

**Omzien**  
*met bewondering*  
**Vooruitzien**  
*met nieuwsgierigheid*



Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap  
no. 265

# **Omzien** *met bewondering* **Vooruitzien** *met nieuwsgierigheid*

**Een bundel ter gelegenheid van 100 jaar  
Vereniging voor Belastingwetenschap**

Onder redactie van:

Mr. R.K. Bane

Mr. dr. D.M. Broekhuijsen

Mr. dr. T.A. Cramwinckel

Mr. J.A.R. van Eijdsen

Prof. dr. P.H.J. Essers

Prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx

ISBN: 978-90-835510-0-5  
Rotterdam, 2025



# Voorwoord

Op zaterdagmiddag 24 januari 1925 werd in Hotel Parkzicht aan de Stadhouderskade te Amsterdam de oprichtingsvergadering gehouden van de Vereniging voor Belastingwetenschap. De eerste voorzitter van de Vereniging werd N.C.M.A. van den Dries; de eerste secretaris-penningmeester werd W.E.C. de Groot. Voor een uitvoerig overzicht van de oprichting en de verdere geschiedenis van de Vereniging verwijzen wij graag naar de bijdrage van Rens Pieterse in deze jubileumbundel.

Het huidige bestuur van de Vereniging is van mening dat bij de viering van het honderdjarig bestaan in 2025 behalve een jubileumcongres een jubileumbundel niet mag ontbreken. De titel van deze bundel 'Omzien met Bewondering, Vooruitzien met Nieuwsgierigheid' geeft de tweeledige doelstelling van deze bundel weer. Aan de ene kant willen wij stil staan bij het vele werk dat in de afgelopen eeuw door de Vereniging en haar leden is verricht. De vele commissies, rapporten, debatkamers en preadviezen dwingen bewondering af voor dat verleden. De vele uitdagingen waar de belastingwetenschap en de beoefenaars van het fiscale vak anno 2025 voor staan, maken nieuwsgierig naar wat de toekomst ons zal brengen. Een Vereniging die momenteel ongeveer 1.000 leden kent en een actieve jongerenafdeling heeft, mag gerust vertrouwen in de toekomst hebben, waarbij de wetenschappelijke nieuwsgierigheid naar hoe die toekomst eruit gaat zien, er niet minder om is.

De opzet van deze bundel getuigt van deze tweeledige doelstelling. Als hoofdthema heeft de redactie gekozen voor 'De toekomst van de drie machten op fiscaal terrein, met speciale aandacht voor de rol van de belastingwetenschap'. Daarbij heeft zij de auteurs gevraagd te zoeken naar knelpunten, uitdagingen en oplossingsrichtingen. In zijn historische bijdrage kiest Rens Pieterse als uitgangspunt de geschriften van de Vereniging die hij in een historische context plaatst in combinatie met de belangrijke rol daarbij van de Commissies met vaak een vierledige samenstelling, bestaande uit fiscale wetenschappers, belastingadviseurs, belastinginspecteurs en fiscalisten verbonden aan de rechterlijke macht. Deze bundel bevat verder een 'Algemeen deel' en een 'Bijzonder deel', genaamd 'Capita Selecta'. Het 'Algemeen deel' bevat een viertal beschouwingen over 'Heden, verleden en toekomst van de belastingwetenschap, de wetgevende, de uitvoerende en de rechterlijke macht op fiscaal terrein'. Hans Gribnau laat zijn licht schijnen over 'Toekomstbestendige

flexibiliteit die deze wetenschap steeds heeft getoond als reactie op maatschappelijke ontwikkelingen en tendensen binnen de fiscale wetgeving, uitvoering en rechtspraak. Sigrid Hemels gaat in op de fiscale wetgeving, met een nadruk op het legaliteitsbeginsel en de verschillende daaraan verbonden aspecten, zowel nationale als internationale. Vanuit de vraag wat wij kunnen leren vanuit het verleden voor de toekomst bespreekt Harry Roodbeen de Belastingdienst en Bernard Bavinck de fiscale rechtspraak, waarbij zij de nadruk leggen op toekomstige uitdagingen.

In het 'Bijzonder deel' gaan jonge auteurs van de Vereniging nader in op *Capita Selecta* binnen de terreinen van fiscale wetgeving, uitvoering en rechtspraak. Zij hebben daartoe de vrije hand gekregen, hetgeen tot verrassende uitkomsten heeft geleid.

Leo Stevens besluit deze bundel met een analyse uitmondend in een fiscale terugblik en toekomstvisie met veel aandacht voor onder meer rechtsstatelijkheid en rechtsbescherming vanuit de menselijke maat en solidariteitsgedachte. Daarbij besteedt hij ook aandacht aan de jongerenbijdragen in het 'Bijzonder deel'.

Met deze bundel hopen wij ter gelegenheid van het honderdjarig bestaan van de Vereniging voor Belastingwetenschap de lezer een gevarieerd en interessant palet aan te bieden dat een fraai beeld vormt van waar onze Vereniging voor staat: bestudering van de belastingwetenschap en het verrichten van al wat hiermee verband houdt of daartoe bevorderlijk kan zijn.

Wij danken van harte de redactie, alsmede alle auteurs voor hun bereidheid om hun passie en deskundigheid met ons te delen.

Het bestuur van de Vereniging voor Belastingwetenschap

# Afkortingenlijst

|        |                                                                 |
|--------|-----------------------------------------------------------------|
| AAFD   | aanmelding en afdoening van fiscale delicten                    |
| Aant.  | Aantekening                                                     |
| ABRvS  | Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State              |
| ABS    | Aanslagen Beheer Systeem                                        |
| Afl.   | Aflevering                                                      |
| A-G    | Advocaat-Generaal                                               |
| art.   | artikel                                                         |
| ATAD   | Anti-Tax Avoidance Directive                                    |
| AVG    | Algemene verordening gegevensbescherming                        |
| Awb    | Algemene wet bestuursrecht                                      |
| Awir   | Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen                    |
| AWR    | Algemene wet inzake rijksbelastingen                            |
| B/BNB  | Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak |
| BEPS   | Base Erosion and Profit Shifting                                |
| BCF    | btw-compensatiefonds                                            |
| Bijv.  | bijvoorbeeld                                                    |
| BIK    | Baangerelateerde Investeringskorting                            |
| BV     | Besloten Vennootschap                                           |
| BW     | Burgerlijk Wetboek                                              |
| CBAM   | Carbon Border Adjustment Mechanism                              |
| CPB    | Centraal Plan Bureau                                            |
| CPP    | Card Protection Plan                                            |
| c.q.   | casu quod                                                       |
| diss.  | dissertatie                                                     |
| e.a.   | en anderen                                                      |
| e.e.a. | een en ander                                                    |
| EHRM   | Europees Hof voor de Rechten van de Mens                        |
| ET     | Extraterritoriaal                                               |
| ETS    | European Trading System                                         |
| EU     | Europese Unie                                                   |
| EVRM   | Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens                    |

|             |                                                                  |
|-------------|------------------------------------------------------------------|
| FED         | Fiscaal Weekblad FED                                             |
| FIOD        | Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst                        |
| FP          | Functioneel Parket                                               |
| FSV         | Fraudesignaleringsvoorziening                                    |
| ftV         | Civiel en fiscaal tijdschrift Vermogen                           |
| GW          | Grondwet                                                         |
| HR          | Hoge Raad                                                        |
| HvJ         | Hof van Justitie                                                 |
| Iack        | inkomensafhankelijke combinatiekorting                           |
| IB          | inkomstenbelasting                                               |
| IBFD        | International Bureau of Fiscal Documentation                     |
| IME         | Inkomstenbelasting Maatregel Effectenbelasting                   |
| IVBPR       | Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten |
| jo.         | juncto                                                           |
| LB          | loonbelasting                                                    |
| MBB         | Maandblad Belastingbeschouwingen                                 |
| mrd.        | miljard                                                          |
| Nea         | Nederlandse Emissieautoriteit                                    |
| NFT         | Non Fungible Tokens                                              |
| NGO         | Non-Governmental Organization                                    |
| NJB         | Nederlands Juristenblad                                          |
| NLF         | NLFiscaal                                                        |
| NLF-W       | NL-Fiscaal Wetenschappelijk                                      |
| nr.         | nummer                                                           |
| NTFR        | Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht                        |
| NV          | Naamloze Vennootschap                                            |
| NvW         | Nota van Wijziging                                               |
| OESO        | Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling        |
| OM          | Openbaar Ministerie                                              |
| OSS-systeem | One Stop Shop-systeem                                            |
| p.          | pagina                                                           |
| par.        | paragraaf                                                        |
| P-G         | Procureur-Generaal                                               |
| PPT         | Principle Purpose Test                                           |
| rio         | Rechter in opleiding                                             |

|          |                                                                                     |
|----------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| r.k.     | rechter kolom                                                                       |
| r.o.     | rechtsoverweging                                                                    |
| RO       | Rechterlijke Organisatie                                                            |
| SDG's    | Sustainable Development Goals                                                       |
| SEO      | Sociaal Economisch Onderzoek                                                        |
| SER      | Sociaal Economische Raad                                                            |
| SSR      | Studiecentrum Rechtspleging                                                         |
| StAV     | Stichting Afvalfonds Verpakkingen                                                   |
| Stb.     | Staatsblad                                                                          |
| Stcrt    | Staatscourant                                                                       |
| SW       | Successiewet                                                                        |
| TFO      | Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht                                          |
| TGC      | Tax Governance Code                                                                 |
| UDWU     | Uitvoeringsverordening Douanewetboek van de Unie                                    |
| VAT      | Value Added Tax                                                                     |
| VBDO     | Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling                                 |
| VBW      | Vereniging voor Belastingwetenschap                                                 |
| vgl.     | vergelijk                                                                           |
| V-N      | Vakstudie-Nieuws                                                                    |
| VNO-NCW  | Verbond van Nederlandse Ondernemingen - Nederlands Christelijk<br>Werkgeversverbond |
| VpB      | vennootschapsbelasting                                                              |
| VwEU     | Verdrag inzake de werking van de Europese Unie                                      |
| Wbm      | Wet belastingen op milieugrondslag                                                  |
| WDO      | Werelddouaneorganisatie                                                             |
| WFR      | Weekblad Fiscaal Recht                                                              |
| WHO      | Wereldhandelsorganisatie                                                            |
| WNT-norm | Wet normering topinkomens                                                           |
| WTO CVA  | World Trade Organization Customs Valuation Agreement                                |
| WUB      | Wet op het Universitaire Bestuur                                                    |
| WVV      | Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht                                         |



# Inhoudsopgave

|                  |     |
|------------------|-----|
| Voorwoord        | v   |
| Afkortingenlijst | vii |

## Historie

### Wetgevende macht

|                                                     |   |
|-----------------------------------------------------|---|
| Mr. L.J.A. Pieterse                                 | 1 |
| Impressie van de geschriften in historische context |   |

## Algemeen deel

### Heden, verleden en toekomst van de belastingwetenschap, de wetgevende, de uitvoerende en de rechterlijke macht

|                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------|----|
| Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau                                           | 27 |
| Toekomstbestendige belastingwetenschap                                 |    |
| Prof. dr. S.J.C. Hemels                                                | 47 |
| Fiscale wetgeving                                                      |    |
| Drs. H.G. Roodbeen                                                     | 63 |
| De Belastingdienst                                                     |    |
| Mr. C.B. Bavinck                                                       | 73 |
| De rechtspraak: wat kunnen wij leren uit het verleden voor de toekomst |    |

## Bijzonder deel Capita Selecta

### Wetgevende macht

|                                                                                                    |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Dr. M.M.F.J. van Bakel</b>                                                                      | <b>93</b>  |
| Een nieuw fiscaal regime voor non-profitorganisaties                                               |            |
| <b>Mr. R.K. Bane</b>                                                                               | <b>103</b> |
| Kwaliteit van fiscale wetgeving over de jaren heen                                                 |            |
| <b>Mr. D.C. van Beelen</b>                                                                         | <b>113</b> |
| "Nog even wachten... schenking!" Over schenkingen onder tijdsbepaling                              |            |
| <b>R.T.A. Bindraban LLM</b>                                                                        | <b>123</b> |
| Paraplukredieten: gegarandeerd in de vermogenssfeer, of speelt er meer?                            |            |
| <b>F.P.H. van Hal MSc</b>                                                                          | <b>135</b> |
| De fiscale behandeling van bitcoin: wellicht nog ingewikkelder dan de techniek achter cryptoactiva |            |
| <b>Dr. L.C. van Hulten</b>                                                                         | <b>145</b> |
| Antimisbruikbepalingen in belastingverdragen en in de nationale wet: steeds uniformer?             |            |
| <b>J.N. Konijn MSc</b>                                                                             | <b>155</b> |
| Van 30%-regeling naar expatregeling: enkele knelpunten, uitdagingen en oplossingsrichtingen        |            |
| <b>Mr. V.C. Langenburg</b>                                                                         | <b>165</b> |
| De vereiste aangifte gedaan, maar toch strafrechtelijk vervolgd?                                   |            |
| <b>Mr. K. Misiunaite</b>                                                                           | <b>173</b> |
| Digitale leermiddelen btw-vriendelijk                                                              |            |
| <b>Mr. A.C. Smale</b>                                                                              | <b>183</b> |
| De rol van de drie machten bij de bijzondere positie van bestuurders onder belastingverdragen      |            |
| <b>Mr.dr. D.M. Broekhuijsen &amp; mr.dr. T.M. Vergouwen</b>                                        | <b>193</b> |
| De (rechts)grondslag van de uitleggingsregel in dubio contra fiscum bij verdragsinterpretatie      |            |

### Rechterlijke macht

|                                                                                                                  |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Mr. K.M.G. Demandt</b>                                                                                        | <b>207</b> |
| De redelijke termijn uit art. 6 EVRM in het fiscale boeterecht: vanaf wanneer is sprake van een criminal charge? |            |
| <b>Mr. J. Kanters</b>                                                                                            | <b>217</b> |
| Het ambtelijk selectieverzuim                                                                                    |            |
| <b>Mr. L.H.C. Mengelers</b>                                                                                      | <b>227</b> |
| Een Unierechtelijk dwaalspoor in de rechtspraak over niet-ingezeten beleggingsfondsen                            |            |

|                                                                       |            |
|-----------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Mr. H. Mezouar</b>                                                 | <b>237</b> |
| Maatschappelijke ontwikkelingen en rechtsvorming                      |            |
| <b>Mr. F.A.C. den Ouden</b>                                           | <b>245</b> |
| Procesafspraken in fiscale fraudezaken                                |            |
| Het Openbaar Ministerie en de advocatuur: partners in crime?!         |            |
| <b>Mr. dr. M.J. Velthoven</b>                                         | <b>255</b> |
| Misbruik van recht (fraus legis): verleden, knelpunten en vooruitblik |            |

### **Uitvoerende macht**

|                                                                                                     |            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>V.F. Drok LL.M</b>                                                                               | <b>267</b> |
| Gedeelde verantwoordelijkheid: de rol van verschillende autoriteiten in de milieubelastingen        |            |
| <b>J.C. van der Have MSc</b>                                                                        | <b>275</b> |
| Beleid zonder beleid? De overheidsoproep tot een Tax Governance Code geëvalueerd                    |            |
| <b>Mr. A.D.M. Janssen</b>                                                                           | <b>287</b> |
| De dynamiek van vertrouwen en wantrouwen in de btw e-commerce context: huidige en gewenste situatie |            |
| <b>Mr. L.R.W. Respen</b>                                                                            | <b>301</b> |
| De vereiste wetenschap in het kader van btw-fraude                                                  |            |
| <b>B. Stadhouders LL.M en dr. M.L. Schippers LL.M</b>                                               | <b>311</b> |
| Over het toepassingsbereik van statistische waarden bij het bepalen van de douanewaarde             |            |
| <b>Mr. F.W. Wiggers</b>                                                                             | <b>323</b> |
| Van Bit naar Belasting: technologie en de invloed op informatieposities                             |            |

### **Afsluitende beschouwing**

### **Fiscale terugblik en toekomstvisie**

|                                                                   |            |
|-------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Prof. dr. L.G.M. Stevens</b>                                   | <b>337</b> |
| Beleving en versmelting van oude en nieuwe generatieperspectieven |            |



## Historie

100





# Wetgevende macht



## Mr. L.J.A. Pieterse

# Impressie van de geschriften in historische context

**“Er is niets in het maatschappelijk leven, dat niet in meer of mindere mate, direct of indirect op de belastingheffing inwerkt, dat dus gekend en begrepen moet worden (...).”<sup>1</sup>**

*Mr. L.J.A. (Rens) Pieterse*

*De auteur is verbonden aan de Universiteit Leiden en  
de Vrije Universiteit Amsterdam*

In deze bijdrage plaatst de auteur de Vereniging voor Belastingwetenschap in historisch perspectief, met name aan de hand van de vele geschriften die door de Vereniging zijn gepubliceerd.

## 1. Inleiding

De gedachte om een Vereniging op te richten om “het gehele belastingprobleem wetenschappelijk te bestuderen”, is in Amsterdam ontstaan. Het was W.E.C. de Groot, verbonden aan de inspectie der directe belastingen, die deze mogelijkheid opperde, toen hij op een ochtend in 1923 of 1924 met zijn collega P.J.A. Adriani, indertijd inspecteur der registratie en domeinen, wandelde naar het Oost-Indisch Huis,<sup>2</sup> gelegen aan de Hoogstraat, op de hoek van de Kloveniersburgwal, waar zij beiden werkzaam waren.<sup>3</sup> Jaren later herinnerde Adriani zich dat hij toen zei: “Ja, dat is een idee!”.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Aldus P.J.A. Adriani, ‘Belastingrecht. Recht of economie?’, WPNR 1949/4109, p. 493.

<sup>2</sup> Zie voor een sfeerimpressie van het wel en wee op deze bijzondere locatie: C.A. van der Beek, ‘Kolenkachels en ponskaarten (4)’, *Impost* 2002, afl. 26, p. 11-12.

<sup>3</sup> J. van der Poel in WFR 1963/4670, p. 752.

<sup>4</sup> Geschrift nr. 74, p. 9.

Als initiatiefnemers waren Adriani en De Groot, die in Amsterdam woonden, er nadien in geslaagd om ook A.J. Loyens en enkele anderen te enthousiasmeren. Onder leiding van eerstgenoemde, een "registratieman in hart en nieren",<sup>5</sup> werd op 10 november 1924 door een selecte groep geestverwanten vergaderd in Parkzicht, een hotel dat aan de Amsterdamse Stadhouderskade is gelegen. De oprichtingsvergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap volgde enkele weken later op dezelfde locatie: op zaterdagmiddag 24 januari 1925 waren daar enkele tientallen belangstellenden samengekomen.<sup>6</sup> Niet veel later werd een vergadering belegd met als doel om de statuten vast te stellen en de definitieve samenstelling van het bestuur van de jonge Vereniging te bepalen.<sup>7</sup> Als voorzitter van de Vereniging werd N.C.M.A. van den Dries<sup>8</sup> verkozen en eerdergenoemde De Groot werd de eerste en vermoedelijk langstzittende secretaris-penningmeester van de Vereniging.<sup>9</sup> Zijn bijzondere verdiensten zijn niet onopgemerkt gebleven;<sup>10</sup> aan hem werd in de jaren zestig het erelidmaatschap van de Vereniging verleend.<sup>11</sup>

De Vereniging voor Belastingwetenschap, "een arbeidsveld en een leerschool tegelijk",<sup>12</sup> die tot doel heeft de bestudering van de belastingwetenschap in zowel juridische als economische zin,<sup>13</sup> kan inmiddels bogen op een indrukwekkende historie. In talrijke commissies is gewerkt aan een "gefundeerd oordeel, ten opzichte van de rechtmatigheid van belastingen", om een passage uit een preadvies aan te halen.<sup>14</sup> Dat zo vaak overeenstemming kon worden bereikt over de conclusies en aanbevelingen, mag enigszins wonderbaarlijk worden genoemd, mede gelet op de veelal pluriforme samenstelling van de commissies.

<sup>5</sup> Aldus L.J.M. Nouwen in FED Algemeen: 150.

<sup>6</sup> 'Vereniging voor Belastingwetenschap', De Maasbode 26 januari 1925, p. 1.

<sup>7</sup> De vermoedelijk eerste publicatie uit de boezem van de Vereniging is van de hand van Adriani. Het betreft de inleiding, die hij in de vergadering van de Vereniging van 15 februari 1925, toen ook de eerste bestuursvergadering plaatsvond, voor de aanwezigen verzorgde: 'De plaats van het Successierecht in ons belastingstelsel', die enkele maanden later, enigszins omgewerkt, in vier afleveringen werd gepubliceerd in een toonaangevend tijdschrift - zie o.m. P.J.A. Adriani, 'De plaats van het successierecht in ons belastingstelsel', WPNR 1925/2903, p. 553-556.

<sup>8</sup> Vgl. J. van der Poel, 'Mr. N.C.M.A. van den Dries', WFR 1958/4420, p. 858-859.

<sup>9</sup> Verder behoorde tot het bestuur o.a. J. van der Poel, die in de vroege jaren van de Vereniging een voordracht hield over invoerrechten en accijnzen en later - in de jaren dertig - preadviseerde over de personele belasting.

<sup>10</sup> Vgl. Geschrift nr. 77, p. 14, en P.J.A. Adriani, 'De Vereniging voor Belastingwetenschap en mr. W.E.C. de Groot', WFR 1964/4692, p. 198-200.

<sup>11</sup> 'Algemene vergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1964/4693, p. 218.

<sup>12</sup> Aldus J. van der Poel in: Gedenkboek, Amsterdam: Van der Marck 1935, p. 75.

<sup>13</sup> Zie het derde jaarverslag van de vereniging (vgl. Geschrift nr. 4, p. 17), en Geschrift nr. 140, p. 12.

<sup>14</sup> Geschrift nr. 12, p. 6.

Wie de – nogal bonte verzameling – rapporten van de Vereniging doorneemt, zal gemakkelijk onder de indruk raken van de wijze waarop de ontwikkelingen op het terrein van de belastingheffing zijn begeleid, veelal door commissies, die vroeger min of meer officieel werden geïnstalleerd,<sup>15</sup> een gebruik dat verdwenen is. In de reeks zijn ook preadviezen opgenomen, onder andere over de ontwikkelingsrichting van het (moderne) belastingrecht,<sup>16</sup> vermogensaanwasdeling,<sup>17</sup> internationale fiscale non-discriminatie,<sup>18</sup> belastingen en ethiek,<sup>19</sup> verhandelingen die een enkele keer tot stand zijn gekomen los van de beraadslagingen van een commissie, zoals dat over de winstbelasting van naamloze vennootschappen van F.M. Wibaut.<sup>20</sup> Daarnaast bevat de reeks voordrachten en inleidingen, die ook als lezingen of – een enkele keer – als een causerie zijn bestempeld,<sup>21</sup> over verschillende onderwerpen, zoals het zegelrecht,<sup>22</sup> vorm en wezen als richtsnoer bij de heffing van belastingen,<sup>23</sup> de gemeentelijke baatbelasting,<sup>24</sup> de negatieve inkomstenbelasting,<sup>25</sup> over automatisering en belastingheffing, een onderwerp dat midden jaren zeventig werd geagendeerd<sup>26</sup> en voordien niet eerder ter sprake was gekomen.<sup>27</sup> Verder werden inleidingen gehouden over Europeesrechtelijke dimensies, zoals die van T. Koopmans,<sup>28</sup> wiens geschilderde portret ik geregeld passeer als ik de Leidse faculteit doorkruis.

De tot stand gebrachte geschriften “fungeren als beeld van wat commissies hebben gedaan”, aldus S. Stoffer<sup>29</sup> begin jaren negentig in zijn hoedanigheid van voorzitter van de Vereniging.<sup>30</sup> De zijns inziens prachtige reeks vormt “een beeldengalerij”, waarvan in deze bijdrage een impressie wordt gegeven, waar mogelijk aangevuld met enkele wetenswaardigheden.

<sup>15</sup> Zie bijv. Geschrift nr. 18, p. 5, Geschrift nr. 114, p. 3, Geschrift nr. 141, p. 7, en Geschrift nr. 189, p. 5.

<sup>16</sup> Geschrift nr. 84.

<sup>17</sup> Geschrift nr. 143.

<sup>18</sup> Geschrift nr. 148, en de bespreking daarvan is neergelegd in Geschrift nr. 149. Preadviseur C. van Raad maakte “zijn antwoord aan de debaters dat hij benoemde als simultaan-séance, tot een succes”, aldus A. Meering (Geschrift nr. 149, p. 35). Zie over de problematiek van internationale fiscale non-discriminatie bijv. ook Geschrift nr. 186, p. 25.

<sup>19</sup> Geschrift nr. 243.

<sup>20</sup> Geschrift nr. 12, p. 5.

<sup>21</sup> Zie bijv. Geschrift nr. 134 (‘De praktijk van de ondernemingskamer’).

<sup>22</sup> Geschrift nr. 20.

<sup>23</sup> Geschrift nr. 28.

<sup>24</sup> Geschrift nr. 115.

<sup>25</sup> Geschrift nr. 127.

<sup>26</sup> Vgl. Vereniging voor Belastingwetenschap, WFR 1975/5225, p. 449.

<sup>27</sup> Vgl. Geschrift nr. 139, p. 5.

<sup>28</sup> Geschrift nr. 186.

<sup>29</sup> Een indruk van zijn opvattingen is te vinden in de publicatie: ‘Mr. S. Stoffer: Verboden discriminatie is achterstelling en dus onderdrukking, ook in belastingzaken’, WFR 2000/6371, p. 121-124.

<sup>30</sup> Geschrift nr. 191, p. 42.

## 2. Impressie van de geschriften

In het voorjaar van 1925 werden de eerste commissies ingesteld,<sup>31</sup> onder andere betreffende de bestudering van de inkomstenbelasting en van de gebruiken ten aanzien van de winstbepaling, een commissie die ongeveer twintig jaar heeft bestaan: onder leiding van Th. Limperg is veel werk verzet, maar het resultaat van die inspanningen is niet overgeleverd.<sup>32</sup> Ook andere commissies werden in de 'wittebroodsweken' van de Vereniging ingesteld, zoals de commissie voor de rechtspraak, een statistiekcommissie<sup>33</sup> en een bibliotheekcommissie, die lijsten met werken op het gebied van de belastingwetenschap produceerde.<sup>34</sup> Deze commissie stond onder voorzitterschap van E.M. Meijers, "een analytische figuur, die het wilde zoeken in de teksten en hun geschiedenis";<sup>35</sup> de eerste jaren van haar bestaan maakte hij deel uit van het bestuur van de Vereniging.<sup>36</sup>

Eind jaren twintig zijn de eerste studies verschenen, zoals die over algemene beginselen voor de heffing van belastingen,<sup>37</sup> van de hand van de vroegere minister van Financiën A. van Gijn en van N.J. Polak,<sup>38</sup> die enkele jaren later constateerde dat de deelneming van de leden van de jubilerende Vereniging aan de debatten en commissies van de Vereniging voor Belastingwetenschap en in wetenschappelijke publicaties groeiende was.<sup>39</sup>

In 1949 konden wederom twee preadviezen over hetzelfde onderwerp – beginselen van de belastingheffing – worden besproken in een vergadering die werd geopend en voorgezeten door M.J. Prinsen, "een ongecompliceerd mens",<sup>40</sup> die vanaf 1946 enige tijd voorzitter van de Vereniging is geweest. Tijdens het debat memoreerde P.J.A. Adriani hoe de Vereniging was ontstaan en liet hij weten met een zekere weemoed terug te denken aan de mensen, met wie toen dadelijk contact was gevonden, zoals H. Schaapveld, een jurist, en A. Sternheim, een accountant. Ook dacht hij aan A. Kirberger, die op 24 januari 1925 de eerste vergadering presideerde, F.M. Wibaut en

<sup>31</sup> In de eerste jaren bestonden ook permanente commissies, die ieder op eigen terrein telkens nieuwe onderwerpen zouden bestuderen, maar in de tweede helft van de jaren veertig besloot het bestuur te breken met deze "grondgedachte bij de vorming van commissies" (Geschrift nr. 71, p. 11).

<sup>32</sup> Vgl. Geschrift nr. 189, p. 6.

<sup>33</sup> Geschrift nr. 3.

<sup>34</sup> Zie bijv. de Geschriften met de nrs. 1 en 14.

<sup>35</sup> Aldus C.J.J.M. Petit in: Acht civilisten in burger, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1977, p. 169.

<sup>36</sup> Vgl. Geschrift nr. 15, p. 11.

<sup>37</sup> Geschrift nr. 8.

<sup>38</sup> Van de oprichting af was hij lid van de Vereniging. "Hij behartigde op uitnemende wijze haar belangen als bestuurslid en lid van het dagelijks bestuur; op zijn hulp werd nimmer tevergeefs beroep gedaan" (Geschrift nr. 65, p. 2).

<sup>39</sup> Gedenkboek Amsterdam: Van der Marck 1935, p. 97.

<sup>40</sup> Aldus J. van der Poel, 'Dr. M.J. Prinsen (1899-1971)', WFR 1971/5022, p. 42. "Met de hem kenmerkende glimlach zei hij de dingen zoals hij die zag (...)", aldus Van der Poel in dezelfde publicatie (p. 42).

zoveel anderen, die allen waren heengegaan. "Voor ons, die toen heel bescheiden een niet al te omvangrijk studieterrein voor ons zagen, is het wel heel bijzonder te zien hoe dat terrein is uitgebreid, hoe nieuwe gedachten ingang hebben gevonden en gans nieuwe perspectieven zijn geopend".<sup>41</sup>

Vervolgens stelde Adriani, die enkele maanden later afscheid nam van de Universiteit van Amsterdam,<sup>42</sup> waaraan hij als hoogleraar in het belastingrecht was verbonden, een aantal vragen aan de preadviseurs, zoals: "zijn er eigenlijk wel beginselen voor of van de belastingheffing? Zijn er beginselen die de belastingheffing steeds beheersen, beginselen die altijd hebben gegolden, althans hadden behoren te gelden? Of lagen die beginselen in iedere periode anders en is het zelfs zo, dat in een bepaalde periode voor de een gans andere beginselen gelden dan voor de ander?"<sup>43</sup>

Ook nadien is gediscussieerd over beginselen van de belastingheffing, onder andere over het draagkrachtbeginsel, zoals midden jaren vijftig van de vorige eeuw en wel aan de hand van een hoofdstuk uit 'De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht' van W.J. de Langen,<sup>44</sup> een boek dat een jaar eerder was verschenen.<sup>45</sup> In die tijd vonden de vergadering op zaterdag plaats,<sup>46</sup> hoewel niet iedereen bereid was "ter wille van de wetenschap zijn gezin de schaarse vrije tijd (...) te onthouden".<sup>47</sup>

De inkomstenbelasting is meteen vanaf de eerste jaren van de Vereniging een populair onderwerp geweest om te bestuderen. Zo verscheen een studie over het inkomstenbegrip, een rapport waaraan M.J.H. Smeets, die toen werkte aan zijn proefschrift,<sup>48</sup> een belangrijke bijdrage leverde;<sup>49</sup> de vergaderingen van de commissie werden gevoerd aan de hand van een door hem geschreven opstel,<sup>50</sup> dat als bijlage bij het rapport is opgenomen. In verband met het inkomensbegrip is ook de aftrek van buitengewone lasten en giften aan een studie onderworpen.<sup>51</sup> Ook is gediscussieerd over de negatieve inkomstenbelasting,<sup>52</sup> en onder andere over de grondslagen en de onderlinge verhoudingen van de tarieven van de

<sup>41</sup> Geschrift nr. 74, p. 9.

<sup>42</sup> B. Schendstok, 'Afscheid en huldiging prof. dr. P.J.A. Adriani', Weekblad (der belastingen) 1949/3963, p. 364-365. In het huldigingscomité had namens de vereniging de secretaris-penningmeester zitting (vgl. Geschrift nr. 77, p. 14).

<sup>43</sup> Geschrift nr. 74, p. 9-10.

<sup>44</sup> Vgl. WFR 1955/4250, p. 567.

<sup>45</sup> W.J. de Langen, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, Alphen aan den Rijn: Samsom 1954.

<sup>46</sup> Zie bijv. WFR 1968/4894, p. 342, WFR 1970/4978, p. III-112, en Geschrift nr. 128.

<sup>47</sup> Th.A. van Os, 'Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1955/4250, p. 568.

<sup>48</sup> M.J.H. Smeets, Inkomsten en vermogen en hun betekenis voor de welvaart, Van der Marck: Amsterdam 1932.

<sup>49</sup> Aldus J.E.A.M. van Dijk in WFR 1967/4875, p. 954.

<sup>50</sup> Geschrift nr. 8, p. 7.

<sup>51</sup> Geschrift nr. 101.

<sup>52</sup> Geschrift nr. 127.

inkomstenbelasting is een rapport uitgebracht, verschenen onder de titel: 'De proportionele tarieven in de inkomstenbelasting',<sup>53</sup> geproduceerd door een commissie die met nogal wat tegenslagen te kampen heeft gehad.<sup>54</sup> Zo moesten haar werkzaamheden voor wat langere tijd worden opgeschort, omdat "een van de leden zich in het laatste stadium bevond van de voorbereiding van zijn academische promotie".<sup>55</sup>

Verder is een studie beschikbaar gekomen over de fiscale behandeling van wisselende inkomsten,<sup>56</sup> een onderwerp dat geen grote politieke hartstochten heeft opgeroepen.<sup>57</sup> Ook is een preadvies verschenen over de mogelijkheden om de loon- en inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen te integreren,<sup>58</sup> dat is uitgebracht nadat was gebleken dat de daartoe in het leven geroepen commissie geen mogelijkheden zag op betrekkelijk korte termijn te rapporten.<sup>59</sup> Verder is de hervorming van de inkomstenbelasting aan de orde gesteld<sup>60</sup> en zijn in de geschriften beschouwingen te vinden over het begrip analytische inkomstenbelasting.<sup>61</sup> Ook is de mogelijkheid van belastingheffing over vermogensmutaties bestudeerd,<sup>62</sup> een rapport dat beslist actualiteitswaarde heeft.<sup>63</sup> Daarnaast zijn nieuwe verschijnselen, zoals de terbeschikkingstellingsregeling in de inkomstenbelasting, object van onderzoek geweest.<sup>64</sup>

Op 23 november 1974 verzorgde J.E.A.M. van Dijk een inleiding over het onderwerp 'Belastingheffing van de gehuwde vrouw',<sup>65</sup> waarin hij te kennen gaf dat de overheveling van de inkomensbestanddelen van de vrouw naar de man een onzelfstandigheid uitdrukt, "waaraan men zich terecht kan ergeren".<sup>66</sup> Bij de bespreking van een verwant onderwerp, namelijk het rapport van de Commissie ter bestudering

<sup>53</sup> Zie de Geschriften met de nrs. 141 en 142.

<sup>54</sup> Zie de Geschriften met de nrs. 141 en 142.

<sup>55</sup> Geschrift nr. 141, p. 5.

<sup>56</sup> Geschrift nr. 164. Ongeveer zeven jaar na de installatie van deze commissie kwamen de resultaten van het onderzoek beschikbaar en kon het rapport worden besproken (vgl. Geschrift nr. 165).

<sup>57</sup> Vgl. Geschrift nr. 165, p. 7.

<sup>58</sup> Geschrift nr. 169, p. 3.

<sup>59</sup> Vgl. Geschrift nr. 169, p. 5.

<sup>60</sup> Geschrift nr. 182.

<sup>61</sup> Geschrift nr. 197.

<sup>62</sup> Geschrift nr. 208.

<sup>63</sup> Dat geldt ook voor het debat over de oorlogsvermogensaanwasbelasting (Geschrift nr. 58, p. 9). Eveneens lezenswaardig en opvallend actueel is de column van J.E.A.M. van Dijk: 'Vermogensrendementsheffing', WFR 1999/6342, p. 705-706. "Een vermogenswinstbelasting had de manco's van het objectieve systeem adequaat kunnen opvangen", aldus de columnist (p. 705).

<sup>64</sup> Geschrift nr. 226.

<sup>65</sup> Zie de aankondiging daarvan in WFR 1974/5200, p. 1013.

<sup>66</sup> Geschrift nr. 138, p. 7.

van de fiscale aspecten van samenlevingsvormen,<sup>67</sup> die in de eerste helft van de jaren tachtig van de vorige eeuw het licht heeft gezien, constateerde J.W. Zwemmer dat verhoudingsgewijs zeer weinig vrouwen aanwezig waren.<sup>68</sup> Hij gaf de voorzitter, dat was toen J.C.J. van Vucht, in overweging “een invasie van vrouwen in het ledenbestand te organiseren”,<sup>69</sup> maar daarvan is het niet gekomen, al wordt het bestuur van de Vereniging tegenwoordig ook door vrouwen bevolkt.

De vermogensbelasting, die nog steeds een bepaalde aantrekkingskracht blijkt uit te oefenen, is meer dan eens geagendeerd. Zo rapporteerde een in 1956 geïnstalleerde commissie over de vermogensbelasting,<sup>70</sup> een rapport dat ter discussie werd gesteld in de Industriële Club te Amsterdam<sup>71</sup> en de toekomst van deze belasting werd jaren later aan de hand van een drietal inleidingen behandeld.<sup>72</sup>

Ook kwesties op het terrein van de fiscale winstbepaling zijn door de Vereniging aan de orde gesteld. Zo werd op 25 januari 1958 een debat gehouden over de toepassing van de vervangingswaarde in het belastingrecht,<sup>73</sup> een vergadering die werd gehouden in het Koninklijk Instituut voor de Tropen in Amsterdam. Daarvan is verslag gedaan in de landelijke media,<sup>74</sup> en nadien ook in het Weekblad.<sup>75</sup> Ruim twee jaar later kon een rapport worden uitgebracht over “de mogelijkheid van toepassing van substantialistische winstopvattingen op het fiscale terrein”,<sup>76</sup> het resultaat van de inspanningen van een studiec commissie die was ingesteld, omdat de vergadering over de theorie van de vervangingswaarde onvoldoende gelegenheid had geboden alle aspecten van het vraagstuk aan de orde te stellen. De commissie, die onder voorzitterschap van J. Tinbergen stond,<sup>77</sup> heeft zich “niet begeven in de vraag welke van de in studie genomen systemen uit algemeen wetenschappelijk oogpunt (...) de voorkeur zou verdienen”.<sup>78</sup>

<sup>67</sup> Zie daarover: N. Nobel, ‘Onbenul van de fiscalisten of prutswork van de wetgever?’, WFR 1985/5673, p. 298-299.

<sup>68</sup> Bij de bespreking van het preadvies over internationale fiscale non-discriminatie waren geen vrouwen aanwezig. ‘In de afwezigheid van dames vandaag mag (...) zeker geen discriminatie worden gezien’, zo merkte de voorzitter van de vergadering op (Geschrift nr. 149, p. 35).

<sup>69</sup> Geschrift nr. 163, p. 21.

<sup>70</sup> Vgl. Geschrift nr. 102 p. 5.

<sup>71</sup> Vgl. WFR 1960/4528, p. 959.

<sup>72</sup> Geschrift nr. 195.

<sup>73</sup> Geschrift nr. 98.

<sup>74</sup> Zie bijv. ‘Pleidooi voor toepassing vervangingswaarde’, Het Parool 27 januari 1958, p. 9.

<sup>75</sup> C.J. Sleddering, ‘Belastingwetenschap en vervangingswaardetheorie’, WFR 1958/4388, p. 134-145.

<sup>76</sup> Geschrift nr. 103.

<sup>77</sup> Andere leden van de commissie waren o.a. H.J. Doedens en T.J.S. Visser.

<sup>78</sup> Geschrift nr. 103, p. 6-7.

Een ander rapport dat de winstsfeer regardeert, is dat van de Commissie ter bestudering van veranderingen van regime voor vermogensbestanddelen van dezelfde belastingplichtige. Deze commissie heeft getracht om "één richtlijn te geven voor alle gevallen van sfeerovergang",<sup>79</sup> maar dat is niet gelukt.

Na de eeuwwisseling verschenen studies over goed koopmansgebruik en de invloed van internationale verslaggevingsstandaarden op dit voor fiscalisten zo bekende begrip,<sup>80</sup> nadat eerder onderzoek was gedaan naar de verhouding tussen goed koopmansgebruik en normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd<sup>81</sup> en over samenhangende waardering in de winstsfeer, om een specifieke kwestie te noemen, is een opvatting te vinden in een rapport uit de jaren negentig van de vorige eeuw ('Financiële instrumenten').<sup>82</sup>

De belastingheffing van vennootschappen is, als gememoreerd, in een rapport uit de eerste jaren van de Vereniging behandeld, waarin de preadviseur betoogde dat 'de gemeenschap door haar organisatie die een tot op zekere hoogte geordende productie mogelijk maakt, een onafwijzbare aanspraak heeft op een deel van de opbrengt dier productie',<sup>83</sup> een opvatting die een maatschappijvisie weerspiegelt, die vrijwel niemand onberoerd zal laten. De belastingheffing van de coöperatie, een van de neteligste vraagstukken bij de fiscale behandeling van vennootschappen, is in de jaren dertig van de vorige eeuw in kaart gebracht door inspecteur der directe belastingen M.J. Prinsen<sup>84</sup> en werd vele jaren later door twee preadviseurs behandeld.<sup>85</sup> De bespreking van de inleidingen is vastgelegd in een van de geschriften.<sup>86</sup> Verder is energie gestoken in de bestudering van de internationale belastingvlucht van vennootschappen,<sup>87</sup> de belastingheffing van concerns,<sup>88</sup> is gedebatteerd over aftrek van rente in de vennootschapsbelasting,<sup>89</sup> werd de hervorming van deze belasting besproken<sup>90</sup> en over het regime voor beleggingsinstellingen is een rapport uitgebracht.<sup>91</sup>

<sup>79</sup> Geschrift nr. 124, p. 11.

<sup>80</sup> Zie de Geschriften met de nrs. 224, 253 en 254.

<sup>81</sup> Geschrift nr. 189.

<sup>82</sup> Geschrift nr. 187, p. 9-10.

<sup>83</sup> Geschrift nr. 12, p. 19.

<sup>84</sup> Geschrift nr. 23.

<sup>85</sup> Geschrift nr. 106.

<sup>86</sup> Geschrift nr. 107.

<sup>87</sup> Geschrift nr. 198.

<sup>88</sup> Geschrift nr. 199.

<sup>89</sup> Geschrift nr. 228.

<sup>90</sup> Geschrift nr. 229.

<sup>91</sup> Geschrift nr. 248.

Ook op meer civielrechtelijke leest geschoeide belastingen zijn in commissieverband aan een onderzoek onderworpen. Zo werd in de jaren zestig een rapport over de Registratiewet 1917 uitgebracht door de Commissie voor de successie- en registratiebelasting.<sup>92</sup> Daarin valt te lezen dat het twijfelachtig is of het dienstvak van de registratie en successie, “als afzonderlijk instituut, (...) nog wel past in de structuur van het Nederlandse belastingwezen”, ondanks “de welhaast glorieuze traditie van dit dienstvak, dat zoveel prominente beoefenaren van de belastingwetenschap heeft voortgebracht”.<sup>93</sup> Over het rapport van “netto – na aftrek van de overigens zeer nuttige bijlagen – een bladzij of twaalf”, aldus debater H. Schuttevâer,<sup>94</sup> werd stevig en diepgaand van gedachten gewisseld.<sup>95</sup> In reactie op de bijdragen aan het debat liet de commissie zich niet onbetuigd: zij meende “een typisch stugge, dogmatische, onflexibele geest te bespeuren, die vaker in de té dogmatische benadering van de belastingproblemen aan de orde zijn”.<sup>96</sup> Wellicht in reactie op het gevoerde debat herinnerde de voorzitter van de Vereniging eraan dat de bedoeling van de vergadering is “om een uitwisseling van meningen te krijgen over belangrijke onderwerpen, en verschillende facetten daarvan belicht te zien”.<sup>97</sup>

In de jaren dertig van de vorige eeuw verscheen een rapport over de toepassing van het belastingrecht ten aanzien van nietige handelingen, waarin ook aandacht werd besteed aan “de verhouding van het belastingrecht tot het civiele recht”.<sup>98</sup> Verder is een causerie verzorgd over enkele actualiteiten op het terrein van het vennootschapsrecht<sup>99</sup> en wel door W.L. Schenk, “een uitermate begaafd mens die blijmoedig elke taak aanvaardde”;<sup>100</sup> hij was toen voorzitter van de ondernemingskamer die in het voorjaar van 1971 was geïnstalleerd. Nadien is onderzoek gedaan naar de invloed die het nieuwe BW zal hebben op het belastingrecht, een opdracht die is uitgevoerd door een in 1984 ingestelde commissie, die in een twintigtal vergaderingen verschillende notities behandelde. De uitkomsten van het beraad waren weinig spectaculair: de conclusie is, aldus de commissie, “dat de invloed van de vernieuwing van het vermogensrecht op het belastingrecht gering is”.<sup>101</sup> Verder zijn de civielrechtelijke aspecten van trusts belicht. In het bijzonder is daarbij ingegaan op de inpassing van deze rechtsfiguur in de Nederlandse rechtssfeer.<sup>102</sup>

<sup>92</sup> Voorzitter van deze commissie was P.L. Dijk.

<sup>93</sup> Geschrift nr. 117, p. 7, en H. Schuttevâer, *Opgaan, blinken en verzinken*, Deventer: Kluwer 1980, p. 32-34.

<sup>94</sup> Geschrift nr. 119, p. 6.

<sup>95</sup> WFR 1967/4840, p. 183.

<sup>96</sup> Geschrift nr. 119, 24.

<sup>97</sup> Aldus A.J. van den Tempel in Geschrift nr. 119, p. 31.

<sup>98</sup> Geschrift nr. 34, p. 5.

<sup>99</sup> Geschrift nr. 134.

<sup>100</sup> Aldus H. Schuurman, ‘In memoriam mr. W.L. Schenk’, WFR 1975/5243, p. 937.

<sup>101</sup> Geschrift nr. 191, p. 6 en p. 24.

<sup>102</sup> Geschrift nr. 210.

In het voorjaar van 1968 werden lezingen verzorgd door C.P. Tuk, toen directeur-generaal voor Fiscale Zaken, "een van de belangrijkste fiscalisten van zijn tijd",<sup>103</sup> en A.E. de Moor over de voorgestelde omzetbelasting,<sup>104</sup> waarvan verslag werd gedaan in het Weekblad, dat eindigde met enkele dodelijke observaties: "Het gehalte van het op deze voordrachten gevolgde debat was omgekeerd evenredig aan de kwaliteit van de referaten. Slechts enkelen waagden zich in de arena, om zich vervolgens zonder slag of stoot over te geven. Het onderwerp is kennelijk nog niet rijp voor een wetenschappelijke behandeling in bredere kring".<sup>105</sup>

Over de stand van de Europese belastingharmonisatie werd twee jaar later een lezing gehouden.<sup>106</sup> Het betrof een gemeenschappelijke vergadering met leden van de Nederlandse Vereniging voor Europees Recht en de Nederlandse Vereniging voor Internationaal Belastingrecht, ook wel aangeduid als de Nederlandse Groep van de IFA,<sup>107</sup> die vaker bij de vergaderingen van de Vereniging werd betrokken,<sup>108</sup> een samenwerking die geheel lijkt te zijn verdwenen. In het debat dat volgde op de inleiding van Th.W. Vogelaar,<sup>109</sup> participeerde P. Verloren van Themaat,<sup>110</sup> die eerder aanwezig was geweest bij vergaderingen van de Vereniging voor Belastingwetenschap.<sup>111</sup> In zijn bijdrage aan het debat vestigde Verloren van Themaat, die later A-G bij het Hof van Justitie zou worden,<sup>112</sup> de aandacht op de verhouding tussen een multilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting,<sup>113</sup> waarover in de vergadering vragen waren gesteld en het harmonisatieprogramma van de Europese Commissie,<sup>114</sup> een kwestie die vele jaren later aan de orde werd gesteld toen T. Koopmans het een en ander over de achtergronden van de Luxemburgse rechtspraak uiteenzette.<sup>115</sup>

<sup>103</sup> H. van Lawick, 'In memoriam mr. C.P. Tuk', WFR 1994/6106, p. 828.

<sup>104</sup> WFR 1968/4894, p. 342, en Geschrift nr. 123.

<sup>105</sup> Aldus J. Reugebrink, 'Jaarvergadering van de Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1968/4898, p. 436.

<sup>106</sup> Geschrift nr. 126.

<sup>107</sup> Vgl. Geschrift nr. 63, en Geschrift nr. 71, p. 16.

<sup>108</sup> Zie bijv. Geschrift nr. 64, waarin valt te lezen: "Het is een gelukkig verschijnsel, dat deze twee verenigingen (...) de handen in elkaar hebben geslagen, want ik geloof, dat er eigenlijk voor een geheel gescheiden optreden van de beide verenigingen in Nederland geen plaats is", aldus M.J.H. Smeets (p. 3). Zie eveneens de Geschriften met de nrs. 116 en 128.

<sup>109</sup> Directeur-generaal interne markt en harmonisatie van wetgeving van de EEG (vgl. WFR 1970/4978, p. 111-112).

<sup>110</sup> Diens proefschrift, een studie naar aanleiding van literatuur en verdragen over de uitschakeling van dubbele belasting, verschenen in 1946, vormde lange tijd een onmisbare gids voor velen (vgl. H.J.W. Klein Wassink in WFR 1973/5132, p. 384).

<sup>111</sup> Zie bijv. Geschrift nr. 58, p. 31 e.v., Geschrift nr. 64, p. 9-12, waar hij intervenieerde met een - naar eigen zeggen - "vrij academisch betoog" (p. 12), en Geschrift nr. 74, p. 6-9.

<sup>112</sup> Zie in dat verband Geschrift nr. 186 ('Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen en de belastingen') en Geschrift nr. 230 ('Soevereiniteit van de lidstaten van de Europese Unie op het terrein van de directe belastingen').

<sup>113</sup> Zie Geschrift nr. 64 over het verschijnsel multilateraal verdrag in verband met dubbele successierechten (p. 11-12).

<sup>114</sup> Geschrift nr. 126, p. 34. Zie over belastingharmonisatie ook: Geschrift nr. 186, p. 12.

<sup>115</sup> Geschrift nr. 186, p. 26, en p. 32-33.

Voor “een grote schare leden”<sup>116</sup> verzorgde A.J. van den Tempel op 12 december 1970 een lezing over de heffing van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting van uitgedeelde vennootschapswinsten.<sup>117</sup> Over de verhouding tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting, “een kardinaal punt voor het stelsel van directe belastingen”,<sup>118</sup> had hij de Europese Commissie in de loop van 1969 geadviseerd, nadat hij eind 1968 was gevraagd dat – als buitenstaander – te doen.<sup>119</sup> In zijn advies was hij tot de bevinding gekomen, onder andere uit het oogpunt van (internationale) neutraliteit, dat het klassieke stelsel het meest in aanmerking komt om als geharmoniseerd stelsel te worden aanvaard.<sup>120</sup> Nadien, in de zomer van 1970, organiseerde de Europese Commissie een symposium over het advies, dat in de onderaardse gewelven van Berlaymont te Brussel plaatsvond, zo vertelde Van den Tempel de leden van de Vereniging. Het onderwerp zou zijn belangstelling blijven houden,<sup>121</sup> al bleef hij weg op de vergadering van 29 oktober 1983 in Den Haag, waar het rapport over internationale aspecten van verrekeningsstelsels werd besproken,<sup>122</sup> omdat hij voorrang wilde geven aan de vredesdemonstratie die op hetzelfde tijdstip in dezelfde stad werd gehouden. In de vorm van een artikel, dat twee dagen voor de vergadering in het Weekblad verscheen, betuigde Van den Tempel “respect voor de uitstekende analyses en verhelderende uiteenzettingen van de commissie”.<sup>123</sup>

Dat ook het internationale belastingrecht op de nodige aandacht van het bestuur heeft kunnen rekenen, zal niet mogen verbazen, al was het de eerste decennia van het bestaan van de Vereniging betrekkelijk onontgonnen terrein. Uit de vroege jaren van de Vereniging dateert een voordracht van G.W.J. Bruins over internationale dubbele belastingheffing.<sup>124</sup> Tijdens de Duitse bezetting werkte hij – als bestuurslid van de Vereniging – met enkele anderen aan ideeën over de naoorlogse belastingheffing,<sup>125</sup> zoals P.H.J. Essers laat zien in zijn boek ‘Belast verleden’,<sup>126</sup> dat hij eind 2012 presenteerde in een “goed bezochte vergadering” van de Vereniging.<sup>127</sup>

<sup>116</sup> Aldus R.A. van Gorkum in WFR 1970/5020, p. 1113.

<sup>117</sup> Geschrift nr. 128.

<sup>118</sup> Geschrift nr. 126 (‘De stand der belastingharmonisatie’), p. 23.

<sup>119</sup> Geschrift nr. 128, p. 8.

<sup>120</sup> Vgl. ‘Vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting in de Europese Gemeenschappen’, WFR 1970/4987, p. 296.

<sup>121</sup> Vgl. A.J. van den Tempel, ‘Company Tax Systems in OECD Member Countries’, WFR 1974/5171, p. 221-224.

<sup>122</sup> Geschrift nr. 161.

<sup>123</sup> A.J. van den Tempel, ‘Een rapport over internationale aspecten van verrekeningsstelsels’, WFR 1983/5611, p. 1373.

<sup>124</sup> Geschrift nr. 18.

<sup>125</sup> Geschrift nr. 57, p. 9.

<sup>126</sup> P.H.J. Essers, *Belast verleden. Het Nederlandse belastingrecht onder nationaalsocialistisch regime*, Deventer: Kluwer 2012, p. 422-426.

<sup>127</sup> L.J.A. Pieterse, ‘Boekbespreking’, WFR 2013/7000, p. 612.

Een andere wetenswaardigheid is dat in 1938 de IFA tot stand werd gebracht, nadat de oprichting daarvan in opdracht van het bestuur van 'onze' Vereniging was voorbereid door twee van haar leden, waaronder C.W. Bodenhuisen,<sup>128</sup> naamgever van een bekend geworden commissie die de minister van Financiën in de jaren dertig adviseerde over een aantal problemen op het gebied van de belastingheffing.<sup>129</sup> Eind jaren dertig werd ook het IBFD opgericht,<sup>130</sup> eveneens met steun van de Vereniging, zo volgt uit een van de jaarverslagen.<sup>131</sup> Het door dit bureau uitgegeven tijdschrift 'Bulletin for international fiscal documentation' stond onder hoofdredactie van P.J.A. Adriani, die in het voorjaar van 1938 was benoemd tot gewoon hoogleraar in het belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam, nadat hij in 1928 aan dezelfde universiteit was toegelaten als privaattoecent.

Over de problematiek van dubbele successierechten is na de oorlog een commissie – met onder andere H.F.R. Dubois, raadsheer in de Hoge Raad,<sup>132</sup> en H. Schuttevaer in de gelederen – in het leven geroepen naar aanleiding van een vergadering van het hoofdbestuur van de IFA, gehouden in Londen.<sup>133</sup> Dat resulteerde in een rapport, getiteld: 'Dubbele successierechten';<sup>134</sup> "het is kort en bondig, maar ieder die het gelezen heeft, zal ervaren hebben, dat achter dit korte en krachtige rapport veel studie moet verscholen liggen".<sup>135</sup> Bij de bespreking van de bevindingen kwam onder andere het gewicht van het domiciliebeginsel aan de orde;<sup>136</sup> het gevoerde debat is nog altijd lezenswaardig proza te noemen.

Op 18 oktober 1980 verzorgde J.F. Spierdijk een inleiding over het onderwerp 'Transfer pricing and multinational enterprises'<sup>137</sup> en de effecten die van dergelijke prijzen kunnen uitgaan op de heffing van omzetbelasting zijn vele jaren later bestudeerd. De bevindingen zijn in een rapport neergelegd<sup>138</sup> dat in de loop van 2019 is besproken.<sup>139</sup> Deze indirecte belasting speelde eveneens een prominente rol in de inleiding van F. Bolkestein, lid van de Europese Commissie, belast met de portefeuille belastingen: 'Een veranderende aanpak van de belastingheffing met de ontwikkeling van de elektronische handel', op 14 september 2000 uitgesproken ter gelegenheid van het

<sup>128</sup> Geschrift nr. 71, p. 16.

<sup>129</sup> Vgl. H.J. Hofstra, 'Een vergeten jubileum', WFR 1963/4679, p. 949.

<sup>130</sup> J. van der Poel, 'Vijfentwintig jaar Internationaal Belasting Documentatie Bureau', WFR 1963/4670, p. 752-755.

<sup>131</sup> Geschrift nr. 49, p. 13.

<sup>132</sup> Vgl. J. van der Poel, 'In memoriam mr. H.F.R. Dubois', WFR 1962/4597, p. 242-243.

<sup>133</sup> Geschrift nr. 64, p. 22.

<sup>134</sup> Geschrift nr. 63.

<sup>135</sup> Geschrift nr. 64, p. 3.

<sup>136</sup> Geschrift nr. 64, p. 9 e.v. Zie ook Geschrift nr. 68, p. 107.

<sup>137</sup> Geschrift nr. 153.

<sup>138</sup> Geschrift nr. 259.

<sup>139</sup> S.P.M. van den Maagdenberg, 'Transfer pricing en btw', WFR 2019/7279, p. 325 e.v.

75-jarig bestaan van de Vereniging.<sup>140</sup> Bij die bijeenkomst werd ook het – bijna driehonderd bladzijden tellende – rapport van de Commissie ter bestudering van de veranderende aangrijpingspunten voor de belastingheffing<sup>141</sup> besproken,<sup>142</sup> een jubileumrapport “met een andere kleur dan de rapporten tot heden”, zo benadrukte de voorzitter.<sup>143</sup>

Bij de aanvang van de werkzaamheden van de Vereniging bestond de “wens om ook de studie van buitenlandse rechtsstelsels en de vergelijking daarvan met de Nederlandse” binnen de kring van de werkzaamheden van de Vereniging te betrekken.<sup>144</sup> Dat is geregeld gebeurd, zij het vooral in de jaren die wat verder achter ons liggen. Daarbij valt te denken aan het geschrift over de belastingheffing van coöperaties, bekroond als winnaar van een door de Vereniging uitgeschreven prijsvraag;<sup>145</sup> het bevat een overzicht van de belastingwetgeving van enkele andere landen.<sup>146</sup>

Verder werd in 1935 een voordracht gehouden over het belastingstelsel in Rusland,<sup>147</sup> waarin werd gemeld dat sinds het eerste vijfjarenplan is begonnen met “de felle, van niets ontziend geweld gebruik makende, drang om het economische en sociale leven geheel te socialiseren”.<sup>148</sup> Een jaar later volgde een debat over het belastingstelsel van de Verenigde Staten,<sup>149</sup> en wel naar aanleiding van een inleiding van F.E. Schmey, die pas in gedrukte vorm werd uitgegeven nadat de inleider een studiereis naar de Verenigde Staten had gemaakt om nieuw materiaal te verzamelen.<sup>150</sup>

De jongste ontwikkeling van de belastingwetgeving in België en Luxemburg, vergeleken met die in Nederland, om de titel van de inleiding van P.J.A. Adriani aan te halen,<sup>151</sup> kwam aan de orde in een van de eerste naoorlogse vergaderingen. Daarin behandelde hij ook de invloed van de Duitse bezetting op de belastingwetgeving van deze landen.<sup>152</sup>

<sup>140</sup> Geschrift nr. 215, p. 5-11.

<sup>141</sup> Geschrift nr. 213.

<sup>142</sup> Vgl. ‘Vereniging voor Belastingwetenschap 75 jaar’, WFR 2000/6389, p. 857.

<sup>143</sup> Geschrift nr. 215, p. 40.

<sup>144</sup> Vgl. Geschrift nr. 71, p. 16.

<sup>145</sup> Geschrift nr. 22, p. 15-16, en Geschrift nr. 23, p. 3.

<sup>146</sup> Geschrift nr. 23.

<sup>147</sup> Geschrift nr. 31.

<sup>148</sup> Geschrift nr. 31, p. 12.

<sup>149</sup> Geschrift nr. 39.

<sup>150</sup> “Werkelijke kennis van het Amerikaanse belastingrecht of van welk ander belastingstelsel dan ook, krijgt men alleen en uitsluitend door de praktijk”, aldus de inleider (Geschrift nr. 39, p. 49).

<sup>151</sup> Geschrift nr. 65.

<sup>152</sup> Geschrift nr. 65, p. 3.

In de jaren zestig werd het vizier wederom op de Verenigde Staten gericht,<sup>153</sup> eerst in de vorm van een lezing door een advocaat, belastingkundige en lector in het belastingrecht uit New York,<sup>154</sup> waarin hij de “tax treatment of foreign income of companies” behandelde en later werd een voordracht georganiseerd “mede onder auspiciën van de Nederlandse Vereniging voor Internationaal Belastingrecht”.<sup>155</sup> Een hoogleraar uit de Verenigde Staten sprak bij die gelegenheid over “an almost universal problem: the allocation for levying powers of the state and its political subdivisions”, aldus de voorzitter van de Vereniging in zijn introductie van de voordracht.<sup>156</sup>

Over de Amerikaanse Tax Reform Act van 1986 werden de leden van de Vereniging voorgelicht door M.J. Ellis, die het debat besloot met een advies in de vorm van een gebed voor Nederlandse politici die over fiscale aangelegenheden besluiten moeten nemen.<sup>157</sup> en – om een ander voorbeeld te noemen – in het rapport over de fiscale behandeling van wisselende inkomsten, dat al ter sprake kwam, zijn enige buitenlandse inzichten betrokken.<sup>158</sup> Ook in het rapport over fiscale aspecten van leasing heeft informatie over andere landen een plaats gekregen.<sup>159</sup>

De formeelrechtelijke aspecten van de belastingheffing zijn door de Vereniging niet veronachtzaamd. Zo werd eind 1955 het ontwerp van een Algemene wet inzake rijksbelastingen besproken, nadat het onderwerp was ingeleid door H.J. Doedens,<sup>160</sup> maar tot publicatie van zijn inleiding kwam het niet, omdat hij het bestuur had laten weten “van mening te zijn, dat zijn voordracht zich niet voor publicatie in deze vorm leent”.<sup>161</sup>

Enkele jaren later werd aandacht gevraagd voor de verhouding tussen inspecteur en contribuabele,<sup>162</sup> een delicaat onderwerp, omdat die verhouding “in verband met de grote belangen welke vaak op het spel staan, in de praktijk van het leven licht elementen kan bevatten welke leiden tot een situatie die niet tot een vreugdevolle stemming aanleiding geeft”.<sup>163</sup> In de vergadering die daarvan het resultaat was, georganiseerd in samenwerking met de Rijksbelastingacademie ter gelegenheid van

<sup>153</sup> Geschrift nr. 116.

<sup>154</sup> Geschrift nr. 109.

<sup>155</sup> Zie de aankondiging daarvan in WFR 1966/4783, p. 29.

<sup>156</sup> Geschrift nr. 116, p. 3.

<sup>157</sup> Geschrift nr. 172, p. 27-28.

<sup>158</sup> Geschrift nr. 164.

<sup>159</sup> Geschrift nr. 217, p. 157 e.v.

<sup>160</sup> WFR 1955/4277, p. 1251.

<sup>161</sup> Geschrift nr. 90, p. 39.

<sup>162</sup> Geschrift nr. 113.

<sup>163</sup> Aldus de directeur van de Rijksbelastingacademie in Geschrift nr. 113, p. 2.

haar vijfde lustrum, werden lezingen gehouden door een belastingkundige uit Londen, een Leidse hoogleraar <sup>164</sup> en een hoogleraar uit Brussel, die op het laatste moment was verhinderd. De tekst van zijn lezing, die in allerijl – in de nachtelijke uren – bij onze zuiderburen was opgehaald, werd voorgedragen door H. Schuttevâer, een uitmuntende spreker, die vele jaren later, in het najaar van 1975, een feestrede hield ter gelegenheid van het vijftigjarig bestaan van de Vereniging, <sup>165</sup> nadat ruim een jaar eerder in een bestuursvergadering was besloten ervan af te zien een herdenkingsbundel samen te stellen.

Het rapport 'Rechter en administratie tegenover het belastingrecht' bevat een minderheidsnota van een van de leden van de commissie, <sup>166</sup> die als bijlage aan het rapport is toegevoegd, <sup>167</sup> en die tijdens de vergadering is toegelicht door de opsteller ervan. <sup>168</sup> Het rapport werd eind 1967 besproken in het Kurhaus te Scheveningen, <sup>169</sup> waar H.J.W. Klein Wassink, <sup>170</sup> een van de debaters, in weerwil van de opvatting van de commissie betoogde dat het fiscale compromis ook kan zien op "zuivere rechtskwesties". <sup>171</sup> In de vergadering werd verder de gedachte naar voren gebracht om ook in belastingzaken de mogelijkheid van een kort geding te openen. <sup>172</sup>

Ook de rechtspraak in belastingzaken is onderzocht, onder andere door de Commissie voor de rechtspraak in belastingzaken, waarvan verwacht werd dat "niet in de eerste plaats theoretische arbeid zou worden geleverd, maar voor praktische verwezenlijking vatbare voorstellen zouden worden gedaan". <sup>173</sup> De resultaten van het door haar uitgebrachte verslag, die resulteerden in het eerste, inhoudelijke rapport van de Vereniging, <sup>174</sup> werden op 12 november 1927 in Rotterdam aan discussie onderworpen. <sup>175</sup> De problematiek van de fiscale rechtspraak is nadien

<sup>164</sup> P. Vinke.

<sup>165</sup> Geschrift nr. 140. Zie daarover ook: J.H. Christiaanse in MBB 1975, afl. 11, p. 217.

<sup>166</sup> F.C. Wijle.

<sup>167</sup> Geschrift nr. 120, p. 93 e.v.

<sup>168</sup> Geschrift nr. 121, p. 56 e.v.

<sup>169</sup> Vgl. 'Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1967/4777, p. 1018.

<sup>170</sup> J.K. Moltmaker, 'In memoriam prof. dr. H.J.W. Klein Wassink', WFR 1979/5430, p. 1307.

<sup>171</sup> Geschrift nr. 121, p. 11.

<sup>172</sup> Vgl. Geschrift nr. 121, p. 61, en vele jaren later, zij het terloops: Geschrift nr. 170, p. 38.

<sup>173</sup> Geschrift nr. 2, p. 3.

<sup>174</sup> Geschrift nr. 2.

<sup>175</sup> Daarvan is verslag gedaan in WPNR 1927/3022.

behandeld in een rapport,<sup>176</sup> dat in het voorjaar van 1986 werd besproken,<sup>177</sup> gevolgd door een inleiding van Ch.J. Langereis over het onderwerp 'Een beroep op de rechter'.<sup>178</sup>

Dat de rechtspositie van de belastingplichtige verbetering behoeft, kwam begin jaren tachtig – onder verwijzing naar het werk van D. Brüll<sup>179</sup> – ter sprake, toen werd gedebatteerd over rechtshulp in belastingzaken.<sup>180</sup> Explosiever is het onderwerp de administratieve of fiscale boete: ter gelegenheid van haar 60-jarig bestaan organiseerde de Vereniging op 13 december 1985 een forumdiscussie omtrent het onderwerp 'de administratieve boete',<sup>181</sup> waaraan o.a. E.A. Alkema een bijdrage leverde.<sup>182</sup> Duidelijk werd dat de samenleving langzaam rijp is geworden voor een beroep op de mensenrechtenverdragen, zoals J.C.J. van Vucht, de toenmalige voorzitter van de Vereniging, bij het sluiten van de vergadering opmerkte.<sup>183</sup>

Inmiddels waren toen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, na een opmars in de jaren zestig en zeventig, 'doorgebroken'.<sup>184</sup> Het gelijkheidsbeginsel als één van die beginselen werd eind jaren tachtig door R.H. Happé belicht, en wel vanuit het perspectief van een drietal filosofische thema's,<sup>185</sup> met o.a. aandacht voor de opvattingen van Rawls<sup>186</sup> en Dworkin,<sup>187</sup> zijn favoriete rechtsfilosoof. "Dit onderwerp is te midden van de woekering van fiscale techniek een weldaad", zo opende A.J. van den Tempel zijn bijdrage aan het debat,<sup>188</sup> waarop hij liet volgen: "Het uitgangspunt inhoudend, dat de rechtsfilosofie de dienaar en gids kan zijn van de fiscalist, vind ik prachtig", en daarmee was de toon gezet door de belastingkundige die enkele jaren eerder – in een column in het Weekblad – had geconstateerd dat de Vereniging geleidelijk een genootschap van belastingexperts was geworden en het afgeleverde werk vooral tot de beoefening van het belastingrecht behoorde.<sup>189</sup>

<sup>176</sup> Geschrift nr. 166.

<sup>177</sup> Geschrift nr. 170.

<sup>178</sup> Geschrift nr. 167.

<sup>179</sup> FED Algemeen: 235.

<sup>180</sup> Geschrift nr. 157, p. 32.

<sup>181</sup> De discussie werd geleid door mr. J. van Soest, A-G bij de Hoge Raad (vgl. WFR 1985/5704, p. 1501).

<sup>182</sup> Zie ook Geschrift nr. 235 ('Aan wie kan een bestuurlijke boete worden opgelegd?').

<sup>183</sup> Geschrift nr. 168, p. 39.

<sup>184</sup> Zie over de voor- en nadelen van codificatie van algemene beginselen van behoorlijk bestuur: Geschrift nr. 177, p. 22 e.v.

<sup>185</sup> Geschrift nr. 178, p. 6.

<sup>186</sup> Theorieën als die van Rawls 'kunnen wel randvoorwaarden stellen maar je kunt er geen belastingtheorieën op baseren (...)', aldus debater P. den Boer (p. 26).

<sup>187</sup> Geschrift nr. 178, p. 7-9, p. 17, en p. 19.

<sup>188</sup> Geschrift nr. 178, p. 24.

Eind jaren tachtig verscheen het rapport van de Commissie ter bestudering van de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het belastingrecht. De opstellers daarvan waren tot de bevinding gekomen dat het verreweg de beste oplossing zou zijn het belastingrecht uit te zonderen voor de toepassing van de Algemene wet bestuursrecht.<sup>190</sup> De bespreking van het rapport resulteerde in een enerverende, zelfs tumultueuze vergadering,<sup>191</sup> waarin J. van Soest in zijn interventie "openheid naar het algemene bestuursrecht" bepleitte en de strekking van het uitgebrachte rapport in niet mis te verstane woorden afwees.<sup>192</sup> Het rapport wierp hij op demonstratieve wijze van zich af, tot ontsteltenis van de achter de tafel gezeten commissie.<sup>193</sup>

Enkele jaren later werd gedebatteerd over de fiscale boete,<sup>194</sup> nadat de leden waren voorgelicht door twee experts: P.J. Wattel en M.W.C. Feteris, die verdragsrechtelijke aspecten van de fiscale boete voor zijn rekening nam. Verder kwam de betekenis van de Algemene wet bestuursrecht voor het fiscale procesrecht aan de orde,<sup>195</sup> werd door een commissie, onder andere bestaande uit H. Smit en J.W. van den Berge, die enige tijd voorzitter van de Vereniging is geweest, de herziening van de belastingrecht-spraak bestudeerd,<sup>196</sup> en verscheen – in deze eeuw – een rapport over de belastingkamer van de Hoge Raad,<sup>197</sup> met talrijke aanbevelingen om de cassatierechtspraak te versterken. Ook is aandacht besteed aan vertegenwoordiging in het belastingrecht<sup>198</sup> en wel door een commissie die in 1992 werd geïnstalleerd in Hotel Des Indes, waarbij de toenmalige voorzitter van de Vereniging de leden van de commissie het bijzondere gewicht van opdracht duidelijk maakte.<sup>199</sup> De behandeling van het intrigerende onderwerp nieuw feit en navordering vond in Amsterdam plaats in een "tropische bunker, onder vreselijke omstandigheden",<sup>200</sup> zo heb ik ruim twintig jaar geleden zelf kunnen ervaren.

<sup>189</sup> A.J. van den Tempel, 'De Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1985/5675, p. 365.

<sup>190</sup> Geschrift nr. 177, p. 48.

<sup>191</sup> Geschrift nr. 179.

<sup>192</sup> Geschrift nr. 179, p. 18-19.

<sup>193</sup> Inmiddels zijn de banden met de beoefenaren van het algemene bestuursrecht aangehaald. Zo werd twee jaar geleden een bijeenkomst met de Vereniging voor bestuursrecht georganiseerd (vgl. H. Mezouar, 'Mag je vertrouwen op overheidscommunicatie?', WFR 2023/7490, p. 30 e.v.).

<sup>194</sup> Geschrift nr. 192.

<sup>195</sup> Geschrift nr. 193.

<sup>196</sup> Geschrift nr. 201.

<sup>197</sup> Geschrift nr. 255.

<sup>198</sup> Geschrift nr. 206.

<sup>199</sup> Geschrift nr. 207, p. 31.

<sup>200</sup> Geschrift nr. 225, p. 42.

In 1950, het jaar waarin de Vereniging 25 jaar bestond, een feit dat met een feestelijke bijeenkomst in Den Haag werd herdacht,<sup>201</sup> besloot het bestuur definitief af te zien van het voornemen onderzoek te laten doen door een Commissie voor vereenvoudiging der belastingen,<sup>202</sup> hoewel daarvoor veel belangstelling bestond.<sup>203</sup> Het bestuur was van oordeel dat “het werk hieraan zoveel tijd van de reeds zo bezette leden zou vergen dat dit, mede doordat elders deze materie in studie is, niet verantwoord was”.<sup>204</sup>

Of het mogelijk is de loon- en inkomstenbelasting te vereenvoudigen door wijziging van de structuur daarvan,<sup>205</sup> is een vraag die centraal stond in de vergadering van 8 april 1967,<sup>206</sup> toen de enkele maanden eerder uitgesproken rede van staatssecretaris van Financiën W.L.G.S. Hoefnagels werd besproken.<sup>207</sup> Volgens H.J. Hofstra, die in dezelfde vergadering in het bestuur van de Vereniging werd verkozen en bereid was het voorzitterschap op zich te nemen,<sup>208</sup> verdiende de klaroenstoot van de staatssecretaris waardering, “ook al zouden de voortgebrachte tonen niet geheel zuiver worden geacht”.<sup>209</sup> “Wat wij nodig hebben is vereenvoudiging waar dat mogelijk is”, aldus Hofstra vele jaren later tijdens een van de vergaderingen.<sup>210</sup> Ook in tal van andere geschriften van de Vereniging is vereenvoudiging van belastingwetgeving direct of indirect ter sprake gebracht,<sup>211</sup> een verlangen dat onvervulbaar lijkt te zijn.

Ook andere aspecten van de belastingwetgeving zijn in de vergaderingen behandeld.<sup>212</sup> Zo zijn de delegatiebepalingen in het wetsontwerp van de vennootschapsbelasting aan de orde gesteld,<sup>213</sup> waarover in het Weekblad werd opgetekend: “De Vereniging voor Belastingwetenschap heeft haar 40-jarig bestaan gevierd met interessant vuurwerk, ten teken van haar onverminderde vitaliteit”.<sup>214</sup>

<sup>201</sup> Deze bijeenkomst werd bijgewoond door de bestuursleden, oud-voorzitters en enige oprichters van de Vereniging (vgl. Geschrift nr. 77, p. 14).

<sup>202</sup> Geschrift nr. 77, p. 14.

<sup>203</sup> Geschrift nr. 71, p. 11-12.

<sup>204</sup> Geschrift nr. 77, p. 14.

<sup>205</sup> W.L.G.S. Hoefnagels, *Is het mogelijk de inkomsten- en de loonbelasting te vereenvoudigen door wijziging van de structuur?*, Alphen aan den Rijn: Samsom 1966, en ‘Fiscale wetten ingewikkeld en vaak onbillijk’, de Volkskrant 5 november 1966, p. 27.

<sup>206</sup> Vgl. WFR 1967/4840, p. 183.

<sup>207</sup> Geschrift nr. 118.

<sup>208</sup> Vgl. R.A. van Gorkum in WFR 1967/4847, p. 328.

<sup>209</sup> H.J. Hofstra, ‘De uitvoering van de belastingwetgeving als juridisch probleem’, WFR 1967/4840, p. 176.

<sup>210</sup> Geschrift nr. 165, p. 18-19.

<sup>211</sup> Zie bijv. de Geschriften met de nrs. 242, 244, 250 en 251, p. 8.

<sup>212</sup> Op deze plaats noem ik Geschrift nr. 237 (‘Overkill in fiscale wet- en regelgeving’) en Geschrift nr. 251 (‘Begin-selbepalingen in misbruiksituaties als alternatief voor concrete rechtsregels’).

<sup>213</sup> Geschrift nr. 114.

Deze problematiek, die van delegatie van wetgeving, bleef de aandacht trekken. Begin jaren zeventig kon een rapport worden besproken over delegatie van wetgevende bevoegdheid,<sup>215</sup> een onderwerp dat enige tijd eerder in de kring van de Vereniging ter sprake was gekomen en wel naar aanleiding van de toenmalige 'Proeve van een nieuwe grondwet'. Daarover adviseerde een afvaardiging van de Vereniging in het voorjaar van 1968, nadat over het concept in de Beatrixzaal van het Groothandelsgebouw te Rotterdam was gedebatteerd.<sup>216</sup> Daarbij kwam ook toetsing van belastingwetgeving aan de Grondwet aan de orde,<sup>217</sup> thematiek die de laatste jaren wederom in de belangstelling is komen te staan.

Nadien werd het onderwerp terugwerkende kracht op het gebied van de belastingwetgeving geagendeerd,<sup>218</sup> bij de bespreking daarvan was staatssecretaris van Financiën A. Nooteboom,<sup>219</sup> "de meest intensieve beoefenaar van de belastingwetenschap uit hoofde van zijn functie",<sup>220</sup> zo vrijmoedig om zich als lid van de Vereniging in het debat te mengen.<sup>221</sup> Een jaar later, in het najaar van 1979, volgde een debat over het onderwerp 'Reparatiewetgeving of richtige heffing',<sup>222</sup> gehouden in het Congrescentrum van de Jaarbeurs te Utrecht.<sup>223</sup> Tijdens deze vergadering betoogde J.H. Drent – in navolging van J. Rensema – dat het wat de fiscale behandeling van inkomsten uit vermogen betreft zaak is tot een structurele verandering te komen en terug te keren naar "de gedachte van Pierson, dat wil zeggen een forfaitair bedrag over het vermogen",<sup>224</sup> nadat hij had opgemerkt dat in de belastingwetenschap waarschijnlijk te veel becommentarieerd wordt "wat nauwelijks meer commentaar behoeft".<sup>225</sup> Of dat ook voor het onderwerp ficties en forfaits in het belastingrecht geldt, valt te betwijfelen. Over deze functionele 'verzinsels', die volop in de belangstelling staan, is in 2014 een rapport uitgebracht,<sup>226</sup> het laatste dat bij Kluwer is verschenen, ongeveer een decennium

<sup>214</sup> N. Nobel, 'De Vereniging voor Belastingwetenschap hield haar jaarvergadering en besprak actuele kwesties', WFR 1965/4742, p. 180.

<sup>215</sup> Geschrift nr. 133.

<sup>216</sup> Geschrift nr. 122.

<sup>217</sup> Geschrift nr. 122, p. 34-35.

<sup>218</sup> Geschrift nr. 150.

<sup>219</sup> Zie over zijn staatssecretariaatschap: L.J.A. Pieterse, Over A. Nooteboom (1928-2023). Een memorabele fiscalist, Den Haag: Boom 2025, p. 123 e.v.

<sup>220</sup> Aldus J. van Soest in Geschrift nr. 151, p. 5.

<sup>221</sup> Geschrift 151, p. 29-30.

<sup>222</sup> Geschrift 151, p. 29-30.

<sup>223</sup> 'Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1979/5422, p. 1088.

<sup>224</sup> Geschrift nr. 152, p. 32.

<sup>225</sup> Geschrift nr. 152, p. 30. 'Er zijn te weinig nieuwe ideeën. Er is te weinig fantasie en waarschijnlijk ook te weinig polemiek', aldus dezelfde debater.

<sup>226</sup> Geschrift nr. 252.

nadat enkele studies over vestigingsplaatsficties beschikbaar waren gekomen. Daarover merkte F.W.G.M. van Brunschot, de toenmalige voorzitter van de Vereniging, die enige tijd eerder – in een vergadering over de herziening van de inkomstenbelasting – kenbaar had gemaakt het Weekblad niet te lezen,<sup>227</sup> op: “Het boek dat u hebt ontvangen is imposant qua omvang en inhoud”.<sup>228</sup>

Dat ook proefschriften in de reeks geschriften zijn opgenomen, zal niet iedereen weten. Zo is de studie van B. Schendstok, getiteld: ‘Enige economische grondslagen voor de belastingpolitiek’, door hem in 1939 verdedigd aan de Nederlandse Economische Hogeschool te Rotterdam, als geschrift van de Vereniging gepubliceerd.<sup>229</sup> Dat is “een zeer gelukkige gedachte” van het bestuur genoemd,<sup>230</sup> al is niet duidelijk wie het initiatief heeft genomen het proefschrift als geschrift uit te brengen.<sup>231</sup> Enige tijd later, tijdens de Duitse bezetting, werd in een algemene vergadering van de Vereniging gedebatteerd over enkele – door Schendstok van enige toelichting voorziene – stellingen, ontleend aan zijn proefschrift, waarin hij de economische zijde van de belastingheffing heeft geanalyseerd.<sup>232</sup> De inhoud van het proefschrift van Schendstok was door A.J. van den Tempel begrepen, zo constateerde de recensent van diens na de oorlog verschenen boek ‘Belasting als instrument der economische politiek’,<sup>233</sup> die daarop enigszins speels en plagerig liet volgen: “het is dus thans publiekelijk bekend dat het aantal van hen die, buiten promotor en promovendus, dat boek aankunnen > 1 is”.<sup>234</sup>

In 1949 verscheen het proefschrift van W.H. van den Berge als geschrift van de vereniging,<sup>235</sup> een boek over beginselen van de belastingheffing, “dat de lezing nog steeds volop waard is”, zo constateerde H.J. Hofstra bijna veertig jaar na verschijning daarvan.<sup>236</sup> In zijn proefschrift waarschuwde Van den Berge, die meer dan zestig jaar bevriend was met Hofstra,<sup>237</sup> ervoor “telkens en kritisch te overwegen of voor het nastreven van andere dan fiscale doeleinden de belastingheffing inderdaad wel

<sup>227</sup> Geschrift nr. 212, p. 19. Zie daarover de bijzonder kruidige column van J.A. van Horzen, ‘Onder professoren’, WFR 2000/6402, p. 1362.

<sup>228</sup> Geschrift nr. 220, p. 5.

<sup>229</sup> Geschrift nr. 46.

<sup>230</sup> Aldus E. Tekenbroek in Geschrift nr. 56, p. 20.

<sup>231</sup> Vgl. Geschrift nr. 49, p. 12.

<sup>232</sup> Geschrift nr. 56.

<sup>233</sup> A.J. van den Tempel, *Belasting als instrument der economische politiek*, Alpen aan den Rijn: Samsom 1945.

<sup>234</sup> Tj.S. Visser, ‘Boekbespreking’, WPNR 1946/3934, p. 189.

<sup>235</sup> Geschrift nr. 68.

<sup>236</sup> H.J. Hofstra, ‘In memoriam dr. W.H. van den Berge’, WFR 1987/5764, p. 287.

<sup>237</sup> L.J.A. Pieterse, *Over H.J. Hofstra (1904-1999)*, Den Haag: Boom juridisch 2021, p. 42-44.

het aangewezen middel is", <sup>238</sup> thematiek die F.H.M. Grapperhaus vele jaren later behandelde in de vergadering van de Vereniging van 22 oktober 1977, <sup>239</sup> toen hij sprak over begrip en betekenis van belastinguitgaven in Nederland. <sup>240</sup>

De laatste decennia zijn geen proefschriften meer als geschrift gepubliceerd, al zijn enkele proefschriften in vergaderingen van de Vereniging besproken, zoals die internationale fiscale gegevensuitwisseling, <sup>241</sup> en over terugwerkende kracht van belastingwetgeving. <sup>242</sup>

### 3. Tot besluit

In de geschriften van de Vereniging, die de wetenschappelijke boekerij bepaald hebben verrijkt, <sup>243</sup> is een waaier aan onderwerpen aan de orde gesteld. Voor de inkomstenbelasting blijkt door de jaren heen de meeste belastingstelling te bestaan, zoals ook al volgde uit het overzicht dat is samengesteld ter gelegenheid van het vijftigjarig bestaan van de Vereniging. <sup>244</sup> Duidelijk is verder dat de decentrale heffingen niet op onverdeeld veel aandacht hebben mogen rekenen <sup>245</sup> en dat de meer economische zijde van de belastingheffing van steeds meer betekenis is geworden. <sup>246</sup> De explosieve toename van de belangstelling voor het EU-belastingrecht is niet aan de Vereniging voorbijgegaan. <sup>247</sup> Ook min of meer nieuwe verschijnselen, zoals bepaalde financiële instrumenten, <sup>248</sup> leasing <sup>249</sup> en de deeleconomie, <sup>250</sup> zijn voorwerp van studie geweest. Wat verder opvalt, is dat er niet veel aandacht is voor methodologische kwesties en in verband daarmee kan worden geconstateerd dat rechtsvergelijking niet of nauwelijks meer wordt verricht, hoewel dat door de oprichters van de Vereniging belangrijk werd gevonden.

<sup>238</sup> Geschrift nr. 68, p. 39.

<sup>239</sup> 'Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1977/5335, p. 988.

<sup>240</sup> Geschrift nr. 147.

<sup>241</sup> Geschrift nr. 236.

<sup>242</sup> Geschrift nr. 246.

<sup>243</sup> Vgl. Geschrift nr. 142, p. 23.

<sup>244</sup> Vgl. Geschrift nr. 140, p. 16.

<sup>245</sup> Op deze plaats noem ik Geschrift nr. 158 ('Onroerend-goedbelastingen') en Geschrift nr. 239 ('Taakgericht heffen').

<sup>246</sup> Vgl. Geschrift nr. 74, p. 36-37, Geschrift nr. 262.

<sup>247</sup> Geschrift nr. 256.

<sup>248</sup> Geschrift nr. 187.

<sup>249</sup> Geschrift nr. 217.

<sup>250</sup> Geschrift nr. 261.

Over de vraag of de beoefening van de belastingwetenschap een verdieping heeft ondergaan, zoals na de oorlog werd gesuggereerd door de toenmalige voorzitter van de Vereniging,<sup>251</sup> is eigenlijk nauwelijks iets met stelligheid te zeggen.<sup>252</sup> Duidelijk is wel dat de Vereniging veel heeft te danken aan de pioniers van ruim honderd jaar geleden.<sup>253</sup> Daarbij valt vooral te denken aan W.E.C. de Groot en P.J.A. Adriani, die geruime tijd bij elkaar in de buurt woonden,<sup>254</sup> zo heb ik kunnen constateren toen ik door Amsterdam struinde langs locaties die een bepaalde rol hebben gespeeld in de historie van de Vereniging. Belangrijk zijn ook andere boeiende figuren geweest, zoals N. Nobel, een van de ereleden van de Vereniging en J.H.R. Sinninghe Damsté, die in 1930 tot het bestuur van de vereniging toetrad,<sup>255</sup> nadien zou worden benoemd tot raadsheer in de Hoge Raad en later – tweemaal – voorzitter van de Vereniging is geweest, een unicum. De door hem geschreven boeken – o.a. over de inkomstenbelasting – werden gezien als “mijlpalen in de ontwikkeling van de belastingwetenschap”.<sup>256</sup> Ook veel van de studies van de Vereniging, die in deze bijdrage de revue zijn gepasseerd, kunnen als zodanig worden bestempeld, omdat daarin een enorme rijkdom aan veelal nog steeds bruikbare inzichten is te vinden,<sup>257</sup> en dat is een tot tevredenheid stemmende conclusie te noemen.

<sup>251</sup> Geschrift nr. 74, p. 3.

<sup>252</sup> H.J. Hellema geloofde dat alle wetenschap evolueert en dat dit in zeer sterke mate het geval is met de belastingwetenschap (Geschrift nr. 72, p. 8).

<sup>253</sup> Vgl. H.J. Hofstra, 'Vereniging voor Belastingwetenschap', WFR 1975/5208, p. 22.

