNB* 1997/201.

<sup>140</sup> Zie o.a. HR 26 april 1989, *BNB* 1989/217 en voor een overzicht de conclusie van A-G Wattel bij HR 8 februari 2002, *BNB* 2002/218 en J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2010, p. 103 e.v.

aanzien van misbruik van recht is in deze zin een duidelijke leidraad voor verdere tax planning.<sup>141</sup> Hier doet zich een variant van de eerder genoemde paradox voor: elke keer als de rechter *fraus legis* of misbruik van recht vaststelt dan wel niet aanwezig acht, markeert hij tegelijkertijd de grenzen van het recht en verschaft nieuwe mogelijkheden om verdere grensverkenning te beproeven.

Een tweede grensmarkering van hoever de belastingrechter kan gaan is te vinden op het terrein van de *internationale cross-border tax arbitrage*. Eerder heb ik dit verschijnsel omschreven als het zoeken naar *mismatches* tussen de verschillende belastingssystemen. Avi-Yonah definieerde het als ‘transactions that are designed to take advantage of differences between national tax systems to achieve double non-taxation.’<sup>142</sup> Belastingplichtigen handelen daarbij overeenkomstig de wettelijke bepalingen van elk betrokken rechtssysteem, doch het resultaat van hun handelen is dat bijvoorbeeld een verlies in twee landen in mindering op de winst wordt gebracht. De rechter beoordeelt de hem voorgelegde constructie uitsluitend vanuit zijn eigen jurisdictie.

Uit een oogpunt van constructiebestrijding vormen ook de belastingverdragen geregeld een bijkomende complicerende factor. De nationale rechter beoordeelt zulke grensoverschrijdende constructies vanuit het nationale en verdragsrechtelijke perspectief. Daarbij dient ook het rechtskarakter van het van toepassing zijnde verdrag geëerbiedigd te worden. Volgens de Hoge Raad is het bijvoorbeeld niet toegestaan ‘dat een Staat het Verdrag gedeeltelijk buiten werking stelt door posterieure aanpassingen in de nationale wet van termen die in het Verdrag niet zijn gedefinieerd.’<sup>143</sup> Een en ander bepaalt en beperkt de armslag van de rechter om agressieve tax planning tegen te gaan. Bovendien is de aanpassing van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting een kwestie van lange adem.

Samenvattend kunnen we constateren dat ook van de rechter niet het definitieve antwoord in de strijd tegen ontwijkingsconstructies valt te verwachten. De rechter dient binnen de grenzen van het recht te blijven. Constructies in strijd met de geest van de wet vormen een veel grotere klasse van gevallen dan de subklassen van *fraus legis* constructies en belastingarbitrage gevallen.

---

<sup>141</sup> HvJ EG 12 september 2006, C-196/04, *BNB* 2007/54. Een ander bekend voorbeeld waren HR 18 november 1998, *BNB* 1999/35-37, de *trust*-arresten. Zie hierover *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 939, nr. 3, p. 10. Aanvankelijk leken de arresten een dam tegen belastingontduiking op te werpen, vervolgens bleken zij een handleiding voor internationale estateplanning te vormen.

<sup>142</sup> Reuven S. Avi-Yonah, ‘Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime’, *Bulletin for International Taxation*, April 2007, p. 137.

<sup>143</sup> HR 5 september 2003, *BNB* 2003/379. Zie ook F.A. Engelen, *Over waarden en normen, Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht*, Kluwer: Deventer, 2006, p. 27. Engelen bepleit ook een meer actieve houding van de rechter; zie p. 37. Zie recent HR 19 juni 2009, *BNB* 2009/263-265.

## 1.10 Een tussenbalans

*'La pensée la plus vivante se glacera dans la formule qui l'exprime. Le mot se retourne contre l'idée. La lettre tue l'esprit.'*<sup>144</sup>

Uitgangspunt in dit eerste deel was de ethische plicht om zich volgens het belastingrecht te gedragen. Algemeen is aanvaard dat zonder belastingheffing geen samenleving mogelijk is. Hetzelfde geldt voor de notie dat wetgeving is vereist om te kunnen bepalen wat ieders bijdrage moet zijn. De reden ligt voor de hand: de wetenschap dan wel het vermoeden dat anderen niet bijdragen, tast de bereidheid aan om zelf ook zijn bijdrage te blijven leveren. In de speltheorie vormt belastingheffing dan ook een klassiek voorbeeld van het vermijden van het *free riders* dilemma. 'It would be nice if everyone voluntarily contributed money for maintaining roads, running schools and post offices, and the hundreds of other functions of government. But few people would do so knowing that many others would pay nothing. Most people can be convinced that taxes for public works are desirable, provided that everyone pays. Thus government enforces payment of taxes.'<sup>145</sup> Uitsluitend gebaseerd op ethiek kan geen geordende samenleving ingericht of in stand gehouden worden. Voor financiering van de overheidsuitgaven is dus belastingrecht nodig. Om te kunnen vaststellen of nakoming van het belastingrecht ethisch voldoende is, is allereerst onderzocht wat onder recht dient te worden verstaan. Recht moet worden opgevat als een geheel van wettelijke regels en rechtsbeginselen. Wettelijke regels zijn voor hun betekenis aangewezen op de achterliggende rechtsbeginselen. Gebleken is dat ook de rechtspraak van de Hoge Raad gezien kan worden vanuit deze opvatting van recht. Rechtsbeginselen spelen daarin expliciet een belangrijke rol. Hoe anders is dat in een deel van de tax-planningpraktijk. In plaats van recht als integriteit heerst aldaar de ideologie van het wetspositivisme: recht als *a bunch of rules*. Doel en strekking van wettelijke regels alsmede de achterliggende rechtsbeginselen spelen niet of nauwelijks een rol van betekenis. Alle nadruk ligt op de tekst van de wettelijke regel en de mogelijkheden om via de koppeling aan andere regels zo min mogelijk belasting te betalen. Zeer complexe en technisch ingewikkelde constructies worden ontwikkeld en toegepast om grote belastingvoordelen te behalen, daarbij *loopholes* blootlegend, die geregeld volstrekt niet waren te voorzien door de wetgever. In dit verband is de opvatting van Aristoteles over het tekortschieten van wetgeving en de geest van de wet besproken en in verband gebracht met de creatieve tax-planningpraktijk. Agressieve belastingconstructies komen in strijd met de geest van de wet en schenden daarmee de nakomingsplicht. Vervolgens is tegen deze achtergrond de conclusie getrokken dat het op zich legitieme verdisconteren van het fiscale eigenbelang in de praktijk is verabsoluteerd. De verantwoordelijkheid voor de financiering van de overheidsuitgaven is de zorg van de ander, in het bijzonder de overheid. Hierbij is de factor tijd van essentieel belang gebleken. Ingrijpen door de wetgever past alleen voor de toekomst, terwijl verlies bij

<sup>144</sup> Henri Bergson, *L'évolution créatrice*, Éditions Albert Skira, Genève, 1945, p. 139.

<sup>145</sup> William Poundstone, *Prisoner's Dilemma*, Anchor Books, New York, 1992, p. 127. Zie ook Tony Judt, 2010, p. 204.

de rechter slechts betekent dat de belastingplichtige in kwestie alleen datgene betaalt wat uit de wetgeving voortvloeit. In dit verband is gesproken van een temporele ruimte: het tijdsverloop tussen de implementatie van een constructie en de uiteindelijke reactie van wetgever of rechter. Hierbij speelt ook geregeld een rol dat het gebrek aan transparantie over wat werkelijk gaande is, wetgever en uitvoerder op grote achterstand zetten. Voor de calculerende belastingplichtige van het eerste gebruik van een constructie is daardoor vrijwel sprake van een spel zonder nieten. Het heeft er bovendien toe geleid dat de tax-planningpraktijk een markt is geworden, waarop vraag en aanbod met een eigen dynamiek regeren.<sup>146</sup> Deze commercialisering van het belastingrecht marginaliseert in hoge mate zowel het rechtskarakter als het ethische karakter van het belastingrecht.

Een reactie van de wetgever is onvermijdelijk. De verantwoordelijkheid van de wetgever om tekortschietende wetgeving in overeenstemming met de geest van de wet te houden heeft steeds meer urgentie gekregen. Met name de laatste decennia heeft de wetgever met allerlei nieuwe soorten wetgeving getracht een dam op te werpen tegen de uitwassen van de tax-planningpraktijk: vereenvoudigingswetgeving, wetgeving met terugwerkende kracht, algemene en specifieke anti-misbruikwetgeving en *disclosure*-wetgeving zijn de belangrijkste vormen daarvan. Zeker hebben deze acties van de wetgever tot indamming van bepaalde constructiepraktijken geleid, doch zij bieden bepaald niet het afdoende antwoord op het ontwijkingsgedrag van belastingplichtigen. Daarbij dient ook bedacht te worden dat de wetgever tegen bepaalde grenzen aanloopt, die het rechtskarakter van het recht raken. De belangrijkste grens is daarbij wel die van de rechtszekerheid. Dit is bijvoorbeeld aan de orde bij wetgeving met terugwerkende kracht maar ook bij wetgeving met vangnetbepalingen, waarbij economisch gelijke gevallen worden gelijkgeschakeld met specifiek beschreven gevallen.

Ook de positie van de rechter is onderzocht. In de eerste plaats is het de primaire taak van de rechter toe te zien op de rechtstoepassing en de rechtsbescherming te bewaken. Dit doet hij door in de concrete gevallen recht te spreken. Hij moet er daarbij voor waken niet op de stoel van de wetgever plaats te nemen. Bovendien houdt rechtspreken ook gebondenheid aan het recht in. Coherentie en consistentie zijn daarbij centrale begrippen. Uit dit onderzoek is naar voren gekomen dat de rechterlijke beslissingen tevens de grens expliciteren van wat juridisch nog wel of niet meer geoorloofd is. Vaak verschaft het daarmee een handleiding tot verdere grensverkenning.

Bij de bespreking van met name de rechtspraak ter zake van *fraus legis* is gebleken dat de Hoge Raad in sommige gevallen grenzen stelt aan het ongebreidelde nastreven van de fiscaal goedkoopste weg, maar dat hij tegelijkertijd een grote speelruimte voor ontgaansconstructies toestaat. Terughoudendheid is hier de rechter eigen. Deze vloeit met name voort uit zijn staatsrechtelijke positie tegenover de wetgever. Niettemin bestaat ook de indruk dat de Hoge Raad geregeld een grotere terughoudendheid aan de dag legt dan noodzakelijk en gewenst is. Zo is de laatste jaren door de financieel-economische crises duidelijk geworden dat er scherpere grenzen zijn te stellen aan het ongebreideld nastreven van het eigenbelang. Dit zou in de fiscale sfeer bijvoorbeeld kunnen gebeuren door bij de beoordeling van *fraus legis* constructies niet langer het motief van belastingverijdeling te stellen. Een meer actieve rol van de rechter kan een tegenwicht vormen tegen de ondermijnende invloed

---

<sup>146</sup> Zie uitgebreid John Braithwaite, 2005.

van de hedendaagse praktijk van ontgaansconstructies op het rechtskarakter van het belastingrecht.

In dit verband is ook het fenomeen van de internationale belastingarbitrage ter sprake gekomen. Gebleken is dat hier de rol van de rechter nog beperkter is. Het is onontkoombaar dat vooral door middel van samenwerking tussen staten toegewerkt moet worden naar betere afstemming van fiscale rechtsstelsels teneinde situaties van geen belasting te voorkomen.<sup>147</sup>

Conclusie is dat het belastingrecht de tax-planningpraktijk mogelijkheden biedt om het recht zodanig te gebruiken dat sommigen het zelf in de hand hebben of, en zo ja voor welk bedrag, zij belasting betalen. In dit opzicht is het recht te weerloos en is de creatieve tax-planningpraktijk te vindingrijk. De plicht tot nakoming van het belastingrecht blijkt *free riders* gedrag niet te kunnen voorkomen.

Dit gedrag waarbij het recht als een verzameling regels wordt gebruikt, leidt tot resultaten die naar de letter aan de wettelijke regels voldoen, maar niet naar de geest. Het komt daarmee neer op de keuze de ethiek buitenspel te zetten. In de omgang met het recht worden ethische of maatschappelijke overwegingen terzijde geschoven en het nastreven van het eigenbelang tot het bepalende motief gemaakt.<sup>148</sup> De aldus uitgeholde nakomingsplicht blijkt in situaties van agressieve tax planning tot een ethisch niet aanvaardbaar resultaat te leiden.<sup>149</sup> Fiscaal-ethisch verantwoord handelen vereist meer. Daarover handelt deel twee.

---

<sup>147</sup> Zie ook R.H. Happé, 'Belastingethiek vraagt om regels ter voorkoming van 'geen belasting'', *WFR* 2006/6654, p. 41 e.v.

<sup>148</sup> Het gaat hier dus niet om de vraag of iemand los van het belastingrecht een ethische verplichting heeft een bepaald belastingbedrag te betalen. Zie over deze vraag par. 1.1 en Tony Honoré, 1993, p. 5.

<sup>149</sup> Zie in gelijke zin met betrekking tot deze 'regels'-benadering Onno Ruding, *Markt en Moraal*, Uitgeverij Aspekt, Soesterberg, 2004, p. 23.

## Deel 2

### Over de plicht om een fair share bij te dragen

*'Egoïsme heeft filosofisch gezien geen betekenis als een alternatieve conceptie van het juiste, maar doordat ze elke dergelijke conceptie aanvecht.<sup>150</sup>*

#### 2.1 Inleidende opmerkingen

In het hierboven opgenomen citaat wordt egoïsme, het ongebreideld nastreven van het eigenbelang, tegenover de ethiek geplaatst. De conclusie van het eerste deel is dat nakoming van het belastingrecht ruimte laat aan zo'n egoïstische praktijk. Het ethische karakter van de nakomingsplicht raakt in zulke gevallen uit het zicht achter de juridische aanvaardbaarheid van de rechtshandelingen. Het wordt daarom tijd het ethische perspectief te verruimen en een tweede plicht te formuleren: in een rechtvaardige samenleving mag van eenieder gevraagd worden zijn fair share aan de samenleving bij te dragen.

In dit tweede deel onderzoek ik daarom wat burgers in ethisch opzicht van elkaar mogen verwachten. De zo-even genoemde fair-shareplicht zal daarbij een centrale notie blijken te zijn. Allereerst schets ik de idee van een rechtvaardige samenleving. Hoe dient een samenleving te worden ingericht waarin zowel de fundamentele rechten van iedere burger als de gelijkheid van burgers tot hun recht komen (2.2). Voor een dergelijke rechtvaardige samenleving is ook het instituut belastingheffing van essentieel belang. Burgers van een rechtvaardige samenleving blijken een grondplicht te hebben aan de samenleving hun financiële bijdrage te leveren (2.3).

