

mr. H. Mezouar<sup>1</sup>

## **BEPS gezien door verschillende stakeholders**

*Verslag van de uitreiking van de dissertatieprijs 2020-2021 en de debatmiddag van de Vereniging van Belastingwetenschap over het thema visies op BEPS van verschillende stakeholders, gehouden op 13 juni 2022 in Rotterdam.*

### **1 Opening**

Op 13 juni 2022 werd, anders dan gewoonlijk, op de Erasmus Universiteit Rotterdam de uitreiking van de dissertatieprijs 2020-2021 en een debatmiddag over het thema visies op BEPS van verschillende stakeholders georganiseerd door de Vereniging van Belastingwetenschap (hierna: de Vereniging).

De middag werd geopend door Essers<sup>2</sup>, voorzitter van de Vereniging, en Kavelaars<sup>3</sup>, secretaris en penningmeester van de Vereniging. Naast de gebruikelijke huishoudelijke mededelingen heeft Essers gemeld dat de twee vacatures binnen het bestuur van de Vereniging zijn vervuld. Zo zal Van Eijdsen<sup>4</sup> de plaats innemen van Beukers-van Dooren<sup>5</sup> als traditioneel lid afkomstig van de Hoge Raad. Het tweede nieuwe bestuurslid is Cramwinckel<sup>6</sup> die Vording<sup>7</sup> vervangt. Essers heeft het woord vervolgens gegeven aan Kavelaars. Die meldde dat de Vereniging de afgelopen periode bezig is geweest met een project over fiscale feestbundels en redes. Volgens Kavelaars is de Vereniging een tijdje terug begonnen met het verzamelen van alle feestbundels en redes (oraties/afscheidsredes) die in Nederland op fiscaal terrein de afgelopen decennia zijn uitgegeven. De oraties en afscheidsredes en de feestbundels tot en met 2007, respectievelijk 2011<sup>8</sup> staan op het besloten gedeelte van de site van de Vereniging dat toegankelijk is voor de leden. De Vereniging probeert de feestbundels en redes die na 2011 zijn verschenen ook op het besloten gedeelte van de site te zetten, maar dat zal waarschijnlijk niet in alle gevallen mogelijk zijn.<sup>9</sup> Voorzitter Essers besluit de opening door uit de doeken te doen wat het programma van de Vereniging in het najaar zal zijn. In het eerste deel van het najaar zal een debatmiddag worden georganiseerd

---

<sup>1</sup> Werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad. Dit verslag is op persoonlijke titel geschreven.

<sup>2</sup> P.H.J. Essers is hoogleraar belastingrecht aan Tilburg University en Eerste Kamerlid voor het CDA.

<sup>3</sup> P. Kavelaars is hoogleraar fiscale economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en of counsel bij Deloitte.

<sup>4</sup> J.A.R. van Eijdsen is raadsheer in de Hoge Raad.

<sup>5</sup> A.F.Q.M. Beukers-van Dooren was raadsheer in de Hoge Raad tot 1 juni 2022 en is tegenwoordig rechter-plaatsvervanger in Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

<sup>6</sup> T.A. Cramwinckel is advocaat bij Stibbe en is als promovenda verbonden aan de Universiteit Leiden. Op 12 oktober 2022 verdedigt Cramwinckel haar proefschrift getiteld 'Voorlichting door de Belastingdienst in rechtsstatelijke context. Een juridisch en communicatiewetenschappelijk onderzoek naar de bescherming van gewekt vertrouwen.'

<sup>7</sup> H. Vording is hoogleraar algemeen belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

<sup>8</sup> Deze zijn eerder door Pieterse in 2007 en 2011 in bibliografievorm verzameld. Zie R.E.C.M. Niessen & L.J.A. Pieterse, *Fiscale publicaties in 111 bundels*, Deventer: Kluwer 2007 en L.J.A. Pieterse, *Fiscale oraties en afscheidsredes*, Deventer: Kluwer 2011.

<sup>9</sup> Dit is inmiddels vrijwel volledig gerealiseerd.

over de toekomst van de fiscalist. In het tweede deel van het najaar staat het rapport van de commissie energie- en milieubelastingen op het programma.

## 2 Uitreiking dissertatieprijs 2020-2021

Na de opening werd toegekomen aan de uitreiking van de dissertatieprijs 2020-2021<sup>10</sup> door Niessen<sup>11</sup>, die de voorzitter was van de jury. De andere leden van de jury zijn Broekhuijsen<sup>12</sup> en Van Kalmthout<sup>13</sup>, die overigens beiden verhinderd waren om bij de uitreiking aanwezig te zijn.

### 2.1 Juryrapport<sup>14</sup>

De jury heeft voor deze editie van de uitreiking van de dissertatieprijs 14 proefschriften ontvangen. De onderwerpen die de proefschriften behandelden liepen sterk uiteen en sommige van de proefschriften zagen ook op relaties met andere wetenschappen. De kwaliteit van de proefschriften was hoog en het leek in eerste instantie dan ook een moeilijke klus te worden om één winnaar te kiezen. Toch sprong er één proefschrift boven de rest uit en dat was het proefschrift van Schippers<sup>15</sup>, getiteld *Douanewaarde in een globaliserende wereld*<sup>16</sup>. Het proefschrift is volgens de jury om verschillende redenen van bijzondere betekenis. Voor de meeste fiscalisten zijn de douaneheffingen geen dagelijkse kost. Het proefschrift van Schippers voorziet daarom in een wetenschappelijke en maatschappelijke behoefte over dat onderwerp. Het proefschrift verschaft een grote hoeveelheid documentatie op het terrein van de nationale, Europese en bredere internationale regelgeving en rechtspraak op het gebied van de douanewaarde. De twijfel die Schippers bij het formuleren van de onderzoeksvraag uit, wordt in zijn onderzoek bevestigd. De conclusies zijn dat het stelsel niet beantwoordt aan zijn doel en er sprake is van een gebrek aan eenvormigheid, rechtvaardigheid en neutraliteit. Een en ander is uitvoerig onderbouwd en impliceert in feite een aardverschuiving voor het stelsel van de douanerechten. Al met al biedt het proefschrift een indringend inzicht op een even bijzonder als belangwekkend terrein en laat het zien dat op tal van punten, zo niet in de kern,

---

<sup>10</sup> De dissertatieprijs is een door de Vereniging ingestelde prijs (een cheque ter waarde van € 1.000 en een oorkonde en de winnaar wordt uitgenodigd om tijdens een ledenvergadering van de Vereniging een lezing te houden over de dissertatie) voor het beste proefschrift gewijd aan een onderwerp dat een rechtstreeks en belangrijk verband houdt met het Nederlandse belastingrecht. De prijs wordt eenmaal per twee jaar toegekend en wordt in elk even kalenderjaar uitgereikt. Eerdere winnaars van de dissertatieprijs waren S.C.W. Douma (2010-2011), M.B.A. van Hout (2012-2013), M.F. de Wilde (2014-2015), D.M. Broekhuijsen (2016-2017) en L.W.D. Wijtvliet (2018-2019).