<sup>254</sup> De Groot woonde in een prachtige villa in de stijl van de Amsterdamse School aan de Cornelis van der Lindenstraat (nr. 12) en Adriani woonde op het adres Mozartkade 2.

<sup>255</sup> Geschrift nr. 15, p. 11.

<sup>256</sup> Aldus J. van der Poel, 'In memoriam J.H.R. Sinninghe Damsté', WFR 1960/4494, p. 236.

<sup>257</sup> In de geschriften van de Vereniging zijn 'nieuwe belastingwetgeving aanjagende publicaties aan te wijzen', aldus J.A.C.A. Overgaauw, 'Mr. H.B.A. Verhoeven en de belastingwetenschap', in: 50 jaar directe belastingen (Verhoeven-bundel), Deventer: Kluwer 20212, p. 181.

## **Algemeen deel**

100



# Heden, verleden en toekomst

|  
van de belastingwetenschap,  
de wetgevende, de uitvoerende  
en de rechterlijke macht



Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau

# Toekomstbestendige belastingwetenschap

*Prof. mr. dr. J.L.M. (Hans) Gribnau*

*De auteur is hoogleraar Belastingrecht aan Tilburg University*

In deze bijdrage wordt een veelomvattend beeld gegeven van de plaats van de belastingwetenschap in de maatschappij, alsmede op de ontwikkelingen die de belastingwetenschap heeft doorgemaakt.

## 1. Inleiding

De belastingwetenschap is een veelkleurig fenomeen; er zijn tegenwoordig tal van disciplines die belastingen op de een of andere manier onderzoeken. Van oudsher zijn dat met name de juridische en economische disciplines. De belastingwetenschap krijgt bovendien steeds meer maatschappelijke en politieke aandacht, zij het niet steeds in positieve zin. Dat noopt tot zelfreflectie.

Deze bijdrage is als volgt opgebouwd. Eerst ga ik kort in op het begrip 'wetenschap' en haar kernwaarden (par. 2), waarna ik inzoom op de belastingwetenschap (par. 3). Ik bespreek een aantal factoren waardoor de belastingwetenschap een bredere kring van beoefenaars heeft gekregen en fiscaalwetenschappelijke inzichten niet enkel in kleine kring op aandacht kunnen rekenen. De methodologie van belastingwetenschap wordt dan belangrijker. De belastingwetenschap kent tegenwoordig ook meer disciplines dan recht (par. 4) en economie (par. 5). Multidisciplinariteit wordt daarom kort besproken (par. 6). Tot slot ga ik in op het wantrouwen dat de belastingwetenschap tegenwoordig ten deel valt (par. 7). In dat kader maak ik een paar opmerkingen over de wetenschappelijke kernwaarde onpartijdigheid.

De centrale vraag is dan: wat kenmerkt de belastingwetenschap anno 2025 en in welke context kan zij worden geplaatst? Een bijdrage als deze kent natuurlijk de nodige beperkingen. Vanwege de beperkte omvang heeft zij grotendeels een verkennend en beschrijvend karakter waarbij de methode die van het literatuuronderzoek is.

## 2. Belastingwetenschap

### 2.1. Wetenschap

Van Dale omschrijft wetenschap als zowel de systematisch verkregen, geordende en verifieerbare menselijke kennis, het bijbehorende proces van kennisverwerving, als de gemeenschap waarin deze kennis wordt verzameld.<sup>258</sup> Deze gemeenschap bestaat uit wetenschappers die gezamenlijk een bepaalde discipline beoefenen.<sup>259</sup> Een discipline of vakgebied heeft zijn eigen methodes en conventies om tot een samenhangend geheel van hypothesen, wetmatigheden en theorieën te komen.<sup>260</sup> Deze worden systematisch getest (getoetst) om te zien of zij geldig zijn of niet zodat dus betrouwbare kennis kan worden geformuleerd.<sup>261</sup> Kernwaarden van wetenschapsbeoefening zijn: autonomie, onpartijdigheid, onafhankelijkheid en objectiviteit.<sup>262</sup> Hierop dienen kennisclaims van onderzoekers en onderzoeksinstituten dus te berusten.<sup>263</sup>

Wetenschap zorgt voor nieuwe kennis en maakt het mogelijk fenomenen in de wereld om ons heen te interpreteren en te verklaren. Maar haar belang is breder: wetenschap helpt ons antwoorden te vinden 'op complexe maatschappelijke vraagstukken, draagt bij aan het ontwikkelen van aankomend talent en zorgt voor versterking van het innovatie- en verdienvermogen van onze economie.'<sup>264</sup>

Kenmerkend voor wetenschap is dat wetenschappelijke kennis steeds in ontwikkeling is. Steeds worden weer nieuwe vragen gesteld, gangbare opvattingen en oplossingen ter discussie gesteld, en onbekend materiaal wordt beschikbaar.<sup>265</sup> Elk nieuw

<sup>258</sup> Zie het lemma 'Wetenschap', in *Van Dale Groot woordenboek der Nederlandse taal*, Utrecht/Antwerpen Van Dale Lexicografie 1984. Betekenis: '(in meer abstracte zin) het systematisch geordende geheel van het weten en van de regels waarmee verdere kennis verkregen kan worden.'

<sup>259</sup> F.A.E. Verberk, *Wat is wetenschap? Een inleiding in de wetenschapstheorie*, Baarn: Uitgeverij H. Nelissen 1992, p. 58.

<sup>260</sup> Een discipline kan worden omschreven als 'an area of structured, socially patterned activity' dat is 'organized around a body of internal protocols and assumptions, characteristic behaviors and self-sustaining values'; R. Terdiman, 'Translator's Introduction', tot P. Bourdieu, 'The Force of Law: Toward a Sociology of the Juridical Field', *Hastings Law Journal* 38 (1987), p. 805-806.

<sup>261</sup> E. Coster, 'Wat is wetenschap? Een introductie', in E. Coster (red.), *Wat is wetenschap? Een filosofische inleiding voor levenswetenschappers en medici*, Amsterdam: VU University Press, derde herziene druk 2014, p. 11.

<sup>262</sup> J.M. Porter en P.W.B. Phillips, 'Introduction', in J.M. Porter en P.W.B. Phillips (red.), *Public Science in Liberal Democracy*, Toronto: University of Toronto Press 2007, p. 4.

<sup>263</sup> Vgl. A. Heller, *Beyond Justice*, Oxford: Blackwell 1987, p. 12: 'Impartiality is the precondition of objectivity in human affairs. We must be detached from our personal likings and our vested interests to establish in a giving situation 'what the case is'.

<sup>264</sup> Adviesraad voor Wetenschap, Technologie en Innovatie, *Duiden van kwaliteiten van wetenschap*. (Brief aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal) December 2022, p. 1; <https://www.awti.nl/documenten/publicaties/2022/12/19/index>.

<sup>265</sup> H. Vording, 'De fiscale wetenschap in een veranderend maatschappelijk krachtenveld', *WFR* 2022/188.

onderzoeksresultaat prikkelt de nieuwsgierigheid om verder te zoeken. Wetenschappelijke waarheden zijn dus niet in beton gegoten. De stand van kennis is altijd voorlopig – iets wat niet iedere niet-wetenschapper lijkt in te zien. De wetenschapper dient vanzelfsprekend ook zijn eigen onderzoeksmethoden en resultaten kritisch en als het ware onafhankelijk en objectief te beoordelen.<sup>266</sup>

## 2.2. Een wetenschap die gaat over mensen

Er is een belangrijk verschil tussen menswetenschappen, zoals belastingwetenschap, die gaat over belastingen die een kwestie van mensenwerk zijn, en natuurwetenschappen. Bij de ene soort wetenschap gaat het over menselijke praktijken waarvan de onderzoeker deel uitmaakt, bij natuurwetenschappen is dat niet het geval. Berman wijst op een verschil vanuit het perspectief van de wetenschap tussen 'legal data, such as legal rules and procedures, [...] or any other social data, and physical data.'<sup>267</sup> Dit verschil vindt zijn oorsprong in het feit dat 'the participants in social activities are conscious of what they are doing, and their consciousness is an essential part of the data.'<sup>268</sup> De actoren schrijven aan hun eigen observaties van wat ze aan het doen zijn de kwaliteiten toe van een systematisch, objectief, verifieerbare 'body of knowledge.'<sup>269</sup> Dit gebeurde volgens Berman bij de opkomst van de rechtswetenschap in de late elfde en twaalfde eeuw. 'Understanding was merged with interpretation, and interpretation with application.' Aan begrip en interpretatie is een onherleidbaar subjectief element eigen omdat het gaat om de betekenis van teksten. Begrip, interpretatie en toepassing van het recht waren en zijn dus sterk verbonden.

Belastingen worden vanuit verschillende wetenschappelijke disciplines onderzocht; ik gebruik daarvoor als verzamelterm belastingwetenschap. Het object van de belastingwetenschap, belasting(system)en, fiscale actoren en -praktijken, is het resultaat van menselijk handelen. Belastingen worden voorgesteld, ingevoerd, afgeschaft, veranderd, geïnterpreteerd en toegepast door mensen (in organisaties), waarbij die veranderingen een meer of minder grote invloed hebben op menselijk handelen. Dat impliceert mijns inziens dat de belastingwetenschap en zeker de belastingrechtswetenschap, de maatschappelijke verantwoordelijkheid heeft (ook) kritisch te reflecteren op wet- en regelgeving, jurisprudentie en uitvoeringspraktijk. Daarbij hoort ook de taak om effecten – waaronder ook economische effecten van fiscale

<sup>266</sup> Peer review is in dit opzicht een belangrijke vorm van kwaliteitscontrole. Zie M. Lamont, *How Professors Think*, Cambridge (Mass.) / London: Harvard University Press 2009, p. 1-21.

<sup>267</sup> H. Berman, *Law and Revolution: The Formation of the Western Legal Tradition*, Cambridge (Mass.) / London: Harvard University Press 1983, p. 120.

<sup>268</sup> Berman 1983, p. 121; ook voor de volgende citaten.

<sup>269</sup> Zo ook C. Stolker, *Rethinking the Law School: Education, Research, Outreach and Governance*, Cambridge: Cambridge University Press 2014, p. 203.

wetsvoorstellen 'zo goed mogelijk te beschrijven en alternatieven aan te dragen.'<sup>270</sup> De wetenschap kan dat doen vanuit een zoveel mogelijk objectieve en onafhankelijke positie, in onderscheid tot andere fiscale actoren die veelal een, nooit helemaal uit te schakelen, specifiek belang hebben. Een kritische reflectie op ontwikkelingen in belastingstelsel en het gedrag van de met rechtsvorming en -toepassing belaste actoren is dus belangrijk;<sup>271</sup> het kan niet alleen gaan om theoretische vergezichten.

Een kritische reflectie behelst overigens meer dan een enkele beschrijving van wet- en regelgeving, jurisprudentie e.d. Problematisch is dat belastingwetgeving zeer veranderlijk is en steeds meer wegwerpwetgeving lijkt te worden.<sup>272</sup> Het kritisch volgen van wet- en regelgeving en rechtspraak leidt dan al gauw tot kortademige publicaties – met vaak enkel verwijzing naar recente publicaties.<sup>273</sup> Een langere tijds-horizon zou echter juist tot analytische verdieping kunnen leiden; er kan dan worden voortgebouwd op bestaande theoretische inzichten.

De belastingwetenschap, tegenwoordig een veelkleurige discipline, is een relatief nieuwe wetenschap.<sup>274</sup> In Nederland werd in de negentiende eeuw het belastingstelsel lang bestudeerd binnen de economische wetenschap (staathuishoudkunde) en pas later ook een zaak van het recht (vooral juridische dogmatiek). Deze ontwikkeling ging door in de twintigste eeuw met meer belastingen en hogere tarieven. De explosieve toename van belastingwet- en regelgeving en jurisprudentie – leidde tot een navenante groei van wetenschappelijke bestudering van het belastingrecht, getuige bijvoorbeeld het stijgende aantal hoogleraren belastingrecht en de sterk in omvang uitdijende geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap. De economische en de juridische beoefening van de belastingwetenschap kwamen steeds meer los van elkaar te staan. Beide ontwikkelen zich volgens een eigen logica. Gelukkig zien we een zekere toenadering.

<sup>270</sup> Vgl. S.A. Stevens, 'Het fiscaal vestigingsklimaat: een achterhaald concept?', in S.M.H. Dusarduijn, M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens (red.), *Essersbundel. Opstellen aangeboden aan prof. dr. P.H.J. Essers*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. 425. Hij noemt de optimal taxation-theorie (p. 436). De vraag is of deze theorie niet (te) vanzelfsprekend de markt als uitgangspunt neemt en zo miskent dat de overheid als een positieve vorm van 'collective action' kan worden gezien, zie J. Stiglitz, *How Neoliberalism Failed, and What a Better Society Could Look Like*, Roosevelt Institute Working Paper 2024; <https://rooseveltinstitute.org/publications/how-neoliberalism-failed/>  
Vgl. A. Raskolnikov, 'Accepting the Limits of Tax Law and Economics', *Cornell Law Review* 98 (2013) 3, p. 523-590.

<sup>271</sup> Voor de wetgever en de Belastingdienst; zie J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in *Belastingen en ethiek. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* (VvBw) nr. 243, Deventer: Kluwer, 2011, p. 71-168.

<sup>272</sup> In zoverre is de (belasting)wetenschap te zien als een tegenmacht passend in Montesquieu's ruime opvatting van een evenwicht van machten. Bezuinigen op wetenschap bergt in dit opzicht een gevaar in zich, want dat kan gaan ten koste van een kritische beoordeling van (o.a.) wetgeving.

<sup>273</sup> Waarbij snel toegankelijke (digitale) publicaties het winnen van niet digitaal beschikbare publicaties. Vgl. Barnard en Kooiman 'Gedragregels fiscaal publiceren', *WFR* 2021/41, § 9: 'Ook zien we bij een aantal, met name jongere annotatoren wel dat [...] rechtspraak of wetgeving van ruim voor hun studietijd niet zozeer bij de annotatie wordt betrokken.'

<sup>274</sup> Uitvoerder: J.L.M. Gribnau, 'Tweehonderd jaar belastingwetenschap', in H. Vording (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu 2015, p. 187-254. De door Pieterse recentelijk gepubliceerde biografische schetsen van grote fiscalisten zouden een belangrijke bron zijn bij herziening van dit overzicht.

### 3. Factoren evolutie belastingstelsel en belastingwetenschap

#### 3.1. Evolutie

Belasting(system)en veranderen continu en hebben daarbij vaak impact op zeer grote groepen burgers. De fiscale wetenschap is dan ook voortdurend in beweging; zeker dat deel dat fiscale regels op de voet volgt om deze kritisch te begrijpen en te evalueren. De uitkomst van fiscaalwetenschappelijk onderzoek regardeert veel mensen in de samenleving. Door een aantal factoren is wetenschappelijke kennis meer verbreid geraakt en maken diverse fiscale actoren er meer gebruik van. De belastingwetenschap komt daarmee ook meer in de maatschappelijke en politieke arena wat kan leiden tot polarisatie binnen de belastingwetenschap.

De wetgever en breder de fiscaliteit ademt mee met onze huidige complexe en dynamische wereld en de mensen en organisaties die deze wereld bevolken. Globalisering, demografische en sociale ontwikkelingen, veranderingen op de arbeidsmarkt, voortschrijdende technologie, de toenemende diensteneconomie (inclusief de 'deeleconomie'), de druk op milieu en klimaat en veranderende visies op de functie van belastingen zijn factoren die de ontwikkeling van het belastingstelsel beïnvloeden.<sup>275</sup> Maar ook de Corona epidemie, de opkomst van kunstmatige intelligentie en internationale en Europese (fiscale) regels en beleid. Daarnaast reageert de wetgever vaak op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet-beoogde manier gebruiken, of op misbruik en fraude.<sup>276</sup> Bovenal probeert de belastingwetgever actief de maatschappij te sturen. Dit is de beleidsinstrumentele functie van de wet, die echter vaak weinig effectief is en leidt tot een overmatige complexiteit van het belastingrecht (zie ook beneden).

Dat zouden op zich als verschijnselen kunnen worden beschouwd, die om relatief technische oplossingen vragen buiten de fiscaliteit, of als er fiscale aspecten aan zitten, enkel een kleine groep van ingewijden regardeert. Dat zou dan ook gelden voor de belastingwetenschap die deze ontwikkelingen kritisch analyseert. Dat is echter geenszins (meer) het geval.

<sup>275</sup> *Belastingen vanuit een economische invalshoek*, Geschriften Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 262, Rotterdam 2023, p. 1.

<sup>276</sup> Een belangrijk omslagpunt was de opkomst van confection constructies; zie H.P.A.M. van Arendonk, 'Gesprekken met Jan Christiaanse', in: *Belastingbeschouwingen*, Deventer: Kluwer 1989, en meer algemeen het rapport van de ISMO-werkgroep (Interdepartementale Stuurgroep Misbruik en Oneigenlijk gebruik), over fraude en oneigenlijk gebruik bij belastingen en sociale zekerheid.

### 3.2. Factoren

Het zou kunnen lijken dat de wetgever volstrekt autonoom is bij de keuze op welke ontwikkelingen te reageren en hoe en wanneer. Maar dat is in de praktijk zeker niet zo. Een aantal factoren speelt hier een rol. Albregtse wijst in 1996 op de 'democratisering van het belastingrecht' waardoor veel meer partijen dan enkel de overheid zich bemoeien met de invulling van het belastingrecht – waardoor het permanent verandert en complexer wordt.<sup>277</sup> Het onderzoeksobject van de belastingwetenschap verandert zo voortdurend, hetgeen noopt tot steeds weer nieuw onderzoek. Want niet alleen het veranderlijke belastingrecht zelf, maar ook de (institutionele) oorzaken daarvan verdienen bestudering. Als factoren van die democratisering noemt Albregtse de 'verpolitiserings' van het belastingrecht,<sup>278</sup> de verwetenschappelijking van de opleiding voor hogere belastingambtenaren en ten behoeve van de belastingadviespraktijk, de vermaatschappelijking van de fiscale kennis en de internationalisering van het belastingrecht.

Al deze factoren spelen een kleine 30 jaar later nog steeds een rol. De fiscaliteit wordt gezien als een integraal onderdeel van het regeringsbeleid waardoor de belastingwet door overheid en tal van andere partijen als een beleidsinstrument wordt gezien om tal van maatschappelijke problemen op te lossen.<sup>279</sup> Het gaat tegenwoordig niet alleen om sociaaleconomische sturing, stimulering van economie (– inclusief de internationale concurrentiepositie) en werkgelegenheid, maar ook inkomens en vermogensbeleid, de zorg voor gezondheid,<sup>280</sup> verkeer (mobiliteit), cultuur en milieu.<sup>281</sup> Dat leidt tot zeer complexe wetgeving, maar ook tot regeldruk en compliance-kosten voor burgers en organisaties (denk ook aan de herendiensten) en uitvoeringsproblemen voor de Belastingdienst.<sup>282</sup> Elk van deze problemen vraagt (mede) om onderzoek vanuit verschillende wetenschappelijke disciplines. Datzelfde geldt voor het fenomeen sturing – met het achterliggende gedachtegoed van de maakbare samenleving.

<sup>277</sup> D.A. Albregtse, 'Belastingrecht: van heffingsinstrument tot speelbal', in *Het verloren paradijs van de eenvoud* (De Moor-bundel), Deventer: Kluwer 1996, p. 7 e.v.

<sup>278</sup> In het spoor van Hofstra 1985 merkt hij op dit gaatten koste van 'de eisen van een consistent en ook voor de belastingplichtigen begrijpelijk belastingbeleid.'

<sup>279</sup> H.J. Hofstra, 'Het fiscale wetgevingsproces', *WFR* 1985//5672 schrijft dat 'belastingbeleid niet op zich zelf staat, doch dat het zorgvuldig in het algemene overheidsbeleid moet worden ingepast.'

<sup>280</sup> Zie bijv. E.W.M.T. Westerhout, 'Gezondheidsgerelateerde belastingen', *WPNR* 2020/7300, p. 757-763.

<sup>281</sup> Veel van dit beleid dient ter realisatie van de Sustainable Development Goals (SDG's) van de Verenigde Naties; zie voor een overzicht J.L.M. Gribnau, 'Verduurzaming van tax governance', *WFR* 2023/166.

<sup>282</sup> L.G.M. Stevens, 'Regeldruk en het vinkenslagtrauma', in *Schoris-bundel*, Deventer: Kluwer 2006, p. 259 e.v. Vgl. ook *Regels op maat. Eindrapport commissie-Stevens. Slotaanbevelingen aan het kabinet voor de aanpak van regeldruk*, Den Haag 2007.

### 3.2.1. *Verpolitisering van het belastingrecht*

Wat betreft de eerste factor, de fiscaliteit is steeds meer een onderdeel van het politieke proces geworden waar tal van belanghebbenden invloed op (willen) uitoefenen. Fiscale wetsontwerpen en voorstellen worden niet enkel op hun fiscale merites beoordeeld 'zoals op uitvoerbaarheid en beginselvastheid (consistentie van het belastingstelsel als geheel), maar alle politieke belangen en prioriteiten gaan een rol spelen.'<sup>283</sup>

Ook deze factor leent zich als zodanig weer voor tal van verschillende (inter)-disciplinaire onderzoeken waarbij wetenschapsgebieden als psychologie, sociologie, economie, informatica 'hulp' kunnen bieden. Hier en elders kan een vergelijkend element aan het onderzoek toegevoegd worden: zijn bijvoorbeeld wet- en regelgeving(sproces) op andere rechtsgebieden en beleidsdomeinen vergelijkbaar of juist niet en wat kunnen we daarvan leren?

De verpolitisering van de fiscaliteit raakt ook de belastingwetenschap. De fiscale wet- en regelgeving en daaraan ten grondslag liggende beginselen kunnen immers op verschillende manieren worden ingevuld waarbij de eigen positie, belangen en politieke opvattingen van de wetenschapper een onvermijdelijk subjectief element vormen. Methodologisch verantwoord onderzoek draagt bij aan objectieve onderzoeksresultaten (zie par. 8).

### 3.2.2. *Verwetenschappelijking (opleiding) belastingambtenaren en belastingadviseurs*

De verwetenschappelijking van de opleiding voor hogere belastingambtenaren en ten behoeve van de belastingadviespraktijk, de tweede factor, hield in dat de fiscale opleiding een universitaire status kreeg en aan steeds meer universiteiten kon worden gevolgd. Niet alleen hogere belastingambtenaren maar ook belastingadviseurs en bedrijfsfiscalisten genoten nu een universitaire opleiding. Tevens ontstond zo aan de universiteiten een 'infrastructuur' van wetenschappers 'die in staat waren het belastingrecht en de ontwikkeling daarvan op afstand kritisch te volgen.'<sup>284</sup> Zij konden zo bijdragen aan de kwaliteit van het belastingstelsel.

De verwetenschappelijking is niet stil blijven staan. Steeds meer belastingadviseurs en medewerkers van de Belastingdienst publiceren in fiscale media en schrijven een proefschrift. Zij dragen zo bij aan nieuwe wetenschappelijke inzichten en de kwaliteit

<sup>283</sup> Albregtse 1996, p. 9.

<sup>284</sup> Albregtse 1996, p. 10.

van het belastingstelsel, waarbij praktijkinzichten waardevol zijn.<sup>285</sup> Maar er zijn ook risico's, partijdigheid ligt immers op de loer. Wetenschappers die verbonden zijn aan advieskantoren kunnen, met het oog op het belang van hun cliënten, in de vakliteratuur soms 'vergaande standpunten verdedigen over de uitleg van nieuwe wetgeving.'<sup>286</sup> Zeker in een tijd van verpolitisering van de fiscaliteit inclusief de belastingwetenschap, gaat dat niet zonder slag of stoot.<sup>287</sup> Ik kom hierop terug.

### 3.2.3. Vermaatschappelijking van de fiscale kennis

De vermaatschappelijking van de fiscale, ook wetenschappelijke, kennis betekent dat een ruime groep van burgers via de media geïnformeerd zijn over fiscale kwesties en 'schandalen.' Dat kan ertoe leiden dat de publieke opinie 'aandringt' op verandering van wet- en regelgeving door politici, zoals we dat hebben gezien bij het debat over het fiscale gedrag van multinationals.<sup>288</sup> Op zich is die publieke aandacht voor de fiscaliteit van grote waarde.<sup>289</sup> De wetenschap kan dan tegenwicht bieden tegen de (politieke) waan van de dag, maar de wetenschap komt zelf ook in politiek vaarwater en moet haar gezag dan waarmaken en verdedigen (zie hierna).

Door de vermaatschappelijking van de fiscale kennis betrekken tal van partijen de fiscaliteit in hun overwegingen hoe hun belangen het beste te dienen. Dan kan via het beïnvloeden van het wetgevingsproces maar ook door slim gebruik te maken van de belastingbesparingsmogelijkheden die de belastingwetgeving biedt. Zo wordt de belastingwetgeving niet alleen gezien als een instrument van het overheidsbeleid maar als een instrument voor tal van belangengroepen. Daarbij wordt vaak geen doelmatigheidstoets aangelegd; in welke mate wordt het beoogde doel nu daadwerkelijk bereikt en kunnen de budgettaire middelen niet beter op een andere manier worden ingezet en het doel op een andere manier bereikt (proportionaliteit)? Denk aan de huidige discussie over een btw-nultarief voor groenten en fruit, waar het gaat om circa €1 mrd. aan btw-inkomsten.<sup>290</sup> Deze discussie toont aan dat veel beleidsmakers

<sup>285</sup> Vgl. I. Burgers, 'Weekblad Fiscaal Recht - Weekblad Fiscale Wetenschappen', *WFR* 2022/52: 'Nu, vijftienvintig jaar later, [...] zijn de publicaties veel diverser van aard en zijn deze vaak geschreven door anderen dan academici.'

<sup>286</sup> Vgl. F.G. Barnard en W.R. Kooiman, 'Gedragsregels fiscaal publiceren', *WFR* 2021/41, § 3.

<sup>287</sup> De problematiek speelt ook elders; vgl. W.J.M. de Haan, 'Onafhankelijkheid van de hoogleraar in het strafprocesrecht', *Delikt en Delinkwent* 2010-1.

<sup>288</sup> W. Schön, *International Tax Scholarship and Activism*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2024-06, p. 3.

<sup>289</sup> Gevaar is wel dat leken gaan winkelen in fiscaal onderzoek en dat uitkiezen wat het best bij hun eigen standpunt of belang past, en daar vervolgens de media en politiek mee gaan bestoken - zoals lobbygroepen vaak doen.

<sup>290</sup> 'Btw op nul: wint de appel dan wel van de frikandel?', *Het Financieele Dagblad* 10 juli 2022. M. van der Wulp, *Nul procent BTW op groente & fruit: een nogal ongezond plan*, 17 juni 2022; <https://www.thefloris.nl/opinie/artikelen/een-nogal-ongezond-plan/>; O. Smeets, 'Nultarief btw op groente en fruit: the road to hell is paved with good intentions', *BtwBrief* 2023/24.

en gezondheidswetenschappers dit nultarief zien als een geëigend middel om obesitas te bestrijden, terwijl alles erop wijst dat die verlaging minimaal effect zal hebben.<sup>291</sup> Baat het niet dan schaadt het niet lijkt het motto, waarbij schade aan de integriteit (door toenemende complexiteit) van het belastingstelsel buiten hun blikveld valt. We zien hier een verschil van mening tussen wetenschappelijke disciplines.

### **3.2.4. Internationalisering van het belastingrecht**

De Europese en internationale aspecten van het belastingrecht hebben de afgelopen jaren steeds meer aandacht getrokken. Bij tal van regelingen is de vraag hoe zij zich verhouden tot Europese en internationale fiscale regels (hard law en soft law). Daarmee raakt het belastingrecht in politiek vaarwater. Het gaat immers ook om fiscale soevereiniteit (de ruimte voor nationaal fiscaal beleid) en politieke opvattingen daarover. Het gebruik van de fiscaliteit ten behoeve van het vestigingsklimaat (ondernemingsklimaat) en de daaruit ontstane internationale belastingconcurrentie is een goed voorbeeld. In combinatie met de globalisering van grote ondernemingen leidde dit tot internationalisering van de fiscale praktijk en belastingwetenschap (en aandacht van vanuit ander wetenschapsgebieden). Maar mede door toedoen van nieuwe fiscale actoren ontstond vervolgens over het fiscale gedrag van multinationals maatschappelijke discussie. Als gezegd, leidt dat tot oproepen tot verandering van wet- en regelgeving. Het gaat daarbij vaak om verdelingskwesties, de toedeling van het recht om belasting te heffen en de omvang van feitelijk betaalde belastingen). Gegeven dat distributieve rechtvaardigheid een moreel karakter heeft kan dat leiden tot felle conflicten, ook binnen de belastingwetenschap (zie par. 7).

## **4. Recht**

### **4.1. Fiscaal-juridische wetenschapsbeoefening**

In het voorgaande bleek hoe belastingen, belastingrecht en belastingwetenschap steeds meer in politiek vaarwater zijn geraakt en dat dit ook de ontwikkeling van de belastingwetenschap beïnvloedde. In het nu volgende zullen verschillende fiscaal-wetenschappelijke subdisciplines worden besproken.

<sup>291</sup> Eindrapport SEO economisch onderzoek, *Een btw-nultarief voor groente en fruit, voor- en nadelen van mogelijke afbakeningsvarianten*, Utrecht: Dialogic innovatie & interactie, maart 2023.

In Nederland worden belastingen traditioneel vooral vanuit een juridisch en een economisch perspectief onderzocht. Enerzijds is er de fiscaal-juridische wetenschapsbeoefening die zich in hoofdzaak richt op doctrineontwikkeling, op dogmatiek.<sup>292</sup> De kern van de juridisch dogmatische methode is dat het geldende positieve recht wordt onderzocht zoals dat is neergelegd in rechtsbronnen, zoals geschreven en ongeschreven recht, (botsende) beginselen, begrippen, leerstukken, rechtspraak, protocollen, verklaringen, papers (bijv. white papers) en het commentaar daarop in de literatuur.<sup>293</sup> De focus ligt op rechtsbronnen, die eigen, 'intern' aan het recht zijn, andere mogelijke bronnen worden buiten beschouwing gelaten ('intern perspectief').<sup>294</sup> De kritische bestudering, beschrijving, interpretatie en analyse wordt 'waar nodig besloten met voorstellen tot verbetering'.<sup>295</sup>

Centraal criterium bij het vaststellen, verfijnen, verder ontwikkelen en verbeteren van het systeem van het geldende recht is logische coherentie en consistentie.<sup>296</sup> Er zijn veel verschillende systemen, zoals het privaatrecht en het belastingrecht, en nog meer deelsystemen, zoals het formele belastingrecht, het vennootschapsbelastingrecht – elk op hun beurt weer met deelsystemen. Het is een dynamisch geheel: systeem, deelsysteem en onderdelen daarvan zijn veranderlijk. Het kenmerkende van juridisch-dogmatisch onderzoek is volgens Vranken dat de onderzoeker 'ervan uitgaat dat de regels, begrippen en beginselen samen een consistent en coherent systeem vormen c.q. tot een consistent en coherent systeem kunnen worden bewerkt'.<sup>297</sup>

#### 4.2. Meer dan alleen beschrijving

Voor de belastingrechtswetenschap geldt dat het zwaartepunt nog steeds wordt gevormd door de juridisch dogmatische onderzoeksmethode.<sup>298</sup> Het geldende

<sup>292</sup> Vgl. J. Vranken, 'Nieuwe richtingen in de rechtswetenschap', *WPNR* 2010/6840, p. 318-329 over verschillende opvattingen over juridisch dogmatisch onderzoek. De discussie over de kwaliteit van rechtswetenschappelijk onderzoek spijst zich vooral op de dogmatische methode toe; zie J. Smits, *Omstreden rechtswetenschap*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2009, p. 15-23.

<sup>293</sup> Een historisch overzicht biedt: P. Raisch, *Juristische Methoden. Vom antiken Rom bis zur Gegenwart*, Heidelberg: C.F. Müller Verlag 1995. Voor uiteenlopende opvattingen, zie W. Twining, W. Farnsworth, S. Vogenauer en F. Tesón, 'The Role of Academics in the Legal System', in P. Cane en M. Tushnet (red.), *The Oxford Handbook of Legal Studies*, Oxford: Oxford University Press 2003, p. 920-949.

<sup>294</sup> Vgl. Hart's 'internal' point of view ten opzichte van gedragsregels door 'a member of the group which accepts and uses them as guides of conduct.' Daar staat 'the external point of view' tegenover: de onderzoeker van gedragsnormen ziet zich 'merely as an observer who does not himself accept them.' H.L.A. Hart, *The Concept of Law*, Oxford: Oxford University Press [1961] 2012, p. 89.

<sup>295</sup> Vranken 2010, p. 319 o.v.n. P. Westerman en M. Wissink, 'Rechtsgeleerdheid als rechtswetenschap', *NJB* 2008, p. 503-507. Het zou ook moeten gaan 'over de argumenten en feiten die daarachter schuil gaan: rechts-politieke opties, overwegingen, waarden en belangen.' (p. 321).

<sup>296</sup> Vgl. H.J. Hofstra, *Plaats en taak van de belastingwetenschap*, Deventer: Kluwer 1966, p. 15.

<sup>297</sup> J. Vranken, 'Is de rechtswetenschap gebaat bij een breed strijklicht? Over juridische dogmatiek en methodologie', in P. Essers e.a. (red.), *Met recht. Liber Amicorum Th. Raaijmakers*, Deventer Kluwer 2009, p. 548.

<sup>298</sup> Voor Duitsland: R. Schenke, *Die Rechtsfindung im Steuerrecht*, Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) 2006.

positieve belastingrecht wordt onderzocht aan de hand van rechtsbronnen, zoals wet- en regelgeving en rechtspraak.<sup>299</sup> Dat is belangrijk onderzoek, het is immers vaak bepaald niet eenvoudig om het positieve belastingrecht te beschrijven en te analyseren hoe een regeling moet worden toegepast. Uit het voorgaande blijkt dat daarmee nog geen sprake is van juridisch dogmatisch (doctrinair) onderzoek. Beschrijven van geldende fiscale rechtsregels en hun toepassing is enkel de eerste (noodzakelijke) stap.<sup>300</sup> Aansluitend gaat het om een analyse of en hoe er sprake is van strijd met bepaalde onderliggende waarden, vooronderstellingen en beginselen (die zelf ook kunnen botsen), en indien nodig afgerond met voorstellen tot verbetering.<sup>301</sup> Naast bestudering en systematisering van het geldend recht ziet rechtsdogmatiek immers op 'het juridisch-cultureel waardendebat' hetgeen 'vraagt om het inzichtelijk maken van normatieve keuzen'.<sup>302</sup>

Beginnelsen en waarden worden zelden helder verwoord door wetgevers en rechters en daarom ligt daar een belangrijke taak van juridisch dogmatisch onderzoek. Richard Posner, een bekend voorstander van rechtseconomie, maar ook 'een felle verdediger' van juridische dogmatiek,<sup>303</sup> schrijft daarover:

*“(t)he messy work product of judges and legislators requires much tidying up, synthesis, analysis, restatement and critique. These are intellectually demanding tasks, requiring vast knowledge and the ability (not only brains, knowledge, and judgment but also Sitzfleisch) to organize dispersed, fragmentary, prolix, and rebarbative materials.”*<sup>304</sup>

Dit geldt zeker ook voor het belastingrecht. Begrippen en beginselen zijn een maatstaf voor de coherentie van fiscale wetgeving – te vaak gekenmerkt door ad-hoc fiscaal politiek beleid en besluitvorming.<sup>305</sup> Met name (belasting)beginselen vormen een maatstaf voor de kwaliteit van het belastingrecht en daarmee een kernelement van het theoretisch kader van fiscaal-juridisch dogmatisch onderzoek.<sup>306</sup> Beginselen

<sup>299</sup> Over de wisselwerking tussen rechtspraak en wetenschap, vgl. J.A.R. van Eijnden, 'Amicus Peter', in S.M.H. Dusarduijn, M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens (red.), *Essersbundel. Opstellen aangeboden aan prof. dr. P.H.J. Essers*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. 135 e.v., § 2.

<sup>300</sup> Zie Smits, p. 31-59.

<sup>301</sup> Vgl. A.O. Lubbers, 'Fiscaal-juridisch onderzoek: time to change!', *NTFR* 2010/1.

<sup>302</sup> R.J.N. Schlössels, *De bestuursrechtelijke rechtsbetrekking. Burger en openbaar bestuur verbonden door het recht*, oratie Universiteit Maastricht, Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. 12.

<sup>303</sup> R.A. Posner, 'The Decline of Law as an Autonomous Discipline: 1962-1987', *100 Harvard Law Review* februari 1987, p. 777.

<sup>304</sup> R.A. Posner, *How Judges Think*, Cambridge (Mass.)/ London: Harvard University Press 2008, p. 210.

<sup>305</sup> H.J. Hofstra, 'Het fiscale-wetgevingsproces', *WFR* 1985/5672; Schön 2024, p. 7.

<sup>306</sup> Belastingbeginselen kunnen daarbij worden onderscheiden van meer algemene rechtsbeginselen,

markeren het verschil tussen wet en recht.<sup>307</sup> Voorbeelden van belastingbeginselen zijn het draagkrachtbeginsel, het profijtbeginsel en het beginsel dat de vervuiler betaalt.<sup>308</sup> Als leidende ankers van een belastingstelsel vormen zij een referentiekader voor een genuanceerd debat over een evenwichtiger belastingstelsel en 'zorgen ervoor dat wetgeving uitlegbaar is aan burgers.'<sup>309</sup> Dit laatste bevordert het maatschappelijk draagvlak.<sup>310</sup> Beginselen weerspiegelen immers in zekere mate maatschappelijke opvattingen over rechtvaardigheid.<sup>311</sup>

Daarbij is het de taak van de belastingwetenschap uit de dragende beginselen meer concrete normen (deelbeginselen en regels) te ontwikkelen zodat zij minder abstract en in de praktijk (direct) toepasbaar worden.<sup>312</sup> Daarvoor is een theorie nodig die richting geeft aan de ontwikkeling van die concretere normen, zoals deelbeginselen<sup>313</sup> en regels bijvoorbeeld als uitwerking van het draagkrachtbeginsel. Maar het ontbreken van een bevredigende (draagkracht)theorie doet niet af aan de waarde van het draagkrachtbeginsel.<sup>314</sup> Zoals Sunstein betoogt kan men het eens zijn over een bepaald beginsel maar tegelijkertijd van mening verschillen over een meer algemene theorie en over (de toepassing op) specifieke gevallen. Door de overeenstemming niet volledig of theoretisch of in detail uiteen te rafelen kan die dus haalbaar zijn.<sup>315</sup>

S. Dusarduijn en H. Gribnau, 'Balancing Conflicting Conceptions of Justice in Taxation', in D. de Cogan en P. Harris (red.), *Tax Justice and Tax Law: Understanding Unfairness in Tax Systems*, Oxford/Portland: Hart Publishing 2020, TLS research paper: <http://ssrn.com/abstract=3749951>.

<sup>307</sup> D. Brüll, *Recht en wet*, Deventer: FED 1995, p. 9 schrijft dat 'de wet vaak slechts een onvolmaakte uitdrukking van het recht is'. Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijfjaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006.

<sup>308</sup> Vgl. C.L.J. Caminada en L.G.M. Stevens, 'Update Blauwdruk voor belastinghervorming 2021', *WFR* 2021/158 en L.G.M. Stevens, 'Hoe verstoring van het draagkrachtbeginsel een evenwichtig inkomensbeleid in de weg staat', *WFR* 2022/235, § 2.

<sup>309</sup> J.J.M. Jansen, 'Fiscale beleidsnotities 2025', *WFR* 2024/269.

<sup>310</sup> Kiezers blijken immers grote waarde te hechten aan beginselen en consistentie in de politiek; J. Fearon, 'Electoral Accountability and the Control of Politicians: Selecting Good Types versus Sanctioning Poor Performance', in A. Przeworski e.a. (red.), *Democracy, Accountability, and Representation*, Cambridge: Cambridge University Press 1999, p. 62.

<sup>311</sup> Vgl. H.J. Hofstra, 'Het fiscale-wetgevingsproces', *WFR* 1985/5672: 'Een rechtvaardig belastingstelsel moet een systematische en consistente uitwerking zijn van weloverwogen fiscale rechtsbeginselen, die harmonisch passen in de algemene gerechtigheidsconceptie die aan de desbetreffende samenleving ten grondslag ligt.' Zie ook W. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht. Deel I en II*, Alphen aan den Rijn: Samson 1956. Daarover: L.J.A. Pieterse, *Tragiek en Triomf; Over W.J. de Langen (1892-1959), een vrijmoedige zoeker*, Den Haag: Boom Juridisch uitgevers 2020.

<sup>312</sup> Kritisch over een dergelijke benadering: H. Vording, 'Vooruitgang in de fiscale rechtswetenschap', in J.H. Nieuwenhuis en C.J.J.M. Stolker (red.), *Vooruit met het recht. Wat geldt in de rechtswetenschap als vooruitgang?*, Den Haag: Juridische uitgevers 2006, p. 99-100.

<sup>313</sup> Vgl. voor mid-level principles: H. Gribnau, 'On the Rule of Law and Democracy: Policy rules and principles in Dutch taxation', *British Tax Review* 2024/2, p. 211-238, § 7; <https://ssrn.com/abstract=4831751>.

<sup>314</sup> H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1992, p. 99.

<sup>315</sup> C.R. Sunstein, *Designing Democracy: What Constitutions Do*, Oxford / New York Oxford University Press 2001, p. 56.

### 4.3. Meer aandacht voor methodologie

Aandacht voor beginselen betekent verwetenschappelijking van de dogmatiek. Maar er zijn meer stappen te zetten. De belastingrechtswetenschap, net als de rechtswetenschap in het algemeen, heeft lange tijd weinig aandacht besteed aan methodologische vraagstukken – anders dan andere wetenschappen.<sup>316</sup> De (impliciete) methode was het gebruik van de verschillende (traditionele) rechtsbronnen, wet- en regelgeving, jurisprudentie, literatuur, e.d. en dat was voor elke (fiscaal)jurist duidelijk. Maar dat volstaat niet meer.

Er is daarom tegenwoordig meer aandacht voor methodologie met elementen als een heldere afbakening van het onderzoek met een omschrijving van de status quo ('state of the art'), een duidelijke onderzoeksvraag en beredeneerde deelvragen; de gekozen, geschikte, onderzoeksmethode (bijv. de dogmatische methode<sup>317</sup>) om de onderzoeksvraag te beantwoorden, de disciplinaire invalshoek ('inbedding' in een bepaalde deel-discipline, het 'theoretisch' kader,<sup>318</sup> de kennislacune (wetenschappelijke relevantie), de maatschappelijke relevantie, en een verantwoording van de bronnen-/literatuurselectie. Daarbij is het verantwoorden van het karakter van de publicatie ook van belang (beschrijvend, verklarend, voorspellend).<sup>319</sup> Methodologisch verantwoord onderzoek 'disciplineert' – het subjectieve element van – de onderzoeker ten behoeve van meer objectieve resultaten. Het gebruik van gedegen onderzoeksmethoden leidt dan tot een broodnodige verwetenschappelijking van (fiscaal-rechtelijke) publicaties. Ook internationaal publiceren kan daar trouwens aan bijdragen – mits het meer is dan enkel een beschrijving van (een deel van) het geldende belastingrecht.

Methodologie is overigens geen haarlemmerolie. Een publicatie met een keurig verantwoorde methodologie maar zonder onpartijdig en objectief gebruik (interpretatie en analyse) van het onderzoeksmateriaal, de juridische bronnen en andere

<sup>316</sup> L.J.A. Pieterse, 'Beoefening van de belastingwetenschap', *NTFR* 2012/404; vgl. R. Pieterse, *Fiscale methodologie. Over de kunst van het schrijven van papers en scripties*, Den Haag: Boom juridisch 2021; J.C. van der Have e.a., 'De meerwaarde van methodologie: op weg naar het verantwoord verantwoorden van onderzoek', *WFR* 2025/11; en R. Pieterse, 'Methoden en perspectieven van rechtswetenschap', *WFR* 2025/12 (bespreking van E. Hirsch Ballin, *Methoden en perspectieven van rechtswetenschap*, Den Haag: Boom Juridisch 2024).

<sup>317</sup> De methode (of techniek) bij de dogmatische methode is de tekstanalyse en -interpretatie van bronnen van geschreven en ongeschreven recht en de literatuur daarover. Vervolgens dient meer specifiek verantwoord te worden welke keuze hierbinnen is gemaakt, hoe bronnen bijvoorbeeld zijn geselecteerd (denk aan instantie, tijdsperiode, e.d. maar ook zoektermen); G. van Dijk, M. Snel en T. van Golen, *Methoden van rechtswetenschappelijk onderzoek*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2018, hfd. 6; vgl. L. Oats, 'On Methods and Methodology', in L. Oats (red.), *Taxation. A Fieldwork Research Handbook*, Londen/New York: Routledge 2012, p. 9-18.

<sup>318</sup> Dat kan een leerstuk zijn, een theoretische grondslag of een theorie uit een andere wetenschappelijke discipline. De gekozen kernbegrippen moeten daarbij geconcretiseerd worden waarbij verantwoord wordt waarom voor een bepaalde invulling van een begrip wordt gekozen; Van Dijk, Snel en Van Golen 2018, p. 65-79.

<sup>319</sup> Burgers 2022; H.E.B. Tjissen, *De juridische dissertatie onder de loep: De verantwoording van methodologische keuzes in juridische dissertaties* (diss. Tilburg), Den Haag: Boom Juridische Uitgevers 2009, p. 57-58.

data, zal niet overtuigen. Daarvoor is ook vereist een zorgvuldig beargumenteerde, 'narekenbare' afweging van verschillende beginselen en belangen, argumenten pro en contra, voor- en nadelen, effecten, e.d. Het gaat dus niet enkel om formele (methodologische), maar zeker ook om inhoudelijke kwaliteit.

## 5. Fiscaal-economische wetenschap

Belastingen kunnen traditioneel ook op de aandacht van de economische wetenschap rekenen. Zij zijn immers van grote betekenis voor keuzes in de publieke en private huishouding.<sup>320</sup> De economische wetenschap is in vergelijking met andere sociale wetenschappen methodisch het sterkst ontwikkeld, denk aan het gebruik van 'game theory, advanced econometrics, randomized control trials and more arcane methodologies'.<sup>321</sup> Deze methoden suggereren een grote mate van exactheid van de onderzoeksresultaten. Maar er zijn ook risico's, zoals Rodrik benadrukt. 'Because when economists share a language and a method, they are prone to disregard, or deprecate, noneconomists' point of view.'<sup>322</sup> De samenwerking van economen met fiscaal-juristen en andere onderzoekers op het terrein van belastingen is in dit opzicht een noodzakelijke en waardevolle verbreding.<sup>323</sup>

De economische wetenschap onderzoekt de relatie tussen belastingen en economie 'door te beschrijven en te verklaren in hoeverre belastingen het gedrag van ondernemingen en huishoudens beïnvloeden'.<sup>324</sup> Het gaat om gedragseffecten en doelbereik, waarbij alternatieven (al dan niet fiscale regels) worden geëvalueerd in termen van efficiency en welvaartseffecten (tegenwoordig 'brede welvaart').<sup>325</sup> Empirische gegevens over deze gedragsreacties leiden tot een beter begrip en betekenis van specifieke belastingen.<sup>326</sup> Criteria zijn dan doeltreffendheid of effectiviteit, doelmatigheid en de verdeling van de belastingdruk (verdelende rechtvaardigheid) of eventueel de mate van herverdeling.

<sup>320</sup> Vgl. H.-J. Chang, *Economics: The User's Guide*, London: Pelican 2014, p. 27: De economische wetenschap is de studie van de economie, 'which involves money, work, technology, international trade, taxes and other things that have to do with the ways in which we produce goods and services, distribute the incomes generated in the process and consume the things produced.'

<sup>321</sup> Vgl. D.W. Drezner, *The Ideas Industry*, Princeton / Oxford: Princeton University Press 2013, p. 103. Mede daarvoor hebben economen 'an outsized voice inside and outside the academy' (p. 104).

<sup>322</sup> D. Rodrik, *Economics Rules: The Rights and Wrongs of the Dismal Science*, New York: WW. Norton 2015, p. 80.

<sup>323</sup> Vgl. Schön 2024, p. 7.

<sup>324</sup> *Belastingen vanuit een economische invalshoek*, Geschriften VvBw nr. 262, Rotterdam 2023, p. 1.

<sup>325</sup> 'Brede welvaart betreft de kwaliteit van leven hier en nu, en de mate waarin deze ten koste gaat van de brede welvaart van latere generaties of van die van mensen elders in de wereld', en is gekoppeld 17 SDG's; zie <https://www.cbs.nl/nl-nl/dossier/dossier-brede-welvaart-en-de-sustainable-development-goals>.

<sup>326</sup> Zie bijv. voor de budgettaire impact van belastingplannen en de impact hiervan op de uitvoeringskosten van de Belastingdienst in de periode 2004-2023: A.M. Lejour en E.W.M.T. Westerhout, 'Fiscale wetgeving en de fiscale rommelzolder', in *Essersbundel* 2024, p. 325-336.

Doeltreffendheid houdt in dat een belasting ook feitelijk bijdraagt aan het doel dat voor die belasting geldt; dat kan het vergaren van opbrengst (budgettaire functie) en het reguleren van gedrag zijn. Bij doelmatigheid van de belastingheffing draait het om de vraag of de belastingopbrengsten tegen zo laag mogelijke maatschappelijke kosten worden verkregen. De ‘verstorende’ werking, dat wil zeggen de beïnvloeding van het gedrag van bedrijven en huishoudens, dient zo gering mogelijk te zijn.<sup>327</sup> Daarbij zijn ook uitvoeringskosten (administratiekosten) van overheidsorganen en compliance kosten van burgers en bedrijven van belang. Het laatste criterium is de distributieve rechtvaardigheid, hoe worden de lasten (en eventuele baten) verdeeld. Veranderingen in de belastingmix kunnen leiden tot herverdeling.<sup>328</sup>

De economische analyse is belangrijk want economen ‘hebben een bredere kijk op de maatschappelijke effecten van fiscale regels.’<sup>329</sup> Het criterium van de verdelende rechtvaardigheid kan bijvoorbeeld gekoppeld worden aan de discussie over belasting-beginselen en daarbij bij uitstek een voertuig zijn voor discussie tussen economen en juristen.<sup>330</sup>

Economische inzichten zijn evident een verrijking voor fiscaal-juristen (onderzoekers, maar ook voor fiscalisten werkzaam voor wetgeving, rechtspraak en Belastingdienst). Shaviro onderscheidt drie componenten en wijst daarbij op gevaren. Empirisch economisch onderzoek kan van grote waarde zijn, maar voor juridisch opgeleide fiscalisten is het vaak moeilijk de waarde en de overtuigingskracht van een bepaald onderzoek in te schatten door gebrek aan economische opleiding en ervaring. Zo geldt ook dat de economische theorie een keuze mogelijk maakt uit tal van modellen, waarvan een jurist zich vaak niet bewust is.<sup>331</sup> Dat wrekt zich vooral bij onderzoek met betrekking tot gewenst belastingbeleid. Ook economen kunnen overigens het risico lopen, zij het in minder mate, dat ‘choosing one particular model to support broad policy claims is a bit like generalizing about an elephant by touching it with one’s eyes closed, without due regard for whether one is feeling its trunk, legs, torso, or tail.’ De derde component die Shaviro bespreekt is het gebruik van mathematische modellen en bewijzen. Hoewel economen wiskundige redeneringen deels gebruiken om op de natuurkundige wetenschappen te lijken in hun streven naar eenzelfde wetenschappelijke status,<sup>332</sup> zitten er wel degelijk voordelen aan. Gebruik

<sup>327</sup> Alternatieve instrumenten zijn bijvoorbeeld subsidies, vergunningverlening en sancties.

<sup>328</sup> Zie H.R.J. Vollebergh, ‘Economisch beleidsmatige aspecten aan groene heffingen en belastingen’, TFO 2022/1811 2022, p. 94 over de verdeling van welvaartswinst en -verliezen en sociale ongelijkheid bij milieubelastingen.

<sup>329</sup> Vording 2022, § 3. Maar soms is die kijk onvoldoende onderbouwd omdat ‘when it comes to issues of the day, their [economists] views often converge in ways that cannot be justified by the strength of their evidence.’ Rodrik 2015, p. 151.

<sup>330</sup> Vgl. al M.J.H. Smeets, *De grondbeginselen van de belastingheffing*, Deventer/Antwerpen: Kluwer 1962, p. 33-38.

<sup>331</sup> D. Shaviro, ‘Lawyers, Economists, and Tax Scholarship’, *National Tax Journal* September 2024, 77(3), p. 572. Een juridisch voorstel kan dan strijdig zijn met een bepaald niet gekend economisch model of juist te zeer vertrouwen op een wel gekend model.

van formele logica en wiskunde helpen de juistheid van redeneringen te controleren en zorgen voor duidelijkheid door de wisselende betekenissen van woorden in verschillende contexten te vermijden. Maar een rigide toepassing met eng geformuleerde premissen behelst ook een risico: een reductionistische versimpeling van een vraagstuk of probleem leidt tot een gemankeerde uitkomst.<sup>333</sup>

Fiscaal juristen kunnen dus van economen leren, maar deze laatste hebben op hun beurt baat bij de toegepaste kennis van het belastingrecht en de fiscale praktijk. Bovendien kan een fiscaal jurist, die Shaviro kenschetst als een generalist met een onafhankelijke geest, met een goed begrip van economische intuïties en 'an eye for spotting intellectual arbitrage opportunities [...] empower one to improve economic analysis.'<sup>334</sup>

## 6. Multidisciplinariteit is meer dan recht en economie

Naast economische en juridische benaderingen zien we tegenwoordig ook andere disciplines die de fiscaliteit tot voorwerp van onderzoek hebben gemaakt. Dat is niet verwonderlijk nu belastingen steeds meer beleidsdoelen dienen, denk aan fiscale vergroening, en mensen en organisaties, dus ook wetenschappers, er steeds vaker mee te maken hebben bij het nemen van dagelijkse beslissingen. De toegenomen maatschappelijke en politieke aandacht van de laatste jaren, mede onder invloed van de media, is waarschijnlijk ook een factor die een bredere interesse voor belastingen aangewakkerd kan hebben. Dat leidt tot aandacht voor belastingen vanuit andere disciplines, maar leidt er ook toe dat andere instanties dan universiteiten, zoals het CPB (intensiever) belastingen gaan onderzoeken.

De term 'belastingwetenschap' kan zo een scala aan disciplinaire benaderingen inhouden<sup>335</sup>, naast een juridisch of economisch perspectief.<sup>336</sup> Denk aan fiscale geschiedenis, filosofie, accountancy, sociologie, (sociale-)psychologie, antropologie, bestuurskunde en zelfs theologie.<sup>337</sup> Ook zien we af en toe empirisch onderzoek – dat

<sup>332</sup> Vgl. J. Tirole, *Economics for the Common Good*, Princeton / Oxford: Princeton University Press 2017, p. 90: 'economics is not an exact science, as its predictions are far from having the precision of, for example, celestial mechanics.'

<sup>333</sup> Het abstractieniveau van mathematische modellen doet dan geen recht aan feitelijk bestaande verschillen en nuances; dat verzameling-, bewerking- en -interpretatie kan nu eenmaal niet zonder (inhoudelijk) begrip van de materie. Gevaar is ook dat de focus ligt op direct 'zichtbare' en beschikbare informatie en dus minder op pas na intensief speurwerk beschikbare informatie; Tirole 2017, p. 108-109.

<sup>334</sup> Shaviro 2024, p. 576. Ook G. Calabresi, *The Future of Law and Economics*, New Haven & London: Yale University Press 2016 betoogt dat er sprake is van een 'bilateral relationship': de economische benadering kan bijdragen aan een rechtssysteem dat beter aansluit op de realiteit (zodat het effectiever wordt) en waar dat niet lukt kan zij leren van juristen en zo komen tot een betere economische theorie.

<sup>335</sup> Deze worden ook wel 'hulpwetenschappen' genoemd; Vranken 2010: p. 319.

<sup>336</sup> Zie ook L. Oats, 'Tax as a Social and Institutional Practice', in Oats (red.) 2012, p. 3-8.

<sup>337</sup> R. van Wieringen en L. Janssen, *Fiscale theologie, de sociale leer toegepast op de belastingen*, Vogelenzang: Centrum voor de Sociale Leer van de Kerk 2024.

kan leiden tot een betere feitelijke grondslag van wetenschappelijke uitspraken.<sup>338</sup> Sommige 'hulpwetenschappen' maken al langer deel uit van de belastingwetenschap, andere zijn relatief nieuwe verschijningen.

De multidisciplinaire bestudering van het belastingrecht is overigens niet eenvoudig.<sup>339</sup> Elke discipline kent immers haar eigen methoden en begrippen etc. waardoor bekende termen een heel andere begripsinhoud (kunnen) hebben. Spraakverwarring ligt op de loer.<sup>340</sup> Uiteenlopende terminologie kan overigens nationale en internationale rechtsvergelijking, dus binnen de rechtswetenschappelijke discipline(s), al lastig maken.<sup>341</sup> Andere disciplines kunnen zonder veel kennis daarvan opportunistisch gebruikt worden, maar ook weloverwogen om tot een beter begrip te komen van een concreet probleem of leerstuk of de wetenschap in nieuwe innoverende richtingen te bewegen.<sup>342</sup>

Voorbeelden van huidige en toekomstige thema's die mede vanwege hun maatschappelijke relevantie vragen om multidisciplinaire aanpak zijn er volop.<sup>343</sup> Al lang wordt er veel sociaalpsychologisch onderzoek gedaan naar compliance hetgeen wetenschappelijke discussies over fiscale rechtshandhaving vooruithelpt. Psychologisch onderzoek kan ook fiscaal-economisch onderzoek verrijken. Ook tax assurance, technologie, en duurzaamheid (inclusief de problematiek van kwetsbare burgers<sup>344</sup>, armoedebestrijding en vermogens- en kansenongelijkheid in Nederland) en digitalisering zijn onderwerpen die naar hun aard multidisciplinair zijn. Veel van deze onderwerpen zijn voorwerp van internationaal debat zodat (ook) internationaal publiceren voor de hand ligt. Een aldus verrijkt wetenschappelijk debat kan beter gefundeerde visies opleveren op nieuwe regelgeving (ex ante evaluatie) en de waarde van bestaande regelgeving (ex post evaluatie) en zo ondersteuning bieden aan wetgevingsinitiatieven.

<sup>338</sup> J.B.M. Vranken, *Algemeen deel. Een synthese*, Deventer: Kluwer 2014, nr. 25, p. 28-30. Zie uitvoerig F.L. Leeuw, *Van Legal Realism naar legal Big Data. Ontwikkelingen in empirisch-juridisch onderzoek, toen nu en straks*, Den Haag: Boom juridisch 2020.

<sup>339</sup> M. Averill, 'Law of the Future', in Frodeman e.a. (red.) 2011, p. 15-30.

<sup>340</sup> Zo lijkt het criterium van de legitieme doelstelling dat gebruikt wordt bij toetsing van wetgeving op het eerste gezicht op het criterium van de doeltreffendheid (of effectiviteit) dat economen hanteren; vgl. Vollebergh 2022, p. 90.

<sup>341</sup> B.I. Moran, 'Taxation', in Cane en Tushnet (red.) 2003, p. 377-396 biedt een common law perspectief.

<sup>342</sup> Voor de begrippen interdisciplinair, multidisciplinair en transdisciplinair, zie J.T. Thompson, 'A Taxonomy of Interdisciplinarity', in Frodeman e.a. (red.) 2011, p. 15-30. Vgl. S. Taekema en B. van Klink, 'Dwarsverbanden. Interdisciplinair onderzoek in de rechtswetenschap', *NJB* 2009/36, nr. 1993.

<sup>343</sup> Vgl. L. Parada (red.), *A Research Agenda for Tax Law*, Cheltenham: Elgar 2022.

<sup>344</sup> R. van den Dool, 'Onze maatschappelijke bijdrage', *WFR* 2022/42.

## 7. Wantrouwen en herstel van vertrouwen

Vertrouwen is tegenwoordig een precair goed. Dat geldt ook voor fiscaal vertrouwen. Denk aan het vertrouwen in verschillende fiscale actoren, zoals staten (en hun nationale wetgever), internationale organisaties, belastingdiensten en belastingplichtigen.<sup>345</sup> Maar er is eerder sprake van maatschappelijk wantrouwen, ook in de belastingwetenschap. Dat vraagt om het afleggen van verantwoording en transparantie. Berichten over het fiscaal gedrag van multinationals hebben daaraan bijgedragen. Fiscalisten moesten daardoor hun fiscaaltechnische comfortzone – veilig afgeschermd van de buitenwereld – verlaten.<sup>346</sup>

Hier is van belang dat de fiscale wetenschap sterk verweven is met de fiscale praktijk. Tal van hoogleraren en universitaire (hoofd)docenten belastingrecht en fiscale economie zijn verbonden aan een belastingadvieskantoor, of werken bij de Belastingdienst of de rechterlijke macht. Daar zijn goede redenen voor zoals de techniciteit van het belastingrecht, de zeer specialistische fiscale deelgebieden en de moeilijke arbeidsmarkt. Bovendien is een belangrijke, maatschappelijke, functie van de belastingwetenschap het analyseren en kritisch reflecteren op het geldende recht. Dit juridisch dogmatisch onderzoek (en onderwijs) is vanwege de enorme complexiteit van het belastingrecht en de daarmee samenhangende hyper-specialisatie mede afhankelijk van de kennis en ervaring van fiscale praktijkbeoefenaars. Wetenschappers met dubbele functie (dubbele petten) kunnen dus toegevoegde waarde hebben.

Het genoemde maatschappelijk wantrouwen trof niet alleen de vaak fiscaal agressief opererende multinationals maar ook de daarbij betrokken fiscale adviseurs. Het wekt geen verbazing dat als (een deel van de) fiscale praktijkbeoefenaars door het publiek met wantrouwen wordt bejegend, de belastingwetenschap waarschijnlijk deelt in dat wantrouwen – door haar nauwe band met de fiscale praktijk.<sup>347</sup> Een factor daarbij is dat veel fiscaal onderzoek gericht is op (grote) ondernemingen; waarbij de problematiek van andere, met name kwetsbare, belastingplichtigen dreigt te worden verwaarloosd.<sup>348</sup> Net als andere fiscale actoren is de vraag hoe de fiscale wetenschap haar

<sup>345</sup> H. Gribnau en A. van Steenberghe, *Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation*, working paper 2019; <http://ssrn.com/abstract=3786139>.

<sup>346</sup> Vgl. B. Erle, 'Tax Risk Management and Board Responsibility', in W. Schön (red.), *Tax and Corporate Governance*, Berlin / Heidelberg: Springer-Verlag 2008: p. 209: 'tax cannot stay in the splendid isolation in which its technical nature has historically placed it.' Zie M. van Rij, 'De evolutie in tax governance', in H. Gribnau (red.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?*, Den Haag: Ministerie van Financiën 2020, over de lange tijd gesloten internationale fiscaliteit die werd opgebroken in de jaren 2007-2019; <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/12/17/essaybundel-tax-governance-code>.

<sup>347</sup> Op zich is het vertrouwen in de wetenschap vrij groot. Zie N. van den Broek-Honingh, I. Glas en A. Vernekens, *Vertrouwen van Nederlanders in wetenschap (enquête 2021)*, Den Haag: Rathenau Instituut 2021, p. 2: Het gemiddelde vertrouwen van Nederlanders in de wetenschap is gestegen van 7,07 in 2018 naar 7,42 in 2021. Zie ook (de wereldwijde) Edelman Trust Monitor 2023: 76%.

<sup>348</sup> Dat geldt ook voor het fiscale onderwijs waar veel, maar zeker niet alleen bedrijfsfiscalisten en belastingadviseurs worden opgeleid.

gezag kan herwinnen. Daaraan kan een inhoudelijke herijking van de universitaire fiscale onderzoeksagenda's bijdragen: fundamenteel en maatschappelijk relevant onderzoek met oog voor het hele spectrum aan fiscale actoren. Analyses van fiscale wetgeving, jurisprudentie en daarvan door de belastingwetenschap dienen dan de gevolgen voor alle groepen belastingplichtigen te onderzoeken. Maatschappelijke relevantie als criterium voor fiscaal onderzoek wordt steeds belangrijker. Dit dient overigens onderzoek naar grondslagen niet uit te sluiten.

Wetenschap, dus ook belastingwetenschap, moet voldoen aan een aantal eisen, zoals onpartijdigheid, anders boet zij in aan gezag. Het wetenschappelijke gezag mag niet gebruikt worden ten behoeve van eigen politieke opvattingen, cliënten, een politieke partij of land ('fiscaal activisme').<sup>349</sup> Hierbij dienen de kernwaarden van wetenschapsbeoefening te worden gerespecteerd. Onpartijdigheid vraagt dan dat de wetenschapper zich beperkt tot wat hij kan betogen met in achtneming van die rigoureuze en onpartijdige wetenschappelijke standaarden. Dat betekent een gedegen en transparante methodologie. Daarenboven gaat het om de kwaliteit van de dataverzameling, -interpretatie en -analyse en de argumentatieve kwaliteit.

Onpartijdigheid vereist in dit verband ook een bepaald inlevingsvermogen in de positie en argumenten van de onderzochte fiscale actoren en van andere 'niet-activistische' wetenschappers. Anders dreigt (de schijn van) vooringenomenheid hetgeen zal afdoen aan de betrouwbaarheid.<sup>350</sup>

Persoonlijke en zakelijke factoren (belangen) dienen zoveel mogelijk geneutraliseerd te worden en waar dat niet (volledig) kan, zoals bij 'dubbele petten', is transparantie aangewezen.<sup>351</sup> Openheid over de eigen zakelijke (affiliaties, inclusief dubbele petten) en politieke achtergrond en een expliciete motivering waar die leidend zijn voor concrete keuzes, draagt bij aan de betrouwbaarheid. Waardenvrij schrijven is onmogelijk, zodat het zinvol is (ook) levensbeschouwelijke en politieke uitgangspunten te expliciteren.<sup>352</sup>

<sup>349</sup> Schön 2024, p. 5.

<sup>350</sup> Lamont 2009, p. 139: 'Being respectful upholds the customary rule of collegiality.' Dat gebeurt helaas niet altijd. Onheuse opmerkingen en kwalificaties doen mogelijk ook afbreuk aan het publieke vertrouwen in de belastingwetenschap. De kunst is een stevig, maar toch respectvol debat te voeren.

<sup>351</sup> Vgl. Vording 2022, § 1. Het debat is in genuanceerde blogs vanaf 2015 geëntameerd door Gunn (die m.n. het oog had op vakpublicaties); <https://www.artikell04.nl/dubbele-petten-en-de-belastingwetenschap/>. Vervolgonderzoek vraagt om een degelijke analyse van relevante begrippen, (botsende) onderliggende waarden, vooronderstellingen en beginselen, zoals onafhankelijkheid en vooral onpartijdigheid.

<sup>352</sup> L.J.A. Pieterse, 'Over waardenvrije belastingwetenschap', *NTFR* 2021/3591 in het spoor van een aantal bekende fiscalisten.

## 8. Conclusie

Wat kenmerkt de belastingwetenschap anno 2025 en in welke context kan zij worden geplaatst? Om die vraag te beantwoorden is een aantal aspecten van de belastingwetenschap besproken. Daarbij is ook een aantal factoren behandeld waardoor de belastingwetenschap een bredere kring van beoefenaars heeft gekregen en fiscaalwetenschappelijke inzichten op ruime aandacht kunnen rekenen. Belastingen zijn meer gepolitiseerd, waarbij de belastingwetenschap vanuit belastingbeginselen een zeker tegenwicht kan bieden tegen de waan van de dag. De belastingwetenschap is zelf ook in politiek vaarwater gekomen. Traditioneel kent zij twee disciplines: recht (waar methodologie belangrijker wordt) en economie. Tegenwoordig is het palet breder: multidisciplinariteit neemt toe. Door deze verbreding van de gebruikte disciplines en onderzoeksmethoden worden belasting(system)en, fiscale actoren en -praktijken van meer kanten belicht. Dit is beslist een verrijking, maar de juridische dogmatiek mag niet worden verwaarloosd.

Om gezag te herwinnen, in reactie op het opgekomen maatschappelijk wantrouwen, verdienen ook in de belastingwetenschap het afleggen van verantwoording en transparantie meer aandacht. Methodologie kan daarbij een zekere objectiviteit van onderzoeksresultaten waarborgen. Dat leidt tot een zekere verwetenschappelijking. Maar ook bijvoorbeeld het gebruik van het onderzoeksmateriaal en de argumentatie dienen aan hoge standaarden te voldoen. Daarbij is respect voor kernwaarden van wetenschapsbeoefening, zoals onpartijdigheid en objectiviteit, vereist.

## Prof. dr. S.J.C. Hemels

# Fiscale wetgeving

*Prof. dr. S.J.C. (Sigrid) Hemels*

*Staatsraad in de Afdeling advisering van de Raad van State,  
hoogleraar belastingrecht Erasmus Universiteit Rotterdam,  
verbonden aan Lund University School of Economics and Management en als  
International Fellow aan het 2024-2025 Digitax Theme van het  
Lund University Pufendorf Institute for Advanced Studies.*

Het legaliteitsbeginsel waarborgt parlementaire betrokkenheid bij fiscale wetgeving. Nationale en internationale ontwikkelingen kunnen die rol van het parlement uithollen. Het betreft het nationale geclusterd indienen van fiscale wetgeving op Prinsjesdag alsmede in het verzamelwetsvoorstel belastingplan en het op supranationaal niveau uitonderhandelen van sommige belastingwetgeving. Dit vraagt om een zorgvuldige aanpak.

## 1. Inleiding

Voor de fiscalist die zich met wetgeving bezighoudt, is art. 104 GW het begin van alles: “Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.” Dit legaliteitsbeginsel geeft de waarborg dat de regering niet zelfstandig belastingen kan invoeren, maar hier altijd een meerderheid in het parlement voor nodig heeft. Art. 81 GW bepaalt immers dat de vaststelling van wetten door de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk geschiedt. Voor de Tweede Kamer betreft dit niet alleen het recht om met een wetsvoorstel in te stemmen of dit te verwerpen, maar ook om hierin wijzigingen te maken. Dit recht van amendement is vastgelegd in art. 84 GW.

Ook verzekert art. 73 GW dat voor indiening van een wetsvoorstel bij de Tweede Kamer de Raad van State of een afdeling van de Raad wordt gehoord over wetsvoorstellen. Sinds 2010 is deze taak belegd bij de Afdeling advisering van de Raad van State.<sup>353</sup> Ook fiscale wetsvoorstellen worden derhalve bij de Tweede Kamer ingediend voorzien

<sup>353</sup> Art. 17 Wet op de Raad van State.

van een advies en een regeringsreactie, het nader rapport. Het staat de regering uiteraard vrij om het advies te negeren, maar zij moet er wel op reageren. Bovendien kan een niet opgevolgd advies een rol spelen bij de parlementaire behandeling.

Voor de inwerkingtreding van de Wet open overheid (Woo) op 1 mei 2022 werden deze adviezen pas openbaar wanneer het wetsvoorstel naar de Tweede Kamer werd gezonden. Als de regering een wetsvoorstel toch niet indiende, werd het advies dus in beginsel niet openbaar. Dat was ook het geval als de Raad van State adviseerde over een initiatiefvoorstel en de initiatiefnemer het voorstel na het advies niet verder bracht. De Woo schrijft nu voor dat de Afdeling advisering haar eigen adviezen openbaar maakt en publiceert binnen twee weken nadat ze zijn vastgesteld. In de praktijk worden de meeste adviezen sneller openbaar gemaakt. De hoofdregel is dat maandagochtend 10.00 uur in beginsel alle adviezen op de website worden geplaatst die de Afdeling de voorafgaande woensdagmiddag heeft vastgesteld.<sup>354</sup> Er zijn uitzonderingen, waaronder het advies over het jaarlijkse belastingplanpakket. Dit wordt op maandag in de week voor Prinsjesdag vastgesteld, maar pas openbaar op Prinsjesdag, als de regering het pakket met adviezen en nader rapporten bij de Tweede Kamer heeft ingediend.

De Grondwet en onderliggende wetgeving bevatten derhalve in Nederland stevige formele waarborgen voor de betrokkenheid van het parlement bij fiscale wetgeving. In deze beschouwing staat de vraag centraal of niet alleen in de formele procedures, maar ook in de praktijk het parlementaire proces de ruimte krijgt die het legaliteitsbeginsel vraagt. Ik bespreek daartoe eerst in vogelvlucht dat het legaliteitsbeginsel niet alleen een formeel principe is, maar ook los van tijd en plaats diepgeworteld is in rechtvaardigheidsgevoelens. Vervolgens besteed ik aandacht aan zowel een nationale ontwikkeling, het concentreren van het indieningsmoment van fiscale wetgeving op Prinsjesdag en in het verzamelwetsvoorstel belastingplan als aan een internationale ontwikkeling, het op supranationaal niveau uitonderhandelen van regelgeving. Beide ontwikkelingen kunnen in potentie de rol van het parlement bij de totstandkoming van fiscale wetgeving en daarmee het legaliteitsbeginsel uithollen; zij vragen daarom om een zorgvuldige aanpak.

<sup>354</sup> <https://www.raadvanstate.nl/actueel/nieuws/mei/raad-van-state-maakt-adviezen-openbaar/>.

## 2. Het legaliteitsbeginsel: niet alleen een formeel, maar ook een los van tijd en plaats diepgeworteld beginsel

Het fiscale legaliteitsbeginsel, dat al in onze eerste Grondwet uit 1798 was opgenomen,<sup>355</sup> is geen uniek Nederlandse constitutionele grondwaarde. Elders ben ik hier dieper op ingegaan,<sup>356</sup> maar de uit de Amerikaanse revolutie bekende slogan “No taxation without representation” is los van tijd en plaats diepgeworteld. Bijvoorbeeld de Magna Carta uit 1215 die bepaalde dat de koning geen belasting mocht heffen zonder “common counsel of our kingdom”,<sup>357</sup> de Zweedse *Regeringsform* uit 1809 die sprak over het oeroude recht van het Zweedse volk om zichzelf te belasten dat alleen door het parlement mocht worden uitgeoefend<sup>358</sup> en de Japanse Grondwet van 1947 die bepaalt dat het volk belast wordt zoals bij wet bepaald.<sup>359</sup> Dit wil overigens niet zeggen dat dit recht van *representation* altijd voor iedereen gold. De Magna Carta kende feitelijk alleen instemmingsbevoegdheden toe aan baronnen. Kiesrecht was lang voorbehouden aan een rijkere bovenlaag van witte mannen. Bij belastingheffing was men niet zo kieskeurig. Belastinginkomsten bestonden lange tijd vooral uit regressieve belastingen op eerste levensmiddelen als zout, zeep en meel, die dus vooral armere, niet kiesgerechtigde mensen troffen. Dit had regelmatig belastingoproeren tot gevolg.

Ook in de huidige tijd kunnen belastingrevoltes voorkomen als het volk het gevoel heeft dat zijn stem onvoldoende meeweegt bij beslissingen over belastingheffing. Een voorbeeld hiervan zijn de gewelddadige Keniaanse belastingprotesten in 2024 tegen de verhoging van belastingen op onder andere brood en plantaardige olie. De belastingdruk op consumptie was in Kenia al relatief hoog, terwijl slechts 26% van de Kenianen inkomstenbelasting betaalt. Belastingen drukken daardoor relatief zwaar op armere mensen en relatief beperkt op Kenia's bovenlaag. Sarfo zag deze protesten als een waarschuwing voor andere landen die hun belastingen proberen te verhogen zonder uitleg of rechtvaardiging.<sup>360</sup> Dit is natuurlijk een extreem voorbeeld, maar het geeft wel aan dat het legaliteitsbeginsel niet louter een formeel constitutioneel vereiste is.

<sup>355</sup> Zie voor latere ontwikkelingen [https://www.denederlandsegrondwet.nl/id/vi6jejc6xxzb/artikel\\_197\\_belastingheffing](https://www.denederlandsegrondwet.nl/id/vi6jejc6xxzb/artikel_197_belastingheffing).

<sup>356</sup> Sigrid Hemels, Tax Autonomy from a Member State Perspective: Are We Faced with a Democratic Deficit? Geaccepteerd voor publicatie in Raymond Luja, *National (Tax) Autonomy and the European Union: Revival or Demise?* IBFD GREIT series (forthcoming), vooralsnog beschikbaar via <https://ssrn.com/abstract=4582555> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4582555>.

<sup>357</sup> Art. 12 Magna Carta, [https://www.orbilat.com/Languages/Latin/Texts/06\\_Medieval\\_period/Legal\\_Documents/Magna\\_Carta.html](https://www.orbilat.com/Languages/Latin/Texts/06_Medieval_period/Legal_Documents/Magna_Carta.html).

<sup>358</sup> § 57 Kongl. Maj:ts och Rikets Ständers fastställda Regeringsform, Stockholm 6 June 1809.

<sup>359</sup> Art. 30, [https://japan.kantei.go.jp/constitution\\_and\\_government\\_of\\_japan/constitution\\_e.html](https://japan.kantei.go.jp/constitution_and_government_of_japan/constitution_e.html).

<sup>360</sup> Nana Amo Sarfo, Lessons from a deadly tax protest, *Tax Notes International*, vol. 115, 29 juli 2024, p. 661-664.

### 3. Nationaal: Prinsjesdag als concentratiepunt voor indiening van fiscale wetgeving

Een wetsvoorstel dat onderdeel uitmaakt van het jaarlijks op Prinsjesdag bij de Tweede Kamer ingediende pakket Belastingplan, doorloopt binnen krap drie maanden het gehele wetgevingsproces. Dit geeft het parlement weinig tijd voor reflectie. Vanwege het spoedproces worden niet alle onderdelen van het pakket vooraf in consultatie gebracht. Dat maakt het voor het parlement moeilijker om op de hoogte te raken van gedachten in de maatschappij over een voorstel. Het spoedproces kan er ook toe leiden dat wetgeving onjuistheden bevat die later hersteld moeten worden en bij een regulier proces mogelijk voorkomen zouden zijn.

#### 3.1. Clustering van wetsvoorstellen in het pakket Belastingplan

De clustering van fiscale wetsvoorstellen op Prinsjesdag is in de Eerste en Tweede Kamer al langer een aandachtspunt.<sup>361</sup> De Afdeling advisering van de Raad van State heeft hier ook regelmatig aandacht voor gevraagd. Diverse staatssecretarissen hebben erkend dat de druk die dit legt op parlement, kabinet en ambtenaren onwenselijk is.<sup>362</sup> Een reflectiebrief hierover van 16 april 2021 bevatte diverse suggesties om de druk in het najaar te verlichten.<sup>363</sup> Dit betrof onder andere het zo beknopt mogelijk houden van de augustusbesluitvorming. Volgens de staatssecretaris was dit in de voorgaande jaren niet gelukt vanwege de sterke wens van het kabinet om maatschappelijke problemen met urgentie aan te pakken. Dit lijkt, meteen al in het een aantal maanden later ingediende Belastingplan 2022,<sup>364</sup> een soort algemeen mantra te zijn geworden. Gevolg: de pakketten belastingplan zijn sinds deze brief niet in omvang afgenomen, maar eerder toegenomen. Weliswaar wordt een deel van de besluitvorming conform de in de brief opgenomen suggestie tegenwoordig in het voorjaar gedaan, maar tot verlichting van de druk op het najaar heeft dit nog niet geleid. Een andere suggestie die is overgenomen, maar nog niet tot zichtbare verlichting heeft geleid, was het opstellen van een meerjarige fiscale kalender, waarin wordt geschetst wanneer een maatregel van kracht moet worden, om zo de fiscale agenda qua planning voor het parlement inzichtelijker te maken. Doordat in deze planning de meeste voorstellen nog steeds op Prinsjesdag worden ingediend, is het transparantiedoel wel gehaald, maar het spreidingsdoel niet.

<sup>361</sup> Bijvoorbeeld: Kamerstukken I 2015/16, 34 300, O (motie Hoekstra c.s.), Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 51 (motie Nijboer) en Kamerstukken I, 2020/21, 35 570, W (motie Sent c.s.).

<sup>362</sup> Bijvoorbeeld Kamerstukken I 2023/24, 36 418, F, p. 1.

<sup>363</sup> Kamerstukken II 2020/21, 35 572, nr. 85.

<sup>364</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 3.

Al in het Belastingplan 2022 kwam van deze goede voornemens weinig terecht. De Afdeling advisering van de Raad van State merkte in haar advies op dat het spoedproces waarmee het wetgevingstraject moet worden doorlopen begrijpelijk is waar het gaat om maatregelen die een directe samenhang hebben met de augustus-besluitvorming over de begroting en/of waarvan de inwerkingtreding per begin van het volgend kalenderjaar nodig of gewenst is.<sup>365</sup> Indien in het pakket echter andere maatregelen worden meegenomen, komt volgens de Afdeling dit strak geplande proces onder druk te staan: hoe omvangrijker het pakket, hoe groter het risico op afbreuk aan afgewogen beoordeling, kwaliteit en zorgvuldige parlementaire behandeling van de maatregelen. Dat voortvarendheid bij bepaalde wetgeving is geboden betekent volgens de Afdeling nog niet dat er een logische samenhang is met het pakket belastingplan of dat er een noodzaak is om een voorstel aan het pakket te koppelen. De Afdeling advisering waarschuwde in haar adviezen bij de Belastingplannen 2024 en 2025 dat vanwege het grote aantal maatregelen in een pakket Belastingplan en de korte behandeltijd de zorgvuldige en weloverwogen parlementaire behandeling per definitie onder druk staat.<sup>366</sup> Dit vraagt van de regering een gedegen afbakening en afweging welke voorstellen en maatregelen onderdeel moeten zijn van het pakket.

In de MVT op het Belastingplan 2025 zijn de volgende criteria opgenomen waaraan de regering toetst of fiscale wetgeving in het pakket Belastingplan wordt opgenomen:<sup>367</sup>

1. Er bestaat een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar.
2. Er bestaat een EU-rechtelijke verplichting voor een bepaalde inwerkingtredingsdatum die niet met een regulier wetgevingstraject gehaald kan worden.
3. Er bestaat noodzaak om de gevolgen van een juridische uitspraak of arrest zo snel mogelijk te repareren.
4. Het is voor de uitvoering van belang dat de betreffende wetgeving is aangenomen door beide Kamers zodat het op een bepaald moment uitgevoerd kan worden.
5. Het is noodzakelijk dat een urgent probleem opgelost wordt.
6. De maatregel zorgt voor een aanzienlijke verbetering in de uitvoering.

De Afdeling advisering vond in haar advies bij het Belastingplan 2024 dat niet alle – toen vijf (het zesde criterium is in het Belastingplan 2025 toegevoegd) – criteria voldoende onderscheidend waren om de samenstelling van een pakket Belastingplan op te baseren.<sup>368</sup> De Afdeling adviseerde nogmaals alleen maatregelen met een budgettaire samenhang met de begroting van volgend jaar op te nemen in het pakket.

<sup>365</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 2.

<sup>366</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 4, p. 3 en Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 4, p. 2.

<sup>367</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 5.

<sup>368</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 4, p. 3.

Dit sluit aan bij de oorspronkelijke functie van het belastingplan en de indieningsdatum van Prinsjesdag. De Afdeling vond het tweede en derde criterium oneigenlijke criteria voor opname in het pakket. Gezien de implementatietermijn van de meeste fiscale Unierichtlijnen was volgens de Afdeling een eerdere indieningsdatum dan Prinsjesdag vaak mogelijk. Het vierde en vijfde criterium vond de Afdeling ruim en subjectief geformuleerd. Dat de uitvoerder van voorgenomen maatregelen tijdig zekerheid moet hebben over inhoud en invoeringsmoment daarvan, geldt volgens de Afdeling in veel gevallen, ook buiten de fiscaliteit en kan ook een reden zijn voor een eerdere indieningsdatum of latere invoeringsdatum. Wat een urgent probleem is, vond de Afdeling arbitrair, evenals de termijn waarbinnen dat probleem kan en moet worden opgelost. Ook hierbij kan volgens de Afdeling een eigenstandig traject al dan niet met een spoedeisend karakter worden gevolgd.

Het kabinet reageerde in het nader rapport dat het ook erg aan spreiding van fiscale wetgeving hecht, waarna het de drie wetsvoorstellen noemde die in het voorafgaande parlementaire jaar separaat waren ingediend.<sup>369</sup> Het grote contrast tussen de vijftien op Prinsjesdag 2023 en de drie op een ander moment ingediende voorstellen leidde echter niet tot een nadere bezinning. Het kabinet was tamelijk algemeen van mening dat voortvarendheid in het wetgevingsproces wenselijk kan zijn om maatschappelijke problemen, een technische omissie of een heffingslek met urgentie aan te pakken en dat er in dat jaar uiteenlopende urgente doelen waren en doelgroepen waarvoor aanpassingen in het fiscale stelsel noodzakelijk waren. Ook in de toelichting bij het Belastingplan 2025 schreef het kabinet dat het de prioritering van maatregelen in het belastingplan gerechtvaardigd achtte vanwege de terechte verwachting van de samenleving dat het kabinet met urgentie een aantal belangrijke maatschappelijke problemen aanpakt.<sup>370</sup> Bovendien voegde het kabinet het zesde criterium toe, aanzienlijke verbetering van de uitvoering. De Afdeling advisering merkte in haar advies bij het Belastingplan 2025 op dat de criteria dermate ruim en subjectief zijn dat voor vrijwel iedere beoogde maatregel een haakje gevonden kan worden om deze onder één van de zes criteria te brengen. Volgens de Afdeling betekent dit dat het een tamelijk willekeurige keuze lijkt om een maatregel wel of niet op te nemen in een pakket belastingplan.<sup>371</sup>

Met deze clustering van wetgeving gecombineerd met een spoedproces, wijkt het ministerie van Financiën af van andere departementen. Zo dient het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) door het jaar heen wetsvoorstellen afzonderlijk in, dus niet in een verzamelwetsvoorstel, ondanks dat het soms in omvang

<sup>369</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 4, p. 4.

<sup>370</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 3, p. 139.

<sup>371</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 4, p. 4.

relatief beperkte voorstellen betreft en deze op 1 januari moeten ingaan. Op Prinsjesdag laat het ministerie van SZW tegenwoordig wel voorstellen meelopen die voortkomen uit de augustusbesluitvorming, maar voorstellen zonder relatie met de augustusbesluitvorming, worden eerder ingediend.<sup>372</sup>

Zolang het parlement niet weigert om minder spoedeisende wetsvoorstellen in de belastingplan-snelreïnvraag te behandelen, zal er aan deze praktijk vermoedelijk weinig veranderen. Als het parlement zijn taak als medewetgever goed wil kunnen uitvoeren, lijkt het aannemen van moties over wetgevingsspreiding niet langer voldoende. Daartoe lijken verdergaande stappen van het parlement noodzakelijk, zoals het bepalen van de eigen agenda en het niet in het belastingplanproces mee laten lopen van minder spoedeisende wetsvoorstellen.

Daarbij kan de Tweede Kamer niet alleen naar het kabinet kijken. De afgelopen jaren is het namelijk regelmatig voorgekomen dat het kabinet een wetsvoorstel in het voorjaar indiende, maar de Tweede Kamer de behandeling grotendeels liet samenlopen met die van het pakket belastingplan met als gevolg een nog grotere clustering voor de Eerste Kamer. Voorbeelden hiervan zijn de Wet minimumbelasting 2024 en de Fiscale verzamelwet 2024. Ik kan me voorstellen dat het voor het ministerie niet erg motiverend is om spreiding van de indieningsdata verder ter hand te nemen als de behandeling vervolgens toch vrijwel gelijkloopt. Wat hierbij zou kunnen helpen is om ingediende wetsvoorstellen niet een inwerkingtredingsdatum van 1 januari van het volgende jaar te geven, maar deze termijnen ruimer te maken, zoals ook bij andere ministeries gebruikelijk is. De behandeling kan dan doorlopen in het volgende kalenderjaar. Ook een wetgevingstraject van negen of tien maanden is immers eigenlijk niet hoe het hoort.