Vervolgens verschuift het perspectief naar de burger. Burgers maken deel uit van een samenleving die gezien moet worden als samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel. Nastreven van eigenbelang en rekening houden met de belangen van anderen zullen met elkaar in evenwicht moeten zijn. Daarbij geldt coöperatie maar wel op voorwaarde van reciprociteit. Loyaliteit, billijkheid en vertrouwen komen daarbij als centrale begrippen in het vizier (2.4). Toegepast op belastingheffing komen ook bevindingen uit de sociale wetenschappen ter sprake, alsmede de verhouding tussen fiscus en belastingplichtigen (2.5 en 2.6). In een dergelijke samenleving dient de fiscus de belastingplichtige tegemoet te treden als een ethisch verantwoord handelende persoon (2.7).

Een en ander mondt uit in een oproep aan de burger tot terughoudendheid. De burger dient het midden te houden tussen het nastreven van het eigenbelang en het rekening houden met de gerechtvaardigde belangen van zijn medeburgers. Dit is ook het geval als het gaat om het gebruikmaken van de onvermijdelijke tekortkomingen van de belastingwetgeving (2.8). Dit standpunt wordt vervolgens uitgewerkt in de context

---

<sup>150</sup> John Rawls, *Een theorie van rechtvaardigheid*, Lemniscaat, Rotterdam, 2009, p. 168 (1971, p. 136). Tussen haakjes is de vindplaats in de Engelstalige editie vermeld. Het gaat hier om *A Theory of Justice*, Oxford University Press, Oxford, 1971.

van het grote bedrijfsleven. Het onderzoek concentreert zich vooral op deze groep belastingplichtigen.(2.9). Het denken over maatschappelijk verantwoord ondernemen blijkt een kader te verschaffen om ethisch verantwoord te handelen, ook als het om belastingen gaat. Ethisch verantwoord handelen verlangt de financiële bijdrage aan de samenleving serieus te nemen (2.10).

Ten slotte wordt het begrip fiscale fair share nader onderzocht. Daarbij is essentieel vast te stellen dat een ethische houding geen spoorwegboekje ter beschikking heeft. Steeds gaat het om een afweging van belangen, een openstaan voor verschillende gezichtspunten en motieven, en de inzet om tot een verantwoorde beslissing te komen. De notie van terughoudendheid wordt daarbij in verband gebracht met de Aristotelische ethiek van het juiste midden. Zelfbeheersing en maatschappelijk maatgevoel zijn daarbij van belang (2.11). Als sluitstuk van het onderzoek vindt op drie niveaus nog een verdere verkenning van het begrip fiscale fair share plaats: agressieve belastingconstructies, effectieve belastingdruk en internationale belastingarbitrage (2.12 en 2.13).

## 2.2 Sociaal contract van Rawls

In zijn *Een theorie van rechtvaardigheid* geeft John Rawls een typering van een moderne maatschappij. Hij omschrijft deze als ‘a cooperative venture for mutual advantage.’ Hij ziet de maatschappij als een samenwerkingsverband dat tot wederzijds voordeel van de leden van die maatschappij strekt. Enerzijds bereiken we in dit samenwerkingsverband gezamenlijk een beter resultaat, kunnen we meer behoeften bevredigen, dan wanneer iedereen afzonderlijk zich daarvoor zou inzetten. Het stelt de mensen tot een beter leven in staat dan wanneer eenieder uitsluitend op zichzelf is aangewezen.

Anderzijds wordt de moderne maatschappij door een belangenconflict gekenmerkt. Mensen wensen een groter aandeel boven een kleiner aandeel van dat betere algemene resultaat. Met een groter aandeel is men immers in staat een beter leven te leiden dan met een klein aandeel. Kortom: een moderne samenleving kenmerkt zich door een gemeenschappelijk belang én een belangenconflict.<sup>151</sup> Rawls constateert dan dat we principes nodig hebben om te kunnen bepalen hoe we dat betere algemene resultaat kunnen bereiken, en om vast te leggen hoe we het zullen verdelen. Dit zijn de rechtvaardigheidsbeginselen.

In dit verband wordt het sociale contract van belang. Rawls is vooral bekend vanwege het feit dat hij net zoals sommige filosofen van het klassieke liberalisme, Hobbes, Locke en Rousseau, de idee van het sociale contract tot uitgangspunt neemt. Bij Rawls heeft de idee van het sociale contract echter een geheel andere toonzetting dan bij deze klassieke filosofen. Het gaat hem er niet om door middel van een contract de overgang inzichtelijk te maken van een natuurtoestand naar een geregelde samenleving. Rawls plaatst de natuurtoestand, de 'oorspronkelijke situatie', tegen de achtergrond van een moderne, ontwikkelde samenleving. De natuurtoestand is dus niet een primitieve samenleving.

Vervolgens stelt hij uitdrukkelijk dat het om een zuiver hypothetische situatie gaat. Er is sprake van een gedachte-experiment. Deze hypothetische situatie heeft een aantal bijzondere kenmerken. Allereerst weet niemand zijn eigen plaats in de samenleving of

---

<sup>151</sup> John Rawls, 2009, p. 52 (1971, p. 4). Zie over dit uitgangspunt J.L.M. Gribnau, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2007, p. 22 e.v.



zijn sociale status. Ook heeft niemand enig besef van zijn eigen materiële of fysieke situatie. Men weet niet of men arm of rijk is, of men vrouw of man is, gezond of gehandicapt enz. enz. Ook hebben de mensen in deze situatie geen weet van hun eigen levensopvattingen of van hun speciale psychische eigenaardigheden. Het is hun ten slotte ook niet bekend wat de economische toestand is van de samenleving waarin zij zullen leven. Achter deze ‘veil of ignorance’, sluier van onwetendheid, kiezen de mensen vervolgens de beginselen van rechtvaardigheid. Omdat niemand in staat is zich daarbij te laten leiden door kennis van zijn eigen specifieke situatie in de echte samenleving zullen de rechtvaardigheidsbeginselen het resultaat zijn van een eerlijke, faire onderhandeling. Vandaar dat Rawls spreekt van 'justice as fairness'. Eenieder kan daarbij rationeel handelen, dat wil zeggen zijn eigenbelang nastreven maar omdat niemand bekend is met zijn eigen eigenaardigheden en voorkeuren is het niet mogelijk principes te kiezen die daarmee specifiek rekening houden. Aldus zullen de personen in de oorspronkelijke situatie met elkaar beginselen overeenkomen die algemeen van karakter zijn en die kunnen dienen 'als een hoogste instantie om de conflicterende aanspraken van morele personen te ordenen.'<sup>152</sup> Op deze wijze formuleert Rawls rechtvaardigheidsbeginselen voor de moderne samenleving, waarbij serieus rekening wordt gehouden met de toevalligheden van het leven van mensen. Zijn beginselen geven daarmee nader inhoud aan de idee van sociale rechtvaardigheid.

Welke beginselen levert het gedachte-experiment van Rawls op? Welke beginselen komen de personen in de oorspronkelijke situatie met elkaar overeen? Het eerste beginsel waartoe die personen volgens Rawls besluiten, betreft de gelijke verdeling van primaire sociale goederen. Niemand zal er genoeg mee nemen dat hem of haar minder zal worden toebedeeld dan aan de anderen. Net zomin zal iemand kunnen verlangen dat de anderen hem een groter aandeel zullen toestaan dan zij zelf krijgen. Het beginsel luidt: ‘elke persoon dient een gelijk recht te hebben op het meest uitgebreide systeem van gelijke fundamentele vrijheden, dat verenigbaar is met een vergelijkbaar systeem van vrijheden voor allen.’<sup>153</sup> Het gaat hier om fundamentele rechten en vrijheden. Rawls noemt in dit verband het actieve en passieve kiesrecht, vrijheid van meningsuiting en vergadering, het recht op eigendom, alsmede het recht niet willekeurig van zijn vrijheid te worden ontnomen. Burgers van een rechtvaardige samenleving hebben recht op gelijke basisrechten. Het is evident dat dit eerste beginsel nauwe verwantschap vertoont met bijvoorbeeld onze Grondwet, die in art. 1 het gelijkheidsbeginsel vastlegt dat vrij algemeen als het fundamentele beginsel van onze samenleving wordt beschouwd. In de artikelen 2 tot en met 17 van hoofdstuk 1 van de Grondwet is vervolgens een aantal klassieke grondrechten neergelegd. Het tweede beginsel waartoe de contractanten besluiten formuleert Rawls als volgt: ‘sociale en economische ongelijkheden dienen zo te worden geordend dat ze zowel (a) rederlijkerwijs in ieders voordeel mogen worden geacht, en (b) verbonden zijn met posities en ambten die voor allen toegankelijk zijn.’<sup>154</sup> In het tweede deel van dit beginsel komt tot uitdrukking dat eenieder daadwerkelijk dezelfde kans moet hebben posities en ambten in de samenleving te verwerven. Dit kan inhouden dat mensen die in de werkelijke samenleving in een achterstandspositie verkeren ook daadwerkelijk in staat gesteld moeten worden om in een gelijke uitgangspositie te geraken als anderen. Het eerste deel van dit beginsel, het zogenaamde ‘difference principle’, ziet op de verdeling van inkomen en vermogen. Deze hoeft niet per se gelijk te zijn, mits

---

<sup>152</sup> John Rawls 2009, p. 167 (1971, p. 135).

<sup>153</sup> John Rawls, 2009, p. 101 (1971, p. 60).

<sup>154</sup> John Rawls, 2009, p. 101 (1971, p. 60). In het vervolg werkt Rawls dit tweede principe uit tot het zgn. *difference principle*; zie p. 121 (1971, p. 83).

die financiële ongelijkheden tussen mensen ook ten voordeel strekken van de minstbedeelden in de samenleving.

Ook deze gedachten zijn eenvoudig te herkennen in de politieke ideeën over de verzorgingsstaat in vele westerse samenlevingen van de laatste 60 jaar.<sup>155</sup> Hiervan getuigen de artikelen 18 tot en met 23 van hoofdstuk 1 van onze Grondwet, in welke artikelen een aantal sociale grondrechten, zoals de rechten op rechtsbijstand, bestaanszekerheid en onderwijs, is vastgelegd.

Aldus schetst Rawls een rechtvaardige basisstructuur van de samenleving. De vraag rijst welke plaats belastingheffing in deze basisstructuur inneemt.

### 2.3 Rechtvaardige samenleving, belastingheffing en burgers

Vastleggen van grondrechten in een grondwet is één ding, deze rechten effectueren is in andere zaak. Hiermee wordt ook het verband zichtbaar tussen grondrechten en belastingheffing. Joseph Stiglitz constateerde: '(e)very tax system is an expression of a country's basic values – and its politics. It translates into hard cash what might otherwise be simply high-flown rhetoric.'<sup>156</sup> Effectuering van grondrechten moet gefinancierd worden. De mate van effectuering hangt in belangrijke mate af van de financiering. Zo is het eigendomsrecht afhankelijk van de bereidheid van de staat om belasting te heffen en de aldus verkregen inkomsten ter bescherming en waarborging van het eigendomsrecht ook uit te geven. Er is bijvoorbeeld een rechterlijke macht nodig om dit voor onze samenleving cruciale recht zo nodig in rechte te beschermen. In dit opzicht hangt de effectiviteit van de markt volledig af van de mate waarin het door de belastingheffing gefinancierde rechtssysteem effectieve rechtsbescherming biedt.<sup>157</sup>

Dit geldt evenzeer voor andere grondrechten. Ook bijvoorbeeld de grondrechten van verdachten en veroordeelden moeten gehandhaafd worden. Daartoe zijn uitvoerende overheidsorganen nodig en eveneens een rechterlijke macht die daarop toeziet. Financiering van zulke instellingen vereist belastingheffing. Holmes en Sunstein wijzen erop: '(a)ll rights are costly because all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement.'<sup>158</sup> In zoverre zijn 'rights (...) public goods: taxpayer-funded and government-managed social services designed to improve collective and individual well-being.'<sup>159</sup>

Murphy en Nagel werken de verhouding tussen met name het eigendomsrecht en belastingheffing nog verder uit en wijzen op de intrinsieke verbondenheid tussen beide. Voor hen is belasting niet iets wat van de burgers wordt afgenomen. 'Private property is a legal convention, defined in part by the tax system; therefore, the tax system cannot be evaluated by looking at its impact on private property, conceived as something that has independent existence and validity. Taxes must be evaluated as part of the overall system of property rights that they help to create.' En met het oog op de markteconomie merken zij op: 'the modern economy ... would be impossible

---

<sup>155</sup> Percy B. Lehning, *Rawls*, Lemniscaat, Rotterdam, 2006, p. 141.

<sup>156</sup> Joseph Stiglitz, *The Roaring Nineties*, W.W. Norton & Company, New York 2003, p. 177.

<sup>157</sup> Zie bijvoorbeeld Thomas L. Friedman, *The World Is Flat, A Brief History of the Twenty-first Century*, New York 2005, p. 245.

<sup>158</sup> Stephen Holmes and Cass R. Sunstein, *The Costs of Rights, Why Liberty Depends on Taxes*, W.W. Norton & Company, New York 1999, p. 44.

<sup>159</sup> Stephen Holmes and Cass R. Sunstein, 1999, p. 48. Met betrekking tot sociale grondrechten sluiten zij aan bij de ideeën van Rawls in *Political Liberalism*; zie p. 120.

without the framework provided by the government supported by taxes.’<sup>160</sup>

Markteconomie is niet mogelijk zonder overheid, evenmin als de overheid mogelijk is zonder belastingheffing. Een constatering die met de huidige kredietcrisis alleen maar aan kracht gewonnen heeft.<sup>161</sup>

Tegen deze achtergrond van een rechtvaardige basisstructuur van de samenleving en de cruciale rol van belastingheffing daarin kan nu de overstap gemaakt worden naar de vraag hoe burgers in zo’n gestructureerd samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel met elkaar dienen te verkeren. Enerzijds hebben burgers van een rechtvaardige samenleving recht op gelijke grondrechten en op de publieke goederen. Anderzijds zijn twee fundamentele ethische plichten onlosmakelijk daarmee verbonden.<sup>162</sup> Ten eerste is dat de grondplicht zich aan de in een samenleving gemaakte afspraken, de wetten te houden.<sup>163</sup> Dat geldt dus ook voor

belastingwetgeving. Deze nakomingsplicht stond in het eerste deel centraal.

Ten tweede gaat het om de *grondplicht van iedere burger om zijn fiscale fair share bij te dragen*. Zonder belastingheffing is geen samenleving mogelijk waarin eenieder als burger kan functioneren. Burgerschap impliceert dat ieder zijn fair share aan de financiering van de samenleving bijdraagt. In deze zin brengt ieders belastingbijdrage het respect voor de samenleving en zijn medeburgers tot uitdrukking.