<sup>11</sup> R.E.C.M. Niessen was advocaat-generaal bij de Hoge Raad tot 1 september 2022.

<sup>12</sup> D.M. Broekhuijsen is werkzaam bij de Belastingdienst en is als docent verbonden aan de Universiteit Leiden.

<sup>13</sup> L.F. van Kalmthout was raadsheer in de Hoge Raad tot 1 januari 2021.

<sup>14</sup> Het volledige juryrapport is raadpleegbaar via de site van de Vereniging, zie <https://belastingwetenschap.nl/media/2173/juryrapport-vereniging-voor-belastingwetenschap.pdf>.

<sup>15</sup> M.L. Schippers is manager bij EY, als universitair hoofddocent verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en programmacoördinator van het EFS.

<sup>16</sup> M.L. Schippers, *Douanewaarde in een globaliserende wereld (Fiscale Monografieën nr. 164)* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer 2021.

verbetering wenselijk is. De jury was en is onder de indruk van het proefschrift en heeft met veel genoegen de dissertatieprijs toegekend voor dit proefschrift.

Essers krijgt het woord van Niessen, bedankt de juryleden voor het verrichte werk en merkt op dat proefschriften in het verleden niet zoveel pagina's besloegen en dat het tegenwoordig een uitzondering is als een proefschrift minder dan 200 pagina's beslaat. Schippers wordt vervolgens door Essers uitgenodigd om naar voren te komen voor het in ontvangst nemen van de dissertatieprijs en Essers vertelt daarbij dat Schippers al eerder diverse prijzen heeft gewonnen en dat het winnen van de dissertatieprijs eigenlijk business as usual is voor hem.

## 2.2 Lezing door Schippers

Volgens de traditie van de dissertatieprijs krijgt de kersverse laureaat de gelegenheid om een lezing te verzorgen over het proefschrift. Na het uitspreken van een dankwoord en het stilstaan bij het moment, heeft Schippers de zaal meegenomen in zijn verrichte onderzoek.

Op het moment dat er goederen aan de grens komen, moet worden bepaald hoeveel invoerrechten verschuldigd zijn, waarbij op dat moment drie elementen naar voren komen die daar belangwekkend voor zijn. Het eerste element is de oorsprong van goederen, ook wel de nationaliteit van goederen genoemd. Het tweede element is de kwalificatie van het goed wat wordt bepaald aan de hand van indeling in GN-codes. Als de eerste twee elementen bekend zijn, kan het tarief worden bepaald wat vervolgens weer kan worden afgezet tegen het derde element, de douanewaarde. De douanewaarde wordt vastgesteld op basis van de Customs Valuation Agreement (hierna: CVA), opgesteld door de Wereldhandelsorganisatie (hierna: WHO). De CVA is in de jaren 70 tot stand gekomen en heeft als uitgangspunt voor het bepalen van de douanewaarde de transactiewaarde. Volgens Schippers houdt de transactiewaarde in wat de gek ervoor geeft. Dit is de basisgedachte van het douanesysteem, welk systeem zijn weerslag heeft gevonden in de Europese Unie (hierna: de EU) waar sprake is van een douane-unie. Alle 27 lidstaten van de EU maken onderdeel uit van hetzelfde douanegebied. Kenmerkend voor het EU-douanegebied is dat er een gezamenlijke wetgeving is, namelijk het Douanewetboek van de Unie (hierna: het DWU)<sup>17</sup> wat vastgesteld is aan de hand van de lijnen van het Verdrag van Lissabon. Volgens dat verdrag kan de Raad basisverordeningen vaststellen en kan aan de Commissie de bevoegdheid worden gegund om gedelegeerde- en uitvoeringsverordeningen vast te stellen. Dat is het geval in het EU-douanerecht.<sup>18</sup> Het is belangrijk om dit te realiseren, aldus Schippers, omdat er soms spanning kan ontstaan tussen de basisverordening en gedelegeerde- en uitvoeringsverordeningen. Volgens Schippers is dit zelfs aan de orde in het huidige stelsel, omdat de Commissie op bepaalde terreinen zijn uitvoeringsbevoegdheden

---

<sup>17</sup> Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.

<sup>18</sup> De uitvoeringsverordening van het DWU betreft Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.

heeft overschreden. Op bepaalde punten kan dus aan de legitimiteit van de uitvoeringshandelingen van de Commissie worden getwijfeld. Het huidige stelsel heeft Schippers daarom afgezet tegenover de hedendaagse handel. Toen het huidige stelsel in de jaren 70 van de vorige eeuw werd vastgesteld, zag de mondiale handel er anders uit dan vandaag de dag. Heel simplistisch gezegd verkocht een buitenlandse fabrikant zijn goederen aan een importeur vanuit de EU, welke importeur vervolgens zijn afnemers had in de EU. Tegenwoordig is dat anders: de handelstromen zijn toegenomen, er vindt veel handel plaats tussen gelieerde partijen waar sprake kan zijn van prijsbeïnvloeding, er zitten meer schakels in de goederenstroom waarbij dan de problematiek speelt van opeenvolgende verkopen en de waarde van een goed wordt niet alleen maar bepaald door de kosten van productie maar ook door de beleving die de uiteindelijke eindverbruiker heeft van een goed. De voorgaande vraagstukken zijn minimaal geadresseerd in de CVA die nog steeds wordt gebruikt voor het vaststellen van de douanewaarde. Dit alles bracht Schippers tot de onderzoeksvraag of het huidige douanestelsel wel zo toekomstbestendig is. Het daarbij gehanteerde toetsingskader heeft Schippers ontleend aan de basisgedachte die de opstellers van de CVA destijds hadden.

Schippers staat vervolgens stil bij drie deelonderwerpen die in het derde deel van het proefschrift aan bod zijn gekomen.