### 3.2. Clustering van maatregelen in de wet Belastingplan

In het advies bij het Belastingplan 2022 wees de Afdeling advisering erop dat zij al meermalen had opgemerkt dat in een wetsvoorstel inzake het belastingplan alleen maatregelen moeten worden opgenomen waarmee een wezenlijk budgettair belang is gemoeid, waarbij het budgettaire effect hoofddoelstelling is en welke een direct verband vertonen met de begroting.<sup>373</sup> Een koppeling van een veelheid van maatregelen in één wetsvoorstel heeft immers ook tot gevolg dat de Eerste Kamer de mogelijkheid wordt ontnomen een separaat politiek eindoordeel te vellen over de eigenstandige maatregelen.

<sup>372</sup> Bijvoorbeeld de op 17 mei 2024 ingediende Wijzigingswet SZW-wetten BES 2024, Kamerstukken II, 2023/24, 36 557. De evenmin aan de augustusbesluitvorming gekoppelde onderhoudswet Belastingplan BES-eilanden 2025 is wel ingediend op Prinsjesdag (Kamerstukken II, 2024/25, 36 604).

<sup>373</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 2.

De Afdeling wees erop dat tot het opnemen van diverse inhoudelijke onderwerpen in één (verzamel)wetsvoorstel in principe slechts dient te worden overgegaan indien:

- de verschillende onderdelen samenhang hebben;
- de verschillende onderdelen niet van een omvang en complexiteit zijn die een afzonderlijk wetsvoorstel rechtvaardigen; en
- het op voorhand niet de verwachting is dat één van de onderdelen dermate politiek omstreden is dat een goede parlementaire behandeling van andere onderdelen in het geding komt.

Zij observeerde dat diverse in het Belastingplan 2022 opgenomen voorstellen zich niet leenden voor opname in een verzamelwet. Het kabinet erkende in het nader rapport dat dit ertoe kan leiden dat het parlement in mindere mate in staat wordt gesteld een separaat politiek oordeel te vellen over de eigenstandige wetsvoorstellen en haalde de door de Afdeling genoemde voorstellen uit het belastingplan en diende deze als separate voorstellen in.<sup>374</sup>

In het pakket Belastingplan 2024 nam de regering vanwege haar demissionaire status zo veel mogelijk voorstellen in afzonderlijke wetten op. Dit was een verbetering ten opzichte van eerdere jaren. In het Belastingplan 2025 waren echter weer omvangrijke, complexe en/of politiek omstreden voorstellen opgenomen waarvoor volgens de Afdeling advisering een separaat wetsvoorstel het aangewezen instrument was.<sup>375</sup> Zo was van de in aantal pagina's wet- en toelichting relatief omvangrijke en pas per 1 januari 2026 ingaande BTW-tariefverhogingen voor cultuur en logies duidelijk dat dit een politiek gevoelig onderwerp was. Dit riep ook in herinnering dat toen in het Belastingplan 2012 een BTW-tariefverhoging voor cultuur werd voorgesteld, dit bijna het hele voorstel in de Eerste Kamer liet stranden.<sup>376</sup> Uit het nader rapport blijkt echter dat het voorkomen dat de BTW-maatregel zou worden weggestemd een belangrijke reden was om deze in het Belastingplan op te nemen. Zonder de BTW-tariefverhoging zou de dekking van het koopkrachtpakket deels wegvallen.<sup>377</sup> Ook viel op dat het cluster aan klimaatmaatregelen in het Belastingplan 2025 was opgenomen en niet, zoals in 2023, in een afzonderlijke fiscale klimaatwet.

Juist omdat we momenteel te maken hebben met een coalitie zonder meerderheid in de Eerste Kamer is het belangrijk om zorgvuldig met politiek gevoelige voorstellen om te gaan. Het zou goed zijn als het kabinet strak de hand zou houden aan de eigen uitgangspunten dat wat grotere, politiek gevoelige en niet op 1 januari van het

<sup>374</sup> Kamerstukken II 2021/22, 35 927, nr. 4, p. 4.

<sup>375</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 4, p. 5.

<sup>376</sup> Zie [https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/32504\\_belastingplan\\_2011](https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/32504_belastingplan_2011).

<sup>377</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 4, p. 5-6.

komende jaar ingaande voorstellen in een afzonderlijk wetsvoorstel worden opgenomen met een zorgvuldig besluitvormingsproces met voldoende ruimte voor het parlement en een internetconsultatie.

Ook hier is een rol voor de Tweede Kamer die er immers door middel van een amendement voor kan zorgen dat een cluster van maatregelen uit het belastingplan wordt gehaald en dan dus als zelfstandig wetsvoorstel moet worden ingediend als het kabinet de maatregelen verder wil brengen. Voor de Eerste Kamer rest immers alleen de nucleaire optie van het verwerpen van het gehele belastingplan.

## 4. Internationaal: supranationale regelgeving

De afgelopen jaren was er, met name voor wat betreft belastingheffing van multinationals, een tendens dat fiscale wetgeving niet primair in Den Haag werd gemaakt, maar in EU of G20/OESO Inclusive Framework (hierna: IF) verband. Dit betreft bijvoorbeeld ATAD1<sup>378</sup> en ATAD2,<sup>379</sup> het BEFIT-voorstel<sup>380</sup> en de Pijler 2 regels.<sup>381</sup> Belastingheffing van multinationale bedrijven is inmiddels ook een politiek hot item. Dat bracht een eigen dynamiek met zich, zoals strakke deadlines om het politieke momentum te behouden. Hierin lijkt niet altijd voldoende ruimte voor nationale parlementen en andere nationale checks and balances. Weliswaar wordt dergelijke EU- en supranationale regelgeving via het normale legislatieve proces in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerd, maar het is de vraag of het Nederlandse parlement zijn constitutionele rol in deze constellatie voldoende inhoud kan geven en wat het zelf kan doen om zijn positie te verbeteren.

### 4.1. EU-regelgeving

Als EU-regelgeving de Tweede Kamer bereikt in de vorm van een implementatiewet, is er, buiten nationale keuzes die de regering op grond van de richtlijn mag maken, feitelijk geen mogelijkheid voor aanpassingen of – en dat geldt ook voor de Eerste Kamer – om het wetsvoorstel te verwerpen. Dit betekent dat het parlement er belang bij heeft om eerder, wanneer de Europese Commissie een voorstel doet, zich hierin te verdiepen en te trachten het Nederlandse standpunt te beïnvloeden. Hierbij is enerzijds het voor fiscale voorstellen geldende unaniniteitsvereiste van belang. Dat zou moeten garanderen dat het parlement niet met fiscale richtlijnen en verordeningen kan

<sup>378</sup> Richtlijn (EU) 2016/1164 van 12 juli 2016.

<sup>379</sup> Richtlijn (EU) 2017/952 van 29 mei 2017.

<sup>380</sup> Richtlijnvoorstel COM/2023/532.

<sup>381</sup> <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

worden geconfronteerd waar de Nederlandse regering tegen heeft gestemd. Hierna zal ik echter bespreken dat deze waarborg niet altijd goed werkt. Anderzijds is van belang dat het parlement zich proactief opstelt, waarvoor het inspiratie kan opdoen bij de Scandinavische collega-parlementen. Ook dit bespreek ik.

#### 4.1.1. *Unanimitatsvereiste*

Richtlijnen en verordeningen die belastingen betreffen, moeten op grond van art. 113 en art. 115 VwEU met eenparigheid van stemmen worden aangenomen. Dit vereiste past bij het uitgangspunt dat belastingen een soevereine aangelegenheid van lidstaten zijn en garandeert nationale betrokkenheid bij de totstandkoming van deze regelgeving.

Het unanimiteitsvereiste kan het echter met 27 lidstaten lastig maken om tot besluitvorming te komen, zeker als lidstaten hun fiscale veto strategisch inzetten om op andere gebieden hun zin te krijgen. Daarom zijn er verschillende pleidooien om het unanimiteitsvereiste te vervangen door een gekwalificeerde meerderheid volgens de gewone wetgevingsprocedure. In 2019 stuurde de Europese Commissie bijvoorbeeld een mededeling hierover aan het Europees Parlement en de lidstaten.<sup>382</sup> De lidstaten waren echter verdeeld.<sup>383</sup> Het Nederlandse kabinet was niet enthousiast en onderstreepte dat belastingheffing essentieel is voor een soevereine staat en een goed werkende maatschappij en dat daarom beslissingsbevoegdheid over eigen fiscale regelgeving essentieel is.<sup>384</sup> Tevens nam de Tweede Kamer diverse moties aan die erop neerkwamen dat het kabinet niet moest meewerken aan het afstappen van de unanimiteit.<sup>385</sup>

De Europese Commissie gaf in 2019 ook aan zo nodig bereid te zijn om, onder de daarvoor geldende strikte voorwaarden, art. 116 VWEU te gebruiken. Volgens de Commissie biedt dit artikel de mogelijkheid voor besluitvorming met gekwalificeerde meerderheid om concurrentievervalsingen door verschillende belastingvoorschriften uit de weg te ruimen, als dit niet in overleg met de lidstaten kan worden geregeld.<sup>386</sup> Tot op heden heeft de Europese Commissie hiervan geen gebruik gemaakt. De

<sup>382</sup> Mededeling van 15 januari 2019, COM(2019) 8.

<sup>383</sup> Kamerstukken I 2020/21, 21 501-02, CV, p. 6.

<sup>384</sup> Kamerstukken I 2020/21, 21 501-02, CV, p. 6.

<sup>385</sup> Onder andere Kamerstukken II 2018/19, 21 501-02, nr. 1920, Kamerstukken II 2019/21, 21 501-07, nr. 1653 en Kamerstukken II 2020/21, 21 501-20, nr. 1599.

<sup>386</sup> Zie ook Joachim Englisch, Article 116 TFEU – The Nuclear Option for Qualified Majority Tax Harmonization? EC Tax Review, 29, nr. 2, 2020, p. 58-61. Hij concludeerde: "On balance, Article 116 TFEU does indeed constitute the nuclear option for qualified majority tax reform in Europe, albeit certainly not for the full range of projects that are on the ambitious tax policy agenda of the new Commission. However, as with any type of nuclear option, its use needs to be carefully pondered, both legally and politically."

Europese Commissie heeft echter wel andere grondslagen gebruikt voor wat in feite fiscale regelgeving was. Zo was de verplichting tot openbare country-by-country-reporting niet een aanpassing van de administratieve bijstandsrichtlijn (DAC),<sup>387</sup> waarin eerder wel de *verplichte country-by-country-reporting* was opgenomen (DAC4). In plaats daarvan werd de financiële verslaggevingsrichtlijn aangepast<sup>388</sup> met als juridische basis art. 50, lid 1, VwEU. Daarvoor was een gekwalificeerde meerderheid voldoende. Verschillende lidstaten maakten hiertegen bezwaar. Ook de Juridische Dienst van de Raad vond dat het doel van de maatregel duidelijk het ontmoedigen van belastingontwijking was en art. 115 VwEU de passende basis.<sup>389</sup> Vervolgens werden wat aanpassingen in de preambules van de richtlijn gemaakt en werd deze aangenomen met gekwalificeerde meerderheid, met tegenstemmen van Zweden en Cyprus en onthouding van Tsjechië, Ierland, Luxemburg en Malta. Deze landen verklaarden dat ze ongeacht hun steun voor belastingtransparantie, zorgen hadden over de juridische basis.<sup>390</sup> Kroatië legde een vergelijkbare verklaring af en voegde daaraan toe dat dit geen precedent mocht vormen voor stemming met gekwalificeerde meerderheid in het toekomstige besluitvormingsproces inzake belastingaangelegenheden.<sup>391</sup>

Een ander voorbeeld is de tijdelijke solidariteitsbijdrage die was opgenomen in de Verordening betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen.<sup>392</sup> De basis voor deze verordening was art. 122, lid 1, VwEU, waardoor slechts een gekwalificeerde meerderheid nodig was. De Verordening vermeerde zorgvuldig het woord belasting. In de Nederlandse tekst leidde dit tot de bijzondere kunstgreep dat de definitie van 'solidariteitsbijdrage' in art. 2, lid 19 sprak over het 'aanpakken' van een surplus aan winsten. De normale terminologie in een wettelijke bepaling zou uiteraard 'belasten' zijn, maar dat was gezien de gekozen basis lastig. De Nederlandse wetgever had het in de toelichting bij het implementatiewetsvoorstel overigens wel gewoon over het belasten van het surplus aan winsten<sup>393</sup> en ook de wet definieert de bijdrage in art. 11 als een belasting. Slowakije en Polen stemden tegen de Verordening. Hongarije maakte in een verklaring een voorbehoud bij de keuze van de rechtsgrond van de verordening en vond dat art. 122 VwEU niet de enige rechtsgrond kon zijn voor de solidariteitsbijdrage die bepalingen van fiscale aard omvat en daarom met

<sup>387</sup> Richtlijn 2011/16/EU van 15 februari 2011.

<sup>388</sup> Richtlijn (EU) 2021/2101 van 24 november 2021.

<sup>389</sup> Opinion 11 November 2016, 2016/0107/(COD), FISC 194.

<sup>390</sup> [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST\\_14038\\_2019\\_ADD\\_1](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_14038_2019_ADD_1).

<sup>391</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11832-2021-ADD-1/nl/pdf>.

<sup>392</sup> Verordening (EU) 2022/1854 van 6 oktober 2022.

<sup>393</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 235, nr. 3, p. 1.

eenparigheid van stemmen zou moeten worden vastgesteld.<sup>394</sup> Inmiddels heeft het Belgische Grondwettelijk Hof prejudiciële vragen gesteld over deze basis.<sup>395</sup>

Het probleem van het omzeilen van het unanimititeitsvereiste is dat dit kan betekenen dat ondanks dat een lidstaat tegen een fiscale maatregel heeft gestemd en het parlement tegen de maatregel is, het parlement met de implementatiewetgeving moet instemmen omdat anders de Europese Commissie een infractieprocedure tegen de lidstaat kan starten.

#### **4.1.2. *Betrokkenheid van parlementen bij totstandkoming van Europese regelgeving***

Het Europese Parlement heeft bij fiscale regelgeving op grond van art. 113 VwEU en art. 115 VwEU slechts het recht geraadpleegd te worden. Dat die raadpleging niet altijd even serieus wordt genomen bleek toen ter zake van de zevende wijziging van de administratieve bijstandsrichtlijn (DAC8) de Raad al tot politieke overeenstemming kwam voordat het Europese Parlement met zijn advies kwam. Dit tot ongenoegen van het Europese Parlement, maar meer dan een boze brief schrijven, kon het niet.<sup>396</sup> Deze volksvertegenwoordiging kan dus 'no taxation without representation' niet waarborgen. De nationale parlementen hebben deze verantwoordelijkheid ook voor fiscale EU-regelgeving.

In art. 12 VEU en het eerste en tweede protocol bij het VwEU zijn bepalingen opgenomen om de betrokkenheid van nationale parlementen bij de totstandkoming van EU-regelgeving te bevorderen. Zo is er het recht om geïnformeerd te worden en voorstellen voor regelgeving te ontvangen en het recht om binnen acht weken na de indiening van een voorstel bezwaar te maken uit een oogpunt van subsidiariteit, ook wel de 'gele kaart procedure' genoemd. Als voldoende nationale parlementen hun gele kaart gebruiken, moet de Europese Commissie het voorstel heroverwegen. Als het voorstel wordt gehandhaafd, moet de Europese Commissie onderbouwen waarom het voldoet aan de subsidiariteitsvereisten. Nationale parlementen kunnen de Europese Commissie dus niet dwingen om een voorstel in te trekken.

<sup>394</sup> <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/CM-4715-2022-INIT/nl/pdf>. Zie in deze zin ook D.J. van Bergen, Solidariteitsbijdrage of solidariteitsbelasting? WFR 2023/232 en Bastien Lignereux, Is the EU Contribution on Windfall Profits Based on the Right Treaty Provision?, Intertax 51, nr. 11, 2023.

<sup>395</sup> C-358/24, Varo Energy Belgium e.a.

<sup>396</sup> Elodie Lamer, MEPs complain to Council and Commission about DAC8 process, Tax Notes International 12 juni 2023, p. 1510.

Op basis van nationale regelgeving kunnen parlementen echter wel een grotere of kleinere rol hebben bij de totstandkoming van het standpunt dat hun regering inneemt in de onderhandelingen in de Europese Raad. Zo moet de Deense regering onderhandelingsmandaten ontvangen van een parlementaire commissie voorafgaand aan belangrijke onderhandelingen en voordat het Deense standpunt wordt vastgesteld.<sup>397</sup> Het systeem bevat waarborgen dat, anders dan bijvoorbeeld in Nederland,<sup>398</sup> de regering geen standpunt kan innemen waar de meerderheid in het parlement tegen is. De Zweedse regering krijgt eveneens een mandaat, dat weliswaar niet juridisch bindend is, maar dat de regering wel geacht wordt te volgen. Commissies van het Zweedse parlement beoordelen ieder Europees voorstel op subsidiariteit, niet alleen vanuit juridisch, maar ook vanuit politiek oogpunt, waarbij dit begrip breed wordt opgevat.<sup>399</sup> Het Zweedse parlement vormt zich derhalve al in de onderhandelingsfase een oordeel over voorstellen. Het verbaast dan ook niet dat dit parlement een van de actiefste gebruikers van de gele kaart procedure is.

Volgens een document van de onderzoeksdienst van het Europese Parlement is slechts een kwart van de nationale parlementen in een positie als die van het Deense en Zweedse parlement.<sup>400</sup> Het is echter ook aan parlementen zelf om die rol te nemen of, indien nodig, bijvoorbeeld via een initiatiefvoorstel, op te eisen. Het Nederlandse parlement wordt bijvoorbeeld via zogenoemde BNC-fiches en geannoteerde verslagen van de Ecofin-vergaderingen op de hoogte gehouden van regeringsstandpunten. Het heeft echter geen formele rol en is ook zelf niet altijd even proactief als het op de hoogte wordt gesteld van Europese fiscale voorstellen. Op grond van art. 4 Nederlandse goedkeuringswet van het Verdrag van Lissabon<sup>401</sup> heeft elk van de beide kamers de mogelijkheid om binnen twee maanden te besluiten dat zij het voorstel van zodanig politiek belang acht, dat zij over de behandeling daarvan op bijzondere wijze wenst te worden geïnformeerd.

Een eenvoudige stap voor het Nederlandse parlement zou bijvoorbeeld zijn dat de Vaste Tweede Kamercommissie voor Financiën direct als de Europese Commissie een fiscaal voorstel indient en naar het parlement stuurt, dit voor overleg agendeert. Hier is geen wetswijziging voor nodig, maar het geeft het parlement wel de mogelijkheid

<sup>397</sup> <https://www.thedanishparliament.dk/en/committees/committees/the-european-affairs-committee>.

<sup>398</sup> Waar de regering bijvoorbeeld ondanks een aangenomen motie om tegen de nieuwe Europese toelating van glyfosfaat te stemmen, zich van stemming onthield (zie Dylan van Bekkum, Nederland onthoudt zich opnieuw bij Europese stemming over glyfosfaat, de Volkskrant, 16 november 2023).

<sup>399</sup> Jørgen Hettne, The Swedish parliament - Critical to European Integration? In: Paola Bilancia (red.), The role of national parliaments in the European integration process, Deventer: Wolters Kluwer, 2016, p. 119-130.

<sup>400</sup> Yann-Sven Rittelmeyer en Anna Crawford, The Swedish Parliament and EU affairs, European Parliamentary Research Service, Linking the Levels Unit, PE 739.216, december 2022 [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/739216/EPRS\\_BRI\(2022\)739216\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2022/739216/EPRS_BRI(2022)739216_EN.pdf).

<sup>401</sup> Rijkswet van 10 juli 2008, houdende goedkeuring van het op 13 december 2007 te Lissabon totstandgekomen Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, met Protocolen en Bijlagen (Trb. 2008, II), Stb. 2008, 301.

om in een vroegtijdig stadium invloed uit te oefenen op het regeringsstandpunt. Dit geldt eveneens voor het actief gebruik maken van de subsidiariteitsprocedure. Voor verdergaande bevoegdheden zoals het geven van een mandaat en het onmogelijk maken dat de regering tegen de wil van een parlementaire meerderheid een standpunt inneemt, zijn wel wetwijzigingen nodig, maar desgewenst kan het parlement die zelf initiëren.

Een andere mogelijkheid die zowel de regering als het parlement hebben, is gebruik te maken van de mogelijkheid die art. 21a Wet op de Raad van State biedt aan zowel ministers als beide Kamers om de Afdeling advisering om voorlichting te vragen in aangelegenheden van wetgeving en bestuur. Dit kan ook een commissievoorstel voor een verordening of een richtlijn betreffen.<sup>402</sup> Dit lost het nadeel op dat de Raad van State normaalgesproken pas adviseert over de Nederlandse implementatiewetgeving, wanneer de onderhandelingen al zijn afgerond.

#### 4.2. Wetgeving gebaseerd op IF-regels: Pijler 2

Waar de nationale parlementen in de EU-constellatie informatierechten hebben en de mogelijkheid tot het starten van een gele kaart procedure, hebben nationale parlementen geen enkele formele positie in de onderhandelingen van het IF. In die constellatie is er ook geen met het Europees parlement vergelijkbaar gremium. Anders dan bij EU-richtlijnen en EU-verordeningen wordt er geen concreet voorstel openbaar gemaakt voordat de IF-onderhandelingen beginnen. Meer nog dan in EU-verband vinden alle relevante activiteiten achter gesloten deuren plaats. Parlementen worden als ze niet zelf alert zijn, geconfronteerd met regels waarmee ze niet meer kunnen doen dan akkoord gaan, zeker als die regels, zoals bij Pijler 2, zijn neergelegd in een EU-richtlijn die de lidstaten moeten implementeren.

Dit betekent dat de rol van de ambtenaren die de teksten feitelijk uitonderhandelen groot is, groter dan de trias politica misschien verdraagt. Yañez waarschuwt in dit kader voor de overdracht van soevereiniteit van volksvertegenwoordigers aan toevallige vertegenwoordigers van de regering die in internationale organisaties en onderhandelingsfora werken en dat dit de democratische controle op fiscaal beleid kan

<sup>402</sup> Dit komt niet vaak voor en de Afdeling is terughoudend in dergelijke voorlichting, maar een voorbeeld hiervan is de Voorlichting over het Commissievoorstel voor een verordening van het Europees Parlement in verband met de proportionaliteit, rechtszekerheid, legaliteit en zorgvuldigheid daarvan en de effecten van het voorstel op systematiek van het Nederlandse bestuursrecht, van 2 oktober 2024, W18.24.00121/IV naar aanleiding van een voorlichtingverzoek van 24 mei 2024 over het Commissievoorstel voor de screeningsverordening.

ondermijnen.<sup>403</sup> De Wilde waarschuwde in 2020 dat Pijler 2 van een te grote relevantie was om de uitkomsten te laten afhangen van bureauropolitieke processen.<sup>404</sup> Wiman citeerde in dit kader een OESO-ambtenaar die hem vertelde: 'if we have reached a compromise in an OECD group, then we must stick to it, and our parliaments must enact the subsequent laws.'<sup>405</sup> Feitelijk was dit ook wat de staatssecretaris de leden van de Eerste Kamer vertelde toen zij bij de behandeling van de Wet minimumbelasting 2024 vragen stelden over democratische waarborgen en betrokkenheid van het parlement. In mijn woorden: u bent te laat en had uw hand eerder moeten opsteken toen wij u tussen 2018 en 2023 via Kamerbrieven op de hoogte stelden van de Pijler 2 ontwikkelingen.<sup>406</sup> De Wilde wees in zijn commentaar op deze brief op zijn eerdere commentaren waarin hij had gewaarschuwd dat volksvertegenwoordigers het belang van de Pijler 2 ontwikkelingen nog niet bepaald hadden opgepikt. Hij maakte hierbij een vergelijking met 'wakker worden in de trein voorbij Zwolle en dan ontdekken dat we in Utrecht zomaar op de interciti naar Groningen zijn gestapt en dan maar gaan discussiëren of deze daar om 2 voor of om 2 over zal aankomen'.<sup>407</sup>

Dit vraagt alertheid van het parlement op dergelijke internationale ontwikkelingen. Afwachten tot feitelijk alleen nog kan worden ingestemd met het wetsvoorstel, lijkt geen aantrekkelijk alternatief. Informatiebrieven van de regering vormen daarom idealiter aanleiding voor de Vaste commissie voor Financiën voor discussies, doorvragen en invloed uitoefenen op de Nederlandse onderhandelingspositie. Feit is natuurlijk dat het parlement hierbij een informatieachterstand heeft, omdat in IF-verband geen conceptteksten openbaar worden gemaakt. Dit maakt het proces niet alleen voor het parlement, maar ook voor de media en het bredere publiek intransparant. Wiman vond dat er een betere balans gevonden moest worden tussen een efficiënt proces in IF-verband en de democratische waarborgen, waarbij nationale parlementen proactiever moeten worden, indirect via hun overheden en direct door mee te doen met openbare consultaties van de OESO.<sup>408</sup> Hier ligt dus niet alleen een taak voor de Nederlandse regering, maar ook voor het parlement als zij haar taak als medewetgever beter wil kunnen uitoefenen.

<sup>403</sup> Felipe Yañez, The importance of democratic legitimacy in international tax decisions, *Tax Notes International* 18 September 2023, p. 1545.

<sup>404</sup> Maarten de Wilde, Reactie staatssecretaris op herziening van het internationale winststelsel, *NTFR* 2020/615.

<sup>405</sup> Bertil Wiman, Klaus Vogel Lecture 2022: Who should be in the driver's seat in developing international tax norms – civil servants or national parliaments, *Bulletin for International Taxation* 77, nr. 4, 2023, p. 159.

<sup>406</sup> Kamerstukken I 2023/24, 36 369, C, p. 2-4.

<sup>407</sup> M.F. de Wilde, Aanbiedingsbrief antwoorden Kamervragen over BNC-fiche minimumniveau aan belastingheffing (Pijler 2), *NTFR* 2022/1446.

<sup>408</sup> Bertil Wiman, Klaus Vogel Lecture 2022: Who should be in the driver's seat in developing international tax norms – civil servants or national parliaments, *Bulletin for International Taxation* 77, nr. 4, 2023, p. 162.

## 5. Conclusie

Kabinet en parlement hebben beide de verantwoordelijkheid dat het legaliteitsbeginsel niet alleen formeel, maar ook feitelijk gestalte kan krijgen. Het zou wenselijk zijn dat het kabinet terughoudender omgaat met opname van maatregelen in het (pakket) belastingplan en daadwerkelijk werk maakt van spreiding van wetsvoorstellen en langere wetgevingsprocessen. De Tweede Kamer lijkt zijn tanden te moeten laten zien om dit te laten gebeuren, moties lijken onvoldoende tot verandering te leiden. In internationaal verband is het belangrijk dat de Europese Commissie het unanimitéitsvereiste respecteert en fiscale wetgeving niet via een andere basis tracht door te zetten. Het is belangrijk dat het kabinet het parlement goed blijft voorlichten over EU- en IF-voorstellen. De Vaste Commissie voor Financiën kan zich in positie brengen door nieuwe voorstellen zo spoedig mogelijk binnen de termijn van acht weken diepgaand te bespreken met het kabinet om zo zijn eigen positie te bepalen en het onderhandelingsstandpunt van het kabinet te kunnen beïnvloeden. Eventueel kan hierbij om voorlichting worden gevraagd aan de Afdeling advisering van de Raad van State. Verdergaande bevoegdheden zijn ook mogelijk zoals de Scandinavische voorbeelden laten zien, maar daarvoor is een wetswijziging nodig.

# Drs. H.G. Roodbeen

## De Belastingdienst

*Drs. H.G. (Harry) Roodbeen*

*De auteur is hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken bij de Belastingdienst.*

In deze bijdrage geeft de auteur in sneltreinvaart een overzicht van relevante fiscale en andere ontwikkelingen die de afgelopen decennia invloed hebben gehad op de werkwijze en attitude van belastinginspecteurs.

### 1. Inleiding

Het thema van dit hoofdstuk is de ontwikkeling van de Belastingdienst in de afgelopen decennia vanuit maatschappelijk en juridisch perspectief. Wat doe je dan tegenwoordig eerst als tekstschrijver? Je vraagt Chat GPT. Met als uitkomst dat Chat GPT de oprichting van de FIOD kennelijk als belangrijk moment in de jaren '90 van de vorige eeuw plaatst, is het wellicht toch beter als ik aan de hand van mijn eigen ervaringen een beschrijving geef. Niets ten nadele van de FIOD overigens, maar die bestaat al sinds 1945. Toch is het overzicht van Chat GPT interessant omdat termen als digitalisering, klantgerichtheid, transparantie, maar ook affaires genoemd worden. Die termen zijn zeker relevant geweest voor de Belastingdienst in de afgelopen decennia. Ik geef in dit essay in sneltreinvaart een overzicht van relevante fiscale en andere ontwikkelingen die de afgelopen decennia invloed hebben gehad op de werkwijze en attitude van belastinginspecteurs. Hierbij kies ik niet voor een academische insteek, maar baseer ik mij op mijn eigen ervaringen. Aan de hand van deze ontwikkelingen is deze bijdrage mijn persoonlijke verklaring waarom de Belastingdienst de organisatie is die het is en mijn persoonlijke schets van wat er thans van de belastinginspecteur wordt gevraagd.

Ik geef hieronder eerst een korte schets van de Belastingdienst in de jaren '80 en '90 van de vorige eeuw (par. 2). Daarna werk ik naar het heden toe met de bespreking van internationale (par. 3) en nationale ontwikkelingen (par. 4), gevolgd door een conclusie (par. 5) waarin ik nadrukkelijk op de toekomst reflecteer.

## 2. De jaren '80 en '90

In mijn eerste jaren bij de Belastingdienst, eind jaren '80 bekeken we alle aangiften nog met het menselijke, professionele oog. Ervaren collega's bepaalden welke aangiften 'uitgeschoten' werden en aan een nader onderzoek onderworpen moesten worden. De discussies en procedures tussen adviseurs en inspecteurs<sup>409</sup> gingen over het materiële belastingrecht. Belastingconstructies in het MKB werden getackeld aan de hand van vermogensvergelijkingen. De menselijke maat was ingebakken in de persoonlijkheid van de belastinginspecteur. Als je geluk had als belastingplichtige dan had je een soepele behandelaar die je het voordeel van de twijfel gunde. Als je pech had, kreeg je een stagiair op je dak die wilde bewijzen dat hij 'streng edoch rechtvaardig' was. Maar er waren grote kenteringen aanstaande. Computers werden uitgerold, hoewel deze vaak nog maanden in de kelder stonden – want wat moest je er precies mee? –, maar toch, de digitalisering was aanstaande.<sup>410</sup> Die digitalisering zou een grotere schakelfunctie worden om gegevensstromen aan inkomensstromen te koppelen en om een geformaliseerd financieel belang te kunnen verbinden aan administratieve feiten.<sup>411</sup> Niet langer zouden aangiften handmatig worden 'uitgeworpen'; een systeem zou dat werk doen op grond van vooraf bepaalde uitworpredenen. IT zou, met andere woorden, een grotere functie krijgen in het selecteren en automatisch behandelen van binnenkomende aangiften en is daarmee een voorname taak gaan innemen in de systematiek van heffing.

De diverse belastinginspecties van de Belastingdienst, zoals de inspectie vennootschapsbelasting, waren gespecialiseerd in één belastingmiddel. In zoverre was de Belastingdienst in de jaren '80 van de vorige eeuw een klassieke overheidsorganisatie: hiërarchisch en gericht op het eigen werkproces. De inspecties werden in 1990 opgeheven en gingen op in diverse doelgroepdirecties en eenheden zoals Ondernemingen, Grote Ondernemingen en Particulieren. Bij deze herstructurering maakte de belastingmiddelgerichte aanpak van de Belastingdienst plaats voor een 'klantgerichte' aanpak. Het fundamentele vertrekpunt verschoof naar 'helpen'. Nieuwe inzichten in de fiscale rechtshandhaving leidden ertoe dat de Belastingdienst het uitgangspunt ging hanteren dat de meeste mensen bereid zijn belasting te betalen,

<sup>409</sup> Ik gebruik hier om nostalgische redenen de term belastinginspecteur en Belastingdienstmedewerker door elkaar. Thans heeft de inspecteur, zoals is bedoeld in art. 2, lid 3, onderdeel b, AWR de bevoegdheid om belastingaanslagen op te leggen (vgl. art. 11 AWR). Deze bevoegdheid is op grond van art. 5 Uitv.reg. Belastingdienst toegekend aan de in dat artikel bedoelde algemeen directeuren van de verschillende organisatieonderdelen.

<sup>410</sup> Tom Pfeil bespreekt dit onder de noemer van de 'digitale revolutie', zie T. Pfeil, *Op gelijke voet: de geschiedenis van de Belastingdienst*, Deventer: Kluwer 2013, hoofdstuk 5.

<sup>411</sup> Zie daarover R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen: tussen droom en daad*, Rede waarvan een verkorte versie is uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van bijzonder hoogleraar, Den Haag: SDU 2016, hoofdstuk 2.

maar dat zij moeite hebben met de ingewikkelde regelgeving.<sup>412</sup> Uit die periode stamt ook de bekende en onderhand historische slogan 'leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker', die in reclamespots van de Belastingdienst werd gebruikt.<sup>413</sup> Afgezien van het gebruik van het woord 'klant' was deze reorganisatie zeer succesvol. Er ontstond betere samenwerking tussen de diverse spelers binnen de Belastingdienst, zoals tussen accountants en de in verschillende middelen gespecialiseerde inspecteurs en invorderaars. Het 'esprit de corps' van de verschillende beroepsgroepen nam wel af, nu niet langer werd samengewerkt op middel maar op doelgroep. De Belastingdienstmedewerker werd geboren. De behandeling van rulings werd gecentraliseerd in Rotterdam. Kennisgroepen werden breed uitgerold.<sup>414</sup>

Op het fiscale vlak begon ook het formele recht steeds meer terrein te winnen. Eind jaren '70 van de vorige eeuw kwamen de 'doorbraakarresten'. De inspecteur diende zich te houden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Evengoed werd het formele recht door belastingadviseurs steeds vaker van stal gehaald om het fiscale gelijk te behalen. Het was in de eerste plaats het vertrouwensbeginsel dat sterk werd neergezet en het handelen van de inspecteur zou beïnvloeden. Uit het vertrouwensbeginsel volgt dat de inspecteur de administratieve verwachtingen honoreert die de inspecteur bij een belanghebbende ten aanzien van een door haar te volgen gedragslijn heeft opgewekt en waarop deze zich in redelijkheid mag beroepen.<sup>415</sup> Utlatingen en standpunten van de inspecteur werden daarmee juridisch relevant. De inspecteur moest in het oog houden dat een beroep op het vertrouwensbeginsel kon doorwerken naar latere aangiften. Ten tweede werd ook het gelijkheidsbeginsel steeds nadrukkelijker uitgedaagd.<sup>416</sup> Bij strijd tussen de wet en algemene beginselen van behoorlijk bestuur werd het mogelijk dat de wet moest wijken. Dit had een groot effect op het handelen van de Belastingdienst. Het was niet voldoende om de individuele zaak in afzondering te behandelen. De inspecteur moest zich vergewissen van de uitstraling naar soortgelijke zaken. De toepassing van het gelijkheidsbeginsel zorgde voor een roep om eenheid van beleid en uitvoering en leidde tot centralisatie van fiscale standpuntbepalingen door de Belastingdienst.

<sup>412</sup> DG Belastingdienst, *Doorlichting algemene beleidsdoelstelling Belastingdienst*, Ministerie van Financiën november 2010, <https://archief.rijksbegroting.nl/binaries/pdfs/beleidsdoorlichtingen/beleidsdoorlichtingen-06-2010/fin-beleidsdoorlichting-Belastingdienst.pdf>, p. 26.

<sup>413</sup> Belastingdienst, *de reorganisatie Belastingdienst 2003*, Den Haag, 2003, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-30300-IXB-39-b1.pdf>, par. 1.

<sup>414</sup> Als gevolg van de in 2003 doorgevoerde reorganisatie bij de Belastingdienst werden maatregelen getroffen om de kennisgroepen, waarvan er zo'n 70 waren, te professionaliseren. Zie Kamerstukken II, 28 600 IXB, nr. 26, Brief van de staatssecretaris voor Financiën van 3 september 2003 inzake kennisgroepen, DGB 2003-03704.

<sup>415</sup> HR 12 april 1978, ECLI:NL:PHR:1978:AX3264, ECLI:NL:PHR:1978:AC2432 en ECLI:NL:PHR:1978:AM4447.

<sup>416</sup> HR 14 maart 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX2759, BNB 1979/140 en HR 6 juni 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4573.

Een andere belangrijke ontwikkeling in de jaren '80 en '90 van de vorige eeuw was de steeds verdere internationalisering van het bedrijfsleven. Dit werkte niet alleen complexiteit in de hand maar leidde ook tot tax planning omdat slim gebruik gemaakt kon worden van de verschillende nationale systemen die niet op elkaar aansloten. Eigen vermogen omzetten in vreemd vermogen om de renteaftrek te gebruiken, het schuldig blijven van kapitaalstortingen en dividenduitdelingen, de opkomst van concern-financieringsmaatschappijen en de toenemende internationale aandacht voor verrekenprijzen zijn voorbeelden van deze ontwikkeling. Het Zweedse grootmoederarrest <sup>417</sup> bijvoorbeeld toonde de leer van 'verrekenprijzen' al ver voordat internationaal de discussies zouden starten en het arrest zou grote invloed hebben op de rulingpraktijk.

Ook buiten het internationale bedrijfsleven was tax planning niet weg te denken. Tax planning werd her en der zelfs nog gezien als een min of meer eerzame bezigheid. Het was de tijd van kasgeld- en holdingconstructies waar het MKB soms gebruik van maakte. Ook was het de tijd dat vermogende particulieren gebruik maakten van mantels en bloot eigendom van waardepapieren om de heffing over inkomsten uit vermogen te mitigeren. <sup>418</sup>

De Belastingdienst trok uiteraard ten strijde en riep constructiebestrijdingsgroepen in het leven die de problematiek centraal aanpakten. De Belastingdienst kon zich nog vooral bezig houden met zijn taak als toezichthouder en handhaver van het recht.

### 3. Internationale invloed

Inmiddels begon ook de internationale gemeenschap zich met de fiscale situatie in Nederland te bemoeien. In de EU kwam er een 'code of conduct' en mocht de 'Primarolo Group' maatregelen tegen belastingontwijking opschrijven. <sup>419</sup> Het Nederlandse rulingsysteem kwam als gevolg daarvan onder druk te staan en werd hervormd tot een APA/ATR praktijk. <sup>420</sup>

<sup>417</sup> HR 31 mei 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2866 (Zweedse grootmoederarrest).

<sup>418</sup> Zie bijvoorbeeld HR 7 februari 1979, ECLI:NL:HR:1979:AB7403, ECLI:NL:HR:1979:AX3000, ECLI:NL:PHR:1979:AX2911 en ECLI:NL:PHR:1979:AX292 waaruit volgde dat de waardeaanwinst van blote eigendommen en mantels niet kon worden belast als inkomsten uit vermogen.

<sup>419</sup> Resolution on a Code of Conduct for business taxation in the framework of the ECOFIN Council, adopted by the Council and the Representatives of the Governments of the Member States on 1 December 1997.

<sup>420</sup> Zie *Kamerstukken II*, 27 5050, nr. 1, Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 20 november 2000 inzake fiscale aspecten van het vestigingsklimaat in Nederland; Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/292M, *BNB* 2001/283 en Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001 nr. IFZ2001/293M, *BNB* 2001/284.

De EU-regelgeving begon zich ook in jurisprudentie steeds sterker in Nederland te manifesteren met als voorlopig hoogtepunt het Bosal arrest van 18 september 2003 van het Hof van Justitie waarin de wettelijke bepaling over niet aftrekbare kosten voor buitenlandse deelnemingen niet verenigbaar werd geacht met het EU-recht.<sup>421</sup> Het is een ontwikkeling die tot gevolg heeft dat het werkterrein voor de belastinginspecteur steeds breder wordt. Kennis van het materiële Nederlandse belastingrecht plus het formele recht waren niet meer voldoende. Ook kennis van het EU-recht was noodzakelijk, waaronder kennis van de EU verdragsvrijheden samenhangend met de interne markt<sup>422</sup> en de mensenrechten. De inspecteur kon niet meer probleemloos vertrouwen op de eigen nationale regelgeving zoals die was vastgesteld in het Nederlandse parlement. Immers, deze werd aan de hand van de Europese regelgeving – soms met behoorlijke gevolgen –<sup>423</sup> ter discussie gesteld met als voorlopige apotheose het box 3 Kerstarrest van 24 december 2021.<sup>424</sup>

Op het wereldtoneel buitelden de ontwikkelingen over elkaar heen. De G20 verklaarde in 2009 een einde aan het bankgeheim.<sup>425</sup> Internationale fiscale informatie-uitwisseling zou voortaan ook bankgegevens moeten bevatten. In sneltreinvaart werden verdragen aangepast en TIEA's (Tax Information Exchange Agreement) afgesloten.<sup>426</sup> Maar nog belangrijker was de boodschap die hiermee wordt uitgedragen. Belastingontwijking aanpakken staat hoog op de internationale agenda en dat zal ook zo blijven. Nederland kon enthousiast bijdragen aan de euforie bij internationale organisaties als de OESO. Dat werd anders bij de start van het Base Erosion en Profit Shifting project (BEPS) van de OESO in opdracht van de G20 in 2013.<sup>427</sup> Het verstrekken van zekerheid vooraf (rulings), hybride structuren, preferentiële regimes, het stond op de internationale agenda en trof ook Nederland met zijn APA/ATR praktijk. Nederland speelde met zijn internationale open economie en zijn daarop ingerichte fiscale systeem vaak een rol in internationale structuren. Het was ook de tijd van publicatie van dossiers waarin belastingontwijking een rol speelde, zoals de Panama Papers. Zowel in de politiek als in de samenleving werd belastingontwijking sterk veroordeeld en werd de mogelijke rol die Nederland daarin speelt niet meer geaccepteerd. Deze vele jaren durende discussie over onacceptabele belastingontwijking heeft effect op de perceptie die de maatschappij van de fiscaliteit heeft. Het heeft effect op het imago van de belastinginspecteur en de belastingadviseur.

<sup>421</sup> HvJ 18 september 2003, ECLI:EU:C:2003:479 (Bosal).

<sup>422</sup> Art. 26 VwEU.

<sup>423</sup> Wet spoedreparatie fiscale eenheid, *Stb* 2019, 175.

<sup>424</sup> HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 (Kerstarrest).

<sup>425</sup> G20, *London Summit: Leaders' statement*, 2 april 2009, <https://g7g20-documents.org/database/document/2009-g20-united-kingdom-leaders-leaders-language-london-summit-leaders-statement#section-1>.

<sup>426</sup> Zie voor een evaluatie: N. Johannesen en G. Zucman, 'The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown', (2014) 6 *American Economic Journal: Economic Policy* 65.

<sup>427</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing 2013.

Uiteindelijk werd als gevolg van het BEPS-project op vele terreinen de regelgeving aangepast. Voor de Belastingdienst was onder meer relevant dat de APA/ATR-praktijk wordt herzien: per afgegeven APA en ATR wordt voortaan een geanonimiseerde samenvatting gepubliceerd; de procedure van de afgifte van rulings werd gecentraliseerd en de activiteiten waarvoor een ruling wordt afgegeven, worden voortaan aan een strengere inhoudelijke toets onderworpen.<sup>428</sup> Tax planning door het internationale bedrijfsleven wordt niet meer geaccepteerd door de samenleving.

## 4. Nationale ontwikkelingen

Ook diverse nationale gebeurtenissen zouden het werk en de positie van de belastinginspecteur in belangrijke mate beïnvloeden. In 2004 speelde de Vinkenslagaffaire. De belastinginspecteur had praktische afspraken gemaakt om bij het woonwagenkamp Vinkenslag in moeilijke omstandigheden de juiste belastingheffing te kunnen benaderen. De samenleving en de politiek konden hiervoor weinig begrip opbrengen.<sup>429</sup> Binnen de Belastingdienst kwam er een zoektocht naar andere mogelijke 'contra legem' afspraken.<sup>430</sup> Die afspraken moeten vervolgens worden opgezegd. Daarbij ging het om afspraken die meestal waren gemaakt om op maat gesneden oplossingen voor bijzondere situaties te bieden. Directe consequenties van de Vinkenslagaffaire waren dat in de Algemene wet inzake rijksbelastingen een doelmatigheidsbepaling werd opgenomen (art. 64 AWR) en dat inspecteurs op een opfriscursus formeel recht werden gestuurd.<sup>431</sup> De Vinkenslagaffaire zou in de jaren erna echter de attitude van de inspecteur en de vrijheid die werd gevoeld om ingewikkelde situaties op te lossen, sterk beïnvloeden.

Een andere ontwikkeling is dat de Belastingdienst steeds meer werk ging maken van dienstverlening. In de eerste plaats ontstaat er een behoefte dat de Belastingdienst zich in een meer gelijkwaardige 'horizontale' positie zou gaan opstellen ten aanzien van het grootbedrijf. Ontstaan uit een breed gedeelde maatschappelijke behoefte om de kwaliteit van de dienstverlening van de Belastingdienst ten aanzien van grote ondernemingen te verbeteren, moest het horizontaal toezicht een einde maken aan nodeloos gestoei over de fiscale positie van het grootbedrijf.<sup>432</sup> 'Uitgaan van vertrouwen' en 'transparant met elkaar in gesprek zijn' werd het adagium. Ook bij het Midden-

<sup>428</sup> Kamerstukken II 2018/19, 25087, nr. 223, Brief van de Staatssecretaris van Financiën inzake internationaal fiscaal (verdrags)beleid.

<sup>429</sup> Zie bijv. *Handelingen II* 2003/04, nr. 57, p. 3777-3795 (debat over belastingvrijstaatjes).

<sup>430</sup> Kamerstukken II 2003/04, 29 643, nr. 2, Brief van de staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2005 inzake aanpak vrijplaatsen.

<sup>431</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën van 3 juni 2005 inzake aanpak vrijplaatsen, Kamerstukken II 2003/04, 29 643, nr. 2 en Wet van 20 december 2007, houdende wijzigingen van enkele belastingwetten en enige andere wetten, *Stb.* 2007, 563.

<sup>432</sup> Th.W.M. Poolen, 'Horizontaal toezicht vanuit het perspectief van de Belastingdienst', *TFO* 2009/16, par. 2 en 3.

en Kleinbedrijf krijgt horizontaal toezicht een plaats en worden convenanten gesloten met koepelorganisaties, fiscaal dienstverleners en brancheorganisaties. In de derde plaats ging de Belastingdienst ook bij de burgers – in de massale processen – innoveren op het gebied van dienstverlening. Regelgeving is complex en het aantal burgers en bedrijven dat een aangifte krijgt, is enorm toegenomen. Inmiddels doet ongeveer de helft van de burgers aangifte inkomstenbelasting. Om dat proces voor burgers te vergemakkelijken, is vanaf 2008 de gegevensverzameling van de Belastingdienst, oorspronkelijk aangelegd om contra-informatie te verzamelen ter controledoeleinden, ingezet voor de vooraf ingevulde aangifte inkomstenbelasting. In de vooringevulde aangifte laat de Belastingdienst zien welke gegevens hij van de burger heeft. Het is aan de burger om de vermelde gegevens te controleren, zo nodig te corrigeren en aan te vullen.<sup>433</sup> Dat vergemakkelijkt de aangifte inkomstenbelasting voor miljoenen huishoudens aanzienlijk.

De massaliteit van veel van de processen bij de Belastingdienst brengt ook een verandering teweeg in de manier waarop de Belastingdienst met de controle van aangiften omgaat. Aangiften kunnen al lang niet meer allemaal individueel door de medewerkers worden behandeld. Selectiesystemen zijn cruciaal waarbij op basis van geautomatiseerde risicoselectie de te behandelen aangiften worden aangewezen. Bovendien doen hersteloperaties zoals bij box 3 een groot beroep op de capaciteit van de Belastingdienst. Daarnaast heeft de Belastingdienst last van de wet van de remmende voorsprong: van een organisatie die met zijn automatisering voorop liep met de vooraf ingevulde aangifte naar een organisatie die zijn IT organisatie op orde moet zien te krijgen. Te meer, omdat – zoals gebleken is bij het Fraude signaleringssysteem (FSV) – de gegevensverwerking bij de Belastingdienst niet mee is ontwikkeld met de eisen die de privacywetgeving, de AVG en de toezichthouder AP daaraan stelt.

Het imago van de Belastingdienst als strenge maar rechtvaardige organisatie staat onder druk. In de sfeer van de omgang met de particuliere burger zal de toeslagen-affaire grote invloed hebben. Het rapport van de parlementair onderzoek 'Ongekend onrecht' heeft enorme gevolgen. Het zal de Belastingdienst tijd kosten om het vertrouwen terug te winnen. De Belastingdienst wordt opgesplitst. Toeslagen en Douane worden zelfstandige Directoraten Generaal. De Dienst Toeslagen voert een grote en langdurige hersteloperatie uit.

De Belastingdienst zet wel steeds meer de vensters naar buiten open en laat zien waar ze mee bezig is. Aan de Tweede Kamer worden technische briefings gegeven over de

<sup>433</sup> Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2008 inzake voorinvullen aangifte IB, DGB 2008-03608M en Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012, DGB 2008-2056, NTFR 2008/890, p. 22.

stand van de automatisering. Maar ook in de fiscaliteit zelf wordt de Belastingdienst transparanter. Samenvattingen van afgegeven rulings en de standpunten van kennisgroepen worden gepubliceerd en zijn openbaar.<sup>434</sup>

## 5. Conclusie en een vooruitblik

Was de Belastingdienst ooit een organisatie van rechtshandhaving en toezicht, nu wordt het steeds meer en meer een IT organisatie en een organisatie die aan dienstverlening doet en burgers en bedrijven – want zo heten de belastingplichtigen en klanten van vroeger weer gewoon – helpt in het complexe woud van de regelgeving en procedures.

Dé Belastingdienstmedewerker bestaat niet. Voor dienstverlening en hulp aan bedrijven en burgers zijn andere vaardigheden nodig dan voor het houden van toezicht en handhaving van het recht.

De vanzelfsprekendheid van de autoriteit van de Belastingdienst heeft aan kracht ingeboet. De inspecteur zal moeten accepteren dat de samenleving meekijkt en een mening heeft. Er is inmiddels een Inspectie belastingen toeslagen en douane<sup>435</sup> die toezicht houdt op de Belastingdienst en er is een belangenbehartiger voor belastingplichtigen die individuele belastingplichtigen gaat helpen.

De digitalisering zal een steeds grotere invloed krijgen. Ook op de wijze waarop belasting wordt geheven. Het streven voor de verdere toekomst zal moeten zijn om belastingheffing zo automatisch mogelijk te laten plaats vinden.

De verder ontwikkeling van generatieve AI zal kunnen helpen bij het oplossen van complexe problemen.

Eenvoudiger zal het voorlopig niet worden want daarvoor is een complete reset nodig van het belastingstelsel en zover zijn we nog niet. En in het toezicht zal de Belastingdienst hulp nodig hebben. De fiscale dienstverleners zullen daarbij een belangrijke rol kunnen gaan spelen.

Dit neemt niet weg dat Belastingdienst de rechtshandhaving hoog in het vaandel zal moeten blijven houden.

De Belastingdienstmedewerker zal zich nog meer dan ooit rekenschap moeten geven van het effect dat zijn handelen heeft op de individuele burger en dat in een omgeving

<sup>434</sup> Zie voor de standpunten van kennisgroepen: <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/>.

<sup>435</sup> <https://www.inspectiebt.nl/>.

waarin zijn autoriteit onder druk staat, het gedrag van de burger in zijn richting soms onheus is, wet- en regelgeving complex zijn en EU regelgeving en EVRM de bestaande wetgeving die keurig via parlementair proces in Nederland tot stand zijn gekomen ter discussie stelt. Daarbij oog blijven houden voor de menselijke maat, maar wel rechtsstatelijk en zonder te discrimineren. En dat alles zo transparant mogelijk. Voorwaar een ingewikkelde maar mooie taak.



Mr. C.B. Bavinck

# De rechtspraak: wat kunnen wij leren uit het verleden voor de toekomst<sup>436</sup>

*Mr. C.B. (Bernard) Bavinck*

*De auteur was tot september 2016 raadsheer in de Hoge Raad.*

De auteur staat stil bij de fiscale rechtspraak. Hij bespreekt enkele ontwikkelingen in de afgelopen periode. Die hebben ertoe geleid dat de taak van de rechtspraak er niet eenvoudiger op is geworden. Vervolgens wordt ingegaan op de vraag of die ontwikkelingen nopen tot aanpassingen in de fiscale rechtspraak voor de toekomst. De auteur komt met enkele suggesties.

## 1. Inleiding

In deze bijdrage bespreek ik eerst een aantal ontwikkelingen binnen de rechtspraak in de afgelopen jaren. Ik ga eerst in op een paar wetswijzigingen voor de rechtspraak. Daarna zal ik ingaan op een aantal ontwikkelingen die ervoor gezorgd hebben dat de taak van de rechtspraak en met name van de Hoge Raad zwaarder is geworden. Het tweede gedeelte van de bijdrage is toekomstgericht. Doordat sommige van de voorliggende problemen steeds gecompliceerder worden, moet m.i. worden stilgestaan bij de wijze waarop deze zaken met name door de Hoge Raad zo goed mogelijk kunnen worden aangepakt. Ik kom in dat verband met twee suggesties. Met name het toekomstgerichte gedeelte van de bijdrage is gebaseerd op mijn persoonlijke ervaringen. Die liggen vooral op het gebied van de vennootschapsbelasting. Maar wellicht gelden mijn conclusies ook voor andere rechtsgebieden. Ik realiseer mij dat een aantal observaties persoonlijk is en niet wetenschappelijk onderbouwd. Daarom is een andere benadering heel goed mogelijk. Ik meen echter wel dat een bezinning noodzakelijk is en daaraan zal mijn artikel, hoop ik, een bijdrage zijn.

<sup>436</sup> Veel dank ben ik verschuldigd aan H. Mezouar, die mij bij de behandeling van een aantal vragen heeft geholpen.

## 2. Wetswijzigingen voor de fiscale rechtspraak in de afgelopen periode

In deze paragraaf stip ik een paar belangrijke wijzigingen in de afgelopen jaren voor de fiscale procedure aan, te weten de invoering van een tweede feitelijke instantie en de invoering van art. 80a Wet RO. Verder ga ik in deze paragraaf kort in op de kwantitatieve toepassing van art. 80a Wet RO en art. 81 Wet RO.

### 2.1. Tweede feitelijke instantie

Per 1 januari 2005 is de tweede feitelijke instantie ingevoerd. Voordien was de enige feitelijke instantie het gerechtshof. Vanaf 2005 moet beroep worden ingesteld bij de rechtbank en is hoger beroep mogelijk bij het gerechtshof. Een belangrijke reden voor deze verlenging van de fiscale procedure was de angst dat in boetezaken de procedure niet voldeed aan de vereisten van art. 14, lid 5, IVBPR.<sup>437</sup> Maar er was al eerder op een breed front een roep om een tweede feitelijke instantie in te voeren.<sup>438</sup> Ontegengesprekkelijk heeft deze wijziging voordelen opgeleverd. Het is goed dat partijen de gelegenheid hebben het debat over de feiten op basis van een rechterlijke uitspraak in hoger beroep te vervolgen. Maar er is natuurlijk ook een nadeel: de toch al vaak traag verlopende procedure wordt bij een hoger beroep verder verlengd en wordt daardoor ook kostbaarder. Ik heb daarom in mijn bijdrage aan de Van Amersfoort-bundel<sup>439</sup> een voorstel gedaan de mogelijkheden voor een hoger beroep te beperken tot drie groepen gevallen, namelijk boetezaken,<sup>440</sup> zaken waarin beide partijen (vooraf) verzoeken om een tweede feitelijke instantie en zaken waarin een verzoek om hoger beroep door het gerechtshof wordt gehonoreerd. De invoering van de tweede feitelijke instantie heeft vermoedelijk ook tot gevolg gehad dat de Hoge Raad na 2005 minder snel een motiveringsklacht in een arrest gemotiveerd afdoet. Vóór 2005 bestond de neiging bij een niet optimale motivering een motiveringsgebrek niet met art. 81 Wet RO af te doen. Daarmee gaf de Hoge Raad aan dat binnen de mogelijkheden van de cassatierechtpraak er in zekere mate toch een tweede feitelijke instantie bestond. Na de invoering van een tweede feitelijke instantie was dit minder nodig en tegenwoordig worden motiveringsklachten vrijwel altijd met art. 81 Wet RO afgedaan. Wellicht worden hierdoor tegenwoordig ook minder snel motiveringsklachten gehonoreerd.<sup>441</sup>

<sup>437</sup> Vooral de uitspraak van het Human Rights Committee van de Verenigde Naties in de zaak Gommez Vazques vs. Spanje (HuRiCo 20 juli 2000, nr. 701/1996) voedde deze angst.

<sup>438</sup> Bijvoorbeeld in een nota van het Ministerie van Justitie uit 1993 (Kamerstukken II 1993/94 23 701, nr. 1) en een advies van de Hoge Raad van 20 februari 1995.

<sup>439</sup> L.J.A. Pieterse en R. van Scharrenburg (red.), *Springende punten*, WoltersKluwer, Deventer, 2007.

<sup>440</sup> Vanwege het risico dat anders de procedure niet voldoet aan de vereisten van art. 14, lid 5, IVBPR.

<sup>441</sup> Zie ook G.J. Zuurmond in zijn afscheidsinterview in FED 2004/700 die dat toen al voorspelde.

## 2.2. Invoering art. 80a Wet RO

Met de Wet versterking cassatierechtspraak is op 1 juli 2012 art. 80a Wet RO ingevoerd. Daarmee werd beoogd te komen tot een werkbesparing met betrekking tot zaken waarvan evident is dat de klachten niet tot cassatie kunnen leiden. Ook om zo meer tijd beschikbaar te krijgen voor zaken die er toe doen. De invoering was vooral nodig voor de grote stroom zaken in de strafkamer. Voor de belastingkamer was dat minder het geval. Aanvankelijk bestond binnen de belastingkamer de indruk dat de mogelijkheid van art. 81 Wet RO voldoende was. Toch is de belastingkamer art. 80a Wet RO in de loop der jaren tamelijk veel gaan toepassen.<sup>442</sup> Kennelijk zit er toch in de toepassing van art. 80a Wet RO een werkbesparing ten opzichte van de toepassing van art. 81 Wet RO op alle klachten. Een voordeel van 80a Wet RO is dat repliek, dupliek en een eventuele zitting achterwege kunnen blijven. Het moet daarom mogelijk zijn zaken met toepassing van art. 80a Wet RO sneller af te doen dan zaken die uiteindelijk geheel met toepassing van art. 81 Wet RO worden afgedaan.

## 2.3. Hoeveel zaken eindigen met een inhoudelijk arrest?

De kop van dit onderdeel is al gevaarlijk. Bij de Hoge Raad vindt in elke zaak een inhoudelijke behandeling plaats. Dat is alleen niet altijd zichtbaar in een arrest. Ik heb voor de jaren 2018 – 2023 op basis van de jaarverslagen van de Hoge Raad het aantal zaken onderzocht dat met een inhoudelijk arrest (dus niet met een niet-ontvankelijkheid, inclusief toepassing art. 80a Wet RO of met toepassing van art. 81 Wet RO) is afgedaan. Daaruit blijkt dat in de loop der jaren dit fors is gedaald. In de jaren 2018 t/m 2023 zijn dat er achtereenvolgens 170, 233, 190, 143, 141 en 134.<sup>443</sup>, <sup>444</sup> Ik neem aan

<sup>442</sup> In 2021: 80 keer, in 2022: 161 keer en in 2023: 74 keer.

<sup>443</sup> In het overzicht zaakgegevens van de jaarverslagen van de Hoge Raad wordt de uitstroom gespecificeerd in: art. 80a Wet RO, art. 81 Wet RO en inhoudelijk. In die laatste categorie zitten dan ook de niet-ontvankelijk-verklaringen (nov) andere dan die op grond van art. 80a Wet RO. Erg inhoudelijk is een nov niet, lijkt mij. Daarom heb ik alle nov-zaken als niet-inhoudelijk aangemerkt.

<sup>444</sup> Zie M.D.C. Gomes Vale Viga en H. Mezouar, Een tweeluik over het ongemotiveerd afdoen van zaken door de belastingkamer van de Hoge Raad (delen 1 en 2), WFR 2021/206 en 2021/212. De auteurs hebben in dit tweeluik een interessante beschouwing geschreven over het ongemotiveerd afdoen van zaken door de belastingkamer. In dat tweeluik worden ook de uitkomsten weergegeven van een onderzoek dat zij hebben gedaan van de wijze van afdoening van de door de belastingkamer in de jaren 2018 – 2020 afgedane zaken. Hun uitkomsten over deze jaren sporen niet met de hierboven staande cijfers. Dat wordt veroorzaakt door het feit dat zij – m.i. terecht – een onderscheid maken tussen zaken die geheel met art. 81 Wet RO zijn afgedaan (niet inhoudelijk) en zaken die gedeeltelijk zijn afgedaan met toepassing van art. 81 Wet RO (wel inhoudelijk). Een gedeeltelijk met art. 81 Wet RO afgedane zaak kan (zeer) inhoudelijk zijn. Wat dat betreft geven de cijfers uit de jaarverslagen een enigszins vertekend beeld. Ik beschik voor de jaren 2021 tot en met 2023 niet over een splitsing van de art. 81 Wet RO-zaken in gedeeltelijk en geheel art. 81 Wet RO. Daarom ben ik bij de bovenstaande cijfers voor alle jaren van de aan de jaarverslagen ontleende cijfers uitgegaan. Hoogstwaarschijnlijk zal de bovenstaande conclusie dat het aantal inhoudelijk arresten in de loop der jaren sterk is gedaald niet anders zijn wanneer voor alle jaren de gedeeltelijk met toepassing van art. 81 Wet RO afgedane zaken als inhoudelijk worden aangemerkt.

dat de daardoor bereikte werkbeparing benut kon worden voor meer beschikbare tijd voor de gecompliceerde zaken die wel met een inhoudelijk arrest zijn afgedaan. Dat was ook de bedoeling van de invoering van art. 80a Wet RO: meer aandacht te kunnen geven aan de zaken die er toe doen.

### 3. Ontwikkeling rechtspraak afgelopen periode

Om een aantal redenen is de taak van de rechter en met name die van de Hoge Raad er in de afgelopen periode (ik denk dan in tientallen jaren) niet eenvoudiger op geworden. Hieronder ga ik kort in op die ontwikkelingen.

In de eerste plaats zijn dat de met de introductie van de zogeheten doorbraakarresten (HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX3264) geïntroduceerde beginselen van behoorlijk bestuur. Dit betekende dat het gedrag van de Belastingdienst de toepassing van de wet opzij kan zetten. Dit beginsel vergde verdere uitwerking en die is er in de jaren daarna met veel nieuwe jurisprudentie gekomen. Soms leidde dat tot ingewikkelde oplossingen. Een voorbeeld daarvan is de zogeheten meerderheidsregel, waarvan oud-vicepresident Zuurmond in zijn afscheidsinterview<sup>445</sup> zei dat de Hoge Raad daaraan beter niet had kunnen beginnen omdat deze in feite onuitvoerbaar is. Ik ben het met hem eens. Wanneer dan al een belastingplichtige een aantal gevallen waarin sprake is van een ongelijke behandeling kan aanvoeren, zal de Belastingdienst veelal daar tegenover een groter aantal gevallen met een gelijke behandeling kunnen noemen. Vermoedelijk zijn er daarom de laatste jaren nauwelijks meer zaken over de meerderheidsregel.

Verdergaand, maar hiermee vergelijkbaar is de toetsing van wetten aan internationale verdragen, met name de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel van art. 14 EVRM en artikel 26 IVBPR. Het is niet eenvoudig te beoordelen of al dan niet sprake is van een schending van die verdragsbepalingen en zo ja of de Hoge Raad moet ingrijpen, dan wel de vereiste aanpassing van de wet aan de wetgever moet overlaten. De Hoge Raad worstelt hiermee soms, zoals blijkt uit de ontwikkeling van de jurisprudentie op dit vlak. Ging de Hoge Raad in het arrest van 17 november 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5505 hierin met betrekking tot de kosten van een studeerkamer tamelijk ver, in de arresten van 12 juli 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE5214 en ECLI:NL:HR:AE5215 maakte de Hoge Raad met betrekking tot verschillen tussen de loonbelasting en inkomstenbelasting inzake de aftrek van kosten van kinderopvang een terugtrekkende beweging door de wetgever een ruime beoordelingsmarge toe te kennen. In het arbeidskostenforfait arrest van 12 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2756 zette de Hoge Raad uiteen wanneer hij zelf in een geconstateerd rechtstekort kan voorzien en wanneer hij vooralsnog het treffen van een regeling die de discriminatie opheft aan de wetgever moet overlaten.

<sup>445</sup> FED 2004/700.

Van recentere datum is het Kerstarrest van 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963 en de nu al vele vervolgarresten daarop. De problematiek van het ‘werkelijke rendement’ zou wel eens tot veel werk voor de rechterlijke macht kunnen gaan zorgen. Heithuis en Segers hebben in hun artikel in het WFR <sup>446</sup> een aantal vraagpunten opgeworpen. Die lijst kan nog worden aangevuld. Ik noem alleen de vraag hoe het werkelijk rendement moet worden vastgesteld van de vruchtgebruiker en de bloot eigenaar bij een al dan niet gedefiscaliseerd vruchtgebruik.

De toetsing van wetten in formele zin aan internationale verdragen bevindt zich op het grensgebied tussen de rechterlijke macht en de wetgevende macht. Die toetsing kan daarom spanningen oproepen. Hoever strekt de macht van de rechter in deze? Vooral de Urgenda-zaak <sup>447</sup> heeft op dit punt voor veel discussie gezorgd. Zo heeft de Tweede Kamer naar aanleiding van dit arrest op 9 maart 2020 een rondetafelgesprek georganiseerd met de titel “Dikastocratie”. Was dit een ontoelaatbaar bevel tot wetgeving? Mij lijkt dat de Hoge Raad met de Urgenda-zaak niet te ver is gegaan. Kritischer ben ik over het Kerstarrest, <sup>448</sup> maar die zaak is niet goed vergelijkbaar met de Urgenda-zaak. Mijn kritiek betreft met name de vraag of de Hoge Raad niet de wetgever nog de gelegenheid had moeten bieden de wet aan te passen. Dat ook vanwege de (on)uitvoerbaarheid van het vaststellen van een op rechtsherstel gerichte compensatie (zie hierna).

Het zou mij niet verbazen wanneer in de komende jaren vaker de rechter gevraagd wordt in te grijpen omdat een wet in strijd komt met een algemeen verbindend verdrag. <sup>449</sup> Dat kan de spanning tussen de twee machten vergroten. In dat verband is het van belang dat de onafhankelijkheid van de rechterlijke macht is gewaarborgd. Dat is in Nederland niet het geval. Zo staat in art. 118 GW dat de leden van de Hoge Raad benoemd worden uit een voordracht van drie personen, opgemaakt door de Tweede Kamer. De Tweede Kamer pleegt daarbij wel de aanbevelingslijst daarvoor van de Hoge Raad te volgen, maar het is uiteindelijk de wetgevende macht die bepaalt wie leden van de Hoge Raad worden. Ook bij de benoeming van de leden van de Raad van State is de onafhankelijkheid niet gewaarborgd. Art. 74 GW bepaalt dat de leden bij Koninklijk Besluit worden benoemd. Ook daarbij pleegt de aanbeveling van de Raad te worden gevolgd, maar dat kan ook anders. Ook bij de benoeming van gerechtsbesturen en het bestuur van de Raad voor de Rechtspraak zijn er in deze zwakke plekken. Zo zijn beide benoemingen tijdelijk en heeft bij beide benoemingen de

<sup>446</sup> E.J.W. Heithuis en R.J.C. Segers, De puinhopen van acht jaar box 3, WFR 2024/212.

<sup>447</sup> HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006.

<sup>448</sup> C.B. Bavinck, R.P.C. Cornelisse, T.C. Geverdink, Kerstavondarrest; wordt voldoende rechtsherstel geboden?, WFR 2022/172.

<sup>449</sup> Zie art. 94 GW.

Minister een belangrijke rol. Indirect kan daardoor de Minister invloed uitoefenen op de benoeming en het tuchtrecht van rechters. Ook hier gaat het in de huidige praktijk goed, maar tijden kunnen veranderen.<sup>450</sup>

Een tweede ontwikkeling die de taak van de rechter er niet eenvoudiger op heeft gemaakt is de tax planning van particulieren en ondernemingen die in de loop der jaren agressiever is geworden. Ik noem twee voorbeelden. Het eerste zijn de rentestructures van de jaren zeventig van de vorige eeuw. Met die constructies beoogden particulieren door de aankoop van beleggingen met een vast onbelast rendement (bijvoorbeeld mantels van obligaties) gefinancierd door een banklening hun belastbaar inkomen (door de renteaftrek) terug te brengen.<sup>451</sup> Deze constructies oogden vreemd omdat de te betalen rente doorgaans hoger was dan het rendement op de gekochte beleggingen waardoor sprake was van een voorzienbaar nadeel. Door het fiscale voordeel zou het totale resultaat echter positief moeten worden. De constructies werden door de Belastingdienst met toepassing van de zogenoemde richtige heffing (art. 31 AWR) bestreden en met succes. Zo eenvoudig was dit niet want art. 31 AWR was een zelden toegepaste bepaling<sup>452</sup> en de aftrekbaarheid van rente was stevig verankerd in de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Toch stelde de Hoge Raad de Belastingdienst in vijf arresten (HR 22 juli 1982, BNB 1982/242-246) in het gelijk. Ik kom op deze arresten in par. 4.3 terug.

Het agressiever worden van de tax planning blijkt ook uit het steeds meer door belastingplichtigen gebruik maken van de 'form' om een lagere, wellicht onredelijk lage, belastingdruk te bereiken dan gerechtvaardigd zou zijn op basis van het economische resultaat. Het is vaak niet eenvoudig de grens te bepalen wanneer dat economische resultaat (de 'substance') moet prevaleren boven de 'form'. Dat kan soms door uitleg van de desbetreffende wettelijke bepalingen en onder omstandigheden door toepassing van de bijzondere rechtsmiddelen. Het is vaak niet eenvoudig een heldere grens te trekken tussen een juridische en een meer economische benaderingswijze en ook niet wanneer *fraus legis* dient te worden toegepast. Deze zaken leiden ook vaak tot gecompliceerde structuren met vaak zeer omvangrijke dossiers die alleen daardoor al tijdrovend zijn.

Een derde ontwikkeling die de taak van de rechter er niet eenvoudiger op heeft gemaakt is de steeds complexere regelgeving. Dat blijkt alleen al uit de groei van de omvang van de pockets belastingwetten in de afgelopen vijftig jaar. En daarnaast de

<sup>450</sup> Zie hierover de interessante bundel van Jonathan Soeharno, Niels Graaf en Jerfi Uzman, *Constitutionele waarborgen*, Boom, Den Haag, 2024.

<sup>451</sup> Het was nog de pre-box3-periode.

<sup>452</sup> In de zogeheten koopsompolisaffaire uit het begin van de jaren zeventig van de vorige eeuw was dit middel door de Belastingdienst niet van stal gehaald. Deze constructies verschilden niet erg veel van de rentestructures. Door een wetswijziging die de heffing voor koopsompolissen moest wijzigen (aangekondigd op 13 november 1975 met de mededeling dat voor polissen na die datum afgesloten het nieuwe regime zou gaan gelden) werd de constructie zinloos.

globalisering en de ontwikkelingen binnen de EU die tot vele, veelal complexe, fiscale problemen heeft geleid. De EU-regelgeving riep nieuwe vragen op en ook de vraag wanneer die vragen aan het Hof van Justitie moeten worden voorgelegd.

De laatste ontwikkeling die ik in dit kader aanstip is het in de maatschappij steeds vaker voorkomen van complexe structuren. Twee voorbeelden daarvan die hierna ook aan de orde komen zijn de hedging van risico-posities <sup>453</sup> en de interest rate swap <sup>454</sup>.

Al deze ontwikkelingen hebben het werk van de Hoge Raad er niet eenvoudiger op gemaakt. Dat roept de vraag op of niet moet worden nagedacht over de samenstelling en de werkwijze van de Hoge Raad. In par. 4 ga ik op het eerste punt in en in par. 5 op het tweede.

## 4. Samenstelling rechterlijke macht

### 4.1. Inleiding

Het is belangrijk dat de rechterlijke colleges niet alleen divers zijn met betrekking tot de man-vrouwverhouding maar ook met betrekking tot de professionele achtergrond van de rechters. Wat betreft de man-vrouwverhouding is de diversiteit binnen de rechterlijke macht meer dan geslaagd. <sup>455</sup> De meeste rechters zijn vrouw (in 2023 61%). Ook in de Hoge Raad is dat wat betreft de belastingkamer het geval. Nu zijn er van de elf raadsheren zes vrouw. De diversiteit in professionele achtergrond valt moeilijk vast te stellen. De Raad voor de Rechtspraak kon mij daarover geen informatie verschaffen.

Voor deelname aan de door Het Studiecentrum Rechtspleging (SSR) verzorgde opleiding tot rechter en raadsheer (de Rio-opleiding <sup>456</sup>) is ten minste twee jaar relevante juridische werkervaring buiten de rechterlijke organisatie vereist. Een rechter moet dus enige ervaring buiten de rechterlijke macht hebben. Dat is een goede zaak. Maar het is ook van belang dat een behoorlijk aantal rechters in de rechterlijke macht instroomt na een langdurig arbeidzaam leven buiten de rechterlijke macht, bijvoorbeeld binnen de wetenschap, de Belastingdienst of het advieswezen. Met een paar jaar ervaring is dat nog niet het geval. Ik ben rechter geworden na meer dan 25

<sup>453</sup> Zie o.a. HR 21 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:635 (Marketmakerarrest).

<sup>454</sup> Zie HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1327, HR 8 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1721 en HR 25 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:312.

<sup>455</sup> Over de culturele diversiteit zijn mij geen cijfers bekend, maar vermoedelijk is die nog niet zo ver gevorderd.

<sup>456</sup> Voor meer informatie over deze opleiding zie het Rapport Evaluatie van het selectieproces voor de rio-opleiding van A.S.M. Niessen en R.R. Meijer (Research memoranda van de Raad voor de rechtspraak nummer 2/2019).

jaar ervaring in het advieswezen. Natuurlijk is dan een nadeel dat een langdurige ervaring als rechter ontbreekt. Daartegenover staan echter twee positieve punten. In de eerste plaats heeft een adviseur een goed inzicht in de maatschappij waarin de geschillen die soms aan de rechter worden voorgelegd, ontstaan. Die praktische ervaring kan bij de beoordeling van een geschil als rechter van nut zijn. Daar komt nog een tweede positief punt bij. Een rechter met een langdurige ervaring in het advieswezen zal vaak een andere benaderingswijze van een voorliggend geval hebben dan een rechter die nagenoeg alleen in de rechterlijke macht heeft gewerkt.<sup>457</sup> Als rechter is de werkelijkheid een gegeven. Wanneer die tussen partijen in geschil is, moet de rechter die werkelijkheid vaststellen (de processuele werkelijkheid). Als adviseur ligt dat doorgaans anders. Hij moet de fiscale werkelijkheid – binnen de wettelijke mogelijkheden – zodanig moduleren dat voor de cliënt een optimale positie ontstaat. Een adviseur is daardoor geneigd te kijken naar alle denkbare mogelijkheden. Een ex-adviseur met vele jaren ervaring in dat beroep zal als rechter die eigenschap niet zomaar verliezen. Dat lijkt contra-productief. Het gaat immers om de toepassing van het recht op de processuele werkelijkheid. Toch lijkt het mij bij veel zaken nuttig dat binnen een rechterlijke zetel ook die benaderingswijze wordt ingebracht. Dat kan bijvoorbeeld een inzicht geven in de achterliggende motieven van de belastingplichtige. Wanneer de rechter een breder van toepassing zijnde uitspraak moet doen,<sup>458</sup> kan die benaderingswijze van belang zijn voor de beoordeling van de verdere gevolgen van een te nemen beslissing op naast de casus van de uitspraak liggende gevallen.

Het vorenstaande licht ik toe aan de hand van een voorbeeld uit de recente rechtspraak van de Hoge Raad. Voor sommige beslissingen is het nuttig een inzicht te hebben in de praktijk van de rechtsfiguur die ter beoordeling voorligt. Ik heb dat ondervonden bij de beoordeling van de arresten over hedging. Met name bij het market-makerarrest (HR 21 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:635) was het van belang inzicht te hebben in de ingewikkelde wereld van de handel in effecten en derivaten daarvan. Een ander voorbeeld waarop ik hierna inzoom is de beoordeling van de fiscale gevolgen van een interest rate swap. Ik doel hierbij op de in noot 454 vermelde arresten. Het betrof in die arresten de vraag wat de fiscale gevolgen zijn van een gesloten lening tegen een variabele rente en daartegenover een interest rate swap die ervoor zorgt dat – de twee overeenkomsten gezamenlijk bezien – sprake is van een vaste basisrente voor de termijn van de interest rate swap. In het eerstvermelde arrest (ECLI:NL:HR:2017:1327) ging het om de vraag of de betalingen, ook die uit hoofde van de interest rate swap, als een aftrekbare rente eigen woning in aanmerking

<sup>457</sup> Ik realiseer mij dat er vermoedelijk vele uitzonderingen zijn, maar in zijn algemeenheid is dit vermoedelijk het geval.

<sup>458</sup> Dit zal zich vooral bij de Hoge Raad voordoen.

konden worden genomen. De twee laatste arresten betreffen de vraag hoe de interest rate swap in de winstsfeer moet worden gewaardeerd. Ik behandel op deze plaats de arresten niet,<sup>459</sup> maar wijs op het karakter van een interest rate swap dat van belang is voor de te geven rechtsregels.<sup>460</sup> Om dat karakter te beoordelen is het nuttig de vraag te stellen waarom een klant van een bank een lening sluit tegen een variabele rente met een interest rate swap om voor een bepaalde periode een vaste rentelast te bereiken, terwijl met een lening tegen een vaste rente op veel eenvoudiger wijze ogenschijnlijk het zelfde resultaat wordt bereikt. De reden daarvoor is dat hij in eerste instantie vaak een lagere rentelast zal hebben. Dat komt omdat de opslag voor het debiteurenrisico bij een lening tegen een variabele rente vaak lager zal zijn dan die bij een lening met een vaste rente voor een bepaalde termijn. Dat komt doordat de bank in eerstgenoemd geval het debiteurenrisico over een kortere termijn inschat. In het laatste geval wordt de debiteurenrisico-opslag gebaseerd op het risico voor de gehele termijn van de lening. De keerzijde voor de inlener is dat de risico-opslag gedurende de looptijd van de interest rate swap kan worden verhoogd met een verhoogde renteopslag,<sup>461</sup> waardoor de totale financieringslasten hoger kunnen worden dan bij een lening tegen een vaste termijn. Een lening met variabele rente met een interest rate swap is dus zeker niet gelijk aan een lening met een vaste rente. Een tweede punt dat voor de beoordeling van de interest rate swap van belang is, is dat bij de financiering door middel van een lening met een vaste termijn de voor die termijn te verstrekken zekerheid bij het afsluiten van die lening wordt bepaald. Bij een interest rate swap-constructie kan de bank tussentijds aanvullende zekerheid vragen wanneer de interest rate swap een negatieve waarde verkrijgt. Voor de fiscale beoordeling van de interest rate swap is het mijns inziens van belang dat met de hiervoor geschetste kenmerken van de interest rate swapconstructie rekening wordt gehouden. Een ex adviseur zal wellicht sneller geneigd zijn de motieven voor een interest rate swap-constructie te willen achterhalen. Ik vraag mij af of de Hoge Raad dat bij de vermelde arresten in voldoende mate gedaan heeft. Op zichzelf valt er wat voor te zeggen de interest rate swap in samenhang te waarderen met de lening tegen variabele rente, maar de stap dat daarom de waardering moet plaatsvinden overeenkomstig die van een lening met een vaste rente behoeft gezien de hiervoor vermelde verschillen tussen de twee leningsvormen een verdere motivering. De debiteur bij een interest rate swap heeft weliswaar de basisrente vastgezet, maar dat geldt niet voor de renteopslag en daardoor is de totale rentelast niet vast.

<sup>459</sup> Dat heb ik reeds gedaan. Zie C.B. Bavinck, Toepassing hede-arresten op interest rate swap, WFR 2020/17 en C.B. Bavinck en R.P.C. Cornelisse, Wanneer is het in aanmerking nemen van een (latent) verlies in strijd met goedkoopmansgebruik?, WFR 2021/170.

<sup>460</sup> Ik heb daarop al eerder gewezen in de in voorgaande noot vermelde artikelen.

<sup>461</sup> Zo ging in de procedure voor het KIFID die resulteerde in de uitspraak van de Commissie van Beroep van 27 januari 2016 de renteopslag in de loop van de lening omhoog van 0,6% naar 1,52% en daarna omlaag naar 1,40%.

## 4.2. Rechters met langdurige ervaring buiten de rechterlijke macht

Hierboven bepleitte ik met betrekking tot de samenstelling van rechterlijke colleges een mix van rechters met voornamelijk rechterlijke ervaring en rechters met een langdurige juridische ervaring buiten de rechterlijke macht. Maar is de weg voor een (geschikte) kandidaat met een lange juridische loopbaan buiten de rechterlijke macht om over te stappen naar de rechterlijke macht goed begaanbaar? Daarop ga ik hierna in.

Tijdens de opleiding heeft de Rio een tijdelijke aanstelling als rechter voor de duur van de opleiding. Bij succesvol voltooien van de cursus volgt een aanstelling voor het leven (tot 70 jaar). Ook een fiscalist met langdurige werkervaring (in de wetenschap, bij de Belastingdienst of als adviseur) moet de cursus doorlopen. Deze kan dan worden ingekort tot minimaal twaalf maanden. Ook voor hem geldt echter dat na afloop van de cursus pas zekerheid ontstaat over een definitieve aanstelling als rechter en dat is zeker geen uitgemaakte zaak. Dat betekent dat een fiscalist vaak zijn baan moet opgeven voordat hij een poging kan doen om rechter te worden. Een fiscalist met een goede arbeidspositie zal deze dus achter zich moeten 'verbranden' voordat hij de Rio-opleiding kan volgen zonder de zekerheid dat hij uiteindelijk tot de rechterlijke macht wordt toegelaten. Dat zal zeer ervaren kandidaten afschrikken en juist dergelijke kandidaten zouden moeten kunnen instromen. Bij een kandidaat aan het einde van zijn juridische functie buiten de rechterlijke macht speelt dat in veel mindere mate, maar deze kandidaten kunnen nog maar een beperkt aantal jaren rechter zijn.

Het is begrijpelijk dat bij een benoeming tot rechter niet over één nacht ijs wordt gegaan. Immers, in beginsel kan een rechter bij gebleken ongeschiktheid, niet zo maar worden ontslagen. Ik kan mij daarom voorstellen dat een kandidaat moet laten blijken dat hij geschikt is voor het rechterlijke beroep. Dat is niet zo eenvoudig in een assessment vast te stellen. Het is nuttig bij de beoordeling ook te kunnen meewegen hoe de kandidaat als rechter functioneert. Dat is met alleen een sollicitatieprocedure niet mogelijk. Wellicht kan de volgende mogelijkheid een oplossing bieden. Een buiten de rechterlijke macht werkende kandidaat, bijvoorbeeld een adviseur, zou, wanneer hij ervoor voelt naar de rechterlijke macht over te stappen, kunnen solliciteren naar een positie van rechter-plaatsvervanger. Een dergelijke positie is combineerbaar met die van adviseur.<sup>462</sup> De organisatie waarbinnen hij werkt hoeft niet te weten dat de adviseur er serieus aan denkt na een aantal jaren een poging te doen naar de rechterlijke macht over te stappen. Hij zou als rechter-plaatsvervanger kunnen worden beoordeeld op zijn rechterlijke capaciteiten. De kandidaat kan dan ook beter beoordelen of hij uiteindelijk de overstap wil maken. Dat vereist wel dat, anders dan nu

<sup>462</sup> Er wordt wel eens de vraag gesteld of een adviseur wel als rechter voldoende objectief is. Zullen bij zijn beoordeling van de zaak niet de belangen van zijn cliënten een rol spelen? Mij lijkt dat dit doorgaans niet het geval is. Uiteraard moet de rechter-plaatsvervanger zich verschonen wanneer hij bij een cliënt in een soortgelijke positie zit als in het voorliggende geval. Maar wanneer dat niet het geval is, moet hij de pet van adviseur kunnen afzetten en die van rechter op. Het verdient wel aanbeveling als rechter-plaatsvervanger niet op te treden in een enkelvoudige kamer. Overigens zijn de gerechten (helaas) steeds terughoudender met het aantrekken van adviseurs/advocaten als rechter-plaatsvervanger.

gebruikelijk is, de kandidaat als rechter-plaatsvervanger concepten voor uitspraken moet schrijven en zo mogelijk ook op zittingen als voorzitter moet fungeren. Na verloop van enkele jaren zou de kandidaat zich kunnen opgeven voor de (wellicht nog verder in te korten) Rio-opleiding. Dan zou hem op basis van het dan plaats vindende assessment en de beoordeling van zijn functie als rechter-plaatsvervanger een zekerheid moeten kunnen worden gegeven dat hij na afloop van de Rio-opleiding (eventueel bijzondere omstandigheden daargelaten) een definitieve aanstelling als rechter krijgt. Daarna kan de adviseur met een gerust hart de schepen achter zich (zijn huidige positie) verbranden. Ook voor in de wetenschap werkende fiscalisten zou deze route kunnen worden gevolgd. Voor binnen de Belastingdienst werkende fiscalisten ligt dit moeilijker. Niet dat een inspecteur als rechter-plaatsvervanger niet voldoende objectief kan zijn, maar een belastingplichtige in een procedure zal daar vermoedelijk anders over denken.

#### 4.3. Samenstelling belastingkamer Hoge Raad

De belastingkamer van de Hoge Raad bestaat vanaf 1919. Daarvoor deed de civiele kamer belastingzaken en korte tijd de strafkamer. Die kamers werden daardoor overbelast en het vormen van een speciale kamer voor belastingzaken moest dat oplossen. Aanvankelijk rouleerden de raadsheren over de belastingkamer. Vanaf 1935 kreeg de belastingkamer een vaste bezetting en in 1937 trad de eerste fiscalist (Sinnighe Damsté) tot deze kamer toe. In 1976 werd de bezetting naar tien raadsheren gebracht, aanvankelijk met vier fiscalisten, maar later vijf. Lange tijd bestond de helft van de raadsheren uit generalisten, veelal civilisten. Vaak begonnen civilisten in de belastingkamer om wanneer er een plaats open kwam in de civiele kamer (heet ook de Eerste Kamer) daarnaar door te stromen. Niet alle civilisten waren blij met dit tussenstation. Eind vorige eeuw is aan deze praktijk (mijns inziens terecht) een einde gekomen en langzamerhand zijn de fiscalisten in de belastingkamer fors in de meerderheid. Eind 2024 zijn negen van de elf raadsheren fiscalist. Van Dijk heeft in zijn bekende stijl zich tegen de dominantie van de civilisten afgezet.<sup>463</sup> In zekere zin had hij gelijk, maar zijn kritiek was te ongenueanceerd. Het is nuttig dat in een zetel ook raadsheren zitting hebben die niet fiscaal specialist zijn en van zekere afstand naar de zaak kijken. Hierna ga ik verder in op de gewenste diversiteit in een zetel. Ik denk dat de gang van zaken tot en met eind vorige eeuw gezien moet worden in het historisch perspectief waarin aanvankelijk in de belastingkamer geen fiscale specialisten zaten. Dat is geleidelijk veranderd. Traag, maar veranderingen binnen de Hoge Raad gaan nooit erg snel.

<sup>463</sup> Zie het interview met hem in WFR 2006/2036 waarin hij onder meer zegt: "Mijn bezwaar tegen de manier waarop de Hoge Raad werkt, is dat in de Belastingkamer civilisten zonder kennis van belastingen zitten. Die denken dat ze het belastingrecht wel leren door wat lopende casus te bestuderen. Ongelooflijk maar waar. Op z'n best hebben ze een keer iets aardigs geschreven over een onderwerp uit het verbintenissenrecht, maar daar kom je fiscaal gezien niet ver mee."