Van belang is dat deze tweede grondplicht om een fair share bij te dragen, tot het publieke domein behoort. De functie van belastingheffing is de financiering van de inrichting van de samenleving. Eenieder die zich aan de belastingheffing onttrekt brengt daaraan schade toe, terwijl uit de aard van de grondrechten en de publieke goederen deze hem niet onthouden kunnen worden. In de woorden van Rawls: ‘Wij mogen geen voordeel behalen bij de gezamenlijke inspanningen van anderen zonder ons billijke aandeel te leveren.’<sup>164</sup> Ook belastingontwijking is daarmee een zaak die de anderen aangaat.<sup>165</sup> Dat is geen exclusieve kwestie van persoonlijke moraal, maar ook een handelen dat in het publieke domein geschiedt en waarover dan ook publiekelijk debat mogelijk is. *Free riders* gedrag staat immers op gespannen voet met de basisconceptie van een samenleving als een samenwerking tot wederzijds voordeel.

#### 2.4 Coöperatie op voorwaarde van reciprociteit

Waarom zullen burgers hun bijdrage aan een samenwerking tot wederzijds voordeel leveren? Hiervoor is al duidelijk geworden dat een houding die zich richt is op het

---

<sup>160</sup> Liam Murphy and Thomas Nagel, *The Myth of Ownership, Taxes and Justice*, Oxford University Press, Oxford, 2002, p. 8.

<sup>161</sup> Zie o.a. John Stiglitz, *Vrije val*, Spectrum, Houten, 2010.

<sup>162</sup> Vergelijk Govert den Hartogh, *Mutual Expectations, A Conventionalist Theory of Law*, Kluwer Law International, Dordrecht, 2002, p. 93.

<sup>163</sup> Zie Jeremy Waldron, *Law and Disagreement*, Oxford University Press, Oxford, 1999, p. 144.

<sup>164</sup> John Rawls 2009, p. 146 (1971, p. 112).

<sup>165</sup> Anders J.A.G. van der Geld, ‘De wet als enige werkbare norm in fiscaal-ethische zaken’, in: D.A. Albrechtse en P. Kavelaars (red.), 2006, p. 272, die van mening is dat belastingplichtigen publiekelijk op niet meer kunnen worden aangesproken dan het volgen van de wet. Zie in dezelfde zin naar aanleiding van de ING-casus B.G. van Zadelhoff, ‘Nijdig’, *WFR* 2010/6958, p. 606. Verder R.E.C.M. Niessen, ‘Wat is er mis met fiscale grensverkenning’, *WFR* 2005/6646, p. 1474, die terecht opmerkt dat ethische opvattingen over belastingontwijking niet tot het instrumentarium van het positieve recht behoren, tenzij zij door wetgever of rechter in de vorm van rechtsregels zijn geïntroduceerd. Dit neemt mijns inziens echter niet weg dat zulke opvattingen wel degelijk relevant kunnen zijn voor de discussie in het publieke en maatschappelijke domein.

ongebreideld nastreven van het eigenbelang op gespannen voet staat met het coöperatieve karakter van de samenleving. De mens is een sociaal wezen dat uit dien hoofde bij het nastreven van zijn eigenbelang rekening behoort te houden met de belangen van anderen. Burgers dienen zich daarom beperkingen op te leggen. Herbert Hart wijst op deze situatie van 'mutual restriction': 'When a number of persons conduct any joint enterprise according to rules and thus restrict their liberty, those who have submitted to these restrictions when required have a right to a similar submission from those who have benefited by their submission.'<sup>166</sup>

Een consequentialistische ethiek (ook wel: gevolgenethiek), als bijvoorbeeld het utilisme van Jeremy Bentham, verdraagt zich niet met deze eis. Het ziet de ander, de samenleving als een middel voor het bevorderen van het eigenbelang en niet als een reden om het nastreven van het eigenbelang te temperen. Dit is ook het geval binnen een fiscale context. Een ongebreideld streven om zo weinig mogelijk belasting te betalen negeert het element van wederzijdse beperking.

Aan de andere kant verschaft een zuiver deontologische ethiek (plichtenethiek) evenmin een bevredigend antwoord. In zo'n ethiek is alleen het motief van het handelen van belang, niet het resultaat. Een voorbeeld is Kants leer van het categorische imperatief. 'Handel overeenkomstig dat maxime, die stelregel waarvan je zou willen dat het een algemene wet zou worden.'<sup>167</sup> Een ander voorbeeld van een deontologische ethiek is een ethiek die solidariteit dan wel naastenliefde als enig uitgangspunt neemt. Zulke deontologische motivaties lopen in een moderne samenleving tegen grenzen op. Is het bijvoorbeeld noodzakelijk dat iedere burger uit een motivatie van solidariteit handelt en daaraan het eigenbelang geheel ondergeschikt maakt? Mogen we van burgers verwachten dat zij bereid zijn aan hun fiscale verplichtingen te voldoen en daarbij hun eigenbelang geheel terzijde schuiven? In dit opzicht verschaft de idee van de samenleving als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel een kader waarin enerzijds het nastreven van het eigenbelang en anderzijds het rekening houden met de belangen van de anderen als drijfveren voor handelen te onderkennen vallen. De kern ervan is dat ieder zich verplicht weet zijn fair share bij te dragen om een rechtvaardige samenleving mogelijk te maken en in stand te houden. Burgers verwachten niet alleen van de anderen dat deze hun bijdrage leveren, maar weten evenzeer dat die anderen ook van hen verwachten dat zij dat doen. Zo wordt iedereen geconfronteerd met die verwachting van anderen als een appèl op zijn loyaliteit en billijkheidsbesef.<sup>168</sup> Burgers vertrouwen op de anderen in het besef dat anderen ook op hen vertrouwen. In dit opzicht is er ook een afhankelijkheidsrelatie tussen burgers. Burgers die zich daaraan onttrekken, profiteren van hen die wel hun fair share bijdragen. De laatsten hebben bezwaar tegen parasiterend gedrag omdat het parasiterend gedrag is. Loyaliteit en billijkheid, fairness, fungeren dan als deontologische motieven,<sup>169</sup> maar zij kunnen alleen werkzaam worden wanneer de sociale context aan bepaalde voorwaarden voldoet: er

---

<sup>166</sup> H.L.A. Hart, 'Are There any Natural Rights?', *Philosophical Review* (64) 1955, p. 185.

<sup>167</sup> Een bekend bezwaar van deze theorie is bijvoorbeeld aan de orde bij de stelregel altijd de waarheid te spreken. Ook de leugen om het leven van anderen te redden is dan categorisch uitgesloten.

<sup>168</sup> G.A. den Hartogh, 'Fiscale moraal en de moraal van de fiscus', *WFR* 1987/5772, p. 543.

<sup>169</sup> Eerder heb ik de motivatie van solidariteit genoemd. Zie R.H. Happé, 'Over belastingheffing en ethiek. Enige politiek-filosofische verkenningen', in: D.A. Albrechtse en P. Kavelaars (red.), Kluwer, Deventer, 2006, p. 335. Zie ook J.L.M. Gribnau, 2007, p. 22 e.v. Verder vormt solidariteit een centraal begrip bij Stevens. Zie L.G.M. Stevens, 1997, p. 34 en Leo Stevens, *Naar een solidaire participatiemaatschappij*, Kluwer, Deventer, 2008.

is een gevestigde traditie van coöperatief handelen. Mensen vertrouwen erop dat zij niet de dupe zullen worden van hun bereidheid mee te doen.<sup>170</sup>

## 2.5 Burgers betalen meer belasting dan verwacht

In het voorafgaande was het verhaal van de samenleving als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel sterk normatief van aard. De vraag die nu aan de orde komt is: in welke mate beantwoordt dit idee aan de werkelijkheid? Het is van belang dat vanuit de sociale wetenschappen de afgelopen decennia uitvoerig empirisch onderzoek is gedaan naar coöperatief gedrag. Hierbij is in deze context vooral het onderzoek naar fiscaal ontduikings- en ontwijkingsgedrag van belang. Uit dit onderzoek blijkt dat de meeste belastingbetalers beter aan hun belastingverplichtingen voldoen dan vanuit een individualistisch perspectief rationeel verwacht zou kunnen worden.<sup>171</sup> Onder rationeel gedrag wordt daarbij verstaan gedrag dat op basis van een afweging van de aan het gedrag verbonden kosten en baten tot een maximalisering van het eigen voordeel leidt. Hoewel het empirisch materiaal vooral betrekking heeft op belastingontduiking, laat belastingontwijking een vergelijkbaar beeld zien: de meeste belastingplichtigen onthouden zich van het grijze gebied van de agressieve tax planning.

Frey wijst erop dat burgers zich in het algemeen niet alleen laten leiden door een extrinsieke motivatie, 'purely egoistic calculations', maar ook door een intrinsieke motivatie. Er is duidelijk krachtig empirisch bewijs dat individuen bereid zijn substantieel bij te dragen aan het algemeen belang, zelfs als dat strijdig is met hun individuele, egoïstische belang.<sup>172</sup> Toegepast op het terrein van het belastingrecht spreken Frey en Torgler van *tax morale*, een begrip dat zij definiëren als de intrinsieke motivatie om belasting te betalen.<sup>173</sup> Ook Etzioni merkt op dat de voornaamste reden waarom mensen de verschuldigde belasting betalen niet is omdat zij bang zijn voor ontdekking door de overheid, maar omdat zij vinden dat de lasten eerlijk verdeeld zijn en de belastingopbrengst legitiem wordt besteed.<sup>174</sup>

Volgens Frey speelt het coöperatieve karakter daarbij een belangrijke rol. Burgers verwachten van elkaar dat ieder zijn aandeel levert. Het instituut van burgerschap ondersteunt en versterkt deze voorwaardelijke coöperatie en daarmee de intrinsieke motivatie. In dit verband spreekt hij van *citizenship contract*. Dit contract is gebaseerd op 'a mutual belief in good intentions'. Burgers tonen daarbij vertrouwen in en loyaliteit naar de overheid. Daarbij verwachten zij ook dat de overheid hen

---

<sup>170</sup> G.A. den Hartogh, *Wederkerige Verwachtingen. Konventie, Norm, Verplichting*, Amsterdam, 1985, p. 383.

<sup>171</sup> Zie o.a. James Andreoni, Brian Erard and Jonathan Feinstein, 'Tax Compliance', *Journal of Economic Literature* (36) 1998, p. 818; Bruno S. Frey, 'Flexible citizenship for a global society', *Politics, Philosophy & Economics* (2) 2003, p. 105; Simon Gächter, 'Conditional cooperation: Behavioral regularities from the lab and the field and their policy implications, in: Bruno S. Frey and Alois Stutzer (eds.), *Economics and Psychology. A Promising New Cross-Disciplinary Field*, The MIT Press, 2007, p. 38; Valerie Braithwaite and John Braithwaite, 'Democratic Sentiment and Cyclical Markets in Vice', *British Journal of Criminology* (47) 2006, p. 1115.

<sup>172</sup> Bruno S. Frey, 2003, p. 105.

<sup>173</sup> Bruno S. Frey and Benno Torgler, 'Tax morale and conditional cooperation', *Journal of Comparative Economics* (35) 2007, p. 140.

<sup>174</sup> Amitai Etzioni, 'Wie wordt gemotiveerd door straf?', *NRC-Handelsblad* 23 mei 2009. Hij verwijst daarbij naar het klassieke werk van Alan Lewis, *The Psychology of Taxation*. In algemene zin Tom R. Tyler, *Why people obey the law*, Princeton University Press, Princeton, 2006, p. 3.

vertrouwt.<sup>175</sup> Dit kan het effect hebben van ‘trust breeds trust’ en de ethiek van de belastingplichtige versterken.<sup>176</sup> Frey constateert dat de deugd van burgerschap tot een significante verhoging van de bereidheid van mensen leidt om financieel bij te dragen aan politieke activiteiten. Zich burger voelen ‘acts as a constraint on behavior.’ Burgers zijn minder geneigd anderen te gebruiken door zich als *free riders* te gedragen.<sup>177</sup>

Opvallend is de verwantschap van het verklarende begrippenapparaat dat bovengenoemde wetenschappers hanteren met het normatieve uitgangspunt dat hiervoor is uiteengezet: loyaliteit, fairness of billijkheid, vertrouwen en wederkerige verwachtingen zijn in beide domeinen de centrale begrippen. Zowel het empirische materiaal als het normatieve onderzoek wijst op de bereidheid van burgers om op grond van overwegingen van loyaliteit en fairness hun bijdrage te leveren, en dat in het vertrouwen dat anderen dat ook doen.<sup>178</sup> Burgers geven blijk van de deugd van terughoudendheid. Degenen die daarvan geen blijk geven en anderen voor de financiering van bijvoorbeeld collectieve goederen laten opdraaien, terwijl zij daarvan wel de voordelen trekken, laten zich als *free riders* zien. Zij schenden de verwachtingen van de anderen, die wel hun fair share bijdragen.<sup>179</sup> Deze laatsten hebben, in de woorden van Herbert Hart, ‘the correlative moral right to obedience’, dat wil zeggen dat eenieder een vergelijkbare bijdrage levert.<sup>180</sup>

## 2.6 Maar wel op voorwaarde dat anderen ...

Als alle belastingplichtigen engelen waren en zich dus voorbeeldig gedroegen, zou belastingheffing een stuk eenvoudiger verlopen dan in werkelijkheid het geval is. Den Hartogh wijst erop dat het in de echte samenleving van belang is dat je samenwerken niet alleen doet. ‘Een coöperatieve instelling is afhankelijk van een conditie van reciprociteit, dus van de waargenomen coöperatieve instelling van anderen.’<sup>181</sup> Als de een zich minder of niet coöperatief opstelt, zal dit het gedrag van de ander beïnvloeden. In dezelfde lijn spreekt Kahan van de *logic of cooperation*. Als burgers waarnemen dat anderen zich coöperatief gedragen, voelen zij zich gedrongen uit eer, altruïsme en vergelijkbare disposities ook bij te dragen aan het algemeen belang, zelfs zonder daartoe materieel geprikkeld te worden. Als zij daartegenover merken dat anderen zich eraan onttrekken of anderszins van hen profiteren, zullen zij ook gas

---

<sup>175</sup> Bruno S. Frey, 2003, p. 101 and 106.

<sup>176</sup> Lars P. Feld and Bruno S. Frey, ‘Trust breeds trust: How taxpayers are treated’, *Economics of Governance*, 2002, 3, p. 87-99. Ook gepubliceerd op [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=263351](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=263351). Verder Simon Gächter, 2007, p. 39.

<sup>177</sup> Bruno S. Frey, 2003, p. 105.