Het eerste deelonderwerp ziet op de transactiewaarde bij opeenvolgende verkopen. Aan de hand van een plaatje maakt Schippers de problematiek inzichtelijk. Fabrikant A verkoopt zijn goederen aan distributeur B. Distributeur B verkoopt vervolgens deze aan distributeur C. Tot slot verkoopt distributeur C de goederen aan consument D. Bij deze opeenvolgende verkopen komt de vraag op hoe de douanewaarde moet worden bepaald. Als naar de transactiewaarde wordt gekeken, dan is de vraag welke verkoop relevant is. Tot voor kort waren de meeste landen in de wereld van mening dat zodra goederen een schip op worden geladen voor vervoer naar het douanegebied van de EU, in het plaatje A-B, de transactiewaarde tussen A-B gebruikt kan worden voor het berekenen van de invoerheffingen. Dat betekent dat dan minder invoerheffingen verschuldigd zullen zijn in vergelijking met de laatste waarde in de keten, in het plaatje C-D. In 2007 heeft de WHO soft law uitgevaardigd waarin staat dat het douanestelsel zo niet moet worden uitgelegd. Bij opvolgende verkopen dient uitgegaan van de laatste verkoop, in het plaatje is dat dan C-D, aangezien dan beter de economische waarde van goederen wordt gereflecteerd in de douanewaarde (van een first-sale benadering naar een last-sale benadering). Veel landen in de wereld zijn daarna omgegaan en zo ook de EU toen het DWU in 2016 werd ingevoerd. Dat is gedaan in de uitvoeringsverordening<sup>19</sup> door een nadere uitleg te geven aan de transactiewaarde, terwijl de basisverordening hetzelfde als voorheen is gebleven. Schippers memoreert hetgeen hij eerder heeft verteld over de spanning tussen de basisverordening en gedelegeerde- en uitvoeringsverordeningen en dat het bij opeenvolgende verkopen aan de orde is. Daarom heeft hij een voorstel in zijn proefschrift gedaan om het DWU te wijzigen en in lijn te brengen met last-salebenadering.

---

<sup>19</sup> In artikel 128, tweede lid, van de uitvoeringsverordening.

Het tweede deelonderwerp ziet op de transactiewaarde bij intragroepstrancties. Het verbondenheidsbegrip in het douanerecht is bijna gelijk aan het gelieerdheidsbegrip in de directe belastingen. Als sprake is van verbondenheid tussen een verkoper en een koper, dient aangetoond te worden dat de prijs niet beïnvloed is door de verbondenheid tussen partijen. In het douanerecht kan dat aan de hand van twee manieren. Enerzijds kan gebruik worden gemaakt van testwaarden.<sup>20</sup> Dat zijn alternatieve waarderingsmethoden waarbij dan kan worden aangesloten bij een identieke of soortgelijke goed. Het probleem daarbij is dat de toepassing ervan in de praktijk een onmogelijke exercitie is volgens Schippers. Een andere methode om een zakelijke prijs aan te tonen is aan de hand van de omstandigheden naar de verkoop.<sup>21</sup> Aan de hand van alle mogelijke informatie mag de zakelijke prijs worden aangetoond. Deze methode is erg open en niet ingekleurd. Er is enkel soft law van de Werelddouaneorganisatie en binnen de EU is er niet eens guidance. Verder heeft het Hof van Justitie EU (hierna: het HvJ) geoordeeld dat transfer-pricingaanpassingen geen gevolgen hebben voor de douanewaarde.<sup>22</sup> Inmiddels is in de EU niet meer duidelijk hoe omgegaan moet worden met de problematiek van intragroepstransacties, omdat de lidstaten hun eigen plan trekken, hetgeen de eenheid en de toepassing van het EU-douanegebied niet ten goede komt. Schippers stelt daarom in zijn proefschrift voor dat er meer afstemming moet komen tussen de verschillende stakeholders (belastingdiensten, douaneautoriteiten en de marktdeelnemer).

Het derde deelonderwerp ziet op de elementen van de transactiewaarde. Zoals eerder door Schippers is gezegd, is de basisgedachte van de transactiewaarde wat de gek ervoor geeft. Er zijn elementen die de transactiewaarde in positieve of negatieve zin kunnen beïnvloeden. Uiteindelijk is namelijk het doel bij de douanewaarde het vaststellen van de economische waarde van goederen. Volgens economen moet bij de douanewaarde gekeken worden naar wat partijen met elkaar afspreken en dienen bepaalde marktdistorsies geneutraliseerd te worden. In een globaliserende wereld waar steeds meer derdenbetalingen worden gedaan, bijzondere contractuele stelsels worden opgetuigd en andere elementen van invloed zijn op de transactiewaarde is het de vraag of het huidige stelsel nog wel duidelijk is. Schippers heeft in zijn proefschrift geprobeerd duidelijkheid te scheppen in het woud van de verschillende regelingen en jurisprudentie die er is over de elementen van de transactiewaarde is verschenen.

Schippers sluit de lezing af met de eindconclusie dat er twijfel is of het huidige systeem nog hanteerbaar is. Schippers ziet aanwijzingen dat bij de uitleg van het huidige stelsel, waarbij wordt uitgegaan van de verkoopprijs, wordt terug bewogen naar het stelsel van de theoretische waarde uit de jaren 80 van de vorige eeuw. Het stelsel van de theoretische waarde was in het verleden niet goed hanteerbaar, maar nu is men verder met de automatisering en de digitalisering, waardoor zo'n verschuiving op termijn realiseerbaar lijkt.

### **3 Visies op BEPS van verschillende stakeholders**

---

<sup>20</sup> Zie artikel 134, tweede lid, van de uitvoeringsverordening.

<sup>21</sup> Zie artikel 74, derde lid, van het DWU.

<sup>22</sup> HvJ EU 20 december 2017, nr. C-529/16, ECLI:EU:C:2017:984 (Hamamatsu).

Na de uitreiking van de dissertatieprijs wordt toegekomen aan het debatdeel van de middag. Voorafgaand aan het debat werd door enkele sprekers een inleiding verzorgd. Volgens Essers is het thema van BEPS nog steeds actueel, hoewel de maatregelen uit het BEPS-project van 2016 inmiddels al zijn geïmplementeerd in beleid en wetgeving. Eerder heeft een commissie van de Vereniging onder voorzitterschap<sup>23</sup> van De Ruiter<sup>24</sup> zich beziggehouden met het thema, maar het onderzoek is uiteindelijk niet afgerond met een rapport. Wel zijn enkele leden van de commissie bereid gevonden om een debatmiddag te verzorgen over de bevindingen.

### 3.1 Internationale organisaties

Evers<sup>25</sup> begint met een inleiding over de rol en invloed van internationale organisaties in het debat over BEPS- en/of belastingontwijking in brede zin. Hij start met een quote van de Volkenbond: *“At the present time, there is a great deal of concealment of income, and there are taxable persons who pay no taxes at all. If the tax on all this income could be brought into the treasuries of the various States concerned, those States would find (...) a very important additional yield”*. Het betreft een quote van ongeveer 100 jaar geleden.