In Nederland kennen wij niet, zoals in Duitsland, een door de Grondwet gegarandeerd systeem van aanwijzing van rechters volgens algemene normen die zo duidelijk als mogelijk vooraf bepalen welk gerecht, welke kamer van het gerecht en welke individuele rechter(s) een individuele zaak behandelen ('der gesetzliche Richter').<sup>464</sup> Daardoor kan de zetel naar keuze worden samengesteld. Dat gebeurt ook in de belastingkamer. Bij belangrijke zaken doet meestal de voorzitter van de afdeling dat in overleg met de overige raadsheren van de afdeling.<sup>465</sup> Dit biedt de mogelijkheid te zorgen voor diversiteit in een zetel voor een bepaalde zaak. Hierna ga ik op enkele aspecten van de diversiteit in professionele achtergrond in.

Ik begin met een algemene opmerking. Bij belangrijke zaken bestaat een zetel uit vijf raadsheren. Dit biedt de mogelijkheid voor een zetel met raadsheren met verschillende achtergronden en daardoor wellicht verschillende benaderingswijzen. Dat verkleint het risico van een collectieve tunnelvisie. Voor een voorbeeld put ik uit een eigen ervaring. In par. 3 behandelde ik de begin jaren tachtig van de vorige eeuw spelende zaken over de zogeheten renteconstructies. Ik verkeerde toen in kringen van fiscaal adviseurs en wij waren ervan overtuigd dat rente altijd aftrekbaar moest zijn.<sup>466</sup> Zelfs de rente over een lening afgesloten voor consumptieve uitgaven was aftrekbaar. Was het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 dan niet duidelijk? Ik was dan ook verontwaardigd dat A-G Mok, nota bene een niet-fiscalist, concludeerde dat de rente bij een renteconstructie niet aftrekbaar was. De Hoge Raad volgde de conclusie. Ik moet bekennen dat ik - weliswaar na enige tijd - het met Mok eens was. Het is, ook maatschappelijk, niet 'te verkopen' dat een bizarre voorzienbaar nadelige constructie dankzij het fiscale voordeel toch aantrekkelijk wordt. Het was dus misschien maar goed dat de zetel van de Hoge Raad niet bestond uit uitsluitend ex-adviseurs en dat ook niet-fiscalisten zich met de zaken hebben bemoeid. Zij kunnen soms de specialisten uit hun tunnel halen.

Hierna ga ik in op enkele specifieke aspecten van diversiteit.

In par. 4.2 besprak ik het nut in een rechterlijke zetel ook een rechter te hebben met een langdurige juridische ervaring buiten de rechterlijke macht. Dat geldt ook voor de Hoge Raad. Ik verwijs naar het in par. 4.2 behandelde voorbeeld van de interest rate swap. Een tweede aspect is dat bij sommige ingewikkelde zaken een specialist in de zetel gewenst is. Het ligt voor de hand dat de voorzitter van de afdeling in dergelijke zaken een binnen de kamer aanwezige specialist in de zetel opneemt. Bij veel zaken is

<sup>464</sup> Art. 17 GW kent een vergelijkbare bepaling ('Niemand kan tegen zijn wil worden afgehouden van de rechter die de wet hem toekent'), maar daaraan wordt in Nederland geen ruimere betekenis toegekend dan dat de justitiabele enkel niet mag worden afgehouden van het gerecht dat de wet hem toekent.

<sup>465</sup> Dat is overigens een bevoegdheid die met prudentie moet worden gebruikt. Ik heb nooit meegemaakt dat er onenigheid over de samenstelling van een zetel ontstond.

<sup>466</sup> Zie C.B. Bavinck en J.P.M. Stubbe, De richtige heffing uit haar as herrezen? WFR 1981/5526, p. 1428-1435.

een specialistische deskundigheid niet nodig. Er zijn echter rechtsgebieden waarin bij sommige zaken binnen dat gebied het belangrijk is dat binnen de zetel een rechter zit die het gehele veld van dat rechtsgebied kan overzien en kan beoordelen of de te maken keuze binnen dat gebied past. Ik denk hierbij aan omzetbelasting, douanerechten en vennootschapsbelasting. Ik ben geen specialist op het gebied van de omzetbelasting en de douanerechten en ik was blij met de in de afdeling A van de belastingkamer aanwezige specialisten op dat gebied. Dat verkleinde mijn onzekerheid. Niet dat je de specialist klakkeloos volgt, maar hij kan wel waarschuwen voor valkuilen. Het is zeker niet nodig dat alle leden van de zetel specialist op dat gebied zijn, integendeel (zie hiervoor). Een probleem is wellicht het beperkte aantal raadsheren in de belastingkamer, waardoor het moeilijk is op alle gewenste gebieden een specialist te hebben. Ligt het echter niet voor de hand het aantal raadsheren uit te breiden? Is de maatschappij in de loop der jaren niet veel ingewikkelder geworden met als gevolg een verzwaring van de taken van de hoogste rechter (zie par. 3)?

## 5. Conclusies van het Parket

Bij belangrijke zaken wordt de Hoge Raad geadviseerd door het Parket in de vorm van een conclusie. Het fiscale parket bestaat tegenwoordig uit vier advocaten-generaal. In het verleden is vastgesteld dat een A-G de beschikking heeft over drie leden van het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad. In de afgelopen drie jaar heeft het Parket jaarlijks in ruim 100 zaken geconcludeerd.

De Hoge Raad kan op grond van art. 29 AWR jo. art. 8:12b Awb anderen dan partijen in de gelegenheid stellen schriftelijke opmerkingen te maken (*amicus curiae*). Tot op heden heeft de Hoge Raad van deze mogelijkheid geen gebruik gemaakt. Verder is er bij prejudiciële procedure voor derden de mogelijkheid schriftelijke opmerkingen te maken.<sup>467</sup> Ook daarbij is de inbreng gering, zeker van de wetenschap. Die geringe inbreng van derden is jammer omdat bij zaken met een brede uitstraling, complexe zaken en zaken op bijzondere terreinen, de inbreng van derden nuttig kan zijn. De inbreng van partijen is vaak beperkt tot voor hen relevante kwesties (en dan nog lang niet altijd volledig) en het is onmogelijk dat binnen het Parket voor alle terreinen alle specialistische kennis voor handen is. Wellicht kan de inbreng worden vergroot wanneer er meer ruchtbaarheid wordt gegeven aan gestelde prejudiciële vragen en de mogelijkheid van een inbreng door derden.

<sup>467</sup> Zie hierover verder J.A.R. van Eijnden, *Amicus Peter*, in: Sonja Dusarduijn, Thil van Kempen en Ton Stevens, *Essersbundel*, WoltersKluwer, Deventer, 2024, p. 136 e.v.

Het vorenstaande pleit ervoor dat de Hoge Raad vaker gebruik maakt van een *amicus curiae*. Kennelijk zijn er remmingen om dat te doen. Dat zou kunnen zijn dat de procedure er complexer door wordt. Partijen zullen op de inbreng van de *amicus curia* moeten kunnen reageren en dat kan weer in een nieuw debat resulteren. Dat loopt dan naast de conclusie van de A-G waarop partijen ook kunnen reageren. Daarom is het vermoedelijk eenvoudiger wanneer het Parket meer gebruik maakt van externe deskundigen.<sup>468</sup> Wat mij betreft gaat het dan niet alleen om derden met deskundigheid op terreinen buiten het fiscale recht, maar ook om fiscale deskundigen, bij voorbeeld op een specifiek fiscaal terrein. Daarvoor komen met name de fiscale wetenschappers in aanmerking. Dat roept de vraag op of ook wetenschappers met een dubbele pet in aanmerking komen: zij die ook verbonden zijn aan een advieskantoor. Dat lijkt mij geen probleem. Een wetenschapper die bij het punt van de vraagstelling ook met zijn adviseurspet betrokken is, zal zich van schriftelijke opmerkingen (moeten) onthouden. Wanneer dat niet het geval is, moet hij zich objectief kunnen opstellen (met vermelding van zijn dubbele pet). Zie ook de opmerking in noot 462. Bovendien is een voordeel van de dubbele pet dat aldus ook een inbreng plaatsvindt van iemand met een blik op de praktijk. De A-G zou naar aanleiding van de inbreng van de wetenschapper ook een wedervraag moeten kunnen stellen. J.A.R. van Eijdsen constateert in zijn bijdrage aan de Essers-bundel, *Amicus Peter*, dat vanuit de belastingwetenschap niet of nauwelijks opmerkingen zijn ingediend in het kader van de in de afgelopen jaren gestelde prejudiciële vragen. Hij vindt dat terecht een gemiste kans. Hij oppert als mogelijke verklaring dat een dergelijke inbreng niet kwalificeert/als wetenschappelijke publicatie. Wellicht is daaraan wat te doen. Bovendien zal, zoals Van Eijdsen ook constateert, een wetenschapper sneller reageren wanneer hij voor een specifieke vraag wordt benaderd. De inbreng van die derden zou dan aan de conclusie kunnen worden toegevoegd. Partijen zouden dan op de conclusie inclusief de bijdragen van de derden kunnen reageren.<sup>469</sup> Bij een procedure als hiervoor geschetst zou de A-G het centrum kunnen worden van de voor het advies aan de Hoge Raad te verzamelen informatie vanuit het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad, het Parket en vanuit de wetenschap. De Hoge Raad krijgt op deze wijze op de voorliggende rechtsvraag niet alleen de visie van de A-G, maar ook die van de geconsulteerde wetenschappers. Die bredere input kan behulpzaam zijn bij de te nemen beslissing.

<sup>468</sup> Zo heeft A-G Wattel voor zijn conclusie van 25 maart 2021, ECLINL:PHR:2021:293, C.L.J. Caminada als deskundige geraadpleegd.

<sup>469</sup> De termijn voor een reactie op een conclusie is thans twee weken. Dat is nu al bijzonder kort. Ik pleit ervoor die termijn langer te maken, zeker wanneer een A-G derden heeft geconsulteerd.

## 6. Slot

De afgelopen periode is de taak van de fiscale rechtspraak en met name die van de Hoge Raad er niet eenvoudiger op geworden. De fiscale regelgeving is complexer geworden. Bovendien wordt in de maatschappij steeds vaker gebruik gemaakt van ingewikkelde structuren die voor een buitenstaander moeilijk te doorgronden zijn. Dat roept de vraag op of de rechtspraak in zijn organisatie en werkwijze aanpassingen moet aanbrengen. In deze bijdrage heb ik daarvoor enkele suggesties gedaan. Ik pleit voor het gemakkelijker maken voor fiscalisten met een langdurige fiscale ervaring buiten de rechtspraak om daarin in te stromen zodat binnen de gerechtelijke colleges meer rechters komen met een langdurige fiscale ervaring buiten de rechtspraak. Verder doe ik voorstellen om via het Parket van de Hoge Raad bij belangrijke procedures meer inbreng van derden te verkrijgen.



**Bijzonder deel  
Capita Selecta**

100





# Wetgevende macht



## Dr. M.M.F.J. van Bakel

# Een nieuw fiscaal regime voor non-profitorganisaties

*Dr. M.M.F.J. (Maiko) van Bakel*

*De auteur is werkzaam bij PwC en verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van Tilburg University*

De auteur pleit voor een herziening van de huidige speciale fiscale status van non-profitorganisaties, omdat de huidige status het neutraliteitsbeginsel schendt en het belastingstelsel onnodig complex maakt. Hij werkt een aantal oplossingsrichtingen uit hoe de positie van non-profitorganisaties in de vennootschapsbelasting en btw kan worden verbeterd.

## 1. Inleiding

Non-profitorganisaties genieten van oudsher een speciale status binnen het Nederlandse belastingstelsel. Onder non-profitorganisaties versta ik publiek-rechtelijke en privaatrechtelijke organisaties die zonder winstoogmerk een algemeen belang behartigen en voor ten minste 30% worden gefinancierd uit publieke middelen. Te denken valt aan gemeenten, provincies, onderwijsinstellingen, ziekenhuizen en woningcorporaties. Hun waardevolle bijdragen aan de samenleving en economie rechtvaardigen grotendeels de onbelaste of vrijgestelde status die zij veelal binnen het belastingstelsel genieten. De Vereniging voor Belastingwetenschap heeft in haar rijke geschiedenis diverse commissies opdracht gegeven tot het onderzoeken van de fiscale positie van non-profitorganisaties. <sup>470</sup>

<sup>470</sup> Zie het Rapport van de Commissie ter bestudering van de fiscale aspecten van stichtingen (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 180), Deventer: Kluwer 1989, Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 232), Deventer: Kluwer 2007 en Rapport van de Commissie maatschappelijke ondernemingen (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 245), Deventer: Kluwer 2011.

In de afgelopen decennia hebben non-profitorganisaties, mede door een toegenomen marktwerking en een uitbreiding van hun takenpakket, hun activiteiten op de markt vergroot. Dit heeft ertoe geleid dat zij steeds vaker te maken krijgen met fiscale uitdagingen. Tijdens mijn promotieonderzoek, dat zich concentreerde op de fiscale gevolgen van samenwerking door non-profitorganisaties, heb ik deze uitdagingen grondiger in kaart kunnen brengen.<sup>471</sup> De verkregen inzichten hebben mij geïnspireerd om in deze bijdrage een lans te breken voor een nieuw, meer samenhangend, fiscaal regime voor non-profitorganisaties. Ik richt me specifiek op de vennootschapsbelasting en de btw, aangezien deze belastingen vaak van toepassing zijn op non-profitorganisaties. In par. 2 beschrijf ik de huidige fiscale positie van non-profitorganisaties en de uitgangspunten die hieraan ten grondslag liggen. Daarna belicht ik in par. 3 de voornaamste knelpunten die voortvloeien uit de huidige fiscale behandeling van non-profitorganisaties en schets ik welke oplossingen er zijn. Ik sluit af met een korte conclusie in par. 4.

## 2. Huidige fiscale behandeling van non-profitorganisaties

### 2.1. Positie van non-profitorganisaties in de vennootschapsbelasting

Non-profitorganisaties, die meestal de rechtsvorm hebben van stichting, vereniging of publiekrechtelijke rechtspersoon, zijn alleen onderworpen aan de vennootschapsbelasting indien en voor zover zij een onderneming drijven (art. 2, lid 1, onderdelen e en g Wet VpB 1969 jo. art. 2, lid 8 Wet VpB 1969). Dit is alleen anders voor woningcorporaties met de rechtsvorm van stichting. Deze zijn sinds 1 januari 2008 onbeperkt belastingplichtig (art. 2, lid 1, onderdeel d, Wet VpB 1969 jo. art. 2, lid 6, Wet VpB 1969).<sup>472</sup> Van een onderneming is sprake bij (1) een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal, (2) die deelneemt aan het economische verkeer (3) met het oogmerk winst te behalen. Indien een winst oogmerk ontbreekt of niet eenduidig kan worden vastgesteld, wordt dit element vervangen door de vraag of de non-profitorganisatie in concurrentie treedt met andere belaste ondernemingen (art. 4, onderdeel a, Wet VpB 1969).

<sup>471</sup> MMF.J. van Bakel, *Fiscale gevolgen van samenwerking door non-profitorganisatie (Fiscale Monografieën, nr. 182)* (diss. Tilburg University), Deventer: Wolters Kluwer 2024. Onderdelen van deze bijdrage zijn ontleend aan mijn proefschrift.

<sup>472</sup> Op de vennootschapsbelastingplicht van woningcorporaties valt het nodige af te dingen. De roep om herziening van deze positie is in de afgelopen jaren toegenomen, mede vanwege de grotere vennootschapsbelastingdruk waarmee woningcorporaties worden geconfronteerd, onder andere vanwege art. 15b Wet VpB 1969. Vanuit de sector, het parlement en de wetenschap worden stemmen verheven voor compensatie voor de verhoogde belastingdruk. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door middel van een gedeeltelijke of volledige afschaffing van de vennootschapsbelastingplicht; zie hierover o.a. M.J. Broekhuizen, 'Vastgoed bij non-profitorganisaties', in: P. Kavelaars (red.), *Vastgoed Fiscaal*, Amsterdam: Stichting NLFiscaal 2023, p. 57-63.

De rechtstheoretische legitimatie om non-profitorganisaties in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 te betrekken, valt terug te voeren op het neutraliteitsbeginsel. De wetgever achtte het onaanvaardbaar dat ondernemingen van lichamen zoals de BV en de NV oneigenlijke concurrentie zouden ondervinden van ondernemingen die door een stichting of vereniging worden gedreven.<sup>473</sup> Ook de invoering van de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen per 1 januari 2016 is voor een belangrijk deel ingegeven door het streven naar rechtsvormneutraliteit en mededigingsneutraliteit.<sup>474</sup>

In tegenstelling tot andere rechtsvormen, heeft de wetgever besloten non-profitorganisaties slechts beperkt aan vennootschapsbelasting te onderwerpen. De beperkte belastingplicht heeft tot gevolg dat stichtingen (met uitzondering van woningcorporaties), verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen voor de heffing van vennootschapsbelasting maximaal drie sferen kunnen hebben:

- Een onbelaste niet-ondernemingssfeer c.q. kapitaalsfeer.<sup>475</sup>
- Een belaste ondernemingssfeer.
- Een objectief vrijgestelde ondernemingssfeer (alleen voor overheidslichamen, academische ziekenhuizen en bekostigde onderwijs- en onderzoeksinstituten op grond van art. 8e, art. 8f en art. 8g Wet VpB 1969).

Andere rechtsvormen, zoals de BV, NV of de coöperatie, verrichten in principe al hun activiteiten in de ondernemingssfeer vanwege de fictie van art. 2, lid 6, Wet VpB 1969 en kennen daarnaast nog de kapitaalsfeer. Door de beperkte belastingplicht geldt een belastingvrijdom voor niet-ondernemingsactiviteiten van non-profitorganisaties, zoals het exploiteren van vastgoed en het verstrekken van rentedragende leningen. Hierbij is sprake van afstel van belastingheffing.<sup>476</sup> In mijn dissertatie heb ik vastgesteld dat het onderscheid dat de wetgever heeft aangebracht tussen beperkt belastingplichtigen en onbeperkt belastingplichtigen vooral op pragmatische overwegingen is gebaseerd.<sup>477</sup>

<sup>473</sup> Kamerstukken II 1959/60, 6000, nr. 3, p. 17, r.k.

<sup>474</sup> Zie o.a. *Kamerstukken II* 2014/15, 34003, nr. 3, p. 8. Zie hierover uitvoerig S.A. Stevens, 'VPB-plicht van overheidsondernemingen', *TFO* 138.1.

<sup>475</sup> Zie HR 7 februari 1951, ECLI:NL:HR:1951:114 inzake een stichting met waarborgkapitaal. De kapitaalsfeer bij non-profitorganisaties verschilt met die van kapitaallichamen omdat alleen maar sprake is van kapitaal dat kan worden ingebracht of onttrokken (zonder dat dit een belastbare resultaat beïnvloedt). Er zal echter geen sprake zijn van een informele kapitaalstortingen of onttrekkingen, omdat sprake is van gesloten rechtsvormen.

<sup>476</sup> Er wordt geen inkomstenbelasting geheven omdat het hier gaat om gesloten rechtsvormen waarvan het vermogen in beginsel niet kan worden uitgekeerd aan natuurlijke personen. Als de non-profitorganisatie uitkeringen met een ideëel of sociaal karakter verricht, geldt dat deze in de meeste situaties zijn vrijgesteld van schenkbelasting omdat de non-profitorganisatie kwalificeert als ANBI (art. 33 onderdeel 10 SW 1956). Ik abstraheer van het wettelijke regime van het afgezonderd particulier vermogen (art. 2.14a Wet IB 2001) omdat dit regime niet op non-profitorganisaties van toepassing is vanwege het door hen nagestreefde algemeen belang.

<sup>477</sup> M.M.F.J. van Bakel 2024, par. 4.3.7.3.

Een belastingvrijdom is ook aanwezig voor lichamen die vallen onder één van de specifieke subjectieve vrijstellingen van art. 5 en art. 6b Wet VpB 1969. Deze vrijstellingen hebben veelal betrekking op activiteiten in het algemeen belang, zoals de zorgvrijstelling, de onderwijsvrijstelling en de vrijstelling voor academische ziekenhuizen. De voorwaarden van deze vrijstellingen worden getoetst op het totaalniveau van het subject en niet op het niveau van de (potentieel concurrerende) activiteit. Daarnaast is voor de toepassing van de vrijstelling niet van belang of het lichaam winst maakt en/of naar winst streeft.<sup>478</sup> De omvang van de winst is wel van belang voor de algemene subjectieve vrijstelling van art. 6 Wet VpB 1969. Deze bepaling stelt stichtingen en verenigingen vrij van vennootschapsbelasting als hun fiscale winst in een jaar minder dan bedraagt dan € 15.000 of € 75.000 over een periode van vijf jaar. Non-profitorganisaties die hoofdzakelijk worden gefinancierd uit subsidies zijn, onder zeer strikte voorwaarden, uitgezonderd van het winstoogmerk criterium, waardoor het subject als geheel buiten de vennootschapsbelastingplicht kan blijven.<sup>479</sup>

## 2.2. Positie van non-profitorganisaties in de btw

In tegenstelling tot de vennootschapsbelasting worden non-profitorganisaties binnen de Wet op de omzetbelasting 1969 op vergelijkbare wijze in de heffing betrokken als andere (profit)organisaties. Er wordt dus geen onderscheid gemaakt naar rechtsvorm. Dit hangt rechtstreeks samen met het neutraliteitsbeginsel dat een prominente plaats inneemt in de Btw-richtlijn<sup>480</sup>, waarop de Wet op de omzetbelasting 1968 is gebaseerd. Een neutrale btw is van belang om te waarborgen dat de procentuele belastingdruk op vergelijkbare goederen en diensten gelijk is verdeeld, ongeacht de lengte van de bedrijfskolom (juridische neutraliteit). Daarnaast moet de btw de concurrentieverhoudingen tussen ondernemingen niet verstoren (economische neutraliteit). Het uitgangspunt van concurrentieneutraliteit heeft de btw gemeenschappelijk met de vennootschapsbelasting.

Non-profitorganisaties kwalificeren conform de hoofdregel van art. 7 lid 1 Wet OB 1969 als btw-ondernemer als zij zelfstandig een economische activiteit uitoefenen. Een economische activiteit impliceert, kort gezegd, dat er op een markt tegen een vergoeding prestaties worden verricht en dat niet uitsluitend om niet wordt gehandeld.

<sup>478</sup> Wel vereist de subjectieve vrijstelling voor zorginstellingen en sociale werkplaatsen op grond van art. 4 Uitv.besl. VpB 1971 dat de winst bestemd moet worden ten behoeve van een ander vrijgesteld lichaam of een algemeen maatschappelijk belang. Vreemd genoeg heeft de wetgever deze winstbestemmingseis (nog) niet ingevuld voor onderwijsinstellingen en academische ziekenhuizen, ondanks de delegatiebevoegdheid van art. 6b, lid 2, Wet VpB 1969.

<sup>479</sup> Besluit van 8 augustus 2023, nr. 2023-11888, Stcrt. 2023, 23036, onderdeel 2.3.1, beter bekend als het subsidiebesluit.

<sup>480</sup> Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde, *PbEU* 2006 L 347/1, zoals laatstelijk gewijzigd op 25 maart 2019, *PbEU* 2019 L 83/42.

Tussen de vergoeding en de prestatie dient een rechtstreeks verband te bestaan.<sup>481</sup> Anders dan in de vennootschapsbelasting speelt de aanwezigheid van een winstoogmerk in beginsel geen rol bij de vaststelling of sprake is van een economische activiteit.<sup>482</sup> Voorbeelden van veelvoorkomende prestaties van non-profitorganisaties die kwalificeren als niet-economische activiteiten voor de btw zijn het ontvangen van donaties, het om niet ter beschikking stellen van ruimten en het verzorgen van uit algemene rijksmiddelen gefinancierd onderwijs.<sup>483</sup>

Prestaties die plaatsvinden in de niet-ondernemingssfeer vinden plaats buiten het bereik van de btw. Ook wanneer een publiekrechtelijk lichaam een handeling verricht in de hoedanigheid van overheid, wordt gehandeld buiten het bereik van de btw (art. 7, lid 3, Wet OB 1968). Deze prestaties vinden plaats binnen de overheidssfeer en zijn onderworpen aan een specifiek btw-regime. Wanneer non-profitorganisaties economische activiteiten verrichten en voor dit deel kwalificeren als btw-ondernemer, is het mogelijk dat op de activiteiten een vrijstelling van toepassing is (art. 11 Wet OB 1968). Daarmee hebben non-profitorganisaties in de btw te maken met maximaal vier sferen:

- Een overheidssfeer (alleen voor publiekrechtelijke lichamen).
- Een niet-ondernemingssfeer.
- Een vrijgestelde ondernemingssfeer.
- Een belaste ondernemingssfeer.

Doordat non-profitorganisaties in verschillende hoedanigheden optreden, worden zij vaker geconfronteerd met niet-afrekbare voorbelasting. Non-profitorganisaties hebben binnen het btw-stelsel geen recht op aftrek van voorbelasting voor kosten die toerekenbaar zijn aan niet-economische activiteiten, vrijgestelde activiteiten en overheidstaken. Uitsluitend gemeenten en provincies beschikken over de mogelijkheid om niet-afrekbare voorbelasting die toerekenbaar is aan niet-economische activiteiten en overheidstaken vergoed te krijgen via het Btw-compensatiefonds (BCF).<sup>484</sup> Het in veel situaties ontbreken van een aftrekrecht of mogelijkheid tot compensatie leidt tot

<sup>481</sup> De vergoeding moet daadwerkelijk zijn betaald in ruil voor de prestatie. Zie o.a. HvJ 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

<sup>482</sup> Dit is mijn inziens niet anders geworden naar aanleiding van de arresten *Gmina O* (HvJ 30 maart 2023, C-612/21, ECLI:EU:C:2023:279) en *Gmina L* (HvJ 30 maart 2023, C-616/21, ECLI:EU:C:2023:280). Vgl. F. Tromp, 'De GMINA-arresten: Winstoogmerk nu ook vereist in de btw', *WFR* 2024/33.

<sup>483</sup> Zie voor het standpunt dat rijkssubsidies voor wettelijk geregeld onderwijs niet kwalificeren als economische activiteit het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 juli 2014, BLKB 2014/125M, *Stcrt.* 2014, 22389, voetnoot 2.

<sup>484</sup> Het BCF betreft een zuiver nationale regeling en heeft als belangrijkste doelstelling de btw te laten vervallen als relevante beslissingsfactor bij de keuze tussen inbesteding en uitbesteding. Zie *Kamerstukken II* 1999/00, 27 293, nr. 3, p. 1.

economische verstoringen, belastingarbitrage en cumulatie van de btw.<sup>485</sup> Ook zorgt dit voor een verhoging van de administratieve lasten, zoals de complexe berekeningen van het btw-aftrekrecht op het moment dat een non-profitorganisatie naast niet-economische activiteiten en vrijgestelde activiteiten, ook economische activiteiten verricht.<sup>486</sup>

### 3. Knelpunten en oplossingsrichtingen

#### 3.1. Afbakening van de diverse sferen: zorg voor een uniforme uitgangspositie

Omdat non-profitorganisaties in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de omzetbelasting 1968 activiteiten kunnen verrichten die in diverse fiscale sferen vallen, ontstaan er regelmatig afbakeningsvraagstukken. De complexiteit van deze vraagstukken wordt verder versterkt door de significante verschillen in fiscale behandeling tussen de sferen, wat kan leiden tot aanzienlijke financiële belangen. Hierdoor maken non-profitorganisaties en inspecteurs regelmatig de gang naar de rechter. Zo zijn er momenteel in de sfeer van de vennootschapsbelasting een aantal procedures gaande over de belastbaarheid van reclameactiviteiten door gemeenten.<sup>487</sup> In procedures op het terrein van de btw is vaak de centrale vraag op welke wijze bepaalde, aan het algemeen belang gerelateerde activiteiten geclassificeerd kunnen worden binnen één van de in par. 2.2 genoemde sferen. Deze kwalificatie is van cruciaal belang, aangezien de gevolgen voor het recht op aftrek van voorbelasting of voor de compensatie van de btw groot kunnen zijn.<sup>488</sup> Uit de nationale jurisprudentie blijkt dat deze vraagstukken vaak voorkomen in situaties waarin een non-profitorganisatie samenwerkt met een andere partij.<sup>489</sup> De uitkomsten in deze procedures zijn soms moeilijk te plaatsen binnen de gangbare kaders van de leerstukken en regelingen, omdat rechters zich in hun overwegingen laten leiden door het gewenste einddoel, namelijk de voorkoming van btw-druk bij het gezamenlijk aanbieden van

<sup>485</sup> Cumulatie van btw treedt op als de prestaties waarop geen btw drukt veelvuldig worden afgenomen door (gedeeltelijk) belaste ondernemers. De niet-afrekbare voorbelasting wordt dan een onderdeel van de kostprijs van het goed of de dienst, welke de btw-ondernemer doorgaans zal doorberekenen in de verkoopprijs en daarover wederom btw factureert aan de afnemers. Het resultaat is dat de afnemers verhoudingsgewijs meer btw betalen dan het voorgeschreven btw-tarief.

<sup>486</sup> De zogenoemde '(pre-)pro rata'-regeling.

<sup>487</sup> Zie o.a. de Conclusies van A-G Wattel 14 juni 2024, ECLI:NL:PHR:2024:631, ECLI:NL:PHR:2024:658 en ECLI:NL:PHR:2024:707 in drie gevoegde zaken en de uitgebreide gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie (ECLI:NL:PHR:2024:695).

<sup>488</sup> Zie voor een illustratief voorbeeld HR 29 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1070 en de verwijzingsuitspraak van Gerechtshof Amsterdam 29 april 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1329, waarin is geoordeeld dat de exploitatie van een begraafplaats en de daarmee samenhangende uitgifte van grafrechten door een gemeente een economische activiteit vormt. Als gevolg van dit oordeel kon de gemeente de met de activiteiten samenhangende voorbelasting niet compenseren via het BCF.

<sup>489</sup> Zonder hierover uitgebreid M.M.F.J. van Bakel 2024, hoofdstuk 5.

activiteiten van algemeen nut.<sup>490</sup> Hoewel vrijstellingen in de btw strikt moeten worden uitgelegd, heeft het HvJ tegelijkertijd bepaald dat voorkomen moet worden dat prestaties 'in het algemeen belang' te hoog belast worden, waardoor een deel van het publiek wordt uitgesloten van de activiteiten.<sup>491</sup> De afwegingen tussen deze twee uitgangspunten zaden inspecteurs en rechters op met een moeilijke taak.

Om de hiervoor geschetste problemen effectief aan te pakken, ben ik van mening dat er in de eerste plaats iets moet veranderen aan fiscale uitgangspositie van non-profitorganisaties. Naar mijn mening is er onvoldoende rechtvaardiging voor de speciale positie die non-profitorganisaties bekleden in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en Wet op de omzetbelasting 1968. Derhalve pleit ik ervoor om non-profitorganisaties volledig te onderwerpen aan de heffing van vennootschapsbelasting en btw met al hun economische activiteiten. Deze uitgangspositie sluit in mijn optiek beter aan bij het neutraliteitsbeginsel dat in beide heffingswetten een centrale rol speelt.

Voor de Wet op de vennootschapsbelasting geldt dat een onbeperkte vennootschapsbelastingplicht beter strookt met het neutraliteitsbeginsel omdat daarmee wordt bereikt dat inkomsten als hoofdregel op dezelfde manier in de heffing worden getrokken ongeacht de rechtsvorm van het lichaam. Een onbeperkte vennootschapsbelastingplicht bevordert ook de complementaire functie van de vennootschapsbelasting. Het argument dat vaak in de literatuur<sup>492</sup> wordt aangehaald om beleggingsinkomsten van BV's en andere in art. 2, lid 6, Wet VpB 1969 genoemde rechtsvormen aan vennootschapsbelasting te onderwerpen om te voorkomen dat deze inkomsten onbelast blijven voor de inkomstenbelasting vind ik eveneens van toepassing op het belasten van dergelijke inkomsten bij stichtingen, verenigingen en publiekrechtelijke rechtspersonen. Ten slotte leidt een onbeperkte vennootschapsbelastingplicht tot een vereenvoudiging van de wetgeving, omdat geen discussies meer hoeven te worden gevoerd over het ondernemingsbegrip en afgeleide allocatie- en etiketteringsvraagstukken.

<sup>490</sup> Zie onder andere de uitgebreide kritiek die in de literatuur is gegeven op het zogenoemde VAVO-arrest (HR 22 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:83) inzake het gezamenlijk aanbieden van voortgezet algemeen volwassenenonderwijs door twee regionale opleidingscentra. Zie M.M.F.J. van Bakel 2024, par. 5.3.12.

<sup>491</sup> Zie o.a. Zie o.a. HvJ 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 23, HvJ 20 juni 2002, C-287/00, ECLI:EU:C:2002:388 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 47, HvJ 10 september 2002, C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473 (*Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*), r.o. 29, HvJ 8 juni 2006, C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380 (*L.u.P.*), r.o. 25 en 29 en HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695 (*Verigen*), r.o. 27.

<sup>492</sup> Zie o.a. P.H.J. Essers, 'Grondslagen van de vennootschapsbelasting in relatie met de inkomstenbelasting', *WFR* 2019/187, par. 3.1 en A.J.A. Stevens & S.A. Stevens, 'De subjectieve en objectieve vennootschapsbelastingplicht', *WFR* 2019/188, par. 2.5.

Bezien vanuit het neutraliteitsbeginsel valt mijn betoog door te trekken naar de Wet op de omzetbelasting 1968, omdat de vrijstellingen en het specifieke regime voor overheidstaken inbreuken vormen op de hoofdregel dat elke transactie onder bezwarende titel in de productie- en distributieketen tot heffing zou moeten leiden. Bovendien tasten de uitzonderingen het neutraliteitsbeginsel aan, omdat niet-aftrek-bare voorbelasting (geheel of gedeeltelijk) wordt verdisconteerd in de prijs van het uiteindelijk geleverde goed of de verrichte dienst. Wanneer deze uitzonderingen worden geschrapt, kan de neutraliteit van de Wet op de omzetbelasting 1968 beter worden gewaarborgd en zal de effectiviteit van de uitvoering van de btw verbeteren.

### **3.2. Voorkomen van onnodige belastingdruk en verzwarende van administratieve lasten**

Door bovenstaande systematiek kunnen fiscale oases en belastingarbitrage effectief worden voorkomen. Tegelijkertijd zal dit systeem resulteren in een grotere groep belastingplichtigen met bijbehorende administratieve gevolgen voor zowel belastingplichtigen als de Belastingdienst. Uit het oogpunt van budgettaire doelmatigheid dient het door mij geschetste nieuwe fiscale regime voor non-profitorganisaties te worden voorzien van een aantal specifieke aanvullende maatregelen. Van de subjectvrijstellingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 dient alleen art. 6 Wet VpB 1969 te blijven bestaan. Op deze manier wordt voorkomen dat non-profitorganisaties met bescheiden winsten, zoals amateursport- en muziekverenigingen, met een onnodige verhoging van administratieve lasten worden opgezadeld.<sup>493</sup> Om risico's op het constateren van verboden staatssteun te mitigeren, dient voor de maximale hoogte van de winstgrenzen aansluiting gezocht te worden bij de bedragen uit de Europese de-minimisregeling.<sup>494</sup> Daarnaast dient art. 6 Wet VpB 1969 ook opengesteld te worden voor publiekrechtelijke rechtspersonen.

De subjectieve vrijstellingen van het huidige art. 5 en art. 6b Wet VpB 1969 dienen te worden omgevormd tot objectieve vrijstellingen. Het buiten de heffing houden van resultaten behaald met de uitvoering van publieke taken vindt dan automatisch plaats op het niveau van de (niet-economische) activiteit, wat beter aansluit bij het EU-recht en de doelstelling van de wetgever om een gelijk speelveld te bewaken.<sup>495</sup>

<sup>493</sup> In de btw zorgt de kleineondernemersregeling van art. 25 Wet OB 1968 reeds voor een tegemoetkoming van administratieve lasten voor non-profitorganisaties met een omzet van minder dan € 20.000 per jaar.

<sup>494</sup> Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de de-minimissteun (PbEU 2013, L 352/1). Zie over de werking van de Europese staatssteunregels in relatie tot de vennootschapsbelastingpositie van non-profitorganisaties uitgebreid S.A. Stevens, 'Tax aid and Non-profit organisations', *EC Tax Review* 2010, volume 19, no. 4, p. 156 e.v.

<sup>495</sup> Zie hierover uitvoerig M.M.F.J. van Bakel & S.A. Stevens, 'De onderwijsvrijstelling in de vennootschapsbelasting', *WFR* 2018/93.

In de btw dient een nultarief te worden ingevoerd voor prestaties van algemeen belang, waarbij het recht op aftrek van voorbelasting behouden blijft.<sup>496</sup> Hierbij dient opnieuw te worden vastgesteld wat hedendaags als activiteiten van algemeen belang wordt gezien.<sup>497</sup> Ik pleit voor het uitvoeren van een fundamenteel onderzoek naar de gevolgen van een dergelijk systeem, als vervolg op een eerdere studie die hiernaar verricht is.<sup>498</sup>

Een groot uitvoeringsnadeel van het door mij voorgestelde systeem is dat dit een aanpassing van de Btw-richtlijn vereist. Als een tijdelijke (wellicht meer realistische) oplossing zou de Nederlandse wetgever ook een voorbeeld kunnen nemen aan enkele Scandinavische landen<sup>499</sup> door het overwegen van een compensatiefonds voor de brede non-profitsector, los van het huidige btw-stelsel. Het voordeel van een dergelijk compensatiefonds – vergelijkbaar met het bestaande BCF – is dat er geen of minder verstoringen optreden in de besluiten die non-profitorganisaties nemen tussen het zelf verrichten van activiteiten en het uitbesteden daarvan, bijvoorbeeld via een samenwerkingsverband. Dit vergroot de efficiëntie en de kwaliteit van algemeen nuttige activiteiten.

Het bestaande uitgangspunt uit de btw dat niet-economische activiteiten, zoals giften, nalatenschappen en bepaalde subsidies, buiten de heffing blijven, dient ook te worden doorgetrokken naar de vennootschapsbelasting. Om dit te bereiken dient in art. 8 Wet VpB 1969 te worden vastgelegd dat giften en nalatenschappen niet tot de belaste winst behoren. Gesubsidieerde activiteiten kunnen buiten de heffing van vennootschapsbelasting blijven mits voldaan is aan de voorwaarden van een nieuw in te voeren objectieve vrijstelling. Daarbij dient het begrip 'subsidie' materieel te worden ingevuld, zoals dat gebeurt in de Wet op de omzetbelasting 1968. Dit draagt bij aan de samenhang van het belastingstelsel.

<sup>496</sup> Dit sluit aan bij het uitgangspunten dat landen met een meer moderne btw-stelsel hanteren, zoals Australië en Nieuw-Zeeland. Zie over de voordelen van het '*full taxation model*' deze landen hanteren R. Millar, 'Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government Under the Australian and New Zealand GST Laws', in: R. de La Feria (ed.), *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2013, p. 135-174.

<sup>497</sup> Hierbij moet dan ook rekening worden gehouden met de positie van non-profitorganisaties die niet als btw-ondernemers worden beschouwd omdat zij hun activiteiten 'om niet' verrichten, maar daarmee wel rechtstreeks een algemeen belang dienen. Te denken valt aan musea en natuurgebieden die gratis toegang bieden.

<sup>498</sup> Copenhagen Economics, 'VAT in the public sector and exemptions in the public interest', Final report for TAXUD/2011/DE/334, Brussel: Europese Commissie 10 januari 2013.

<sup>499</sup> Noorwegen, Zweden en Finland kennen een compensatiemogelijkheid voor vrijgestelde activiteiten. Zie Beleidsdoorlichting Btw-compensatiefonds, p. 29, bijlage bij *Kamerstukken II 2021/22*, 31 935, nr. 74.

## 4. Conclusie

Naar mijn mening zijn er diverse mogelijkheden om de fiscale behandeling van non-profitorganisaties rechtvaardiger vorm te geven, wat tevens de uitvoerbaarheid van het belastingstelsel ten goede komt voor zowel de non-profitorganisaties als de Belastingdienst. Het is evident dat de in dit essay aangedragen oplossingen bepaalde complexiteiten bevatten die nadere uitwerking vereisen. Hierbij valt te denken aan de toetsing van de voorstellen aan het EU-recht en de budgettaire consequenties. Geheel in lijn met de doelstelling van de Vereniging voor Belastingwetenschap, wil ik dan ook graag afsluiten met de oproep om op deze gebieden verder onderzoek te verrichten.

Mr. R.K. Bane

# Kwaliteit van fiscale wetgeving over de jaren heen

*Mr. R.K. (Rhys) Bane*

*De auteur is als senior associate verbonden aan Lubbers, Boer & Douma  
en als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden.*

In deze bijdrage gaat de auteur in op de kwaliteit van fiscale wetgeving en de aandacht daarvoor in de fiscale vakliteratuur. De auteur vraagt zich af waarom deze aandacht blijft aanhouden en reflecteert op concrete aanbevelingen die zijn gedaan in de fiscale vakliteratuur.

## 1. Inleiding

De kwaliteit van (fiscale) wetgeving is een (fiscale) evergreen. De aandacht voor het onderwerp lijkt echter in de afgelopen decennia te zijn toegenomen.<sup>500</sup> Dit kan ook worden waargenomen binnen de Vereniging voor Belastingwetenschap. Zo vond er op 10 december 2020 een ledenvergadering plaats met de kwaliteit van fiscale wetgeving als onderwerp<sup>501</sup> en vond er op 16 maart 2023 een jongerenbijeenkomst plaats met hetzelfde onderwerp.<sup>502</sup>

<sup>500</sup> Bijvoorbeeld: R.B. Vos, 'Het negentiende LOF-congres: De kwaliteit van fiscale wetgeving', *WFR* 2003/1875, Tj. Hoekstra, 'De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving', *WFR* 2006/462, N.M.A. van Kreveld, 'Verslag van het seminar "Kwaliteit van (fiscale) regelgeving" en oratie prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau', *WFR* 2009/422, J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, 'Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling', *WFR* 2009/675 en M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570.

<sup>501</sup> Voor het verslag, zie V.L. Meijerman, 'Kwaliteit van fiscale wet- en regelgeving... alle ballen op de politiek?', *WFR* 2021/9.

<sup>502</sup> Voor het verslag, zie L.R.W. Respen, 'Jongerenbijeenkomst Vereniging voor Belastingwetenschap', *WFR* 2023/153.

Dit roept de vraag op hoe die aandacht voor kwaliteit van fiscale wetgeving kan worden verklaard. Een snelle lezing van de hiervoor aangehaalde fiscale vakliteratuur op dit punt leert dat de volgende elementen een rol spelen bij het gebrek aan kwaliteit van fiscale wetgeving:

- (De snelheid van) het fiscale wetgevingsproces.
- De toegenomen complexiteit in fiscale wetgeving.
- De hoeveelheid nieuwe fiscale wetgeving.

In deze bijdrage loop ik deze elementen na om vast te stellen of deze een verklaring kunnen vormen voor de in de fiscale vakliteratuur gesignaleerde problematiek rondom de kwaliteit van fiscale wetgeving.

Ik doe dat in deze bijdrage in een aantal stappen. Eerst sta ik stil bij recente en minder recente ontwikkelingen in de samenleving waarop de wetgever heeft gereageerd. Daarbij sta ik stil bij kwantiteit en complexiteit (par. 2). Vervolgens ga ik in op het fiscale wetgevingsproces (par. 3). Daarna reflecteer ik op concrete aanbevelingen die zijn gedaan in de fiscale vakliteratuur (par. 4). Ik sluit af met een conclusie waar ik ook aanbevelingen aanhaal die eerder in de fiscale vakliteratuur zijn gedaan om de kwaliteit van fiscale wetgeving te verbeteren (par. 5).

## **2. Ontwikkelingen in de samenleving en de reactie van de (fiscale) wetgever**

### **2.1. Algemeen**

Bij het lezen van een willekeurig Belastingplan uit de afgelopen decennia wordt het onmiddellijk duidelijk dat veel belastingwetgeving een reactie van de fiscale wetgever op ontwikkelingen in de samenleving is. Daarbij zijn er een aantal grote trends waar te nemen. Een aantal relevante ontwikkelingen die tot verschillende beleidsreacties hebben geleid zijn:

- De internationalisering van het handelsverkeer.<sup>503</sup>
- De integratie in de EU-markt.<sup>504</sup>

<sup>503</sup> Waar de Nederlandse exportwaarde in 1917 € 400 mln. bedroeg, bedroeg deze in 2017 € 469 mld., meer dan een verduizendvoudiging. Zie: <https://longreads.cbs.nl/im2018-1/honderd-jaar-goederenhandel-in-beeld/>.

<sup>504</sup> Op het gebied van indirecte belastingen is er met name sprake van positieve harmonisatie. Langzaamaan is er meer positieve harmonisatie op het gebied van de directe belastingen, maar doorgaans zijn er veel ontwikkelingen geweest door negatieve harmonisatie via het primaire Unierecht (verkeersvrijheden en het staatssteunverbod).

- De digitalisering van de economie.<sup>505</sup>
- De verschillende crises, waarvan een aantal relatief recente: de financiële crisis van 2008, de daaropvolgende eurocrisis van 2010, de COVID-19 pandemie, de toeslagen-affaire en de oorlog in Oekraïne.<sup>506</sup>
- De veranderende opvattingen over belastingheffing in het maatschappelijke debat.

Daarnaast is van belang dat de Rijksoverheid, die nagenoeg volledig wordt gefinancierd met belastingopbrengsten<sup>507</sup>, meer geld is gaan uitgeven.<sup>508</sup>

De in de vorige paragraaf benoemde ontwikkelingen in de samenleving kunnen vaak niet in isolatie worden gezien. Zo heeft de financiële crisis van 2008 bijvoorbeeld (mede) geleid tot de eurocrisis van 2010 en heeft de internationalisering van het handelsverkeer en de digitalisering van de economie gevolgen gehad voor de (verdeling van de) belastinggrondslag, waar vervolgens een beleidsreactie op is gekomen in de vorm van het BEPS-project van de OESO. De uitkomsten van het BEPS-project hebben vervolgens geleid tot harmonisatie in EU-verband. Soms zijn de reacties van de wetgever echter een meer direct gevolg van het gedrag (en de maatschappelijke perceptie) van bepaalde sectoren.<sup>509</sup>

Hierna ga ik in op een aantal recente en minder recente ontwikkelingen die een reactie van de fiscale wetgever hebben uitgelokt.

## 2.2. Financiële crisis, eurocrisis, BEPS-project

Door de internationalisering van het handelsverkeer zijn dispariteiten tussen belastingstelsels van landen steeds zichtbaarder geworden. Gedacht kan worden aan zaken zoals de kwalificatie van vreemd vermogen versus eigen vermogen en de fiscale

<sup>505</sup> Door de digitalisering van de economie is fysieke aanwezigheid in een land slechts nog beperkt noodzakelijk. Dit heeft veel impact op een systeem van internationaal belastingrecht dat gebaseerd is op fysieke aanwezigheid.

<sup>506</sup> Ook box 3 kan voorzichtig als crisis worden bestempeld.

<sup>507</sup> Op de kapitaalmarkt ingeleende gelden moeten uiteindelijk via belastingheffing in de toekomst ooit weer worden terugbetaald.

<sup>508</sup> De overheidsuitgaven en bestedingen waren volgens het Centraal Bureau voor de Statistiek afgerond € 181 mld. in 1995, € 195 mld. in 2000, € 240 mld. in 2005, € 314 mld. in 2010, € 316 mld. in 2015, € 390 mld. in 2020 en € 461 mld. in 2023 (<https://www.cbs.nl/nl-nl/cijfers/detail/84122NED>). Dit is een toename van 136%, terwijl de inflatie tussen 1995 en 2023 88,1% bedroeg (<https://www.cbs.nl/nl-nl/visualisaties/prijzen-toen-en-nu>).

De statistisch goed onderlegde persoon ziet tussen 1995 en 2000 een reële afname in overheidsuitgaven, gevolgd door een grote toename in de periode 2005-2010, een afname in de periode 2010-2015 gevolgd door nog grotere toenames in de periode 2015-2023.

<sup>509</sup> Denk aan de Wet Belastingheffing 2021, excessieve beloningsbestanddelen en de in de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 opgenomen crisisheffing.

behandeling daarvan,<sup>510</sup> de kwalificatie van lichamen en vaste inrichtingen en de toepassing van het arm's-lengthbeginsel.<sup>511</sup> Deze dispariteiten en het gebruik daarvan door belastingplichtigen om belasting te besparen bestonden los van de financiële crisis in 2008. De financiële crisis en de daaropvolgende eurocrisis hebben echter wel geleid tot meer aandacht voor de belastingheffing van multinationals, ook omdat overheden geld nodig hadden om uitgaven mee te financieren.<sup>512</sup>

Dit heeft ertoe geleid dat er in internationaal (OESO) verband onderzoeken zijn gedaan en rapporten zijn geschreven over hoe belastingontwijking door multinationale ondernemingen kan worden aangepakt: het BEPS-project.<sup>513</sup> Die rapporten zijn niet in een bureaula verdwenen. Integendeel, de rapporten hebben geleid tot een multilateraal verdrag dat antimisbruikmaatregelen in belastingverdragen implementeerde in de vorm van het Multilaterale Instrument<sup>514</sup> en wijzigingen in het OESO-modelverdrag en het bijbehorende OESO-commentaar (en de OESO-verrekenprijsrichtlijnen). Daarnaast heeft de EU richtlijnen ontwikkeld aan de hand van de aanbevelingen in de BEPS-rapporten. Dit kan aan de hand van het volgende lijstje worden geïllustreerd:

| BEPS-rapport & onderwerp                   | Implementatie in de EU door...   |
|--------------------------------------------|----------------------------------|
| BEPS Actie 2: Hybridemismatches            | Richtlijn (EU) 2017/952 (ATAD2)  |
| BEPS Actie 3: CFC-regels                   | Richtlijn (EU) 2016/1164 (ATAD1) |
| BEPS Actie 4: Beperking renteaftrek        | Richtlijn (EU) 2016/1164 (ATAD1) |
| BEPS Actie 12: mandatory disclosure regels | Richtlijn (EU) 2018/822 (DAC6)   |

Deze richtlijnen zijn allemaal in Nederland geïmplementeerd, al dan niet strenger dan de voorgeschreven minimumstandaard. Een groot deel van deze regels werkt complexiteit verhogend, zo volgt ook uit bijvoorbeeld de uitvoeringstoetsen van de Wet implementatie eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (implementatie ATAD1) en de Wet implementatie tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (implementatie ATAD2).<sup>515</sup>

<sup>510</sup> Het onderwerp renteaftrek neemt een relatief groot deel van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in beslag. De kwalificatievraag is vooral jurisprudentieel, maar als een financieel instrument eenmaal kwalificeert als vreemd vermogen, spelen een groot aantal bepalingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een rol in de vraag of de rente die moet worden betaald uiteindelijk aftrekbaar is.

<sup>511</sup> Hoewel het arm's-lengthbeginsel weinig ruimte in beslag neemt in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, liggen er honderden pagina's aan al dan niet relevant materiaal achter in de vorm van de verrekenprijsrichtlijnen van de OESO.

<sup>512</sup> Wie kent bijvoorbeeld de hoorzittingen waar de Britse Labour MP Margaret Hodge grote multinationals vragen stelde over hoeveel belasting ze betaalden (2012) niet?

<sup>513</sup> <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>.

<sup>514</sup> Zie R.A. Bosman, *Het Multilaterale Instrument (MLI)*, Fed Fiscale Brochures, Deventer: Wolters Kluwer 2020. Het betreft BEPS Actie 15, die een aantal andere BEPS acties al dan niet optioneel meeneemt.

<sup>515</sup> Bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 35 030, nr. 3 (ATAD1) en bijlage bij Kamerstukken II 2018/19, 35 241, nr. 3 (ATAD2).

### 2.3. Recente fiscale wetgeving met een andere oorzaak

Naast fiscale wetgeving met een oorsprong in de financiële crisis en het BEPS-project, hebben de volgende ontwikkelingen geleid tot onderstaande niet-limitatieve lijst van nieuwe fiscale wetgeving:

- 2020-2023: Naar aanleiding van berichtgeving in de media over het uitstellen van box 2-heffing door het lenen van geld bij de eigen vennootschap is de Wet excessief lenen bij de eigen vennootschap voorgesteld en ingevoerd.
- 2020-2024: Nederland is naast de EU-harmonisatie van belastingwetgeving doorgestaan met unilaterale maatregelen om de belastingdruk op multinationale ondernemingen te verhogen, waarbij een aantal opties uit het rapport van de commissie Ter Haar <sup>516</sup> is geïmplementeerd, te weten de verliesverrekeningsmaatregel (2022), de neerwaartse verrekenprijsaanpassingen (2022) en de aanscherping van de earningsstrippingmaatregel (2020).
- 2021-2024: Naar aanleiding van het 'Kerstarrest' van de Hoge Raad van 24 december 2021 over de strijdigheid van box 3 met art. 1 EP EVRM is box 3 flink in beweging gekomen met de Wet rechtsherstel box 3 (2023) en de Overbruggingswet box 3 (2023).
- 2022-2024: De digitalisering van de economie en de mislukte eerste poging van de OESO om dit te adresseren hebben geleid tot een tweede poging van de OESO die heeft geresulteerd in de wereldwijde minimumbelasting (Pijler 2).
- 2022-2024: De oorlog in de Oekraïne en de daaraan gekoppelde ontwikkelingen in de gasprijzen en de prijs van energie hebben geleid tot een tweetal heffingen met terugwerkende kracht naar 2022 om koopkrachtmateregelen van de overheid te financieren: de Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage en de Tijdelijke wet inframarginale elektriciteitsheffing. <sup>517</sup>
- 2022-2024: Aanpakken oorzaken van hybridemismatches in combinatie met het bestrijden van 'familiefondsen' en het anonimiseren van vermogen door middel van de aanpassing van het fiscale kwalificatiebeleid.

Bij veel antimisbruikwetgeving heeft de wetgever er bewust voor gekozen om geen samenloopregels in de wet op te nemen. Dit wordt vaak onderbouwd door te stellen dat dergelijke wetgeving te complex is. Het resultaat is echter dat de interactie tussen verschillende bepalingen in de wet vaak onverwachte overkill

<sup>516</sup> Rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals 'Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting - Analyses en aanbevelingen', bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 31 066, nr. 623.

<sup>517</sup> Daarnaast is ook de accijnsheffing over 2023 en 2024 aangepast doordat de standstillbepaling (art. 55) in de Mijnbouwwet is doorkruist door de wetgever. De Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage en de Tijdelijke wet inframarginale elektriciteitsheffing vinden hun oorsprong in een EU-verordening (Verordening (EU) 2022/1854).

veroorzaakt. De kwantiteit aan fiscale wetgeving resulteert bij gebrek aan duidelijke afbakening van regels ('als regel A van toepassing is, is regel B niet van toepassing') tot complexe wisselwerkingen.<sup>518</sup>

## 2.4. Kwantiteit; aantal wetsvoorstellen in Pakket Belastingplan

Over de jaren heen is de kwantiteit aan fiscale wetgeving toegenomen. Waar belastingplanpakketten begin jaren van deze eeuw doorgaans slechts een paar wetsvoorstellen omvatten, bevatten de pakketten sinds 2018 niet minder dan vijf wetsvoorstellen, met een piek in 2024 toen er 15 wetsvoorstellen moesten worden behandeld door het parlement.<sup>519</sup>

## 2.5. Tussenconclusie kwantiteit en complexiteit

Uit de voorgaande paragrafen komt naar voren dat de hoeveelheid fiscale wetgeving de afgelopen jaren flink is toegenomen. Daarnaast is bij veel wetgeving geen rekening gehouden met wisselwerkingen met bestaande wetgeving. De interactie tussen verschillende regels leidt tot een exponentiële toename in complexiteit als er meer interactie is tussen regels. De kwantiteit aan fiscale wetgeving hoeft echter op zichzelf geen probleem op te leveren als er voldoende tijd voor het parlement is om de wetgeving zorgvuldig te behandelen. Hierna ga ik in op het (fiscale) wetgevingsproces.

# 3. Het fiscale wetgevingsproces

Het fiscale wetgevingsproces concentreert zich rond het einde van het jaar. In de zogenoemde augustusbesluitvorming beslist een kabinet welke koopkrachtmaatregelen er genomen zouden moeten worden (deze worden doorgaans opgenomen in het wetsvoorstel Belastingplan). Het Pakket Belastingplan verschijnt op Prinsjesdag (de derde dinsdag van september) en moet vervolgens vóór 31 december door de Tweede Kamer en de Eerste Kamer worden aanvaard en gepubliceerd worden in het Staatsblad.

Tijdens de behandeling van het Belastingplan worden ook de begrotingen behandeld. Vanwege de samenhang tussen deze begrotingen en de belastinguitgaven die worden gedaan door middel van het Belastingplan (koopkrachtmaatregelen), is er een prikkel

<sup>518</sup> Zie op dit punt bijvoorbeeld de parlementaire behandeling van de Wet bronbelasting 2021 en de invoering van art. 8bb e.v. Wet Vpb 1969, waar gevraagd is naar de wisselwerking met andere antimisbruikwetgeving.

<sup>519</sup> Vanaf 2018 bevatte het pakket 5 (2018), 6 (2019), 5 (2020), 8 (2021), 6 (2022), 7 (2023), 15 (2024) respectievelijk 10 (2025) wetsvoorstellen.

om andere fiscale wetgeving die een opbrengst heeft mee te laten lopen in de behandeling van het Belastingplan. Dit ondanks de vaak gehoorde roep naar meer spreiding van de behandeling van fiscale wetgeving in de Staten-Generaal.<sup>520</sup>

Het tijdpad voor de behandeling van de wetsvoorstellen die onderdeel uitmaken van deze pakketten is echter niet ruimer geworden met de toename van de kwantiteit van de fiscale wetgeving. Hierdoor moet méér wetgeving in dezelfde tijd door de Tweede Kamer en de Eerste Kamer worden beoordeeld. Het gevolg hiervan is dat er minder lang kan worden stilgestaan bij individuele (technische) wijzigingen in de wet, waardoor onbedoelde wisselwerkingen en overkill niet tijdig worden gesignaleerd.<sup>521</sup>

Nadat een wet is afgekondigd in het Staatsblad is er doorgaans geen vast terugkoppelmoment waar wordt gekeken naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van de maatregel. Hierdoor is het doorgaans niet duidelijk of een wettelijke maatregel doeltreffend is. Daardoor kan fiscale wetgeving die niet doelmatig of doeltreffend is langer blijven bestaan dan nodig.

#### 4. Aanbevelingen uit de fiscale vakliteratuur

Om de kwaliteit van fiscale wetgeving te bevorderen, hebben diverse fiscale wetenschappers in het verleden aanbevelingen gedaan:

1. Belastingwetgeving moet niet als (instrumenteel) politiek middel worden ingezet (prof. dr. L.G.M. Stevens).<sup>522</sup>
2. Belastingwetgeving moet niet te snel door het parlement worden geloodst (o.a. dr. J.C.K.W. Bartel).<sup>523</sup>
3. De wetgever zou nadrukkelijker in moeten gaan op het advies van de Raad van State (mr. drs. Tj. Hoekstra).<sup>524</sup>
4. De wetgever zou moeten denken aan directe of indirecte correctiemechanismen zoals constitutionele toetsing (prof. dr. J.A.G. van der Geld)<sup>525</sup>, de rechterlijke

<sup>520</sup> Handelingen I 2019/20, nr. 11, item 3, p. 4, kamerstukken I 2023/24, 36 418, nr. Q en kamerstukken I 2024/25, 36 600, nr. K.

<sup>521</sup> Vgl. bijvoorbeeld de in de Wet Overige fiscale maatregelen 2025 opgenomen wijziging van art. 15e, negende lid, Wet VpB 1969 naar aanleiding van een publicatie geruime tijd na inwerkingtreding van de bepaling (R.V. Kleimann & R.K. Bane, 'Overkill in de implementatie van ATAD2: de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting') of de samenloop tussen de kwietscheldingswinstvrijstelling en de in 2022 ingevoerde verliesverrekeningsmaatregel die door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs in 2021 was gesignaleerd, maar pas met het Belastingplan 2025 is hersteld.

<sup>522</sup> R.B. Vos, 'Het negentiende LOF-congres: De kwaliteit van fiscale wetgeving', *WFR* 2003/1875, par. 2.

<sup>523</sup> R.B. Vos, 'Het negentiende LOF-congres: De kwaliteit van fiscale wetgeving', *WFR* 2003/1875, par. 2. Zie ook de in voetnoot 520 aangehaalde handelingen en kamerstukken.

<sup>524</sup> Tj. Hoekstra, 'De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving', *WFR* 2006/462.

<sup>525</sup> N.M.A. van Kreveld, 'Verslag van het seminar "Kwaliteit van (fiscale) regelgeving" en oratie prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau', *WFR* 2009/422, par. 2.3.

- controle op de toepassing van het gelijkheidsbeginsel (prof. mr. R.H. Happé)<sup>526</sup>, de praktijkdeskundigen (prof. mr. F.A. Engelen)<sup>527</sup> of terugkoppeling (prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau, prof. dr. A.O. Lubbers & prof. dr. H. Vording)<sup>528</sup>.
5. De wetgever zou zorg moeten dragen voor aansluiting tussen wettekst en toelichting (prof. dr. M.W.C. Feteris).<sup>529</sup>

Deze aanbevelingen zien op keuzes ten aanzien van fiscale wetgeving (prof. dr. L.G.M. Stevens), de 'doorloopsnelheid' (dr. J.C.K.W. Bartel) en andere maatregelen aan de voorkant zoals nadrukkelijker ingaan op het advies van de Raad van State (mr. drs. Tj. Hoekstra) en ervoor zorgen dat tekst en toelichting beter op elkaar aansluiten (prof. dr. M.W.C. Feteris), alsmede maatregelen aan de achterkant die ondermaatse wetgeving kunnen corrigeren, zoals constitutionele toetsing (prof. dr. J.A.G. van der Geld), rechterlijke controle op de toepassing van het gelijkheidsbeginsel (prof. mr. R.H. Happé), praktijkdeskundigen (prof. mr. F.A. Engelen) of terugkoppelingsmechanismen (prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau, prof. dr. A.O. Lubbers & prof. dr. H. Vording).

## 5. Conclusies

In de inleiding van deze bijdrage vroeg ik mij af of de aandacht voor de kwaliteit van fiscale wetgeving kan worden verklaard door een afname in de kwaliteit van die wetgeving en zo ja, wat de oorzaak is van de afname van kwaliteit. Daarbij heb ik de in de vakliteratuur omschreven verklaringen, te weten de snelheid van het fiscale wetgevingsproces, toegenomen complexiteit in fiscale wetgeving en de hoeveelheid nieuwe fiscale wetgeving, nagelopen om te beoordelen of deze juist en nog steeds actueel zijn.

Ik heb daarbij vastgesteld dat de kwantiteit aan fiscale wetgeving significant is toegenomen in vergelijking met het begin van deze eeuw en dat nieuwe fiscale wetgeving (met name geheel nieuwe regels) interacteert met bestaande fiscale wetgeving, waardoor bij gebrek aan duidelijke afbakening van regels complexe samenloop ontstaat.

<sup>526</sup> N.M.A. van Kreveld, 'Verslag van het seminar "Kwaliteit van (fiscale) regelgeving" en Oratie prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau', *WFR* 2009/422, par. 2.4.

<sup>527</sup> N.M.A. van Kreveld, 'Verslag van het seminar "Kwaliteit van (fiscale) regelgeving" en Oratie prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau', *WFR* 2009/422, par. 2.5.

<sup>528</sup> J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers & H. Vording, 'Verbetering van de kwaliteit van (de uitvoering van) fiscale regelgeving door terugkoppeling', *WFR* 2009/675.

<sup>529</sup> M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570.

Daarnaast heb ik vastgesteld dat het fiscale wetgevingsproces, los van de hoeveelheid wetgeving die moet worden behandeld door het parlement, weinig is veranderd. Hierdoor is er minder tijd per voorgestelde wetswijziging, waardoor korter nagedacht kan worden over onbedoelde wisselwerkingen en *overkill*.

Ik zou de wetgever dan ook willen aanbevelen om de in par. 4 genoemde adviezen ter harte te nemen met het oog op het versimpelen van bestaande fiscale wetgeving en het verminderen van complexiteit in toekomstige fiscale wetgeving. Wellicht kan men in een volgende jubileumbundel van de Vereniging voor Belastingwetenschap dan schrijven over een verbetering van de kwaliteit van fiscale wetgeving in de loop van de 21<sup>e</sup> eeuw.



Mr. D.C. van Beelen

# “Nog even wachten... schenking!” Over schenkingen onder tijdsbepaling

Mr. D.C. (Desiré) van Beelen <sup>530</sup>

*De auteur is werkzaam als rechter in opleiding bij de Rechtbank Noord-Holland en is buitenpromovenda aan de Universiteit Leiden.*

In deze bijdrage analyseert de auteur de wijze waarop schenkingen onder een tijdsbepaling worden belasting voor de schenkbelasting. Belangrijke vraagstukken waaraan onder andere aandacht wordt besteed zijn het tijdstip van de verkrijging en de waardering van het geschonkene.

## 1. Inleiding

Stel je krijgt iets geschonken, maar je ontvangt het niet direct. Je moet wachten tot een bepaald moment zich voordoet. Bijvoorbeeld omdat op het kerstdiner is toegezegd dat iedereen op de eerste dag van het nieuwe jaar een mooi bedrag krijgt. <sup>531</sup> Of er is beloofd dat je iets krijgt als de schenker 'er niet meer zal zijn'. <sup>532</sup> Het zijn schenkingen waaraan een zogenoemde opschortende tijdsbepaling is verbonden. Vanuit civielrechtelijk perspectief komen deze schenkingen direct tot stand en is alleen de uitvoering uitgesteld tot het latere moment. <sup>533</sup> Wat betekent die civiele constatering voor het fiscale perspectief? Wordt zo een schenking voor de Successiewet belast

<sup>530</sup> Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven en is een bewerking van een onderdeel van het promotieonderzoek met de titel *De schenking ter zake des doods: beschouwingen vanuit civiel en fiscaal perspectief*.

<sup>531</sup> Zonder dat daaraan de voorwaarde is verbonden dat de begiftigde nog leeft op dat moment. Bij eerder overlijden van de begiftigde gaat de schenking dan naar de erven van de begiftigde. Dit komt vaak aan op de uitleg van de schenkingsovereenkomst.

<sup>532</sup> Een schenking ter zake van het overlijden dus. Voor deze schenking geldt overigens het vormvoorschrift uit art. 7:177 BW.

<sup>533</sup> C.H. Sieburgh, Mr. C. Assers Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. 6. Verbintenissenrecht. Deel I. De verbintenis in het algemeen, Deventer: Wolters Kluwer 2020, 245.

op het moment van de civiele totstandkoming of op het moment van de feitelijke uitvoering? Hoe en op welk moment wordt de verkrijging gewaardeerd? In het laatste voorbeeld speelt bovendien de vraag of het gaat om de heffing van erfbelasting of schenkbelasting.

Deze bijdrage richt zich op de wijze waarop schenkingen onder tijdsbepaling worden belast volgens de Successiewet 1956. Het is een beknopte analyse van de implicaties voor de erf- en schenkbelasting.<sup>534</sup> Daartoe wordt in par. 2 eerst nader toegelicht wanneer een schenking een tijdsbepaling bevat alsook dat een tijdsbepaling niet hetzelfde is als een voorwaarde. Daarbij wordt ook ingegaan op de mogelijke conversie van de rechtsverhoudingen volgens het civiele recht. In par. 3 is toegelicht op welk tijdstip het belastbare feit zich voordoet. Par. 4 gaat over (het tijdstip van) de waardering van de schenking onder opschortende tijdsbepalingen en over de bij die waardering opkomende onduidelijkheden. Daarna wordt in par. 5 worden gekeken naar de vraag of over de verkrijging erf- of schenkbelasting is verschuldigd. Daarbij worden ook enige bedenkingen geuit over de wijze waarop de schenking onder tijdsbepaling volgens de Successiewet 1956 in de heffing wordt betrokken. De bijdrage wordt afgesloten met een conclusie (par. 6).

## 2. De tijdsbepaling

Wanneer de uitvoering van een schenking is opgeschort tot een later tijdstip, wordt gesproken van een schenking onder opschortende tijdsbepaling. Een tijdsbepaling hoeft niet een exacte datum te zijn, maar kan ook een moment zijn waarvan zeker is dat het plaatsvindt, maar alleen onzeker is wanneer dat het geval zal zijn (*dies certus an, incertus quando*). Een voorbeeld hiervan is de schenking onder opschortende tijdsbepaling van overlijden van de schenker. Het verschil tussen de voorwaarde en een tijdsbepaling is gelegen in de (on)zekerheid dat een bepaald feit zich zal voordoen. Voor een schenking onder voorwaarde geldt dat überhaupt onzeker is of te zijner tijd aan de voorwaarde wordt voldaan (*dies incertus an, incertus quando*).<sup>535</sup>

Bij een schenking onder tijdsbepaling moet rekening worden gehouden met het civielrechtelijke leerstuk van conversie van de verbintenis (art. 3:85, lid 2, BW). In het geval van conversie wordt de afspraak tot overdracht onder opschortende tijdsbepaling 'omgebogen' tot een afspraak die verplicht tot een onmiddellijke overdracht van het goed onder voorbehoud van een vruchtgebruik voor de gestelde tijd. Op die manier beperkt de wet tijdelijke eigendomsoverdrachten. Of dit leerstuk van toepassing is op elke schenking onder opschortende tijdsbepaling, ligt genuanceerd. De opschortende

<sup>534</sup> 'Beknopt' omdat deze bijdrage een uiteenzetting is op hoofdlijnen, bedoeld om de knelpunten bij heffing in geval van deze rechtsfiguur uit te lichten.

<sup>535</sup> Asser/Sieburgh 6-I 2020/243.

tijdsbepaling kan namelijk verbonden zijn aan de titel of de levering.<sup>536</sup> Alleen als de uit de schenking voortvloeiende verbintenis verplicht tot overdracht onder opschortende tijdsbepaling, doet conversie haar intreden.<sup>537</sup> Als aan de uit de schenking voortvloeiende verbintenis zelf een tijdsbepaling is verbonden en de levering plaatsheeft na verloop van die termijn, wordt zij niet getroffen door art. 3:85, lid 2, BW. Deze bijdrage ziet op die schenkingen onder tijdsbepalingen waarbij zich geen conversie voordoet.

### 3. Het tijdstip van totstandkoming

De schenkbelasting is een tijdstipbelasting, zodat voor de heffing relevant is op welk moment een schenking is gedaan. In zijn arrest van 30 maart 2007 oordeelde de Hoge Raad dat bij de toepassing van de Successiewet 1956 voor het moment van totstandkoming van de schenking moet worden uitgegaan van het moment van de civielrechtelijke schenking.<sup>538</sup> Volgens het civiele recht komen – ook bij een schenking onder voorwaarde of tijdsbepaling – de rechtsverhoudingen direct bij het sluiten van de overeenkomst tot stand.<sup>539</sup> De Successiewet 1956 volgt dus dat moment van totstandkoming, zij het onder voorbehoud van in de Successiewet 1956 opgenomen afwijkingen van het civiele recht. Naar aanleiding van het voornoemde arrest is een dergelijke afwijking voor de opschortende voorwaarde opgenomen in art. 1, lid 9, SW 1956. De schenking onder opschortende voorwaarde wordt voor de toepassing van de Successiewet 1956 geacht tot stand te komen op het moment dat de voorwaarde wordt vervuld. Door die afwijking wordt het moment waarop het belastbare feit zich voordoet meer in lijn gebracht met de economische realiteit: de heffing sluit door deze ‘fiscale regel’ aan op het moment dat uitvoering wordt gegeven aan de schenking.

De afwijking in art. 1, lid 9, SW 1956 is evenwel alleen geschreven voor schenkingen onder voorwaarde; niet voor schenkingen onder tijdsbepaling. Voor de schenking onder tijdsbepaling geldt nog steeds de hoofdregel die voor het tijdstip uit HR 20 maart 2007 volgt: het moment van de civielrechtelijke totstandkoming van de schenking. Zoals verderop in deze bijdrage nader toegelicht wordt, meen ik dat het een gemiste kans is dat niet ook de schenking onder opschortende tijdsbepaling door de wetgever onder deze afwijking is meegenomen.

<sup>536</sup> Zie J.M.J. Chorus, commentaar op art. 3:85 BW, in: Jac. Hijma (red.), *Groene Serie Vermogensrecht*, Deventer: Wolters Kluwer, aant. 5.5.2; zie ook HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3292.

<sup>537</sup> Als de schenkingsverbintenis zelf onder tijdsbepaling is, maar zij wel voorafgaand aan het verlopen van de termijn wordt uitgevoerd, is verder onduidelijk wat de invloed van art. 3:85, lid 2, BW is.

<sup>538</sup> HR 30 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AV0426.

<sup>539</sup> Asser/Sieburgh 6-I 2020/245.

Ik merk op dat de vraag naar het tijdstip waarop de schenking wordt geacht tot stand te komen niet alleen relevant is voor de theoretisch geïnteresseerde lezer, maar in de praktijk ook concrete gevolgen heeft voor de heffing volgens de Successiewet 1956. Het tijdstip van de schenking is voor die wet namelijk van belang voor een aantal aspecten. Voor de hoogte van de schenkbelastingvrijstelling (art. 33 SW 1956),<sup>540</sup> voor de vraag of schenkingen moeten worden samengeteld in één jaar (art. 26 SW 1956), voor het op de schenking toepasselijke tarief dat afhankelijk is van de voorgaande twee punten (art. 24 SW 1956), alsook voor de mogelijke vraag of over de verkrijging schenkbelasting of erfbelasting is verschuldigd omdat zij binnen 180 dagen vóór het overlijden van de schenker is gedaan (art. 12 SW 1956). Bovendien is het tijdstip waarop de schenking tot stand komt relevant voor de vraag of zich überhaupt een belastbaar feit heeft voorgedaan, aangezien schenkbelasting wordt geheven over de verkrijging van een schenker die ten tijde van de schenking (al dan niet fictief) in Nederland woonde (art. 1, lid 1, SW 1956, jo. art. 3 SW 1956). Stel dat de schenker ten tijde van de schenking onder tijdsbepaling nog in Nederland woonde, maar is geëmigreerd op het moment dat de tijdsbepaling zich heeft vervuld: is dan over de verkrijging in Nederland nog belasting verschuldigd? Volgens de geldende hoofdregel luidt het antwoord instemmend. Mogelijk is die situatie niet bezwaarlijk, maar de omgekeerde situatie is ook denkbaar: de schenker woonde op het moment dat de schenking werd gedaan in het buitenland en na de schenking is hij geremigreerd naar Nederland. Zulke grensoverschrijdende situaties waarbij het tijdstip van de verkrijging in economische zin niet aansluit bij het formele moment van totstandkoming, zijn voor de wetgever juist aanleiding geweest om de afwijkende regeling voor de schenkingen onder voorwaarde in te voeren.<sup>541</sup>

Ik meen dat niet goed in te zien is waarom eenzelfde afwijkende fiscale regel – tijdstip naar vervulling van de tijdsbepaling – niet gevolgd zou worden voor de schenking onder tijdsbepaling. Mogelijke onderbouwing voor een fiscaal te maken onderscheid tussen de voorwaarde en de tijdsbepaling is dat de voorwaarde een onzekerheid in zich draagt of het belastbare feit zich überhaupt zal voordoen, terwijl bij de tijdsbepaling zeker is dat het belastbare feit zich op enig moment zal manifesteren. Toch is ook bij de schenking onder opschortende tijdsbepaling niet gezegd dat de schenking daadwerkelijk wordt uitgevoerd. Zo kan de schenker failliet worden verklaard of kan het geschonken object ophouden te bestaan. Daarbij leidt de directe totstandkoming van het belastbare feit op het moment dat de schenking onder tijdsbepaling is gedaan tot vragen met betrekking tot de waardering. De volgende paragraaf gaat hier nader op in.

<sup>540</sup> De hoogte van de schenkbelastingvrijstelling wordt jaarlijks geïndexeerd.

<sup>541</sup> Zie o.a. *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, 3, p. 26–27.

## 4. Waardering van de schenking

Er kan verschillend worden gedacht over hoe een schenking onder opschortende tijdsbepaling moet worden gewaardeerd. De meest eenvoudige waardering zou plaatshebben naar de nominale waarde van het geschonkene. Deze methode doet evenwel geen recht aan de economische realiteit dat de verkrijger zijn schenking nog niet direct in handen krijgt.

Van Vijfeijken en Gubbels menen dat bij de waardering rekening moet worden gehouden met de omstandigheid dat door de opschortende tijdsbepaling de schenking op een later moment wordt uitgevoerd.<sup>542</sup> Het komt mij voor dat in deze visie de verkrijging moet worden gewaardeerd naar de contante waarde.<sup>543</sup> Dat lijkt mij op zichzelf ook een redelijk en logisch uitgangspunt, aangezien art. 21, lid 1, SW 1956 voor de waardering als hoofdregel uitgaat van de waarde in het economische verkeer op het moment van de verkrijging. Een verbintenis om over 20 jaar een bedrag van € 10 000 te ontvangen, is vandaag hoogstwaarschijnlijk niet het nominale bedrag waard. Dat wil zeggen dat een theoretische koper niet het nominale bedrag zal willen betalen; de uitgestelde uitvoering wordt immers niet gecompenseerd met een eventuele rente en nog daargelaten het risico dat de verbintenis niet ten uitvoering kan worden gebracht vanwege een eventueel tussentijds faillissement van de schenker of tenietgaan van het geschonkene. Een waardering waarbij rekening wordt gehouden met dit waardedrukkende effect valt te overzien wanneer de tijdsbepaling een gezette tijd bevat, maar wordt complexer als de tijdsbepaling onzeker is, zo merken ook Van Vijfeijken en Gubbels terecht op.<sup>544</sup> Zo is het bij een schenking onder de opschortende tijdsbepaling van het overlijden van de schenker onzeker op welk moment de tijdsbepaling in vervulling gaat.<sup>545</sup> Nog ingewikkelder wordt het als aan de schenking aanvullend ook andere mogelijke uitvoeringsmomenten zijn verbonden. Of wanneer de tijdsbepaling een nog meer onbepaald moment is, zoals het eindigen van een huwelijk.<sup>546</sup> Hoewel een waardering naar contante waarde vanuit redelijkheid en systematiek voor te stellen is, heeft deze methode dus ook een keerzijde voor wat betreft de praktische uitvoerbaarheid.

Een andere mogelijkheid ten aanzien van de waardering is om niet uit te gaan van de contante waarde, maar om aansluiting te zoeken bij de waardering die de Successiewet 1956 hanteert voor de verkrijging van een zogenoemd bloot eigendom. Deze

<sup>542</sup> IJ.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, *Cursus belastingrecht Schenk- en erfbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer, 71.0.C.

<sup>543</sup> Zie ook P. Berkhuisen, C.M. Lambregtse en IJ.F.A. van Vijfeijken (red.), *Successiewet* (de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 7), Deventer: Wolters Kluwer, art. 21 SW 1956, aant. 2.2.2, Schenking onder tijdsbepaling.

<sup>544</sup> IJ.F.A. van Vijfeijken en N.C.G. Gubbels, 71.0.C.

<sup>545</sup> Al kan de waardering mogelijk nog relatief eenvoudig plaatshebben op basis van actuariële tabellen met de statistische overlijdensverwachting van de schenker.

<sup>546</sup> Dat kan eindigen door overlijden of door echtscheiding, maar het is zeker eindig.

waarderingmethode wordt verondersteld door Brinkman en Reijntjes.<sup>547</sup> Een bloot eigendom is voor de Successiewet 1956 – kort en eenvoudig gezegd – de eigendom<sup>548</sup> van een goed ten aanzien waarvan een ander (nog) het genot heeft.<sup>549</sup> De achterliggende gedachte om bij een schenking onder opschortende tijdsbepaling uit te gaan van de waardering van de bloot eigendom, is dat de schenker tijdens de periode waarin de opschortende tijdsbepaling nog niet is vervuld het genot van het geschonkene heeft behouden, zodat op het moment dat de schenking plaatsvond de verkrijger in essentie alleen een uitgekleden aanspraak – vergelijkbaar met de bloot eigendom – heeft verkregen. Het genot heeft een waarde die op grond van art. 21, lid 14, SW 1956, jo. art. 5-10 Uitv.besluit SW 1956 fictief kan worden berekend aan de hand van tabellen. De waarde van de bloot eigendom kan vervolgens worden bepaald door de volgens de Successiewet 1956 bepaalde waarde van het genot af te trekken van de (nominale) waarde van het geschonkene (art. 21, lid 11, SW 1956).<sup>550</sup> Hoewel deze waarderingmethode pragmatisch is, kan daartegen de bedenking worden geuit dat zij niet aansluit bij de civielrechtelijke realiteit. De schenker had immers wel degelijk de bedoeling om – zij het uitgesteld – de volledige eigendom te schenken. De verbintenissen strekken tot een volledige overdracht op termijn en niet een gedeelte op het moment van totstandkoming van de overeenkomst. Omdat de civielrechtelijke verkrijging uit schenking wel degelijk het object is van de heffing voor de Successiewet 1956, is het zuiver om voor de waardering evenzeer uit te gaan van een verkregen volledige eigendom. Daaraan doet een waardering van het geschonkene naar contante waarde – in weerwil van mogelijke belemmeringen in de uitvoerbaarheid – juist meer recht.

Met de voorgaande beknopte uitwerking van mogelijke waarderingmethoden wil ik – zonder daar in deze bijdrage een nadere inhoudelijke beoordeling in te maken – duiden dat verschillend kan worden gedacht over de wijze van waardering van een schenking onder tijdsbepaling en dat de verschillende waarderingmethoden ieder leiden tot onvolmaaktheden. Bovendien moet worden bedacht dat zowel een waardering naar contante waarde als een waardering naar bloot-eigendom effectief tot gevolg heeft dat minder dan de nominale waarde in aanmerking wordt genomen bij het heffen van de schenkbelasting. Dit betekent dat uiteindelijk een hoger bedrag wordt geschonken dan met schenkbelasting wordt belast.<sup>551</sup> Wellicht is dat geen

<sup>547</sup> M.Q.J. Reijntjes en R.E. Brinkman, Art. 21, lid 5 SW: op welk tijdstip komt de gift tot stand?, FTV 2023-12.

<sup>548</sup> Zuiverder is te spreken van hoofdgerechtigd, aangezien eigendom alleen mogelijk is ten aanzien van zaken (art. 3:2 BW jo. art. 5:1 BW) en niet ten aanzien van andere vermogensrechten. Voor de eenvoudige leesbaarheid ga ik uit van de in de hoofddektst weergegeven terminologie.

<sup>549</sup> De Successiewet 1956 hanteert op grond van art. 18 SW 1956 een zeer ruim begrip voor vruchtgebruik. Ik spreek daarom fiscaal van “genot” en niet van de beperkte civielrechtelijke term vruchtgebruik.

<sup>550</sup> Voor een nadere toelichting op deze waarderingmethode en voorbeelden daarbij, verwijst ik naar F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag:Sdu 2024, p. 265 ev.

<sup>551</sup> Dit leidt potentieel tot estate-planningsmogelijkheden.

onbedoelde of onwenselijke uitkomst, aangezien het wel recht doet aan de feitelijke omstandigheid dat het geschonkene ook pas later overgaat. Wel komt bij mij de hiervoor aangestipte vraag op of het inconsistent is ten opzichte van de schenking onder voorwaarde, waarvoor de Successiewet 1956 nadrukkelijk de vervulling van de voorwaarde als tijdstip van schenking heeft aangemerkt. Hierdoor wordt de schenking onder voorwaarde pas op het moment van de verkrijging belast voor de volledige waarde, terwijl de schenking onder tijdsbepaling al wordt belast voordat de verkrijger feitelijk iets in handen heeft, en wel met inachtneming van de voorgaande waarderingsproblematiek. Ik ga nader op de heffing in.

## 5. Schenkbelasting of erfbelasting?

Omdat de schenking onder opschortende tijdsbepaling zowel civielrechtelijk als fiscaalrechtelijk direct tot stand komt, staat buiten discussie dat op dat moment schenkbelasting is verschuldigd over de verkrijging.<sup>552</sup> Ten aanzien van deze heffing kunnen wel bedenkingen worden geuit, waarvan ik er hierna twee (nader) behandel.

Ten eerste heeft de begiftigde op het moment dat hij de schenkbelasting moet betalen feitelijk nog niets in handen gekregen. Naast praktische bezwaren hiertegen, kan ook worden gewezen op de dogmatische vraag of het heffingsmoment bij een schenking onder tijdsbepaling wel recht doet aan het draagkrachtbeginsel, een van de principes die aan de heffing van schenkbelasting ten grondslag liggen.<sup>553</sup> Ik meen dat Gubbels terecht de vraag opwerpt of het passender zou zijn om de heffing ook in het geval van een schenking onder opschortende tijdsbepaling aan te laten sluiten bij het moment van draagkrachtvermeerdering, zijnde het moment waarop de tijdsbepaling verstrijkt.<sup>554</sup> Ik vul daarbij aan dat op het moment van het verstrijken van de tijdsbepaling ook beter vastgesteld kan worden wat de werkelijke waarde van de schenking is en op dat moment de draagkrachtvermeerdering kan worden gevat in de heffing.<sup>555</sup> Om dit te ondervangen kan worden overwogen om de werking van art. 1, lid 9, SW 1956 uit te breiden tot de schenking onder tijdsbepaling.

<sup>552</sup> Art. 1, lid 1, onderdeel b, SW 1956.

<sup>553</sup> Zie o.a. F. Sonneveldt 2024, p. 22-23.

<sup>554</sup> N.C.G. Gubbels, *Naar een fiscaal schenkingsbegrip*, Universiteit van Amsterdam 2017 (oratie), p. 27. Zij bepleit (in het algemeen) een heffing gekoppeld aan het verkrijgen van de economische beschikkingsmacht.

<sup>555</sup> In gelijke zin ook N.C.G. Gubbels, p. 26-27.

Ten tweede kan een schenking onder tijdsbepaling afhankelijk zijn van het overlijden van de schenker, of kan de tijdsbepaling zijn gekoppeld aan een moment dat zich pas na het overlijden van de schenker voordoet. In beginsel is ook dan schenkbelasting – en dus geen erfbelasting – over de schenking verschuldigd. Ten aanzien van een dergelijke verkrijging ‘bij dode’ kan de vraag worden gesteld of het niet passender is om die heffingen in de erfbelasting te betrekken.<sup>556</sup> De vermogensovergang wordt immers feitelijk pas gerealiseerd bij het overlijden van de schenker, maar er kan wel al tijdens leven gebruik worden gemaakt van schenkbelastingvrijstellingen en/of progressievoordelen. Daarbij kunnen voor de schenking onder tijdsbepaling potentieel ook planningsmogelijkheden worden gevonden in de hiervoor besproken waardeeringsonduidelijkheden. Deze aspecten geven naar ik meen in elk geval aanleiding tot overdenking van de wijze waarop de schenking onder tijdsbepaling wordt belast.

Bij het voorgaande is van belang dat de Successiewet 1956 geen specifieke fictie kent die een verkrijging onder tijdsbepaling “bij dode” tot de nalatenschap van de schenker rekent. Ook de bestaande ficties lijken geen sluitende uitkomst te bieden.<sup>557</sup> Omdat de schenking niet bij of na het overlijden van de schenker tot stand komt, is duidelijk dat art. 12, lid 1, tweede volzin SW 1956 – anders dan voor de schenking onder voorwaarde – geen toepassing vindt.<sup>558</sup> En hoewel verschillende visies denkbaar zijn, lijkt art. 11, lid 2, laatste volzin, SW 1956, in beginsel niet geschreven voor uit schenking voortvloeiende verplichtingen.<sup>559</sup> De vraag is ook of een dergelijke fictie in dit geval wel moet worden nagestreefd, of dat een meer passende regeling kan worden getroffen door het uitbreiden van de werking van art. 1, lid 9, SW 1956. Een fictie die de verkrijging krachtens schenking bij overlijden ook nog tot de nalatenschap rekent zal immers onverlet laten dat bij het doen van de schenking onder tijdsbepaling wel direct schenkbelasting is verschuldigd. Ten aanzien van die schenkbelastingheffing bestaan op zichzelf al de hiervoor besproken bedenkingen.