<sup>178</sup> Zie in dit verband ook het biologische onderzoek, bijvoorbeeld Frans de Waal, *De aap en de filosoof. Hoe de moraal is ontstaan*, Uitgeverij Contact, Amsterdam/Antwerpen 2007, in het bijzonder p. 73 e.v. en *Een tijd voor empathie*, Uitgeverij Contact, Amsterdam/Antwerpen 2010. Verder R. L. Trivers, ‘The Evolution of reciprocal altruism’, *Quarterly Review of Biology* (46) 1971, p. 35-57 en zijn ‘Reciprocal altruism: 30 years later’ in: Peter M. Kappeler and Carel P. van Schaik (eds.), *Cooperation in Primates and Humans: Mechanisms and Evolution*, Springer, Berlin, 2006. p. 67.

<sup>179</sup> Richard J. Arneson, ‘The Principle of Fairness and Free-Rider Problems’, *Ethics* (92, 4) 1982, p. 619 en 631.

<sup>180</sup> Zie H.L.A. Hart, 1955, p. 185.

<sup>181</sup> Govert den Hartogh, ‘Belastingbeginselen en belastingmoraal’, in: J.L.M. Gribnau (red.) 1999, p. 54.

terugnemen om hun eigen aandeel te leveren, teneinde het gevoel te vermijden misbruikt te worden.<sup>182</sup>

Belastingontwijking is zo'n fenomeen. Als coöperatieve belastingplichtigen merken dat anderen het minder nauw nemen en door middel van agressieve belastingontwijking zich onttrekken aan hun plicht een bijdrage aan de samenleving te leveren, heeft dat effect op het gedrag van de belastingplichtigen die wel bereid zijn bij te dragen. Braithwaite en Braithwaite maken melding van onderzoek naar de populariteit van agressieve tax planning. Mensen blijken gevoelig voor *scheme contagion*: waarnemen dat anderen van constructies profiteren werkt besmettelijk. Deze besmettelijkheid gedijt op een sterk gevoel van onbillijkheid dat de bevoorrechten gebruik kunnen maken van ontwijkingsmogelijkheden die niet zijn weggelegd voor anderen. Bovendien wordt zij aangewakkerd door een toegenomen bewustheid van de bereidheid van de gemeenschap om constructies te gebruiken en belasting te vermijden waar mogelijk.<sup>183</sup>

Een belangrijke katalysator in dit proces is het marktaanbod van agressieve constructies, bedoeld voor de 'gewone' belastingplichtige. Banken, verzekeringsmaatschappijen en een deel van de belastingadvieswereld springen geregeld in op deze gevoeligheid en bieden agressieve producten aan. In fiscaal Nederland heeft de koopsompolissenaffaire uit de zeventiger jaren van de vorige eeuw in dit opzicht nog steeds een zekere faam: een volstrekt antifiscale constructie, waarbij op kunstmatige wijze een fiscale aftrekpost werd gecreëerd door de aankoop van een levensverzekering met geleend geld. In zeer korte tijd werden voor honderden miljoenen gulden koopsompolissen verkocht.<sup>184</sup> 'Greed is good' is het leitmotiv van zulke aanbieders.<sup>185</sup> Dat vinden zij niet alleen voor zichzelf, maar houden zij ook hun potentiële klanten voor. Deze aanbieders zijn te beschouwen als *tax game players*, die systematisch uit zijn op het uitbaten van de tekortkomingen in de fiscale wetgeving. Daarmee vormen zij een bedreiging voor de *tax morale*, voor het niveau van wederkerige verwachtingen in een samenleving. Het risico bestaat dat bij belastingplichtigen de mening postvat dat je een sukkel bent als je gewoon je belasting betaalt. Belasting betalen is voor de dommen.<sup>186</sup>

Overigens blijkt uit onderzoek dat zij die zich laten verleiden om zulke fiscale massaconstructies toe te passen daarmee niet ineens fiscale *free riders* worden, die vanaf dat moment steeds rationeel calculerend op fiscaal eigenbelang uitzijn.<sup>187</sup> Maar toch: zulke praktijken hebben wel tot gevolg dat burgers hun eigen gedrag kunnen laten beïnvloeden door het belastingontwijkende gedrag van anderen.

Anderzijds kunnen belastingplichtigen die intensief gebruik maken van agressieve tax planning ook geconfronteerd worden met de publieke verontwaardiging over hun gedrag. Vooral grote ondernemingen weten zich de laatste jaren in verheugde belangstelling van de pers. Een recent voorbeeld is de in de inleiding genoemde OB-constructie van ING van begin dit jaar. Een paar jaar geleden ging het om bedrijven

---

<sup>182</sup> Dan M. Kahan, 'The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law', *Michigan Law Review* (102) 2003, p. 71, en in het bijzonder over tax compliance p. 80 e.v. Zie in dezelfde zin met betrekking tot belastingontduiking Bruno S. Frey and Benno Torgler, 2007, p. 153.

<sup>183</sup> Valerie Braithwaite and John Braithwaite, 2006, p. 1115. Verder John Braithwaite, 2005, p. 53.

<sup>184</sup> Zie N. Nobel, '50 jaar Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)', *WFR* 2004/6583, p. 977.

<sup>185</sup> Michael Douglas die in de film *Wall Street* als Gekko onder het motto 'Greed is good' de aandeelhoudersvergadering van Teldar Paper toespreekt.

<sup>186</sup> Flip de Kam, *Betalen is voor de dommen. Over de miljardenmazen in ons belastingstelsel*, Uitgeverij Bert Bakker, Amsterdam, 1977.

<sup>187</sup> Valerie Braithwaite and John Braithwaite, 2006, p. 1115

als Ziggo, Hema en PCM die in het nieuws kwamen omdat zij ‘via fiscale handigheidjes amper belasting (afdroegen) aan de staat.’<sup>188</sup> Een en ander was voor de Staatsecretaris aanleiding een onderzoek aan te kondigen naar de behandeling van groepsrente en deelnemingsrente in de Vpb.

In Engeland hebben publicaties in *The Guardian* geleid tot publieke verontwaardiging. Onder de titel ‘Tax Gap’ publiceert de krant sinds begin 2009 regelmatig artikelen over agressieve tax-planningpraktijken van grote bedrijven. Een kleine selectie volstaat om de impact daarvan duidelijk te maken. Begin februari 2009 stelt *The Guardian* de vraag: ‘Who pays – and who doesn’t?’, en bericht ‘almost a third of the UK’s 700 largest firms paid no corporation tax in 2006.’ Van de 100 grootste ondernemingen gaven slechts twee antwoord op de vraag hoeveel belasting zij in Engeland betaalden en slechts een onderneming reageerde op de vraag naar haar houding ten opzichte van tax planning.<sup>189</sup> Ook in termen van fiscale fair share houdt *The Guardian* zijn lezers voor: ‘it means that 2.4m households – a tenth of all those in Britain – are paying over their entire annual income tax just to plug the gap left by the legal manoeuvres of big corporations.’

Met betrekking tot bedrijven met agressieve tax-planningpraktijken vallen regelmatig grote namen. Zo wordt onder de kop ‘Going Dutch’ over Diageo plc, producent van Johnnie Walker, Guinness en Smirnoff, uit de doeken gedaan dat het bedrijf in Engeland nauwelijks meer vennootschapsbelasting betaalt. Sleutelbegrip is daarbij ‘outward domestication’, mogelijk gemaakt door middel van een netwerk van Nederlandse dochtermaatschappijen.<sup>190</sup> Een ander voorbeeld betreft Barclays. Geholpen door een klokkenluider is een ontwijkingsconstructie van Barclays in de publiciteit gebracht. De fiscale routing gaat via Cayman Islands vennootschappen, Amerikaanse partnerships en Luxemburgse dochtermaatschappijen. Het fiscale belang zou honderden miljoenen ponden betreffen.<sup>191</sup>

Ten slotte verdient het Italiaanse belastingschandaal rondom *Dolce & Gabbana* nog vermelding. Al enige jaren zijn de twee modeontwerpers Dolce en Gabbana voorwerp van onderzoek vanwege een belastingconstructie waarbij door middel van een Luxemburgse houdstermaatschappij € 1 miljard aan inkomsten niet in Italië zou zijn aangegeven. *Het Financieele Dagblad* berichtte zeer onlangs dat tot daadwerkelijke vervolging wordt overgegaan.<sup>192</sup>

Bedrijven die op deze wijze met hun belastingplicht omgaan, gedragen zich als fiscale *free riders*. Het beeld dat zij oproepen is dat zij de wet naar hun hand zetten met als enig doel zo weinig mogelijk belasting te betalen. Zij geven voorrang aan hun streven naar winstmaximalisatie, maar schenden daarmee tegelijkertijd het wederzijdse vertrouwen dat in een samenleving ieder zijn bijdrage levert. Dergelijk gedrag roept reacties op bij andere belastingplichtigen. De meest zichtbare vorm is de publieke verontwaardiging die het in de media teweegbrengt. Het grootste risico is daarbij de reputatieschade voor de betrokken ondernemingen. Anderzijds is niet uitgesloten dat zulk gedrag ook een besmettingsgevaar inhoudt: een grotere neiging tot ontwijkings- of zelfs ontduikingsgedrag bij andere belastingplichtigen. Anders gezegd: fiscaal

---

<sup>188</sup> Zie bijvoorbeeld *de Volkskrant* van 21 en 22 augustus 2008 en 16 december 2008. Verder Herman Schoordijk, ‘Gebruik en misbruik van private equity’, *NJB* 2009, p. 269 e.v. die voorstelt in zulke gevallen als van de Hema en andere, een open aansprakelijkheidsnorm voor oprichters en aandeelhouders in te voeren.

<sup>189</sup> *The Guardian*, 2 februari 2009.

<sup>190</sup> *The Guardian*, 2 februari 2009.

<sup>191</sup> *The Guardian*, 17 and 18 maart 2009.

<sup>192</sup> <http://www.fd.nl/artikel/20514655/justitie-verdenkt-dolce-gabbana-1-mrd-belastingontduiking>.



ontwijkingsgedrag van de een kan de opvatting van de ander ten aanzien van zijn ethische plicht om zich fiscaal compliant te gedragen negatief beïnvloeden.<sup>193</sup> Daarmee is duidelijk dat iedere belastingplichtige rekening heeft te houden met de coöperatieloga en ook verantwoordelijkheid draagt voor de instandhouding van een aanvaardbaar niveau van coöperatie in zijn samenleving. Het gaat om een essentieel element van de fair-shareplicht.

## 2.7 *Fiscus en wederkerige verwachtingen*

Niet alleen burgers koesteren wederkerige verwachtingen tegenover elkaar. Daarvan is ook sprake tussen fiscus en burgers. Enerzijds verwacht de Belastingdienst dat burgers zich coöperatief op fiscaal terrein opstellen. Belastingplichtigen behoren zich compliant te gedragen, dat wil zeggen, zich overeenkomstig het recht te gedragen. Anderzijds mag van de fiscus verwacht worden dat hij een basishouding van objectiviteit en behoorlijkheid naar de burger toe heeft. Uitgangspunt is daarbij dat hij de burger ziet als een ethisch verantwoord handelende persoon, die zich niet alleen coöperatief tegenover zijn medeburgers opstelt maar ook tegenover de overheid.<sup>194</sup> Voor de inspecteur geldt dat compliance aan de kant van de belastingplichtige wordt voorondersteld, tenzij het tegendeel zich opdringt.

Een dergelijke houding van de inspecteur betreft in elk geval de rechtstoepassing. In het eerste deel is de integriteit van het recht aan de orde gekomen: recht als een coherent geheel van rechtsregels en rechtsbeginselen.<sup>195</sup> Aldus opgevat dient de inspecteur het recht in concrete gevallen toe te passen. Belangrijke uitgangspunten zijn daarbij de eenheid van het recht, de gelijke behandelingen van gelijke gevallen en de inachtneming van de rechtszekerheid. Uitdrukkelijk maken de in de rechtspraak tot ontwikkeling gekomen algemene beginselen van behoorlijk bestuur daar deel vanuit. Onder omstandigheden brengt deze basishouding voor de inspecteur een handelen mee dat verder gaat dan het juridisch afdwingbare. Ook daar dient het gedrag van de inspecteur aan de eisen van objectiviteit en behoorlijkheid te voldoen.<sup>196</sup>

In dit opzicht zijn de compliance van de belastingplichtige en de objectiviteit en behoorlijkheid van de belastinginspecteur constituerende elementen voor hun onderlinge relatie. Zij vormen de basis voor het vertrouwen dat beiden niet alleen rekening houden met hun eigenbelang maar ook daarbij de gerechtvaardigde belangen van de ander verdisconteren.<sup>197</sup> In het horizontaal toezicht is het onderlinge vertrouwen tussen fiscus en belastingplichtige uitdrukkelijk als uitgangspunt vastgelegd.<sup>198</sup>

Net zoals tussen burgers onderling geldt ook voor deze relatie tussen overheid en burger de coöperatieloga. Als de een zich minder of niet coöperatief opstelt, beïnvloedt dit het gedrag van de ander. Als de inspecteur aan de kant van de

---

<sup>193</sup> Valerie Braithwaite and John Braithwaite, 2006, p. 1116.

<sup>194</sup> Zie ook Valerie Braithwaite, 'Responsive Regulation and Taxation: Introduction', *Law & Policy*, (29) 2007, p. 9.

<sup>195</sup> Zie par. 1.2

<sup>196</sup> Zie hierover uitgebreid par. 1.4.

<sup>197</sup> Zie ook Valerie Braithwaite, 'Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System', in: V. Braithwaite (ed.), Aldershot, 2002, p. 269-287.