Opeenvolgende organisaties hebben zich beziggehouden met het thema belastingontwijking. Je zou je volgens Evers daarom af kunnen vragen waarom het probleem van belastingontwijking niet veel eerder is opgelost. Voordat tot een verklaring hiervan kan worden gekomen, heeft Evers zich tijdens zijn onderzoek afgevraagd wat de internationale organisaties die een visie hebben op het fenomeen belastingontwijking precies zijn. In de geschiedenis zijn er namelijk een heleboel internationale organisaties geweest die een rol hebben gehad op het internationale en regionale toneel. Tegenwoordig is dat nog steeds zo. Volgens Evers zijn internationale organisaties onderhandelingsplatforms waar onderlinge belangen worden uitgeruild en specifiek op het gebied van belastingen gaat het om de verdeling van heffingsrechten op een manier die landen het best uitkomt. In de historie zijn enkele tendensen waar te nemen.

Evers licht als eerst de periode van het *interbellum* (1918-1939) toe. Gedurende deze periode was de situatie zo dat er landen waren die hun schulden moesten aflossen na de Eerste Wereldoorlog en hun economieën weer aan het opbouwen waren. Deze situatie had impact op de inrichting van het belastingstelsel. Zo hadden Frankrijk en Duitsland een hoge belastingdruk voor bedrijfswinsten en was de vennootschapsbelasting in de Verenigde Staten (hierna: de Amerikanen of de VS) relatief laag. De verschillen in belastingdruk werd toen al benut door de multinationals van toen. Een voorbeeld betreft een bedrijf uit Basten, een producent van schoensmeer. Het bedrijf had onder meer filialen en productielocaties in Europa. Om te zorgen dat de Franse belastingdruk beperkt bleef, besloot het bedrijf te gaan sjoemelen met – wat nu bekend staat als – de verrekenprijzen tussen het hoofdkantoor in de VS en het filiaal in Frankrijk. De Fransen hadden dat door en besloten daar achteraan te gaan. Voor elke keer dat de moedermaatschappij dividenden uitkeerden werd er een

---

<sup>23</sup> Eerder was T. Bender (hoogleraar Internationaal Belastingrecht aan de Universiteit Leiden) voorzitter van de commissie.

<sup>24</sup> M. de Ruiter is Global International Tax Policy Leader bij EY.

<sup>25</sup> M. Evers is associate partner bij EY.

belastingclaim opgelegd door de Fransen als gemeend werd dat de winsten afkomstig waren uit Frankrijk. Extraterritoriale dividendbelastingheffing dus. Een en ander heeft geleid tot de eerste fiscale oorlog tussen de VS en Frankrijk. Vijf jaar later is de oorlog beslecht doordat de Amerikanen, door veel druk uit te oefenen, Frankrijk hebben overtuigd om hun belastingstelsel op de schop te nemen door het arm's-lengthprincipe te hanteren in de vennootschapsbelasting. Later is dat vastgelegd in het Frans-Amerikaans belastingverdrag en later weer in artikel 9 van het OESO-modelverdrag waarin ook werd bepaald dat het verboden was om extraterritoriaal belasting te heffen. Met deze ontwikkeling is een stap in een andere richting gedaan dan wat Frankrijk in eerste instantie wilde, namelijk het kijken naar de hele groepsondernemingwinst en dat op formulewijze te belasten. Toch is uiteindelijk de arm's-lengthbenadering de wereldwijde standaard geworden waarbij op basis van een separate entity approach belasting wordt geheven. Met het worden van een wereldwijde standaard is transfer mispricing als vorm van belastingontwijking aangepakt.

Deze ontwikkeling heeft volgens Evers echter de deur geopend voor nieuwe problemen, zoals in de periode na de Tweede Wereldoorlog (1945-1989). Dat was de periode van de Amerikaanse expansie. De Amerikanen wisten hun producten wereldwijd te exporteren. Europa had de behoefte om zelf in de VS te investeren, hoewel dat niet zo gemakkelijk was vanwege de relatief hoge bronheffingen die de Amerikanen kenden. De befaamde Antillenroute is toen ontstaan, een vorm van treaty shopping. Er werd gebruik gemaakt van een oud verdrag dat lage bronheffingen kende en waarin de separate entity approach lag verankerd. Je zou kunnen denken dat de Amerikanen op zijn zachts gezegd niet blij waren met deze ontwikkeling, maar integendeel. Omdat het politiek gezien in de VS lastig was om de bronheffingen te verlagen, was dit een manier om de Europese en de Amerikaanse kapitaalmarkten met elkaar te verbinden. De Amerikanen hadden dus belang bij de instandhouding van deze praktijk, waardoor op OESO-niveau jarenlang niets is gedaan aan treaty shopping.

De volgende periode is volgens Evers die van na de financiële crisis (2008-heden). Actoren van buiten de fiscaliteit werden zich bewust van de tax-planningpraktijken van Amerikaanse multinationals. Lang lieten de Amerikanen deze praktijken ongemoeid, omdat het goed was voor het Amerikaanse bedrijfsleven. Maar dat veranderde na de financiële crisis. Volgens Evers is het omslagpunt geweest dat er aandacht voor de fiscaliteit van een breder publiek kwam. Maar ook de VS is uiteindelijk gedraaid, omdat de regering van Obama toentertijd geld nodig had voor het uitvoeren van nationale plannen. Ook bij dit moment in de geschiedenis zou je je kunnen afvragen waarom het probleem van belastingontwijking niet is aangepakt, omdat BEPS 1.0 uiteindelijk maar heeft geleid tot chirurgische ingrepen. De ontwikkelingen houden echter niet op, omdat de OESO op dit moment bezig is met een tweepijleroplossing voor mondiale belastingheffing.

Terugkijkend op deze ontwikkelingen, denkt Evers dat de internationale fiscale normen, zoals die over belastingontwijking, de geopolitieke ontwikkelingen van de tijd reflecteren. In de toekomst kan de wereld in een hele andere economische situatie zitten, hetgeen weer betekent dat de internationale fiscale normen er anders uit kunnen zien. In de geschiedenis is, aldus Evers, ook te zien dat de unilaterale en bilaterale oplossing voor een probleem

gevolgd werden door het multilateraal bekrachtigen van die oplossing. Met de tweepijleroplossing is dat omgedraaid, wat deze ontwikkeling interessant maakt.

Er zijn in de geschiedenis imperfecte keuzes gemaakt door landen voor het oplossen van het belastingontwijkingprobleem. Dat is wellicht te verklaren omdat landen elkaar niet voldoende vertrouwen om bijvoorbeeld naar een systeem van unitary taxation over te stappen. Wat landen aan belastingontwijking toestaan betreft uiteindelijk dat wat landen elkaar onderling überhaupt toestaan. Evers vraagt zich tot slot af of we nu in een nieuw tijdsgewricht terecht zijn gekomen vanwege de popularisering van de fiscaliteit en diens problematiek. De hiervoor besproken ontwikkelingen speelden zich steeds af tussen fiscalisten onderling. Dat levert de vraag op of dat de nationale en internationale normontwikkelingen dusdanig zal veranderen.