<sup>556</sup> Ik verwijs ook naar de dissertatie van W.R. Kooiman, *Uyt saecke des doots* (Leiden 2016), waarin voor vorderingen die pas opeisbaar zijn bij of na overlijden van de schenker de stelling wordt ingenomen dat zij eerst belast moeten worden zodra de vordering opeisbaar is of wordt afgelost.

<sup>557</sup> Nagedacht kan worden over de invloed van art. 10 SW 1956 (mede gelet op de mogelijke conversie van de rechtsverhoudingen, art. 18 SW 1956 en de wijze van waardering voor de Successiewet 1956). Dit verdient evenwel een afzonderlijke behandeling en wordt daarom niet nader geadresseerd in deze bijdrage.

<sup>558</sup> Wel kan art. 12, lid 1, eerste volzin, SW 1956 vanzelfsprekend een rol spelen, wanneer de schenking binnen 180 dagen vóór het overlijden van de schenker is gedaan.

<sup>559</sup> Zie ook R.E. Brinkman, ‘De schenking onder opschortende voorwaarde’, FBN 2023/9. De laatste volzin is toegevoegd naar aanleiding van HR 6 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BB3292 dat ging om een uit een koopovereenkomst voortvloeiende verplichting.

## 6. Conclusie

De schenking onder tijdsbepaling is voor de toepassing van de Successiewet 1956 tot stand gekomen op het moment dat zij werd gedaan. Dit betekent dat de heffing moet plaatsvinden naar dat moment. Voor de waardering van de verkrijging kunnen verschillende waarderingsmethoden worden bepleit. Een waardering naar contante waarde leidt tot mogelijke onvolkomenheden in praktische uitvoerbaarheid, terwijl een waardering als ware de verkrijging een bloot-eigendom civielrechtelijke realiteitszin ontbeert. Indien de schenking onder opschortende tijdsbepaling een eigen regeling zou kennen die aansluit bij het moment dat de tijdsbepaling in vervulling gaat, zou die waarderingsproblematiek niet bestaan. Bovendien zou een dergelijke regeling consistent zijn ten opzichte van de schenking onder opschortende voorwaarde (art. 1, lid 9, SW 1956) en kan worden betoogd dat daarmee beter wordt aangesloten op de economische realiteit van de overgang en de draagkrachtvermeerdering die de Successiewet 1956 wil belasten. Daarnaast bestaat geen (toegespitste) regeling om schenkingen onder opschortende tijdsbepaling met effect bij het overlijden van de schenker alsnog (fictief) in diens nalatenschap te betrekken. Vóór een erfbelastingheffing over dergelijke schenkingen bij dode zijn wel degelijk argumenten te benoemen. Deze bijdrage breekt daarom opnieuw een lans om de fiscale behandeling van de schenking onder tijdsbepaling in de Successiewet 1956 te overdenken.



## R.T.A. Bindraban LLM

# Paraplukredieten: gegarandeerd in de vermogenssfeer, of speelt er meer?

*R.T.A. (Rani) Bindraban LLM*

*De auteur is sinds eind 2018 werkzaam als belastingadviseur en tevens twee jaar werkzaam geweest als fiscaal vakredacteur. Met name gespecialiseerd op het gebied van transfer pricing en de innovatiebox. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.*

In dit artikel is de scheidslijn tussen de vermogenssfeer en de winstsfeer bij garantstellingen voor paraplukredieten in gelieerde verhoudingen onderzocht.

## 1. Introductie

Kredietfaciliteiten zijn niet meer weg te denken als financieringsinstrument voor vennootschappen die gezamenlijk onderdeel uitmaken van een groep. Dergelijke kredietfaciliteiten komen in allerlei varianten voor, zoals het paraplukrediet. Van een paraplukrediet wordt gesproken wanneer meer vennootschappen via één overeenkomst een kredietfaciliteit aangaan waaruit elke vennootschap geld mag lenen tot een bepaald maximumbedrag, waarbij de tegenprestatie rente is.<sup>560</sup> Het aangaan van een paraplukrediet heeft als voordeel dat gunstigere leningsvoorwaarden kunnen worden bedongen. Bij paraplukredieten is het normaal dat één of meer vennootschappen garant staan voor het voldoen van de verplichtingen die voortvloeit uit de kredietfaciliteit. Civielrechtelijk kennen wij diverse vormen waarop garanties kunnen worden verleend; garantstelling, hoofdelijke aansprakelijkheid en borgtocht. Voor

<sup>560</sup> C.H.A. van Oostrum, 'Regres bij concernfinanciering', Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 94-96; zie ook <https://www.ensie.nl/financieel-woordenboek/kredietfaciliteit>.

fiscale behandeling van garantstelling zijn echter de feiten en omstandigheden van een afgegeven garantie doorslaggevend, omdat er geen onderscheid wordt gemaakt op basis van een civielrechtelijke kwalificaties.

De fiscale behandeling van garantstelling bij paraplukredieten is al decennialang een punt van discussie. In de afgelopen jaren zijn er diverse ontwikkelingen geweest op het gebied van de gewezen jurisprudentie, het updaten van het verrekenprijzenbesluit en het publiceren van richtlijnen door de OESO. Ter discussie staat nog steeds of garantstellingen bij paraplukredieten automatisch thuishoren in de vermogenssfeer of in sommige gevallen toch in de winstsfeer valt. Het fiscale belang hiervan is dat bij een garantstelling in de winstsfeer zowel de garantievergoeding als een eventueel verlies dat ontstaat wanneer de garantie wordt ingeroepen, ten laste van de fiscale winst mag worden gebracht.

In dit artikel onderzoek ik globaal de grens tussen de vermogenssfeer en de winstsfeer bij paraplukredieten in gelieerde verhoudingen vanuit verschillende invalshoeken.<sup>561</sup> Om te beginnen wordt het normenstelsel omtrent garanties uiteengezet (par. 2). Dit normenstelsel bestaat uit de nationale wetgeving, de Nederlandse jurisprudentie, het Nederlands beleid en de OESO-richtlijnen. Vervolgens wordt geanalyseerd hoe deze verschillende invalshoeken de scheidslijn tussen de vermogenssfeer en de winstsfeer hebben vastgesteld (par. 3). Tot slot zal geconcludeerd worden waar de grens tussen de vermogenssfeer en de winstsfeer ligt (par. 4).

## 2. Normenstelsel

### 2.1. Nationale wetgeving

De vaststelling van de belastinggrondslag van vennootschappen gebeurt aan de hand van het totaalwinstbegrip van art. 3.8 Wet IB 1964 jo. art. 8 Wet VpB 1969, waarbij alle activiteiten van een onderneming worden geacht voor bedrijfsdoeleinden te zijn verricht ex art. 2, lid 6, Wet VpB 1969 (winstsfeer). Desalniettemin vallen activiteiten die worden verricht met aandeelhoudersmotieven (onzakelijk) in de vermogenssfeer. Deze onzakelijke activiteiten worden met behulp van het zakelijkheidsbeginsel uit de winstsfeer gefilterd. Het zakelijkheidsbeginsel vloeit voort uit het totaalwinstbegrip en is expliciet in de vennootschapsbelasting gecodificeerd in art. 8b Wet VpB 1969.<sup>562</sup>

<sup>561</sup> In dit artikel wordt niet gedetailleerd ingegaan op de berekeningsmethoden voor het bepalen van de hoogte van garantievergoedingen. Daarnaast wordt verondersteld dat bij een paraplukrediet het enkel gaat om expliciete garantstellingen en dat alle deelnemers aan het paraplukrediet een actieve onderneming hebben (geen cashpool).

<sup>562</sup> M. Bonekamp en F. Snel, 'Financial Transactions: Dutch Guidance versus the OECD Discussion Draft', *Intl. Transfer Pricing J.* 2018/11-12, p. 417.

Wanneer gelieerde vennootschappen onderlinge transacties verrichten, worden hun afspraken op basis van het zakelijkheidsbeginsel gecorrigeerd als deze transacties niet zakelijk zijn (verrekenprijscorrectie).<sup>563</sup> Gecorrigeerd wordt naar hetgeen wat onafhankelijke partijen zouden zijn overeengekomen in vergelijkbare omstandigheden. Hiermee wordt gepoogd de fiscale behandeling van gelieerde en onafhankelijke vennootschappen zoveel mogelijk gelijk te trekken.<sup>564</sup> Hoewel zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij art. 9 OESO-Modelverdrag, kent de wetgever aan de OESO-richtlijnen slechts dezelfde waarde toe als opinies van gezaghebbende auteurs en de conclusies van de advocaat-generaals van de Hoge Raad.<sup>565</sup>

Voor de garantstellingen bij paraplucredieten in gelieerde verhoudingen moet eveneens getoetst worden of wordt voldaan het zakelijkheidsbeginsel.<sup>566</sup> Wanneer de verstrekking van een garantstelling zakelijk is, moet een garantievergoeding in rekening gebracht worden. Een onafhankelijke partij zou namelijk niet bereid zijn garant te staan zonder hiervoor een vergoeding te ontvangen. Tevens mogen de gevolgen die voortkomen uit het invoeren van een garantie ten laste van de fiscale winst worden gebracht. Verdere invulling van de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel bij garantstelling voor paraplucredieten is niet gespecificeerd in de wetgeving. De Nederlandse jurisprudentie, het beleid van de Belastingdienst en de internationale OESO-richtlijnen geven dit wel.

## 2.2. Nederlandse jurisprudentie

De Hoge Raad heeft zich door de jaren heen meermaals uitgesproken over garantstellingen. Hieronder volgt een overzicht van de rechtsregels uit de jurisprudentie waarin is beoordeeld of een garantstelling in de vermogenssfeer of winstsfeer valt.

Een van de eerste uitspraken was het Garantieprijsgevensarrest<sup>567</sup> waarin werd vastgesteld dat garantstellingen binnen gelieerde verhoudingen in de vermogenssfeer vallen, en de fiscale winst niet beïnvloeden, wanneer handelingen worden verricht op basis van aandeelhoudersmotieven.

<sup>563</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 034 nr. 3, p. 19.

<sup>564</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 19.

<sup>565</sup> Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 3, p. 18.

<sup>566</sup> De fiscale behandeling van financiële garanties is weliswaar niet specifiek opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, maar de wijze waarop hier fiscaal mee moet worden omgegaan volgt uit het totaalwinstbegrip en de daaruit voortvloeiende zakelijkheidsbeginsel. winstsfeer vallen.

<sup>567</sup> HR 12 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AH8973 (Garantieprijsgevingsarrest), r.o. 3.2 & 3.3.

In opvolging hiervan oordeelde de Hoge Raad in het Paraplukredietarrest<sup>568</sup> dat een garantstelling in de vermogenssfeer valt wanneer een vennootschap deelneemt aan een kredietarrangement met andere groepsvennootschappen, hoofdelijk aansprakelijk is voor alle vorderingen uit dit arrangement en regresvorderingen pas worden geïnd als alle schulden die voortkomend uit het arrangement zijn voldaan. In dergelijke situaties worden de gelieerde vennootschappen namelijk geconsolideerd gezien als één geheel, waarbij een grotere aansprakelijkheid wordt aanvaard dan bij het zelfstandig aantrekken van vreemd vermogen.

Vervolgens In een daaropvolgend arrest<sup>569</sup> hanteerde de Hoge Raad het onzakelijke leningstoetsingskader om te beoordelen of de garantstelling met hoofdelijke aansprakelijkheid in de vermogens- of winstsfeer viel, door te toetsen of een onafhankelijke derde bereid zou zijn onder dezelfde voorwaarden voor een niet-winstafhankelijke vergoeding garant te staan.

Aansluitend wees de Hoge Raad in mei 2019 drie arresten waaruit het volgende blijkt. Allereerst is bevestigd dat het toetsingsmoment ligt op het moment dat het kredietarrangement wordt aangegaan, waarbij aanvullend bepaald is dat het begrip kredietarrangement ruim opgevat moet worden.<sup>570</sup> Dit leidt ertoe dat als extern een mogelijkheid is om geld op te nemen onder een arrangement waarbij gelieerde vennootschappen zijn betrokken – ook al is dit maar beperkt – sprake is van een kredietarrangement.<sup>571</sup> Vervolgens verduidelijkt de Hoge Raad dat het Paraplukredietarrest een bijzondere situatie is, waarbij voldoen aan de voorwaarden leidt tot een garantstelling in de kapitaalsfeer.<sup>572</sup> Echter, indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, moet alsnog het onzakelijke leningstoetsingskader worden toegepast.<sup>573</sup> Dit houdt in dat aanvullend ook moet worden nagegaan of een onafhankelijke derde bereid zou zijn om onder dezelfde voorwaarden garant te staan voor een niet-winstafhankelijke garantievergoeding. Daarnaast wordt verduidelijkt dat wanneer een garantstelling leidt tot een vergroting van de leencapaciteit, het extra te lenen bedrag in de vermogenssfeer valt, terwijl het overige zowel in de winst- als in de vermogenssfeer kan wordt geplaatst (toetsing per geval).<sup>574</sup>

<sup>568</sup> HR 1 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW6520 (Paraplukredietarrest), r.o. 3.2 – 3.5.

<sup>569</sup> HR 17 oktober 2014, ECLI:NL:GHARL:2014:36, r.o. 2.3.

<sup>570</sup> HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:683, r.o. 2.5.1-2.5.3.

<sup>571</sup> HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:683, r.o. 2.5.1-2.5.3.

<sup>572</sup> HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:681, r.o. 2.4.2.

<sup>573</sup> HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:681, r.o. 2.4.2.

<sup>574</sup> HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:355, r.o. 3.2.1 & 3.2.2.

### 2.3. Nederlands beleid

In par. 9 van het verrekenprijzenbesluit licht de staatssecretaris toe hoe de Belastingdienst het zakelijkheidsbeginsel toepast op garanties tussen gelieerde partijen en de onderstaande uitleg is hierop gebaseerd.<sup>575</sup> Opvallend is dat vanaf het verrekenprijzenbesluit 2022 wordt gesteld dat de OESO-richtlijnen beschouwd worden als een passende uitleg en verduidelijking, hiervoor werd echter directe werking in Nederland toegekend aan de OESO-richtlijnen.<sup>576</sup>

Allereerst wordt opgemerkt dat een derde partij zich niet snel garant zal stellen voor een lening, tenzij hoge mate van zekerheid aanwezig is. Toch is het van belang bij gelieerde situaties om te beoordelen of zakelijke voorwaarden kunnen worden gevonden waaronder commercieel handelende derde partijen bereid zouden zijn om een soortgelijke garantstelling aan te gaan. Dit is het geval wanneer de garantie een voordeel oplevert dat groter is dan impliciete steun (een concerndienst). Redenen voor een garantstelling zijn onder andere het verkrijgen van gunstigere voorwaarden (bijvoorbeeld kostenbesparing) en/of het vergroten van leencapaciteit. Voor zover een garantstelling de leencapaciteit verhoogt is er geen sprake van een concerndienst, waardoor dit in de vermogenssfeer valt.

De omvang van de garantievergoedingen wordt bepaald aan de hand van de voorgeschreven berekeningsmethodes van de OESO-richtlijnen. Hoewel berekeningsmethodes nu niet specifiek worden behandeld, is het noemenswaardig dat in het verrekenprijzenbesluit 2022 meer aandacht is voor deze methodes, met frequentere verwijzingen naar de OESO-richtlijnen.<sup>577</sup>

Indien enig voordeel wordt genoten maar hiervoor geen garantievergoeding kan worden bepaald, wordt dit voordeel geacht niet groter te zijn dan impliciete steun en valt de garantstelling in de vermogenssfeer. Wanneer echter gunstigere leningsvoorwaarden leidt tot een voordeel groter dan impliciete steun en dus wel een garantievergoeding kan worden bepaald, valt de garantstelling in de winstsfeer.

Het besluit behandelt slecht één arrest van de Hoge Raad omtrent garantstelling, namelijk het Paraplukredietarrest en interpreteert dit arrest als volgt. Het aanvaarden van hoofdelijke aansprakelijkheid (garantstelling) onder een paraplukredietfaciliteit waar meer vennootschappen in deelnemen, wordt aangegaan om aandeelhoudersredenen (vermogenssfeer), omdat een grotere aansprakelijkheid wordt aanvaard dan

<sup>575</sup> Besluit 14 juni 2022, nr. 2022-0000139020, Stcrt. 2022, 16685.

<sup>576</sup> Besluit 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

<sup>577</sup> Besluit 22 april 2018, nr. 2018-6865, Stcrt. 2018, 26874.

bij het zelfstandig aangaan van kredieten. Daarnaast wordt afsluitend opgemerkt dan een vergelijkbare hoofdelijke aansprakelijkheid (onder andere kruislingse garanties) zelden zou voorkomen in ongelieerde situaties en derhalve ook in de vermogenssfeer thuishoort.

Kortom, in situaties waarin een vennootschap geen of een lagere externe lening kan verkrijgen zonder de garantie, geen concerndienst wordt verricht waar een zakelijke vergoeding voor kan worden bepaald, of sprake is van een kredietfaciliteit met hoofdelijke aansprakelijkheid, dan plaatst de Belastingdienst een garantstelling in de vermogenssfeer.

## 2.4. Internationale OESO-richtlijnen

Het zakelijkheidsbeginsel wordt ook in het internationale belastingrecht gebruikt en is o.a. vastgelegd in art. 9 OESO-Modelverdrag, waarvoor aanvullende richtlijnen zijn gepubliceerd over hoe invulling te geven aan dit artikel.<sup>578</sup> De OESO-richtlijnen behandelen financiële garanties in hoofdstuk 10 en richten zich op de vraag wanneer een garantievergoeding moet worden bepaald.

Voor de beoordeling worden eerst alle gedragingen, verplichtingen en gevolgen van de garantstelling van de betrokken partijen inzichtelijk gemaakt, waarbij alleen expliciete garanties kunnen leiden tot het betalen van een garantievergoeding.<sup>579</sup> Een afgegeven financiële garantie moet ook een voordeel opleveren voor de kredietnemer, omdat een onafhankelijke partij in een vergelijkbare situatie niet zou betalen voor iets dat geen voordeel biedt.<sup>580</sup> Wanneer de facto het risico ongewijzigd blijft door de afhankelijkheid van de betrokken partijen, dan is het voordeel alleen impliciet aanwezig (geen concerndienst), wat niet leidt tot verschuldigdheid van een garantievergoeding.<sup>581</sup> Echter, indien de verkregen garantie resulteert in lagere financieringskosten en de algehele financiële positie verslechtert niet, dan kan worden aangenomen dat een onafhankelijke derde bereid zou zijn om voor deze garantie te betalen.<sup>582</sup> Niet alleen een kostenbesparing kan als een voordeel worden gezien, maar ook andere leningsvoorwaarden kunnen gunstiger uitpakken.<sup>583</sup>

<sup>578</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations', 2022.

<sup>579</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations', 2022, par. 10.154 en 10.155.

<sup>580</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations', 2022, par. 10.164.

<sup>581</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations', 2022, par. 10.164.

<sup>582</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' 2022, par. 10.159.

<sup>583</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' 2022, par. 10.160.

Als het niet mogelijk is een garantievergoeding te bepalen, valt deze garantstelling in de vermogenssfeer.<sup>584</sup> Voor zover een groter bedrag kan worden geleend doordat een garantie is afgegeven, wordt het surplus dat geleend kan worden geacht niet zakelijk te zijn en wordt hiervoor geen garantievergoeding in rekening gebracht.<sup>585</sup>

Hoewel besproken wordt dat het bij kruislingse garanties lastig kan zijn om een financiële garantievergoeding te bepalen – vooral wanneer er veel partijen bij betrokken zijn – wordt niet uitgesloten dat het in sommige gevallen wel degelijk mogelijk is.<sup>586</sup> Bovendien benadrukken de OESO-richtlijnen dat het feit dat een specifieke transactie, zoals een garantstelling bij paraplukredieten, voornamelijk voorkomt in gelieerde verhoudingen, deze transactie niet per definitie onzakelijk maakt.<sup>587</sup>

### 3. Beschouwing

#### 3.1. Algemeen

De Nederlandse wetgeving tezamen met jurisprudentie, de OESO-richtlijnen en het verrekenprijzenbesluit, geven elk hun eigen invulling aan hoe het zakelijkheidsbeginsel moet worden toegepast bij gelieerde garantstellingen voor paraplukredieten. Deze verschillende normen komen grotendeels overeen en versterken elkaar, maar kunnen op bepaalde details ambivalent zijn en elkaar soms tegenwerken. Deze nuances kunnen zorgen voor verschillende conclusies bij de beoordeling of een paraplukrediet in de vermogenssfeer of in de winstsfeer thuishoort. Hieronder wordt uiteengezet hoe deze verschillende visies zich tot elkaar verhouden.

#### 3.2. Garantstellingstoetsing volgens de wetgeving en jurisprudentie

Uit de wetgeving en jurisprudentie volgt een tweetal toetsen om te bepalen of een paraplukrediet in de vermogenssfeer valt of niet: het onzakelijke leningstoetsingskader en de criteria uit het Paraplukredietarrest. Bij het onzakelijke leningstoetsingskader moet een niet-winstafhankelijke vergoeding onder dezelfde voorwaarden worden vastgesteld voor het verkregen voordeel, waarvoor een onafhankelijke derde bereid zou zijn garant te staan. Volgens het Paraplukredietarrest vallen garantstellingen in de vermogenssfeer wanneer een vennootschap deelneemt aan een kredietarrangement

<sup>584</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' 2022, par. 10.165.

<sup>585</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' 2022, par. 10.161.

<sup>586</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' 2022, par. 10.165.

<sup>587</sup> OECD, 'Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations' 2022, par. 10.123.

met andere groepsvennootschappen, zich hoofdelijke aansprakelijk stelt voor alle vorderingen uit dit arrangement en regresvorderingen pas worden geïnd nadat alle kredieten uit het arrangement zijn voldaan. De Hoge Raad geeft echter geen berekeningsmethode(n) of verdere invulling aan hoe de hoogte van garantievergoedingen moet worden bepaald. In een recentere rechtbankuitspraak is echter wel gerefereerd aan de OESO-richtlijnen om de hoogte van de ter discussie staande garantievergoeding te bepalen. <sup>588</sup>

### 3.3. Garantstellingstoetsing volgens de OESO-richtlijnen

De OESO-richtlijnen specificeren niet één enkele situatie waarin een garantstelling niet voor een garantievergoeding in aanmerking komt, zoals wel het geval is bij het Paraplukredietarrest. Wel hanteren de OESO-richtlijnen een toets die vergelijkbaar is met het onzakelijke leningstoetsingskader. Bij de OESO-richtlijnen wordt onderzocht of een onafhankelijke derde bereid zou zijn een garantievergoeding te betalen voor een behaald voordeel, terwijl het onzakelijke leningstoetsingskader verder gaat door de garantievergoeding niet-winstafhankelijke te laten zijn. De OESO-benadering komt mijns inziens dicht bij een niet-winstafhankelijke vergoeding, aangezien het onwaarschijnlijk is dat een onafhankelijke derde bereid zou zijn om garant te staan voor een winstafhankelijke vergoeding, omdat dit een aanzienlijk (te groot) risico met zich meebrengt.

### 3.4. Garantstellingstoetsing volgens het beleid

Het beleid van de Belastingdienst hanteert niet geheel dezelfde aanpak als de Nederlandse wetgeving en jurisprudentie, noch de OESO, maar gebruikt een combinatie van beide. Dit komt vrij evident naar voren in het verrekenprijzenbesluit, waarin de Belastingdienst vooral de OESO-benadering hanteert met betrekking tot garantstellingen in het algemeen. Dit blijkt voornamelijk uit de beschrijving waarbij ook meermaals verwezen wordt naar de OESO-richtlijnen. Wat op valt, is dat het onzakelijke leningstoetsingskader niet is opgenomen in het verrekenprijzenbesluit, terwijl dit volgens de Nederlandse wetgeving en jurisprudentie wel één van de twee toetsingskaders is. Het ontbreken van deze toets in het verrekenprijzenbesluit is in mijn optiek onjuist, omdat het in de Nederlandse jurisprudentie expliciet is vastgesteld een van de twee toetsen die toegepast moet worden bij garantstelling. Dat de Belastingdienst echter voor de berekening van de hoogte van een garantievergoeding de berekeningsmethodes uit de OESO-richtlijnen gebruikt is wel logisch en juist. De jurisprudentie biedt namelijk geen specifieke handvatten voor het bepalen hoeveel een onafhankelijke derde bereid zou zijn te betalen voor een garantstelling zonder dat

<sup>588</sup> Rechtbank Noord Holland 15 december 2023, ECLI:NL:RBNHO:2023:12635.

de garantievergoeding winstafhankelijk wordt. De OESO-richtlijnen bieden hierbij een waardevolle aanvulling om dit toch te kunnen bepalen, aangezien de richtlijnen immers gebruikt mogen worden voor interpretatie van het Nederlandse zakelijkheidsbeginsel.

Per saldo leidt het weglaten van het onzakelijke leningstoetsingskader in de meeste gevallen, vanwege de vergelijkbare aanpak, waarschijnlijk niet tot een andere uitkomst. Toch kan niet volledig worden uitgesloten dat de ruimere benadering van de OESO in uitzonderlijke gevallen kan leiden tot het onterecht plaatsen van een garantstelling in de winstsfeer. In mijn optiek zou het daarom zuiverder zijn om het onzakelijke leningstoetsingskader op te nemen in het verrekenprijzenbesluit, aangezien dit door de Hoge Raad is opgesteld en de Belastingdienst dit ook zou moeten volgen. Het volgende zou aan het verrekenprijzenbesluit kunnen worden toegevoegd: *“Aansluiting wordt gezocht met het onzakelijke leningstoetsingskader van de Hoge Raad, waardoor een garantievergoeding niet in wezen winstafhankelijk mag zijn. Indien dit wel het geval is, dan valt de garantstelling alsnog in de vermogenssfeer.”*

Opvallend is dat de Belastingdienst wel de Paraplukredietarrest-criteria hanteert als het gaat om kredietfaciliteiten met hoofdelijke aansprakelijkheid (onder andere paraplukredieten). Mijns inziens hanteert de Belastingdienst echter een te ruime benadering van het Paraplukredietarrest, doordat hoofdelijke aansprakelijkheid wordt geacht alleen om aandeelhoudersreden te worden geaccepteerd. Dit heeft tot gevolg dat dergelijke kredietfaciliteiten vrijwel automatisch in de vermogenssfeer worden geplaatst. Echter wordt hierdoor voorbijgegaan aan de mei 2019-arresten van de Hoge Raad, waaruit blijkt dat de Paraplukrediet-criteria een bijzondere situatie omvat. Dat enkel de term kredietarrangement volgens de Hoge Raad ruim opgevat moet worden, brengt nog niet met zich dat de elke paraplukrediet per definitie in de vermogenssfeer valt. Een belangrijk element is mijns inziens (dat niet in het verrekenprijzenbesluit naar voren komt) dat de regresvordering achtergesteld was op alle vorderingen uit de kredietfaciliteit, iets waartoe een onafhankelijke derde logischerwijs niet gauw toe bereid zou zijn.

De Belastingdienst lijkt hiermee een koers ingeslagen te zijn waarin kredietfaciliteiten met enige vorm van hoofdelijke aansprakelijkheid in gelieerde verhoudingen vrijwel automatisch in de vermogenssfeer vallen. Deze koers valt niet in alle situaties te rijmen met de jurisprudentie. Immers, daaruit volgt dat wanneer niet aan de Paraplukredietarrest-criteria wordt voldaan, afzonderlijk nog moet worden beoordeeld of een niet-winstafhankelijke garantievergoeding kan worden bepaald. Een dergelijk beleid van de Belastingdienst is daarom niet in lijn met wetgeving en jurisprudentie. Ook is dit beleid niet in lijn met het doel en de strekking van het Nederlandse zakelijkheidsbeginsel, namelijk het zoveel mogelijk gelijk behandelen van onafhankelijke en gelieerde situaties. Bijval komt ook vanuit de OESO-hoek, die stelt dat een transactie niet per se onzakelijk is als deze niet bij derden voorkomt. Problematisch wordt het beleid echter pas in situaties waarbij sommige kredietfaciliteiten onterecht

geplaatst worden in de vermogenssfeer, doordat de Belastingdienst waarschijnlijk vanuit praktisch oogpunt de scheidslijn verplaatst. In dergelijke gevallen zal ten onrechte geen garantievergoeding in rekening zijn gebracht, maar waarschijnlijk nog belangrijker is dat eventuele verliezen die voortkomen uit de garantstelling niet ten laste van de fiscale winst mogen worden gebracht.

Situaties zijn denkbaar waarbij paraplukredieten alsnog zouden kunnen vallen in de winstsfeer, omdat niet voldaan wordt aan een of meer van de Paraplukredietarrest-criteria. Paraplukredieten komen namelijk in verschillende varianten voor, zoals een variant waarbij een vast limiet per vennootschap geldt of een variant waarbij een maximumbegrenzing is voor het gehele krediet.<sup>589</sup> Een belangrijk aandachtspunt is of er daadwerkelijk hoofdelijke aansprakelijkheid aanwezig is, aangezien dit afhangt van de kredietovereenkomst.<sup>590</sup> Bovendien kan aansprakelijkheid worden ingeperkt door interne concernregels, bijvoorbeeld door onderling af te spreken dat een vennootschap alleen naar rato van het eigen vermogen krediet mag opnemen. Zo draagt de vennootschap zelf het economische risico, waardoor de kans dat een garantie wordt ingeroepen geminimaliseerd wordt. Daarnaast is het ook mogelijk dat geen sprake is van een achtergestelde regresvordering, dit is immers afhankelijk van de kredietovereenkomst. Het achterstellen van een regresvordering verlaagt het risico van wanbetaling bij de kredietverstrekker. Het is mogelijk dat een achterstelling van de regresvordering achterwege blijft, doordat de vennootschappen die deelnemen aan het paraplukrediet voldoende eigen vermogen hebben waarop de kredietverstrekker (maar ook de garantsteller) zich zou kunnen verhalen. Logischerwijs zou dit wel leiden tot minder rentevoordeel, omdat het ontbreken van een achtergestelde regresvordering het risico voor de kredietverstrekker vergroot. In de hiervoor genoemde situaties zou het dus mogelijk zijn dat een derde partij onder dezelfde voorwaarden voor een niet-winstafhankelijke vergoeding toch bereid zou zijn dit risico door garantstelling op zich te nemen. Mocht het mogelijk zijn om voor deze situaties een dergelijke garantievergoeding te bepalen, dan vallen deze paraplukredieten alsnog in de winstsfeer. De benadering die de Belastingdienst hanteert bij paraplukredieten is dus te ruim en het verrekenprijzenbesluit heeft daarom aanpassing. Om het beleid van de Belastingdienst in lijn te brengen met de wetgeving en jurisprudentie zou het volgende toegevoegd kunnen worden aan het verrekenprijzenbesluit: *“Indien bij een kredietfaciliteit niet voldaan wordt aan de Paraplukredietarrest-criteria, zou onderzocht moeten worden of een niet-winstafhankelijke garantievergoeding onder dezelfde voorwaarden zou kunnen worden bepaald.”*

<sup>589</sup> C.H.A. van Oostrum, *Regres bij concernfinanciering*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 95. Zie ook:

<sup>590</sup> W. Schreurs, E.L. Zetteler, E.J.R. Verwey en R.F. Feenstra, *De Curator en het Concern*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 150.

Kortom, paraplucredieten hoeven op basis van zowel de Nederlandse wetgeving en jurisprudentie, alsmede de OESO-richtlijnen niet automatisch in de vermogenssfeer te worden ingedeeld. De Belastingdienst hanteert met name voor paraplucredieten een andere grens, waardoor een paraplucrediet vrijwel automatisch (en soms onterecht) in de vermogenssfeer wordt geplaatst. Het gevolg hiervan is dat in deze situaties ten onrechte geen garantievergoeding in rekening wordt gebracht en eventuele verliezen die voortkomen uit de garantstelling niet ten laste van de fiscale winst komt (winstsfeer).

### **3.5. Vergroting van de leningscapaciteit**

Het kan voorkomen dat bij een paraplucrediet de leencapaciteit groter is geworden doordat er garanties zijn afgegeven. Over de behandeling hiervan zijn de Nederlandse wetgeving en de jurisprudentie, de OESO-richtlijnen en het beleid eensgezind: alle plaatsen het deel dat voorkomt uit de vergrote leencapaciteit in de vermogenssfeer. Derhalve hoeft voor de vergrote leencapaciteit geen garantievergoeding in aanmerking te worden genomen.

## **4. Conclusie**

In dit artikel is de scheidslijn tussen de vermogenssfeer en de winstsfeer bij garantstellingen voor paraplucredieten in gelieerde verhoudingen onderzocht. Hieruit is naar voren gekomen dat volgens de Nederlandse wetgeving en jurisprudentie, behoudens situaties waar voldaan wordt aan de criteria van het Paraplucredietarrest, een paraplucrediet met een garantstelling in gelieerde verhoudingen niet automatisch in de vermogenssfeer valt. De OESO-richtlijnen hanteren een vergelijkbare toets, waardoor per saldo de uitkomst niet wezenlijk anders zal zijn als deze interpretatie gevolgd wordt. De Belastingdienst hanteert echter een onzuivere benadering omtrent garantstellingen bij paraplucredieten, doordat hij doorgaans een te ruime interpretatie geeft aan het Paraplucredietarrest. Hierdoor kan het zijn dat de garantstelling van een paraplucrediet volgens de Belastingdienst in de vermogenssfeer thuishoort, terwijl de Nederlandse wetgeving en jurisprudentie (alsmede de OESO-richtlijnen) deze in de winstsfeer zouden plaatsen. Al met al leidt dit tot inconsistenties en benadrukt dit de noodzaak voor een zorgvuldiger beleid dat recht doet aan de jurisprudentie omtrent deze complexe materie. Het verbeteren van het beleid om hoeft niet al te veel werk te omvatten. De eerder voorgestelde toevoegingen aan het verrekenprijzenbesluit zouden dit probleem grotendeels kunnen oplossen.



F.P.H. van Hal MSc

# De fiscale behandeling van bitcoin: wellicht nog ingewikkelder dan de techniek achter cryptoactiva

*F.P.H. (Ferry) van Hal MSc*

*Werkzaam bij het Bureau Vaktechniek van BDO Accountancy, Tax & Legal BV  
en verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut (FEI) van de Erasmus  
Universiteit Rotterdam.*

In deze bijdrage gaat de auteur in op de vraag of – en zo ja hoe – resultaten die voortvloeien uit het bezitten, *minen* en verhandelen van bitcoins moeten worden betrokken in de heffing van inkomstenbelasting. Alvorens deze fiscale aandachtspunten worden behandeld, wordt op hoofdlijnen de techniek achter Bitcoin uiteengezet.

## 1. Introductie

In de achttiende eeuw gebruikten inwoners van Yap, een deelstaat van Micronesië, zogenoemde *rai* stenen als ruilmiddel. Deze stenen werden gevonden op een naburig eiland en daarna per boot vervoerd naar de thuisbasis. Zo'n expeditie was – zeker in die tijd – erg zwaar. Eenmaal gearriveerd op Yap, werden de *rai* stenen op basis van bepaalde criteria verdeeld onder de bevolking. Vervolgens was het niet zonder meer mogelijk om de stenen als ruilmiddel te gebruiken. Deze waren namelijk erg zwaar en veranderden – eenmaal aangekomen op Yap – doorgaans niet van plaats. De bevolking had een oplossing gevonden om de *rai* stenen toch als 'geld' in te zetten: de eigenaar van zo'n steen werd opgenomen in een register dat mondeling werd bijgehouden. Mede doordat de eigenaar er zeker van kon zijn dat de bevolking dit mondelinge register accepteerde en steeds de meest actuele versie ervan kende, was het mogelijk om dit monetaire systeem decennialang in stand te houden. <sup>591</sup>

<sup>591</sup> Zie voor dit alles S.M. Fitzpatrick & S. McKeon, *Banking on Stone Money: Ancient Antecedents to Bitcoin*, *Economic Anthropology* 2020, 7, p. 7-21.

Zoals verderop wordt toegelicht, kan het oude Micronesische monetaire systeem licht doen schijnen op het concept dat aan cryptoactiva ten grondslag ligt.

Cryptoactiva zijn digitale weergaven van waarde of rechten die elektronisch kunnen worden overgedragen met behulp van een gedecentraliseerd netwerk.<sup>592</sup> Doordat van zo'n gedecentraliseerd netwerk gebruik wordt gemaakt, kunnen de cryptoactiva van eigenaar veranderen zonder tussenkomst van een derde partij.

Er bestaan allerlei soorten cryptoactiva. Voorbeelden zijn Cardano, Ripple, *Non Fungible Tokens* (NFT's) en – waarschijnlijk het meest bekend – Bitcoin.<sup>593</sup> In deze bijdrage beperk ik mij tot een behandeling van (fiscale aandachtspunten bij) Bitcoin. Zonder dit nader uit te werken, merk ik op dat deze behandeling ook (deels) betrekking kan hebben op andere cryptoactiva.<sup>594</sup>

Bitcoins zijn cryptovaluta<sup>595</sup> waarvan de waarde volledig wordt bepaald door vraag en aanbod; er bestaat geen dekking door onderliggende activa. Bovendien is er geen autoriteit die de waarde stabiliseert, hetgeen resulteert in sterk schommelende koersen.<sup>596</sup>

Bitcoins kunnen worden verdiend door middel van *mining*. Daarnaast kunnen bitcoins actief worden verhandeld of in eigendom worden gehouden om deze (wellicht) in de toekomst te verkopen. In deze bijdrage is de centrale vraag of – en zo ja hoe – de hieruit voortvloeiende resultaten in de heffing van inkomstenbelasting moeten worden betrokken. Zoals verderop aan de orde komt, is deze vraag niet in alle situaties gemakkelijk te beantwoorden.

Allereerst wordt in onderdeel 2 ingegaan op het ontstaan van en de techniek achter Bitcoin. Vervolgens passeren in onderdeel 3 diverse fiscale aandachtspunten bij het bezitten, *minen* en verhandelen van bitcoins de revue. In onderdeel 4 volgen enkele afsluitende opmerkingen.

<sup>592</sup> Vgl. de definitie in: Verordening (EU) 2023/1114 van het Europees Parlement en de Raad van 31 mei 2023 betreffende cryptoactivamarkten en tot wijziging van Verordeningen (EU) nr. 1093/2010 en (EU) 1095/2010 en Richtlijnen 2013/36/EU en (EU) 2019/1937. Deze verordening blijft in deze bijdrage verder buiten beschouwing.

<sup>593</sup> Wordt de term 'Bitcoin' in deze tekst gebruikt in de context van het systeem of het concept, dan wordt 'Bitcoin' met een hoofdletter geschreven. Wordt gerefereerd aan de cryptomunteenheid, dan wordt in deze tekst 'bitcoin' in beginsel met een kleine letter geschreven.

<sup>594</sup> De techniek achter Bitcoin kan afwijken van de techniek achter andere cryptoactiva. Zo worden voor sommige andere cryptoactiva andere consensusmechanismen gehanteerd (zie ook verderop). De fiscale aandachtspunten die in deze bijdrage aan de orde komen, zijn dan ook niet noodzakelijkerwijs relevant ten aanzien van andere cryptoactiva dan Bitcoin.

<sup>595</sup> De term 'valuta' is enigszins misleidend, omdat cryptovaluta de typische functies van geld (betaalmiddel, oppotmiddel en rekeneenheid) niet goed kunnen vervullen. Zie De Nederlandsche Bank, <https://www.dnb.nl/betrouwbare-financiele-sector/wat-u-moet-weten-over-crypto-s>, geraadpleegd op 6 oktober 2024.

<sup>596</sup> Zie De Nederlandsche Bank, <https://www.dnb.nl/betrouwbare-financiele-sector/wat-u-moet-weten-over-crypto-s>, geraadpleegd op 6 oktober 2024.

## 2. Het ontstaan van en de techniek achter Bitcoin

Bitcoin kan – net als andere cryptoactiva – worden overgedragen zonder dat daarbij een bank of een soortgelijke tussenpersoon aan te pas komt. Computerwetenschappers dachten jarenlang dat het moeilijk of zelfs onmogelijk is om zo'n gedecentraliseerd systeem te ontwikkelen.<sup>597</sup> Daar kwam verandering in toen Satoshi Nakamoto in 2008 het artikel “Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System” publiceerde.<sup>598</sup> De door Nakamoto gepresenteerde techniek op het gebied van cryptografie en computerwetenschappen maakte duidelijk dat het ‘onmogelijke’ toch mogelijk is. Het zal geen verbazing wekken dat deze techniek ingewikkeld is en een uitvoerige behandeling hiervan het bestek van deze bijdrage (ver) te buiten gaat. Daarom komt deze techniek hierna uitsluitend op hoofdlijnen aan de orde.

Satoshi Nakamoto bood een oplossing voor het zogenoemde *double-spending problem*; een probleem waarvan jarenlang werd gedacht dat het de creatie van cryptoactiva, zoals Bitcoin, zou verhinderen.<sup>599</sup> Het *double-spending problem* duidt op de situatie waarin iemand hetzelfde geld meermaals kan uitgeven. Een monetair systeem dat heeft te kampen met een *double-spending problem*, is geen lang leven beschoren. Geld zou immers snel waardeloos worden. Bij ‘traditionele’ valuta zoals de euro doet zich dit probleem in beginsel niet voor. Zo zijn eurobiljetten beschermd tegen namaak dankzij diverse echtheidskenmerken.<sup>600</sup> Daarnaast kunnen banken erop toezien dat een eigenaar van een euro zijn euro niet meermaals uitgeeft via digitale geldoverschrijvingen. Bij transacties met bitcoins is er geen bank die hierop kan toezien. Het ligt dan voor de hand om transacties bij te houden in een publiek register, zoals de inwoners van Yap dat deden. Doordat de inwoners elkaar continu informeerden over transacties met *rai* stenen, waren inwoners in groten getale op de hoogte van de meest recente versie van het register en dat voorkwam *double spending*.<sup>601</sup> Voor een concept als Bitcoin is een ander type register noodzakelijk; bitcoins moeten immers wereldwijd kunnen worden verhandeld.<sup>602</sup> Ook dan moet een oplossing voor het *double-spending problem* worden gevonden. Een fraudeur die een bitcoin uitgeeft, kan namelijk proberen het register te herstellen naar de vorige versie, zodat hij vervolgens diezelfde bitcoin nogmaals kan uitgeven.<sup>603</sup>

<sup>597</sup> H. Halaburda, M. Sarvary & G. Haeringer, *Beyond Bitcoin. Economics of Digital Currencies and Blockchain Technologies*, Palgrave Macmillan 2022, p. 80.

<sup>598</sup> Satoshi Nakamoto is een pseudoniem; het is (op het moment van schrijven) niet bekend wie de daadwerkelijke ontwikkelaar(s) van Bitcoin is (zijn).

<sup>599</sup> H. Halaburda, M. Sarvary & G. Haeringer, *Beyond Bitcoin. Economics of Digital Currencies and Blockchain Technologies*, Palgrave Macmillan 2022, p. 78-80.

<sup>600</sup> Zie De Nederlandsche Bank, <https://www.dnb.nl/betalen/valse-biljetten/>, geraadpleegd op 5 oktober 2024.

<sup>601</sup> M. Fitzpatrick & S. McKeon, *Banking on Stone Money: Ancient Antecedents to Bitcoin*, *Economic Anthropology* 2020, 7, p. 15.

<sup>602</sup> Of het verhandelen van bitcoins kan leiden tot inkomstenbelastingheffing in box 1, wordt uitgewerkt in par. 3.4.

<sup>603</sup> Vgl. H. Halaburda, M. Sarvary & G. Haeringer, *Beyond Bitcoin. Economics of Digital Currencies and Blockchain Technologies*, Palgrave Macmillan 2022, p. 79.

Deze fraudeur heeft in beginsel geen kans van slagen dankzij het *proof of work*-principe.<sup>604</sup> Kort en vereenvoudigd gezegd werkt dit als volgt. Transacties met bitcoins worden verzonden naar alle *miners* in het Bitcoin-netwerk. *Miners* verzamelen een bepaald aantal transacties in een blok en wensen dat blok met transacties toe te voegen aan het Bitcoin-register. Niet iedere *miner* krijgt daartoe de kans. Een *miner* mag zijn blok met transacties uitsluitend toevoegen aan het Bitcoin-register als hij de eerste is die (met behulp van software) een ingewikkelde 'rekenom' oplost.<sup>605</sup> Is dat het geval, dan heeft die *miner* 'gewonnen' en ontvangt hij zowel een 'blokbeloning' als de transactiekosten die door de betreffende verzenders van bitcoins zijn betaald.<sup>606</sup> De andere *miners* controleren de validiteit van het blok van de winnende *miner* en vervolgens kan dit blok worden toegevoegd aan het Bitcoin-register. Daarna herhaalt het proces zich en worden nieuwe blokken gecreëerd. Dit Bitcoin-register wordt ook wel de *blockchain* genoemd, omdat ieder blok informatie bevat over het vorige blok (en de blokken daardoor als het ware aan elkaar zijn geketend).

Nu kan inzichtelijk worden gemaakt waarom de hiervoor aangehaalde fraudeur in beginsel geen kans van slagen heeft. Stel dat hij een transactie in één van de blokken verandert om zichzelf in staat te stellen een door hem uitgegeven bitcoin nog eens uit te geven. In beginsel moet hij dan niet alleen de ingewikkelde 'rekenom' oplossen voor dat blok, maar ook voor de daarna opgenomen blokken in verband met het karakter van de *blockchain*. Daarvoor is veel rekenkracht nodig. Zonder verder in detail te treden, resulteert het voorgaande erin dat de frauduleuze transactie in beginsel niet in de *blockchain* wordt opgenomen.<sup>607</sup>

Hiervóór is niet aan de orde gekomen hoe een bezitter van bitcoins een geldige transactie verzendt. Dat licht ik op deze plaats kort toe. Een bezitter van bitcoins beschikt over zowel een *public key*, als een *private key* die als een adres fungeert.<sup>608</sup> Op basis

<sup>604</sup> *Proof of work* is een zogenoemd consensusmechanisme dat wordt gehanteerd voor het Bitcoin-register. Voor andere cryptoactiva worden ook wel andere consensusmechanismen gehanteerd, zoals *proof of stake*. Dergelijke andere consensusmechanismen blijven in deze bijdrage onbesproken. Zie voor meer informatie bijvoorbeeld L. Mei, *Blockchain, Bitcoin, and the Digital Economy*, Mercury Learning and Information 2022, hoofdstuk 4.

<sup>605</sup> Dit kost rekenkracht. In zekere zin is dit vergelijkbaar met de inspanningen van inwoners van Yap om de rai stenen te vervoeren. Vgl. M. Fitzpatrick & S. McKeon, *Banking on Stone Money: Ancient Antecedents to Bitcoin*, *Economic Anthropology* 2020, 7, p. 15.

<sup>606</sup> Of *mining* kan leiden tot inkomstenbelastingheffing in box 1, wordt uitgewerkt in par. 3.3. De blokbeloning bedraagt op het moment van schrijven 3,125 bitcoins en halveert ongeveer iedere vier jaar. Dit betreffen bitcoins die worden gecreëerd. De toekenning van de blokbeloning leidt er dus toe dat het totaal aantal uitgegeven bitcoins toeneemt. Naar verwachting bedraagt de blokbeloning in het jaar 2140 nihil. Vanaf dan verdient een 'winnende' *miner* alleen nog de betaalde transactiekosten (als Bitcoin dan nog bestaat).

<sup>607</sup> In deze zin zijn bewust de woorden 'in beginsel' opgenomen, omdat het in theorie mogelijk is dat frauduleuze transacties worden toegevoegd aan de *blockchain*. Zie voor meer informatie bijvoorbeeld H. Halaburda, M. Sarvary & G. Haeriny, *Beyond Bitcoin. Economics of Digital Currencies and Blockchain Technologies*, Palgrave Macmillan 2022, par. 4.4.3. Zie voor het voorgaande ook par. 4.2 van dat boek.

<sup>608</sup> Het is ook mogelijk om bitcoins (indirect) te bezitten door het aanhouden van een rekening bij een *cryptocurrency exchange*. In dat geval is de *private key* in het bezit van de *cryptocurrency exchange*, die in feite als tussenpersoon optreedt en de door de rekeninghouder gewenste transacties uitvoert. Deze situatie laat ik verder buiten beschouwing.

van de *public key* is het adres gegenereerd waarop de bitcoins zijn ‘opgeslagen’. De *public key* en het adres kunnen openbaar worden gemaakt. De corresponderende *private key* geeft toegang tot de bitcoins. Wil de eigenaar bitcoins uitgeven, dan versleutelt hij de transactiegegevens met behulp van de betreffende *private key* en verzendt hij deze gegevens naar het Bitcoin-netwerk. Vervolgens kan iedereen (en kunnen dus ook de *miners*) controleren of de gegevens zijn versleuteld met de *private key* die is gekoppeld aan de *public key*, zonder de *private key* te kennen. <sup>609</sup>

### 3. Fiscale behandeling van Bitcoin

#### 3.1. Inleiding

Over de behandeling van bitcoins voor de inkomstenbelasting wordt steeds meer duidelijk doordat feitencomplexen aan de rechter worden voorgelegd. Overigens is het woord ‘duidelijk’ in de vorige zin misschien enigszins misplaatst: verschenen jurisprudentie in het kader van het verhandelen van bitcoins levert – zoals in par. 3.4 zal blijken – een wisselend beeld op. Voordat dit wordt behandeld, wordt in par. 3.2 en par. 3.3 allereerst ingegaan op de fiscale behandeling van het bezit respectievelijk *minen* van bitcoins. <sup>610</sup>

#### 3.2. Bezitten van bitcoins

Bezit iemand de *private key* die correspondeert met een adres waarop bitcoins zijn opgeslagen, dan bezit diegene die bitcoins (zie onderdeel 2). In 2018 stelde de staatssecretaris van Financiën zich op het standpunt dat bitcoins die in het bezit zijn van een natuurlijk persoon behoren tot de vermogensrendementsgrondslag van box 3, tenzij sprake is van vermogensbestanddelen die inkomen uit werk en woning of uit aanmerkelijk belang genereren. <sup>611</sup> Inmiddels is aan het gerechtshof Amsterdam de vraag voorgelegd of bepaalde cryptovaluta als bezit moeten worden aangemerkt in box 3. Het gerechtshof oordeelde dat dit het geval is. <sup>612</sup> Dat neemt niet weg dat nog steeds twijfel kan bestaan over de categorie waaronder bitcoins binnen box 3 moeten

<sup>609</sup> Zie voor het voorgaande (uitgebreider) H. Halaburda, M. Sarvary & G. Haeringer, *Beyond Bitcoin. Economics of Digital Currencies and Blockchain Technologies*, Palgrave Macmillan 2022, par. 4.2.

<sup>610</sup> Waar in dit onderdeel wordt gerefereerd aan iemand die bitcoins bezit, handelt met bitcoins of die optreedt als *miner*, wordt steeds bedoeld iemand die binnenlands belastingplichtig voor de inkomstenbelasting is.

<sup>611</sup> *Kamerstukken I* 2017/18, 34775, nr. AA, p. 7.

<sup>612</sup> Gerechtshof Amsterdam 5 november 2024, nr. 23/1238, ECLI:NL:GHAMS:2024:3254, r.o. 535. Zie in gelijke zin rechtbank Noord-Holland 14 september 2023, nr. AWB-21\_1358, ECLI:NL:RBNHO:2023:10668, r.o. 10.

worden geschaard.<sup>613</sup> Duidelijk is evenwel dat het bezit van bitcoins moet worden aangegeven in box 3 als dat bezit geen inkomen uit werk en woning of uit aanmerkelijk belang genereert.

Het thans geldende box 3-systeem is niet bepaald solide te noemen.<sup>614</sup> Het voert voor deze bijdrage te ver om de behandeling van bitcoins in box 3 – en daarmee de ontwikkelingen rondom box 3 – verder uit te werken.

### 3.3. Minen van bitcoins

Stel dat een *miner* een blok toevoegt aan het Bitcoin-register en daardoor de blokbeloning en de betaalde transactiekosten ontvangt. Worden deze inkomsten dan belast in box 1 van de inkomstenbelasting?

Om deze vraag te kunnen beantwoorden, moet worden geanalyseerd of de inkomsten uit *mining* kunnen worden aangemerkt als winst uit onderneming (art. 3.2 Wet inkomstenbelasting 2001) of resultaat uit overige werkzaamheden (art. 3.90 Wet inkomstenbelasting 2001). Voor een dergelijke aanmerking moet sprake zijn van een bron van inkomen. Daarvan is sprake als:

- wordt deelgenomen aan het economische verkeer;
- met die deelname een geldelijk voordeel wordt beoogd; en
- dat voordeel naar maatschappelijke opvattingen redelijkerwijs kan worden verwacht.<sup>615</sup>

Mijns inziens is in geval van *mining* met name onduidelijk of aan het laatstgenoemde criterium is voldaan. De kans om een blok aan de *blockchain* te kunnen toevoegen, hangt onder meer af van de hoeveelheid computerkracht waarover de *miner* beschikt. Zelfs al heeft de belastingplichtige fors geïnvesteerd in computerinstallaties ten behoeve van *mining*, is het maar de vraag of hij ooit een blok kan toevoegen aan de *blockchain*. De kans van slagen is immers ook afhankelijk van de hoeveelheid computerkracht waarover andere *miners* beschikken. Zodoende kan de situatie ontstaan waarin een voordeel niet redelijkerwijs kan worden verwacht.

<sup>613</sup> Vgl. Vakstudie Inkomstenbelasting art. 5.3 Wet IB 2001, aantekening 8.17 (actueel t/m 1 oktober 2024).

<sup>614</sup> Zie voor een beschouwing in dit kader bijvoorbeeld E.J.W. Heithuis & R.J.C. Segers, 'De puinhopen van acht jaar box 3', *WFR* 2024/212.

<sup>615</sup> HR 21 december 2018, nr. 17/01760, ECLI:NL:HR:2018:2390, r.o. 3.1.3.

Voor de beoordeling of sprake is van een werkzaamheid in de zin van art. 3.90 Wet inkomstenbelasting 2001, is het daarnaast de vraag of *mining* een activiteit is die normaal actief vermogensbeheer te boven gaat. Die vraag kan met 'ja' worden beantwoord als tussen de *mining*-activiteit en de uitkomst van *mining* een zeker voorspelbaar, niet-speculatief, verband bestaat.<sup>616</sup> De arbeid van een *miner* zelf heeft geen invloed op de uitkomst. Zelfs al is hij volledig op de hoogte van alle wetenswaardigheden op het gebied van *mining*, kan alleen een uitbreiding van de hoeveelheid computerkracht de kans op een voordeel vergroten. Het bestaan van het hiervoor bedoelde voorspelbare verband – en daarmee van belastingheffing in box 1 – ligt mijns inziens dan ook minder voor de hand.<sup>617</sup>

Via een andere denkrichting valt mogelijk meer te zeggen voor het onderbrengen van inkomsten uit *mining* in box 1 als resultaat uit overige werkzaamheden. De criteria 'voordeel beogen' en 'voordeel verwachten' worden niet in alle situaties aangelegd.<sup>618</sup> Zo zijn die criteria in beginsel niet relevant als een dienst wordt verricht in het economische verkeer en daarmee een voordeel wordt behaald.<sup>619</sup> Wellicht kan *mining* als een zodanige dienst worden aangemerkt: de *miner* die een blok toevoegt aan de *blockchain*, verwerkt transacties en ontvangt daarvoor een vergoeding voor transactiekosten (en de blokbeloning). Dat dit voordeel niet redelijkerwijs is te verwachten, hoeft dan niet aan belastingheffing in box 1 in de weg te staan. Betreft *mining* in de situatie van de betreffende belastingplichtige evenwel een activiteit die naar haar aard voorzienbaar verliesgevend is, dan blijft belastingheffing in box 1 alsnog achterwege.<sup>620</sup>

### 3.4. Verhandelen van bitcoins

Op het eerste gezicht lijkt de aanwezigheid van een bron van inkomen ter zake van de handel in bitcoins wellicht onwaarschijnlijk. In dit kader kan worden gewezen op een arrest dat de handel in opties betrof.<sup>621</sup> Uit het arrest blijkt dat het gerechtshof in de voorafgaande uitspraak oordeelde dat de handel in opties voor de belastingplichtige

<sup>616</sup> Vgl. Cursus Belastingrecht IB.3.4.2.E.a, actueel t/m 5 februari 2024.

<sup>617</sup> Ik voeg hieraan toe dat de staatssecretaris van Financiën in dit kader het volgende heeft opgemerkt: 'In zijn algemeenheid zal – met inachtneming van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval – gelet op het voorgaande bij het minen en de handel in cryptovaluta door een natuurlijk persoon vermoedelijk niet snel sprake zijn van een bron van inkomen'. Zie *Kamerstukken I* 2017/18, 34775, nr. AA, p. 7. Zie voor een andere zienswijze S.A. van Daal, 'Inkomstenbelasting over crypto-inkomsten en handhaving daarvan door de Belastingdienst', *TaxTech* 2024/3.

<sup>618</sup> HR 14 april 1993, nr. 28 847, ECLI:NL:HR:1993:BH8770.

<sup>619</sup> Vgl. R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden* (Fiscale Monografie nr. 103), Deventer: Kluwer 2012 (tweede druk), p. 43-44.

<sup>620</sup> Vgl. HR 1 februari 2002, nr. 36 238, ECLI:NL:HR:2002:AD8763, BNB 2002/128 en R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden* (Fiscale Monografie nr. 103), Deventer: Kluwer 2012 (tweede druk), p. 44.

<sup>621</sup> HR 9 september 2011, nr. 09/04984, ECLI:NL:HR:2011:BQ2071.

geen bron van inkomen vormt. Dit geldt zelfs met inachtneming van de tijd die de belastingplichtige aan de optiehandel besteedde: 10 tot 12 uur per werkdag en enkele uren op zondagavond. Volgens het gerechtshof gaf de optiehandel niet een meer dan louter speculatief uitzicht op het te behalen voordeel. Het gerechtshof constateerde dat dit anders zou zijn als de belastingplichtige met zijn deskundigheid, ervaring en relaties het koersverloop van de door hem gekochte opties kan beïnvloeden. De Hoge Raad oordeelde dat het oordeel van het gerechtshof geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting (en voor het overige niet op juistheid kan worden getoetst).

Desondanks oordeelde gerechtshof Arnhem-Leeuwarden dat de handel in cryptovaluta in de voorliggende zaak een bron van inkomen vormt.<sup>622</sup> Bijzonderheid in deze zaak is dat de belastingplichtige gebruikmaakte van een zelfontwikkelde *trading bot*. Met behulp van die *trading bot* worden prijsverschillen tussen cryptovalutamarkten opgemerkt en wordt automatisch arbitragehandel gedreven. Het gebruik van deze *trading bot* resulteerde erin dat jaarlijks tussen de 75% en 80% van de transacties met een positief resultaat werd afgesloten. Naar het oordeel van het gerechtshof heeft deze vorm van arbitragehandel geen speculatief karakter en was het te behalen voordeel redelijkerwijs te voorzien.

Dit laatstgenoemde oordeel van gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is mijns inziens niet onbegrijpelijk. Dit licht ik als volgt toe. Ook in dit kader kan de in par. 3.3 opgenomen vraag worden gesteld: bestaat tussen de handelsactiviteit en de uitkomst ervan een zeker voorspelbaar, niet-speculatief, verband? Het lijkt mij dat deze vraag bevestigend kan worden beantwoord. Zoals het gerechtshof in zijn uitspraak aangeeft, is het met de transactie beoogde voordeel niet afhankelijk van een wijziging van de markt, maar van de bestaande toestand van de markt. Belastingplichtige weet de bestaande toestand van de markt uit te nutten dankzij de *trading bot*. Onvoorspelbare toekomstige wijzigingen van de markt staan doorgaans niet in de weg aan het behalen van een positief resultaat en daarmee verdwijnt mijns inziens het speculatieve karakter naar de achtergrond.

Toch kan niet worden genegeerd dat in deze casus een speculatief element resteert. Het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden merkt in deze uitspraak immers zelf op dat de markt gedurende de uitvoering van een transactie kan wijzigen, zodat een verlies moet worden genomen. Daarnaast is het denkbaar dat de belastingplichtige na de bouw van de *trading bot* zelf weinig tijd spendeert aan de arbitragehandel. De vraag rijst dan of daadwerkelijk sprake is van meer dan normaal actief vermogensbeheer.

<sup>622</sup> Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 9 juli 2024, nr. 22/1644 t/m 22/1646, ECLI:NL:GHARL:2024.4613.

Onduidelijkheid over de wijze waarop arbitragehandel met bitcoins in de heffing van inkomstenbelasting moet worden betrokken, wordt versterkt doordat de rechtbank in de voorafgaande uitspraak juist oordeelde dat geen sprake is van een bron van inkomen.<sup>623</sup>

#### 4. Afsluiting

Het is begrijpelijk dat het gebruik van een norm als 'bron van inkomen' ertoe leidt dat in bepaalde situaties enige vorm van rechtsonzekerheid ontstaat. Toch is het wat mij betreft wenselijk dat de wetgever de juiste fiscale behandeling van het *minen* en het verhandelen van bitcoins opheldert. In bepaalde situaties is het vinden van die juiste fiscale behandeling nu net zo ingewikkeld als het oplossen van een complexe rekensom. Dat doen de betreffende belastingplichtigen – ook zonder de fiscale hoofdbrekens – vermoedelijk al genoeg.

<sup>623</sup> Rechtbank Gelderland 23 mei 2022, nr. AWB 21/4562, 21/4563 en 21/4564, ECLI:NL:RBGEL:2022:2836. Zie voor twee vergelijkbare zaken waarin is geoordeeld dat wel sprake is van een bron van inkomen: rechtbank Noord-Holland 20 december 2023, nr. HAA 23/1575, ECLI:NL:RBNHO:2023:13675 en rechtbank Noord-Nederland 4 april 2024, nr. LEE 22/2748, 22/2749, 22/2750, 22/2751, 22/2753 en 22/2754, ECLI:NL:RBNNE:2024:1216.



Dr. L.C. van Hulten

# Antimisbruikbepalingen in belastingverdragen en in de nationale wet: steeds uniformer?

*Dr. L.C. (Loes) van Hulten*

*De auteur is werkzaam bij de afdeling Netherlands Knowledge Management van Deloitte Tax & Legal BV en verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam.*

Op verdragsniveau wordt steeds vaker expliciet beoogd geen mogelijkheden tot belastingontwijking te bieden. De in belastingverdragen opgenomen antimisbruikbepalingen hebben in diverse gevallen hun weerslag op de Nederlandse wet. In deze bijdrage staat daarom de vraag centraal in hoeverre verdrags- en nationale antimisbruikbepalingen uniform zijn.

## 1. Inleiding

Belastingverdragen waren traditioneel met name gericht op het voorkomen van juridische dubbele belasting. De laatste jaren hebben OESO-conforme belastingverdragen expliciet een tweede doelstelling gekregen: verdragsluitende staten willen bij het voorkomen van dubbele belasting geen mogelijkheden bieden voor niet-heffing of verminderde belastingheffing door middel van belastingontduiking of belastingontwijking.<sup>624</sup> Deze wijziging in doelstelling is gepaard gegaan met de introductie van allerlei antimisbruikbepalingen in het OESO-Modelverdrag. Ook in Nederland heeft de wetgever zeker niet stil gezeten voor wat betreft de introductie van antimisbruikbepalingen.<sup>625</sup>

<sup>624</sup> Preambule bij het OESO-Modelverdrag.

<sup>625</sup> Bijvoorbeeld art. 4, lid 3, onderdeel c, Wet DB 1965 en art. 2.1, lid 1, onderdeel c, Wet BB 2021.

De vraag rijst in hoeverre de verdrags-<sup>626</sup> en nationale antimisbruikbepalingen uniform zijn. Dit is van belang, omdat nationale antimisbruikbepalingen kunnen worden beperkt door de toepassing van een belastingverdrag. Uiteraard is het voor de Nederlandse wetgever gewenst als er zoveel mogelijk uniformiteit bestaat tussen verdrags- en nationale antimisbruikbepalingen zodat er geen heffingsmogelijkheden onbenut blijven.<sup>627</sup> Wordt dit doel inderdaad bereikt en is hierin een trend waar te nemen? Welke knelpunten en uitdagingen spelen in dit kader een rol en hoe zouden de knelpunten kunnen worden opgelost? Deze vragen staan in deze bijdrage centraal. Om de vragen te beantwoorden wordt hierna ingegaan op de antimisbruikbepalingen gericht op vennootschappen<sup>628</sup> zoals die zijn opgenomen in het OESO-Modelverdrag, waarbij een koppeling wordt gemaakt met het nationale recht.<sup>629</sup> Bij het bespreken van de antimisbruikbepalingen wordt de volgorde waarin de bepalingen in het OESO-Modelverdrag zijn opgenomen aangehouden.

## 2. Aanpassing vaste inrichtingsbegrip (2017)

In 2017 zijn diverse nieuwe onderdelen aan het vaste inrichtingsbegrip in het OESO-Modelverdrag toegevoegd. Met de aanpassingen wordt beoogd te voorkomen dat op kunstmatige wijze het bestaan van een vaste inrichting wordt ontweken. Zo worden bijvoorbeeld onder omstandigheden de activiteiten van een nauw verbonden onderneming mede in aanmerking genomen om te beoordelen of sprake is van een vaste inrichting (art. 5, lid 4.1, OESO-Modelverdrag). Onder de 'nieuwe' definitie is er daarom in meer gevallen sprake van een vaste inrichting.

In de Nederlandse wet is per 1 januari 2020 een eenduidige vaste inrichtingsdefinitie geïntroduceerd. Achtergrond van de introductie van een wettelijke definitie is het tegengaan van belastingontwijking.<sup>630</sup> In het kort geldt voor verdragssituaties voortaan de definitie uit het betreffende belastingverdrag en voor niet-verdragssituaties de definitie uit de 2017 versie van het OESO-Modelverdrag (art. 3, lid 4, Wet VpB 1969).<sup>631</sup> Voor deze wettelijke verankering van het vaste inrichtingsbegrip was – onder

<sup>626</sup> Ik ga hiervoor uit van de 2017-versie van het OESO-Modelverdrag.

<sup>627</sup> Het niet uitoefenen van het recht om te mogen heffen door een verdragsluitende staat kan leiden tot dubbele niet-belasting. Overigens kunnen verschillen in uitleg ook aanleiding geven tot potentiële geschillen.

<sup>628</sup> Ook art. 17, lid 2, OESO-Modelverdrag (gericht op 'artiestenvennootschappen') laat ik buiten beschouwing.

<sup>629</sup> De tiebreaker in art. 4, lid 3, OESO-Modelverdrag komt in deze bijdrage niet aan bod, aangezien deze bepaling zich richt op het kunnen invoeren van een belastingverdrag. Er is derhalve geen samenhangende bepaling in het nationale belastingrecht. Ditzelfde geldt voor de Limitation-On-Benefits-bepaling zoals die is opgenomen in art. 29 OESO-Modelverdrag. Voor de volledigheid, de aanpassing aan de preambule in de 2017-versie van het OESO-Modelverdrag zie ik niet als antimisbruikbepaling, maar als verduidelijking van de intentie van verdragsluitende partijen. Ook het *guiding principle* (OESO-commentaar op art. 1, par. 61) is mijns inziens geen zelfstandige antimisbruikbepaling.

<sup>630</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 303, nr. 3, p. 14.

meer voor de buitenlandse belastingplicht in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 – niet volledig duidelijk welke definitie van doorslaggevende betekenis was,<sup>632</sup> waardoor op dit punt een mismatch kon ontstaan.

De aansluiting bij het vaste inrichtingsbegrip uit het van toepassing zijnde belastingverdrag zorgt ervoor dat Nederland de door een verdrag toegekende heffingsrechten daadwerkelijk kan effectueren. Zo kunnen ‘bijzondere’ varianten van vaste inrichtingen, zoals de zogenoemde diensten vaste inrichting, in de heffing worden betrokken.<sup>633</sup> Daarnaast werken wijzigingen in het vaste inrichtingsbegrip voor verdragsdoeleinden op deze manier door voor de toepassing van de nationale wet. Het nationale vaste inrichtingsbegrip sluit – in verdragsituaties – voortaan dan ook naadloos aan bij het aangepaste vaste inrichtingsbegrip. Er lijkt dus wat het vaste inrichtingsbegrip betreft sprake van uniformiteit tussen de definitie uit belastingverdragen en de invulling in de nationale wetgeving.<sup>634</sup>

### 3. Beneficial ownership (1977)

In 1977 is de term *beneficial owner* (uiteindelijk gerechtigde) opgenomen in het OESO-Modelverdrag in art. 10, art. 11 en art. 12. Door toepassing van het *beneficial owner*-concept wordt belastingontwijking tegengegaan. De bepaling is van toepassing op bepaalde vormen van *treaty shopping*, bijvoorbeeld situaties waarin een ontvanger wordt tussengeplaatst die verplicht is het ontvangen dividend door te betalen.<sup>635</sup> Voor de uitleg van het begrip *beneficial owner* moet de context alsmede de doelstelling van het belastingverdrag in aanmerking worden genomen.<sup>636</sup> Als de ontvanger beperkt wordt in zijn recht tot gebruik en genot van het inkomensbestanddeel, vanwege contractuele of juridische verplichtingen waardoor het dividend moet worden

<sup>631</sup> Dit werkt door naar de inkomstenbelasting en loonbelasting.

<sup>632</sup> Uit HR 3 april 1974, ECLI:NL:HR:1974:AX4507 blijkt dat de uitleg die het OESO-Modelverdrag geeft aan het vaste inrichtingsbegrip begrip niet beslissend mocht worden geacht voor de uitleg hiervan in de nationale wetgeving.

<sup>633</sup> Nederland heeft aangegeven bereid te zijn dat uitgebreidere vaste inrichtingsbegrip op te nemen in verdragen met ontwikkelingslanden (Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, par. 5.2.4). Er is sprake van een diensten vaste inrichting wanneer een inwoner van een staat in een andere staat voor meer dan 183 dagen in een periode van 12 maanden (samenhangende) diensten verricht.

<sup>634</sup> Voor niet-verdragsituaties zal als gevolg van de ‘verlaagde vaste inrichtingsdrempel’ in meer gevallen sprake zijn van dubbele (niet-)heffing. Als het een situatie met drie of meer (verdrags)landen betreft spelen overigens allerhande vraagpunten. Zie nader L.C. van Hulten, Gefragmenteerde antifragmentatie?, WFR 2020/101.

<sup>635</sup> OESO-commentaar op art. 10, par. 12.5. Overigens erkent de OESO dat het *beneficial owner*-concept slechts in bepaalde gevallen in een oplossing voorziet. Voor andere situaties kan bijvoorbeeld art. 29 OESO-Modelverdrag van belang zijn.

<sup>636</sup> OESO-commentaar op art. 10, par. 12.1.

doorbetaald, is geen sprake van een beneficial owner.<sup>637</sup> Een agent, een nominee of een conduit company die wordt gebruikt om aanspraak te maken op verdragsvoor- delen, wordt normaliter niet als uiteindelijk gerechtigde aangemerkt.<sup>638</sup>

Er bestaat geen consensus over het antwoord op de vraag of het vereiste van *beneficial owner* een juridische, dan wel een economische toets inhoudt.<sup>639</sup> Een uitdaging is derhalve greep te krijgen op de exacte invulling van het begrip in een OESO-context. Ook in nationaal verband bestond lange tijd onduidelijkheid over de invulling van het begrip. In dit kader is het opvallend dat in de nationale wetgeving voor een negatieve formulering is gekozen (oftewel, in welke gevallen is er geen sprake van een uiteindelijk gerechtigde).<sup>640</sup> Ondertussen is in ieder geval duidelijk dat de OESO-definitie van het begrip beneficial owner een rol speelt voor de uitleg van het Nederlandse begrip uiteindelijk gerechtigde zoals dat onder meer is opgenomen in de dividendbelasting (art. 4, lid 4, Wet DB 1965).<sup>641</sup> Door de (gedeeltelijke) aansluiting bij de OESO-definitie wordt de nationale ant dividendstrippingbepaling in beginsel niet beperkt door de toepassing van een belastingverdrag. Een aandachtspunt is nog dat de Hoge Raad mijns inziens een vrij lichte toets voor uiteindelijke gerechtigdheid aanlegt.<sup>642</sup> Dit zou kunnen betekenen dat de nationale heffingsmogelijkheden minder uitgebreid zijn<sup>643</sup> dan de heffingsbevoegdheid die wordt toegewezen op grond van een belastingverdrag. De vraag is overigens of dat in een concrete situatie het geval zal zijn, vanwege de generieke antimisbruikbepaling in art. 4, lid 3, onderdeel c, Wet DB 1965.

#### 4. Jaarbezitseis tegen dividendstripping (2017)

Sinds de 2017 versie van het OESO-Modelverdrag is een vereiste voor de toepassing van het verlaagde bronbelastingtarief op dividenduitkeringen dat de ontvanger voor een periode van 365 dagen minimaal 25% van de aandelen dient te houden in het uitkerende lichaam (art. 10, lid 2, OESO-Modelverdrag). De eis van 365 dagen is toegevoegd met het oog op het tegengaan van misbruik.<sup>644</sup> In feite zorgt deze eis ervoor dat de bronstaat minder vaak beperkt wordt in de mogelijkheid om te heffen.

<sup>637</sup> OESO-commentaar op art. 10, par. 12.4.

<sup>638</sup> OESO-commentaar op art. 10, par. 12.3.

<sup>639</sup> O.a. E. Reimer et al., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2022, p. 949.

<sup>640</sup> Zie o.a. art. 4, lid 7, Wet DB 1965.

<sup>641</sup> O.a. Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3071, p. 6 en Kamerstukken II 2023/24, 36 420, nr. 3, p. 9.

<sup>642</sup> HR 6 april 1994, ECLI:NL:HR:1994:ZC5639 en HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:49. Volgens de staatssecretaris is de OESO-uitleg overigens niet strenger dan die van de Hoge Raad (Aanhangsel Handelingen II 2018/19, 3071, p. 6).

<sup>643</sup> Immers, de inhoudingsvrijstelling is relatief snel van toepassing.

<sup>644</sup> OESO-commentaar op art. 10, par. 16.

Een jaarbezitseis is geen onderdeel van de Nederlandse nationale wet.<sup>645</sup> Als sprake is van een dividenduitkering aan een uiteindelijk gerechtigde, waarbij de aandelen minder dan 365 dagen worden gehouden wordt naar nationaal recht in beginsel<sup>646</sup> geen dividendbelasting ingehouden, terwijl dat op grond een OESO-conform verdrag wel had gemogen. Dat is het gevolg van de ruime inhoudingsvrijstelling naar nationaal recht (art. 4 Wet DB 1965). Er is door de wetgever gekozen voor een ruime inhoudingsvrijstelling onder meer met het oog op het voorkomen van fiscale belemmeringen in ondernemingsstructuren.<sup>647</sup> Mogelijk misbruik kan dus vanuit Nederlands perspectief niet door de jaarbezitseis worden tegengaan. Dit lijkt een knelpunt, wat zou kunnen worden opgelost door in de nationale wet een jaarbezitseis te introduceren.<sup>648</sup> Wat mij betreft zou de introductie van een jaarbezitseis overigens niet aan te bevelen zijn, gezien de meer generieke antimisbruikbepalingen die al onderdeel zijn van de dividendbelasting.

## 5. Indirect gehouden onroerende zaak (2003) en terugkijkperiode overdracht van aandelen in onroerendezaaklichamen (2017)

In de OESO-bepaling die ziet op vervreemdingswinsten is sinds 2003 een specifieke antimisbruikbepaling opgenomen. Art. 13, lid 4, OESO-Modelverdrag wijst vervreemdingswinsten van aandelen in onroerendezaakentiteiten toe aan de staat waarin de onroerende zaken zijn gelegen. Hierdoor wordt voorkomen dat toepassing van art. 13, lid 1, OESO-Modelverdrag kan worden ontweken door de onroerende zaak in te brengen in een entiteit en vervolgens de aandelen in een onroerendezaakentiteit te verkopen, in plaats van een verkoop van de onroerende zaak als zodanig. Voor de bepaling of sprake is van een onroerendezaakvennootschap moet gekeken worden of<sup>649</sup> 50% van de waarde van de aandelen<sup>650</sup> direct of indirect bestaat uit onroerende zaken gelegen in de andere verdragsluitende staat.<sup>651</sup>

<sup>645</sup> Hoewel de periode tussen aan- en verkoop relevant is voor de toepassing van de nationale antividendstrippingbepaling, is er geen specifieke termijn aan verbonden.

<sup>646</sup> Behoudens toepassing van een andere antimisbruikbepaling.

<sup>647</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3, p. 3-4. Daarnaast zijn er ook juridische redenen voor deze keuze, aangezien Nederland geen beroep kan doen op de standstillbepaling met betrekking tot houdstercoöperaties.

<sup>648</sup> De Moeder-dochterrichtlijn biedt in art. 3, lid 2, onderdeel b de mogelijkheid om een minimale houdsterperiode te introduceren.

<sup>649</sup> Op enig moment in de periode van 365 dagen voor de vervreemding (dit element is aan het OESO-Modelverdrag toegevoegd in 2017 en wordt hierna nader toegelicht).

<sup>650</sup> Of vergelijkbare belangen.

<sup>651</sup> Om te bepalen of aan het percentage van 50% wordt voldaan moet de waarde van de onroerende zaken van de vennootschap worden vergeleken met de waarde van alle bezittingen van de vennootschap, zonder rekening te houden met de schulden van de vennootschap (OESO-commentaar op art. 13, par. 28.4).

In het nationale recht is bij de verkoop van een feitelijk in Nederland gevestigd onroerendezaaklichaam onder omstandigheden in een heffingsmogelijkheid voorzien via art. 17, lid 3, onderdeel b, Wet VpB 1969. Gezien het feit dat voor toepassing van deze bepaling kort gezegd sprake moet zijn van het ontgaan van inkomstenbelasting bij een ander, zal er niet altijd een nationale heffingsmogelijkheid bestaan. Er is op dit punt geen uniformiteit tussen het verdrag en de nationale wet, waardoor heffingsmogelijkheden onbenut kunnen blijven. Nederland is overigens geen voorstander van het opnemen van een bepaling in belastingverdragen voor indirect gehouden onroerende zaken. Nederland is hier enkel toe bereid om gevallen van verdragsmisbruik te bestrijden en wil daarom de reikwijdte van de heffing beperken tot misbruikgevallen.<sup>652</sup> Als hiermee wordt bedoeld op misbruikgevallen in de zin van art. 17, lid 3, onderdeel b, Wet VpB 1969, lijken er in de ogen van de wetgever geen heffingsmogelijkheden onbenut te blijven.

Voor de volledigheid, sinds de 2017-versie van het OESO-Modelverdrag is er een terugkijkperiode van 365 dagen opgenomen in art. 13, lid 4, OESO-Modelverdrag. Hiermee beoogt de OESO te voorkomen dat kort voor de verkoop van de aandelen activa in een entiteit worden ingebracht om het percentage van de waarde van de aandelen dat bestaat uit onroerende zaken te beïnvloeden. Zonder deze eis kan ervoor worden gezorgd dat vlak voor de vervreemding niet langer aan het percentage van 50% wordt voldaan. De 365 dagen-eis vindt geen weerslag in de Nederlandse nationale wet. In feite wordt door de 365 dagen-eis vaker de heffingsbevoegdheid toegewezen aan de bronstaat. Als Nederland als bronstaat<sup>653</sup> naar nationaal recht kan heffen door middel van art. 17, lid 3, onderdeel b, Wet VpB 1969, kan dit dus vaker worden geëffectueerd onder de toepassing van een OESO-conform belastingverdrag. Tegelijkertijd is er – voor situaties die niet binnen het bereik van deze nationale antimisbruikbepaling vallen – vaker sprake van het onbenut laten van heffingsmogelijkheden. Als Nederland iets met de heffingsmogelijkheden zou willen doen, zou dit kunnen worden opgelost door in een bredere buitenlandse belastingplicht te voorzien.

## **6. De antimisbruikbepaling voor laagbelaste vaste inrichtingen in een derde land (2017)**

De antimisbruikbepaling in relatie tot vaste inrichtingen in een derde land (een *triangular case*) beoogt situaties tegen te gaan waarin sprake is van misbruik (art. 29, lid 8, OESO-Modelverdrag). Het bedoelde verdragsmisbruik in relatie tot vaste inrichtingen in derde landen speelt indien het land van het hoofdhuis voorkoming geeft door passieve inkomsten die toerekenbaar zijn aan de vaste inrichting niet in de heffing te

<sup>652</sup> Notitie fiscaal verdragsbeleid 2020, par. 4.8.

<sup>653</sup> Als woonstaat zal Nederland doorgaans niet kunnen heffen als gevolg van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling.

betrekken, terwijl het land van de vaste inrichting het inkomen eveneens niet of vrijwel niet belast. In dat geval zijn verdragsvoordelen – d.w.z. een verlaging van de bronstaathetfening – niet beschikbaar. De bepaling is niet van toepassing als de vaste inrichting ‘voldoende’ wordt belast of als er sprake is van een ‘actieve’ vaste inrichting waaraan het inkomen toerekenbaar is.<sup>654</sup>

Voor toepassing van de bronbelasting geldt dat deze verdragsantimisbruikbepaling er onder omstandigheden voor kan zorgen dat de bronbelasting kan worden geëffectueerd bij betalingen die toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting in een laagbelastende<sup>655</sup> jurisdictie (art. 2.1, lid 1, onderdeel b, Wet BB 2021). Er is geen uniformiteit tussen beide bepalingen, aangezien de nationale bepaling een breed toepassingsbereik heeft. Naar nationaal recht geldt bijvoorbeeld geen uitzondering als de vaste inrichting ‘voldoende’ wordt belast of als de vaste inrichting voldoende ‘actief’ is. Het gebrek aan uniformiteit zorgt er in deze gevallen niet voor dat heffingsmogelijkheden onder een verdrag onbenut blijven. De nationale heffingsmogelijkheden zijn immers juist uitgebreider dan de verdragsmogelijkheden. Het kan echter ook zo zijn dat de antisbruikbepaling voor laagbelaste vaste inrichtingen in een derde land van toepassing is, terwijl Nederland naar nationaal recht niet kan heffen omdat de situatie niet binnen het bereik van de bronbelasting valt.<sup>656</sup> Als de wetgever dit zou willen oplossen, zou het aantal landen dat onder de bronbelasting valt moeten worden uitgebreid.

## 7. De Principal Purpose Test (2017)

Het OESO-Modelverdrag bevat een generieke antisbruikbepaling in art. 29, lid 9, OESO-Modelverdrag: de Principal Purpose Test (PPT). Kort gezegd wordt een verdragsvoordeel niet toegekend als er, rekening houdend met alle feiten en omstandigheden, redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van dat voordeel een van de voornaamste doelen van een constructie of transactie was. Het voordeel kan toch worden toegekend als dat in lijn zou zijn met het doel van de desbetreffende verdragsbepaling.

De verhouding van deze generieke antisbruikbepaling tot de Nederlandse wetgeving is in de parlementaire geschiedenis expliciet aan bod gekomen voor wat betreft de relatie tot een drietal soortgelijke antisbruikbepalingen (art. 4, lid 3, onderdeel c, Wet DB 1965, art. 17, lid 3, onderdeel b, Wet VpB 1969 en art. 2.1, lid 1,

<sup>654</sup> Overigens kunnen verdragsluitende staten onder omstandigheden besluiten toch verdragsvoordelen te verlenen (art. 29, lid 8, onderdeel c, OESO-Modelverdrag).

<sup>655</sup> Voor de volledigheid, niet-coöperatieve jurisdicties vallen tevens binnen het bereik van de bronbelasting (art. 1.2, lid 1, onderdeel e, Wet BB 2021).

<sup>656</sup> De vaste inrichting wordt dan in het derde rechtsgebied wel ‘laagbelast’ conform de regels in art. 29, lid 8, OESO-Modelverdrag (kortgezegd: als de belasting lager is dan de laagste van a. het bedrag van de inkomstenpost vermenigvuldigd met een bilateraal vastgesteld tarief, en b. 60% van de belasting die zou worden geheven in het land van het hoofdbuis), maar het rechtsgebied is geen laagbelastende staat in de zin van de bronbelasting.

onderdeel c, Wet BB 2021).<sup>657</sup> De wetgever is van mening dat deze bepalingen niet strenger zijn dan de PPT, waardoor de nationale antisimisbruikbepalingen niet worden beperkt door een belastingverdrag met een PPT.<sup>658</sup>

Toen de PPT nog niet in Nederlandse verdragen was opgenomen, was het doorgaans niet mogelijk om deze nationale antisimisbruikbepalingen (volledig) te effectueren. Vanuit dat oogpunt is het logisch dat de wetgever de nationale antisimisbruikbepalingen conform de PPT beoogt uit te leggen. Hiermee wordt immers een knelpunt opgelost. Het is overigens de vraag of de nationale antisimisbruikbepalingen in geen enkele situatie worden beperkt door een verdrag met een PPT. Een verschil tussen de nationale antisimisbruikbepalingen en de PPT is mijns inziens dat laatstgenoemde moet worden getoetst in een verdragscontext, terwijl de nationale antisimisbruikbepaling uiteraard binnen een nationale context moet worden toegepast. Deze twee – mijns inziens separaat aan te leggen toetsen – lijken tot uiteenlopende uitkomsten te kunnen leiden.

Op het gebied van de hiervoor genoemde nationale antisimisbruikbepalingen én de PPT speelt als belangrijkste knelpunt de vele onduidelijkheden met betrekking tot het toepassingsbereik. Dit kan leiden tot een mismatch tussen nationale en verdragsheffingsmogelijkheden. Een mogelijke oplossingsrichting is het geven van nadere richting omtrent de toepassing van de bepalingen. Deze taak ligt mijns inziens wat de PPT betreft idealiter bij de OESO, zodat deze bepaling zo uniform mogelijk kan worden toegepast. Ook zou de wetgever over de PPT, en over de nationale antisimisbruikbepalingen, uiteraard beleid kunnen ontwikkelen. Daarnaast kan de Hoge Raad voor de nationale antisimisbruikbepalingen – binnen de kaders van het EU-recht – op specifieke punten meer duidelijkheid verschaffen.<sup>659</sup>

## 8. Conclusie

De wetgever geeft de nationale antisimisbruikbepalingen die mogelijk worden beperkt door een belastingverdrag enerzijds concreet meer vorm conform de antisimisbruikbepalingen op verdragsniveau (bijvoorbeeld de aanpassing van het vaste inrichtingsbegrip in het nationale recht). Anderzijds wordt een invulling in lijn met verdragen voorgestaan (bijvoorbeeld het beneficial ownership-criterium en de PPT). Er is dus een trend waar te nemen waar beoogd wordt de nationale wetgeving steeds meer aan te laten sluiten bij de verdragsantisimisbruikbepalingen. Hierdoor wordt het

<sup>657</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3, p. 6 en Kamerstukken II 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 26.

<sup>658</sup> Kamerstukken II 2017/18, 34 853 (R2096), nr. 6, p. 29.

<sup>659</sup> O.a. Conclusie A-G Wattel 26 mei 2023, ECLI:NL:PHR:2023:541.

risico op verschillen tussen de nationale wetgeving en de toewijzing van heffingsbevoegdheden in een belastingverdragscontext steeds kleiner. Voor de resterende verschillen (bijvoorbeeld bij de jaarbezitseis en bij onroerendezaaklichamen) zou nieuwe nationale wetgeving vereist zijn.



## J.N. Konijn MSc

# Van 30%-regeling naar expatregeling: enkele knelpunten, uitdagingen en oplossingsrichtingen

*J.N. (Jorn) Konijn MSc*

*De auteur is Werkzaam bij Pereira te Den Haag en lid van de Sectie Loonbelasting en Sociale Verzekeringen binnen de NOB.*

De 30%-regeling voor uitgezonden werknemers is de laatste jaren veelvuldig voorwerp van aanpassingen. Dit vergroot de rechtsonzekerheid van de faciliteit. In deze beschouwing worden de wijzigingen besproken en worden voorstellen gedaan voor verbeteringen van de 30%-regeling.