<sup>198</sup> Zie hierover uitgebreid R.H. Happé, 'Multinationals, handavingsconvenanten en fair share', in: Jeroen Sprenger e.a. (red.), 2007, p. 57, tevens in Engelse versie: 'Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share', *Intertax*, (35) 2007, p. 537 e.v. Verder R.H. Happé, 'Handavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009, p. 5 e.v.

belastingplichtige minder of zelfs geen bereidheid tot compliance waarneemt, zal hij daarop corrigerend reageren. Deze reactie zal rechtshandhavend van aard zijn.<sup>199</sup> Hier kan de theorie van *responsive regulation* worden gezien als een leidraad voor de inspecteur. Men kan deze samenvatten als de theorie van ‘coöperatie waar mogelijk, dwang waar nodig’. Ian Ayers en John Braithwaite formuleren het aldus: ‘responsive regulation requires regulators to be responsive to the conduct of those they seek to regulate in deciding whether a more or less interventionist response is required.’<sup>200</sup> Al naargelang de graad van waargenomen non-coöperatief gedrag dient meer of minder toezicht ingezet te worden. Doelstelling moet daarbij steeds zijn belastingplichtigen te overtuigen zich wederom coöperatief te gaan gedragen. Valerie Braithwaite wijst erop dat *responsive regulation* een proces is dat ‘confidently and openly engages taxpayers to think about their obligations and accept responsibility for regulating themselves in a manner that is consistent with the law.’<sup>201</sup>

De enkele jaren geleden door de Nederlandse Belastingdienst ingevoerde compliance strategie sluit aan bij deze theorie van *responsive regulation*: het onderhouden en versterken van de bereidheid van belastingplichtigen om hun wettelijke verplichtingen na te komen.<sup>202</sup> Daartoe worden verschillende categorieën belastingplichtigen, elk met hun speciale risicoprofiel, onderscheiden. Een belangrijk element is dat de intensiteit van het toezicht vooral bepaald wordt door de mate van waargenomen compliance dan wel non-compliance van de belastingplichtigen. Belastingplichtigen die hun verplichtingen vrijwillig nakomen behoeven weinig aandacht; zij die ontwijkings- of ontduikingsgedrag vertonen daarentegen des te meer.<sup>203</sup>

Wat betekent door de inspecteur waargenomen ontwijkingsgedrag voor zijn vertrouwen in de belastingplichtige? Voor een antwoord op die vraag is het onderscheid tussen het juridische en het ethische domein essentieel. Met betrekking tot het eerste domein heb ik in deel 1 geconstateerd dat sommige belastingplichtigen door middel van tax planning in staat zijn het recht zodanig te manipuleren dat zij het zelf in de hand hebben of en, zo ja, voor welk bedrag zij belasting betalen.<sup>204</sup> Op zo’n moment komt het basisvertrouwen van de inspecteur in de belastingplichtige in het geding. Vertrouwen in de ander betekent steeds ook het nemen van het risico dat de ander daar misbruik van maakt.<sup>205</sup> Agressieve constructies zetten het vertrouwen van de inspecteur onder druk.<sup>206</sup> Hij zal zijn toezichtsactiviteiten opvoeren en, zo nodig, de constructie in rechte bestrijden. De belastingplichtige geeft er onvoldoende blijk van dat hij zich beperkt weet door de verwachtingen van de inspecteur dat hij binnen de grenzen van het recht blijft.<sup>207</sup> De reactie van de inspecteur op het waargenomen

<sup>199</sup> In vergelijkbare zin Valerie Braithwaite, ‘Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions’, in: V. Braithwaite (ed.), 2002, p. 24.

<sup>200</sup> I. Ayres and J. Braithwaite, *Responsive Regulation*, Oxford University Press, Oxford, 1992.

<sup>201</sup> Valerie Braithwaite, 2007, p. 6.

<sup>202</sup> Zie *Beheersverslag Belastingdienst 2000*, Den Haag, p. 2 en het *Jaarverslag Belastingdienst 2002*, Den Haag, p. 26.

<sup>203</sup> *Bedrijfsplan Belastingdienst 2006-2010*, p. 5 en 19.

<sup>204</sup> Par. 1.7 en 1.8.

<sup>205</sup> Vergelijk ook Paul Schnabel, ‘De vertrouwenscrisis’, *de Volkskrant* 18 oktober 2008: ‘Vertrouwen betekent afzien van controle; is in feite de ander de gelegenheid geven om te doen wat er gedaan moet worden, in het vertrouwen (!) dat er geen misbruik van gemaakt zal worden.’

<sup>206</sup> Zie hierover in het verband van het horizontaal toezicht het antwoord van de Staatssecretaris van Financien op Kamervragen, genoemd in de Inleiding en Th.W.M. Poolen, ‘Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst’, *TFO* 2009/101, p. 19 e.v.

<sup>207</sup> L.G.M. Stevens, 1997, p. 59, ziet in dit verband de al dan niet pleitbaarheid van het ingenomen standpunt als een aanwijzing daarvan.

gedrag van de belastingplichtige behoort daarbij, in termen van coöperatieloga, juridisch objectief en behoorlijk, en bovenal proportioneel te zijn.

Vanuit het ethische perspectief vereist agressief ontwijkingsgedrag evenzeer een reactie van de inspecteur. In voorkomende gevallen dient hij de constructies aan de staatssecretaris als politiek verantwoordelijk hoofd van de Belastingdienst en als medewetgever te melden. Dit is het geval als naar het oordeel van de inspecteur de constructie zodanig in strijd met de geest van de wet is dat de wetgever, als hij daarvan had geweten bij het opstellen van de wet, de constructie onder de reikwijdte van de wet zou hebben gebracht. Met andere woorden: de inspecteur acht een schending van de nakomingsplicht aan de orde. Voor de staatssecretaris kunnen vervolgens ook overwegingen van fair share, van een rechtvaardige verdeling van de lasten in de samenleving, een rol spelen bij de vraag of ingrijpen van de wetgever noodzakelijk is. Daarbij dient ook te worden meegewogen om door middel van nieuwe wetgeving het geschonden vertrouwen in de coöperatie van de betrokken belastingplichtigen te herstellen.

## 2.8 Een oproep tot terughoudendheid

Eerder heb ik de samenleving getypeerd als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel. Iedere burger is er niet alleen op gericht om zijn eigenbelang na te streven, maar behoort ook rekening te houden met de gerechtvaardigde belangen van anderen. In zo'n samenleving weten burgers van elkaar dat eenieder zijn bijdrage levert in de verwachting dat anderen dat ook doen. Naleving van wetgeving speelt hierbij een essentiële rol. Wetgeving kan gezien worden als het geheel van afspraken die burgers in een democratische samenleving met elkaar maken.<sup>208</sup> Belastingwetten zijn aldus op te vatten als de langs democratische weg gemaakte afspraken over ieders financiële aandeel om een rechtvaardige samenleving mogelijk te maken. In deel 1 is daarbij naar voren gekomen dat het belastingrecht aan burgers onvermijdelijk een ruimte laat om binnen de grenzen van doel en strekking maar in strijd met de geest van de wet te handelen. Daarbij is de 'geest van de wet' in Aristotelische zin opgevat: de geest van de wet strekt zich ook uit tot die tekortkomingen van de wet die de wetgever, ware hij bij de totstandkoming van de wet op de hoogte van deze tekortkomingen geweest, onder de wet had gebracht.

Op dit punt moet de belastingplichtige een keuze maken. Hier staat de ethiek tegenover het egoïsme, het ongebreidelde nastreven van het fiscaal voordeligste resultaat.<sup>209</sup> De keuze voor fiscaal egoïsme betekent de weigering om ethische overwegingen toe te laten bij de vraag hoe met het recht om te gaan.

Daarentegen vraagt een ethisch verantwoorde houding zich terughoudend op te stellen bij het gebruik maken van wettelijke mogelijkheden die in strijd komen met de geest van de wet. Burgers dienen het coöperatieve karakter van de samenleving in hun handelen te verdisconteren. In dit verband spreekt Dworkin van *the model of principle*. 'It insists that people are members of a genuine political community only when they accept that their fates are linked in the following strong way: they accept that they are governed by common principles, not just by rules hammered out in political compromise.' Hij vervolgt: 'So each member accepts that others have rights and that he has duties flowing from that scheme, even though these have never been

<sup>208</sup> Jeremy Waldron, 1999, p. 101. Zie verder over democratie en vertrouwen Maurice Adams, *Recht en democratie ter discussie*, Universitaire Pers Leuven, Leuven, 2006, p. 48 e.v.

<sup>209</sup> John Rawls, p. 168 (1971, p. 136).

formally identified or declared.’<sup>210</sup> In zo’n gemeenschap heeft ieder lid van die gemeenschap dus rechten én plichten. Dit betekent dat hij een evenwicht moet vinden tussen het nastreven van zijn eigenbelang en de belangen van anderen. Hoe zwaar weegt dat eigenbelang als de ‘explicit rules are unclear or incomplete or because the abstract rights it deploys conflict in some way’? Waar het op aankomt is ‘a reciprocal interplay between law and morals in ordinary practical life, even when no lawsuit is in prospect and each citizen is judge for and of himself.’<sup>211</sup>

Rawls merkt in dezelfde richting op: ‘we hebben een natuurlijke burgerplicht niet de tekorten van maatschappelijke ordeningen aan te voeren als een al te gemakkelijk excuus om ze niet na te leven, en niet onvermijdelijke mazen in de regels te benutten om onze belangen te bevorderen.’<sup>212</sup>

Juist met betrekking tot het belastingrecht is deze houding van terughoudendheid om niet het onderste uit de kan te halen van fundamenteel belang. Op dit terrein van het recht is het immers technisch mogelijk om door middel van creatieve ontwijkingsconstructies het betalen van belasting in hoge mate naar eigen hand te zetten. Zulke constructies kunnen in overeenstemming zijn met de bewoordingen van de wet, maar tegelijkertijd ondergraven zij de geest van de wet.<sup>213</sup> Daarmee vormen zij een bedreiging niet alleen voor het rechtskarakter van het belastingrecht maar ook voor de samenleving, opgevat als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel. Het argument dat men daarbij gebruik maakt van de wettelijke mogelijkheden zal de medeburgers niet overtuigen. Het resultaat van zulke constructies is immers dat men niet zijn fiscale fair share aan de samenleving bijdraagt.

De ethische eis van terughoudendheid komt neer op de uitdaging een balans te vinden tussen het nastreven van het eigenbelang en het rekening houden met de gerechtvaardigde belangen van de anderen. Met betrekking tot de tax-planningpraktijk in het bedrijfsleven bracht Shaviro die eis als volgt onder woorden: ‘the management and shareholders should act in the interest of taxpayers generally by confining their pursuit of self-interest in tax minimization to strategies and reporting positions that are reasonably within the spirit of the law.’ Hij besluit met: ‘dramatic responses may be needed ... to restore public trust and cooperation.’<sup>214</sup>

In de volgende paragrafen onderzoek ik de idee van terughoudendheid nader in de verhouding tot de samenleving en de medeburgers in die samenleving. Daarbij gaat de aandacht vooral uit naar grote ondernemingen.

## 2.9 Winstmaximalisatie en maatschappelijk verantwoord ondernemen

Het streven de belastingschuld zo laag mogelijk te houden past in de ideologie van de vrije markt: doel van de onderneming is winstmaximalisatie. Daarbij moeten haar zo min mogelijk belemmeringen gesteld worden. Milton Friedman, een van de grote economen van de Chicago School, wijst daarom elke maatschappelijke verantwoordelijkheid voor ondernemingen af, mits deze zich maar aan de wet

---

<sup>210</sup> Ronald Dworkin, Cambridge 1986, p. 211.

<sup>211</sup> Ronald Dworkin 1986, p. 300/301.

<sup>212</sup> John Rawls, 2009, p. 369 (1971, p. 355). Zie hierover ook J.L.M. Gribnau, ‘Fiscale ethiek, een verkenning’, in: J.L.M. Gribnau (red.) 1999, p. 78.

<sup>213</sup> Vergelijk ook Doreen McBarnet, ‘When Compliance is not the Solution but the Problem: From Changes in Law to Changes in Attitude’, in: Valerie Braithwaite (ed.), *Taxing Democracy, Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Ashgate, Aldershot, 2003, p. 230.

<sup>214</sup> Daniel N. Shaviro, *Corporate Tax Shelters in a Global Economy*, The AEI Press, Washington D.C., 2004, p. 25.

houden.<sup>215</sup> Ondernemingen moeten zich aan de regels van het spel van de open en vrije concurrentie houden onder voorwaarde dat zij geen bedrog of fraude plegen.<sup>216</sup> Uit het voorgaande volgt dat dit een te eenzijdige visie is.<sup>217</sup> Wat nodig is, is een herstel van evenwicht tussen de markt, de overheid en de samenleving.<sup>218</sup> Nergens treffen we in de werkelijkheid een apart systeem van rationeel economische keuzes en berekeningen aan dat los staat van de maatschappelijke verhoudingen.<sup>219</sup> Een dergelijke eenzijdige benadering laat ten onrechte buiten beschouwing de mate waarin ondernemers zich ook door niet-economische motieven, zoals vertrouwen en billijkheid, laten leiden.<sup>220</sup>

Ondernemingen hebben wel degelijk een maatschappelijke verantwoordelijkheid die verder gaat dan uitsluitend winstmaximalisatie. Ook andere motieven behoren het beleid van de onderneming mede te bepalen. Soms is er sprake van verdiscontering van zulke motieven omdat daarmee het eigenbelang van de onderneming wordt gediend; soms worden zulke motieven nagestreefd omdat zij naast het nastreven van winstmaximalisatie tot de ondernemingsfilosofie behoren. In beide gevallen besluit men tot matiging. Uiteraard kan er spanning optreden tussen deze gemengde motieven van de onderneming. Jeurissen typeert in dit verband de bedrijfsethiek als zijnde 'niet een geheel van restricties; het is ook een venster op de morele wereld van morgen en daarmee een bron van zakelijke kansen.'<sup>221</sup> Het eerste sociale report van Shell uit 1998 is bijvoorbeeld getiteld 'Profits and principles. Does there have to be a choice?' en draagt de visie uit dat de basisbelangen van een onderneming en de maatschappij geheel verenigbaar zijn.<sup>222</sup>

Het afgelopen decennium is wel heel duidelijk geworden hoe belangrijk de maatschappelijke verantwoordelijkheid van ondernemingen is. In 2002 voltrok zich het boekhoudschandaal van Enron. De onderneming had de ene na de andere boekhoudtruc gepleegd. Als gevolg daarvan ging zowel Enron als Arthur Andersen, op dat moment de grootste accountants- en belastingadviseursfirma ter wereld, ten onder. Enron is niet het enige zeer grote bedrijf dat op deze wijze in de problemen kwam. Worldcom en Parmalat horen ook in dit rijtje thuis. Een grote vertrouwenscrisis in de financiële wereld was het gevolg. De Amerikaanse overheid greep in en voerde om het vertrouwen te herstellen de Sarbanes-Oxley Act in. *Corporate governance* werd het centrale begrip: hoe kunnen grote bedrijven goed,

---

<sup>215</sup> Zie Milton Friedman, 'The Social Responsibility of Business is to Increase Its Profits', *The New York Times Magazine*, 13 september 1970.

<sup>216</sup> M. Friedman, 'The social responsibility of business is to increase its profits', in: T.I. White (ed.), *Business ethics: A philosophical reader*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1993, p. 167.

<sup>217</sup> Andere belangrijke bezwaren zijn dat in de werkelijkheid ook aan de voorwaarden van rationeel keuzemodel en vrije markt niet wordt voldaan. Zie over het rationeel keuzemodel bijvoorbeeld Eric van Dijk en Marcel Zeelenberg, 'De (ir)rationaliteit van de beslisser', in: W.L. Tiemeijer, C.A. Thomas en H.M. Prast (red.), *De menselijke beslisser. Over de psychologie van keuze en gedrag*, WRR, Amsterdam University Press, Den Haag/Amsterdam, 2009, p. 25 e.v.