### 3.2 De rechterlijke macht

Na een korte pauze is het debatgedeelte van de middag hervat met een inleiding van Maas<sup>26</sup> over de rol van de rechtspraak in het BEPS-debat.

Net als Evers heeft Maas zijn onderzoek gericht op een historische ontwikkeling. Volgens Maas is de bijdrage van de rechterlijke macht aan de totstandkoming van een belastingstelsel dat kwetsbaar bleek voor BEPS substantieel te noemen, met name als het gaat om de rol van de Hoge Raad. Allerlei leerstukken in de Nederlandse vennootschapsbelasting die grondslaguitholling en winstverschuiving mogelijk maakten zijn gevormd of expliciet gemaakt in de Nederlandse belastingrechtspraak. Het is, aldus Maas, niet heel waarschijnlijk dat de rechter zich steeds bij de vormgeving van die leerstukken van de gevolgen ervan op het gebied van internationale belastingontwijking bewust is geweest. Soms gaat het namelijk om regels die juist bedoeld zijn ter bestrijding van misbruik, waaronder misbruik in een nationale context. In andere gevallen moet de rechter wel op de hoogte zijn geweest van de gevolgen, bijvoorbeeld als dat blijkt uit een conclusie van het parket of uit de motivering van het arrest zelf. De vraag is dan hoe de opstelling van de rechter geïdentificeerd of verklaard moet worden. Maas haalt daarbij Hamilton aan die de rechterlijke macht heeft omschreven als de *“least dangerous”* van de staatsmachten, omdat deze staatsmacht geen eigen budget heeft, niet zelfstandig de sterke arm kan aansturen en democratische legitimatie ontbeert.<sup>27</sup> Dit soort institutionele factoren dragen er volgens Maas aan bij dat de rechter bij de rechtsvorming niet een volstrekt onafhankelijk koers kan varen ten opzichte van de primaire rechtsvormer in ons rechtsbestel, namelijk de wetgever. Het is daarom niet verwonderlijk dat waar de wetgever ervoor kiest om een brug te slaan tussen koopman en dominee (vestigingsklimaat en misbruikbestrijding), de rechter dat evenwicht in de regel respecteert en rechtsvormende keuzes maakt die daarbij passen. De rechter en de wetgever opereren aldus als partners in the enterprise of lawmaking. Na deze inleidende opmerkingen belicht Maas een aantal tendensen in de Nederlandse jurisprudentie.

---

<sup>26</sup> C. Maas is rechter in de Rechtbank Noord-Holland en als docent verbonden aan de Universiteit Leiden.

<sup>27</sup> Zie Federalist No. 78.



De afzonderlijke winstberekening van lichamen vloeit vrij direct voort uit het stelsel van de wet. Door de Hoge Raad is dat expliciet onder woorden gebracht in een arrest uit 1957, alwaar hij oordeelde: *“dat echter het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 in beginsel niet bedoelt moeder en dochtermaatschappijen als een geheel in de belasting te betrekken, doch er van uitgaat, dat een moedermaatschappij en haar – juridisch zelfstandige – dochterondernemingen op zichzelf staande lichamen vormen, die elk afzonderlijk subjectief belastingplichtig kunnen zijn, in welk geval ook voor elk afzonderlijk het belastbare bedrag – de winst over het boekjaar, verminderd met verrekenbare verliezen – moet worden bepaald.”*<sup>28</sup> Het betreft een geval waarin de rechter optrad tegen een belastingplichtige die betoogde dat er geen winst behoefde te worden genomen ter zake van intragroepstransacties. Hier is volgens Maas te zien dat in een andere context de separate entity approach tot stand is gekomen dan in een context waarbij misbruik oogluikend wordt toegestaan. De ontwikkeling van separate entity approach bracht namelijk eerder negatieve gevolgen met zich voor belastingplichtigen. Een ander voorbeeld van de separate entity approach in de jurisprudentie is HR 21 augustus 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8016, *BNB* 1985/301, m.nt. H.J. Hofstra.<sup>29</sup> Deze arresten zijn twee voorbeelden van dat de Hoge Raad een belangrijk leerstuk heeft geïntroduceerd die achteraf gezien het belastingstelsel kwetsbaar heeft gemaakt voor grondslaguitholling. Hoe bewust de Hoge Raad daarvan is geweest, kan afgevraagd worden.

Een ander relevant gebied is de klassieke jurisprudentie over het leerstuk informeel kapitaal dat zich na het Zweedse grootmoederarrest<sup>30</sup> heeft ontwikkeld als een belangrijk instrument om de belastingdruk in Nederland laag te houden. Het interessante aan het Zweedse grootmoederarrest is dat A-G Van Soest voorafgaand aan het arrest in zijn conclusies de gevolgen van de rechtsvormende keuzes onder ogen heeft gezien: *“Hieraan kan niet afdoen, dat de aandeelhouder in het buitenland gevestigd is: de Nederlandse belastingheffing is niet afhankelijk van de wijze waarop buitenlandse relaties van Nederlandse belastingplichtigen in feite behandeld worden (...). Met name kan de aftrek van rente niet afhankelijk gesteld worden van het antwoord op de vraag, of zij bij de buitenlandse aandeelhouder als winst wordt verantwoord en dienovereenkomstig belast.”*<sup>31</sup> Bij dit arrest kan worden gezegd dat de Hoge Raad zich bewust moet zijn geweest van de gevolgen bij misbruik van het leerstuk, namelijk internationale mismatches bij de toepassing van de leer van het informeel kapitaal. Een ander voorbeeld betreft HR 17 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AP6652, *BNB* 2005/169, m.nt. J.A.G. van der Geld.<sup>32</sup>

---

<sup>28</sup> HR 8 mei 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY2274, *BNB* 1957/208, m.nt. M.J.H. Smeets.

<sup>29</sup> Daar overwoog de Hoge Raad: *“Voor het overige berust het middel op de opvatting dat bij tot een concern behorende vennootschappen voor de heffing van vennootschapsbelasting geen rekening moet worden gehouden met overdracht van risico’s tegen premiebetaling aan een tot het concern behorende vennootschap, aangezien alsdan die risico’s binnen het concern blijven. Die opvatting is niet juist.”*

<sup>30</sup> HR 31 mei 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2866, *BNB* 1978/252, m.nt. H.J. Hofstra.

<sup>31</sup> Conclusie van A-G Van Soest van 31 mei 1978, ECLI:NL:PHR:1978:AX2866, *BNB* 1978/252, m.nt. H.J. Hofstra.