## 1. Inleiding

Werkgevers kunnen op grond van de Wet op de loonbelasting 1964 zogenoemde extraterritoriale kosten ("ET kosten") belastingvrij vergoeden aan werknemers. ET-kosten betreffen de extra kosten die werknemers maken bij tijdelijk verblijf buiten hun land van herkomst in het kader van hun dienstbetrekking (art. 31a, lid 2, onderdeel e, Wet LB 1964). Werkgevers hebben hierbij de keuze tussen het vergoeden van de werkelijke kosten of een forfaitaire vergoeding via de 30%-regeling (art. 10 e.v. Uitv.besl. LB 1965), waarbij in 2025 maximaal 30% van het loon onbelast kan worden vergoed. In het Belastingplan 2025 is aangekondigd dat de maximale forfaitaire vergoeding per 1 januari 2027 op een constant forfait van 27% wordt gesteld. Naast een constant forfait van 27% gaat de nieuwe regeling (de "expatregeling")<sup>660</sup> ook hogere salarissenormen bevatten.

<sup>660</sup> Als wordt verwezen naar de voorganger van de expatregeling, wordt in deze bijdrage gesproken over de 30%-regeling.

De 30%-regeling staat al enige jaren onder druk. Met name de onvoorspelbaarheid van veranderingen en de toegenomen complexiteit als gevolg van wetswijzigingen springen in het oog. In deze bijdrage wordt stil gestaan bij de vraag welke knelpunten, uitdagingen en oplossingsrichtingen spelen ten aanzien van die wijzigingen van de 30%-regeling. Gelet op de beperkte omvang van deze bijdrage wordt de historie van de 30%-regeling slechts beperkt besproken. Ook worden vergelijkbare buitenlandse regelingen niet of slechts beperkt besproken.

De structuur van deze bijdrage is als volgt: allereerst worden de achtergrond en toepassingsvoorwaarden van de 30%-regeling besproken (par. 2). Vervolgens komen enkele knelpunten en uitdagingen die voortvloeien uit recente wijzigingen in de 30%-regeling aan bod (par. 3), gevolgd door mogelijke oplossingsrichtingen (par. 4), waarna wordt afgesloten met een conclusie (par. 5).

## 2. Achtergrond en toepassingsvoorwaarden van de 30%-regeling

### 2.1. Achtergrond van de 30%-regeling<sup>661</sup>

De voorganger van de 30%-regeling, de 35%-regeling, werd al in 1970 ingevoerd. Deze regeling bood een forfaitaire aftrek van 35% over het loon voor ET-kosten. Werknemers konden ook kiezen om bij fictie als buitenlands belastingplichtige aangemerkt te worden,<sup>662</sup> waardoor buitenlandse vermogensinkomsten niet in Nederland werden belast.

In 1985 werd de regeling openbaar, waarbij de volgende doelstellingen naar voren kwamen:

- (i) Fiscaal gelijk speelveld creëren tussen 30%-werknemers en andere werknemers door ET-kosten onbelast te vergoeden.
- (ii) Het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is.
- (iii) Het vooraf bieden van zekerheid over de fiscale positie van werknemers.
- (iv) Het minimaliseren van geschillen door een eenvoudige regeling.

<sup>661</sup> Dit is een beknopte weergave. Voor een uitgebreider overzicht verwijs ik naar H. de Vries & M.J.G.A.M. Weerepas, *De 30%-regeling (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, 2<sup>e</sup> druk, p. 5 e.v.

<sup>662</sup> Kamerstukken II 1985/1986, 19 200, hoofdstuk IXB, nr. 7 p. 7.

In 1992 werd het behoud van de partieel buitenlandse belastingplicht (vóór 2001: fictief buitenlandse belastingplicht) besproken.<sup>663</sup> De partieel buitenlandse belastingplicht was destijds bedoeld om extra belastingheffing over vermogen van ingekomen werknemers te voorkomen. De gedachte was dat Nederlandse bedrijven met hogere personeelskosten geconfronteerd zouden worden als zij volledige compensatie zouden moeten bieden voor de hogere belastingdruk van ingekomen werknemers. Ook werd rekening gehouden met het tijdelijke verblijf in Nederland en het feit dat werknemers vaak “geworteld” bleven in hun land van herkomst. In 2001 heeft de 30%-regeling een wettelijke basis gekregen in het toenmalige art. 15a, onderdeel k, Wet LB 1964.

## 2.2. Toepassingsvoorwaarden van de 30%-regeling

Om voor de 30%-regeling in aanmerking te komen, moeten de volgende voorwaarden worden vervuld:

- (i) De werknemer valt onder de Wet op de loonbelasting 1964 en er moet sprake zijn van een inhoudingsplichtige.
- (ii) De werknemer moet beschikken over specifieke deskundigheid, wat in 2025 doorgaans wordt gedefinieerd door een salarismax van € 46 660 (art. 10eb Uitv.besl. LB 1965; een lagere salarismax is van toepassing op specifieke werknemers).
- (iii) Deze deskundigheid moet schaars zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt (art. 10e, lid 2, onderdeel b, sub 1, Uitv.besl. LB 1965).
- (iv) De werknemer moet in de 16 van de 24 maanden voor de tewerkstelling meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens hebben gewoond (art. 10e, lid 2, onderdeel b, sub 2, Uitv.besl. LB 1965).
- (v) De 30%-regeling geldt op gezamenlijk verzoek van de werknemer en de werkgever (art. 10ea, lid 1, Uitv.besl. LB 1965), waarna de inspecteur hierover bij beschikking beslist (art. 10ei, lid 1, Uitv.besl. LB 1965).
- (vi) De looptijd is maximaal vijf jaar (art. 10ec, lid 1, Uitv.besl. LB 1965).

De 30%-regeling maakt het mogelijk om tot 30% van het loon vrijgesteld te vergoeden (art. 10ea, lid 1, Uitv.besl. LB 1965). Dit loon wordt afgetopt op de WNT-norm (in 2025: € 246.000, hierna ook de “aftoppingsgrens”; art. 31a, lid 8, Wet LB 1964), wat neerkomt op een maximaal vrijgestelde vergoeding van € 73.800 (30% van € 246.000).

<sup>663</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën 2 september 1992, nr. WDB92/203.

Zoals in de inleiding is genoemd zal men vanaf 2027 niet meer van een 30%-regeling kunnen spreken gezien de verlaging van de maximale forfaitaire vergoeding naar 27%. In de Tweede Nota van Wijziging bij het Belastingplan 2025 ("Tweede NvW BP25")<sup>664</sup> wordt voor de gewijzigde regeling per 1 januari 2027 gerefereerd aan de expatregeling.

Indien de 30%-regeling wordt toegepast, kunnen – naast de forfaitaire ET-kosten – ook de werkelijke kosten voor de internationale school van kinderen alsmede verhuiskosten belastingvrij worden vergoed. De voorheen aan de 30%-regeling gekoppelde partieel buitenlandse belastingplicht kan vanaf 1 januari 2025 in beginsel niet meer worden toegepast (er geldt beperkt overgangsrecht tot 31 december 2026).<sup>665</sup>

### 3. Knelpunten en uitdagingen

#### 3.1. Onvoorspelbare wet- en regelgeving

De vele onverwachte wijzigingen in de 30%-regeling en het beperkte overgangsrecht hebben een negatief effect op het vestigingsklimaat.<sup>666</sup> Het doel om werknemers met schaarse deskundigheid uit het buitenland te werven als ook het doel om vooraf zekerheid te bieden over de fiscale positie van werknemers wordt daarmee niet bereikt.

Een voorbeeld van onvoorspelbare wijzigingen is de 30%-20%-10%-regel<sup>667</sup>: een wijziging die per 1 januari 2024 werd ingevoerd, maar door de afschaffing per 1 januari 2025 nimmer effectief in werking is getreden (de afbouw zou pas vanaf 1 augustus 2025 plaats hebben gevonden). Een wijziging als deze doet afbreuk aan het imago van een betrouwbare wetgever<sup>668</sup> en leidt bovendien tot extra maatschappelijke kosten, zoals IT- en advieskosten.

<sup>664</sup> Kamerstukken II 2024/2025, 36 602, nr. 41, p. 6.

<sup>665</sup> Tot 1 januari 2025 konden gebruikers van de 30%-regeling op grond van art. 2.6 Wet IB 2001 opteren voor de partieel buitenlandse belastingplicht. Met ingang van 1 januari 2025 is art. 2.6 Wet IB 2001 komen te vervallen. Er is beperkt overgangsrecht tot uiterlijk 31 december 2026 op grond van art. XIIA Belastingplan 2024.

<sup>666</sup> Zie ook SEO economisch onderzoek, *Kunde, Kosten en keuzes*, Amsterdam, juni 2024, p. 3.

<sup>667</sup> Deze regel hield in dat de 30%-vergoeding na 20 maanden werd verlaagd tot 20% van het loon en na 40 maanden tot maximaal 10% van het loon.

<sup>668</sup> SEO economisch onderzoek, *Kunde, Kosten en keuzes*, Amsterdam, juni 2024, p. 69.

Een ander voorbeeld van onvoorspelbare wijzigingen is de verlaging van de forfaitaire kostenvergoeding van 30% naar 27%. In de Tweede NvW BP25 waarin de 27%-vergoeding wordt aangekondigd wordt de keuze voor een verlaging naar 27% (in plaats van bijvoorbeeld 25%) echter niet goed gemotiveerd. Dit percentage lijkt dan ook willekeurig:

*“Het kabinet stelt per 1 januari 2027 een constant forfait van 27% voor. Hiermee is nog steeds sprake van een doeltreffende en doelmatige regeling. De versoering met 3%-punt ten opzichte van de situatie vóór 2024 is minder ingrijpend dan de huidige regeling en pakt daarmee naar de mening van het kabinet minder schadelijk uit voor de economie. Het forfait van 27% treedt zoals gezegd op grond van deze nota van wijziging per 1 januari 2027 in werking. Gedurende de kalenderjaren 2025 en 2026 gaat op grond van deze nota van wijziging een constant forfait van maximaal 30% gelden.”*

De verwijzing in de Tweede NvW BP25 naar de expatregeling in plaats van de 27%-regeling doet bovendien vermoeden dat de wetgever ruimte wenst te laten om het percentage in de nabije toekomst opnieuw aan te passen.

Overigens valt op dat de Tweede NvW BP25 bij de verlaging van het forfait van 30% naar 27% uitgaat van een budgettaire opbrengst,<sup>669</sup> terwijl de evaluatie 2024 van de 30%-regeling (“SEO-rapport”)<sup>670</sup> juist uitgaat van een budgettaire derving bij een versoering van de 30%-vergoeding.

### 3.2. Administratieve lasten, complexiteit en compliance

De 30%-regeling werd oorspronkelijk ontworpen om geschillen tussen de Belastingdienst en werkgevers te minimaliseren door een duidelijke regeling. Echter, in de loop der jaren is de eenvoud van de regeling voor een groot deel verloren gegaan, vooral door de verschillende overgangsregelingen:

- (i) Aftoppingsgrens: De beperking van het loon tot de WNT-norm is in werking getreden per 1 januari 2024 en geldt voor gevallen waarin de 30%-regeling na 31 december 2022 is toegepast of bij een onderbreking na deze datum.<sup>671</sup> Voor gebruikers van de 30%-regeling die in het loontijdvak dat eindigde op 31 december 2022 al gebruik maakten van de 30%-regeling en waarbij geen sprake is van een onderbreking geldt de aftoppingsgrens pas vanaf 1 januari 2026.

<sup>669</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 41, p. 11.

<sup>670</sup> SEO economisch onderzoek *Kunde, Kosten en keuzes*, Amsterdam, juni 2024.

<sup>671</sup> Kamerstukken II 2022/23, 36 602 (art. XIII van het Belastingplan 2023).

- (ii) Afschaffing partieel buitenlandse belastingplicht: De afschaffing per 1 januari 2025 geldt voor 30%-regelingen die na 31 december 2023 zijn toegepast, met overgangsrecht tot uiterlijk 31 december 2026 voor regelingen die vóór die datum van toepassing waren.<sup>672</sup>
- (iii) 30%-regeling versus expatregeling: in de Tweede NvW BP25 is overgangsrecht opgenomen voor de verlaging naar 27% en de nieuwe salarissenormen per 2027:

| Toepassing 30%-beschikking    | 2025 en 2026                 | 2027 e.v.                    |
|-------------------------------|------------------------------|------------------------------|
| Uiterlijk op 31 december 2023 | 30% en huidige salarissenorm | 30% en huidige salarissenorm |
| In 2024                       | 30% en huidige salarissenorm | 27% en huidige salarissenorm |
| Vanaf 1 januari 2025          | 30% en huidige salarissenorm | 27% en nieuwe salarissenorm  |

De nieuwe salarissenormen per 1 januari 2027 zijn onderbouwd door te verwijzen naar een motie<sup>673</sup> waarin wordt verzocht om het deskundigheidsvereiste in de 30%-regeling aan te scherpen. Verder blijkt dat de verhoging van de algemene salarissenorm is gebaseerd op de salarissenorm van de kennismigrantenregeling<sup>674</sup> voor het verkrijgen van een verblijfsvergunning.<sup>675</sup> Dat zou een welkome vereenvoudiging zijn en bovendien de uitlegbaarheid van zowel de expatregeling als de kennismigrantenregeling vergroten.

Echter, voor de verhoging van de verlaagde salarissenorm (voor werknemers jonger dan 30 jaar met een mastergraad) is geen aansluiting gezocht bij de kennismigrantenregeling. In plaats daarvan is ervoor gekozen om de verlaagde salarissenorm evenredig met de algemene salarissenorm te verhogen, hetgeen leidt tot een afwijking met de kennismigrantenregeling. Daarbij komt dat de indexatie van de salarissenormen in de expatregeling afwijken van de indexatie in de kennismigrantenregeling, waardoor de gewenste vereenvoudiging uiteindelijk niet wordt bereikt.

<sup>672</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 418 (art. XIII A van het Belastingplan 2024).

<sup>673</sup> Kamerstukken II 2023/24, 36 410, nr. 15.

<sup>674</sup> Op basis van deze regeling kunnen werkgevers een verblijfsvergunning aanvragen voor niet-EU werknemers.

<sup>675</sup> Kamerstukken II 2024/25, 36 602, nr. 41, p. 8-9.

Een ander belangrijk aspect van administratieve lastenverlichting is de afschaffing van de partieel buitenlandse belastingplicht.<sup>676</sup> Deze regeling zorgde ervoor dat migranten in de regel<sup>677</sup> een vereenvoudigde aangifte konden indienen. Vanwege de partieel buitenlandse belastingplicht werden buitenlandse inkomsten, zoals vermogen in box 2 en box 3, buiten beschouwing gelaten. Door buitenlandse inkomsten grotendeels buiten beschouwing te laten werd bereikt dat ingewikkelde (en dus kostbare) analyses ten aanzien van buitenlandse pensioenregelingen (die mogelijk tot de box 3 grondslag behoorden) uitgesteld werden tot het moment dat de 30%-regeling afliep. Met de afschaffing van de partieel buitenlandse belastingplicht moeten deze vermogensbestanddelen vanaf de eerste aangifte inkomstenbelasting worden beoordeeld, wat de fiscale advies- en aangiftekosten bij de immigratie-aangifte aanzienlijk verhoogt. Deze hogere kosten bij binnenkomst in Nederland leiden tot een extra drempel voor het aantrekken van gekwalificeerde werknemers uit het buitenland. Bovendien is het minder eenvoudig om werknemers zekerheid te bieden over hun fiscale positie in Nederland (men zal immers eerst de box 3-positie moeten beoordelen).

## 4. Oplossingsrichtingen

### 4.1. Bezinnen, onderbouwen en overgangsrecht

Het grote aantal wijzigingen ten aanzien van de 30%-regeling en de ingewikkelde overgangsregelingen hebben tot gevolg dat zekerheid vooraf ter zake van de fiscale positie van ingekomen werknemers onder druk komt te staan.

De wetgever dient zich bij het aanpassen van fiscale wet- en regelgeving voor ingekomen werknemers te realiseren dat een verhuizing naar Nederland met aanzienlijke voorbereidingstijd en kosten gepaard gaat. Fiscale wetswijzigingen kunnen een behoorlijke impact hebben op de beslissing om al dan niet naar Nederland te verhuizen. Hoewel fiscale wetswijzigingen (begrijpelijkerwijs) onvermijdelijk zijn, zou ik de wetgever willen oproepen om het advies van voormalig

<sup>676</sup> De partieel buitenlandse belastingplicht bood ook een oplossing voor dubbele belasting over vermogen als gevolg van het Nederlandse box 3-stelsel gebaseerd op heffing over een forfaitair rendement. Gezien de omvang van deze bijdrage wordt dit onderwerp niet verder besproken. Voor een uitgebreide behandeling verwijs ik graag naar de opinie van A. Nooitgedagt en S. Spauwen, "Haastige spoed is zelden goed: fiscale gevolgen afschaffing partiële buitenlandse belastingplicht", NLF Opinie 2024/4.

<sup>677</sup> Het SEO-rapport constateert dat slechts een kwart van de 30%-gebruikers gebruik maakt van de partiële buitenlandse belastingplicht. Mij zijn echter geen gevallen bekend waar *niet* (impliciet) werd geopteerd voor partieel buitenlandse belastingplicht.

staatssecretaris Van Rij op te volgen: “Bezint eer ge begint”.<sup>678</sup> Onderzoek de impact van wetswijzigingen en bereid aanpassingen zorgvuldig voor. Dat is helaas niet gebeurd tijdens het “festival van amendementen” van oktober 2023.<sup>679</sup>

Toekomstige wijzigingen in de expatregeling zouden bijvoorbeeld gebaseerd kunnen worden op evaluatierapporten, waarbij wijzigingen ruime tijd vóór inwerkingtreding worden aangekondigd. Dat gebeurt nu ook met de expatregeling, waarbij de wijzigingen per 1 januari 2027 reeds in 2024 zijn aangekondigd. Ten aanzien van de voorspelbaarheid is dit een stap in de goede richting.

In het kader van voorspelbaarheid pleit ik ook voor ruime overgangsregelingen, waarbij bestaande gevallen zo veel mogelijk worden geëerbiedigd. Daarmee wordt bereikt dat geschillen en daarmee ook de uitvoeringslasten afnemen.<sup>680</sup> Bovendien passen ruime overgangsregelingen bij het doel van de 30%-regeling: het vooraf bieden van zekerheid ten aanzien van de fiscale positie van werknemers.

#### **4.2. Vereenvoudiging: een aantal suggesties**

##### ***Vereenvoudiging aftoppingsgrens***

Er is voor gekozen om voor de aftoppingsgrens aan te sluiten bij de WNT-norm. De WNT-norm wijzigt jaarlijks door indexatie en is aan gebruikers van de 30%-regeling lastig uitlegbaar. Bovendien is het overgangsrecht zoals dat is genoemd in par. 3.2 onnodig ingewikkeld. Het zou mijns inziens de voorkeur genieten om aan te sluiten bij een afgerond bruto jaarloon, zoals de € 400.000-grens die recent door Luxemburg is ingevoerd.<sup>681</sup> Bovendien zou het de begrijpelijkheid en uitlegbaarheid van de verschillende overgangsregelingen vergroten indien deze qua looptijd of datum van beëindiging op elkaar zouden aansluiten.

##### ***Vereenvoudiging salarissenormen***

De verschillende salarissenormen in de 30%-regeling en de kennismigrantenregeling leiden regelmatig tot verwarring. Deze verwarring zal met de nieuwe salarissenormen in combinatie met het overgangsrecht alleen maar toenemen. Om de regeling te vereenvoudigen stel ik voor om voor de salarissenormen (volledig) aan te sluiten bij de salarissenormen binnen de kennismigrantenregeling, dus inclusief indexatie en ook voor de verlaagde salarissenorm. Om de uitvoeringslasten te beperken is het ook aan te bevelen

<sup>678</sup> Taxlive, Minister noemt draai partijen over 30%-regeling goed signaal, 22 maart 2024. Link <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/minister-noemt-draai-partijen-over-30-regeling-goed-sigitaal/>.

<sup>679</sup> In de laatste week van oktober 2023 zijn 62 amendementen ingediend bij het Belastingplan 2024.

<sup>680</sup> Zo is de Belastingdienst nog steeds bezig met het afhandelen van de bezwaren van de looptijdverkorting in 2019, aldus het SEO-rapport (p. 80).

<sup>681</sup> In Luxemburg geldt vanaf 2025 ook een 150km-grens en een salarissenorm van € 75.000. De vrijstelling bedraagt 50% tot een loon van € 400.000.

om de salarismnorm alleen te toetsen op het moment van de aanvraag van de 30%-regeling (gelijk aan de kennismigrantenregeling), zodat de regeling minder fout-gevoelig wordt.

Een alternatief ter vereenvoudiging van de salarismnormen zou kunnen zijn om een afgerond bedrag te nemen, zoals de € 75.000-grens die recent door Luxemburg is ingevoerd.

### ***Partieel buitenlandse belastingplicht***

De partieel buitenlandse belastingplicht bood een praktische regeling om advieskosten voor de eerste migratie-aangifte te beperken. Voor de extra advieskosten die gepaard gaan met de beoordeling van buitenlandse pensioenregelingen (kwalificatie box 1 of box 3) zou een lijst met kwalificaties gepubliceerd kunnen worden. Dergelijke lijsten kennen we bijvoorbeeld ook voor de kwalificatie (vergelijkbaarheid) van buitenlandse rechtsvormen.

## **5. Slot**

In deze bijdrage heb ik enkele knelpunten, uitdagingen en mogelijke oplossingsrichtingen met betrekking tot de wijzigingen van de 30%-regeling besproken. De belangrijkste knelpunten betreffen de voorspelbaarheid en de complexiteit van de 30%-regeling. De vele onverwachte wijzigingen en de toenemende complexiteit van de wetgeving, waaronder niet op elkaar afgestemde overgangsregelingen, leiden tot onzekerheid voor zowel werkgevers als werknemers. Dit heeft als gevolg dat de oorspronkelijke doelstellingen van de 30%-regeling – in het bijzonder het aantrekken van gekwalificeerde werknemers uit het buitenland en het vooraf bieden van zekerheid over de fiscale positie van ingekomen werknemers – worden ondermijnd.

Wat betreft de oplossingsrichtingen is het van belang dat de wetgever zich bewust is van de impact die wijzigingen in de 30%-regeling kunnen hebben op de besluitvorming van werknemers en bedrijven om zich al dan niet in Nederland te vestigen. Zorgvuldige voorbereiding en transparantie over (toekomstige) wijzigingen ten aanzien van de 30%-regeling kunnen bijdragen aan een beter vestigingsklimaat en het opbouwen van een imago als betrouwbare wetgever. Dit zou betekenen dat wetswijzigingen ruim van tevoren aangekondigd moeten worden, zodat betrokkenen zich kunnen voorbereiden en eventueel kunnen anticiperen op veranderende wetgeving.

Daarnaast heb ik een aantal vereenvoudigingsvoorstellen geformuleerd. Het aansluiten van de salarismnormen op die van de kennismigrantenregeling lijkt een logische stap, omdat dit de uitvoeringslasten kan verlagen en de regeling meer samenhangend maakt. Verder zou het in één lijn brengen van de verschillende overgangsregelingen en het heroverwegen van de partieel buitenlandse belastingplicht de regeling meer in lijn brengen met het doel van eenvoud en voorspelbaarheid.

Samenvattend, hoewel de 30%-regeling in principe een belangrijk instrument is voor het aantrekken van internationaal talent, zijn er een aantal knelpunten die opgelost zouden moeten worden. Het verbeteren van de voorspelbaarheid en het vereenvoudigen van de wetgeving kan bijdragen aan een effectievere en eerlijkere regeling.

## Mr. V.C. Langenburg

# De vereiste aangifte gedaan, maar toch strafrechtelijk vervolgd?

*Mr. V.C. (Victor) Langenburg*

*De auteur is werkzaam als advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.*

In deze bijdrage wordt de vraag aan de orde gesteld of bij een afwijking in de aangifte, die te gering is om te concluderen dat de 'vereiste aangifte' in de zin van art. 8 AWR niet is gedaan, (alsnog) strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het doen van een 'onjuiste aangifte' in de zin van art. 69 AWR.

## 1. Inleiding

In de praktijk zien we regelmatig dat personen strafrechtelijk worden vervolgd voor het doen van een onjuiste aangifte, omdat zij bijvoorbeeld een buitenlandse bankrekening niet in hun aangifte hebben opgenomen of bepaalde inkomsten hebben verzwegen.

Maar wat als het belastingnadeel voor de fiscus zodanig beperkt is – gelet op het totaalvermogen van de persoon in kwestie – dat niet wordt voldaan aan het 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium' en aldus wél de vereiste aangifte in de zin van art. 8 AWR is gedaan? Kan iemand in een dergelijk geval alsnog (of: toch) strafrechtelijk worden vervolgd voor het doen van een onjuiste aangifte? De Hoge Raad heeft hier (vooralsnog) geen uitsluitel over gegeven. In deze bijdrage wordt nader op dit vraagstuk ingegaan.

## 2. Het doen van de vereiste aangifte – 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium'

Voordat op de – in de inleiding genoemde – kernvraag van dit artikel wordt ingegaan, wordt allereerst op basis van een (beknopte) analyse van de rechtspraak onderzocht

wanneer nu precies aan het 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium' wordt voldaan. Het is namelijk van belang om te weten welke (fout)marges binnen de rechtspraak als acceptabel worden gezien in het kader van de beoordeling onder welke omstandigheden een belastingplichtige (alsnog) de vereiste aangifte heeft gedaan.

Vooropgesteld wordt dat in art. 8 AWR is neergelegd wat onder het doen van de vereiste aangifte wordt verstaan. Art. 25, lid 3, AWR regelt vervolgens de omkering en verzwaring van de bewijslast bij het niet doen van de vereiste aangifte. Uit bestendige jurisprudentie van de Hoge Raad volgt, zoals hiervoor al benoemd, dat bij de beantwoording van de vraag of de vereiste aangifte is gedaan moet worden gekeken naar de relatieve en absolute omvang van de onjuistheid in de aangifte.<sup>682</sup>

### 3. Wat wordt door de Hoge Raad als aanvaardbaar beschouwd?

In de loop der jaren heeft de Hoge Raad een nadere invulling gegeven aan voornoemd criterium. De Hoge Raad heeft zich uitgelaten over de volgende bedragen en percentages. Een afwijkingspercentage van 5,54%<sup>683</sup> en een afwijkingspercentage van 7%<sup>684</sup> werden door de Hoge Raad niet als in relatieve zin aanzienlijk aangemerkt. In eerstgenoemde zaak betrof het absolute bedrag aan verschuldigde belasting f 4.513 en in de tweede zaak bedroeg het absolute bedrag maar liefst f 41.000 (omgerekend ongeveer € 18.600). Het ging in laatstgenoemde zaak om een verzwijging van f 41.000 aan brutolonen op een loonsom van f 600.000 per jaar.

In een arrest van de Hoge Raad van 24 april 2015<sup>685</sup> betrof het absolute bedrag € 2.101 en het relatieve percentage 19%. Er was volgens de Hoge Raad in deze zaak zowel in absolute als in relatieve zin sprake van een aanzienlijk bedrag. In een arrest van de Hoge Raad van 30 oktober 2009<sup>686</sup> werd een afwijking van 13% als verhoudingsgewijs aanzienlijk aangemerkt.

<sup>682</sup> HR 20 mei 1987, ECLI:NL:HR:1987:AW7660.

<sup>683</sup> HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BY2665.

<sup>684</sup> HR 13 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7068.

<sup>685</sup> HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083.

<sup>686</sup> HR 30 oktober 2009, ECLI:NL:2009:BH1083.

In een omzetbelastingzaak <sup>687</sup>, waar het absolute bedrag behoorlijk hoog lag, op omgerekend € 12.705 per jaar, maar het relatieve percentage slechts op 0,9%, heeft de Hoge Raad het volgende overwogen:

*“De stukken van het geding laten geen andere gevolgtrekking toe dan dat belanghebbende erkent in het naheffingstijdvak een bedrag van f 138.704 – hetgeen neerkomt op gemiddeld ongeveer f 28.000 (VL: omgerekend ongeveer € 12.705) per jaar – aan omzet te hebben verzwegen en dat de jaaromzet ongeveer f 3.000.000 bedraagt. Hieruit volgt dat het door belanghebbende verzwegen bedrag aan over de omzet verschuldigde belasting, voor zover niet in geschil, in verhouding tot het totale bedrag van de over de omzet verschuldigde belasting niet aanzienlijk is.”*

Percentages onder de 10% worden over het algemeen niet als relatief aanzienlijk beschouwd. Zo heeft het Gerechtshof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat een afwijking van € 2.974 als absoluut aanzienlijk moet worden aangemerkt. Het relatieve percentage in deze zaak bedroeg echter 8,1%, waardoor volgens het hof niet aan de relatieve toets werd voldaan. Gelet op de zware gevolgen, i.e. omkering en verzwaring van de bewijslast, moet volgens het Gerechtshof *“niet te snel worden geconcludeerd dat de vereiste aangifte niet is gedaan”*. Van in relatieve zin aanzienlijk zal volgens het hof *“in beginsel pas sprake zijn bij een percentage van 10% of meer”*. <sup>688</sup>

#### 4. De relatieve maatstaf is doorslaggevend

Uit voorgaande (beknopte) analyse van de rechtspraak blijkt dat aan beide criteria moet zijn voldaan, waardoor de absolute maatstaf in de meeste gevallen een ondergeschikte rol speelt ten opzichte van de relatieve maatstaf. Ook in zaken waarin het absolute bedrag behoorlijk hoog ligt – zo blijkt in ieder geval uit twee hiervoor aangehaalde arresten van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2000:AA7068 en ECLI:NL:HR:2012:BY2665) – wordt niet zomaar tot de conclusie gekomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Het is bij de beoordeling hiervan vooral van belang dat het relatieve percentage onder de 10% blijft.

<sup>687</sup> HR 13 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7067.

<sup>688</sup> Gerechtshof 's-Hertogenbosch 14 jul 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:3001, r.o.v. 4.4.4.

## 5. Strafrechtelijke afdoening

Het is interessant om te onderzoeken wat voor gevolgen het voorgaande heeft op het moment dat de zaak in aanmerking komt voor strafrechtelijke afdoening (i.e. een vervolging in de zin van art. 69, lid 2, AWR). Het bedrag aan niet-geheven belasting, het zogeheten nadeelbedrag, is bij de bepaling hiervan namelijk de meest belangrijke factor. Aan de hand van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD 2023) vindt in dit kader een selectie plaats. Het Protocol AAFD 2023 is beleid dat is opgesteld om een evenwichtige afweging te maken tussen een bestuurlijke boete of strafrechtelijke afdoening. Het beleid komt er in het kort op neer dat als sprake is van een nadeelbedrag van € 100.000 of meer en het vermoeden bestaat dat opzet in het spel is, de fiscus de zaak aanmeldt voor strafrechtelijke afdoening. Opgemerkt zij dat het nadeelbedrag voor de fiscus overigens ook kan bestaan uit een te hoog aangegeven verlies. Het is verder niet noodzakelijk dat het nadeel ook daadwerkelijk is geleden.

Is het nadeel minder dan € 100.000, of is het niet bepaalbaar, dan leidt dat in principe tot een bestuursrechtelijke afdoening door de Belastingdienst. Hierop bestaat een uitzondering als één of meer aanvullende wegingscriteria van toepassing zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval als de zaak een grote maatschappelijke impact heeft, er sprake is van recidive, de belastingplichtige een voorbeeldfunctie heeft of sprake is van een combinatie van delicten. Kortom, óók zaken met een nadeelbedrag dat lager ligt dan € 100.000 komen geregeld in aanmerking voor strafrechtelijke afdoening.

Gelet op het voorgaande kan – zeker niet louter denkbeeldig – de situatie ontstaan waarbij een zaak van een vermogende belastingplichtige op basis van het Protocol AAFD 2023 wordt aangemeld voor strafrechtelijke afdoening, terwijl desbetreffende belastingplichtige naar fiscale maatstaven, gelet op de omvang van zijn of haar totaalvermogen, gewoon de vereiste aangifte heeft gedaan.

Kan iemand worden vervolgd voor het doen van een onjuiste aangifte terwijl – naar fiscale maatstaven – de vereiste aangifte is gedaan?

Terug naar de kernvraag van deze bijdrage. Zoals in de inleiding al werd aangestipt heeft de Hoge Raad zich op dit punt (vooralsnog) niet uitgelaten. Er kan louter worden beredeneerd waarom dit wel of niet het geval zou moeten zijn. In dit artikel wordt hier een eerste aanzet toe gegeven.

Een uitspraak van de feitenrechter wijst in de richting dat geen strafrechtelijke vervolging mogelijk is wanneer naar fiscale maatstaven de ‘vereiste aangifte’ is gedaan of wanneer door bepaald handelen geen sprake is van enig fiscaal nadeel. De strafkamer van de Rechtbank Noord-Holland heeft op 22 oktober 2012 (ECLI:NL:RBHAA:2012:BY0798) geoordeeld dat het enkele niet-vermelden van het bezit

van een aanmerkelijk belang in de aangifte, niet automatisch leidt tot het oordeel dat daardoor ook direct sprake is van het doen van een onjuiste aangifte. De rechtbank overweegt daartoe het volgende:

*“Bij de beantwoording van de vraag of opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte als bedoeld in de Algemene wet inzake rijksbelastingen onjuist is gedaan, stelt de rechtbank het volgende voorop. Voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast is vastgesteld dat sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting (vgl. HR 23 april 1986, nr. 23 374, BNB 1986/276). Tevens is vereist dat het bedrag van de belasting dat als gevolg van de hiervoor bedoelde gebreken in de aangifte niet zou zijn geheven, op zichzelf beschouwd aanzienlijk is (vgl. HR 20 mei 1987, nr. 23 840, BNB 1987/208). Daaruit volgt naar het oordeel van de rechtbank dat het enkele niet vermelden van het bezit van een aanmerkelijk belang - in aanmerking genomen dat het wel vermelden van dit bezit niet zou hebben geleid tot een wijziging van het bedrag van de werkelijk verschuldigde belasting - niet de gevolgtrekking rechtvaardigt dat sprake is van een onjuiste aangifte.”*

De strafkamer van de Rechtbank Haarlem betreft bij haar motivering dus expliciet het fiscale toetsingskader voor wat betreft het doen van de vereiste aangifte. Door de Rechtbank Haarlem wordt uitdrukkelijk overwogen dat het wél vermelden van het bezit van het aanmerkelijk belang niet zou hebben geleid tot een wijziging van het bedrag van de werkelijk verschuldigde belasting.

Hoewel e.e.a. niet in de uitspraak wordt aangehaald, is het oordeel van de rechtbank in lijn met de wetsgeschiedenis. In de Memorie van Toelichting bij de AWR <sup>689</sup> staat op pagina 28 onder het kopje strafbare feiten, ter toelichting op het toenmalige art. 66 AWR, het volgende opgenomen:

*“In verband met de ratio van de strafbepaling is, in overeenstemming met voornoemd artikel 10, geen straf bedreigd, indien uit de bedoelde handelingen geen nadeel voor de fiscus kan ontstaan.”*

Art. 10 van de Wet van 23 April 1952 (Stb. 191), waar in bovenstaande passage naar wordt verwezen, is de voorloper van het huidige art. 69 AWR en stelde toentertijd het opzettelijk onjuist doen van aangifte strafbaar.

<sup>689</sup> Kamerstukken II 1954/1955, 4080, nr. 3.

Op het moment dat er wél nadeel voor de fiscus zou zijn ontstaan, is het de vraag of de Rechtbank Haarlem tot een ander oordeel zou zijn gekomen. Zoals is aangegeven haalt de Rechtbank Haarlem immers de in de fiscale jurisprudentie ontwikkelde toetsingscriteria aan, waarbij – kort gezegd – binnen bepaalde marges nog steeds sprake is van het doen van de vereiste aangifte. Het lijkt mij logisch dat de rechtbank in een dergelijk geval ook daadwerkelijk aan deze criteria zal hebben getoetst. Helaas zijn er geen andere uitspraken bekend waarin op deze materie wordt ingegaan.

Verder kan men er ook niet omheen dat het begrip 'nadeel' – naar aanleiding van de in de jurisprudentie ontwikkelde criteria – in de loop der tijd een nadere c.q. ruimere invulling heeft gekregen, waardoor het is verworden tot een (meer) rekbaar begrip (dit vooral in relatie tot de jurisprudentie op het gebied van het 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium'). Als een bepaalde handeling geen – en zoals de rechtspraak zich op dit punt uitdrukkelijk heeft ontwikkeld: onvoldoende – nadeel oplevert, dan kan wellicht met recht worden betoogd dat hierop geen straf zou moeten staan, dit met het oog op de ratio van de strafbepaling.

Zijn het doen van de 'vereiste aangifte' en het doen van 'onjuiste aangifte' twee verschillende begrippen die los van elkaar moeten worden gezien?

Het is de vraag of het in fiscale zin doen van de vereiste aangifte het strafrechtelijk vervolgen van diezelfde aangifte als zijnde een valse aangifte uitsluit. Taalfetisjisten zullen misschien zeggen dat het begrip de 'vereiste aangifte' uit art. 8 AWR en het begrip 'onjuiste aangifte' uit art. 69 AWR, zeker op het eerste gezicht, twee verschillende begrippen zijn, maar een puur semantische discussie kan dit – in de optiek van de auteur – toch niet worden genoemd.

In art. 67d, lid 1, AWR is immers bepaald dat het onjuist doen van aangifte kan worden beboet. In art. 69, lid 2, AWR is vervolgens geregeld dat diegene die een bij de wet voorziene aangifte onjuist doet, kan worden bestraft. De aangifte in deze artikelen is vanzelfsprekend dezelfde aangifte zoals omschreven in art. 8 AWR en dezelfde aangifte waar in het kader van art. 25 AWR reikwijdte aan is gegeven.

Naar aanleiding van de jurisprudentie van de Hoge Raad dat binnen bepaalde marges (alsnog) sprake is van het doen van de vereiste aangifte, gecombineerd met de constatering dat art. 25 AWR, art. 67d, lid 1, AWR en art. 69, lid 2, AWR betrekking hebben op dezelfde aangifte, lijkt de conclusie op basis hiervan dat bij een afwijking die absoluut en relatief te gering is om te concluderen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, een belastingplichtige niet zomaar strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het onjuist doen van (diezelfde) aangifte.

Verder is de inzet van het strafrecht in zijn algemeenheid (nog altijd) een ultimum remedium. Als een belastingplichtige vervolgd zou worden voor het doen van een onjuiste aangifte, terwijl diegene naar fiscale maatstaven de vereiste aangifte heeft

gedaan, gebeurt precies het omgekeerde: het 'mindere' kan niet (i.e. het omkeren en verzwaren van de bewijslast), maar het 'meerdere' (i.e. het strafrechtelijk vervolgen van diezelfde aangifte) gebeurt wél. Dat lijkt toch op zijn minst onwenselijk.

## 6. Conclusie

In dit artikel is geprobeerd om een antwoord te formuleren op de vraag of bij een afwijking in de aangifte, die te gering is om te concluderen dat de 'vereiste aangifte' in de zin van art. 8 AWR niet is gedaan, (alsnog) strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het doen van een 'onjuiste aangifte' in de zin van art. 69 AWR.

Vooralsnog bestaat hier geen uitsluitel over, omdat de Hoge Raad zich over deze kwestie nog niet heeft uitgelaten. Tegelijkertijd bestaat een reële kans dat een dergelijke situatie zich – bij vermogende belastingplichtigen – ooit zal voordoen.

Op basis van een analyse van de rechtspraak die is gewezen in het kader van het doen van de vereiste aangifte (i.e. het 'absoluut en relatief aanzienlijk-criterium'), een uitspraak van de Rechtbank Haarlem van 22 oktober 2012 en het systeem en opbouw van de AWR is de voorzichtige conclusie van dit artikel dat een belastingplichtige niet zomaar strafrechtelijk kan worden vervolgd voor het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, terwijl – naar fiscale maatstaven – de vereiste aangifte 'gewoon' is gedaan. Dit laatste zal vrijwel alleen het geval zijn als het relatieve percentage van de afwijking onder de 10% blijft.

Verder is het afwachten tot de eerste zaak van dit kaliber zich aandient bij een rechtbank en – zo kan ik mij voorstellen – tot het moment dat er (vast en zeker) een advocaat of inspecteur op dit principiële punt zal doorprocederen tot aan de Hoge Raad.



## Mr. K. Misiunaite

# Digitale leermiddelen btw-vriendelijk

*Mr. K. (Kristina) Misiunaite*

*De auteur is werkzaam als beleidsmedewerker BTW en Overdrachtsbelasting bij het Ministerie van Financiën.*

In deze bijdrage gaat de auteur in op de btw-behandeling van digitale leermiddelen. Allereerst door dit veelomvattende begrip te definiëren. Vervolgens toetst zij deze definitie aan de criteria voor toepassing van het verlaagde btw-tarief en de btw-onderwijsvrijstelling.

## 1. Inleiding

Soms lopen we achter de feiten aan; veel ontwikkelingen, met name technologische, gaan immers razendsnel! Wat we vandaag op school leren, zal al gauw weer achterhaald zijn. In het belastingrecht gehanteerde criteria lijken snel verouderd te zijn en ingehaald te worden door actuele ontwikkelingen, zoals die er zijn voor bijvoorbeeld digitale leermiddelen. Zo ben ik als blinde fiscalist zeer gebaat bij e-books, boven boeken op papier. De grote en zeer zeker uitgesproken voorkeur voor het digitale had ik al als schoolgaand meisje; deze werd als student belastingrecht alleen maar sterker en dat geldt nu zeer zeker nog steeds voor mij en vele anderen op de werkvloer in de fiscale wereld.

Dan nog even over snelheid en veroudering gesproken: wie gebruikt er tegenwoordig nog een cd-rom? Toch wordt dit nu als voorbeeld genoemd in de definitie van 'fysieke gegevensdrager'.<sup>690</sup> Voor uitgaven op zo'n fysiek medium geldt al vanaf 2010 het verlaagde btw-tarief, in Nederland neergelegd in tabelpost a.30 van Tabel I Wet OB 1968. Wetgeving in het belastingrecht heeft dan ook zeker te maken met deze snelheid van ontwikkelingen. In de btw is de discussie over het tariefverschil tussen digitale en

<sup>690</sup> R. Franke, 'Hardcopy, gegevensdrager of online', WFR 2010/461, par. 2.

papieren (fysieke) boeken een zeer actuele en boeiende. Vooral de ommezwaai die de Europese Commissie heeft gemaakt met de introductie van het verlaagde btw-tarief op elektronische uitgaven, via aanpassing van de Btw-richtlijn hiertoe (art. 98 jo. punt 6 bijlage III Richtlijn 2006/112/EG) vormt een belangrijk aspect hierin. Eerder werden Frankrijk en Luxemburg nog teruggeroepen door het Hof van Justitie toen zij iets dergelijks nationaal wilden doen.<sup>691</sup> In het Belastingplan 2025 is voorgesteld om het verlaagde tarief (9%) op (digitale) boeken af te schaffen en deze weer onder het algemene tarief (21%) te laten vallen. Ten tijde van het schrijven van deze bijdrage is de parlementaire behandeling hiervan nog in volle gang.

Desalniettemin wil ik hierna de ontwikkeling met betrekking tot verruiming van het verlaagde btw-tarief graag aangrijpen om de btw-behandeling van digitale leermiddelen te onderzoeken. Allereerst zal een algemeen kader worden geschetst. Dit zowel voor digitale leermiddelen, alsook voor het verlaagde btw-tarief en de onderwijsvrijstelling. In afzonderlijke paragrafen wordt dit kader uiteengezet, hetgeen dient als toetsingskader waarlangs digitale leermiddelen vervolgens worden gelegd in een persoonlijke analyse en aanbevelingen voor welke digitale leermiddelen naar mijn idee een btw-vriendelijke behandeling wenselijk is en hoe dit kan worden bereikt.

## 2. Wat zijn digitale leermiddelen?

Een eenduidige definitie van digitale leermiddelen bestaat (nog) niet in wet en jurisprudentie. Om dit zeer veelomvattende begrip zo goed mogelijk te duiden, helpt het om te kijken naar het algemeen spraakgebruik, alsook aanverwante begrippen die wel een wettelijke en/of jurisprudentiële definitie kennen.<sup>692</sup> Op basis daarvan definieer ik digitale leermiddelen als een product dat in vorm en inhoud zich richt op digitale informatieoverdracht in een onderwijssituatie.<sup>693</sup> Dat de digitale informatieoverdracht richt zich op de inhoud, is belangrijk onderdeel van de leeromgeving en is veelal interactief, multimediaal en adaptief.<sup>694</sup>

<sup>691</sup> HvJ 5 maart 2015, C-479/13, ECLI:EU:C:2015:141 (Commissie/Frankrijk) en HvJ 5 maart 2015, C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143 (Commissie/Luxemburg).

<sup>692</sup> Zo definieert het Van Dale-woordenboek 'leermiddel' als: hulpmiddel bij het onderwijs.

<sup>693</sup> Ontleend aan definitie "onderwijsmateriaal" (art. 1, onderdeel d, Wet op de vaste boekenprijs).

<sup>694</sup> <https://innovation.hcs.nl/digitale-leermiddelen-in-het-onderwijs>.

Binnen deze algemene definitie heb ik een tweedeling gemaakt in digitaal instructiemateriaal en digitaal leermateriaal, als categorisering van digitale leermiddelen in verschillende dimensies, welke vervolgens nog nader gespecificeerd naar vorm en inhoud het volgende beeld opleveren <sup>695</sup>:

- digitaal instructiemateriaal, one-way, non-interactieve content;
- digitaal leermateriaal, two-way, interactieve content, waaronder vallen: digitale oefeningen, opdrachten en verwerkingsmateriaal;
- digitale toetsen en andere middelen om inzicht te krijgen in voortgang van leerlingen;
- digitale communicatiemiddelen (bijvoorbeeld het internet onder bepaalde voorwaarden, zoals databanksituaties);
- digitale hulpmiddelen (bijvoorbeeld een tekstverwerker, spreadsheets en rekenmachine).

### 3. Digitale leermiddelen onder het verlaagde btw-tarief

Lange tijd heeft er verschil bestaan tussen tarifiering van boeken voor de btw in verschillende verschijningsvormen, hetgeen zeker gevoelsmatig leek te botsen met de technologische ontwikkelingen. <sup>696</sup> Voor boeken op een fysieke gegevensdrager – zowel digitaal als op papier – bestaat namelijk al vanaf 2009 de mogelijkheid voor toepassing van het verlaagde tarief (Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft, in Nederland neergelegd in tabelpost a.30 van Tabel I Wet OB 1968). Deze tabelpost omvat onder andere boeken met inbegrip van alle andere fysieke gegevensdragers dan papier waarop de inhoud van een boek is aangebracht. Dit in tegenstelling tot digitale boeken via download, waarvoor dit in Nederland pas sinds 2020 mogelijk is via tabelpost b.21 Tabel I Wet OB 1968 en EU-rechtelijk voor het eerst bij Richtlijn 2018/1713. Tabelpost b.21 verwijst terug naar tabelpost a.30 en ziet onder andere op het langs elektronische weg leveren of uitlenen van aldaar bedoelde uitgaven. Dit onderscheid werd verklaard door verschillende kwalificatie van beide soorten boeken: goederenlevering (art. 14, lid 1, Btw-richtlijn en art. 3 Wet OB 1968), respectievelijk (langs elektronische weg) verrichte dienst (art. 24, lid 1, jo art. 25 Btw-richtlijn en art. 2, lid 1, onderdeel c, jo. art. 2a, lid 1, onderdeel q, Wet OB 1968). Langs elektronische weg verrichte diensten waren lange tijd zelfs expliciet van toepassing van het verlaagde tarief uitgesloten. In de tussenliggende periode resulteerde dit in een beduidend minder gunstige behandeling van e-books ten opzichte van fysieke boeken, terwijl de digitalisering juist alsmaar toenam. <sup>697</sup> Met de mogelijkheid om het verlaagde btw-tarief toe te passen op

<sup>695</sup> <http://www.rikmin.nl/BoekNL/Leermiddelen.html>.

<sup>696</sup> N.P. Arzini & J.S. Severs, 'Het HvJ gaat (helaas) niet met zijn tijd mee!', BtwBrief 2015/37.

<sup>697</sup> R.D. Dirks, 'De reikwijdte van de (nieuwe) Europese publicatiebepaling', BtwBrief 2019/66.

‘elektronische uitgaven’ komt de vraag op naar de reikwijdte hiervan. Wat onder een fysiek boek wordt verstaan, voldoet qua verschijningsvorm immers niet meer om vast te stellen of iets een elektronische uitgave is waardoor er hiervoor andere criteria gevonden moeten worden. Concreet doet deze afbakeningsvraag zich bij digitale leermiddelen ook duidelijk voor. Deze zijn er immers in vele soorten en kunnen duidelijk meer omvatten dan een papieren schoolboek alleen.

Als reden om digitale leermiddelen onder het verlaagde btw-tarief te brengen, zou het stimuleren van (investerings in) onderwijs kunnen worden genoemd.<sup>698</sup> De EU-rechtelijke mogelijkheden hiertoe verschillen van die in het Nederlandse recht. Om digitale leermiddelen onder het verlaagde tarief te doen vallen, moeten deze als elektronische publicatie kunnen worden beschouwd in de zin van punt 6 bijlage III Btw-richtlijn. Dit is een ‘kan-bepaling’, waardoor lidstaten kunnen kiezen om deze al dan niet te implementeren. Daarbij is tevens vereist dat elektronische uitgaven vergelijkbaar zijn met een publicatie op een fysieke gegevensdrager. In Nederland valt digitale educatieve informatie sinds januari 2020 onder het verlaagde tarief via tabel I post b.21 Wet OB 1968 en sinds 2010 al wanneer deze op een fysieke gegevensdrager staat via tabel I post a.30 Wet OB 1968. Om onder het verlaagde tarief te vallen is vereist dat deze digitale educatieve informatie uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs en dat dit laatste objectief kenbaar of duidelijk is. Of een product aan dit criterium voldoet, moet naar objectieve maatstaven worden beoordeeld. Aanwijzing hiervoor kan zijn dat een product direct en (vrijwel) uitsluitend wordt geleverd aan of is voorgeschreven door onderwijsinstellingen.<sup>699</sup> Wat hiermee wordt bedoeld, is dat het product nagenoeg uitsluitend is ontwikkeld met het oog op opname in de lespakketten van onderwijsinstellingen. Digitale educatieve informatie die niet aan dit criterium voldoet, maar wel in de reguliere handel te koop is, zou niet onder het verlaagde tarief kunnen vallen.<sup>700</sup> In par. 2 is gebleken dat digitale leermiddelen meer zouden kunnen omvatten dan alleen maar digitale educatieve informatie.

Op het moment van schrijven lijkt toepassing van het verlaagde btw-tarief op digitale leermiddelen in de Nederlandse wetgeving een stapje dichterbij gekomen dan het geval is voor de Btw-richtlijn. Toch blijft ook hier de vraag hoe ruim het begrip ‘digitale educatieve informatie’ mag worden opgevat. Indien dit verder reikt dan boeken alleen, zou ook allerlei andersoortig materiaal, zoals educatieve games, hieronder kunnen worden geschaard. De summieri toelichting van de staatssecretaris hierover is op dit punt ongewijzigd sinds 2010.<sup>701</sup> Dit maakt dat hierover geen duidelijkheid bestaat.

<sup>698</sup> R.N.G. van der Paardt, Tariefstructuur van de omzetbelasting, in: De ware koningin der belastingen (Reugebrink-bundel), FED Deventer 1990, p. 165.

<sup>699</sup> Besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288, Stcrt.2017, 72177.

<sup>700</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 128, par 71.

<sup>701</sup> Besluit van 4 januari 2010, nr. DGB 2010/4M, Stcrt. 2010, 24.

In het criterium van vergelijkbaarheid met een digitaal boek, ligt het pijnpunt voor digitale leermiddelen besloten. Deze zullen namelijk niet altijd volledig overeenkomen met een papieren boek of informatie op een fysieke gegevensdrager. Digitale leermiddelen zullen juist diverse extra's bieden. Hierbij valt te denken aan de mogelijkheden voor personalisatie per leerling, waarmee het adaptieve karakter naar voren komt. Vooral wanneer digitale leermiddelen steeds meer ter vervanging van de traditionele schoolboeken worden gezien, in plaats van slechts ter aanvulling, rijst de vraag des te sterker of alle digitale leermiddelen niet gewoon onder het verlaagde btw-tarief moeten vallen. Dit zou kunnen via een wijziging van de Europese regelgeving.

Zowel tabelpost b.21 van Tabel I Wet OB 1968, als punt 6 bijlage III Btw-richtlijn, sluiten reclamemateriaal en audiovisueel materiaal expliciet uit van toepassing van het verlaagde btw-tarief. Dit voor zover elektronische publicaties hier uitsluitend of hoofdzakelijk uit bestaan. Dat reclamemateriaal is uitgezonderd van verlaagde tarifiering klinkt mij logisch in de oren, immers om toepassing van het verlaagde btw-tarief niet onnodig ruim te maken en het stimuleren van reclame geen beleidsdoel is, in tegenstelling tot het stimuleren van lezen via een verlaagd tarief bijvoorbeeld.<sup>702</sup> Audiovisueel materiaal, materiaal met muziek- en/of video-inhoud, maakt daarentegen echter vaak onderdeel uit van digitale leermiddelen. Als audiovisueel materiaal niet onder het verlaagde btw-tarief mag worden gebracht, wordt toepassing van het verlaagde tarief op digitale leermiddelen bemoeilijkt. Een mogelijkheid om desalniettemin toepassing van het verlaagde tarief te bewerkstelligen, is te beargumenteren dat muziek- of video-inhoud kan worden beschouwd als bijkomstige prestatie bij een elektronische uitgave. In dat geval wordt slechts één btw-tarief gerekend voor het geheel. Ter beoordeling van wat bijkomstig is, wordt dan aangesloten bij het criterium 'eenheid van prestatie' via de CPP-doctrine, door het Hof van Justitie geformuleerd in het arrest Card Protection Plan.<sup>703</sup> In deze zaak ging het om verstrekking van een verzekering en een kaartregistratiedienst, waarvoor moest worden beoordeeld of deze twee prestaties als één geheel kunnen worden beschouwd. Een prestatie kan als bijkomend worden beschouwd, wanneer deze voor de afnemer geen doel op zich is, maar als middel dient om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken.<sup>704</sup> Indien een digitaal leermiddel uit diverse componenten bestaat, zoals video en uitleg in tekst, zullen deze als geheel zijn bedoeld, bijvoorbeeld ter verduidelijking van de uitleg in het digitale schoolboek. Het is dan maar de vraag of de muziek- of video-inhoud een bijkomende prestatie kan vormen.

<sup>702</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 302.

<sup>703</sup> HvJ 14 juni 2007, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93.

<sup>704</sup> HvJ 14 juni 2007, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 30.

Ook in het arrest Levob ging het om de vraag of twee of meer elementen die een belastingplichtige verricht of levert aan een als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien economisch één geheel vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.<sup>705</sup> In deze zaak betrof het kant-en-klare software die na levering nog werd aangepast aan specifieke behoeften van de gebruiker. Door leerlingen wordt een combinatie van digitale leermiddelen, eventueel afgestemd op hun behoeften en niveau, waarschijnlijk als één geheel ervaren.

Voorgaande twee arresten gaan over een vrijstelling respectievelijk invoer van goederen en de plaats van dienst. Volgens het Hof van Justitie in het arrest Stadion Amsterdam is er één btw-tarief van toepassing op één enkele prestatie die bestaat uit verschillende elementen, ook wanneer deze elementen aan verschillende tarieven zijn onderworpen.<sup>706</sup> Dat betekent dat als sprake is van één samengestelde prestatie, waarbij het ene element niet opgaat in het andere, het verlaagde tarief niet kan worden toegepast. Indien sprake is van een hoofd- en bijkomende prestatie wordt de samengestelde prestatie belast tegen het btw-tarief van het hoofdelement: de bijkomende prestatie volgt het hoofdelement. Aannemend dat het hoofdelement van een digitaal leermiddel iets gelijkkluidends omvat als een digitaal boek en het surplus – visueel materiaal bijvoorbeeld – slechts bijkomend is, zou dit mogelijkserwijs toch een weg kunnen zijn naar toepassing van het verlaagde btw-tarief. Dit kan echter per (soort) digitaal leermiddelen verschillen en maakt de afbakening complex.

Verder blijkt dat ondersteunende apparatuur expliciet is uitgesloten van het verlaagde btw-tarief.<sup>707</sup> Dit lijkt logisch. Deze apparatuur is namelijk een – weliswaar noodzakelijk – middel om elektronische uitgaven te gebruiken, maar betreft niet de uitgave zelf. Bij digitale leermiddelen is het vanwege deze redenering zeker moeilijker te betogen dat ook deze apparatuur bijvoorbeeld onderdeel vormt van een samengestelde prestatie, zoals dat hiervoor is besproken.

#### 4. Digitale leermiddelen en de onderwijsvrijstelling

Wanneer digitale leermiddelen niet (geheel) onder het verlaagde btw-tarief kunnen worden geschaard, zoals in par. 3 is besproken, kan de onderwijsvrijstelling er mogelijk voor zorgen dat ter zake van digitale leermiddelen in het geheel geen btw is verschuldigd. In z'n algemeenheid vormt een vrijstelling zo mogelijk nog een grotere uitzondering op de hoofdregel in de btw, namelijk belastingheffing over leveringen

<sup>705</sup> HvJ 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob), r.o. 23.

<sup>706</sup> HvJ 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22 (Stadion Amsterdam), r.o. 26.

<sup>707</sup> Kamerstukken II 2019/20, 35 302, nr. 3.

van goederen en diensten.<sup>708</sup> Begrijpelijkerwijs is daardoor de ruimte wat betreft reikwijdte van een vrijstelling zo mogelijk nog kleiner dan bij het verlaagde tarief, omdat een vrijstelling strikt moet worden uitgelegd. De onderwijsvrijstelling (art. 132, lid 1, onderdeel i, Btw-richtlijn), behelst naast het geven van onderwijs, ook diensten en goederenleveringen die hier nauw mee samenhangen. In Nederland is de onderwijsvrijstelling in gelijklopende tekst te vinden in art. 11, lid 1, onderdeel o, Wet OB 1968. Ratio van de onderwijsvrijstelling is het laag houden van de consumentenprijs, zodat onderwijs voor zoveel mogelijk mensen toegankelijk is.<sup>709</sup> Bevorderen en stimuleren van onderwijs kan daarmee als belangrijkste reden voor deze vrijstelling worden gezien. Wat allemaal onder onderwijs moet worden verstaan, definieert de Btw-richtlijn niet.<sup>710</sup> Volgens de Staatssecretaris van Financiën staan hierbij het overdragen van kennis of het bijbrengen van vaardigheden centraal.<sup>711</sup> Aan wie en door wie het onderwijs moet worden gegeven om onder de vrijstelling te vallen, wordt vervolgens wel gedefinieerd. Als onderwijs geven online gebeurt, met behulp van digitale leermiddelen, zouden digitale leermiddelen via deze weg mogelijk onder de vrijstelling kunnen vallen. De redenering van de staatssecretaris volgend, zou het overdragen van kennis en bijbrengen van vaardigheden namelijk via digitale leermiddelen kunnen. Toch zal dit vaak waarschijnlijk niet uitsluitend via digitale leermiddelen gaan, maar zijn er ook mensen bij betrokken, zoals docenten. Daarom lijkt de tweede mogelijkheid die de vrijstelling biedt, als 'nauw met onderwijs samenhangende prestatie', een grotere kans van slagen te hebben.

Voor wat betreft digitale leermiddelen die meer omvatten dan de tekst van een school- of studieboek, zou de redenering uit het arrest Horizon College wellicht kunnen worden doorgetrokken om deze onder de onderwijsvrijstelling te doen vallen, als nauw samenhangende prestatie.<sup>712</sup> In deze zaak is door het Hof van Justitie een nadere invulling gegeven van 'nauw met vrijgesteld onderwijs samenhangende prestatie'. Deze invulling kan naar analogie worden toegepast voor andere nauw samenhangende prestaties. Hiertoe heeft het Hof van Justitie drie voorwaarden geformuleerd. Ten eerste geldt dat zowel de hoofdprestatie als de nauw samenhangende prestatie door een erkende onderwijsinstelling moet worden verricht.<sup>713</sup> Ten tweede moet de nauw samenhangende prestatie onontbeerlijk zijn voor het geven van onderwijs.<sup>714</sup> Hiertoe moet de nauw samenhangende prestatie van zodanige aard of

<sup>708</sup> M.E. van Hilten, H.W.M. Van Kesteren, *Omzetbelasting*, 16e druk (2020), Deventer: Wolters Kluwer, p. 261.

<sup>709</sup> Van Hilten en Van Kesteren, t.a.p., p. 264.

<sup>710</sup> Van Hilten en Van Kesteren, t.a.p., p. 281.

<sup>711</sup> Besluit van 30 juli 2014, nr. BLKB2014/125M, Stcrt. 2014, 22389.

<sup>712</sup> HvJ 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343.

<sup>713</sup> HvJ 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343, r.o. 37.

<sup>714</sup> HvJ 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343, r.o. 38.

kwaliteit zijn, dat zonder die dienst geen gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van het gegeven onderwijs.<sup>715</sup> Ten derde mogen deze prestaties er niet in hoofdzaak toe strekken om de onderwijsinstelling extra inkomsten te verschaffen, concurrerend met commerciële ondernemingen die wel aan de btw zijn onderworpen.<sup>716</sup> Wanneer we deze criteria toepassen op digitale leermiddelen zou, hoewel wat ver gezocht, mogelijk aan de eerste eis worden voldaan. Dit in geval van een onderwijsinstelling, die het digitale lesmateriaal zelf maakt en vervolgens aan leerlingen verstrekt of het onderwijsmateriaal aan- en doorverkoopt aan andere onderwijsinstellingen voor dezelfde prijs, dus zonder hier winst op te maken. In alle andere gevallen wordt waarschijnlijk niet aan het verrichten van een prestatie door een erkende onderwijsinstelling voldaan wat digitale leermiddelen betreft. De prestatie die wordt verricht is immers het geven van onderwijs, waarbij digitale leermiddelen ondersteunend zijn.

Naar mijn idee kunnen juist vanwege de toenemende digitalisering en de daarvoor vereiste vaardigheden die moeten worden aangeleerd, digitale leermiddelen als onontbeerlijk worden beschouwd voor het geven van onderwijs. Zeker wanneer zij de papieren schoolboeken volledig vervangen. Verder lijkt het lastig te bedenken hoe anders het aanleren van digitale vaardigheden in het onderwijs kan plaatsvinden.

De derde eis laat, zo mogelijk nog duidelijker dan de eerste, zien dat er feitelijk verschil bestaat ten opzichte van het arrest Horizon College. In voornoemd arrest ging het namelijk om het uitlenen van docenten, iets totaal anders dan digitale leermiddelen. De onderwijsinstelling die gebruik maakt van digitale leermiddelen zal daarmee geen extra inkomsten verkrijgen of in concurrentie treden, behalve wanneer zij zelf een digitaal leermiddel heeft ontwikkeld en dit tegen een meer dan kostendekkende vergoeding aanbiedt aan andere onderwijsinstellingen of aan- of doorverkoopt met winst. De criteria uit het arrest Horizon College lijken daarmee niet helemaal te passen, waardoor een beroep op de onderwijsvrijstelling waarschijnlijk lastig wordt. Toch is de uiteindelijke beoordeling van de feitelijke kwestie aan de nationale rechter gelaten.<sup>717</sup> Mocht het vereiste van onontbeerlijkheid zwaarder meewegen dan de overige twee vereisten, dan kunnen – in geval het (aan)leren van bepaalde vaardigheden alleen met digitale leermiddelen kan worden bereikt – digitale leermiddelen wellicht als met onderwijs samenhangende prestaties worden aangemerkt.

<sup>715</sup> HvJ 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343, r.o. 39.

<sup>716</sup> HvJ 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343, r.o. 42.

<sup>717</sup> HvJ 14 juni 2007, C-434/05, ECLI:EU:C:2007:343, r.o. 41.

## 5. Conclusie en aanbevelingen

De btw-behandeling van digitale leermiddelen zou uitsluitend via het verlaagde btw-tarief en waarschijnlijk niet via de onderwijsvrijstelling kunnen worden beïnvloed. De Nederlandse toevoeging 'digitale educatieve informatie' in post a.30 van Tabel I Wet OB 1968, met daarbij als in beleid uitgewerkt criterium voorgeschreven door een onderwijsinstelling <sup>718</sup> is in alle gevallen een afbakenend, onmisbaar criterium, meer nog dan dat het (nagenoeg) uitsluitend voor informatieoverdracht in het onderwijs moet zijn bestemd. Als het educatieve gehalte van een digitaal leermiddel kan worden aangetoond, zou verkrijgbaarheid in de reguliere handel naar mijn idee geen belemmering mogen vormen voor toepassing van het verlaagde tarief. De digitale leermiddelen waarvan een inhoudelijk identieke papieren versie bestaat, alsook die waarbij een papieren variant wordt meegeleverd, vallen onder het verlaagde btw-tarief. Dit geldt ook als zij dienen ter vervanging van een papieren lesmethode, omdat daarmee gelijksoortige inhoud en leerdoelen gewaarborgd lijken te zijn. De grens wat betreft vergelijkbaarheid ligt nu nog bij apparatuur en programmatuur die weliswaar benodigd zijn om andere digitale leermiddelen te kunnen gebruiken en zelf ook als zodanig kunnen worden gekwalificeerd, maar ook voor andere doeleinden dan onderwijs kunnen worden gebruikt. Voor communicatiemiddelen lijkt om diezelfde reden toepassing van het verlaagde btw-tarief niet verdedigbaar.

De wens van overheden om onderwijs zo toegankelijk mogelijk en btw-vriendelijk aan te bieden is duidelijk merkbaar en zou groter gewicht moeten toekomen dan vergelijkbaarheid via neutraliteit, die zoals hierboven bleek voor digitale leermiddelen beperkte mogelijkheden biedt. Bij de totstandkoming van zowel de onderwijsvrijstelling als de toepasselijke posten voor het verlaagde tarief bestonden digitale leermiddelen nog niet, waardoor belastingwetgeving achterblijft bij de werkelijkheid die ruimhartigere toepassing van het verlaagde btw-tarief zou vereisen, juist op dit belangrijke terrein dat onderwijs is. Vooral voor wie het, zoals ikzelf, alleen met behulp van digitale leermiddelen mogelijk is om het onderwijs te volgen en het gebruik van bijvoorbeeld papieren varianten onmogelijk is, kan deze ontwikkeling niet snel genoeg gaan. Het zo toegankelijk mogelijk willen maken van onderwijs wordt nog versterkt door de Nederlandse toevoeging van 'digitale educatieve informatie', welke naar mijn idee ook in punt 6 bijlage III Btw-richtlijn zou moeten worden opgenomen. Misschien scherper geformuleerd nog als 'digitale educatieve middelen' en vergezeld gaand van een duidelijke definitie, al dan niet via voorbeelden in de Btw-uitvoeringsverordening, die ook in het Nederlandse recht een aanvulling behoeft. Voorgeschreven zijn door een onderwijsinstelling kan daarbij een goede indicatie vormen. Daarmee kan ook apparatuur en software die vanwege het gemengde gebruik buiten de boot vallen, toch

<sup>718</sup> Besluit van 22 december 2017, nr. 2017/16288, Stcrt. 2017, 72177.

binnen boord worden gehaald wat betreft het verlaagde tarief. In plaats van (nagenoeg) uitsluitend gebruik in het onderwijs, zou het educatieve gehalte een doorslaggevende factor moeten zijn in deze beoordeling. Hoewel dit een zeer feitelijke beoordeling blijft, zou hier een percentage op kunnen worden geplakt van bijvoorbeeld voor minstens 50% gericht op het overdragen en toetsen van kennis/aanleren van vaardigheden. Ik verwacht dat deze richtlijnwijziging tot jurisprudentie zal leiden over de kwalificatie als digitaal leermiddel, wat nog meer duidelijkheid zal scheppen over de concrete invulling hiervan.

Mr. A.C. Smale

# De rol van de drie machten bij de bijzondere positie van bestuurders onder belastingverdragen

*Mr. A.C. (Anne-Carien) Smale*

*De auteur is werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad.*

Art. 16 OESO-Modelverdrag bevat – evenals Nederlandse belastingverdragen – een specifieke bepaling voor de heffingsbevoegdheid over bestuurdersbeloningen. Hoewel de tekst van dit artikel op het eerste gezicht overzichtelijk en duidelijk lijkt, bestaan in de praktijk de nodige knelpunten bij de toepassing hiervan. In deze bijdrage bespreek ik een aantal van deze knelpunten en onderzoek ik welke rol daarbij is weggelegd voor de fiscale wetgever, de Belastingdienst en de rechterlijke macht.

## 1. Inleiding

Het bestuurdersartikel uit art. 16 OESO-Modelverdrag kent een lange totstandkomingsgeschiedenis.<sup>719</sup> De bestaansgrond voor een aparte bestuurdersbepaling was aanvankelijk – bij de voorlopers van art. 16 OESO-Modelverdrag – vooral gelegen in de koppeling met ondernemingswinsten en dividenden. Later werd de rechtvaardiging voor een separate bestuurdersbepaling veeleer gevonden in de omstandigheid dat het aanknopingspunt en het criterium van het huidige art. 15 OESO-Modelverdrag (namelijk, de fysieke aanwezigheid in verband met het verrichten van

<sup>719</sup> Zie E. Pamperl, 'Article 16 of the OECD Model Convention: History, Scope and Future', IBFD juli 2015, hoofdstuk 2 en S.A. Arora, 'Article 16 and Article 17 – Directors Fees and Sportsmen', in: T. Ecker en G. Ressler (eds.), *History of Tax Treaties*, Wenen: Linde Verlag 2011, p. 582-590.

werkzaamheden) moeilijk toepasbaar zou zijn op bestuurders.<sup>720</sup> Om die reden is ervoor gekozen om het aanknopingspunt voor toewijzing van het heffingsrecht over bestuurdersbeloningen te baseren op de vestigingsplaats van de vennootschap. Dit is ook de lijn die is voorgezet in het huidige OESO-Modelverdrag.

Het aanknopingspunt van art. 16 OESO-Modelverdrag wijkt daarmee niet alleen af van het aanknopingspunt uit het artikel voor niet-zelfstandige arbeid (art. 15 OESO-Modelverdrag), maar ook van het aanknopingspunt in het internationale socialeverzekeringsrecht uit de Verordening 883/2004. Deze bijzondere positie van bestuurders in het OESO-Modelverdrag is de laatste jaren regelmatig aan bod gekomen in de jurisprudentie en de literatuur. Daarbij zijn ook verschillende knelpunten gesignaleerd voor toepassing van art. 16 OESO-Modelverdrag.<sup>721</sup>

In deze bijdrage bespreek ik aan de hand van de tekst van art. 16 OESO-Modelverdrag de huidige stand van zaken voor een aantal van deze knelpunten (par. 2). Gelet op de gestelde beperking in de omvang van deze bijdrage, beperk ik mij daarbij tot de uitlegging van het begrip 'bestuurder' en het hoedanigheidsvereiste. Vervolgens onderzoek ik welke rol is weggelegd voor de drie machten bij het oplossen van deze knelpunten in Nederlandse context (par. 3).<sup>722</sup>

## 2. Knelpunten in de praktijk

### 2.1. Het begrip 'bestuurder'

Hoewel het begrip 'bestuurder' (*'member of the board of directors'*) een essentiële rol speelt in art. 16 OESO-Modelverdrag, is dit begrip in het OESO-Modelverdrag (evenals in de meeste belastingverdragen) niet gedefinieerd. Dit brengt mee dat dit begrip op

<sup>720</sup> Zie hierover onder andere A. Cools, *Bestuurders- en commissarisbeloningen onder belastingverdragen. Met bijzondere aandacht voor de Belgische belastingverdragen*, Antwerpen-Apeldoorn: Maklu 2016, p. 44-47 en F.P.G. Pötgens, 'Het bestuurdersartikel in belastingverdragen (art. 16 OESO-Modelverdrag); lessen uit het verleden', in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels en J.C.M. van Sonderen, *'k Moet eerlijk zeggen. Vriendenbundel aangeboden aan Henk van Arendonk*, Den Haag: Sdu 2013, p. 297-298.

<sup>721</sup> Zie ook A.C. Smale en S.G.M.P. Heijnen, 'Verslag van de 47e Fiscale Conferentie met het thema 'Global Mobility'', *WFR* 2019/203, p. 3.

<sup>722</sup> Voor de volledigheid merk ik op dat in de literatuur ook wel is voorgesteld om het bestuurdersartikel af te schaffen en in plaats daarvan bestuurdersbeloningen onder het artikel voor niet-zelfstandige arbeid (artikel 15 OESO-Modelverdrag) te laten vallen. Dit voorstel laat ik in deze bijdrage verder buiten beschouwing. Zie hierover onder andere L.C. van Hulten, 'Bestuurdersartikel in verdrag overbodig?', *WFR* 2013/1264 en F.P.G. Pötgens, 'Het bestuurdersartikel in belastingverdragen (art. 16 OESO-Modelverdrag); lessen uit het verleden', in: A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels en J.C.M. van Sonderen, *'k Moet eerlijk zeggen. Vriendenbundel aangeboden aan Henk van Arendonk*, Den Haag: Sdu 2013, p. 285 - 299.

grond van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag moet worden uitgelegd overeenkomstig de betekenis van deze term onder de nationale wetgeving, tenzij de context anders vereist. Als gevolg hiervan kunnen grote verschillen bestaan tussen staten in het personele toepassingsgebied van art. 16 OESO-Modelverdrag,<sup>723</sup> bijvoorbeeld met betrekking tot de vraag of managers kunnen worden aangemerkt als ‘bestuurder’.

Deze verschillen worden onder andere veroorzaakt door de verschillende rechtssystemen (*civil law versus common law*) die worden gehanteerd door staten.<sup>724</sup> In *civil law*-landen, zoals Nederland, Duitsland, Oostenrijk, Frankrijk en Italië, is vaak sprake van een dualistisch stelsel (*two-tier board*).<sup>725</sup> Bij dit stelsel is er naast de algemene vergadering en het bestuur ook een toezichthoudend orgaan. Daarentegen kennen *common law*-landen, zoals het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en Zwitserland, vaak een monistisch stelsel (*one-tier board*), waarbij de raad van bestuur het enige orgaan is van de vennootschap naast de algemene vergadering. Leiding en toezicht zijn hierbij verenigd in één orgaan.<sup>726</sup> Ook het begrip ‘*member of the board of directors*’ uit art. 16 OESO-Modelverdrag steunt op een op het *common law* gebaseerd concept, waarbij leiding en toezicht in één functie zijn verenigd.

Maar ook tussen staten die hetzelfde rechtssysteem hanteren kunnen verschillen bestaan. Zo hanteert Nederland van oudsher een formele benadering van het begrip ‘bestuurder’. Bij gebrek aan een eigen definitie in de Nederlandse belastingwetgeving moet worden aangesloten bij het vennootschapsrecht. Het gaat dan om de bestuurder in de zin van art. 2:129 BW en art. 2:239 BW. Van een bestuurder is geen sprake indien iemand slechts vertegenwoordigingsbevoegdheid bezit. Het moet gaan om een persoon die, of een lichaam dat, benoemd is als bestuurder door de algemene vergadering of een ander bevoegd lichaam en belast is met de algemene leiding van het lichaam dan wel het toezicht daarop.<sup>727</sup>

<sup>723</sup> Zie ook P. Pistone, ‘The impact of Conceptual and Linguistic Diversity on the Interpretation of Article 16 of the OECD Model Convention’, in: J. Arnold, *Tax Treaties After the BEPS Project: a Tribute to Jacques Sasseville*, Toronto: Canadian Tax Foundation 2018, p. 251-263 en M. Lang, ‘Article 16 OECD Model Convention and Board Members with Managerial Tasks’, in: J. Korving, N. Kerinc en F. Souza de Man (red.), *Taxes Crossing Borders (and Tax Professors Too): Liber Amicorum Prof. dr. R.G. Prokisch*, Maastricht: Maastricht University Press, 2022, p. 189-202.

<sup>724</sup> Zie A.C. Smale, ‘Kwalificatieconflicten bij toepassing bestuurdersartikel’, *Beloning en Belasting* 2020/154.

<sup>725</sup> Voor de volledigheid merk ik op dat in Nederland sinds 2013 echter ook kan worden gekozen voor een monistisch bestuursmodel (*one-tier board*) op grond van de artikelen 2:129a en 2:239a BW.

<sup>726</sup> In de vorm van executives (uitvoerend) en non-executives (niet-uitvoerend bestuurders).

<sup>727</sup> Vgl. HR 22 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA3938 en HR 10 december 2004, ECLI:NL:HR:2004:AI0746.

Duitsland en Oostenrijk nemen op basis van hun nationale vennootschapsrecht en de Duitse vertaling van art. 16 OESO-Modelverdrag<sup>728</sup> echter een veel traditioneler standpunt in ten aanzien van het begrip 'bestuurder'.<sup>729</sup> De reikwijdte van het bestuurdersartikel in hun verdragen zou alleen zien op inkomen uit toezichthoudende en controlerende activiteiten (gelet op de definitie van de begrippen 'Aufsichtsrat' en 'Verwaltungsrat').<sup>730</sup> Daarmee hanteren zij dus een veel beperktere lezing van het bestuurdersartikel in hun verdragen dan de Engelse en Franse versies van het OESO-Modelverdrag en het OESO-Commentaar.<sup>731</sup>

In de praktijk kunnen deze verschillen in uitleg en toepassing van verdragsartikelen door staten leiden tot kwalificatieconflicten, met mogelijk dubbele heffing tot gevolg.<sup>732</sup> Een voorbeeld hiervan is terug te vinden in een uitspraak over een in Nederland woonachtige bestuurder van een Luxemburgse vennootschap.<sup>733</sup>

Het OESO-Commentaar bij art. 23A en art. 23B tracht een oplossing te bieden voor dergelijke kwalificatieconflicten (zie par. 32.1 e.v.). Nederland heeft echter een voorbehoud gemaakt bij dit OESO-Commentaar.<sup>734</sup> Bovendien merk ik op dat voor zover het gaat om eerder door Nederland gesloten belastingverdragen dit OESO-Commentaar bij de uitlegging van de bestuurdersbepaling uit de desbetreffende verdragen niet van belang kan zijn.<sup>735</sup> Daarmee biedt het OESO-Commentaar in de meeste gevallen van kwalificatieconflicten dus geen oplossing voor Nederland.

<sup>728</sup> Hoewel de Duitse vertaling geen onderdeel uitmaakt van de authentieke versies van het OESO-Modelverdrag, heeft deze visie wel invloed op de belastingverdragen die Duitsland en Oostenrijk sluiten met andere staten.

<sup>729</sup> Zie hierover meer uitgebreid Prokisch in Vogel/Lehner DBA, art. 16, randnummers 7-11 en R.G. Prokisch, 'Director's Fees (Article 16 OECD Model Convention)', in: M. Lang, J. Schuch, P. Pistone, & C. Staringer (eds.), *Source versus Residence: Problems arising from the allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008, par 2.3.

<sup>730</sup> Zie ook A. Cordewener, 'Article 16: Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Managerial Officials', in: E. Reimer en A. Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (fifth edition)*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2022, p. 1434-1435.

<sup>731</sup> A. Cordewener, 'Article 16: Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Managerial Officials', in: E. Reimer en A. Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (fifth edition)*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2022, p. 1451-1452.

<sup>732</sup> Zie A. Cordewener, 'Article 16: Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Managerial Officials', in: E. Reimer en A. Rust (eds), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (fifth edition)*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2022, p. 1452-1456.

<sup>733</sup> Gerechtshof Den Haag 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1317.

<sup>734</sup> Zie par. 80. Zie ook Gerechtshof Den Haag 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1317, waarin voor het eerst expliciet werd ingegaan op dit commentaar en het daarbij gemaakte voorbehoud. Zie voor een verdere bespreking hiervan A.C. Smaale, 'Kwalificatieconflicten bij toepassing bestuurdersartikel', *Beloning en Belasting* 2020/154.

<sup>735</sup> Vgl. HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, r.o. 32.3.

## 2.2. Het hoedanigheidsvereiste

Inkomsten die door een bestuurder in een andere hoedanigheid dan die van bestuurder worden genoten, vallen niet onder art. 16 OESO-Modelverdrag. Voor toepassing van art. 16 OESO-Modelverdrag moet dus voldoende verband bestaan tussen de ontvangen beloningen en de verrichte werkzaamheden in de hoedanigheid van bestuurder (het hoedanigheidsvereiste). Dit hoedanigheidsvereiste staat ook in de weg aan het toepassen van het 'attractiebeginsel', op grond waarvan alle inkomsten die een bestuurder van een vennootschap ontvangt worden aangemerkt als een bestuurdersbeloning. Dit gebeurt bijvoorbeeld wel in België.<sup>736</sup>

De afbakening van het vereiste 'beloningen betaald in de hoedanigheid van bestuurder' blijkt echter niet zo eenvoudig. In de eerste plaats is dit het geval omdat de functies en/of de werkzaamheden van een bestuurder aanzienlijk verschillen per land.<sup>737</sup> Daarnaast komt het vaak voor dat een bestuurder naast zijn statutaire benoeming als bestuurder ook een arbeidsovereenkomst heeft met de vennootschap waarvan hij bestuurder is.<sup>738</sup> Indien de bestuurder in die situatie één beloning ontvangt voor deze verschillende functies, moet op grond van het OESO-Commentaar een splitsing worden gemaakt tussen de beloning die wordt ontvangen in de hoedanigheid van bestuurder (daarop is art. 16 van toepassing) en de beloning voor werknemerswerkzaamheden (daarop is art. 15 van toepassing).<sup>739</sup>

De bewijslast voor de toerekening van (een deel van de) beloningen aan de verschillende hoedanigheden ligt bij de belastingplichtige.<sup>740</sup> Er zijn echter geen duidelijke criteria aan de hand waarvan deze toerekening moet plaatsvinden. Een extra complicerende factor hierbij is dat hoewel de Hoge Raad de toepassing van het attractiebeginsel onder het toenmalige belastingverdrag met België expliciet heeft afgewezen,<sup>741</sup> de praktijk op dit punt wat weerbarstiger lijkt te zijn. Zo heeft de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling van de belastingverdragen met Japan en België medegedeeld dat het attractiebeginsel eventueel moet worden toegepast bij

<sup>736</sup> Zie hierover A. Cools, *Bestuurders- en commissarisbeloningen onder belastingverdragen. Met bijzondere aandacht voor de Belgische belastingverdragen*, Antwerpen-Apeldoorn: Maklu 2016, p. 435-446.

<sup>737</sup> Zie R.G. Prokisch, 'Director's Fees (Article 16 OECD Model Convention)', in: M. Lang, J. Schuch, P. Pistone, & C. Staringer (eds.), *Source versus Residence: Problems arising from the allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008, p. 209. Zie ook A. Cordewener, 'Article 16: Directors' Fees/Directors' Fees and Remuneration of Top-Managerial Officials', in: E. Reimer en A. Rust (eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (fifth edition)*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2022, p. 1430.

<sup>738</sup> Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, artikel 16 OESO-Modelverdrag 1992, aant. 2.5.

<sup>739</sup> Par. 2 van het OESO-Commentaar op artikel 16 OESO-Modelverdrag. Zie hierover ook Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, artikel 16 OESO-Modelverdrag 1992, aant. 2.5.

<sup>740</sup> HR 25 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4128, r.o. 4.2 en 4.3.

<sup>741</sup> HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3928.

directeuren-grootaandeelhouders en dagelijkse bestuurders van de grote internationale concerns.<sup>742</sup> Het is niet duidelijk waarop dit onderscheid is gebaseerd en hoe dit zich verhoudt tot eerdergenoemde jurisprudentie.<sup>743</sup> Verder wordt in de literatuur opgemerkt dat sommige inspecteurs bij het vooraf afstemmen of een controle inzake een ingenomen standpunt over splitsing van een beloning nog steeds lijken uit te gaan van het attractiebeginsel.<sup>744</sup>

### 3. Rol voor de drie machten

#### 3.1. Voorkomen van kwalificatieconflicten door aanpassing van belastingverdragen

Een mogelijke oplossing voor de kwalificatieconflicten bij de uitlegging van het begrip 'bestuurder' kan naar mijn mening worden gevonden in het aanpassen van dit begrip in belastingverdragen en de toelichting daarop. Dit gebeurt de laatste jaren ook al. Zo hanteert Nederland in een aantal meer recente belastingverdragen een ruimere, meer materiële benadering van het begrip 'bestuurder'.

Voorbeelden hiervan zijn terug te vinden in art. 16 van het belastingverdrag Nederland-Zwitserland 2010, art. 15 van het belastingverdrag Nederland-Duitsland 2012 en art. 15 van het belastingverdrag Nederland-Verenigd Koninkrijk 2008. In art. VIII van het Protocol bij dit laatste verdrag is ook expliciet opgenomen dat onder 'bestuurder' ook degene die belast is met de algemene leiding ('*general management*') wordt verstaan. Het Nederlandse verdragsbeleid houdt ook in dat personen die niet formeel als bestuurder zijn benoemd, maar feitelijk wel als zodanig kunnen worden aangemerkt, onder het bestuurdersartikel in belastingverdragen vallen.<sup>745</sup>

Hoewel deze ontwikkeling naar mijn mening – mede gelet op de eerder geschetste achtergrond van art. 16 OESO-Modelverdrag – een goede zaak is, merk ik tegelijkertijd ook op dat voor oudere verdragen de hiervoor omschreven formele benadering voorlopig de norm blijft. Daarmee worden de kwalificatieconflicten voor die verdragen dus (nog) niet opgelost, zoals ook uit de rechtspraak blijkt.<sup>746</sup> Dit is echter wel iets wat zou

<sup>742</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 32 776, nr. 6, p. 24.

<sup>743</sup> Zie ook A.C. Smale en S.G.M.P. Heijnen, 'Verslag van de 47e Fiscale Conferentie met het thema 'Global Mobility'', *WFR* 2019/203, par. 2.3.

<sup>744</sup> N. van der Baaren en S. Spauwen, 'Een aantal aspecten van artikel 16 OESO-modelverdrag nader bekeken', *WFR* 2021/55.

<sup>745</sup> Zie *Kamerstukken II* 2012/13, 33 402, nr. 7, p. 23-35.

<sup>746</sup> Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Den Haag 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1317 en meer recent HR 21 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:648, r.o. 4.2.2, alsmede Gerechtshof 's-Hertogenbosch 21 juni 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:2036.

kunnen worden meegenomen bij (her)onderhandelingen van (nieuwe) belastingverdragen. In 2024 onderhandelt Nederland bijvoorbeeld al met 13 landen over belastingverdragen.<sup>747</sup> Daar ligt naar mijn mening dan ook een belangrijke rol voor de fiscale verdragsluiters met betrekking tot het verduidelijken van het bestuurdersbegrip in verdragen.

### 3.2. Verduidelijken van het hoedanigheidsvereiste

#### 3.2.1. *Verband tussen beloning en werkzaamheden als bestuurder ('door of namens' criterium)*

Duidelijk is dat voor de toepassing van het bestuurdersartikel een verband moet bestaan tussen de ontvangen beloning en de werkzaamheden als bestuurder. De vraag is echter wanneer hiervan sprake is. In de zaak die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 15 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA214 kwam de vraag aan bod of voldoende verband bestond tussen de ontvangen beloning en de verrichte werkzaamheden als bestuurder. Deze zaak betrof een in Nederland woonachtige bestuurder van een Nederlandse holding, die tevens was benoemd tot statutair bestuurder van bepaalde dochtermaatschappijen binnen hetzelfde concern. De salariskosten vormden een onderdeel van de centrale concernkosten die aan de hand van een bepaalde sleutel werden doorbelast aan verschillende dochtermaatschappijen.