<sup>218</sup> Zie John Stiglitz, *Vrije val*, Spectrum, Houten, 2010 en het interview van Jan Tromp met John Stiglitz in *de Volkskrant* van 6 februari 2010. Verder Hans Achterhuis, *De utopie van de vrije markt*, Lemniscaat, Rotterdam, 2010, p. 300.

<sup>219</sup> Hans Achterhuis, 2010, p. 110.

<sup>220</sup> George A. Akerlof and Robert J. Schiller, *Animal Spirits*, Princeton University Press, Princeton/Oxford, 2009, p. 3, die de *animal spirits* van Keynes in een actuele context plaatsten. Zie verder Robert Skidelsky, *Keynes, The Return of the Master*, Penguin Books, London, 2010.

<sup>221</sup> Ronald Jeurissen, 'Bedrijfsethiek en verantwoord ondernemen', in: R.J.M. Jeurissen (red.), *Bedrijfsethiek: een goede zaak*, Van Gorcum, Assen, 2009, p. 14/15.

<sup>222</sup> Shell Report, *Profits and Principles - does there have to be a choice?*, London, 1998, p. 3.

efficiënt en verantwoord worden geleid. In Nederland kwam de commissie-Tabaksblat met een code. Doelstelling is bij te dragen aan het herstel van vertrouwen in een eerlijke, integere en transparante gang van zaken binnen de beursgenoteerde vennootschap. Er moet een versterking van de structuur van *checks and balances* bij de bedrijven komen.

Nog ernstiger is de huidige kredietcrisis, die in 2007 ontstond als gevolg van de stagnerende huizenmarkt in de Verenigde Staten. De crisis verhevigde in 2008 toen bleek dat de banken elkaar niet meer vertrouwden. Lehman Brothers ging ten onder. Overheden moesten bijspringen om erger te voorkomen. In algemene zin is daarmee weer gebleken hoe belangrijk wederkerige verwachtingen en het daarmee samenhangende vertrouwen zijn, niet alleen tussen banken onderling en tussen banken en overig bedrijfsleven, maar ook tussen bedrijfsleven en samenleving. Het ongebreideld nastreven van het eigenbelang kan, zo is gebleken, catastrofale gevolgen hebben. De roep om regulering van de financiële markten en toezicht op mondiaal niveau wordt steeds luider.<sup>223</sup> Het blinde geloof in 'greed is good' blijkt onaanvaardbare gevolgen te hebben. De neoliberale ideologie van Friedman, Hayek<sup>224</sup> en Fukuyama<sup>225</sup>, volgens welke de vrije markt tot de grootst mogelijke welvaart en tot een vreedzame wereld zou leiden, heeft in werkelijkheid tot ontwrichtende gevolgen geleid.<sup>226</sup>

In een geheel andere richting wijst maatschappelijk verantwoord ondernemen (verder: MVO).<sup>227</sup> Een onderneming draagt een verantwoordelijkheid tegenover de samenlevingen waarin zij is gevestigd en opereert. Deze verantwoordelijkheid gaat verder dan het strikt economische terrein. Zij raakt ook de juridische en ethische verwachtingen die de stakeholders en de samenleving in het bijzonder tegenover haar hebben. Een onderneming die zich in deze zin verantwoordelijk weet, streeft ernaar 'to make profit, obey the law, be ethical, and be a good corporate citizen'.<sup>228</sup> Het MVO-beleid van een onderneming reflecteert haar ethische positie tegenover de samenleving.<sup>229</sup> Daarbij moet MVO niet worden gezien als iets extra's, maar als een keuze voor een manier van zakendoen. MVO is een instrument dat ondernemingen in staat stelt de juiste houding in hun ondernemingsbeleid te bepalen.

Aldus kan MVO opgevat worden als een institutionele vorm waarin bedrijfsethiek haar bedding vindt en maatschappelijk werkzaam kan zijn.<sup>230</sup> In het bijzonder op het terrein van mensenrechten en milieu kan geen multinational zich tegenwoordig permitteren de consequenties van haar handelen voor bijvoorbeeld kinderarbeid of CO<sub>2</sub>-uitstoot te veronachtzamen. Vooral NGO's kunnen hier gezien worden als organisaties van burgers die vanuit een ethische theorie over wederkerige

---

<sup>223</sup> Zie bijvoorbeeld Paul Volcker, 'The Time We Have Is Growing Short', *The New York Review of Books*, (LVII, 11), 2010, p. 12. Zie ook op <http://www.nybooks.com/articles/archives/2010/jun/24/time-we-have-growing-short/?pagination=false>.

<sup>224</sup> F.A. Hayek, *De weg naar slavernij*, Omega Boek, Amsterdam, 1985.

<sup>225</sup> Francis Fukuyama, *Het Einde van de Geschiedenis en de Laatste Mens*, Uitgeverij Contact, Amsterdam, 1992.

<sup>226</sup> Zie o.a. John Gray, *Black Mass*, Penguin Books, London, 2007, p. 84 e.v. en Naomi Klein, *De Shock Doctrine*, De Geus, Breda, 2007, p. 66 e.v.

<sup>227</sup> De Engelse aanduiding is 'Corporate social responsibility', afgekort CSR.

<sup>228</sup> Archie B. 'Carroll, Corporate Social Responsibility', *Business & Society*, 1999/3, p. 283 and 289.

<sup>229</sup> David Williams, *Tax and Corporate Social Responsibility*, A discussion paper of KPMG's Tax Business School, 2007, p. 6. Vindplaats: [http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax\\_and\\_CSR\\_Final.pdf](http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf).

<sup>230</sup> Vergelijk Ronald Jeurissen, 'Bedrijfsethiek en verantwoord ondernemen', in: R.J.M. Jeurissen (red.), *Bedrijfsethiek: een goede zaak*, Van Gorcum, Assen, 2009, p. 18.

verwachtingen ondernemingen aanspreken op hun handelen. Bedrijven hebben niet meer alleen van doen met ‘shareholders’, maar ook met ‘stakeholders’. Een en ander geldt ook voor de factor ‘belastingen’. Het exclusief benaderen van belastingen als een kostenpost die zo laag mogelijk moet worden gehouden, negeert de betekenis van andere motieven, zoals het financieel bijdragen aan de samenleving waarin men zijn activiteiten ontplooit.<sup>231</sup>

## 2.10 Maatschappelijk verantwoord ondernemen en belastingen

De economische crises van de afgelopen jaren hebben ontegenzeggelijk belastingheffing tot onderwerp van het internationale publieke debat gemaakt. Op de G20-top van 2009, waar de wereldleiders de aanpak van de huidige economische crisis bespraken, stonden belastingontwijking en belastingontduiking via tax havens in het brandpunt van de aandacht.<sup>232</sup>

Al eerder was er ook in het grote bedrijfsleven een toenemende bewustwording van de maatschappelijke aspecten van belastingheffing. Hoewel de uitspraak van Jeffrey Owens van de OECD in 2004: “Tax is where the environment was 10 years ago” nog steeds opgaat<sup>233</sup>, zijn verschijnselen als belastingontwijking en ontduiking steeds meer op de MVO-agenda gekomen. De zo-even genoemde ondergang van Arthur Anderson, tegelijk met die van Enron, is hier een belangrijke gebeurtenis. Een gebeurtenis die nog groter gewicht kreeg toen kort daarna ook andere grote advieskantoren in opspraak kwamen vanwege zeer agressieve, soms frauduleuze constructiepraktijken. Zo ontsnapte KPMG-US ternauwernood aan hetzelfde lot als dat van Arthur Andersen.<sup>234</sup>

Cruciaal is dat dit proces van *Verelendung* tot een reactie van bewustwording en bezinning heeft geleid. De discussie over tax risk management kwam opgang. KPMG publiceerde een invloedrijk discussiepaper *Tax in the boardroom*.<sup>235</sup> In deze paper constateert KPMG op basis van onderzoek onder grote ondernemingen een verandering in de houding tegenover risico: ‘Companies are less inclined to engage in tax planning activity that might be construed as ‘aggressive’, because they do not want to be seen as ‘high risk’ by the tax authorities or presented by the press as engaging in ‘unethical’ tax behavior.’ *Tax risk management* is sindsdien in het centrum van de belangstelling komen te staan.<sup>236</sup> Daarbij gaat het erom dat een onderneming haar fiscale risico’s tijdig onderkent en deze risico’s adequaat, dat wil zeggen effectief en zoveel mogelijk proactief, beheerst. In dit verband spreekt men ook wel van een *tax control framework* in de onderneming. Essentieel is dat de

---

<sup>231</sup> Zie over deze thematiek ook Reuven S. Avi-Yonah, ‘Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior’, in: Wolfgang Schön (ed.), *Tax and Corporate Governance*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2008, p. 183 e.v.

<sup>232</sup> Zie <http://www.g20.org/Documents/final-communique.pdf>.

<sup>233</sup> Zie *Financial Times*, 22 november 2004.

<sup>234</sup> Zie bijvoorbeeld R.H. Happé, ‘Between Persuasion and Deterrence, Some Legal Aspects of Compliance in Taxation’, in: H. Elfers/P.Verboon/W. Huisman (ed.), *Managing and maintaining compliance*, Boom Legal Publishers, Den Haag, 2006, p. 139.

<sup>235</sup> Zie <http://www.kpmg.com/au/aci/docs/tax-boardroom.pdf>. Ook PwC, Deloitte en Ernst & Young publiceren papers over tax risk management; zie bijvoorbeeld op [http://www.businessweek.com/adsections/2006/pdf/us\\_tax\\_trm\\_point-of-view\\_061605.pdf](http://www.businessweek.com/adsections/2006/pdf/us_tax_trm_point-of-view_061605.pdf); [http://www.pwc.com/en\\_MT/mt/publications/assets/tax-management-in-companies-06.pdf](http://www.pwc.com/en_MT/mt/publications/assets/tax-management-in-companies-06.pdf).

<sup>236</sup> Zie bijvoorbeeld Anuschka Bakker and Sander Kloosterhof (eds.), *Tax Risk Management, From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, 2010, waarin ook veel landenbijdragen zijn opgenomen.

onderneming bewust kiest voor het niveau van het fiscale risico dat zij wenst te lopen. Tax risk management is volgens tax directors van de grote ondernemingen een kritische factor van corporate governance.<sup>237</sup>

Met deze ontwikkeling komt ook de tax-planningpraktijk breed ter discussie en wordt zij in verband gebracht met maatschappelijk verantwoord ondernemen.<sup>238</sup> MVO fungeert ook in dit opzicht als een referentiekader waarbinnen de discussie van de onderneming als corporate citizen met haar stakeholders kan plaatsvinden. Verschillende categorieën stakeholders zijn daarbij te onderkennen. Allereerst zijn daar de andere belastingbetalers en hun intermediairs, de media. Door de toenemende aandacht in de media raken bedrijven met agressieve tax-planningpraktijken steeds vaker bekend bij het publiek. Daarmee lopen zij het risico van aanzienlijke reputatieschade.<sup>239</sup>

Ook in kringen van het bedrijfsleven zelf staat het verschijnsel hoog op de agenda, getuige de paper van KPMG en het vervolgdocument *The Governance of Tax*. Een ander belangrijk voorbeeld is het rapport *Responsible Tax* van Henderson Global Investors. Zij wijzen erop dat naast het kostenaspect van belastingen ook van belang is de goede relatie met de belastingautoriteiten en een goede reputatie in de ogen van de overheid, werknemers, klanten en het publiek in het algemeen. In dat verband kan het verstandig zijn om af te zien van agressieve tax planning.<sup>240</sup>

Ook van de kant van een derde categorie van stakeholders, de OECD en nationale overheden, worden verwachtingen uitgesproken over het gedrag van grote ondernemingen. Zo roept de OECD in haar *Guidelines for Multinational Enterprises* ondernemingen op zich zowel maatschappelijk verantwoord te gedragen alsook en in het bijzonder bij haar tax-planningpraktijken niet alleen overeenkomstig de letter maar ook overeenkomstig de geest van de wetten.<sup>241</sup> Meer recent zijn studies verschenen over een betere relatie tussen belastingdiensten en belastingbetalers.<sup>242</sup> Op nationaal niveau kan met name het horizontaal toezicht van de Nederlandse belastingdienst worden genoemd. Bij deze nieuwe vorm van toezicht staat wederzijds vertrouwen centraal.<sup>243</sup>

In diverse publicaties gaat men een stap verder en verwoordt men de maatschappelijke eis dat multinationals hun fair share aan belasting in de verschillende landen betalen.<sup>244</sup> In de volgende paragraaf gaan we nader op het begrip fiscale 'fair share' in. Nu kunnen we al constateren dat een kernelement van MVO is dat een onderneming haar bijdrage levert aan de samenleving. Deze bijdrage kan liggen op milieugebied of op het gebied van tegengaan van kinderarbeid, maar

---

<sup>237</sup> Uit onderzoek van Ernst & Young in 2004 blijkt dat bijna 70% van de tax directors van grote ondernemingen deze opvatting onderschreven. Zie <http://www.ey.com/global/download.nsf>.

<sup>238</sup> Zie ook mijn voordracht 'Tax Planning and Corporate Social Responsibility' voor het Symposium Tax Justice van de Eerste Kamer, *Kamerstukken I* 2008-2009, 31 700 IXB, E, p. 65 e.v.

<sup>239</sup> Zie in dit verband Jeffrey Owens, 'Good Corporate Governance: The Tax Dimension', in: Wolfgang Schön (ed.), *Tax and Corporate Governance*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2008, p. 9 e.v.

<sup>240</sup> Henderson heeft het document verwijderd van haar website. Thans is het nog te vinden op [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Global\\_Henderson\\_-\\_ResponsibleTax\\_-\\_OCT\\_2005.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Global_Henderson_-_ResponsibleTax_-_OCT_2005.pdf).

<sup>241</sup> Zie *The OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Text, Commentary and Clarifications*, 2001, X Taxation.

<sup>242</sup> Zie bijvoorbeeld OECD Tax Intermediaries Study, Working Paper 6, *The Enhanced Relationship*.

<sup>243</sup> Zie R.H. Happé, 'Handhavingsconvenanten: een paradigmawisseling in de belastingheffing', *TFO* 2009/101, p. 5 e.v.