<sup>32</sup> Daar is overwogen: *“Noch de omstandigheid (...) noch de omstandigheid dat de fictieve rente in Ierland bij X-2 Plc niet als zodanig in de heffing is betrokken, wettigt elk op zichzelf (...) de gevolgtrekking dat (...) is gehandeld in strijd met doel en strekking van de wet.”*

Ten aanzien van hybride mismatches is een vergelijkbare ontwikkeling als die bij het leerstuk informeel kapitaal waar te nemen. De Hoge Raad heeft in zijn jurisprudentie over hybride mismatches een enkelzijdig perspectief ontwikkeld, inhoudende dat de behandeling van een fiscaal verschijnsel in het buitenland niet ter zake doet. Het betreft bijvoorbeeld de arresten HR 3 januari 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0739, *BNB* 2004/142, m.nt. G.T.K. Meussen<sup>33</sup> en HR 7 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:224, *BNB* 2014/79, m.nt. R.J. de Vries<sup>34</sup>. In deze arresten is te zien dat waar de wetgever voor de koopmansweg heeft gekozen, de rechter die heeft gevolgd.

Het laatste leerstuk waar Maas op ingaat betreft verdragsmisbruik. De Hoge Raad is volgens Maas altijd heel terughoudend is geweest bij de toepassing van *fraus legis* in verdragsituaties (*fraus tractatus* of *fraus pacti*).<sup>35</sup> Uit een verdrag volgen meestal geen expliciete aanwijzingen voor wanneer sprake is van doorkruising van doel en strekking van een verdrag, en die zijn volgens de Hoge Raad wel nodig om verdragsvoordelen te ontzeggen wegens verdragsmisbruik. Voor zover Maas bekend, is de Hoge Raad nooit teruggekomen op deze jurisprudentie. Dit betreft weer een geval waarin de rechter neigt naar de koopman, omdat kennelijk de verdragsluitende landen nooit aanleiding hebben gezien de hiervoor bedoelde aanwijzingen op te nemen in een verdrag.

Maas besluit zijn inleiding samenvattend met de stelling dat waar de wetgever de koopman de boventoon heeft laten voeren bij de belastingheffing van internationale ondernemingen, de rechter dat tot richtsnoer heeft genomen bij de rechtsvorming op dat gebied. Speculerend over de toekomst denkt Maas dat de rechter de wetgever – die inmiddels zijn koers heeft verlegd en veel BEPS-maatregelen heeft ingevoerd – zal volgen in zijn verschuiving naar de dominee.

### 3.3 Ngo's en journalisten

Gunn<sup>36</sup> deed onderzoek naar de actoren media en ngo's (non-gouvernementele organisaties) in het belastingontwijkingsdebat. Volgens Gunn zijn deze actoren heel invloedrijk en bepalend voor het BEPS-project geweest. Gunn heeft het moeilijk gehad met de afbakening van haar onderzoek. Maar door uiteindelijk met media en ngo's contact te leggen is zij een hoop te weten gekomen over hen.

---

<sup>33</sup> De Hoge Raad overwoog: *“De BRK bevat geen regels die beogen te bewerkstelligen dat met betrekking tot transacties tussen een inwoner van Nederland en een inwoner van de Nederlandse Antillen de wijze waarop ter zake van de desbetreffende transactie de ene partij door zijn land van vestiging in de belastingheffing wordt betrokken, het spiegelbeeld vormt van de fiscale behandeling welke de andere partij in diens land van vestiging ten deel valt.”*

<sup>34</sup> Overwogen is: *“Voor de in het middel naar voren gebrachte opvatting dat in geval van onbelastbaarheid in Nederland van het onderhavige voordeel, doel en strekking van het Verdrag zouden worden miskend, is geen steun te vinden in de tekst van het Verdrag, noch in de toelichtingen van de Verdragsluitende partijen, zodat het middel ook voor het overige faalt.”*

<sup>35</sup> Zie bijvoorbeeld HR 15 december 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5543, *BNB* 1994/259, m.nt. J.C.K.W. Bartel en HR 29 juni 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5700, *BNB* 1994/294, m.nt. P.J. Wattel.

<sup>36</sup> A.F. Gunn is mede-eigenaar van Gunn Tax Communication B.V. en werkzaam bij de Universiteit Leiden, de Erasmus Universiteit Rotterdam en de University of Curaçao. Voorts is zij hoofdredacteur van Artikel104.nl.

Gunn laat een foto zien die veel kernelementen van ngo's samenvat.<sup>37</sup> Op de foto zijn zichtbaar twee personen die actievoeren vanwege het mislopen van \$ 100 miljard door ontwikkelingslanden vanwege het belastingparadijs Nederland. Verder is te zien een oud-Tweede Kamerlid van de SP met een koffer waarop staat 'Afrika's miljarden'. De kernelementen die hierin te zien zijn, zijn volgens Gunn actievoeren, ontwikkelingslanden die geld mislopen, de connectie met (linkse) politiek<sup>38</sup> en miljardenbedragen. Een kernelement dat niet op de foto te zien is, maar niettemin interessant is, is de achtergrond van de actievoerders. Volgens Gunn zijn de actievoerders waarschijnlijk van de Nederlandse tak van ActionAid. De Nederlandse tak maakt deel uit van een breder netwerk, zowel organisatorisch als ideologisch. ActionAid maakt onderdeel uit van het Tax Justice Network, welk netwerk weer onderdeel uitmaakt de Global Alliance Tax Justice. De benaming 'ngo's' is volgens Gunn eigenlijk te beperkt voor deze groep, eerder dient gesproken van tax justice bewegingen.

Gunn heeft zich verder beziggehouden met de rol van de media. De grenzen tussen media en ngo's kunnen dun zijn. Gedacht kan worden aan het ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists). Deze groep onderzoeksjournalisten heeft zich onder meer beziggehouden met LuxLeaks, de Panama Papers en de Pandora Papers. Bij het werk van onderzoeksjournalisten komen er op een gegeven moment raakvlakken met het werk van ngo's. Als bijvoorbeeld de websites van sommige onderzoeksjournalisten worden bekeken, dan valt te lezen dat het niet enkel gaat om zuiver onderzoeksjournalistiek maar ook om het nastreven van bepaalde eigen doelen. De raakvlakken tussen journalistiek en ngo's kwam Gunn ook tegen toen zij onderzoek deed naar rapporten van ngo's. Communicatie is een belangrijk actiemiddel van ngo's. Door het inzichtelijk maken en op een bepaalde manier weergeven in rapporten van bijvoorbeeld belastingontwijkingspraktijken door multinationals kan een groot publiek bereikt worden. In de fiscale literatuur en de fiscale wandelgangen wordt wel eens getwijfeld aan de juistheid van zulke rapporten. Voor Gunn is dat aanleiding geweest om samen met twee andere wetenschappers<sup>39</sup> te onderzoeken of dat echt zo is.<sup>40</sup> In het onderzoek is gekeken naar de kwaliteit van 14 rapporten waarin Nederland aan bod kwam. Om dat te doen is een toetsingskader gehanteerd met elementen als of hoor- en wederhoor is toegepast, of de berekeningen kloppen, of de rapporten interne consistent waren en of fiscale begrippen op een gangbare wijze worden gebruikt. Voor Gunn was de afdrank van het onderzoek dat de rapporten van ngo's beter waren dan zij had verwacht. Wat betreft de informatievoorziening is Gunn tegengekomen dat rapportenschrijvers regelmatig veronderstellingen moeten doen voor bijvoorbeeld het bedrag aan belastingontwijking door bedrijven, omdat gegevens niet openbaar zijn en bedrijven niet

---

<sup>37</sup> Het gaat om een foto uit juni 2017. Deze foto is onder meer opgenomen in een nieuwsbericht van het Algemeen Dagblad van 5 juni 2021 genaamd 'Frans onderzoek: 'Nederland hoort op officiële lijst belastingparadijzen''.