Het gerechtshof vertaalde het vereiste verband tussen de hoedanigheid van directeur van de buitenlandse dochtervennootschap en de daarvoor ontvangen vergoeding in de eis dat de vergoeding 'door of namens' de buitenlandse dochtervennootschap moet zijn betaald door de Nederlandse holding. Volgens het gerechtshof was dit niet het geval, omdat geen individuele doorbelasting heeft plaatsgevonden, maar in plaats daarvan de salariskosten onbepaald zijn opgegaan in een post 'doorbelaste concernkosten'. De Hoge Raad conformeerde zich aan dit oordeel van het gerechtshof. Ook een betaling door een derde namens de vennootschap waarvoor die persoon werkzaam is als bestuurder, kan dus onder het bestuurdersartikel vallen. Hieruit wordt in de literatuur afgeleid dat het 'door of namens' criterium uit art. 15 OESO-Modelverdrag, en daarmee de geïndividualiseerde doorbelasting van kosten, ook relevant is bij beantwoording van de vraag of voldoende verband bestaat tussen de bestuurdersbeloning en de werkzaamheden die zijn verricht in de hoedanigheid van bestuurder.

<sup>747</sup> Zie: Nederland onderhandelt in 2024 met 13 landen over belastingverdragen | Nieuwsbericht | Rijksoverheid.nl (gepubliceerd op 14 maart 2024 en laatstelijk geraadpleegd op 1 december 2024).

Hoewel in eerste instantie kritiek werd geuit op dit naar analogie toepassen van het 'door of namens'-criterium,<sup>748</sup> is dit criterium na die tijd verschillende keren toegepast in de jurisprudentie. Zo oordeelde de Hoge Raad in 2004 – in navolging van het arrest van 1997 – dat een ontslagvergoeding slechts kan worden aangemerkt als beloning in de zin van art. 16 OESO-Modelverdrag indien en voor zover deze ten laste is gekomen van de vennootschap waarvan de ontvanger de bestuurder is.<sup>749</sup> De Hoge Raad heeft dit oordeel in 2006 herhaald.<sup>750</sup>

Nadien is het 'door of namens'-criterium ook toegepast door het Gerechtshof Den Haag.<sup>751</sup> Anders dan de belanghebbende in die zaak betoogde, is van een voldoende direct verband tussen de werkzaamheden van een bestuurder ten behoeve van buitenlandse vennootschappen enerzijds en de vergoedingen die de buitenlandse vennootschappen betalen aan de loonbetalende vennootschap anderzijds geen sprake indien de beloning op grond van het at arm's-lengthbeginsel had moeten worden doorbelast. De Hoge Raad oordeelde dat het gerechtshof terecht ervan is uitgegaan dat belanghebbende aannemelijk diende te maken dat voldoende verband bestond tussen de beloning en de ten behoeve van de vennootschappen verrichte werkzaamheden.<sup>752</sup>

Daarmee heeft de rechterlijke macht naar mijn mening een belangrijke rol (gehad) bij het verder invullen van het vereiste verband tussen de beloning en de verrichte werkzaamheden. Mijn verwachting is dat dit criterium in de toekomst ook (nog) verder zal uitkristalliseren.

### **3.2.2.    *Bewijslast en criteria voor toerekening beloning aan verschillende hoedanigheden***

Binnen een concern komt het geregeld voor dat een bestuurder verschillende hoedanigheden heeft. De bewijslast voor de toerekening van een (deel van de) beloning aan deze verschillende hoedanigheden ligt bij de belastingplichtige.<sup>753</sup> Er zijn echter weinig duidelijke criteria aan de hand waarvan deze toerekening kan plaatsvinden.

<sup>748</sup> Zie onder andere HR 15 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2214.

<sup>749</sup> HR 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7812.

<sup>750</sup> HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3928.

<sup>751</sup> Zie Gerechtshof Den Haag 3 november 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:2366.

<sup>752</sup> HR 21 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:648, r.o. 4.3.2.

<sup>753</sup> HR 25 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4128, r.o. 4.2 en 4.3.

In 1990 is een mededeling van het ministerie van Financiën gepubliceerd,<sup>754</sup> waarin is opgemerkt dat het enkele feit dat een directeur van een in Nederland gevestigde vennootschap als (statutair) directeur of commissaris op de loonlijst staat bij een in het buitenland gevestigde vennootschap nog niet maakt dat hij de van of namens die buitenlandse vennootschap ontvangen vergoedingen ook daadwerkelijk geniet uit hoofde van zijn (statutaire) functie als directeur of commissaris. Dit moet volgens de staatssecretaris aan de hand van de inhoud van de onderscheiden functies, alsmede de daadwerkelijk ten behoeve van die functie verrichte werkzaamheden, van geval tot geval worden beoordeeld. Na die tijd is hierover echter weinig gepubliceerd. Het zou naar mijn mening dan ook goed zijn als de Belastingdienst en het Ministerie een duidelijk beleid ontwikkelen en publiceren over de relevante criteria voor het splitsen van een beloning bij verschillende hoedanigheden. Daarmee kunnen discussies over de toerekening aan verschillende hoedanigheden (hopelijk) worden voorkomen.

Om discussies achteraf te voorkomen, is het naar mijn mening ook van belang dat bestuurders en de ondernemingen waar zij werkzaam zijn de verschillende functies van de betreffende bestuurder en de daarbij horende vergoedingen duidelijk vastleggen, bijvoorbeeld in een (arbeids)overeenkomst of de notulen van de algemene vergadering<sup>755</sup> en deze vastlegging ook goed bewaren. Dit gebeurt echter niet altijd. Daarnaast moet ervoor worden gezorgd dat deze vastlegging ook overeenstemt met de feitelijke gang van zaken.<sup>756</sup>

In de jurisprudentie is een voorbeeld terug te vinden van een dergelijke discussie over (de vastlegging van) de splitsing van een beloning bij verschillende hoedanigheden.<sup>757</sup> De belanghebbende in deze zaak ontving één beloning voor zijn werkzaamheden in zijn hoedanigheid van bestuurder van een in Nederland gevestigde vennootschap (waarvan hij 100% van de aandelen bezit) en als werknemer. Naar het oordeel van het gerechtshof heeft de belanghebbende aannemelijk gemaakt dat slechts een gering deel van die beloning zag op bestuurderswerkzaamheden. Belanghebbende verrichtte namelijk slechts beperkte bestuurdersactiviteiten, bestaande uit het vaststellen en bespreken van de jaarrekeningen en het bijwonen van de algemene vergadering van aandeelhouders. Het gerechtshof heeft dit deel van de totale beloning in goede justitie vastgesteld op een hoger bedrag dan het door belanghebbende genoemde bedrag. Het restant van de beloning viel onder het werknemersart..

<sup>754</sup> Mededeling van 20 februari 1990, nr. DB89/6767, V-N 1990, p. 1449, punt 7.

<sup>755</sup> R.G. Prokisch, 'Director's Fees (Article 16 OECD Model Convention)', in: M. Lang, J. Schuch, P. Pistone, & C. Staringer (eds.), *Source versus Residence: Problems arising from the allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008, p. 209.

<sup>756</sup> A. Cools, *Bestuurders- en commissarisbeloningen onder belastingverdragen*. Met bijzondere aandacht voor de Belgische belastingverdragen, Antwerpen-Apeldoorn: Maklu 2016, p. 98.

<sup>757</sup> Zie Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 21 juni 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:2036.

## 4. Conclusie

In deze bijdrage ben ik ingegaan op een aantal knelpunten die zich in de Nederlandse praktijk voordoen bij de toepassing van art. 16 OESO-Modelverdrag. Voor deze knelpunten is naar mijn mening een aantal oplossingen mogelijk, waarbij verschillende belangrijke rollen zijn weggelegd voor elk van de drie machten. Zo kan de fiscale wetgever naar mijn mening een belangrijke bijdrage leveren aan het oplossen van kwalificatieconflicten door een ruimer bestuurdersbegrip op te nemen in belastingverdragen en de toelichting daarop. Bij het verduidelijken van het hoedanigheidsvereiste uit het bestuurdersartikel is naar mijn mening een rol weggelegd voor zowel de rechterlijke macht als de uitvoerende macht. Hoewel de bestaande knelpunten en uitdagingen hiermee niet (onmiddellijk) volledig worden opgelost, verwacht ik dat de toepassing van art. 16 OESO-Modelverdrag hiermee in de toekomst wel eenvoudiger wordt. Daarmee zal ook de praktijk gebaat zijn.

Mr.dr. D.M. Broekhuijsen & mr.dr. T.M. Vergouwen

# De (rechts)grondslag van de uitleggingsregel in dubio contra fiscum bij verdragsinterpretatie

*Mr. dr. D.M. (Dirk) Broekhuijsen & mr. dr. T.M. (Mees) Vergouwen*

*De auteur D.M. Broekhuijsen is verbonden aan Universiteit Leiden als universitair hoofddocent. De auteur T.M. Vergouwen is verbonden aan Universiteit Leiden als universitair docent en is tevens werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek NV te Amsterdam.*

*Beide auteurs hebben een gelijkwaardige bijdrage aan het stuk geleverd.*

In recente uitspraken van lagere rechters wordt de uitleggingsregel in dubio contra fiscum toegepast in het kader van de interpretatie van onduidelijke belastingverdragsbepalingen. In deze bijdrage onderzoeken de auteurs in hoeverre voor toepassing van deze uitleggingsregel een (rechts)grondslag bestaat. Zij staan stil bij de (rechts)theoretische basis voor de in dubio contra fiscum uitleggingsregel en onderzoeken of een rechtsgrondslag voor deze uitleggingsregel in het internationaal publiekrecht en het nationale recht kan worden gevonden.

## 1. Inleiding

Een recente ontwikkeling in het internationaal belastingrecht is de door lagere rechters toegepaste (uitleggings)regel dat bij gerede twijfel over de juiste uitlegging van de verdragstekst het effect van de mogelijke uitleggingen op een belastingplichtige wordt meegewogen.<sup>758</sup> Bij gerede twijfel zou de tekst niet ten nadele van de belastingplichtige moeten worden uitgelegd. De achterliggende idee lijkt daarbij te zijn

<sup>758</sup> Zie Gerechtshof 's-Hertogenbosch 1 februari 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:466, r.o. 4.9.4, Rechtbank Zeeland-West-Brabant 1 mei 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:2936, r.o. 5.8, Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 mei 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:8642, r.o. 5.9, Rechtbank Den Haag 30 april 2024, ECLI:NL:RBDHA:2024:6858, r.o. 16 en Rechtbank Den Haag 30 april 2024, ECLI:NL:RBDHA:2024:6857, r.o. 16.

dat onduidelijkheden in verdragsteksten voor rekening en risico van de verdragsluitende staten dienen te komen.<sup>759</sup> Deze door lagere rechters bij de uitlegging van belastingverdragen toegepaste 'in dubio contra fiscum' uitleggingsregel staat centraal in deze bijdrage.

De toepassing van deze 'klassieke'<sup>760</sup> uitleggingsregel is, zover wij kunnen overzien, een noviteit bij de uitlegging van Nederlandse belastingverdragen.<sup>761</sup> Het is evenwel een noviteit die bijzonder relevant zou kunnen zijn: belastingverdragen kennen met enige regelmaat begrippen die ruimte laten voor meerdere uitleggingen waarbij het OESO-Commentaar en/of internationale jurisprudentie niet eenduidig is (bijvoorbeeld het begrip 'uiteindelijk gerechtigde'). Toepassing van 'in dubio contra fiscum' zou bij de uitlegging van dergelijke begrippen – al dan niet in extremis – kunnen meebrengen dat rechters de voor de belastingplichtige voordelige uitlegging moeten volgen indien – al dan niet naar aanleiding van de standpunten van partijen – wordt vastgesteld dat gerede twijfel bestaat over de juiste uitlegging van de verdragstekst.<sup>762</sup> Ons valt op dat niet naar enige rechtsgrondslag voor het toepassen van 'in dubio contra fiscum' wordt verwezen. De afwezigheid hiervan doet de vraag opkomen in hoeverre een rechtsgrondslag in zowel theorie als jurisprudentie kan worden gevonden voor toepassing van 'in dubio contra fiscum'.

Het doel van deze bijdrage is te onderzoeken of, in het kader van de uitleg van bilaterale belastingverdragen, een rechtsgrondslag bestaat voor de toepassing van in dubio contra fiscum.<sup>763</sup> In dat kader wordt in par. 2 stilgestaan bij de

<sup>759</sup> Vgl. Sdu Nieuws Belastingzaken 2024/544, 'Onduidelijkheid in belastingverdrag voor rekening van fiscus' en R. Latour, 'Onduidelijkheid in belastingverdrag voor rekening van fiscus', *Taxence*.

<sup>760</sup> De uitdrukking 'in dubio contra fiscum' kan herleid wordt tot een tekst van Romeins jurist Herennius Modestinus. Zie J. van der Poel, *In dubio pro fisco of contra fiscum* (afscheidscollege als hoogleraar-directeur der rijksbelastingacademie te Rotterdam), Deventer: Kluwer 1958, p. 4-6.

<sup>761</sup> In dit verband kan erop gewezen worden dat Gerechtshof 's-Gravenhage op 27 februari 2001, 98/2743 (geen ECLI; zie verder onderstaand arrest)) een eerdere poging heeft gedaan betekenis toe te kennen aan het effect op een belastingplichtige door te overwegen dat "[n]aar het oordeel van het Hof mag de tekst van het Verdrag die, naar aangenomen moet worden, niet meer overeenstemt met de opvattingen van beide staten, niet ten nadele van de belastingplichtige werken." (r.o. 6.6). De Hoge Raad oordeelde vervolgens dat de tekst duidelijk was en diende te prevaleren over het effect op de belastingplichtige (HR 21 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2703, r.o. 3.6 ("De uitdrukking 'is present' duidt in de onderhavige context onmiskenbaar op 'physical presence'"), alsmede de annotatie van P.G.H. Albert in FED 2003/206, onderdeel 2). Voorts kan erop worden gewezen dat de Hoge Raad de uitkomst van een onderlinge overlegprocedure in voorkomende gevallen verworpt indien de verdragsluitende staten tot een regeling te komen die ten nadele van de belastingplichtige afdoet aan hetgeen de verdragsluitende staten zijn overeengekomen (zie HR 6 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:6, r.o. 2.5.2). De Hoge Raad constateert in dat verband evenwel dat geen sprake is geweest van een onduidelijke verdragstekst waardoor hij niet de in dubio contra fiscum uitleggingsregel toepast.

<sup>762</sup> Een beslissing ten nadele van de fiscus is logischerwijs ten voordele van de belastingplichtige en vice versa. Zie eveneens: W. Morawski & R. Bohác, *In Dubio Pro Tributario/In Dubio Mitius as a Rule of Reasoning in Tax Law Interpretation*, 51 (2023) *Intertax* 506, par 2.

<sup>763</sup> Voor eerdere onderzoeken in dit verband, zie, onder andere: J. van der Poel, *In dubio pro fisco of contra fiscum* (afscheidscollege als hoogleraar-directeur der rijksbelastingacademie te Rotterdam), Deventer: Kluwer 1958, p. 2 ("De belangrijkste vraag die bij de beschouwing van het origineel rijst is deze ... of die uitspraak op een juridische ondergrond berust" ... "Er steeds, voor zover ik kan nagaan, is daarbij de conclusie, dat die laatste niet te vinden is, niet bestaat").

(rechts)theoretische grondslag voor 'in dubio contra fiscum', waarbij wij ook enkele bezwaren tegen toepassing van 'in dubio contra fiscum' zullen formuleren. In par. 3 behandelen we de vraag of in het internationaal publiekrecht een basis voor de uitleggingsregel biedt en in par. 4 wordt ingegaan op de vraag welke ruimte er bestaat voor toepassing van deze uitleggingsregel in het kader van het internationaal belastingrecht op grond van het nationale recht. Deze bijdrage wordt in par. 5 afgesloten met een antwoord op de centrale vraag in hoeverre de 'in dubio contra fiscum' uitleggingsregel een (rechts)grondslag heeft voor de uitlegging van belastingverdragen.

## 2. De (rechts)theoretische grondslag

Alvorens te beoordelen of een internationaal publiekrechtelijke grondslag of nationaalrechtelijke (rechts)grondslag kan worden gevonden voor in dubio contra fiscum, wordt in dit onderdeel stilgestaan bij de (rechts)theoretische grondslag van in dubio contra fiscum. Vanuit (rechts)theoretisch perspectief kan in dat verband worden gedacht aan het rechtszekerheidsbeginsel<sup>764</sup> en het legaliteitsbeginsel.<sup>765</sup>

### 2.1. Het rechtszekerheidsbeginsel als (rechts)theoretische grondslag

Het rechtszekerheidsbeginsel zou een (rechts)theoretische grondslag kunnen bieden vanuit de gedachte dat de gevolgen van (rechts)regels voorzienbaar moeten zijn. Rechtsregels dienen voldoende toegankelijk en duidelijk te zijn; zij moeten voldoende informatie bevatten voor een belastingplichtige om de gevolgen van een ingenomen positie te kunnen overzien en belastingplichtigen hoeven niet 'ruimer' om een onduidelijk gebied heen te sturen dan het geval zou zijn als de grenzen van dat gebied duidelijk zouden zijn aangegeven.<sup>766</sup> Indien gerede twijfel bestaat over de betekenis van een (rechts)regel, zou betoogd kunnen worden dat niet aan het rechtszekerheidsbeginsel wordt voldaan. In dubio contra fiscum dient dan ter bescherming van de rechtszekerheid van belastingplichtigen indien gerede twijfel bestaat over de gevolgen van in te nemen fiscale posities.

<sup>764</sup> Zie Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale Rechtsvinding*, Amsterdam: Fed 1965, p. 104. Zie in een buitenlandse context eveneens A. Paula Dourado, D. Tracana & R. Santos Ferreira, Portugal: Dual Residency and the Tie-Breaker Rule – the Relevance of the Taxpayer's Intention and the Role of Exchange of Information in: *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2023* (G. Kofler, M. Lang, A. Rust, J. Owens, P. Pistone, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, R. Szudoczky, P. Essers, E.C.C.M. Kemmeren, C. Öner & D. Smit (red.)), Online: IBFD 2023, voetnoot 6 ("In dubio contra fiscum is a fundamental principle in Portuguese tax law that ... is based on the principle of legal certainty which means that individuals should be able to rely on the law and the interpretation of the law should be predictable.").

<sup>765</sup> Vgl. Conclusie van A-G Ettema, 22 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1210, r.o. 3.7. Zie eveneens B. Peeters, Belgium in: IFA Cahiers 1993, p. 228 ("It is in this sense that the adage 'in dubio contra fiscum', which is based on the above-mentioned principle of legality, must be understood.").

<sup>766</sup> Vgl. US Supreme Court in *Speiser v. Randall* 357 U.S. 513 (1958): 'The man who knows that he must bring forth proof and persuade another of the lawfulness of his conduct necessarily must steer far wider of the unlawful zone than if the State must bear these burdens'.

## 2.2. Het legaliteitsbeginsel als (rechts)theoretische grondslag

Naast het rechtszekerheidsbeginsel zou ook het legaliteitsbeginsel als basis voor in dubio contra fiscum kunnen worden aangevoerd. Binnen Nederland geldt dat op basis van art. 104 Gw. belastingen slechts uit kracht van een wet mogen worden geheven. Het maken van een inbreuk op het eigendomsrecht van burgers is aldus slechts dan mogelijk indien dat bij wet is geregeld.<sup>767</sup> Indien een wet vervolgens (in vergaande mate) onduidelijk is, zou het legaliteitsbeginsel mee kunnen brengen dat deze onduidelijkheid niet voor rekening en risico van belastingplichtigen komt.<sup>768</sup> Belastingverdragen kunnen evenwel geen belastingplicht creëren. Uit art. 104 Gw. volgt immers dat belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet.<sup>769</sup> In zoverre doet zich bij belastingverdragen dan ook niet het bezwaar voor dat de onduidelijkheid ertoe leidt dat belasting wordt geheven. Belastingverdragen kunnen enkel de mate waarin de belasting daadwerkelijk wordt geheven, beperken.<sup>770</sup> Het legaliteitsbeginsel zoals gecodificeerd in art. 104 Gw. kan daarom voor toepassing van in dubio contra fiscum bij de uitlegging van belastingverdragen geen grondslag bieden.

## 2.3. Bezwaren tegen toepassing van in dubio contra fiscum

Uit het voorgaande volgt dat – gelet op de aard van belastingverdragen – het legaliteitsbeginsel niet lijkt te kunnen dienen als rechtstheoretische basis voor toepassing van in dubio contra fiscum bij de uitlegging van belastingverdragen. In dat geval resteert alleen nog het rechtszekerheidsbeginsel. Met betrekking tot de toepassing van in dubio contra fiscum kan evenwel een aantal bezwaren worden aangevoerd. In het licht van deze bezwaren kan worden betwijfeld of ruimte bestaat voor toepassing van in dubio contra fiscum bij de uitleg van belastingverdragen.

<sup>767</sup> P.J. A. Adriani, *Het Belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling, Deel I* (L.J. Veen's Uitgeverij NV Amsterdam), p. 168: als men belastingheffing als een van het individu geëist offer ziet, 'dus als een inbreuk op zijn persoonlijkheid, dan volgt daaruit, dat die inbreuk alleen kan worden erkend, indien de wet daartoe uitdrukkelijk de macht verleent. Bij de uitlegging van de wet kan men zich dan niet losmaken van de woorden der wet en bij twijfel geldt het 'in dubio contra fiscum'. Ook: E. Aardema, 'Taak en positie van de belastingrechter', in: A.C. Rijkers en I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Geppaart-bundel*, Deventer: Kluwer 1996, p. 7. Zie over het legaliteitsbeginsel J.L.M. Gribnau & M.R.T. Pauwels, 'Wetenschappelijk commentaar op artikel 104 - Belastingheffing', Nederland Rechtsstaat.

<https://www.nederlandrechtsstaat.nl/grondwet/inleiding-hoofdstuk-5-wetgeving-en-bestuur/artikel-104-belastingheffing/>

<sup>768</sup> In het kader van het pleitbaar standpunt kan deze gedachtegang worden teruggevonden; onduidelijkheden in fiscale regelgeving kunnen immers niet tot een boete leiden indien de belastingplichtige, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, kan menen juist te hebben gehandeld.

<sup>769</sup> Zie, onder andere, C. van Raad, 'Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen', in: *Over de grenzen van de vennootschapsbelasting* (Opstellen aangeboden aan prof. mr. D. Juch ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar aan de Universiteit van Tilburg, Kluwer, Deventer 2002, p. 287-290).

<sup>770</sup> Idem.

Het eerste bezwaar dat kan worden aangevoerd is dat het rechtszekerheidsbeginsel niet in algemene zin doorslaggevend kan zijn of anderszins voorrang geniet ten opzichte van andere beginselen. De betekenis van beginselen, zoals het rechtszekerheidsbeginsel, komt aan de orde bij de uitlegging van (rechts)regels relatief.<sup>771</sup> Zodoende zou aan in dubio contra fiscum, als onderdeel van het rechtszekerheidsbeginsel, geen absolute betekenis hebben ingeval zich gerede twijfel voordoet. De constatering dat gerede twijfel bestaat over de uitleg van een belastingverdrag kan op basis van het rechtszekerheidsbeginsel aldus niet automatisch tot de conclusie leiden dat het belastingverdrag op een voor de belastingplichtige voordelige wijze moet worden uitgelegd. Voorts is in het kader van de uitlegging van belastingverdragen van belang te benoemen dat een dergelijke uitleg beoogt effect te geven aan de gezamenlijke intenties van partijen (en niet alleen de (eenzijdige) intentie van de nationale wetgever).<sup>772</sup> Het toekennen van gewicht aan in dubio contra fiscum bij de uitleg van een onduidelijk gebleven verdragsbepaling veronderstelt dat deze uitleggingregel in overeenstemming is met de gezamenlijke intenties van de verdragsluitende staten ten aanzien van de wijze waarop het verdrag bij gerede twijfel moet worden uitgelegd. In het kader van deze veronderstelde gezamenlijke intentie dient vervolgens in oogschouw te worden genomen dat in dubio contra fiscum tot gevolg heeft dat de betekenis van een verdragsbepaling in feite komt af te hangen van de vraag of een uitlegging gunstig of ongunstig is voor een belastingplichtige,<sup>773</sup> hetgeen kan resulteren in 'onsystematische resultaten' omdat 'een uitleg van een bepaling die voor de ene belastingplichtige gunstig is, dat niet altijd hoeft te zijn voor andere belastingplichtigen'.<sup>774</sup> Het meewegen van het effect van een uitlegging op de belastingplichtige bij een verdragsuitlegging, zoals de lagere rechters hebben gedaan, impliceert, gelet op het voorgaande, in elk geval dat deze rechters menen dat dit in overeenstemming is met de gezamenlijke intenties van de verdragsluitende staten.

<sup>771</sup> Hol en Gribnau schrijven bijvoorbeeld dat 'rechtszekerheid immers niet de enige waarde binnen het recht [is] en hoort dat ook niet te zijn. Radbruch bijvoorbeeld noemt naast de rechtszekerheid ook de waarden van rechtvaardigheid in de betekenis van rechtsgelijkheid en doelmatigheid waarbij hij met name duidt op het algemeen welzijn' Hol & Gribnau 1999, id. p. 175. Zie in vergelijkbare zin: R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, (Kluwer 1996), p. 77 e.v. (steunend op Dworkin) en M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, (SDU 2009), hoofdstuk 4. Zie ook J.L.M. Gribnau, 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: *Vijf jaar Wet IB 2001* (A.C. Rijkers and H. Vording, eds., Kluwer 2006) p. 38. Ook: R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, p. 78, leunend op Dworkin.

<sup>772</sup> Vgl. P. Kavelaars, 'Verdragsinterpretatie', TFO 2024/1944, par. 1. Zie voorts D.M. Broekhuijsen, *Verschillen tussen wets- en verdragsinterpretatie in: Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht* (J.P. Boer, red.), Den Haag: Sdu Uitgevers 2013.

<sup>773</sup> Dit argument is ontleend aan M.W.C. Feteris, 'Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen', *WFR* 2010/570, par. 3.

<sup>774</sup> Feteris, id., par. 3.

Het tweede bezwaar betreft een praktisch probleem dat de in dubio pro fiscum uitleggingregel op zou roepen. Voor belastingplichtigen zou deze uitleggingsregel meebrengen dat een procedure in hun voordeel zou worden beslist indien zij gerede twijfel weten te zaaien over de uitleg van een verdragsbepaling. Het kan aldus lonen de verdragsuitleg van de inspecteur met een alternatieve interpretatieroute in twijfel te trekken. Die ruimte is in het internationaal belastingrecht zonder meer aanwezig, nu in het internationaal publiekrecht, inclusief het internationaal belastingrecht, omwille van het bereiken van een interstatelijk compromis,<sup>775</sup> met regelmaat van onduidelijkheid gebruikmaakt:

‘Sometimes the parties will have deliberately wished to avoid too much precision in order to allow themselves in future to argue that the provision as formulated does not commit them to an inconvenient or too onerous obligation.’<sup>776</sup>

Nu onduidelijkheid met enige regelmaat het smeermiddel is van een internationaal (belasting)rechtelijk compromis, lijkt enige terughoudend gepast bij het zonder meer veronderstellen dat de verdragsluitende staten bij gerede twijfel de intentie hadden dat de voor de belastingplichtige voordelige uitlegging moet worden gevolgd. Indien evenwel een dergelijke intentie wordt verondersteld, zou dat in elk geval tot gevolg kunnen hebben dat bij geschillen de focus verschuift van de juiste uitleg van de (rechts)regel zelf naar de vraag of gerede twijfel bestaat over die verdragsregel.<sup>777</sup> Indien de belastingplichtige daarin slaagt, zou op basis van de in dubio contra fiscum uitleggingsregel de voor hem voordelige uitlegging gevolgd moeten worden.<sup>778</sup>

### 3. De rechtsgrondslag in het internationaal publiekrecht

Uitgangspunt onder het internationaal publiekrecht is, gelet op het *Lotus* arrest van het Permanente Hof van Internationale Justitie,<sup>779</sup> dat staten alleen verplichtingen aangaan voor zover zij daarover expliciet wilsovereenstemming hebben bereikt.<sup>780</sup>

<sup>775</sup> Zo zou kunnen worden betoogd dat de begrippen ‘vaste inrichting’, ‘residence’ en het arm’s-lengthbeginsel nadrukkelijk vaag zijn gehouden om verschillende beleidstoepassingen mogelijk te maken. Zie D.M. Broekhuijsen en H. Vording, *The Multilateral Tax Instrument: How to Avoid a Stalemate on Distributional Issues?*, [2016] British Tax Review 39.

<sup>776</sup> I. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (Manchester University Press 1982), p. 142.

<sup>777</sup> Het gevolg is een ‘vaagheid van de tweede orde’. T. Williamson, *Vagueness*, Routledge 1994, p. 57: ‘But if the vagueness of a term can only be properly described in terms that are themselves vague, then it is said to have second-order vagueness’.

<sup>778</sup> P.W. Brouwer, ‘Onvermijdelijke rechtsonzekerheid’, 28 (1999) Rechtsfilosofie en Rechtstheorie 188, p. 201.

<sup>779</sup> PCIJ, *Case of the S.S. Lotus (Frankrijk v. Turkije)*, Oordeel van 7 September 1927, par. 44.

<sup>780</sup> Wat betreft het Weens Verdragenverdrag volgt het voluntaire uitgangspunt van het internationale publiekrecht uit de eis van art. 11 WVV: ‘The consent of a State to be bound by a treaty may be expressed by signature, exchange of instruments constituting a treaty, ratification, acceptance, approval or accession, or by any other means if so agreed.’

Gevolg van dit voluntaire uitgangspunt is dat belastingverdragen slechts verplichtingen opleggen aan de verdragsluitende staten voor zover deze verplichtingen expliciet zijn overeengekomen.

Het algemene (voluntaire) uitgangspunt dat wilsovereenstemming vereist is voor internationaal publiekrechtelijke verplichtingen vindt zijn weerslag in de bepalingen uit het Verdrag van Wenen die van toepassing zijn bij de interpretatie van belastingverdragen (art. 31 tot en met art. 33 WVV). Uitgangspunt bij een op het Verdrag van Wenen gebaseerde (autonome) verdragsuitlegging is dat een rechter het verdrag moet uitleggen overeenkomstig de (geobjectiveerde) intenties van de verdragsluitende staten. Voor het vaststellen van deze (geobjectiveerde) intenties wordt in dat verband in de algemene uitleggingsregel van art. 31 WVV verwezen naar middelen van uitlegging die blij kunnen geven van een gezamenlijke intentie van de verdragsluitende staten. Deze middelen bestaan vervolgens uit de tekst van het verdrag, zijn context en doel en strekking en de goede verdragstrouw.<sup>781</sup> Aan middelen van uitlegging die in mindere mate blij kunnen geven van een gezamenlijke intentie komt, op basis van art. 32 WVV minder betekenis toe. Deze mindere betekenis kan worden verklaard door de omstandigheden dat zij geen blij geven van wat tussen de verdragsluitende staten expliciet is overeengekomen.

De vraag die in het kader van deze bijdrage opkomt is of de uitleggingsregels van het Weens Verdragenverdrag een grondslag kunnen bieden voor het meewegen van het effect van een uitlegging op een belastingplichtige. De algemene regel van uitlegging van art. 31 WVV bevat daarvoor in elk geval geen expliciete rechtsbasis. Een rechter mag op basis van deze bepaling immers slechts de tekst, de context, doel en voorwerp en de goede verdragstrouw meewegen bij de uitlegging van een verdragsbepaling.

Hoewel een expliciete rechtsbasis ontbreekt, zou de gedachte op kunnen komen dat doel en voorwerp een aanknopingspunt kunnen bieden voor het meewegen van het effect van een verdragsuitlegging op een belastingplichtige. Het is immers het doel van een belastingverdrag juridische dubbele belasting tegen te gaan. Indien in een voorkomend geval bij gerede twijfel een uitlegging ten nadele van de belastingplichtige tot juridisch dubbele belasting zou leiden, kan dat een indicatie bieden dat een uitlegging moet worden gekozen die voor de belastingplichtige voordelig is.<sup>782</sup> Het is evenwel geen gegeven dat in alle gevallen van (potentieel) juridisch

<sup>781</sup> Op grond van art. 31 WVV is de tekst van een verdrag, als meest authentieke weergave van de bedoeling van partijen, het interpretatieuitgangspunt. Doel en strekking, context en goede trouw dienen ter kleuring. Zie bijv. I. Sinclair, *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (Manchester University Press 1982), p. 115-116; A. Aust, *Modern Treaty Law and Practice*, Cambridge University Press, Cambridge 2013, p. 209; P. Ariginelli, *Multilingual Tax Treaties: Interpretation, Semantic Analysis and Legal*, IBFD, online 2015, par. 6.2.3.3; R. Kolb, *The Law of Treaties: An Introduction*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2016, p. 135; T.M. Vergouwen, 'Interpretatie', in: *Kennisbank Internationaal Belastingrecht, NL-Fiscaal*.

<sup>782</sup> Zie in dit verband bijvoorbeeld F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam: IBFD 2004, par. 10.3.

dubbele belasting de voor de belastingplichtige voordelige uitlegging moet worden gevolgd.<sup>783</sup> Om recht te doen aan de bedoelingen van beide verdragsluitende staten, moet de uit het doel en voorwerp van het belastingverdrag volgende uitlegging worden afgewogen tegen de andere in art. 31 WVV genoemde middelen van uitlegging; doel en voorwerp zijn immers slechts een van de middelen van uitlegging die in aanmerking moeten worden genomen. Ook als de belastingplichtige geconfronteerd wordt met dubbele belastingheffing, kan het voorkomen dat het belastingverdrag deze dubbele belastingheffing niet wegneemt (ondanks voorwerp en doel van het belastingverdrag). De betekenis van doel en voorwerp van een belastingverdrag worden immers beperkt door, onder meer, de gewone betekenis van het uit te leggen belastingverdrag.<sup>784</sup> De gewone betekenis (d.w.z. de tekst) van een belastingverdrag stelt aldus grenzen aan een door de gevolgen gedreven verdragsinterpretatie. Dit neemt evenwel niet weg dat het doel van het belastingverdrag in voorkomende gevallen tot gevolg kan hebben dat bij gerede twijfel een voor de belastingplichtige voordelige uitlegging wordt vastgesteld. Van belang is voorts te benoemen dat belastingverdragen ook beogen belastingontwijking en niet-belastingheffing tegen te gaan. Dit (neven)doel van belastingverdragen kan meebrengen dat doel en voorwerp in een voorkomend geval zouden wijzen op een voor de belastingplichtige nadelige uitlegging. Indien op basis van dit (neven)doel en voorwerp een belastingverdrag ten nadele van de belastingplichtige wordt uitgelegd, is dit niet het gevolg van in dubio pro fisco, maar wederom van een op doel en voorwerp gebaseerde uitlegging. Een en ander illustreert dat het duale doel van belastingverdragen, d.w.z. voorkoming van dubbele belasting en het voorkomen van belastingontwijking en dubbele niet-belastingheffing meebrengt dat, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, zowel een contra fisco als een pro fisco uitlegging daarmee in overeenstemming kan zijn. Dit illustreert dat het doel van het belastingverdrag geen rechtsbasis lijkt te kunnen bieden voor het toepassen van een in dubio contra fisco uitleggingsregel en in voorkomende gevallen zelfs een indicatie kan bieden voor een in dubio pro fisco uitlegging.

Naast doel en voorwerp van het belastingverdrag zou mogelijkserwijs ook nog gedacht kunnen worden aan het meewegen van in dubio contra fisco via de goede verdragstrouw. De goede verdragstrouw brengt bij verdragsuitlegging mee dat het partijen niet is toegestaan verdragsverplichtingen willekeurig, onredelijk of onlogisch uit te leggen of om de werking van de bepaling te ontwijken.<sup>785</sup> Wat als 'willekeurig',

<sup>783</sup> Zie HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436. Uitkomst van deze procedure was dat de belastingplichtige zowel in Nederland als Duitsland belasting diende te betalen over zijn arbeidsbeloning, hetgeen in strijd zou zijn met doel en voorwerp van het verdrag om juridisch dubbele belasting te voorkomen.

<sup>784</sup> Zie S. van Weeghel, 'A Deconstruction of the Principal Purposes Test', 11 (2019) *World Tax Journal* 3, par 4. Zie voorts F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam: IBFD 2004, par. 10.3.

<sup>785</sup> Zie ook E. de Brabandere en I. van Damme, 'Good Faith in Treaty Interpretation', in: A. Mitchell et al (red.), *Good Faith and International Economic Law* (Oxford University Press 2015), p. 39. AB, *United States - Definitive Anti-Dumping and Countervailing Duties on Certain Products from China*, WTO Doc WT/DS379/AB/R, par. 326. Zie eveneens T.M. Vergouwen, 'Interpretatie', in: Kennisbank Internationaal Belastingrecht, NL-Fiscaal.

'onredelijk' en 'onlogisch' moet worden beschouwd, dient, gelet op het doel van de uitleggingsregel van art. 31 WVV, vervolgens te worden gezien vanuit de verdragsluitende staten en hun (geobjectiveerde) intenties. De omstandigheid dat voor een belastingplichtige de uitlegging 'onredelijk' zou zijn, heeft niet noodzakelijkerwijs tot gevolg dat de goede trouw zou wijzen op een voor de belastingplichtige 'redelijke' uitlegging. Het gaat immers om het antwoord op de vraag of het vanuit de verdragsluitende staten gezien 'onredelijk' zou zijn. In zoverre lijkt de goede verdragstrouw geen rechtsbasis te bieden voor het toepassen van in dubio contra fiscum.

Bij de uitlegging van belastingverdragen mogen naast de in art. 31 WVV genoemde uitleggingsmiddelen ook de in art. 32 WVV genoemde aanvullende uitleggingsmiddelen in aanmerking genomen worden. Aan deze aanvullende uitleggingsmiddelen komt evenwel minder betekenis toe dan aan de uitleggingsmiddelen van art. 31 WVV. Ten aanzien van art. 32 WVV geldt dat geen consensus bestaat over welke uitleggingsmiddelen, anders dan de in dat artikel genoemde uitleggingsmiddelen, als aanvullende middelen van uitlegging mogen worden beschouwd.<sup>786</sup> Niettegenstaande de afwezigheid van deze consensus is in de literatuur betoogd dat art. 32 WVV ruimte biedt voor het meenemen van alle bewijsmiddelen of aanwijzingen die een licht kunnen werpen op de intenties van de verdragsluitende staten.<sup>787</sup> Dergelijke bewijsmiddelen of aanwijzingen kunnen vervolgens, althans zo kan worden betoogd, discretionaire regels, stelregels (maxims) en interpretatietechnieken omvatten zoals 'per analogiam', 'a contrario' en 'in dubio mitius'.<sup>788</sup> Van belang met betrekking tot deze bewijsmiddelen of aanwijzingen is dat de betekenis daarvan afhankelijk is van de mate waarin zij blijken kunnen geven van de (geobjectiveerde) intenties van partijen. Indien de in dubio contra fiscum uitleggingsregel tot de aanvullende middelen van uitlegging in de zin van art. 32 WVV zou worden gerekend, kan daar aldus slechts – ten opzichte van de uitleggingsmiddelen van art. 31 WVV: beperkte<sup>789</sup> – betekenis aan toekomen voor zover wordt verondersteld dat het toepassen van deze uitleggingsregel

<sup>786</sup> Zie O. Dörr & K. Schmalenbach, *Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Berlijn: Springer 2018, p. 626, par. 25.

<sup>787</sup> Zie, in dit verband, F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Online: IBFD 2004, par. 7.4, alsmede T.M. Vergouwen, *The Effect of Directives within the Area of Direct Taxation on the Interpretation and Application of Tax Treaties* (Series on International Taxation nr. 84), Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2023, p. 59.

<sup>788</sup> De interpretatietechniek van in dubio mitius houdt in dat in geval van twijfel een uitleg moet worden gekozen waarin die de minst verstrekende volkerenrechtelijke verplichting de voorkeur krijgt. De uit 'in dubio mitius' volgende rechtsregel is dan ook niet dat bij twijfel de voor een individu voordelige uitlegging moet worden gevolgd, maar juist dat bij een onduidelijke verplichtingen de verplichting voor de verdragsluitende staat c.q. staten restrictief moet worden uitgelegd en terughoudend moet worden toegepast. Zie M.E. Villiger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties* (Nijhoff 2009), p. 445; R. Jennings & A. Watts, *Oppenheim's International Law*, Vol. I, Longham: 1992, pp. 1782-1282 en in het kader van de uitleg van bilaterale investeringsverdragen: ICSID, *Teinver S.A. Transportes de Cecanias S.A. and Autobuses Urbanos des Sur S.A. v. Argentina - Award, Separate Opinion of Dr. Kamal Hossain*, 21 juli 2017, ICSID Case No. ARB/09/01, par. 25 en Appellate Body van de WTO, *EC Hormones - Measures Concerning Meat and Meat Products - Report of the Appellate Body*, 16 January 1998, WT/DS26/AB/R, par. 166, voetnoot 154 en T.H. Yen, *The Interpretation of Investment Treaties* (Brill 2014) p. 150-151.

<sup>789</sup> Vgl. HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, r.o. 3.2.2.

in overeenstemming is met de (geobjectiveerde) intenties van partijen. In algemene zin lijkt, mede gelet op hetgeen is opgemerkt over het doel van belastingverdragen, in dat verband als uitgangspunt te gelden dat niet zonder meer kan worden aangenomen dat de verdragsluitende staten beoogd hebben dat bij gerede twijfel het belastingverdrag ten nadele van de fiscus moet worden uitgelegd. Doel van het verdrag kan immers ook wijzen op een uitlegging in het voordeel van de fiscus, hetgeen dan zou duiden op in dubio pro fiscum.

#### 4. De rechtsgrondslag in het Nederlandse recht

Uit het voorgaande volgt dat het internationaal publiekrecht geen grondslag lijkt te bieden voor het zonder meer en onverkort toepassen van de in dubio contra fiscum uitleggingsregel. Dit neemt evenwel niet weg dat een nationaalrechtelijke grondslag zou kunnen bestaan die van belang kan zijn bij de uitlegging van belastingverdragen. Indien een dergelijke (nationale) grondslag zou bestaan, bijvoorbeeld op basis van het rechtszekerheidsbeginsel, zou het denkbaar zijn dat in Nederland de in dubio contra fiscum uitleggingsregel eenzijdig wordt toepast in het kader van de uitlegging van een belastingverdrag.<sup>790</sup> Indien dat het geval zou zijn, lijkt daarbij wel te gelden dat getoetst moet worden aan de goede verdragstrouw omdat een dergelijke eenzijdige toepassing nog steeds niet mag leiden tot een uitleg die, bijvoorbeeld, in strijd komt met doel en voorwerp van het verdrag.<sup>791</sup>

Uitgangspunt voor het beoordelen of een rechtsgrondslag in het Nederlandse (belasting)recht bestaat is dat het in dubio contra fiscum, anders dan in bijvoorbeeld Oekraïne het geval is,<sup>792</sup> niet is gecodificeerd. Bovendien is deze uitleggingsregel tot op heden, voor zover wij kunnen overzien, anders dan in bijvoorbeeld België,<sup>793</sup> evenmin door onze hoogste rechter toegepast.<sup>794</sup> Het Nederlandse (belasting)recht lijkt dan ook geen expliciete (rechts)grondslag te bevatten voor toepassing van de in dubio contra fiscum uitleggingsregel, ook niet in gevallen waarin een strijdigheid tussen de memorie van toelichting en de wettekst aanleiding geeft tot gerede twijfel over de juiste uitlegging van een nationaalrechtelijke bepaling.<sup>795</sup> In dergelijke

<sup>790</sup> Zie, naar analogie, Conclusie A-G Ettema, 22 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1210, par. 612.

<sup>791</sup> Zie voor de begrenzing in de goede verdragstrouw, naar analogie, in dit verband HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8398 (Fictief Loon 1), alsmede HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW4756 (Fictief Loon 2) en HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:497 (Fictief Loon 3).

<sup>792</sup> Zie in dit verband EHRM, 7 juli 2011, nr. 19766/05 (*Serko v. Ukraine*), r.o. 43 in samenhang met M. Pauwels, 'Belastingen en mensenrechtenverdragen: kroniek 2011-2013', NTM-NJCM Bull. 2013/03, pp. 39-40.

<sup>793</sup> Zie in dit verband P.E. Muller & J. Sybesma, Annotatie bij het vonnis van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao d.d. 14 juni 2019, ECLI:NL:OGEAC:2019:135, Caribisch Juristenblad 2019/4.

<sup>794</sup> Zie voetnoot 4.

<sup>795</sup> M.W.C. Feteris, Kwaliteit van wetgeving en het decoderen van dubbele boodschappen, WFR 2010/570, par. 3.

gevallen bestaat er immers geen aanleiding te veronderstellen dat bij gerede twijfel de voor de belastingplichtige voordelige uitlegging zou beantwoorden aan de wil van de wetgever.<sup>796</sup> Een en ander brengt mee dat in het Nederlandse (belasting)recht tot op heden een (expliciete) (rechts)grondslag voor toepassing van de in dubio contra fiscum uitleggingsregel ontbreekt.<sup>797</sup>

## 5. Conclusie

In deze bijdrage stond de vraag centraal of, in het kader van de uitleg van bilaterale belastingverdragen, een rechtsgrondslag bestaat voor de toepassing van in dubio contra fiscum. Het antwoord op de vraag luidt dat een rechtsgrondslag in het internationaal publiekrecht en het Nederlandse (belasting)recht (tot op heden) ontbreekt. De afwezigheid van een (rechts)grondslag in het internationaal publiekrecht en het Nederlandse (belasting)recht neemt evenwel niet weg dat de Hoge Raad kan oordelen, bijvoorbeeld op basis van het rechtszekerheidsbeginsel, dat lagere rechters de in dubio contra fiscum uitleggingsregel mogen toepassen bij gerede twijfel over de uitlegging van een belastingverdragsbepaling. Nu het internationaal publiekrecht hiervoor geen rechtsbasis lijkt te bieden, zou verwacht mogen worden dat een dergelijke toepassing een nationale (rechts)grondslag krijgt. In dat geval lijkt in dubio contra fiscum evenwel geen absolute werking te kunnen hebben bij gerede twijfel over de juiste verdragsuitlegging. Ten eerste: het voluntaire uitgangspunt van het internationaal publiekrecht noopt tot voorzichtigheid: een verplichting voor, of gezamenlijke intentie van, verdragsluitende staten om belastingplichtigen te beschermen bij gerede twijfel kan niet zonder meer in belastingverdragen worden 'ingelesen'. Ten tweede: het is denkbaar dat een uitkomst pro fiscum in overeenstemming is met het doel van belastingverdragen om belastingontwijking en niet-heffing te voorkomen. Ten derde: uit de goede verdragstrouw die Nederland bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen in acht moet nemen volgt dat een op in dubio contra fiscum gebaseerde uitlegging niet mag leiden tot een willekeurige, onredelijke of onlogische uitlegging of een uitlegging die de werking van de bepaling ontwijkt.

<sup>796</sup> R.E.C.M. Niessen, 'Inleiding tot het Nederlands belastingrecht', Deventer: Kluwer 2010, p. 34.

<sup>797</sup> Dit neemt overigens niet weg dat bij de uitlegging van een nationaalrechtelijke bepaling betekenis toe kan komen aan het rechtszekerheidsbeginsel en het legaliteitsbeginsel, welke beginselen indicaties kunnen bieden dat een rechter de voor een belastingplichtige voordelige uitlegging dient te volgen. In een dergelijk geval zijn het evenwel deze beginselen waarop de rechter zich dan zou baseren en niet de in dubio contra fiscum uitleggingsregel.





# Rechterlijke macht



Mr. K.M.G. Demandt

# De redelijke termijn uit art. 6 EVRM in het fiscale boeterecht: vanaf wanneer is sprake van een *criminal charge*?<sup>798</sup>

*Mr. K.M.G. (Kim) Demandt*

*De auteur is werkzaam als docent en als PhD aan de Tilburg University en is advocaat bij Demandt Advocatuur.*

Een belastingplichtige kan zich (in beginsel) in fiscale boetezaken beroepen op het recht op berechting binnen een redelijke termijn uit art. 6 EVRM vanaf het moment dat sprake is van een criminal charge. Het EHRM en de Hoge Raad hanteren hiervoor een eigen toetsingskader.

## 1. Inleiding

Het recht op berechting binnen een redelijke termijn, de onschuldpresumptie, het zwijgrecht en het recht om niet te hoeven meewerken aan de eigen veroordeling; het zijn allemaal rechten uit art. 6 EVRM waarop belastingplichtigen zich in fiscale boetezaken kunnen beroepen. In september 2024 onderstreepte de Hoge Raad nog eens de waarborgen uit art. 6 EVRM in het fiscale boeterecht.<sup>799</sup> Dát de waarborgen gelden, is geen onderwerp van discussie (meer). Wel kunnen vraagtekens worden gezet bij de reikwijdte van de rechten buiten het hard core strafrecht, ook wel de Jussila-versoepeling genoemd.<sup>800</sup> Maar voor de Hoge Raad is het duidelijk: de rechtspraak van het EHRM geeft geen aanleiding voor een beperking in de reikwijdte van

<sup>798</sup> Deze bijdrage is afgesloten op 25 november 2024.

<sup>799</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135. Het recht op behandeling van een zaak binnen een redelijke termijn in belastingzaken, op grond van art. 17 Grondwet, wordt buiten beschouwing gelaten.

<sup>800</sup> Zie voor een beschrijving hiervan de conclusie van A-G Wattel van 26 april 2024, ECLI:NL:PHR:2024:457, par. 5.2. e.v.

het recht op rechtsbijstand in het fiscale boeterecht.<sup>801</sup> Minder duidelijk is vanaf wannéer een belastingplichtige zich kan beroepen op de rechten van art. 6 EVRM, waarbij in deze bijdrage nader wordt ingegaan op het recht op berechting binnen een redelijke termijn. Er moet immers worden voorkomen dat iemand langer dan redelijk is, onder dreiging van een (verdere) strafvervolgning zou moeten leven.<sup>802</sup> Hierbij lijkt de rechtspraak van de Hoge Raad een formeler aanvangsmoment van de criminal charge te hanteren dan het EHRM. Dit lijkt ertoe te leiden dat op grond van de EHRM-rechtspraak belastingplichtigen zich eerder kunnen beroepen op een overschrijding van de redelijke termijn uit art. 6 EVRM, omdat het aanvangsmoment eerder in de tijd is gelegen.

Voor een goed begrip van het belang van het aanvangsmoment van de criminal charge wordt eerst ingegaan op de redelijke termijn (par. 2). Daarna wordt ingegaan op het criminal charge-begrip, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen het criminal-aspect enerzijds en het charge-aspect anderzijds (par. 3). In de rechtspraak is nader uiteengezet wanneer de criminal charge aanvangt, waarbij de rechtspraak van het EHRM (par. 4) en de nationale belasting- en strafrechtspraak (par. 5) worden behandeld. Op basis van het voorgaande wordt een analyse gemaakt van het aanvangsmoment van de criminal charge bij de redelijke termijn. De bijdrage wordt afgesloten met conclusies ten aanzien van de gevolgen van het hanteren van een later of vroeger in de tijd gelegen aanvangsmoment (par. 6).

## 2. De redelijke termijn van art. 6 EVRM

Een berechting binnen een redelijke termijn beoogt te voorkomen dat iemand langer dan redelijk is onder de dreiging van een (verdere) strafvervolgning zou moeten leven. Daarnaast nopen ook andere factoren tot een voortvarende behandeling, zoals een ongunstige invloed van tijdsverloop op de beoordeling van feiten.<sup>803</sup> In de rechtspraak zijn de kaders ontwikkeld voor de duur van de redelijke termijn in strafzaken en fiscale boetezaken. Als de redelijke termijn is overschreden, leidt dat tot vermindering van de boete afhankelijk van de mate waarin de termijn is overschreden.<sup>804</sup> Afhankelijk van de mate van overschrijding van de redelijke termijn en de boetehoogte vindt een procentuele vermindering van de boete plaats, met een maximum van € 2.500.<sup>805</sup> Voor het antwoord op de vraag of de redelijke termijn is overschreden is het aanvangsmoment van de redelijke termijn (de criminal charge) van belang.

<sup>801</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135, r.o. 5.2.2.

<sup>802</sup> HR 13 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2059, r.o. 2.31.

<sup>803</sup> HR 13 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2059, r.o. 2.31 en 2.32.

<sup>804</sup> HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006, r.o. 4.3 t/m 4.6.

<sup>805</sup> HR 19 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD0191.

### 3. Het criminal charge-begrip: de afbakening van belastingheffing en beboeting

Voor een beroep op art. 6 EVRM dient het te gaan om 'het vaststellen van burgerlijke rechten en verplichtingen' of een 'strafvervolgning' – een zogeheten criminal charge. Daaruit kan al worden afgeleid dat belastingplichtigen in zuivere belastinggeschillen (in beginsel<sup>806</sup>) geen beroep kunnen doen op de rechten uit art. 6 EVRM.<sup>807</sup> Om te bepalen of sprake is van een criminal charge is voor de toetsing van het criminal-aspect het welbekende Engel-arrest van belang.<sup>808</sup> Na het Öztürk-arrest<sup>809</sup> en de daaropvolgende arresten van de Hoge Raad<sup>810</sup> werd duidelijk dat fiscale boetes, getoetst aan de Engel-criteria, als criminal kwalificeren.

Deze rechtspraak leidde tot een wijziging van het nationale boetestelsel.<sup>811</sup> Maar de kwalificatie van fiscale boetes als criminal charge leidde ook tot nieuwe onduidelijkheden. Zo stelde Bröring reeds in 2005 dat onduidelijk bleef vanaf welk moment sprake is van een (criminal) charge.<sup>812</sup> In fiscale boetezaken is het aanvangsmoment van de criminal charge lastig(er) te onderscheiden, omdat geen zuiver onderscheid tussen belastingheffing enerzijds en beboeting anderzijds kan worden gemaakt. Er kan namelijk een overlap zijn van de controlesfeer en de boetesfeer. Dit kan ook worden afgeleid uit de memorie van toelichting bij de internetconsultatie van de voorgestelde invoering van een zuiver schuldonderzoek in de Fiscale verzamelwet 2025. De aanleiding daarvoor was de discussie over de grondslag van een zuiver schuldonderzoek als er geen heffingsbelang (meer) is.<sup>813</sup> In die gevallen is heffing en beboeting wél duidelijk van elkaar te onderscheiden, maar in het gros van de gevallen valt belastingheffing en beboeting met elkaar samen. Dat concludeerden ook Heidekamp<sup>814</sup> en Wijsman<sup>815</sup>. De vraag vanaf wannéer sprake is van een criminal charge bij de redelijke termijn blijft dus nog immer onderwerp van discussie.

<sup>806</sup> In sommige situaties kunnen bepaalde art. 6 EVRM rechten ook gelden vóórdat sprake is van een criminal charge (bijv. EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91 (Saunders t. Verenigd Koninkrijk), BNB 1997/254) of als sprake is van een criminal charge in een aanverwante zaak.

<sup>807</sup> EHRM 9 december 1994, 48/1993/443/522, (Schouten en Meldrum t. Nederland), BNB 1995/113.

<sup>808</sup> EHRM 8 juni 1976, 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72 (Engel t. Nederland), NJ 1978, 223.

<sup>809</sup> EHRM 23 november 2006, 73053/01 (Öztürk t. Duitsland), BNB 2007/150.

<sup>810</sup> HR 19 juni 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC8934, HR 7 september 1988, ECLI:NL:HR:1988:BH7334, HR 24 januari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4216.

<sup>811</sup> Internetconsultatie Fiscale verzamelwet 2025, p. 22-23; Nader rapport inzake het wetsvoorstel Fiscale Verzamelwet, 16 september 2024, 2024-0000390283, p. 2-6; A.J.C. Perdaems en J.R.J. Gijsen, 'Schuldonderzoek ook bij de adviseur', *TFB* 2023, nr. 8; K.M.G. Demandt, 'Het zuiver schuldonderzoek bezien in het licht van het nemo tenetur-beginsel: problematisch?', *TFB* 2024, nr. 2.

<sup>812</sup> H.E. Bröring, *De bestuurlijke boete (Mastermonografieën staats- en bestuursrecht)*, Deventer: Kluwer 2005, par. 3.3.3.

<sup>813</sup> Internetconsultatie Fiscale verzamelwet 2025, p. 22-23; Nader rapport inzake het wetsvoorstel Fiscale Verzamelwet, 16 september 2024, 2024-0000390283, p. 2-6; A.J.C. Perdaems en J.R.J. Gijsen, 'Schuldonderzoek ook bij de adviseur', *TFB* 2023, nr. 8; K.M.G. Demandt, 'Het zuiver schuldonderzoek bezien in het licht van het nemo tenetur-beginsel: problematisch?', *TFB* 2024, nr. 2.

<sup>814</sup> A. Heidekamp, *Bewijsrecht in fiscale bestuurlijke boetezaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. 512-513.

<sup>815</sup> L.C.A. Wijsman, *Nemo tenetur in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 275-276.

#### 4. Het aanvangsmoment van de criminal charge volgens het EHRM

Een criminal charge is een autonoom begrip,<sup>816</sup> dat moet worden uitgelegd in het licht van het EVRM en niet op basis van de betekenis ervan in het nationale recht. Het belang van een eerlijk proces in een democratische samenleving bevordert een inhoudelijke, in plaats van een formele, opvatting van het criminal charge-begrip. "It requires the Court to look behind the appearances and examine the realities of the procedure in question".<sup>817</sup>

Volgens het EHRM is sprake van een criminal charge vanaf het moment dat een individu door de betreffende autoriteit officieel op de hoogte wordt gesteld van de beschuldiging dat een strafbaar of beboetbaar feit is gepleegd.<sup>818</sup> Dit is een formele benadering van het (criminal) charge-begrip. Het EHRM hanteert ook een meer materiële benadering waarbij sprake is van een (criminal) charge vanaf het moment waarop de situatie van een individu 'wezenlijk is beïnvloed' door andere maatregelen die de autoriteiten hebben genomen als gevolg van die verdenking.<sup>819</sup> Dit wordt ook wel het beïnvloedingscriterium genoemd.

Naast de officiële aanklacht zijn er andere momenten denkbaar waarop de criminal charge kan aanvangen.<sup>820</sup> Dit kan eerder zijn dan het moment dat de rechter de zaak behandelt, zoals het moment van arrestatie<sup>821</sup> of de datum waarop het vooronderzoek is geopend.<sup>822</sup> Het startpunt kan ook het eerste verhoor van een verdachte zijn<sup>823</sup>, of het verhoor van een persoon die op dat moment nog niet als verdachte is aangemerkt.<sup>824</sup> Een eenduidige lijn is niet te trekken, maar wel is duidelijk dat de feiten en omstandigheden in totaliteit bezien van belang zijn. Zo woog het EHRM in de zaak Zaichenko mee dat de door hem afgelegde verklaringen – toen hij nog geen verdachte was – ertoe hebben geleid dat hij verdachte werd in een strafrechtelijk onderzoek én die verklaringen als bewijs zijn gebezigd. Het controleonderzoek naar Zaichenko had een strafrechtelijke basis, ook al was hij op dat moment (nog) geen verdachte. Dit leidde tot het oordeel dat Zaichenko op die dag 'wezenlijk beïnvloed' was,

<sup>816</sup> EHRM 25 februari 1993, 82/1991/334/407 (*Funke t. Frankrijk*), BNB 1993/350, par. 44.

<sup>817</sup> EHRM 22 oktober 2009, 27207/04 en 15614/05 (*Yankov en Manchev t. Bulgarije*), par. 18.

<sup>818</sup> EHRM 27 februari 1980, 6903/75 (*Deweert t. België*), NJ 1980, 561, par. 46-47.

<sup>819</sup> EHRM 13 september 2016, 50541/08, 50571/08, 50573/08 en 40351/09, (*Ibrahim e.a. t. Verenigd Koninkrijk*), NJ 2017/452, par. 249.

<sup>820</sup> Zie ook A. Zeeman, *Dulden of meewerken? Een onderzoek naar de toepassing van het nemo tenetur-beginsel bij de sfeerovergang van controle naar opsporing*, Gompel & Svacina 2019, par. 5.6.2.

<sup>821</sup> EHRM 12 januari 2012, 16717/05 (*Todorov t. Oekraïne*), par. 83-86.

<sup>822</sup> EHRM 15 juli 1982, 8130/78 (*Eckle t. Duitsland*), par. 73.

<sup>823</sup> EHRM 22 mei 1998, 81/1997/865/1076 (*Hozee t. Nederland*), FED 1998/390, par. 40-46.

<sup>824</sup> EHRM 18 februari 2010, 39660/02 (*Zaichenko t. Rusland*), par. 43.

zodat hij charged was en recht had op rechtsbijstand. Met andere woorden: dat de waarborgen uit art. 6 EVRM reeds van toepassing waren op het moment dat hij werd verhoord, ook al was hij toen nog geen verdachte. In een andere zaak, *Västberga Taxi Aktiebolag*, oordeelde het EHRM dat de belastingplichtige ‘wezenlijk beïnvloed’ was vanaf het moment dat de Belastingdienst bij een controle stelde voornemens te zijn de belastingaangiften te corrigeren en fiscale boetes op te leggen. De belastingplichtige kon nog op dit voornemen reageren, waarna op een later moment de boetes werden opgelegd.<sup>825</sup>

Uit deze rechtspraak volgt dat voor het EHRM naast het moment van de officiële notificatie (een formele benadering) de (criminal) charge ook kan aanvangen als een individu wezenlijk is beïnvloed door de maatregelen die zijn genomen wegens een gerezen verdenking (een materiële benadering). Waar de formele benadering zich kenmerkt door een duidelijke afbakening van het (criminal) charge moment, is er bij het beïnvloedingscriterium geen algemene rechtsregel te geven. Dit hangt nu juist af van de feiten en omstandigheden van de specifieke zaak.

## 5. Het aanvangsmoment van de charge in het nationale belasting- en strafrecht

### 5.1. Het verwachtingscriterium van de Hoge Raad

De Hoge Raad hanteert het verwachtingscriterium voor de start van de criminal charge. Dat is vanaf het moment dat de Belastingdienst jegens een individu een handeling verricht waaraan deze in redelijkheid de verwachting heeft kunnen ontlelen dat de inspecteur een fiscale boete zal opleggen. Als zodanige handeling moet, in elk geval, de kennisgeving van het opleggen van een fiscale boete worden aangemerkt.<sup>826</sup>

Het (voor zover mij bekend) eerste arrest<sup>827</sup> waarin door de (strafkamer van de) Hoge Raad een dergelijk criterium heeft geformuleerd dateert uit 1979: “dat vanwege de Staat jegens de betrokkene een handeling is verricht waaruit deze heeft opgemaakt – en in redelijkheid heeft kunnen opmaken – dat het OM het ernstige voornemen heeft tegen hem een strafvervolging in te stellen en als gevolg daarvan de positie van de betrokkene in belangrijke mate wordt beïnvloed”.<sup>828</sup> Opvallend is dat hierin het beïnvloedingscriterium van het EHRM naar voren komt, terwijl dit in latere rechtspraak niet meer

<sup>825</sup> EHRM 23 juli 2002, 36985/97 (*Västberga Taxi Aktiebolag en Vulic t. Zweden*), BNB 2003/2, par. 9 en 103-104.

<sup>826</sup> HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519, r.o. 3.7, HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006, r.o. 4.2.

<sup>827</sup> Gelijkluidend: A.L. Melai/M.S. Groenhuijsen e.a., art. 424 Sv, aant. 42 (actueel t/m 1 oktober 2006).

<sup>828</sup> HR 22 mei 1979, ECLI:NL:HR:1979:AC6587, NJ 1979, 301, sub H ‘beoordeling van het vijfde middel’, sub e.

wordt herhaald.<sup>829</sup> Wellicht dat in de opvatting van de Hoge Raad de ‘in belangrijke mate beïnvloeding’ voortvloeit (“als gevolg daarvan”) uit de ‘redelijke verwachting’ die iemand heeft en het daarom niet nodig is om aan de ‘wezenlijke beïnvloeding’ te toetsen.

Daarbij toetst de Hoge Raad niet alleen of in redelijkheid de verwachting kon ontstaan, maar ook dat die verwachting is ontstaan.<sup>830</sup> In het ‘kunnen ontstaan’ en ‘zijn ontstaan van de verwachting’ leest Feteris de materiële benadering van de criminal charge uit de rechtspraak van het EHRM, omdat een individu door de charge wel wezenlijk moet zijn beïnvloed.<sup>831</sup> Echter, in de latere rechtspraak van de belastingkamer<sup>832</sup> en de strafkamer<sup>833</sup> wordt ‘alleen’ nog maar getoetst of een handeling is verricht waaraan iemand de verwachting kan ontlelen.<sup>834</sup> Doordat het criterium van de Hoge Raad door de jaren heen is gewijzigd lijkt dit een ander criterium te zijn (geworden) dan het EHRM hanteert.

## 5.2. Het aanvangsmoment van de charge vóór de formele kennisgeving

In fiscale boetezaken is sprake van een criminal charge op het moment dat een kennisgeving wordt gestuurd waarin is opgenomen dat een fiscale boete wordt opgelegd.<sup>835</sup> Een concept-controlerapport<sup>836</sup> of controlerapport<sup>837</sup> kan ook als een dergelijke kennisgeving gelden. Mocht er geen kennisgeving worden verstuurd (zoals het geval is bij verzuimboetes<sup>838</sup>), dan is in elk geval sprake van een criminal charge op het moment dat de boete is opgelegd.<sup>839</sup>

Los van deze (objectief vast te stellen) momenten, zou de criminal charge onder omstandigheden ook kunnen aanvangen bij het verhoor.<sup>840</sup> Het eerste verhoor geldt niet “steeds” als een handeling waaraan een redelijke verwachting kan ontleend<sup>841</sup>, maar dat het verhoor nimmer als beginpunt van een criminal charge kan worden aangemerkt, kan in zijn algemeenheid niet worden aanvaard. Dit hangt nu juist af van

<sup>829</sup> HR 17 februari 1987, ECLI:NL:HR:1987:AC9708, NJ 1987, 951.

<sup>830</sup> HR 17 februari 1987, ECLI:NL:HR:1987:AC9708, NJ 1987, 951.

<sup>831</sup> M.W.C. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*, Deventer: Kluwer 2001, p. 136-137.

<sup>832</sup> HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006, BNB 2005/337, r.o. 4.2.

<sup>833</sup> HR 17 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2578, NJ 2008, 358.

<sup>834</sup> HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:50, BNB 2024/37.

<sup>835</sup> HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519 herhaald in HR 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006.

<sup>836</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 25 juli 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:5116, r.o. 6.2-6.3.

<sup>837</sup> Rechtbank Gelderland 2 juli 2024, ECLI:NL:RBGEL:2024:4051, r.o. 22.

<sup>838</sup> Gerechtshof Amsterdam 17 juli 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:2297.

<sup>839</sup> *Kamerstukken II* 1994/95, 23 470, 8, p. 4.

<sup>840</sup> Zo liet de Hoge Raad het oordeel van het hof in stand dat de redelijke termijn aanvang met het FIOD-verhoor: HR 1 december 1992, ECLI:NL:HR:1992:AB7838, r.o. 5.2.

<sup>841</sup> HR 17 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD2578, NJ 2008, 358, r.o. 3.12.1.

wat de persoon uit het verhoor heeft opgemaakt en in redelijkheid heeft kunnen opmaken. De waardering hiervan is in belangrijke mate voorbehouden aan de feiten-rechter.<sup>842</sup> “De enkele omstandigheid” dat iemand wordt verhoord door de politie, houdt niet in dat de Staat jegens hem een handeling heeft verricht waaraan hij in redelijkheid de verwachting kon ontlelen dat tegen hem een strafvervolgning zou worden ingesteld.<sup>843</sup> Ook niet als tijdens een verhoor de cautie wordt gegeven.<sup>844</sup>

Het door een FIOD-ambtenaar tijdens een FIOD-verhoor zinspelen op het opleggen van een belastingaanslag mét fiscale boete, leidde ook niet tot een redelijke verwachting bij een belastingplichtige dat de inspecteur een boete zou opleggen.<sup>845</sup> Maar het mededelen van de gronden waarop de fiscale boete berust, kan wel door een andere tot de Belastingdienst behorende ambtenaar worden gedaan (zoals een FIOD-ambtenaar), als vervolgens een hiermee strokende beslissing wordt genomen.<sup>846</sup> Dit lijkt volgens Wattel inconsistent, omdat in de ene zaak een mededeling van de FIOD-ambtenaar wél als kennisgeving van de boetegronden in de zin van art. 6 EVRM kwalificeert, maar het zinspelen van een FIOD-ambtenaar op een op te leggen fiscale boete niet als aanvang van de charge kan gelden in de zin van art. 6 EVRM. Het lijkt hem onder omstandigheden ‘heel wel’ mogelijk dat een criminal charge aanvangt met een FIOD-verhoor.<sup>847</sup>

In afwijking van de rechtspraak van de Hoge Raad is door de Belastingdienst in het Handboek Controle opgenomen dat sprake is van een *criminal charge* op het moment dat een belastingplichtige door de FIOD wordt verhoord.<sup>848</sup> Hier is expliciet de FIOD genoemd, zodat niet zal zijn bedoeld op een (boete)verhoor in de zin van art. 5:10a Awb. Wijsman sluit wel expliciet aan bij het art. 5:10a Awb-verhoor en verwijst hiervoor naar de parlementaire geschiedenis. Daarin is opgenomen dat het verhoor veelal de eerste handeling is waaraan de belastingplichtige redelijkerwijs de verwachting kan ontlelen dat een fiscale boete zal worden opgelegd.<sup>849</sup> Ook volgens Heidekamp kan de criminal charge aanvangen bij het afnemen van het (eerste) verhoor.<sup>850</sup> De ruimte om de criminal charge te laten aanvangen vanaf het art. 5:10a Awb-verhoor wordt ook opengelaten in het Handboek Controle. Daarin is namelijk opgenomen dat een kennisgeving van een boete schriftelijk kan plaatsvinden, maar ook uit mondelinge

<sup>842</sup> HR 10 september 1985, ECLI:NL:HR:1985:AC1592, NJ 1986, 494, r.o. 6.2.

<sup>843</sup> HR 9 november 2004, ECLI:NL:HR:2004:AE3050.  
Zie in gelijke zin: HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519, r.o. 3.7.

<sup>844</sup> HR 26 oktober 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC9475.

<sup>845</sup> HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5391.

<sup>846</sup> HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:BH8519.

<sup>847</sup> HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5391 en HR 23 juni 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5391.

<sup>848</sup> Handboek Controle, Belastingdienst, Kennisgroep Vaktechnisch Toezicht, 1 juli 2024, par. 12.7.2, p. 190.

<sup>849</sup> L.C.A. Wijsman, *Nemo tenetur in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 300, onder verwijzing naar *Kamerstukken II* 2003/04, 29 702, nr. 3, p. 94.

<sup>850</sup> A. Heidekamp, *Bewijsrecht in fiscale bestuurlijke boetezaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. 282.

mededelingen kan worden afgeleid (ik lees hierin: bijv. tijdens een verhoor). Maar er hoeft nog geen sprake te zijn van een criminal charge in correspondentie of besprekingen over een eventuele boete. Dit is afhankelijk van het feitencomplex en de gebruikte bewoordingen.<sup>851</sup>

Dat de opvattingen over het aanvangsmoment van een criminal charge niet eensgezind zijn, blijkt ook uit de wisselende feitenrechtspraak. Zo is in lijn met de rechtspraak van de Hoge Raad geoordeeld dat de criminal charge niet aanvangt met het eerste verhoor, maar 'pas' bij de inverzekeringstelling. De vraagstelling bij het verhoor zou niet dusdanig indringend zijn dat een verdachte daaraan een aanstaande strafvervolgning had kunnen afleiden.<sup>852</sup> Maar andersom is er ook rechtspraak waarbij voor de aanvang van een criminal charge wél wordt aangesloten bij het eerste verhoor<sup>853</sup> of het geven van de cautie.<sup>854</sup>

Het voorgaande afwegend lijkt het vertrekpunt te zijn dat – in elk geval – de criminal charge aanvangt op het moment dat de fiscale boete wordt aangekondigd, ongeacht of dat een (concept-)controlerapport of een kennisgeving van de gronden van de boete is. In specifieke gevallen zou de criminal charge ook eerder kunnen aanvangen, maar getoetst moet worden aan het verwachtingscriterium. Over de uitkomst daarvan is de rechtspraak wisselend.

## 6. Ten slotte

Het aanvangsmoment van een criminal charge kan niet strak afgebakend worden, omdat er ruimte moet bestaan om te kunnen inspelen op de feiten en omstandigheden van het geval. Eén aanvangsmoment kan in fiscale boetezaken wel met zekerheid worden afgebakend: de kennisgeving van de boete. De rechtspraak van de Hoge Raad is hierbij in lijn met de rechtspraak van het EHRM. Dit aanvangsmoment lijkt ook voor zich te spreken: vanaf het moment dat aan de belastingplichtige wordt medegedeeld dat een boete wordt opgelegd, is sprake van een criminal charge.

<sup>851</sup> Handboek Controle, Belastingdienst, Kennisgroep Vaktechnisch Toezicht, 1 juli 2024, par. 12.7.2, p. 190-191.

<sup>852</sup> Rechtbank Oost-Brabant 15 juni 2022, ECLI:NL:RBOBR:2022:2647.

<sup>853</sup> Gerechtshof 's-Hertogenbosch 17 mei 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:1717; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 11 juli 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:4218.

<sup>854</sup> Rechtbank Den Haag 14 mei 2021, ECLI:NL:RBDHA:2021:5495.

Het is diffuser vanaf welk moment vóór die kennisgeving van de boete een criminal charge kan aanvangen. Er tekenen zich hierbij – zoals al eerder door Schalken<sup>855</sup> en Wijsman<sup>856</sup> is geconstateerd – significante verschillen af tussen de Hoge Raad met het verwachtingscriterium enerzijds en het EHRM met het beïnvloedingscriterium anderzijds. De Hoge Raad hanteert een meer geobjectiveerde benadering: dát sprake is van een verhoor betekent nog niet dat er een redelijke verwachting is dat een strafvervolgning wordt ingesteld. In die gevallen is er dan nog geen sprake van een criminal charge, dus een belastingplichtige kan zich niet beroepen op de redelijke termijn uit art. 6 EVRM. De benadering van het EHRM is ruimer en biedt meer ruimte voor een subjectieve invulling: wanneer is de situatie van de persoon wezenlijk beïnvloed? Of zoals Corstens het stelt: “of je de pineut bent”.<sup>857</sup> Dit moment kan eerder in de tijd gelegen zijn dan het geval is bij het verwachtingscriterium.

Nu wordt in fiscale boetezaken aangesloten bij de kennisgeving van de boete voor de start van de redelijke termijn. In fiscale boetezaken zou in mijn optiek het boeteverhoor (onder omstandigheden) ook als criminal charge kunnen gelden vanaf welk moment de spreekwoordelijke ‘klok gaat lopen’. In de rechtspraak zie ik een dergelijk standpunt nog niet terugkomen, in situaties waarbij sprake was van een boeteverhoor.<sup>858</sup> De rechtspraak van de Hoge Raad laat in mijn beleving de ruimte om bij het moment van boeteverhoor aan te knopen, omdat in 1993 is geoordeeld dat ‘in ieder geval’ de criminal charge aanvangt op het moment van de kennisgeving. Dat zou dus ook op een eerder moment kunnen zijn. Zeker ook als het beïnvloedingscriterium van het EHRM wordt toegepast. Dat zou concreet betekenen dat, onder omstandigheden, gesteld kan worden dat de redelijke termijn uit art. 6, lid 1 EVRM bij een fiscale boete bijv. kan aanvangen bij het boeteverhoor. Gelet op de ontwikkelingen rondom het invoeren van een zuiver schuldonderzoek en de daardoor ontstane aandacht in fiscalibus voor het boeteverhoor, gaat zich het voorgaande vermoedelijk in de komende jaren in de rechtspraak uitkristalliseren.

<sup>855</sup> Annotatie T.M. Schalken bij HR 11 mei 1993, ECLI:NL:HR:1993:AC2017, NJ 1994/142, par. 4.

<sup>856</sup> L.C.A. Wijsman, *Nemo tenetur in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 15.4.2.3.1, p. 293.

<sup>857</sup> HR 26 oktober 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC9475, NJ 1994, 629, m.nt. G.J.M. Corstens.

<sup>858</sup> Bijv. in een zaak waar sprake was van een boeteverhoor, maar de belastingplichtige zelf het standpunt innam dat de redelijke termijn startte op het moment van de kennisgeving van de boete: Rechtbank Gelderland 22 maart 2023, ECLI:NL:RBGEL:2023:1526, r.o. 35-36.



# Mr. J. Kanters

## Het ambtelijk selectieverzuim

*Mr. J. (Jelle) Kanters*

*De auteur is werkzaam als docent-onderzoeker bij Tilburg University.*

De Belastingdienst gebruikt algoritmes om zijn controlecapaciteit efficiënt in te zetten. Deze algoritmes selecteren de meest risicovolle aangiftes voor een controle, terwijl de rest geautomatiseerd wordt afgedaan. In dit essay bespreek ik de gevolgen van deze risicoselectie door de Belastingdienst voor de mogelijkheid om later een navorderingsaanslag op te leggen.

### 1. Inleiding

Bij aanslagbelastingen formaliseert de inspecteur de belastingschuld door middel van een aanslag waarbij hij zich kan baseren op de door de belastingplichtige ingediende aangifte. Als de aanslag achteraf onjuist blijkt of ten onrechte achterwege is gelaten, kan de inspecteur de te weinig geheven belasting navorderen. Behoudens enkele specifieke uitzonderingen, is navordering enkel mogelijk in het geval van een nieuw feit of wanneer de aanslag een kenbare fout bevat.

Over de jaren is het aantal belastingplichtigen en de complexiteit van de aanslagenbelastingen sterk gegroeid. De Belastingdienst ontving in 2024 naar verwachting circa 31 miljoen aangiftes waarvan een groot deel met een aanslag beantwoord moet worden.<sup>859</sup> Daarom houdt de Belastingdienst risicogericht toezicht, hetgeen betekent dat alleen risicovolle aangiftes daadwerkelijk door een inspecteur worden beoordeeld. De rest van de aangiftes wordt overgenomen in aanslagen zonder tussenkomst van een ambtenaar, inclusief de eventueel daarin door de belastingplichtige gemaakte fouten.

<sup>859</sup> Jaarplan Belastingdienst 2024, *Kamerstukken II* 2023/24, 31 066, nr. 1327, bijlage 1121711.

In deze bijdrage onderzoek ik de mogelijkheid van de Belastingdienst om in dergelijke gevallen een navorderingsaanslag op te leggen.<sup>860</sup> Na een uiteenzetting van de praktijk van risicoselectie (par. 2) en de leer van het ambtelijk verzuim (par. 3) analyseer ik aan de hand van twee arresten van de Hoge Raad in hoeverre het gebruik van risicoselectie invloed heeft op de navorderingsbevoegdheid (par. 4 en 5). Vervolgens geef ik een analyse van deze jurisprudentie en wat dit betekent voor de rechtsbescherming van belastingplichtigen (par. 6 en 7). Ik sluit af met een conclusie in par. 8.

## 2. Risicoselectie door de Belastingdienst

Wanneer een aangifte inkomstenbelasting bij de Belastingdienst binnenkomt, wordt deze onderworpen aan twee controlemechanismen.<sup>861</sup> Na een analyse aan 'de Poort' (met name gericht op voorlopige aanslagen en teruggaven) komen de aangiftes in het Aanslagen Beheer Systeem (ABS). In ABS controleren 'selectiemodules' op allerlei risico's waarmee rekening gehouden moet worden in de aanslagregeling. De vondst van een dergelijk risico leidt tot 'uitworp' van de aangifte uit het geautomatiseerde proces. De aangifte wordt dan aangehouden voor onderzoek en niet automatisch overgenomen in de aanslag (hetgeen gebeurt met alle niet uitgeworpen aangiftes). De selectiemodule geeft een 'uitworpbevestiging' mee aan de controleur: de reden waarom de aangifte is uitgeworpen.

Selectiemodules zijn opgebouwd uit een aantal zogenoemde 'selectieregels'. Dit zijn algoritmen die op basis van vooraf bepaalde criteria bepalen of een risico aanwezig is. Een denkbeeldig voorbeeld: de aftrekbare giften bedragen meer dan 10% van het verzamelinkomen. Indien een aangifte deze norm overschrijdt, is die in principe onjuist gelet op het wettelijk maximum van 10% van het verzamelinkomen (art. 6.39 Wet IB 2001). De meeste fouten zullen echter niet zo duidelijk signaleerd kunnen worden op basis van de bij de Belastingdienst bekende informatie. Wel kan informatie in de aangifte wijzen op een potentiële fout. Zo duidt een structureel negatief resultaat uit onderneming mogelijk op het ontbreken van een redelijke winstverwachting, zodat geen sprake is van een objectieve onderneming in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 en dus geen recht bestaat op ondernemersfaciliteiten.

<sup>860</sup> Delen van het onderzoek voor deze bijdrage zijn ontleend aan mijn masterscriptie. Zie J. Kanter, *Selectie op wiens risico?*, masterscriptie Tilburg University 2021, online te raadplegen op: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=156330>.

<sup>861</sup> Zie onder andere het rapport 'Datagedreven selectie van aangiften door de Belastingdienst', bijlage bij *Kamerstukken II* 2018/19, 31 066, nr. 488, het rapport 'Onderzoek Query's aan de Poort' van PwC, bijlage bij *Kamerstukken II* 2021/22, 31 066, nr. 992 en een interne fact sheet van de Belastingdienst d.d. 21 december 2020, online te raadplegen via <https://informatiepuntkinderopvangtoeslag.rijksoverheid.nl/publicaties/a19575b81fc96dbcea86ab0cdcfe308c/1080391868549pdfpdf.pdf>.

Om begrijpelijke redenen wordt niet bekendgemaakt welke selectieregels de Belastingdienst precies heeft en op welke criteria wordt geselecteerd.<sup>862</sup> Bovendien wordt de belastingplichtige niet actief geïnformeerd over de uitworp van diens aangifte. Een uitworp komt op zijn vroegst achteraf aan het licht wanneer de belastingplichtige in bezwaar gaat tegen de (navorderings)aanslag en inzage krijgt in de op het bezwaar betrekking hebbende stukken. Eventuele uitworpbeweringen staan vermeld in het dossier.<sup>863</sup>

Uit onderzoek met een steekproef als controlegroep blijkt dat de risicogerichte aanpak effectief is in het opsporen van risico's.<sup>864</sup> De uitworp is echter dermate omvangrijk dat de Belastingdienst onvoldoende capaciteit heeft om alle uitgeworpen aangiftes te controleren. Dit zorgt ervoor dat sommige risicovolle (potentieel foutieve) aangiftes alsnog worden overgenomen in de aanslag.

### 3. Navordering en het ambtelijk verzuim

Als de inspecteur constateert dat bij het vaststellen van de aanslag een fout is gemaakt, kan hij deze corrigeren door middel van een navorderingsaanslag in de zin van art. 16 AWR.<sup>865</sup> Dit is in het belang van de rechtsgelijkheid omdat iedereen (uiteindelijk) de door de wet verschuldigde belasting dient te betalen. Tegenover dit beginsel staat de rechtszekerheid van de burger, die mag vertrouwen op de juistheid van de door de inspecteur vastgestelde aanslag.<sup>866</sup> De afweging van deze tegenstrijdige belangen heeft geleid tot het nieuw-feitvereiste. Dit houdt in dat de inspecteur een navorderingsaanslag moet baseren op enig nieuw feit, zijnde een feit dat hem bij het opleggen van de aanslag niet bekend was noch redelijkerwijs bekend had kunnen zijn. Het nieuw-feitvereiste borgt een zorgvuldige aanslagregeling en beschermt de belastingplichtige die te goeder trouw zijn aangifte indient en vertrouwt op de (overeenkomstig) vastgestelde aanslag. Het vereiste geldt dan ook niet voor zover de belastingplichtige te kwader trouw heeft gehandeld.

In het criterium dat het feit de inspecteur redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, schuilt tevens een norm voor een redelijk zorgvuldige aanslagregeling. Volgens de Hoge Raad mag de inspecteur in beginsel uitgaan van de juistheid van de aangifte. De inspecteur heeft echter een onderzoeksplicht wanneer hij, op basis van een redelijke

<sup>862</sup> Zie bijvoorbeeld *Kamerstukken II* 2018/19, 31 066, nr. 456, p. 3. Overigens vermeldt de Belastingdienst in haar jaarplannen wel een aantal thema's die in enig jaar bijzondere aandacht krijgen. Zie bijvoorbeeld *Jaarplan Belastingdienst 2024, Kamerstukken II* 2023/24, 31 066, nr. 1327, bijlage II21711, p. 19.

<sup>863</sup> Zie bijvoorbeeld HR 18 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379, r.o. 2.4.

<sup>864</sup> Algemene rekenkamer (2016), *Handhavingsbeleid Belastingdienst*, p. 21.

<sup>865</sup> De foutenleer en interne compensatie blijven buiten beschouwing.

<sup>866</sup> J.L.M. Gribnau, 'Navordering als resultaat van geschreven en ongeschreven recht', *WFR* 1997/1377.

kennisname van de aangifte en het dossier van de belastingplichtige, in redelijkheid behoort te twifelen aan de juistheid van de aangifte.<sup>867</sup> Zelfs indien de inspecteur een redelijke twijfel heeft, mag hij onderzoek achterwege laten wanneer een niet onwaarschijnlijke kans bestaat dat de aangifte juist is. Met andere woorden: als de aangifte juist kan zijn, bestaat geen onderzoeksplicht.<sup>868</sup> Feiten waarvoor de inspecteur een onderzoeksplicht heeft, kunnen daarna geen nieuw feit meer zijn.<sup>869</sup> Als de inspecteur onderzoek nalaat of de fout tijdens een controle over het hoofd ziet, begaat hij een ambtelijk verzuim en verliest hij de bevoegdheid om later een navorderingsaanslag op te leggen.

Bij het ontbreken van een nieuw feit, moet de inspecteur terugvallen op een bijzondere navorderingsgrond. Met name de kenbare fout van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR is relevant. Deze per 1 januari 2010 ingevoerde uitzondering geldt voor fouten die voor de belastingplichtige bij het ontvangen van de aanslag aanstonds kenbaar moeten zijn geweest. De wetgever heeft hierbij mede het oog gehad op fouten als gevolg van de werkwijze van de Belastingdienst, zoals wanneer een aangifte ten onrechte geautomatiseerd wordt overgenomen.<sup>870</sup> Overigens is geen sprake van een kenbare fout als de fout is gelegen in een onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten of het recht.<sup>871</sup> Dergelijke 'beoordelingsfouten' kunnen nimmer via navordering worden hersteld. Deze kwalificatie stond ook centraal in het eerste arrest van de Hoge Raad over de gevolgen van risicoselectie.

#### 4. Controle van samenhangende posten

De Hoge Raad heeft met zijn arrest van 15 juni 2018 de ogen van de fiscale praktijk geopend voor de formele gevolgen van risicoselectie.<sup>872</sup> In de betreffende zaak was de aangifte uitgeworpen in verband met een mogelijk onjuist geclaimde ondernemersaftrek. De inspecteur constateerde dat geen sprake was van een onderneming en corrigeerde de ondernemersaftrek. Later bleek dat ook de inkomensafhankelijke combinatiekorting ("iack") onterecht was opgevoerd. Het aangifteprogramma van de Belastingdienst had deze faciliteit automatisch toegepast als gevolg van het recht op de zelfstandigenaftrek. De inspecteur die de zelfstandigenaftrek corrigeerde, had echter geen acht geslagen op de gevolgen van deze correctie voor de iack.

<sup>867</sup> Zie onder andere HR 16 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9082.

<sup>868</sup> E.B. Pechler, noot bij HR 16 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9082, BNB 2010/227.

<sup>869</sup> Behoudens toepassing van art. 16, lid 8, AWR inzake DAC6 meldingen.

<sup>870</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 24-26.

<sup>871</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 25. Zie ook HR 14 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1203.

<sup>872</sup> HR 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797.