<sup>244</sup> Zie bijvoorbeeld de hiervoor genoemde KPMG paper *Tax in the Boardroom*, p.16 en Urs Landolf, 'Tax and corporate responsibility', *International Tax Review* (29) 2006, p. 6 e.v. Deze laatste publicatie is ook te vinden op [http://www.pwc.com/en\\_MT/mt/publications/assets/tax-management-in-companies-06.pdf](http://www.pwc.com/en_MT/mt/publications/assets/tax-management-in-companies-06.pdf).



evenzeer op belastinggebied. Voor al deze gebieden geldt dat niet alleen relevant is of de onderneming in kwestie volgens de regels heeft gehandeld, maar ook of zij uiteindelijk haar maatschappelijke verantwoordelijkheid heeft genomen. Een belangrijke toetssteen daarvoor is het resultaat van haar handelen.

Voor het belastingrecht heeft dit de belangrijke consequentie dat inachtneming van fair play weliswaar een noodzakelijke eerste stap is, maar niet een toereikende. Fair share is meer dan fair play. Waar het op aankomt is dat men zich onthoudt van quasi-compliance, waarbij de wettelijke bepalingen als een *bunch of rules* worden opgevat en alleen gelet wordt of de woorden van de wet een bepaalde constructie toelaten of niet.<sup>245</sup> Achter deze opvatting zit de idee van winstmaximalisatie als uitsluitende drijfveer verscholen. In een samenleving opgevat als een coöperatief verband tot wederzijds voordeel mag van gewone burgers én ondernemingen als corporate citizens meer worden verwacht, namelijk een faire bijdrage aan die samenleving, ongeacht of het gaat om grondrechten, milieu of belastingen. Ethisch verantwoord fiscaal handelen dient er blijk van te geven de financiële bijdrage aan de samenleving serieus mee te wegen.

### *2.11 Fiscale fair share, de geest van de wet en de ethiek van het juiste midden*

Is het mogelijk nauwkeuriger aan te geven wat in een concrete situatie een fair share is? In het vervolg breng ik daartoe een aantal eerder geschetste lijnen of gedachten met elkaar in verband. Allereerst is het van belang dat ieder mens het vermogen heeft onrecht direct te herkennen. Ieder mens heeft het besef dat een handeling waarbij een ander dan wel de samenleving onrecht wordt aangedaan, niet verricht had mogen worden. Zo is het ook in situaties waarin een belastingplichtige zijn faire-shareplicht niet nakomt. Een onderneming die ondanks hoge winsten geen belasting betaalt, weet dat zij haar bijdrage aan de samenleving niet levert.

Op dit punt is ook de verhouding met de nakomingsplicht van belang. Een belastingplichtige die zich bedient van agressieve belastingconstructies en aldus doelbewust in strijd met de geest van de wet handelt, weet dat hij zich daarbij aan zijn faire-shareplicht onttrekt. Handelen in strijd met de nakomingsplicht is het instrument om dat te bereiken.<sup>246</sup>

In dit verband is relevant dat de nakomingsplicht een iets ander karakter heeft, verweven als zij is met het belastingrecht. Al eerder is er op gewezen dat handelen in strijd met de geest van de wet er in gradaties is.<sup>247</sup> Niet alle gevallen zijn in dezelfde mate strijdig met de geest van de wet. Hier speelt bijvoorbeeld ook het gedrag van de wetgever een rol: wist deze van de lacune in de wet? Is er sprake van kwalitatief slechte wetgeving? Waar het in de context van de faire-shareplicht in het bijzonder om gaat zijn de evidente gevallen van strijd met de geest van de wet. Deze leveren, in combinatie met het beoogde financiële resultaat, een duidelijke aanwijzing op dat de faire-shareplicht is geschonden.

---

<sup>245</sup> Zie ook Doreen McBarnet, 'Corporate social responsibility beyond law, through law, for law: the new corporate accountability', in: Doreen McBarnet, Aurora Voiculescu and Tom Campbell (eds.), *The New Corporate Accountability*, Cambridge University Press, Cambridge, 2007, p. 49 e.v.

<sup>246</sup> Het gaat daarbij om handelen in strijd met de geest van de wet in Aristotelische zin: het geen rekening willen houden met hetgeen de wetgever in de wet zou hebben opgenomen als hij het onderhavige geval destijds bij het opstellen van de wet had gekend. Zie par. 1.7.

<sup>247</sup> Zie par. 1.7.

Het besef dat een ethische plicht niet is nagekomen is een ding. Een andere zaak is hoe vervolgens positief inhoud te geven aan de nakoming van zo'n plicht. Hoe dient een belastingplichtige wel in overeenstemming met zijn faire-shareplicht te handelen? Uitgangspunt blijft dat ieder zijn fair share behoort bij te dragen aan de samenleving waarvan hij deel uitmaakt. In het begin hebben we al op de moeilijkheid gewezen dat de faire-shareplicht op zichzelf te onbepaald is om te kunnen vaststellen wat ieders bijdrage aan de samenleving dient te zijn.<sup>248</sup> Ook op dit punt is de nakomingsplicht van waarde: handel in overeenstemming met het recht, opgevat als een geheel van regels en beginselen, en aangevuld met de ethische eis dat men ook de geest van de wet serieus neemt.

De aldus opgevatte faire-shareplicht houdt daarmee niet in dat men niet een voor zichzelf voordelige fiscale weg mag bewandelen. Dat laatste is toegestaan mits het gebeurt op een wijze die zich verdraagt met de geest van de wet. Waar de wetgeving verschillende mogelijkheden laat, blijft er ruimte voor het nastreven van een gematigd eigenbelang.

Dit laatste brengt ons bij een tweede punt. Essentieel is dat het bij de faire-shareplicht om een ethische houding gaat. Zij staat tegenover een op ongebreideld eigenbelang gerichte houding. Een ethische houding verdraagt zich niet met de opvatting belastingen alleen als een kostenpost te zien.<sup>249</sup> Zij vraagt om in situaties waarin het belastingrecht verschillende opties biedt, ethische motieven, zoals loyaliteit, billijkheid en fairness, alsmede nakoming van het recht serieus te nemen. Dat daarbij in het afwegingsproces ook belangen en motieven als het eigenbelang in de zin van het streven naar winst, alsmede de zorg voor het behoud van de eigen concurrentiepositie en het voorkomen van reputatieschade, worden meegewogen, spreekt vanzelf.<sup>250</sup>

Ten derde is van belang dat het in de ethiek inderdaad om een afwegingsproces gaat en niet om het mechanisch toepassen van 'hard and fast rules'. Het is daarom geboden een quasi-juridische invulling te vermijden: een aanvullende set van concrete gedragsregels, waarvan de inachtneming als vanzelf tot een ethisch verantwoord fiscaal resultaat zou leiden. Ethiek wordt pas van belang waar concrete regels ons niet verder helpen. Ethiek vereist een openstaan voor de verschillende gezichtspunten, belangen en motieven die relevant zijn voor een verantwoorde beslissing en die niet zijn te herleiden tot één alles beslissend criterium op basis waarvan de enig juiste beslissing kan worden genomen.<sup>251</sup>

Dit brengt ons bij de eerder bepleite deugd van terughoudendheid. Afweging van belangen en motieven verdraagt zich niet met het ongebreideld nastreven van de fiscaal voordeligste weg als uiting van het streven naar de maximalisering van het eigen voordeel. Ook op fiscaal terrein kan eenieder weten wanneer hij ethische grenzen overschrijdt. Fair share bijdragen houdt minimaal in zo'n grensoverschrijding te vermijden. 'There are clearly remediable injustices around us which we want to eliminate.'<sup>252</sup>

---

<sup>248</sup> Zie par. 1.1.

<sup>249</sup> Zie Henderson, *Global Investors, Responsible Tax*, p. 5.

<sup>250</sup> Zie reeds Adam Smith, *The Theory of Moral Sentiments*, Penguin Books, London, 2009, p. 220-221.

<sup>251</sup> Vergelijk Thomas Nagel, *Mortal Questions*, Cambridge University Press, Cambridge, 1979, p. 136 e.v.

<sup>252</sup> Amartya Sen, *The Idea of Justice*, Allen Lane, London, 2009, p. vii.

Een zinvolle benadering is gelegen in de ethiek van het juiste midden van Aristoteles.<sup>253</sup> Fiscale deugdzaamheid bestaat daarin dat men na zorgvuldige afweging een keuze maakt met betrekking tot het eigen gedrag. Zo'n keuze vermijdt enerzijds het volstrekt nastreven van het eigenbelang door middel van agressieve tax planning en anderzijds het absoluut voorrang geven aan het belang van de gemeenschap waartoe de burger behoort. Noch het een, noch het ander getuigt van praktische wijsheid. Wat nodig is, is zelfbeheersing en maatschappelijk maatgevoel.<sup>254</sup>

## 2.12 Tax planning en effective tax burden in het licht van fair share

Hiervoor is de noodzaak beschreven om de faire-shareplicht serieus te nemen. Tegen deze achtergrond wordt in deze en de volgende paragraaf uiteengezet hoe op een drietal belangrijke gebieden van de fiscale praktijk de fair-sharegedachte nog verder kan worden geoperationaliseerd. De eerste twee, te weten: de agressieve belastingconstructies en de effectieve belastingdruk komen in deze paragraaf aan bod, het derde van de internationale belastingarbitrage in de volgende paragraaf.

Op het terrein van agressieve constructies worden de grenzen van het recht doelbewust afgetast. Te zeer zijn deze constructies gericht op de weerloze kant van het recht.<sup>255</sup> Zij exploiteren de onvermijdelijke tekortkomingen van het recht. Het zoeken naar de goedkoopste weg is dan het uitsluitende oogmerk van de belastingplichtige. De geest van de wet wordt genegeerd met het risico dat het voor de samenleving fundamentele vertrouwen wordt geschonden. Avi-Jonah stelt daar tegenover: 'As for taxes, just like an individual citizen, a corporation is legally required to pay taxes, and is expected not to engage in over-aggressive tax planning to minimize its tax obligations.'<sup>256</sup>

Essentieel is in dit verband dat de belastingplichtige zelf als geen ander weet welk motief hem tot een bepaalde ontwijkingsconstructie brengt: is de aanleiding tot de fiscale constructie gelegen in voor de onderneming werkelijk relevante economische activiteiten of is het fiscale voordeel de aanleiding?<sup>257</sup> Zo merkt Urs Landolf, sprekend over fair share, op: 'Artificial constructs without lasting economic justification are, even if formally they can possibly be captured by fiscal legislation, not good tax planning.'<sup>258</sup> Afwezigheid van economisch belang alsook gekunsteldheid van de constructie vormen voor de belastingplichtige even zovele aanwijzingen van het echte motief van zijn voorgenomen handelingen.

Anders gezegd: eenieder is in staat zich een onpartijdige positie voor te stellen en vanuit die positie het eigen handelen te beoordelen. Dan dringt ook de vraag zich op

---

<sup>253</sup> Zie Aristoteles, *Ethica Nicomachea*, 1111 b 5. Recente Nederlandse vertaling is de *Ethica*, Historische Uitgeverij, Groningen, 1999.

<sup>254</sup> Zie ook in deze zin Hans Achterhuis, 2010, p. 301.

<sup>255</sup> Zie voor een klassiek voorbeeld HR 29 april 1998, *BNB* 1998/216 en mijn bespreking van het arrest in Richard Happé, 'Jongleren met je geweten', in J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, FED, Deventer, 1999, p. 89.

<sup>256</sup> Reuven Avi-Jonah, 'Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior', in: Wolfgang Schön (ed.), *Tax and Corporate Governance*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2008, p. 184.

<sup>257</sup> Zie in vergelijkbare zin Henderson, Global Investors, *Responsible Tax*, p. 6, die erop wijzen dat een aantal ondernemingen het principe hanteren dat fiscale structuren verbonden moeten zijn met 'real world activities of the organization's underlying business'.

<sup>258</sup> Urs Landolf, 'Tax and corporate responsibility', *International Tax Review* (29) 2006, p. 9. Ook te vinden op [http://www.pwc.com/en\\_MT/mt/publications/assets/tax-management-in-companies-06.pdf](http://www.pwc.com/en_MT/mt/publications/assets/tax-management-in-companies-06.pdf).

of een onpartijdige wetgever een bepaalde toepassing van de wet in strijd met de geest van de belastingwet zou achten en de wet anders zou hebben geformuleerd indien hij had geweten tot welk gebruik de wet aanleiding gaf. Beantwoordt men die vraag bevestigend, dan is een belangrijk motief voorhanden om zich terughoudend op te stellen.<sup>259</sup>

Het tweede gebied is dat van de *effective tax burden*. Hier valt niet zozeer de nadruk op de wijze waarop met het belastingrecht wordt omgegaan, maar op het resultaat van dat handelen. Ondernemingen streven ernaar hun kostenpost belastingen en in het bijzonder de vennootschapsbelasting zo laag mogelijk te houden.<sup>260</sup> Ook hier staat geregeld het nastreven van winstmaximalisatie tegenover het rekening houden met de gerechtvaardigde belangen van de anderen. John Braithwaite wijst erop: ‘Making public the amount of tax paid by public companies would make it clear to the public that tax authorities are collecting almost no tax from many large companies.’<sup>261</sup> Los van de vraag in hoeverre dit beeld ook voor de Nederlandse situatie opgaat, kan zulke informatie een aanwijzing zijn dat bedrijven onvoldoende hun fair share bijdragen.<sup>262</sup> Anderzijds zijn steeds meer bedrijven bereid om ook op dit niveau hun verantwoordelijkheid serieus te nemen. Steeds meer bedrijven streven ernaar een ‘tax control framework’ in de onderneming te hanteren. De essentie ervan is dat de onderneming bewust voor een bepaald niveau van fiscale risico’s kiest, waarop zij ook kan worden aangesproken. Een verantwoorde houding tegenover belastingen betekent dat men een visie heeft op de eigen belastingafdracht in termen van fair share.<sup>263</sup> Een dergelijke houding kan tegelijkertijd op een principiële bereidheid wijzen om zich ten aanzien van stakeholders te verantwoorden over haar fiscale bijdrage.<sup>264</sup> Een eerste stap in de goede richting zou zijn als internationaal opererende bedrijven per land hun effectieve belastingdruk, uitgesplitst naar soorten belastingen zouden publiceren.

### 2.13 Internationale belastingarbitrage en fair share

In een globaliserende wereld neemt het internationale belastingrecht een steeds belangrijker plaats in. Een enorm netwerk van belastingverdragen en ook nationale regelingen moet voorkomen dat belastingplichtigen dubbel belasting betalen doordat dezelfde inkomsten in meerdere landen worden belast. Avi-Yonah heeft erop gewezen dat dit netwerk van regelingen een min of meer coherent internationaal belastingrechtstelsel vormt. Dit is onder meer een gevolg van de ordenende rol van de modelverdragen van OESO en VN. Centraal in dit systeem staan een tweetal *basic*

---

<sup>259</sup> Zie hierover ook David Williams, *Tax and Corporate Social Responsibilities*, A discussion paper of KPMG’s Tax Business School, 2007, p. 21. Vindplaats: [http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax\\_and\\_CSR\\_Final.pdf](http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf).