<sup>38</sup> Hetgeen symbool staat voor de vele Kamervragen die worden gesteld over belastingontwijking.

<sup>39</sup> Het gaat om D.J. Koch, hoogleraar International Trade and Development Cooperation aan de Radboud Universiteit Nijmegen en werkzaam bij het ministerie van Buitenlandse Zaken, en F. Weyzig, programmaleider belastingen bij het CPB (eerder werkzaam bij Oxfam Novib).

<sup>40</sup> Zie A.F. Gunn, D.J. Koch & F. Weyzig, 'A methodology to measure the quality of tax avoidance case studies: Findings from the Netherlands', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* Volume 39, 2020.

altijd antwoord willen geven op vragen van ngo's. Naar aanleiding hiervan zijn aanbevelingen gedaan aan de ngo's die door een aantal zijn overgenomen. Nog een punt waar in het onderzoek op is gestuit is dat ngo's vaak niet volgens wetenschappelijke criteria werken, maar volgens onderzoeksjournalistieke standaarden omdat het wetenschappelijke gehalte van rapporten soms minder relevant is dan de vraag naar civielrechtelijke aansprakelijkheid. Het laatste wat Gunn opmerkt over de rapporten van ngo's is dat er weinig onderzoek is gedaan naar de standpunten van ngo's en dat daar ruimte is voor nader onderzoek.

Gunn besluit haar inleiding met de stelling dat in het publieke debat over belastingontwijking het onderzoek van ngo's en journalisten vaak belangrijker is dan fiscaal-wetenschappelijk onderzoek wat wijst op een tekortkoming aan de zijde van de belastingwetenschap. Gunn staaft de stelling met de constatering dat ze bij belangrijke thema's als belastingontwijking zelden iets leest in de krant over een fiscaal wetenschappelijk artikel of onderzoek, maar wel over de rapporten van de ngo's.

### **3.4 De wetenschap**

De Wilde<sup>41</sup> is in zijn inleiding ingegaan op de toekomst van de vennootschapsbelasting.

De typische vennootschapsbelasting bestaat volgens De Wilde uit een paar bouwstenen: lichamen worden ieder op zelfstandige basis belast over hun winst, belastingheffing vindt plaats op de plek van de investering/aanbodzijde en belastingheffing vindt plaats tegen een bepaald percentage (separate accounting/arm's-lengthbeginsel. Dit systeem heeft een aantal prikkels. De belangrijkste gevolgen van die prikkels zijn aan de ene kant belastingconcurrentie tussen landen op grondslag en aan de andere kant zijn er de bedrijven die daarop tax plannend reageren. Volgens De Wilde bepalen landen de richting en volgen de bedrijven. Immers, landen zijn nog altijd de baas als het gaat om de inrichting van belastingen, hoewel de meningen daarover verdeeld zijn. De vraag is of dit allemaal een probleem is. Als je het volgens De Wilde aan een jurist vraagt dan reageert die anders dan een econoom. Een jurist zal namelijk zeggen dat belastingontwijking problematisch is als het gaat om agressieve belastingontwijking, zoals bijvoorbeeld bij brievenbusfirma's die kunstmatig grondslag verplaatsen naar tax havens. Economen daarentegen zien belastingontwijking als een breder probleem, namelijk dat elke verstoring door belastingheffing problematisch is en als dat door belastingontwijking groter wordt dan is dat een probleem.

Aan belastingheffing ligt een aantal normen ten grondslag, zoals wat moet belast worden (de grondslagvraag), waar moet belasting worden geheven en hoeveel belasting moet worden geheven. Landen kunnen dat zelfstandig bepalen en dit ook onderling afstemmen. BEPS heeft als het gaat om belastingconcurrentie tussen landen en tax planning door bedrijven de agressieve varianten ervan aangepakt op basis van verschillende oplossingsrichtingen. Bij belastingconcurrentie tussen landen is dat gedaan door regels met

---

<sup>41</sup> M.F. de Wilde is hoogleraar International and European Tax Law aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en directeur bij PwC.

elkaar in lijn te brengen en bij tax planning door bedrijven is dat gedaan door de transparantie op belastinggebied te vergroten en de anti-belastingontwijkingsregels door te ontwikkelen. BEPS heeft de onderliggende problematiek van het bestaande systeem niet geadresseerd. Het denken over nut en noodzaak van een meer fundamentele aanpak veranderde doordat de maatschappelijke discussie dat de grote (tech)bedrijven nog steeds niet genoeg belasting betaalden en ook niet op de juiste plaats na BEPS niet verstomde, volgens De Wilde. De tweepijleroplossing van de OESO beoogt hier wat aan te doen. Pijler 1 ziet op de vraag waar de winst is, wat de winst is en waar die uiteindelijk belast moet worden. Volgens De Wilde zorgt pijler 1 ervoor dat ook de markt beloond wordt en dat daarmee impliciet wordt gemaakt dat transfer pricing deels fout is (want als de huidige op basis van transfer pricing gehanteerde verdeelsystematiek correct zou zijn, waarom zouden we deze dan willen veranderen?). Pijler 2 ziet op de hoeveelvraag, het tarief. Volgens pijler 2 moet dat een bepaald minimum zijn. Dat impliceert weer dat belastingconcurrentie van landen om de grondslag fout is, zodra daarmee onder het minimum wordt gekomen. Het wordt hiermee volgens De Wilde niet makkelijker omdat er straks twee systemen naast elkaar komen te staan, namelijk de huidige vennootschapsbelasting in combinatie met pijler 1 enerzijds en pijler 1 en pijler 2 gecombineerd anderzijds. De Wilde merkt op dat belastingconcurrentie tussen landen wordt geadresseerd maar tegelijkertijd zal de prikkel om als land investeringen aan te trekken blijven bestaan. Om onder het minimum te komen kunnen landen subsidies gaan geven aan bedrijven. De vraag die je dan zou kunnen stellen of je die subsidies dan moet meetellen voor pijler 2. En zo blijft het ingewikkeld en blijven de onderliggende prikkels bestaan.