<sup>260</sup> Ook bij andere belastingen zoals de loonbelasting, de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting, is uiteraard sprake van een streven naar reductie van de kostenpost belastingen.

<sup>261</sup> John Braithwaite, 2005, p. 161.

<sup>262</sup> Een stap in de goede richting zijn de publicaties over de *total tax contribution*. Zie bijvoorbeeld op [http://www.pwc.co.uk/eng/issues/total\\_tax\\_contribution.html](http://www.pwc.co.uk/eng/issues/total_tax_contribution.html).

<sup>263</sup> Hierbij moet men natuurlijk ook met bijzondere regelgeving, zoals ‘tax incentives’ rekening houden. Overheid noch burgers kunnen ondernemingen aanspreken op datgene waar wetgeving ook naar haar bedoeling toe uitnodigt.

<sup>264</sup> Zie in vergelijkbare zin Urs Landolf and Susan Symons, ‘Applying corporate responsibility to tax’, *International Tax Review* (44) 2008, p. 10.

*norms*: het *single tax principle* en het *benefit principle*.<sup>265</sup> Het eerste beginsel omschrijft Avi-Yonah als volgt: ‘income should be taxed once – not more and not less.’ Van het tweede beginsel luidt de formulering: ‘active business income should be taxed primarily at source and passive investment income primarily at residence.’ Zij maken deel uit van het *customary international law*: ‘law that results from a general and consistent practice of states followed by them from a sense of legal obligation.’<sup>266</sup>

Een belangrijke doelstelling van het internationale belastingrecht is daarmee gegeven: inkomsten behoren niet meer en niet minder dan één keer in de heffing te worden betrokken. Landen nemen bij het sluiten van verdragen en bij het opstellen van hun nationale regelingen met name het *single tax principle* in acht. Aldus wordt ook fiscale neutraliteit tussen bedrijven bevorderd, niet alleen tussen internationaal opererende bedrijven onderling maar ook met bedrijven die alleen nationaal actief zijn.<sup>267</sup> Duidelijk is dat dit principe constituerend is voor het rechts- en dus ook het rechtvaardigheidskarakter van het internationale belastingrecht. Deze visie van Avi-Yonah op het internationale belastingrecht strookt met de in het eerste deel voorgestane rechtstheorie waarbij het recht wordt gezien als een geheel van wettelijke regels en rechtsbeginselen.<sup>268</sup>

Het wekt geen verwondering dat ook het ethische perspectief van *fair share* met deze basisnormen van het internationale belastingrecht verwant is en in dezelfde richting wijst: bedrijven moeten niet gedwongen worden fiscaaljuridisch in meer dan een land belasting te betalen over hun inkomsten en als het ware tweemaal hun *fair share* bij te dragen. Daarvoor kan niet als een rechtvaardigingsgrond dienen dat dit het gevolg is van de afzonderlijke belastingssystemen van twee verschillende landen. Het is een eis van rechtvaardigheid dat staten door middel van hun verdragen bepalen hoe zij de heffing tussen hen beide verdelen. Indien en voor zover staten in overeenstemming met deze basisnormen en in het bijzonder het ‘*single tax*’ principe een verdrag sluiten ter voorkoming van dubbele belasting, handelen zij evenzeer overeenkomstig de ethische eis dat niemand verplicht kan worden meer dan zijn *fair share* bij te dragen. Deze *basic norms* vinden daarmee hun oorsprong in de maatschappelijke mondiale werkelijkheid en de daarin levende normen en waarden.<sup>269</sup> In de wisselwerking tussen maatschappelijke werkelijkheid en haar normen en waarden enerzijds en de fiscale belangen van nationale staten en internationaal opererende belastingplichtigen anderzijds zijn deze basisnormen voor het internationale belastingrecht aanvaard en verder in (model)verdragen geconcretiseerd.

Internationale belastingarbitrage is als het ware het tegendeel van het vermijden van dubbele belasting. De regels van het internationale belastingrecht worden door internationaal opererende belastingplichtigen juist gebruikt waarvoor zij niet zijn

---

<sup>265</sup> Reuven S. Avi-Yonah, ‘Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime’, *Bulletin for International Taxation*, 2007, p. 130 e.v. Zie voor een andere principiële benadering Eric.C.C.M. Kemmeren, *Principle of Origin in Tax Conventions*, Pijnenburg, Dongen, 2001.

<sup>266</sup> Reuven S. Avi-Yonah, 2007, p. 132. Zie voor een vergelijkbare visie ten aanzien van het internationale strafrecht Machteld Boot, *Nullum Crimen Sine Lege and the Subject Matter Jurisdiction of the International Criminal Court*, Intersentia, Antwerpen/Oxford/New York, 2002, p. 19 e.v.

<sup>267</sup> Zie in dit verband al A.J. van den Tempel, *Corporation tax and individual income tax in the European Communities*, Series Studies – Competition – Approximation of Legislation, No. 15, Brussels, 1970. Verder C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986, p. 256 e.v.

<sup>268</sup> Zie par. 1.2.

<sup>269</sup> Vergelijk Ronald Dworkin, 1977, p. 40.

bedoeld: niet voorkoming van dubbele belasting, maar realisering van geen belasting. Bij belastingarbitrage wordt bijvoorbeeld een kostenpost op twee plaatsen gedeponereerd. Stiglitz constateert dat het probleem niet is 'double taxation' maar 'zero taxation'.<sup>270</sup> Door deze praktijk komt het rechtskarakter van het internationale belastingrecht onder druk te staan. Bedrijven richten zich op de mismatches tussen de verschillende rechtssystemen teneinde juist minder of geen belasting te betalen. De regels worden gezien als een *bunch of rules*, terwijl de achterliggende *basic norms*, de rechtsbeginselen worden genegeerd.<sup>271</sup>

Ongetwijfeld is een deel van het probleem dat ook staten met elkaar in een 'rat race to the bottom' zijn verwickeld, de *tax competition*, en doelbewust in hun regelgeving allerlei fiscale lokkertjes opnemen.<sup>272</sup> Daarbij gaan zij soms uiterst calculerend te werk en zoeken zij de uiterste grens op van wat aanvaardbaar is in de relatie met andere staten. In dat opzicht rust ook op staten de plicht zich terughoudender op te stellen en meer gericht te zijn op coöperatie met elkaar teneinde het probleem van arbitrage aan te pakken in plaats van het te vergroten.<sup>273</sup> Kortom: ook staten behoren zich niet als *free riders* te gedragen. Dit neemt niet weg dat in situaties waarin bedrijven van zulke *tax incentives* gebruik maken, zij zich in overeenstemming met de doelstelling van zulke regels moeten gedragen.<sup>274</sup>

In dit kader beperken wij ons tot de situatie waarin geen *tax incentives* aan de orde zijn en als gedeeltelijke rechtvaardiging kunnen dienen voor de belastingarbitrage praktijk. Deze praktijk wordt een steeds groter mondiaal probleem. Naast de strijdigheid met het rechtskarakter van dit deel van het belastingrecht, leidt internationale belastingarbitrage bovendien tot concurrentievervalsing. In het bijzonder ondernemingen die niet internationaal opereren bevinden zich economisch in een slechtere positie. Er vindt niet alleen schending van het 'single tax' beginsel plaats maar ook een verstoring van het *level playing field*. Voor staten is vervolgens het probleem dat waar ondernemingen *global players* zijn, zij per definitie gebonden zijn aan soevereiniteit en territorialiteit en alleen via samenwerking met andere staten tot een fundamentele en adequate aanpak van belastingarbitrage kunnen komen. Het totstandbrengen van een dergelijke samenwerking behelst een zeer ingewikkeld en tijdrovend proces, dat onvermijdelijk op supranationaal niveau, in het bijzonder op dat van de OESO, moet worden aangepakt. Daarmee is ook gezegd dat staten op de korte termijn geen afdoend antwoord op de arbitrage-praktijk hebben. Er rest vaak niets anders dan *Kurieren am Symptom* bijvoorbeeld door anti-misbruik- of *disclosure*-wetgeving op een terrein van fiscaal onbegrensde mogelijkheden.

Na deze constatering over de rol van de staten rijst de vraag hoe internationaal opererende belastingplichtigen inhoud geven aan hun ethische verantwoordelijkheid op het terrein van de belastingarbitrage. Welke rol speelt de ethische plicht om een fair share bij te dragen? Onvoldoende is het argument dat een belastingplichtige vanuit het perspectief van elk afzonderlijk rechtsstelsel zich volgens de relevante rechtsregels gedraagt en zo schijnbaar aan zijn fair-shareverplichting voldoet. Nader

---

<sup>270</sup> Joseph Stiglitz, 2003, p. 329.

<sup>271</sup> Zie in dit verband ook John Braithwaite, 2005, in het bijzonder hoofdstuk 7.

<sup>272</sup> Vergelijk Reuven S. Avi-Yonah, 'Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State', *Harvard Law Review* (113) 2000, p. 1575-1676.

<sup>273</sup> Zie over de rol en de verantwoordelijkheid van de staat in dit verband ook het preadvies van Gribnau.

<sup>274</sup> Zie in dit verband Diane M. Ring, 'One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage', *Boston College Law Review* (44) 2002, p. 79 e.v., die onder andere een *balancing test* voorstelt om belastingarbitrage te beoordelen.

beschouwd kan daarvan geen sprake zijn. Het ethisch relevante domein bestaat niet uit één nationale staat maar uit twee. Dezelfde inkomsten blijken in bijvoorbeeld beide betrokken landen niet of nauwelijks te worden belast; dezelfde uitgaven worden tweemaal in aftrek gebracht. Tweemaal voldoen aan de juridische regels betekent in zulke gevallen eenmaal niet voldoen aan de verplichting om zijn fiscale fair share bij te dragen, ongeacht welk land daarmee tekort wordt gedaan. Staten en hun burgers zijn zich steeds meer bewust dat sommige belastingplichtigen zich op deze wijze onttrekken aan hun faire-shareplicht. Parlementaire discussies en ook berichtgeving in de media leiden tot een steeds grotere bewustwording van de maatschappelijk negatieve betekenis van deze fiscale praktijk.<sup>275</sup>

Ook hier komt het aan op terughoudendheid. Ondanks dat arbitrage-constructies vaak van een ongelofelijke gecompliceerdheid zijn, hebben zij in ethisch opzicht voor iedere betrokkene een tweetal evidente kenmerken gemeen. Ten eerste is het effect steeds dat in de betrokken landen 'no tax' is verschuldigd in plaats van 'single tax'. Men verschaft zichzelf als het ware een fiscale subsidie. Een tweede kenmerk is dat het motief voor de specifieke vorm van zulke constructies uitsluitend of nagenoeg fiscaal van aard is. Er ligt geen economisch motief aan ten grondslag anders dan de kostenpost belastingen te minimaliseren. Exotische namen als *double* of *triple dip* zijn veelzeggend in dit verband. Daarmee is ook gezegd dat er steeds een expliciete keuze voor 'no tax' gemaakt wordt.

Ook hier staat fiscaal egoïsme tegenover een serieus nemen van ethische overwegingen. Fiscaal positivistisch gedrag verdraagt zich niet met de geest van het recht, zoals deze in het single tax principe besloten liggen. Een fiscaal ethisch verantwoorde houding vraagt van belastingplichtigen zich ter wille van de gerechtvaardigde belangen van de betrokken staten en burgers te onthouden van het ongebreidelde nastreven van het eigenbelang. Ook op het terrein van de internationale belastingarbitrage dient de plicht zijn fair share bij te dragen serieus te worden genomen. Kortom: het gaat erom het Aristotelische juiste midden te bewaren.

---

<sup>275</sup> Zie par. 2.6.

## Uitleiding

*'Impliciet moet er dus een relatie van wederzijds vertrouwen zijn tussen belastingbetalers uit het verleden en degenen die daar nu voordeel van hebben – en natuurlijk ook de belastingbetalers van de toekomst, die de kosten van het hedendaagse beleid zullen dekken. We zijn er dus toe veroordeeld niet alleen mensen te vertrouwen die we in het heden niet kennen, maar ook mensen die we onmogelijk ooit gekend kunnen hebben alsmede die we nooit zullen leren kennen, en toch hebben we met al die mensen een ingewikkelde, op wederzijds vertrouwen gebaseerde relatie.'*<sup>276</sup>

Al hetgeen hiervoor is geschreven is uiteindelijk een pleidooi voor een opnieuw serieus nemen van de ethiek in het belastingrecht. Daartoe is aanleiding. In het eerste deel is gebleken dat in de wereld van de agressieve taxplanning de ethiek buitenspel staat. Fiscaal wetspositivisme komt neer op fiscaal egoïsme. Als de ethische component van het recht gereduceerd wordt tot nakoming van regels ten eigen voordeel, wordt het belastingrecht ontdaan van de ethiek.

In het tweede deel is de ethische context ruimer getrokken: de samenleving als een samenwerking tot wederzijds voordeel; een samenleving waarvan de burgers gericht zijn op hun eigenbelang, maar waarin zij tegelijkertijd bereid zijn rekening te houden met de gerechtvaardigde belangen van hun medeburgers. Binnen het fiscale domein betekent dit dat eenieder een ethische plicht ervaart zijn fiscale fair share bij te dragen.

Ethiek vraagt immers van iedereen zich rekenschap te geven van de juistheid van het eigen gedrag. Daarbij komt het ook aan op het verdisconteren van de belangen van anderen, die door dat gedrag worden beïnvloed.<sup>277</sup> Tezamen genomen vormen de twee ethische plichten, de nakomingsplicht en de faire-shareplicht de kern van de fiscale ethiek.

Tot slot: de huidige economische crisis heeft voor eenieder duidelijk gemaakt hoe fundamenteel wederzijds vertrouwen in een samenleving is. Dat geldt ook voor het belastingrecht, verweven als de fiscale wereld is met de financiële en economische wereld. Belastingethiek dient daarom hoog op de agenda gezet te worden in de situaties waar de fiscale discussie gevoerd wordt: tussen belastingplichtigen en hun adviseurs, binnen grote bedrijven en – last, but not least – ook bij de overheid. Bovenal moet belastingethiek een centrale rol te spelen in de opleiding van onze toekomstige fiscalisten, opdat zij straks de juiste vragen stellen, niet alleen aan de ander maar vooral ook aan zichzelf. Als dit preadvies daartoe een uitdaging is, is mijn missie geslaagd.

---

<sup>276</sup> Tony Judt, *Het land is moe*, Uitgeverij Contact, Amsterdam/Antwerpen, 2010, p. 72.

<sup>277</sup> Vergelijk: James Rachels and Stuart Rachels, *The Elements of Moral Philosophy*, Sixth Edition, McGraw-Hill, New York, 2010, p. 13.