De Wilde besluit zijn inleiding daarom met de stelling dat de huidige vennootschapsbelasting in zijn eindspel zit.

### **3.5 Debat**

Na de inleiders te hebben bedankt voor hun bijdragen opent Essers het debat.

Kemmeren<sup>42</sup> stelt als eerste een vraag aan Evers. Volgens Kemmeren ontbraken er een aantal organisaties in zijn inleiding, zoals de G7 die in het proces van de besluitvorming de meest zware sporen heeft gezet voor de acceptatie van de tweepijleroplossing van de OESO. Eerst worden de plannen namelijk voorgekookt in de G7, dan vervolgens in de G20 en dan gaat de OESO ermee aan de slag. Verder miste Kemmeren ook het Inclusive Framework, dat na de OESO komt, waar 140 landen in zitten die eigenlijk kunnen tekenen bij het kruisje. Evers is het eens met de vragensteller wat betreft de G7. Interessant daarbij is wat de positie van China in de toekomst zal zijn. Het Inclusive Framework is ook interessant, omdat alles daar formeel gebeurt op basis van consensus. Kemmeren merkt op dat als de G7, G20 en vervolgens de OESO een bepaalde richting inslaan ontwikkelingslanden weinig invloed hebben op wat er uiteindelijk gaat gebeuren. Bij de tweepijleroplossing kan afgevraagd worden of het in het belang is van ontwikkelingslanden of dat het belang uiteindelijk ligt bij de rijke landen die aangesloten zijn bij de G7, G20 en/of de OESO.

---

<sup>42</sup> E.C.C.M. Kemmeren is hoogleraar Internationaal Belastingrecht en Internationale Fiscale Economie aan Tilburg University en of counsel bij EY.

Essers vraagt zich af of het HvJ zich er met het arrest Cadbury Schweppes<sup>43</sup> niet al te makkelijk van heeft afgemaakt door een regel te hebben geformuleerd dat sprake is van misbruik van recht als sprake is van een volstrekt kunstmatige constructie. Menig belastingadviseur kon hier wel mee uit de voeten. Essers vraagt aan Maas of de rechtspraak van het HvJ over misbruik van recht een behoorlijke prikkel was voor de BEPS-maatregelen. Volgens Maas is in de literatuur al geschreven dat de rechtspraak van het HvJ over misbruik van recht beperkend heeft gewerkt voor lidstaten die juist wetgeving wilden invoeren die misbruik beoogt te bestrijden. Afgevraagd kan daarom worden binnen welke maatschappelijke context het HvJ heeft geopereerd. En ook kan de vraag gesteld worden waarom het HvJ een ommezwaai heeft gemaakt in de Deense zaken<sup>44</sup> als het gaat om het misbruikleerstuk. Maar dit betreffen volgens Maas vragen die zijn onderzoek overstijgen.

Essers vraagt vervolgens aan Gunn waarom er vaak spanning is tussen de fiscale wetenschap enerzijds en de media en ngo's anderzijds. Volgens Gunn is een waardevrije wetenschap utopisch. Zo woedt er nu een grote discussie over dubbele petten. Volgens Gunn vinden er wel degelijk vanuit de fiscale wetenschap goede en nuttige onderzoeken plaatsvinden, maar die zouden wel meer moeten doorwerken in het publieke domein. De reden dat de stelling is aangedragen is dat Gunn de indruk heeft dat de rapporten van ngo's leidend zijn in het publieke debat. Dit ondanks het feit dat fiscale wetenschappers soms bedenkingen hebben bij de kwaliteit van rapporten en de daarin gepresenteerde feiten. De brug tussen beide partijen zal uiteindelijk gedicht moeten worden. Albrechtse<sup>45</sup> merkt op dat eigenlijk zou moet worden afgevraagd wat de belastingwetenschap is. Wordt die wetenschap alleen bepaald door fiscaal economen en juristen en is het daarmee normatief of is de belastingwetenschap alleen beschrijvend? Essers denkt dat het heel interessant zou kunnen zijn om te onderzoeken in hoeverre de rol van de belastingwetenschap in de tijd is veranderd.

Gunn deelt een anekdote met de zaal. Zij heeft eens contact gehad met een journalist van de VPRO die wat wilde schrijven over illegale belastingontwijking. Menig fiscalist zou dan denken dat de journalist het niet begrijpt. Zo ook Gunn. Zij heeft daarom hem uitgelegd wat belastingontwijking inhoudt, maar de journalist bleef bij zijn standpunt en vond dat illegale belastingontwijking is wat op het eerste gezicht zou mogen volgens de wet, maar vervolgens toch niet. Daarmee bedoelde de journalist structuren die met fraus legis bestreden zouden kunnen worden. Naar aanleiding van dit gesprek heeft Gunn hem het driedagenarrest<sup>46</sup> gestuurd, welk arrest de journalist heeft aangehaald in een artikel op de site van de VPRO.<sup>47</sup> Kennelijk is er toch publieke interesse voor het werk van de Hoge Raad, aldus Gunn.

---

<sup>43</sup> HvJ EG 12 september 2006, nr. C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 (Cadbury Schweppes).

<sup>44</sup> HvJ EU 26 februari 2019, nr. C-116/16, ECLI:EU:C:2019:135, (T Danmark en Y Danmark) en HvJ EU 26 februari 2019, nrs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16 (N Luxembourg 1 e.a.), ECLI:EU:C:2019:134.

<sup>45</sup> D.A. Albrechtse is gepensioneerd fiscalist en was voorheen werkzaam als onderzoeker bij de Erasmus Universiteit Rotterdam.

<sup>46</sup> HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78, NJ 1926/723, m.nt. P. Scholten.

<sup>47</sup> Gedoeld werd vermoedelijk op dit bericht:

<https://www.vpro.nl/programmas/tegenlicht/lees/artikelen/2021/ook-brave-belastingontwijking-kan-gewoon-illegaal-zijn.html>.

Vanuit het publiek wordt nog gereageerd op de eerdere vraag van Essers aan Gunn. De spanning die er heerst in het fiscale debat tussen verschillende partijen hangt waarschijnlijk samen met de onafhankelijkheid van de wetenschap voor het grote publiek en dat ngo's wat meer afhankelijk zijn en gemakkelijker boodschappen kunnen overbrengen voor het grote publiek. Voor de belastingwetenschap is er een vertaalslag nodig naar wat het grote publiek zou willen horen. Kemmeren merkte op dat er ook een verschil is in perspectief. Ngo's willen graag het grote publiek bereiken waarbij de media een belangrijk instrument voor ngo's vormen. De belastingwetenschapper daarentegen heeft dat niet.

#### **4 Afsluiting**

Essers sluit de middag af, zodat daarna geborreld kan worden. Hij bedankt de inleiders en iedereen voor de komst.