Het hof oordeelde dat de inspecteur niet kon navorderen omdat hij bij het vaststellen van de primitieve aanslag een ambtelijk verzuim had begaan, dat moest worden aangemerkt als beoordelingsfout.<sup>873</sup> De Staatssecretaris meende dat geen sprake kon zijn van een beoordelingsfout, nu geen expliciete beoordeling van de iack heeft plaatsgevonden. De Hoge Raad oordeelde echter overeenkomstig de conclusie van A-G IJzerman, dat tevens sprake kan zijn van een beoordelingsfout ten aanzien van een onderdeel van de aangifte dat feitelijk niet is beoordeeld. De A-G sprak in zijn conclusie van een normatieve vraag of een bepaalde situatie aanleiding had moeten geven tot deze beoordeling.<sup>874</sup>

De Hoge Raad overwoog dat een behoorlijke taakvervulling voor de inspecteur meebrengt dat niet alleen de uitgeworpen ondernemersaftrek wordt onderzocht, maar ook dat direct daarmee verband houdende posten, zoals de iack, worden getoetst (r.o. 2.3.3). Deze fout is daarom inderdaad een beoordelingsfout, die niet als kenbare fout kan worden hersteld (r.o. 2.3.4).

Door lagere rechters<sup>875</sup> en A-G Niessen<sup>876</sup> werd uit dit arrest afgeleid dat een uitworpreden altijd onderzocht dient te worden. Deze regel zou impliciet volgen uit de hiervoor besproken overweging van de Hoge Raad, dat de uitworp aanleiding geeft tot onderzoek dat niet beperkt mag blijven tot de uitworpreden zelf en dat ook direct verband houdende posten getoetst moeten worden. Aangezien deze verplichting verder gaat dan het onderzoek naar de uitworpreden zelf, zou de Hoge Raad ook bedoeld hebben dat ten aanzien van de uitworpreden een zelfstandige onderzoeksplicht bestaat. De Hoge Raad wijst deze interpretatie echter af in het hierna te bespreken arrest van 18 maart 2022.

## 5. De niet gecontroleerde uitworp

In de zaak die aanleiding gaf voor het arrest van de Hoge Raad van 18 maart 2022,<sup>877</sup> voldeed de aangifte inkomstenbelasting 2012 van de belastingplichtige aan de criteria van twee selectieregels: “hoog negatief saldo TBS vermogensbestanddelen” en “beoordeel hoog TBS-verlies”. De betreffende selectieregels waren uitgeschakeld in verband met een capaciteitstekort bij de Belastingdienst. De aanslag werd daarom

<sup>873</sup> Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 7 maart 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:2186, r.o. 4.5.

<sup>874</sup> Conclusie A-G IJzerman, ECLI:NL:PHR:2018:180 bij HR 14 juli 2018, ECLI:NL:HR:2018:1203 onderdeel 5.7.

<sup>875</sup> Onder andere Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 29 december 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:10815 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch 29 juni 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:2006.

<sup>876</sup> Conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2020:1121 bij HR 22 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379.

<sup>877</sup> HR 18 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379.

overeenkomstig de aangifte vastgesteld. Naar aanleiding van de correctie van een latere aangifte, ontdekte de inspecteur dat de aanslag 2012 dezelfde correctie behoefde en stelde een navorderingsaanslag over 2012 vast. In zijn conclusie stelde A-G Niessen dat uit het arrest van 15 juni 2018 volgt dat sprake is van een ambtelijk verzuim en beoordelingsfout omdat de inspecteur heeft nagelaten de uitworpredenen inzake de tbs-regeling te onderzoeken. Daarmee viel het doek voor de navorderingsaanslag.

De Hoge Raad oordeelt anders en overweegt dat hij met het arrest van 15 juni 2018 niet heeft bedoeld dat de uitworp altijd leidt tot een onderzoeksplicht voor de uitworpredenen zelf. Hij toetst alleen aan de hiervoor in par. 3 beschreven standaardformule over de redelijke twijfel en laat het oordeel van het hof in stand, dat in deze casus een niet onwaarschijnlijke kans bestaat dat de aangifte juist is. Deze leer geldt “ongeacht of de aangifte op grond van vooraf vastgestelde criteria (‘uitworpredenen’) in aanmerking komt voor nader onderzoek, en ook ongeacht of dat nadere onderzoek van de aangifte plaatsvindt” (r.o. 4.2.2).

## 6. Beschouwing jurisprudentie

Uit het arrest van 18 maart 2022 blijkt dat het nalaten van onderzoek naar een uitgeworpen aangifte geen beoordelingsfout oplevert. De Hoge Raad gaat echter nog een stap verder: in de in par. 5 geciteerde passage oordeelt hij expliciet dat risicoselectie geen rol speelt bij de beoordeling van het ambtelijk verzuim. Dit is enigszins verrassend gelet op het eerdere arrest, waarin de Hoge Raad oordeelde dat het onderzoek van de inspecteur niet beperkt mag blijven tot de uitworpredenen zelf.

De ogenschijnlijke tegenstrijdigheid van deze oordelen betekent mijns inziens dat de Hoge Raad met zijn oordeel van 15 juni 2018 geen rechtsregel heeft gesteld inzake de gevolgen van risicoselectie als zodanig. De fout van de inspecteur was in die zaak het nalaten een post te controleren die het lot deelt van een andere post die gelijktijdig gecontroleerd en (wel) gecorrigeerd werd. Dit is een ambtelijk verzuim, aangezien de inspecteur in redelijkheid had moeten twijfelen aan de iack. Het is tevens een beoordelingsfout omdat een correctie van de ondernemersaftrek in feite tevens een oordeel inhoudt over de iack. In deze uitleg van het arrest speelt de risicoselectie geen rol en heeft het arrest eigenlijk alleen betekenis voor rechtsvragen over de kenbare fout en het begrip ‘beoordelingsfout’. Dit verklaart waarom de Hoge Raad in het arrest van 18 maart 2022 op geen enkele manier leunt op zijn eerdere arrest en juist teruggrijpt op zijn vaste jurisprudentie over het redelijke-twijfelcriterium.

Als de Hoge Raad met het arrest van 15 juni 2018 tevens had bedoeld dat de uitworpredenen zelf ook altijd onderzocht moet worden en dat anders sprake is van een beoordelingsfout, was hij overigens rechtstreeks ingegaan tegen de duidelijke bedoeling van de wetgever met art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR. Reeds om deze reden meen ik dat de Hoge Raad zo ver nooit heeft willen gaan.

De besproken jurisprudentie betekent volgens mij dat het redelijke-twijfelcriterium wordt geobjectiveerd: het criterium geldt ongeacht de uitkomsten van de risicoselectie en ongeacht de gevolgen die de inspecteur aan die uitkomsten heeft verbonden. Het is niet de selectieregel die een feit tot een relevant risico maakt. Het redelijke-twijfelcriterium gaat veeleer over een bepaalde ondergrens van risico die aan de fout of de onderliggende feiten kleeft. Het criterium eist dat het onderzoek van de inspecteur ten minste dergelijke fouten vangt. Alles onder die grens kan in elk geval niet met een beroep op een nieuw feit worden nagevorderd.

Een bezwaar tegen dit oordeel is dat de Belastingdienst daardoor de vrije hand heeft in het inrichten van de risicoselectie. De fiscus kan selectieregels naar believen in- en uitschakelen zonder een ambtelijk verzuim te riskeren. Door selectieregels eens in de vijf jaar in te schakelen, valt niets tussen wal en schip: bij een correctie kan immers meteen naar de vier voorafgaande jaren worden gekeken. Een paradox: de controle wordt oppervlakkiger maar leidt juist minder snel tot een ambtelijk verzuim.

Parallel aan deze ontwikkeling geldt voor de inkomstenbelasting dat het aangifte-formulier moeilijker controleerbaar is geworden met de komst van de elektronische aangifte. Het toevoegen van bijlagen is niet meer mogelijk waardoor de inspecteur niet op basis van de aangifte kan controleren of de opgegeven bedragen juist zijn. Deze door de Belastingdienst ingevoerde aanpassing, hoe begrijpelijk ook, versterkt de hiervoor besproken paradox aangezien in meer gevallen een niet onwaarschijnlijke kans bestaat dat de aangifte juist is. Zodoende zorgt de praktijk van risicoselectie voor een verschuiving van de balans tussen rechtshandhaving (rechtsgelijkheid) en rechtsbescherming (rechtszekerheid) zonder tussenkomst van de wetgever.<sup>878</sup> Onder-tussen heeft de wetgever ook niet stilgezeten en met de kenbare fout een vangnet geïntroduceerd voor die keren dat de inspecteur wel door het ijs zakt.

## **7. Moet risicoselectie gevolgen hebben voor het ambtelijk verzuim?**

Had de Hoge Raad anders moeten oordelen over de gevolgen van risicoselectie? Ruime navorderingsmogelijkheden dienen het belang van de schatkist en daarmee van ons allemaal. Het is mijns inziens echter rechtstatelijk onverantwoord om de balans tussen de belangen van de schatkist en van de individuele belastingplichtige al te ver te verschuiven vanaf de door de wetgever opgestelde kaders.

Het is de Belastingdienst die bepaalt dat een combinatie van feiten leidt tot een risico-indicatie die door een mens moet worden opgevolgd. De resulterende selectieregels

<sup>878</sup> De wetgever heeft deze balans ook verschoven met de introductie van de kenbare fout maar die uitzondering staat los van de vraag of sprake is van een ambtelijk verzuim.

kunnen allerhande vormen en maten aannemen. Deze variëteit vertaalt zich ook naar de kwaliteit van de uitworp: een selectieregel die controleert of iemand meer giften-aftrek claimt dan het wettelijk maximum is trefzekerder dan de selectieregel die signaleert dat een 'ondernemer' al tien jaar verlies lijdt en mogelijk geen ondernemer is. In het eerste geval is onmiskenbaar sprake van een onjuiste aangifte, terwijl bij de tweede uitworp nader onderzoek nodig is.

Tegelijkertijd worden (potentieel) honderden<sup>879</sup> selectieregels op een aangifte afgevuurd, waarbij een totaalbeeld over de aangifte ontstaat dat naar verwachting beter is dan dat van een controleur die de aangifte aan het vereiste summiere onderzoek onderwerpt. Als de inspecteur 'van vlees en bloed' net zo grondig naar de aangifte kijkt en een fout mist, zouden we dat een ambtelijk verzuim (en zelfs een beoordelingsfout) noemen. In plaats daarvan kan de inspecteur het achterwege laten van onderzoek rechtvaardigen met de niet onwaarschijnlijke kans dat de aangifte juist was, tenzij sprake is van een zo duidelijke fout dat deze uitzondering niet opgaat. Het realiteitsgehalte van de niet onwaarschijnlijke kans schiet mijns inziens tekort wanneer niemand de aangifte daadwerkelijk heeft onderzocht. Het is namelijk niet zo dat het risico welbewust terzijde wordt geschoven: het bestaan van een niet onwaarschijnlijke kans wordt pas onderzocht wanneer de belastingplichtige zich na een navorderingsaanslag beroept op het ontbreken van een nieuw feit. De uitworp is hier vermoedelijk ook niet op ingesteld: selectieregels zoeken naar een risico en niet naar een ontlastende verklaring. We kunnen veilig aannemen dat geen selectieregel bestaat met als uitworpreden "mogelijk geen onderneming in de zin van art. 3.4 Wet IB 2001 door vijf jaar op rij verliezen onderneming, maar dat gebeurt wel vaker bij ondernemingen in deze branche".

Uit het voorgaande volgt mijns inziens dat het toetsingskader voor het ambtelijk verzuim door de praktijk van geautomatiseerde risicoselectie veel van zijn betekenis verliest. Gecombineerd met het gegeven dat de digitale aangifte diepgang ontbeert, bestaat volgens mij voor vrijwel alle risico's een niet onwaarschijnlijke kans dat de aangifte juist is. Dit alles leidt mij tot de conclusie dat een (fundamentele) herbezinning van de jurisprudentie over het ambtelijk verzuim geboden is.

Eerder heb ik bepleit om het negeren van een uitworp onder omstandigheden te kwalificeren als een ambtelijk verzuim.<sup>880</sup> Ik voel mij gesterkt in dit betoog door het (na mijn eerdere onderzoek gepubliceerde) arrest van 18 maart 2022. Daarbij is het evenwel redelijk om onderscheid te maken tussen selectieregels die meer en minder trefzeker zijn. De aard van een uitworpreden kan meebrengen dat het onwaarschijnlijk is dat de aangifte juist is. De uitzondering van de niet onwaarschijnlijke kans kan in

<sup>879</sup> Mijn schatting is dat voor de inkomstenbelasting tussen de honderd en duizend selectieregels bestaan gelet op de mogelijkheden voor selectieregels en de hoeveelheid toetsbare gegevens.

<sup>880</sup> J. Kanters, *Selectie op wiens risico?*, masterscriptie Tilburg University 2021, onderdeel 4.3.4.

dat geval niet worden toegepast. Blijft onderzoek na uitworp achterwege, dan is dat een ambtelijk verzuim. Vergeet niet: zelfs in dat geval kan mogelijk (en in voor de schatkist kostbare gevallen steeds)<sup>881</sup> worden nagevorderd met een beroep op de kenbare fout. De daarbij behorende kortere navorderingstermijn van twee jaar na de aanslag brengt de belangen van de belastingplichtige en Belastingdienst weer enigszins in balans.

Een andere aanpak is om het criterium van de niet onwaarschijnlijke kans te toetsen op basis van de kennis van de inspecteur ten tijde van de aanslagregeling. Daarmee bedoel ik dat de keuze om een uitworpreden te negeren moet worden gemaakt ten tijde van het opleggen van de aanslag aan de hand van enige indicatie van een niet-onwaarschijnlijke kans dat de aangifte juist is. Deze indicatie kan bijvoorbeeld worden ontleend aan de aard van de selectieregel (weinig trefzeker), aan andere informatie uit het dossier (contra-indicaties) of uit een (oppervlakkige) controle door een ambtenaar.

## 8. Conclusie

De Hoge Raad verbindt geen gevolgen aan de praktijk van risicoselectie ten aanzien van de navorderingsbevoegdheid van de inspecteur. Hiervoor heb ik laten zien dat hij daarin ook een andere keuze had kunnen maken.

De jurisprudentie van de Hoge Raad over de niet onwaarschijnlijke kans en de praktijk van risicoselectie door de Belastingdienst hebben de balans van de beginselen van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid verschoven. Door deze praktijk kan de belastingplichtige veel minder zekerheid aan een aanslag ontleenen, terwijl de mogelijkheden voor navordering alleen maar zijn toegenomen. Ik nodig de Hoge Raad daarom uit om zijn jurisprudentie te herzien en de door de wetgever bepaalde balans te herstellen, mede gelet op het vangnet van de kenbare fout dat ter compensatie een kortere navorderingstermijn kent.

In par. 7 heb ik daartoe een aantal voorstellen gedaan in de invloedssfeer van de Hoge Raad. Overigens kunnen ook de andere overheids machten bijdragen aan een oplossing. Zo werkt het Ministerie van Financiën onder de projectnaam Direct Aanpassen aan een herbezinning op de systematiek van de navorderings- en naheffingsaanslag.<sup>882</sup> Hoewel niet louter jubelend op dit project wordt gereageerd,<sup>883</sup> is het zonder meer positief dat de rechtsbescherming bij fiscale correcties meer in de belangstelling komt te staan.

<sup>881</sup> Gelet op de fictie van kenbaarheid in art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR.

<sup>882</sup> *Kamerstukken II 2023/24*, 31 066, nr. 1354. Het project is in het voorjaar van 2024 in pre-consultatie gegaan. Zie <https://www.internetconsultatie.nl/directaanpassen/b1>.

<sup>883</sup> Zie onder andere A.J.C. Perdaems, 'Nieuw aanslagstelsel direct aanpassen: de fiscus de lusten, de burger de lasten', *NTFR 2024/806*, F.A.C. den Ouden, 'De beleidsrichting direct aanpassen: een paard van Troje?', *NLF-W 2024/29* en J. Kanter, 'Effectieve rechtsbescherming uit eigen doos', *TFB 2024/45*.



Mr. L.H.C. Mengelers

# Een Unierechtelijk dwaalspoor in de rechtspraak over niet-ingezeten beleggingsfondsen

*Mr. L.H.C. (Luc) Mengelers*

*De auteur is werkzaam als Associate bij Lubbers, Boer & Douma.*

De Hoge Raad heeft de afgelopen jaren verschillende keren arrest gewezen over de teruggaaf, dan wel verrekening van Nederlandse dividendbelasting bij niet-ingezeten beleggingsfondsen. De vraag is echter of de Hoge Raad in deze arresten het Unierecht op een juiste wijze heeft toegepast. Deze vraag is wederom actueel geworden door de recent door de Europese Commissie gestarte inbreukprocedure inzake de afdrachtsvermindering binnen de Nederlandse dividendbelasting.

## 1. Inleiding

Op 25 juli 2024 heeft de Europese Commissie in een persbericht medegedeeld een inbreukprocedure te starten tegen Nederland vanwege strijdigheid van de afdrachtvermindering van art. 11a Wet DB 1965 met het Unierecht.<sup>884</sup> Minder dan twee maanden na dit persbericht oordeelt de Hoge Raad echter dat de afdrachtvermindering in overeenstemming is met het Unierecht.<sup>885</sup> De afwijkende visie van de Europese Commissie werpt dan ook de vraag op of het eerdergenoemde arrest van de Hoge Raad berust op een juiste uitleg van het Unierecht.

In deze bijdrage besteed ik aandacht aan de vraag of de jurisprudentie van de Hoge Raad over de toepassing van de afdrachtvermindering, dan wel de daaraan voorafgaande teruggaafregeling, bij niet-ingezeten beleggingsfondsen in overeenstemming is met de Unierechtelijke vrije verkeer van kapitaal (art. 63 VwEU) zoals uitgelegd door het Hof van Justitie. In par. 2 geef ik een uiteenzetting van de werking en de achtergrond van de teruggaafregeling en de afdrachtvermindering. In par. 3 geef

<sup>884</sup> Zie [ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/inf\\_24\\_3228](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/inf_24_3228).

<sup>885</sup> HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176.

ik een overzicht van de relevante jurisprudentie van de Hoge Raad. In par. 4 reflecteer ik vanuit de jurisprudentie van het Hof van Justitie op de jurisprudentie van de Hoge Raad. In par. 5 geef ik op basis van de bevindingen uit de vorige onderdelen een oplossingsrichting om de jurisprudentie van de Hoge Raad meer in lijn te brengen met de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Ik besluit deze bijdrage met een conclusie in par. 6.

## 2. De afdrachtvermindering en de teruggaafregeling

Vanaf 1 januari 2008 kan een fiscale beleggingsinstelling (hierna: fbi) gebruik maken van de afdrachtvermindering van art. 11a Wet DB 1965 ter verrekening van de ten laste van haar geheven Nederlandse en buitenlandse bronheffing op dividenden. De afdrachtvermindering vormt de opvolger van de tot 1 januari 2008 geldende teruggaafregeling van het toenmalige art. 10, lid 2, Wet DB 1965. Beide faciliteiten beogen economisch dubbele belastingheffing te voorkomen.

### a. Teruggaafregeling

Tot 1 januari 2008 bood het toenmalige art. 10, lid 2, Wet DB 1965 een fbi als bedoeld in art. 28 Wet VpB 1969 de mogelijkheid te verzoeken om een teruggaaf van de ten laste van haar geheven Nederlandse en buitenlandse bronheffingen op dividenden. Door deze faciliteit was het voor de fbi mogelijk om direct een teruggaaf van dergelijke bronheffingen te ontvangen. Voor de invoering van de teruggaafregeling was een teruggaaf slechts mogelijk door de geheven bronheffingen als voorheffing te verrekenen in de aangifte vennootschapsbelasting.<sup>886</sup> In het SEO-evaluatie-rapport van juni 2022<sup>887</sup> wordt het creëren van een gelijke fiscale behandeling tussen individueel en collectief beleggen door het voorkomen van economisch dubbele belastingheffing – zijnde zowel een heffing op het niveau van het beleggingsfonds, als een heffing op het niveau van de participant – bij collectief beleggen genoemd als een van de hoofddoelen van het fbi-regime, waarvan de teruggaafregeling onderdeel vormt.

### b. Afdrachtvermindering

Per 1 januari 2008 werd de teruggaafregeling wegens budgettaire motieven afgeschaft. De wetgever vond het niet wenselijk dat de teruggaafregeling, onder omstandigheden, zou kunnen leiden tot een teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting aan een vennootschap die zelf niet inhoudingsplichtig was voor de Nederlandse dividendbelasting.<sup>888</sup>

<sup>886</sup> Zie kamerstukken II 1981/82, 17 153, nr. 3, p. 4.

<sup>887</sup> R. Adema, J. Athmer, M.J. Bijlsma, A. Lensink, J. Witterman, Evaluatie FBI en VBI, SEO-rapport 2022-68, Amsterdam: SEO Economisch Onderzoek, 2022, p. 6.

<sup>888</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 3, p. 8. Een dergelijke situatie kon ontstaan doordat sinds 1 augustus 2007 een niet-ingezeten vennootschap met een Nederlandse vaste inrichting onder omstandigheden kwalificeerde als een fbi.

Als opvolger van de teruggaafregeling werd per 1 januari 2008 de afdrachtvermindering van art. 11a Wet DB 1965 ingevoerd. In tegenstelling tot haar voorganger kent de afdrachtvermindering een systematiek van verrekening in plaats van teruggaaf. Beleggingsfondsen die kwalificeren als fbi kunnen de ten laste van hen geheven Nederlandse en buitenlandse bronbelasting op dividenden verminderen op de door hen af te dragen Nederlandse dividendbelasting. De doelstelling van de afdrachtvermindering is gelijk aan de doelstelling van de teruggaafregeling.<sup>889</sup>

### 2.3. Tussenconclusie

Zowel de teruggaafregeling als de afdrachtvermindering vormen faciliteiten ter voorkoming van economisch dubbele belastingheffing. De belangrijkste voorwaarde om gebruik te kunnen maken van deze faciliteiten is dat het beleggingsfonds kwalificeert als fbi.

## 3. De jurisprudentie van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft de afgelopen jaren verschillende arresten gewezen over de vraag of een niet-ingezeten beleggingsfonds objectief vergelijkbaar is met een ingezeten fbi. Mocht sprake zijn van dergelijke objectieve vergelijkbaarheid, dan heeft een niet-ingezeten beleggingsfonds, behoudens eventuele dwingende maatregelen van algemeen belang, recht op toepassing van de teruggaafregeling dan wel afdrachtvermindering. In deze paragraaf geef ik een overzicht van de belangrijkste arresten van de Hoge Raad die zien op deze vraag.

### 3.1. Jurisprudentie teruggaafregeling

In zijn arrest van 10 juli 2015 heeft de Hoge Raad een oordeel gegeven over de vraag of een niet-ingezeten beleggingsfonds objectief vergelijkbaar is met een ingezeten fbi.<sup>890</sup> De Hoge Raad oordeelde dat een niet-ingezeten beleggingsfonds niet objectief vergelijkbaar is met een ingezeten fbi omdat een niet-ingezeten beleggingsfonds niet inhoudingsplichtig is voor de Nederlandse dividendbelasting, waar een ingezeten fbi wél inhoudingsplichtig is voor de Nederlandse dividendbelasting.

Het ontbreken deze inhoudingsplicht bij niet-ingezeten beleggingsfondsen zou bij een teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting aan niet-ingezeten beleggingsfondsen kunnen leiden tot een lagere – Nederlandse – belastingdruk voor de participant in dit

<sup>889</sup> Kamerstukken II 2007/08, 31 206, nr. 3, p. 8.

<sup>890</sup> HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1777.

niet-ingezeten beleggingsfonds dan wanneer deze participant de belegging in Nederlandse aandelen rechtstreeks had gehouden. De inhouding van Nederlandse dividendbelasting door de fbi vormt volgens de Hoge Raad dan ook een wezenlijk onderdeel van de systematiek van de teruggaafregeling, gelet op de doelstelling van deze faciliteit.

In zijn arrest van 3 maart 2017 komt de Hoge Raad tot een heroverweging van HR 10 juli 2015.<sup>891</sup> Deze heroverweging vloeit voort uit de omstandigheid dat de Deense rechter prejudiciële vragen heeft gesteld aan het Hof van Justitie over de wijze waarop de objectieve vergelijkbaarheid van ingezeten en niet-ingezeten beleggingsfondsen moet worden beoordeeld.<sup>892</sup> Deze prejudiciële vragen vormen voor de Hoge Raad aanleiding om te oordelen dat de beoordeling van de objectieve vergelijkbaarheid van ingezeten fbi's en niet-ingezeten beleggingsfondsen in HR 10 juli 2015 niet buiten redelijke twijfel juist is.<sup>893</sup> De Hoge Raad gaat dan ook over tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie inzake de verenigbaarheid van de teruggaafregeling met het vrije verkeer van kapitaal.

In zijn oordeel van 23 oktober 2020<sup>894</sup> komt de Hoge Raad, nadat het Hof van Justitie is overgegaan tot beantwoording van de prejudiciële vragen,<sup>895</sup> tot een finaal oordeel. In dit arrest komt de Hoge Raad expliciet terug op zijn oordeel in HR 10 juli 2015. Hij oordeelt dat een niet-ingezeten beleggingsfonds objectief vergelijkbaar is met een fbi. Doordat Nederland bij de heffing van Nederlandse dividendbelasting geen onderscheid maakt naar de vestigingsplaats van de ontvanger, bevinden een niet-ingezeten beleggingsfonds en een ingezeten fbi zich – wat betreft het risico op dubbele economische belastingheffing – in een objectief vergelijkbare situatie. De omstandigheid dat een niet-ingezeten beleggingsfonds geen gebruik kan maken van de teruggaafregeling leidt hierdoor tot een in beginsel verboden belemmering van het vrije verkeer van kapitaal. Deze geconstateerde belemmering kan volgens de Hoge Raad niet worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

De Hoge Raad biedt vervolgens rechtsherstel aan niet-ingezeten beleggingsfondsen ter reparatie van de eerdergenoemde belemmering. Dit rechtsherstel betreft een teruggaaf van de ten laste van niet-ingezeten beleggingsfondsen ingehouden Nederlandse dividendbelasting, mits wordt voldaan aan de voorwaarden van het fbi-regime. Daarnaast wordt de teruggaaf verminderd met het bedrag aan Nederlandse dividendbelasting dat het niet-ingezeten fonds zou moeten hebben afdragen indien zowel het fonds als zijn participanten in Nederland ingezeten waren geweest. Deze vermindering wordt door de Hoge Raad aangeduid als “de vervangende betaling”.

<sup>891</sup> HR 3 maart 2017, ECLI:NL:HR:2017:342.

<sup>892</sup> Deze prejudiciële vragen van de Deense rechter leidden tot het arrest HvJ 21 juni 2018, C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480.

<sup>893</sup> HvJ 6 oktober 2021, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799, r.o. 40.

<sup>894</sup> HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1674.

<sup>895</sup> HvJ 30 januari 2020, C-156/17, ECLI:EU:C:2020:51.

In zijn arrest van 6 september 2024<sup>896</sup> herhaalt de Hoge Raad zijn oordeel uit HR 23 oktober 2020. De teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting aan een niet-ingezeten beleggingsfonds is alleen mogelijk indien het niet-ingezeten beleggingsfonds instemt met de vervangende betaling.

### 3.2. Jurisprudentie afdrachtvermindering

In HR 9 april 2021<sup>897</sup> beslist de Hoge Raad over de vraag of de afdrachtvermindering strijdig is met het vrije verkeer van kapitaal. Hij oordeelt dat de afdrachtvermindering economisch wezenlijk anders is dan de teruggaafregeling. Anders dan bij de teruggaafregeling is niet de ten laste van de fbi ingehouden dividendbelasting, maar zijn het de door de fbi gedane uitdelingen van haar winst, die belast zijn met Nederlandse dividendbelasting, die van belang zijn voor de tegemoetkoming. De economische vergelijkbaarheid van de afdrachtvermindering met de teruggaafregeling kan daardoor geen reden vormen om te concluderen dat de afdrachtvermindering, evenals de teruggaafregeling, een verboden belemmering vormt van het vrije verkeer van kapitaal. De Hoge Raad komt vervolgens tot het oordeel dat de afdrachtvermindering geen verboden belemmering vormt van het vrije verkeer van kapitaal.

In HR 13 september 2024<sup>898</sup> herhaalt de Hoge Raad zijn oordeel uit HR 9 april 2021. In aanvulling op HR 9 april 2021 oordeelt hij daarnaast dat een in Nederland ingezeten belegger die door tussenkomst van een niet-ingezeten beleggingsfonds dividend ontvangt van in Nederland ingezeten vennootschappen in economische zin niet zwaarder mag worden belast dan een ingezeten belegger die dergelijke dividenden ontvangt van een ingezeten fbi.

### 3.3. Tussenconclusie

Ten aanzien van de teruggaafregeling heeft de Hoge Raad geoordeeld dat sprake is van een verboden belemmering van het vrije verkeer van kapitaal, waarvoor rechtsherstel wordt geboden. Ten aanzien van de afdrachtvermindering oordeelt de Hoge Raad dat geen sprake is van een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal. Met name het oordeel over de afdrachtvermindering roept de vraag op of de Hoge Raad wel in overeenstemming met de jurisprudentie van het Hof van Justitie heeft geoordeeld.

<sup>896</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1112.

<sup>897</sup> HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:506.

<sup>898</sup> HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1176.

## 4. Unierechtelijke reflectie

In het vorige onderdeel heb ik een uiteenzetting gegeven van de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake de toetsing van de teruggaafregeling respectievelijk de afdrachtvermindering aan het vrije verkeer van kapitaal. In dit onderdeel bied ik een reflectie op deze jurisprudentie vanuit de jurisprudentie van het Hof van Justitie ten aanzien van de vrijheid van kapitaal.

### 4.1. Objectieve vergelijkbaarheid

Op grond van art. 65 VwEU dient voor een in beginsel verboden belemmering van het vrije verkeer van kapitaal sprake te zijn van objectief vergelijkbare situaties. Volgens het Hof van Justitie moet deze objectieve vergelijkbaarheid worden beoordeeld vanuit het doel en de inhoud van de in geschil zijnde nationale regeling.<sup>899</sup>

In par. 3.1 is uiteengezet dat de Hoge Raad ten aanzien van de teruggaafregeling heeft geoordeeld dat een ingezeten fbi objectief vergelijkbaar is met een niet-ingezeten beleggingsfonds. Dit oordeel baseert de Hoge Raad op het arrest Fidelity Funds.<sup>900</sup> In dit arrest oordeelde het Hof van Justitie dat als een lidstaat ervoor kiest zijn fiscale bevoegdheid uit te oefenen ten aanzien van inkomsten van niet-ingezeten beleggingsfondsen, deze beleggingsfondsen zich wat betreft het risico op economisch dubbele belastingheffing in een objectief vergelijkbare situatie bevinden als ingezeten beleggingsfondsen.<sup>901</sup> Gezien de keuze van Nederland om dividendbelasting te heffen over dividenden die door Nederlandse vennootschappen worden uitgekeerd aan niet-ingezeten beleggingsfondsen alsmede het doel van de teruggaafregeling om economisch dubbele belastingheffing te voorkomen, lijkt dit oordeel van de Hoge Raad in overeenstemming te zijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Het oordeel van de Hoge Raad ten aanzien van de afdrachtvermindering vind ik lastiger te plaatsen. Uit par. 3.2 volgt dat de Hoge Raad ten aanzien van de afdrachtvermindering heeft geoordeeld dat een ingezeten fbi niet objectief vergelijkbaar is met een niet-ingezeten beleggingsfonds. De Hoge Raad verwijst hiertoe naar het verschil in economische werking tussen de teruggaafregeling en de afdrachtvermindering. Naar mijn idee is het verschil in economische werking tussen deze regelingen echter niet van belang voor de beoordeling van de objectieve vergelijkbaarheid. De objectieve vergelijkbaarheid moet worden beoordeeld vanuit het doel van de

<sup>899</sup> HvJ 16 december 2021, C-478/19 en C-479/19, EU:C:2021:1015, r.o. 47 en HvJ 30 april 2020, C-565/18, EU:C:2020:318, r.o. 26.

<sup>900</sup> HvJ 21 juni 2018, C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480.

<sup>901</sup> Zie r.o. 56 van het onderhavige arrest.

afdrachtvermindering – zijnde het voorkomen economisch dubbele belastingheffing. Dit doel is gelijk onder zowel de teruggaafregeling als de afdrachtvermindering. Nu Nederland ook onder de afdrachtvermindering kiest om dividendbelasting te heffen over dividenden die door Nederlandse vennootschappen worden uitgekeerd aan niet-ingezeten beleggingsfondsen, lijkt mij – in afwijking van het oordeel van de Hoge Raad – juist wel sprake te zijn van een objectief vergelijkbare situatie. Het oordeel van de Hoge Raad inzake de afdrachtvermindering lijkt mij niet in lijn met de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

#### 4.2. Dwingende reden algemeen belang

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat belemmeringen van het vrije verkeer kunnen worden gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang, waaronder de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te behouden.<sup>902</sup> Dergelijke dwingende redenen van algemeen belang kunnen echter alleen dienen als rechtvaardigingsgrond dienen indien zij geschikt en proportioneel zijn.<sup>903</sup>

Uit par. 3.1 volgt dat de Hoge Raad ten aanzien van de teruggaafregeling heeft beoogd rechtsherstel te bieden voor de geconstateerde verboden belemmering van het vrije verkeer van kapitaal. De systematiek van het rechtsherstel leidt de Hoge Raad eveneens af uit het arrest *Fidelity Funds*<sup>904</sup>. Het Hof van Justitie oordeelde in dit arrest dat de interne samenhang van een belastingstelsel op proportionele wijze wordt gewaarborgd indien een lidstaat een niet-ingezeten beleggingsfonds een tegemoetkoming geeft voor de ten laste van hem geheven dividendbelasting, mits de belastingautoriteiten van deze lidstaat zich ervan vergewissen dat het niet-ingezeten beleggingsfonds een belasting betaalt die gelijk is aan de voorheffing die ingezeten beleggingsfondsen moeten inhouden om gebruik te kunnen maken van de tegemoetkoming (hierna: de alternatieve belasting).<sup>905</sup> De crux van dit oordeel is of het niet-ingezeten beleggingsfonds de alternatieve belasting zou moeten betalen aan de woonstaat of aan de bronstaat. Dit wordt niet gespecificeerd door het Hof van Justitie. De Hoge Raad is van oordeel dat buiten twijfel staat dat de alternatieve belasting moet worden betaald aan de bronstaat. In zijn rechtsherstel wordt de alternatieve belasting vormgegeven als de vervangende betaling die moet worden betaald aan Nederland als bronstaat.

<sup>902</sup> HvJ 10 mei 2012, C-338/11-C-347/11, EU:C:2012:286, r.o. 50.

<sup>903</sup> HvJ 29 april 2021, C-480/19, EU:C:2021:334, r.o. 56.

<sup>904</sup> HvJ 21 juni 2018, C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480.

<sup>905</sup> Zie r.o. 84 van het onderhavige arrest.

Naar mijn mening interpreteert de Hoge Raad de jurisprudentie van het Hof van Justitie op onjuiste wijze. De betaling van de alternatieve belasting aan de bronstaat kan voor de participant in het niet-ingezeten beleggingsfonds alsnog leiden tot een dubbele belastingheffing, zijnde belastingheffing in de bronstaat op het niveau van het beleggingsfonds en belastingheffing in de woonstaat bij de participant.<sup>906</sup> Indien de alternatieve belasting wordt betaald aan de woonstaat, vindt een dergelijke cumulatie van belastingen niet plaats. In dat geval verschuift de heffing van het niveau van het beleggingsfonds naar het niveau van de participant, evenals in volledig binnenlandse situaties.<sup>907</sup> De samenhang binnen het belastingstelsel wordt dan op internationaal niveau gewaarborgd. Dit gebeurt doordat tegenover de tegemoetkoming door de bronstaat een heffing door de woonstaat staat.

Naast het argument van de dubbele belastingheffing volgt ook uit andere jurisprudentie van het Hof van Justitie dat de alternatieve belasting ziet op een betaling aan de woonstaat van het niet-ingezeten beleggingsfonds. In Allianz<sup>908</sup> heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat indien een niet-ingezeten fonds met niet-ingezeten aandeelhouders investeert in een lidstaat, deze lidstaat eventuele dividenduitkeringen vanuit het fonds aan de aandeelhouders niet kan belasten.<sup>909</sup> In het licht van dit oordeel lijkt het mij dan ook onwaarschijnlijk dat het Hof van Justitie met de alternatieve belasting heeft gedoeld op een betaling aan de bronstaat.

#### 4.3. Tussenconclusie

Op basis van de jurisprudentie van het Hof van Justitie vormen zowel de vormgeving van de teruggaafregeling als de vormgeving van de afdrachtvermindering een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal. Het oordeel van de Hoge Raad inzake de afdrachtvermindering valt moeilijk te verenigen met de jurisprudentie van Hof van Justitie. Daarnaast lijkt het rechtsherstel van de Hoge Raad ten aanzien van de teruggaafregeling te berusten op een onjuiste uitlegging van de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

<sup>906</sup> HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1674.

<sup>907</sup> HvJ 6 september 2019, C-156/17, ECLI:C:2019:677, r.o. 131 waarin A-G Pitruzzella eveneens uitgaat van een woonstaatheffing in plaats van een bronstaatheffing.

<sup>908</sup> HvJ 17 maart 2022, C-545/19, ECLI:EU:C:2022:193.

<sup>909</sup> Zie r.o. 70 van het onderhavige arrest.

## 5. Oplossingsrichting

Uit het vorige onderdeel volgt dat zowel de teruggaafregeling als de afdrachtvermindering leiden tot een niet gerechtvaardigde belemmering van het vrije verkeer van kapitaal. Met het geboden rechtsherstel ten aanzien van de teruggaafregeling heeft de Hoge Raad een voorzet gedaan om deze belemmering te repareren, al geldt dit rechtsherstel slechts voor de teruggaafregeling en lijkt dit te berusten op een onjuiste interpretatie van de jurisprudentie van Hof van Justitie. In dit onderdeel geef ik op basis van de bevindingen uit de vorige onderdelen een oplossingsrichting om de jurisprudentie van de Hoge Raad meer in lijn te brengen met de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Naar mijn mening kan het rechtsherstel dat de Hoge Raad biedt ten aanzien van de teruggaafregeling in overeenstemming worden gebracht met het Unierecht door het vereiste van de vervangende betaling te vervangen door een vereiste compenserende belastingheffing in de woonstaat van het niet-ingezeten beleggingsfonds. Dit heeft tot gevolg dat niet-ingezeten beleggingsfondsen, die voldoen aan de voorwaarden van het regime van de fbi, recht hebben op een teruggaaf van ten laste van hen geheven Nederlandse dividendbelasting indien en voor zover in de woonstaat sprake is van een compenserende heffing. Zoals is opgemerkt in par. 4.2, wordt hierdoor, evenals bij ingezeten beleggingsfondsen, de belastingheffing verlegd van het niveau van het beleggingsfonds naar het niveau van de participant.

De in de vorige alinea beschreven methodiek van aangepast rechtsherstel ten aanzien van de teruggaafregeling kan naar mijn idee ook worden toegepast ten aanzien van de bij de afdrachtvermindering geconstateerde belemmering van het vrije verkeer van kapitaal. Dit betekent dat ook voor de jaren waarin de afdrachtvermindering van toepassing is, niet-ingezeten beleggingsfondsen, die voldoen aan de voorwaarden van het regime van de fbi, recht hebben op een teruggaaf van de ten laste van hen geheven Nederlandse dividendbelasting indien en voor zover in de woonstaat sprake is van een compenserende heffing. Ik realiseer me dat de Hoge Raad met een dergelijk oordeel zou afwijken van de door de wetgever gekozen systematiek van de afdrachtvermindering. Naar mijn idee is een afwijking van deze systematiek echter onvermijdelijk. Dit komt doordat niet-ingezeten beleggingsfondsen niet inhoudingsplichtig zijn voor de Nederlandse dividendbelasting, waardoor geen sprake kan zijn van een afdracht van Nederlandse dividendbelasting die kan worden verminderd. Een teruggaaf van dividendbelasting lijkt mij een geschikte manier om deze niet-ingezeten beleggingsfondsen alsnog rechtsherstel te kunnen bieden.

## 6. Conclusie

In deze bijdrage heb ik aandacht besteed aan de vraag of de jurisprudentie van de Hoge Raad over de toepassing van de afdrachtvermindering, dan wel de daaraan voorafgaande teruggaafregeling, bij niet-ingezeten beleggingsfondsen in

overeenstemming is met de Unierechtelijke vrije verkeer van kapitaal zoals uitgelegd door het Hof van Justitie. Ik kom tot de conclusie dat de jurisprudentie van de Hoge Raad ten aanzien van beide regelingen op essentiële elementen strijdig is met de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Naar mijn idee kan de Hoge Raad deze strijdigheid repareren door het vereiste van de vervangende betaling te vervangen door een vereiste compenserende belastingheffing in de woonstaat van het niet-ingezeten beleggingsfonds.

Uiteindelijk zal de toekomst moeten uitwijzen of - en in welke mate - niet-ingezeten beleggingsfondsen gebruik kunnen maken van de in de dividendbelasting opgenomen faciliteit voor een ingezeten fbi.

## Mr. H. Mezouar

# Maatschappelijke ontwikkelingen en rechtsvorming

*Mr. H. (Hicham) Mezouar*

*De auteur is werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van de Hoge Raad en docent aan de Vrije Universiteit Amsterdam.*

*Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.*

Op welke wijze hebben de maatschappelijke ontwikkelingen de afgelopen jaren bijgedragen aan de rechtsvorming in fiscale zaken? In deze bijdrage worden deze maatschappelijke ontwikkelingen aan de hand van een aantal uitspraken besproken.

## 1. Inleiding

Het recht wordt veelal in de eerste plaats gevormd door de wetgever. Bij het ontwerpen van wetten en dus het vormen van het recht, kan de wetgever zich daarbij laten leiden door maatschappelijke ontwikkelingen. Daarnaast is er, veelal in de tweede plaats, de rechter die ook bijdraagt aan de vorming van het recht. Ook de rechter kan zich daarbij laten leiden door maatschappelijke ontwikkelingen. Een mooi voorbeeld hiervan is het arrest-Lindenbaum/Cohen<sup>910</sup>, waarin de Hoge Raad heeft uitgelegd dat onder het begrip onrechtmatige daad ook een handelen of nalaten valt dat in strijd is met de zorgvuldigheid die het maatschappelijk verkeer betaamt. Het arrest Lindenbaum/Cohen laat zien dat de maatschappelijke ontwikkelingen ingebakken zitten in de rechtsregel. Daardoor kan de rechtsregel mee-evolueren met veranderende maatschappelijke opvattingen.<sup>911</sup> In de fiscaliteit is een voorbeeld daarvan de rechtspraak van de Hoge Raad over goed koopmansgebruik. De wetgever laat de

<sup>910</sup> HR 31 januari 1919, ECLI:NL:HR:1919:AGI776 (Lindenbaum/Cohen).

<sup>911</sup> Zo wordt tegenwoordig het door de overheid onvoldoende ondernemen om klimaatverandering te beperken in strijd geacht met de zorgvuldigheid die het maatschappelijk verkeer betaamt, wat vroeger geenszins het geval was. Zie HR 20 december 2019, ECLI:NL:HR:2019:2006 (Urgenda).

invulling van het begrip goed koopmansgebruik aan de rechter en kent hem daarbij een grote vrijheid toe om het begrip goed koopmansgebruik in te vullen.<sup>912</sup> Het Fagoed-arrest<sup>913</sup> laat bijvoorbeeld zien dat de Hoge Raad bij de fiscale winstberekening oog heeft voor een bijzondere financieringsvorm die gebruikelijk is in de landbouwsector.<sup>914</sup>

De hiervoor genoemde arresten zijn gevallen waarin de wetgever ruimte laat aan de rechter om de rechtsregel nader in te vullen. In zulke gevallen is het niet gek dat de rechter zich mede laat leiden door maatschappelijke ontwikkelingen bij de invulling van de rechtsregel. Sterker nog, dat mag zelfs van hem verwacht worden.<sup>915</sup> In gevallen waarin de wetgever de rechtsregel zelf zoveel mogelijk invult, is er minder ruimte voor de rechter om zich te laten leiden door maatschappelijke ontwikkeling bij de nadere invulling van de rechtsregel. Dat betekent echter niet dat maatschappelijke ontwikkelingen voor het overige helemaal geen rol meer kunnen spelen bij de rechtsvorming. Maatschappelijke ontwikkelingen kunnen namelijk aanleiding zijn om een bepaalde beslissing uitgebreid en discursief te motiveren of kunnen aanleiding geven om als hoogste rechter om te gaan.

De afgelopen jaren is een aantal uitspraken verschenen die naar mijn idee nadrukkelijk zijn ingegeven door maatschappelijke ontwikkelingen zonder dat het daarbij per se gaat om de invulling van een rechtsregel waarbij ruimte door de wetgever aan de rechter is gegeven. In deze bijdrage wil ik inzoomen op een aantal van die uitspraken. Ik beoog een bescheiden onderzoek te doen naar op welke wijze maatschappelijke ontwikkelingen hebben bijgedragen aan de rechtsvorming in die uitspraken.

## 2. Definitie en maatschappelijke ontwikkelingen van de afgelopen periode

Ik begin met een definitie van wat ik onder maatschappelijke ontwikkelingen versta en wat de maatschappelijke ontwikkelingen van de afgelopen tijd zijn geweest. Ik roep daarbij de hulp in van ChatGPT.<sup>916</sup> Maatschappelijke ontwikkelingen zijn veranderingen of trends binnen de samenleving die invloed hebben op hoe mensen leven, denken, werken en met elkaar omgaan. Deze ontwikkelingen kunnen worden veroorzaakt door een breed scala aan factoren, zoals technologie, politiek, economie, milieu en cultuur.

<sup>912</sup> Vgl. onder andere P.G.H. Albert, 'Honderd jaar goed koopmansgebruik (jaarwinstbepaling)', *NTFR* 2015/1020.

<sup>913</sup> HR 10 april 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1866.

<sup>914</sup> Zie in dat verband ook HR 27 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1157 en HR 27 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1248, waarin de Hoge Raad het Fagoed-arrest doortrekt naar de totaalwinst.

<sup>915</sup> Zie A.O. Lubbers, 'Hoe behoudt de belastingrechter op het punt van rechtsvinding en rechtsvorming het vertrouwen van de maatschappij?', *WFR* 2011/62.

<sup>916</sup> Ik heb daarbij de prompt "Wat zijn maatschappelijke ontwikkelingen?" gehanteerd.

Voor de fiscaliteit zijn de volgende ontwikkelingen belangrijk geweest in de afgelopen periode:

- De aandacht voor het thema belastingontwijking is gegroeid. Na de financiële crisis van 2008 is er steeds meer aandacht gekomen voor het fenomeen belastingontwijking en de schadelijke gevolgen daarvan voor landen. Die aandacht heeft geleid tot het BEPS-project van de OESO en het daaruit volgende Twee Pijler-project. Die projecten hebben geleid tot nieuwe regels die inmiddels voor een groot deel zijn ingevoerd.<sup>917</sup> De vraag zou kunnen worden gesteld of deze ontwikkeling invloed heeft op de rechtsvorming in belastingzaken.<sup>918</sup> Daar lijkt het in ieder geval niet direct op. Zo heeft de Hoge Raad recent een situatie van dubbele niet-heffing in de vennootschapsbelasting in stand gelaten waar misschien wel een andere oplossing mogelijk was.<sup>919</sup>
- Met de toenemende aandacht voor belastingontwijking gaat gepaard de aandacht voor vermogensongelijkheid. Zo hebben er verschillende onderzoeken plaatsgevonden naar de vermogensongelijkheid in Nederland,<sup>920</sup> zijn er verschillende wetwijzigingen doorgevoerd en zet Nederland zich in om in OESO-verband te werken aan een minimumbelasting voor vermogende particulieren.<sup>921</sup> Wat niet onbenoemd mag blijven zijn de arresten op het gebied van box 3 van de afgelopen jaren.<sup>922</sup>
- De Toeslagenaffaire heeft en houdt de gemoederen bezig, evenals het debat over het vertrouwen in de overheid en de menselijke maat. Naar aanleiding daarvan zijn verschillende onderzoeken gedaan naar de dienstverlening door de overheid<sup>923</sup> en heeft het evenredigheidsbeginsel een ontwikkeling doorgemaakt die overigens nog steeds bezig is<sup>924</sup>. Daarnaast is het kabinet van plan om de Awb aan te passen met de Wet versterking waarborgfunctie Awb.<sup>925</sup>

<sup>917</sup> Zie daarover onder andere F.P.G. Pötgens, in: *Cursus Belastingrecht* IBR44.

<sup>918</sup> Zie hier uitgebreid over C. Maas, 'De rechter en de regels: rechtsontwikkeling in de vennootschapsbelasting in haar maatschappelijke context', *FED* 2023/63.

<sup>919</sup> Zie HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:862 en daarover nader R.J. de Vries in *BNB* 2024/98.

<sup>920</sup> Zie onder andere het IBO Vermogensverdeling - Licht uit, spot aan: de vermogensverdeling (bijlage bij de brief van de minister en de staatssecretaris van Financiën van 8 juli 2022, 2022-0000184898).

<sup>921</sup> Zie hierover voor het laatst Kamerstukken II 2023/24, 25 087, nr. 341.

<sup>922</sup> Onder andere HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:718 en HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704.

<sup>923</sup> Zie het rapport 'Burgers beter beschermd' van de Adviescommissie praktische rechtsbescherming, het rapport 'Klem tussen balie en beleid' van de Tijdelijke commissie Uitvoeringsorganisatie van de Tweede Kamer en het rapport 'Blind voor mens en recht' van de enquêtecommissie Fraudebestrijding en Dienstverlening van de Tweede Kamer.

<sup>924</sup> Zie daarover uitgebreid J.D. Baron, 'Evenredigheidstoetsing: de stand van zaken in 2024 deel I', *TFB* 2024/21 en J.D. Baron, 'Evenredigheidstoetsing: de stand van zaken in 2024 deel 2', *TFB* 2024/30.

<sup>925</sup> De laatste ontwikkeling op dit dossier is de internetconsultatie die op 31 juli 2024 is geëindigd.

### 3. Maatschappelijke ontwikkelingen in de rechtspraak

#### 3.1. Snel en uitgebreid rechtspreken en het duidelijk en discursief motiveren van een beslissing

De rechter is niet blind voor wat er in de maatschappij speelt. Als een zaak maatschappelijk relevant is, lijkt het erop dat de rechter meer zijn best doet dan gewoonlijk om zijn beslissing zo begrijpelijk mogelijk te motiveren. Ik leid dat bijvoorbeeld af uit het feit dat de rechter tegenwoordig veel werkt met persberichten en livestreams. Ook pakt de rechter een zaak sneller op als de onderliggende problematiek daarvan in een groot aantal gevallen aan de orde is.<sup>926</sup>

Dit een en ander is goed terug te zien in de box 3-arresten van 6 juni 2024<sup>927</sup> van de Hoge Raad. Het behoeft weinig betoog dat er omtrent box 3 de afgelopen jaren veel te doen is geweest en dat de praktijk met smart heeft zitten wachten op de beslissing van de Hoge Raad in deze zaken.<sup>928</sup> Binnen vier maanden na het verschijnen van de laatste conclusies van A-G Pauwels op 9 februari 2024, nadat A-G Wattel zich had gebogen over de box 3-materie op 1 september 2023, heeft de Hoge Raad de box 3-arresten van 6 juni 2024 gewezen. Die arresten zijn tijdens een livestream uitgesproken en zijn vergezeld gegaan van een uitgebreid persbericht.<sup>929</sup> Het uitspreken van een arrest in een belastingzaak tijdens een livestream is een zeldzaamheid.<sup>930</sup> Wat verder opvalt is dat de Hoge Raad in twee van de vijf box 3-arresten van 6 juni 2024 begint met een inleiding<sup>931</sup> en vooraf eerst algemene overwegingen wijdt aan de box 3-problematiek, alvorens hij overgaat tot de beoordeling van de cassatiemiddelen. Tot slot vallen de uitgebreide en discursieve overwegingen over het rechtsherstel op. Door deze wijze van het oppakken van de box 3-problematiek is er wat meer rust gekomen in het box 3-dossier en ligt de bal weer bij de wetgever en de Belastingdienst. Naar mijn idee heeft de Hoge Raad zich mede laten beïnvloeden – en niet geheel onterecht – door de maatschappelijke consternatie over box 3 bij het oppakken van de

<sup>926</sup> Zo heeft een oud-president van de Hoge Raad gezegd dat als de Hoge Raad weet dat op een zaak door velen wordt gewacht, de zaak met grote voorrang wordt behandeld. Zie N.J.H. Verhuls, 'Bruggen bouwen. Interview met de nieuwe president van de Hoge Raad, Maarten Feteris', *NBJ* 2015/404.

<sup>927</sup> HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704, HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705, HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:771, HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:756 en HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:813. Er zijn overigens ook box 3-arresten van de Hoge Raad op 14 juni 2024 en daarna verschenen, waar ik niet op inga.

<sup>928</sup> Vgl. P.G.H. Albert, 'Te ingewikkeld of niet de juiste prioriteiten', *WFR* 2024/115.

<sup>929</sup> Zie <https://www.hogeraad.nl/actueel/nieuwsoverzicht/2024/juni/hoge-raad-box-3-heffing-steeds-discriminerend/>.

<sup>930</sup> Eerder zijn ook de box 3-arresten (HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:718 en ECLI:NL:HR:2022:720) tijdens een livestream uitgesproken. In civiele- en strafzaken gebeurt dat overigens vaker. In een civiele zaak worden zelfs pleidooien uitgezonden via een livestream; zie <https://www.hogeraad.nl/actueel/nieuwsoverzicht/2024/september/livestream-pleidooi-6-september-2024-zaak-betrekking-doorvoer/>. Dat is in belastingzaken in beginsel niet mogelijk, gelet op de beslotenheid van zittingen in belastingzaken. Zie art. 27c, 27h, lid 2 en 29c, lid 4, AWR.

<sup>931</sup> Zo ook bijvoorbeeld in HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:853.

box 3-zaken.<sup>932</sup> De wijze waarop de Hoge Raad die zaken heeft opgepakt laat daarom goed zien dat maatschappelijke ontwikkelingen niet alleen op de rechtsvorming invloed hebben maar ook op het rechtsvormingsproces.

Een ander voorbeeld in dit verband is het arrest van 10 december 2021 van de Hoge Raad over de Fraudesignaleringsvoorziening van de Belastingdienst (hierna: FSV).<sup>933</sup> Ook dit arrest is vergezeld gegaan van een persbericht. Wat vooral opvalt aan dit arrest, is dat de Hoge Raad, hoewel het cassatieberoep ongegrond was vanwege het door de belanghebbende aanvoeren van nieuwe feiten in cassatie die gedurende procedure bij het hof niet bekend waren, niettemin is ingegaan op de vraag naar de gevolgen van een registratie in FSV voor de belastingheffing. En niet alleen dat: de Hoge Raad deed zelfs de suggestie aan de belanghebbende om op de voet van art. 8:119 Awb een verzoek om herziening van de uitspraak van het hof te doen. Ook hier heeft de Hoge Raad zich naar mijn idee laten beïnvloeden door de maatschappelijke onrust<sup>934</sup> die er op dat moment was over FSV. Daarbij heeft de Hoge Raad snel duidelijkheid geboden over hoe hij aankijkt tegen de problematiek die daarbij komt kijken.

### 3.2. Verandering van rechtspraak

Maatschappelijke ontwikkelingen spelen ook een rol bij het al dan niet vasthouden aan eerdere rechtspraak. Een mooi voorbeeld hiervan is het arrest van 5 november 2021 van de Hoge Raad over het vertrouwensbeginsel bij inlichtingen.<sup>935</sup> In die zaak was aan de orde of een vertrouwensberoep kon worden gedaan op informatie die op de website van de Belastingdienst stond en meer specifiek was aan de orde of revisierente kon worden aangemerkt als 'daarenboven geleden schade' in de zin van het dispositievereiste met betrekking tot het vertrouwensbeginsel bij inlichtingen.<sup>936</sup> Volgens de Hoge Raad kon revisierente niet als 'daarenboven geleden schade' worden aangemerkt wat tot gevolg zou hebben dat het vertrouwensberoep zou falen. Maar de Hoge Raad zag aanleiding om zijn rechtspraak op dit punt te herzien. Ik citeer (met onderstreping van mijn hand):

*“4.2.3 (...) Met huidige rechtsopvattingen is niet te verenigen dat een beroep op door uitlatingen van de Belastingdienst gewekt vertrouwen moet worden afgewezen op de enkele grond dat het ondervonden nadeel is gelegen in hetgeen bij een juiste wetstoepassing zou moeten worden geheven.”*

<sup>932</sup> En ook door de conclusies van A-G Wattel en A-G Pauwels.

<sup>933</sup> HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1748.

<sup>934</sup> Zie <https://fsvportaal.belastingdienst.nl/over/> voor een tijdlijn.

<sup>935</sup> HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1654.

<sup>936</sup> Zie HR 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918.

De vraag rijst wat de Hoge Raad heeft bedoeld met rechtsopvattingen en van wie dan die rechtsopvattingen zijn. Mogelijk heeft de Hoge Raad gedoeld op maatschappelijk breed geaccepteerde opvattingen, zoals dat de overheid betrouwbaar moet zijn. Dat is een logische verklaring voor het loslaten van de voorwaarde 'daarenboven geleden schade' voor een beroep op het vertrouwensbeginsel bij inlichtingen. Wat verder interessant is aan het arrest van 5 november 2021, is dat het gaat om uitleg van ongeschreven recht. Daar komt geen wetgever aan te pas en het is vooral aan de rechter om het recht te vormen. De rechter kan zich in zo'n geval laten leiden door veranderende maatschappelijke opvattingen.<sup>937</sup>

Een ander geval waarin de Hoge Raad in maatschappelijke ontwikkelingen aanleiding zag om zijn rechtspraak bij te stellen, is het arrest van 14 juni 2024 over de verhoging van de zogeheten bagatelgrens inzake de vergoeding van immateriële schade vanwege de overschrijding van de redelijke termijn.<sup>938</sup> Ik citeer weer (met onderstreping van mijn hand):

*“3.4.2 Zoals blijkt uit de conclusie van de Advocaat-Generaal, worden in sterk toenemende mate belastingprocedures over een belang van meer dan € 15 gevoerd in de hoop en verwachting een vergoeding van immateriële schade en een daaraan gekoppelde vergoeding van proceskosten te verkrijgen vanwege een overschrijding van de redelijke termijn. In deze ontwikkeling ziet de Hoge Raad aanleiding voor een aanpassing van de hoogte van het bedrag van € 15. De Hoge Raad zal in verband daarmee de grens voortaan op een aanzienlijk hoger bedrag dan € 15 stellen.”*

Ook in dit arrest ging het om uitleg van ongeschreven recht.

Tot slot wijs ik nog op twee uitspraken van de Afdeling bestuursrecht van de Raad van State (hierna: ABRvS) van 23 oktober 2019 over het al dan niet volledig terugvorderen van de kinderopvangtoeslag.<sup>939</sup> Tot deze uitspraken was de lijn van de ABRvS dat bij onregelmatigheden de gehele kinderopvangtoeslag moest worden teruggevorderd, ook al betrof het een geringe fout en zonder dat rekening werd gehouden met bijzondere omstandigheden. Naar aanleiding van verschillende ontwikkelingen, zoals

<sup>937</sup> Maatschappelijke ontwikkelingen kunnen ook juist niet een aanleiding vormen voor omgaan of verbreden van de rechtspraak. Zo zag de Hoge Raad in het arrest van 7 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA9393, naar aanleiding van een beroep in cassatie in het belang der wet van A-G Niessen geen aanleiding om zijn rechtspraak met betrekking tot het nieuwe feit in artikel 16, lid 1, AWR te verruimen aangezien het aan de wetgever was om die beslissing te nemen, omdat in het verleden meermaals in het parlement was gesproken over de navorderingsbevoegdheid van de fiscus.

<sup>938</sup> Zie HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:853, en vgl. ook HR 31 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:567, onderdeel 7, over het niet meer vergoeden van griffierecht bij een ongegrond beroep en het toekennen van een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn.

<sup>939</sup> ABRvS 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3536 en ABRvS 23 oktober 2019, ECLI:NL:RVS:2019:3535, waarbij ook een persbericht vergezeld is gegaan.

verschenen rapporten van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid en de Nationale ombudsman en naar ik vermoed ook de maatschappelijke onrust die op dat moment heerste met betrekking tot de kinderopvangtoeslag<sup>940</sup>, zag de ABRvS aanleiding om zijn eerdere lijn te herzien en te versoepelen. Bijzonder is dat de ABRvS bijmonde van de voorzitter heeft toegelicht waarom de ABRvS is omgegaan en dat er een 'noodgreep' moest worden toegepast. Verder is ook toegelicht dat de oude lijn was ontstaan in een periode dat het bestrijden van fraude de heersende opvatting was.<sup>941</sup>

### 3.3. Het niet bieden van rechtsherstel

Iets wat ik als een bijzondere categorie van het veranderen van rechtspraak zie, is het niet bieden van een rechtsherstel bij de schending van een mensenrecht. Zo heeft de Hoge Raad in een arrest van 6 september 2024 over de heffing van erfbelasting die discriminerend uitpakt voor biologische kinderen die niet in een familierechtelijke betrekking staan met de erflater geen rechtsherstel geboden.<sup>942</sup> Ik citeer (met onderstreping van mijn hand):

*“4.10.2 Het opheffen van het hiervoor bedoelde, door het EVRM verboden verschil in behandeling vergt keuzes die de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaan. Maatschappelijke ontwikkelingen rond meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap vragen om keuzes op rechtspolitiek terrein, onder meer met betrekking tot de familierechtelijke positie van buitenhuwelijkse kinderen. Het is aan de wetgever om dergelijke keuzes te maken. Een eventuele aanpassing van de fiscale regels over het begrip kind dient in samenhang daarmee te worden gezien. Het is niet aan de rechter om op dergelijke wijzigingen in de wetgeving op het gebied van het familierecht en de daarmee samenhangende keuzes van de fiscale wetgever vooruit te lopen. De Hoge Raad is daarom van oordeel dat het vooralsnog op de weg van de wetgever ligt om in het rechtstekort te voorzien.”*

Ik leid hieruit af dat indien de Hoge Raad zich voor de vraag geplaatst ziet of hij rechtsherstel moet bieden in een geval waarin een mensenrecht is geschonden, het rechtsherstel over laat aan de wetgever als zich maatschappelijke ontwikkelingen

<sup>940</sup> Zo hebben er in 2019 verschillende debatten in de Tweede Kamer plaatsgevonden over de kinderopvangtoeslag die langzaam veranderde in de kinderopvangtoeslagaffaire. Ook was er veel aandacht voor in het nieuws, met name door Trouw en RTL Nieuws.

<sup>941</sup> Zie B.J. van Ettekoven, 'Tussen wet en recht. Reactie van de voorzitter van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State op het rapport Ongekend onrecht van de Parlementaire ondervragingscommissie Kinderopvangtoeslag', *NJB* 2021/101.

<sup>942</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1130, ook vergezeld van een persbericht.

voordoen met betrekking tot dat geval. Maar die vlieger gaat niet altijd op. Met betrekking tot box 3 heeft de Hoge Raad wel rechtsherstel geboden, hoewel dat dossier maatschappelijk veel aandacht trok en kreeg.<sup>943</sup>

## 4. Conclusie

Maatschappelijke ontwikkelingen kunnen naast een bron voor rechtsvorming ook van invloed zijn op de rechtsvorming zelf (het proces). Veelal vormen maatschappelijke ontwikkelingen aanleiding voor de rechter om iets te doen of juist niet te doen. In deze bijdrage heb ik een aantal uitspraken besproken die naar mijn idee nadrukkelijk zijn ingegeven door maatschappelijke ontwikkelingen en invloed hebben gehad op de rechtsvorming. Uit die uitspraken trek ik de volgende conclusies:

- In kwesties die maatschappelijk relevant zijn, probeert de rechter meer dan gewoonlijk op een toegankelijke wijze recht te spreken.
- In kwesties waarin de rechter vooral zelf de koers bepaalt, zoals bij ongeschreven recht, kan de rechter zich vooral laten leiden door maatschappelijke ontwikkelingen.

<sup>943</sup> Zie HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, HR 20 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:718, en HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:704. Een verklaring waarom wel rechtsherstel, ondanks de maatschappelijke ontwikkelingen, is geboden, zou kunnen zijn dat de wetgever meer malen de gelegenheid heeft gehad om de wetgeving aan te passen maar dat hij in die opdracht onvoldoende is geslaagd.

Mr. F.A.C. den Ouden

# Procesafspraken in fiscale fraudezaken

## Het Openbaar Ministerie en de advocatuur: partners in crime?!

*Mr. F.A.C. (Fleur) den Ouden*

*De auteur is werkzaam als wetenschappelijk docent en promovenda formeel belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Tevens is zij werkzaam bij de Belastingdienst.*

Het fenomeen van procesafspraken is in het strafrecht aan een opmars bezig. De vraag rijst of fiscale fraudezaken zich ook lenen voor het maken van procesafspraken. In deze bijdrage staat een bespreking van die mogelijkheid en de meerwaarde van procesafspraken in fiscale fraudezaken centraal.

### 1. Inleiding

'De rechter ligt er wakker van: het lukt niet meer om op tijd én goed te vonnissen'<sup>944</sup>, 'Rechtspraak over werkdruk: Hierdoor gaan we fouten maken'<sup>945</sup>, 'Hoe rechercheurs vastlopen in stuwmeer van fraudezaken'<sup>946</sup>, 'Een nieuwe vorm van rechtspraak moet het stroeve strafrechtstelsel vlottrekken'<sup>947</sup>.

Het nieuws staat er bol van: de te hoge werkdruk binnen het Openbaar Ministerie (hierna: OM) en de rechterlijke macht.<sup>948</sup> Ook de rechtspleging in fiscale fraudezaken

<sup>944</sup> B. Endedijk e.a., 'De rechter licht er wakker van: het lukt niet meer om op tijd én goed te vonnissen', *NRC* 8 januari 2023.

<sup>945</sup> 'Rechtspraak over werkdruk: Hierdoor gaan we fouten maken', *Nieuwsuur* 10 maart 2023.

<sup>946</sup> B. Mos e.a., 'Hoe rechercheurs vastlopen in stuwmeer van fraudezaken', *FD Special* 31 mei 2024.

<sup>947</sup> 'Een nieuwe vorm van rechtspraak moet het stroeve strafrechtstelsel vlottrekken', *NOS* 2 april 2022.

<sup>948</sup> Zie ook J. de Winter, *Rapport Verkenning Werkdruk Rechtspraak en Openbaar Ministerie. Werken aan echte oplossingen*, Amsterdam, 2024.

piept en kraakt al jaren. De FIOD, het Functioneel Parket (hierna: FP) en de rechtspraak kampen met grote capaciteitsproblemen en de doorlooptijden van onderzoeken bij het FP zijn bovenmatig lang. Een modern en efficiënt procesrecht is – misschien wel meer dan ooit – van belang.<sup>949</sup> Een van de speerpunten van de wetgever bij het ontwerp van het nieuwe Wetboek van Strafvordering is het verkorten van de doorlooptijden van strafzaken. In dit kader zijn er in de afgelopen jaren door advocaten, officieren van justitie en rechters verschillende manieren verkend om in strafzaken een bijdrage te leveren aan het oplossen van capaciteitsproblemen en in een vroeg stadium nader tot elkaar te komen. Het gaat dan om procesafspraken. Procesafspraken zijn afspraken tussen het OM en de verdediging (advocatuur) over het verloop van een strafprocedure en/of de wijze waarop de strafzaak wordt afgedaan. In deze bijdrage geef ik antwoord op de vraag of fiscale fraudezaken geschikt zijn voor het maken van procesafspraken. Ik bespreek eerst het fenomeen van procesafspraken en het juridisch kader (par. 2). Daarna zoom ik in op de mogelijkheid tot het maken van procesafspraken in de fiscale fraudepraktijk (par. 3), waarna ik vervolgens de voor- en nadelen van procesafspraken in fiscale fraudezaken voor de verschillende procesdeelnemers bespreek (par. 4). Ik sluit af met een conclusie (par. 5).

## 2. Procesafspraken in vogelvlucht<sup>950</sup>

Een procesafpraak is een afspraak tussen het OM en de verdediging (advocatuur) over het verloop van een strafprocedure en/of de wijze waarop de strafzaak wordt afgedaan. Een procesafpraak kan bijvoorbeeld inhouden dat de verdediging afziet van processuele activiteiten, zoals het indienen van getuigenverzoeken of het afzien van het voeren van bepaalde verweren. Daartegenover staat dan bijvoorbeeld dat het OM de omvang van de tenlastelegging tegen de verdachte afbakent of de strafeis vermindert. Procesafspraken kenmerken zich dus (onder andere) door wederkerigheid. Een ander belangrijk kenmerk is de consensualiteit; alleen als beide procesdeelnemers bereid zijn om procesafspraken te maken en die te effectueren, komen deze tot stand.

Het maken van procesafspraken is vooralsnog niet wettelijk geregeld.<sup>951</sup> De strafkamer van de Hoge Raad heeft in 2022 (HR 27 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1252) een baanbrekend arrest gewezen, waarin zij oordeelt dat het stelsel van strafvordering zich niet verzet tegen afspraken tussen het OM en de verdediging over de wijze

<sup>949</sup> Zie het wetsvoorstel tot het nieuwe Wetboek van Strafvordering (Kamerstukken 36 327).

<sup>950</sup> Voor een uitgebreide en gedetailleerde beschouwing over procesafspraken zie: L.J.J. Peters, 'Vonnisafspraken in strafzaken: Een rechtsvergelijkende studie naar een vorm van onderhandelingsjustitie in Italië, Duitsland en Frankrijk' (diss. Nijmegen), Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2012.

<sup>951</sup> P-G Bleichrodt stelde om die reden op 14 juni 2022 een vordering cassatie in het belang der wet in (ECLI:NL:PHR:2022:566), welke vordering heeft geleid tot het arrest HR 27 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1252.

waarop procespartijen (al dan niet) gebruik maken van de ieder toekomende bevoegdheden en daarbij een gezamenlijk standpunt innemen over de beoogde afdoening van de strafzaak.

Het ontbreken van een wettelijke regeling betekent volgens de cassatierechter niet dat het maken van procesafspraken niet toelaatbaar is. De totstandkoming van procesafspraken doet bovendien geen afbreuk aan de zelfstandige positie van de rechter. De strafrechter behoudt zijn eigen verantwoordelijkheid ten aanzien van de behandeling en beoordeling van de strafzaak overeenkomstig de daarvoor geldende wettelijke regeling en de eisen van een eerlijk proces. Indien de strafrechter van oordeel is dat de procesafspraken leiden tot een uitkomst die niet in een redelijke verhouding staat tot de ernst van de zaak, kan en zal de rechter afwijken van het afdoeningsvoorstel.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest het kader uiteengezet waarbinnen de strafrechter bij de beoordeling van de zaak kan komen tot een uitspraak die aansluit bij de procesafspraken.<sup>952</sup>

Dit kader komt – in hoofdlijnen – op het volgende neer:

- Bij de totstandkoming van procesafspraken is rechtsbijstand voor de verdachte vereist.
- De officier van justitie dient bij het maken van de procesafspraken rekening te houden met de belangen van het slachtoffer.
- Het afdoeningsvoorstel moet worden aangemerkt als processtuk en de (verkorte) inhoud dient op de zitting aan de procesdeelnemers te worden voorgehouden.
- Als de verdachte als onderdeel van een afdoeningsvoorstel afziet van bepaalde verdedigingsrechten, moet zijn gewaarborgd dat is voldaan aan de eisen van een eerlijk proces. De rechter moet onderzoeken of de verdachte vrijwillig, op basis van voldoende/duidelijke informatie en zich bewust zijnde van de rechtsgevolgen, heeft meegewerkt aan het afdoeningsvoorstel en het afstand doen van verdedigingsrechten.
- Indien het onderzoek ter terechtzitting is aangevangen, kan de officier van justitie niet meer beslissen dat van verdere vervolging wordt afgezien. De officier van justitie kan wel aansturen op een wijziging van de tenlastelegging.
- Als een afdoeningsvoorstel wordt overgelegd, moet de rechter de zaak beoordelen met inachtneming van het beslissingsmodel in het Wetboek van Strafvordering en motiveringsvoorschriften uit datzelfde wetboek.
- Indien de rechter tot een (wezenlijk) ander oordeel over de bewezenverklaring of de strafoplegging komt dan hetgeen is overeengekomen in het afdoeningsvoorstel, is

<sup>952</sup> Opmerking verdient dat het arrest slechts ziet op strafzaken waarin een gezamenlijk afdoeningsvoorstel van het OM en de verdediging over de bewezenverklaring en/of de strafoplegging aan de strafrechter worden voorgelegd.

het van belang dat de procespartijen zich (hebben) kunnen uitlaten over de wijze waarop de zaak moet worden afgedaan. Dit kan met zich brengen dat de inhoudelijke behandeling moet worden heropend.

- Als in het afdoeningsvoorstel is opgenomen dat geen rechtsmiddel wordt ingesteld, betekent dat niet dat overeenkomstig de wet afstand is gedaan van het instellen van rechtsmiddelen.

De Aanwijzing procesafspraken in strafzaken <sup>953</sup> van het OM borduurt voort op de vereisten die de cassatierechter heeft geformuleerd. Uitgangspunt van dit beleid is dat procesafspraken moeten zijn gericht op een effectieve afdoening of gestroomlijnde procesgang. Iedere zaak waarin strafvervolgning ter zake van een misdrijf wordt ingesteld en die aan een rechter wordt voorgelegd, is in beginsel geschikt voor het maken van procesafspraken. Fiscale strafzaken worden dus niet categorisch uitgesloten van de mogelijkheid tot procesafspraken.

In het beleid van het OM wordt benoemd dat de officier van justitie – binnen de kaders van het opportuniteitsbeginsel en de eisen van een eerlijk proces – procesafspraken kan maken met de verdediging over bijvoorbeeld de wijze van procederen, de omvang van het geschil, de proceshouding ter zitting en de afhandeling van eventueel beslag. Daarbij worden randvoorwaarden benoemd die de officier van justitie in acht moet nemen. Tevens wordt benadrukt dat de belangen van slachtoffers in aanmerking moeten worden genomen. Opmerking verdient dat deze Aanwijzing het OM bindt op grond van de beginselen van een behoorlijke rechtspleging. Dit beleid van het OM biedt de procesdeelnemers dus veel houvast bij het maken van procesafspraken.

De (toenmalige) minister van Justitie en Veiligheid heeft naar aanleiding van het bovengenoemde arrest van de Hoge Raad haar voornemen kenbaar gemaakt om een regeling over procesafspraken in voorbereiding te nemen die aansluit bij het arrest de Hoge Raad en bij de doelstelling van het nieuwe Wetboek van Strafvordering. <sup>954</sup> Een concepttekst is inmiddels in consultatie gebracht en de planning van de (huidige) minister is dat de regeling tegelijkertijd met het vernieuwde Wetboek van Strafvordering in 2026 in werking treedt. <sup>955</sup>

<sup>953</sup> Aanwijzing procesafspraken in strafzaken (2023A002) (Stcrt. 2023, 22351).

<sup>954</sup> Brief van de Minister van Justitie en Veiligheid van 26 oktober 2022, *Kamerstukken II 2022/23*, 29 279, nr. 742.

<sup>955</sup> Consultatieversie Wetsvoorstel eerste aanvullingswet nieuw Wetboek van Strafvordering (*Kamerstukken 36 327*).

### 3. Procesafspraken in fiscale fraudezaken

Gelet op de jurisprudentie van de Hoge Raad, het beleid van het OM en de toekomstige wettekst van het nieuwe Wetboek van Strafvordering, is er geen beletsel voor het maken van procesafspraken in fiscale strafzaken.<sup>956</sup>

Het FP is een specialistisch en landelijk opererend onderdeel van het OM dat zich onder andere toelegt op de bestrijding van complexe (fiscale)fraude. Het is geen geheim dat FP-onderzoeken jarenlang kunnen duren. Dit heeft te maken met de complexiteit van zaken en de steeds verdere internationalisering van fraudezaken. Het opsporingsonderzoek van de FIOD vergt veel tijd omdat er in veel gevallen sprake is van grensoverschrijdende criminaliteit en vaak een uitgebreid vermogensonderzoek wordt verricht ten behoeve van de beslaglegging op het vermogen van de verdachte. Tevens worden er door de verdediging in fiscale fraudezaken veelvuldig onderzoekswensen ingediend. Zaken blijven bij het FP daarnaast lang op de plank liggen omdat het FP te maken heeft met een schaarste aan officieren van justitie.<sup>957</sup> De zaken van het FP worden aangebracht bij de zogenoemde concentratierechtbanken<sup>958</sup> waardoor de beperkte zittingscapaciteit ook niet bijdraagt aan een voortvarende behandeling van fiscale strafzaken. Al met al zit de rechtspleging in fiscale fraudezaken dus muurvast. Juist in het fiscale strafrecht kunnen procesafspraken daarom bijdragen aan een efficiëntere rechtspleging.

Het gaat in het fiscale strafrecht vaak om een ingewikkelde problematiek. Ik heb de indruk dat verdachten in het gros van de zaken worden bijgestaan door gespecialiseerde advocaten die in staat zijn om de verdachte te wijzen op de voor- en nadelen van het maken van procesafspraken (één van de vereisten voor het maken van procesafspraken). Een ander interessant punt is dat in fiscale fraudezaken 'de maatschappij' als slachtoffer wordt aangemerkt.<sup>959</sup> Uit het arrest van de Hoge Raad en het beleid van het OM volgt dat het OM gehouden is om bij het maken van procesafspraken rekening te houden met de belangen van slachtoffers. Ik kan mij goed voorstellen dat een fiscale fraudezaak zich in beginsel beter leent voor het maken van procesafspraken dan bijvoorbeeld een moord- of zedenzaak omdat de gemeenschap in fiscale fraudezaken als (anoniem) slachtoffer wordt aangemerkt. In commune strafzaken is veelal sprake van een individu als concreet aanwijsbaar slachtoffer. Voor het

<sup>956</sup> Het OM heeft in 2019 al kenbaar gemaakt te willen experimenteren met het maken van procesafspraken. Toch lijkt het maken van procesafspraken in fraudezaken pas sinds HR 27 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1252 daadwerkelijk van de grond te komen.

<sup>957</sup> Zie ook D. Cornelissen en M. Loenen, 'Procesafspraken in FP-zaken: een valse start maar een veelbelovende toekomst', [www.bijzonderstrafrecht.nl](http://www.bijzonderstrafrecht.nl), 15 mei 2023.

<sup>958</sup> Een concentratierechtbank is een rechtbank die is aangewezen om specifieke zaken te behandelen die vanwege hun aard, complexiteit of frequentie geconcentreerd worden bij een beperkt aantal rechtbanken.

<sup>959</sup> Vgl. C. Hofman, *Het systeem van sanctionering van fraude (Fiscale Monografieën nr. 166)* (diss. Rotterdam), Deventer: Wolters Kluwer, 2021, par. 2.5.4.

slachtoffer (of de nabestaanden) kunnen individuele belangen een rol spelen en kan een zaak zeer (emotioneel) beladen zijn. Procesafspraken zijn in dit soort zaken, waarin individuele belangen en emoties van slachtoffers en nabestaanden een rol spelen, wellicht minder geschikt.

Zichtbaar is dat sinds de goedkeuring van de Hoge Raad inzake het fenomeen van procesafspraken het maken van dergelijke afspraken populairder wordt in de fiscale fraudepraktijk. Een onderzoekje op [rechtspraak.nl](https://rechtspraak.nl) laat zien dat er vooral veel procesafspraken worden gemaakt in zaken van de rechtbank Overijssel en de rechtbank Rotterdam. Dit zijn twee van de concentratierechtbanken waar het FP zaken aandraagt.<sup>960</sup> De beperkte omvang van deze bijdrage laat het niet toe om in te gaan op de details van verschillende strafzaken, maar zichtbaar is dat de door het OM en de verdachte gemaakte procesafspraken veelal door de rechtbank worden gevolgd. De gepubliceerde vonnissen in fiscale strafzaken waarin procesafspraken zijn gemaakt laten zien dat de afspraken in het merendeel van de gevallen het volgende inhoudt:

- De verdachte dient geen (nadere) onderzoekswensen in en/of trekt deze in.
- De verdachte voert geen verweer en/of legt een bekennende verklaring af.
- De verdachte onttrekt zich niet aan de tenuitvoerlegging van de straf.
- De officier van justitie bakent de tenlastelegging af.
- De officier van justitie eist een lagere straf.
- De officier van justitie dient geen ontnemingsvordering in.
- Partijen doen afstand van hoger beroep indien de straf wordt opgelegd conform de strafeis.

De rechtbanken toetsen de gemaakte procesafspraken aan de uitgangspunten van het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad. Opvallend is dat in het merendeel van de zaken door de rechtbank wordt overwogen dat een hogere straf eigenlijk passender zou zijn, maar dat een andere afweging wordt gemaakt met het oog op de gemaakte procesafspraken (zie bijvoorbeeld Rechtbank Rotterdam 16 april 2024, ECLI:NL:BRON:2024:4460). Voor de verdachte valt met het maken van procesafspraken dus aanzienlijke winst te behalen in de vorm van lagere bestrafing.

<sup>960</sup> Op 22 oktober 2024 levert de zoekterm 'procesafspraken' in combinatie met de zoekterm 'belasting' op [rechtspraak.nl](https://rechtspraak.nl) vanaf 27 september 2022 39 (ongefilterde) resultaten op.

## 4. De voor- en nadelen van procesafspraken in fiscale fraudezaken

### 4.1. De verdachte

Het als verdachte worden aangemerkt in een fiscale strafzaak is voor velen een pijnlijk proces dat tot slapeloze nachten kan leiden, zeker ook door de procesrechtelijke aspecten, zoals dwangmiddelen, die bij een strafrechtelijke vervolging aan de orde kunnen zijn. Verdachten in de onderzoeken van het FP gaan – vanwege de duur van het strafrechtelijk onderzoek – vaak gebukt onder jarenlange onzekerheid. Een groot voordeel voor de verdachte bij het maken van procesafspraken is dat deze kunnen leiden tot een aanzienlijke verkorting van de procedure. Tevens is – zoals gezegd – een belangrijk voordeel dat het maken van procesafspraken veelal tot een lagere strafoplegging leidt.

Het fenomeen van procesafspraken is echter niet alleen maar rozengeur en maneschijn voor de verdachte. De verdachte levert in ruil voor een bespoediging van zijn procedure en een verlaging van zijn straf, namelijk belangrijke verdedigingsrechten in.

De Bont merkt – ten aanzien van de bespoediging van de procedure – op dat de verdachte een probleem dat hij zelf niet heeft veroorzaakt, mag oplossen door zijn rechten in te leveren.<sup>961</sup> Verdachte krijgt daar afwikkeling binnen een redelijke(re) termijn voor terug, terwijl hij daar altijd al recht op had. De Bont is bovendien kritisch op de straftoemeting bij procesafspraken. De verdachte heeft hierin nadrukkelijk iets te winnen, maar de keerzijde is dat verdachte geneigd zal zijn om een lagere bestraffing te accepteren ten einde hogere bestraffing bij een reguliere behandeling van de strafzaak te voorkomen. Resultaat is, volgens De Bont, dat verdachten die een reële kans hebben om te worden vrijgesproken, toch een straf accepteren.

Ook naar mijn mening dreigen er gevaren voor de verdachte bij het maken van procesafspraken. Procesafspraken brengen onzekerheid met zich voor de verdachte. Het is van belang dat er een zodanig voorstel wordt voorgelegd aan de strafrechter, dat er een reële kans is dat het afdoeningsvoorstel integraal wordt overgenomen in het vonnis. Het kan echter zo zijn dat de rechtbank de gemaakte procesafspraken niet volgt. In dit kader kunnen vragen rijzen over de positie van de verdachte.<sup>962</sup> Hoe moet bijvoorbeeld worden omgegaan met een verdachte die – in lijn met de gemaakte procesafspraken – een bekennende verklaring aflegt? Dient de bekennende verklaring dan uit het dossier te worden gehaald? En moet er dan een nieuwe zittingscombinatie

<sup>961</sup> G.J.M.E. de Bont, *Tour d'horizon fiscaal strafrecht 2023*, TFB 2023/18.

<sup>962</sup> Zie ook G.M. Boezelman e.a., 'Heb je even voor mij? Het belang van verbinding en dialoog in de fraudepraktijk', *TBS&H* 2023, nr. 3.

worden aangesteld? Het is duidelijk dat onzekerheid en risico's voor de verdachte op de loer liggen, terwijl het OM niet direct met vervelende consequenties wordt geconfronteerd indien de procesafspraken niet worden geaccepteerd.

Het is goed dat rechtsbijstand voor het maken van procesafspraken is vereist. Er is immers bij het maken van procesafspraken een belangrijke taak weggelegd voor de verdediging. De verdediging moet de voor- en nadelen van het maken van procesafspraken zorgvuldig afwegen.

#### **4.2. Het Functioneel Parket**

Verkorting van de doorlooptijden van strafzaken, een minder aantal zittingsdagen en het door partijen afzien van appel leveren capaciteitsvoordelen op voor het FP. Toch meen ik dat dit veel gehoorde argument van tijdswinst moet worden genuanceerd. Procesafspraken leveren geen tijdswinst op gedurende het strafrechtelijk onderzoek. Het is immers van groot belang dat het FP precies dezelfde hoge kwaliteit levert, als dat het zou leveren als de zaak wordt aangebracht op zitting. Bovendien kost de verkenning of het maken van procesafspraken tot de mogelijkheden behoort veel tijd. De grootste winst voor het OM is mijns inziens gelegen in het feit dat er consensus is over het verloop van het proces en de wijze van afdoening. Het gehele proces zal daardoor efficiënter en doelmatiger verlopen. Het OM wordt door de procesafspraken bijvoorbeeld minder "overvallen" met allerlei onderzoekswensen en verweren.

Ook voor het FP kleven er nadelen aan het maken van procesafspraken. Zoals opgemerkt leidt het maken van procesafspraken voor de verdachte vaak tot een lagere straf. Hierdoor kan de maatschappij de indruk krijgen dat daders van fiscale fraude te licht worden bestraft. Ook kan dit de afschrikkende werking van straffen voor fiscale fraude verminderen. Het belang van transparantie is daarom zeer groot. Het FP dient naar de maatschappij te kunnen verantwoorden waarom in de betreffende zaak procesafspraken worden gemaakt. Tevens is het van belang dat het FP erop is bedacht dat procesafspraken kunnen leiden tot verschillende behandeling en bestraffing van zaken vanwege verschillen in de bereidheid en mogelijkheid van de verdachte om procesafspraken te maken.

#### **4.3. De rechterlijke macht**

De voordelen van procesafspraken in fiscale fraudezaken zijn voor de rechterlijke macht onmiskenbaar gelegen in de capaciteit om zaken af te doen. Het is zeer gebruikelijk dat in omvangrijke fraudezaken een aantal zittingsdagen wordt ingepland. Door het maken van procesafspraken kan de rechtbank zich concentreren op duidelijk afgebakende feiten en een afdoeningsvoorstel dat zowel door de verdediging als het OM wordt gesteund. Indien de rechtbank de procesafspraken

goedkeurt, kan worden volstaan met een verkort proces-verbaal ter terechtzitting en kan een verkort vonnis worden gewezen. Tevens spreken partijen vaak af dat wordt afgezien van het instellen van hoger beroep. De strafrechtketen krijgt door de mogelijkheid van procesafspraken weer wat lucht. Tot op heden heb ik voor de zittende magistratuur geen reële nadelen kunnen bedenken die kleven aan het fenomeen van procesafspraken in fiscale fraudezaken.

## 5. Conclusie

Terug naar de vraag die ik aan het begin van deze bijdrage opwierp: lenen fiscale fraudezaken zich voor het maken van procesafspraken? Ik meen van wel. Berechting binnen een redelijke termijn en effectieve handhaving behoren in het fiscale strafrecht (helaas) vaak niet meer tot de mogelijkheden. Procesafspraken kunnen daarom juist in dit type strafzaken bijdragen aan een efficiënt en doelmatig strafprocesrecht.

Uiteraard moet deze efficiëntie en doelmatigheid niet ten koste gaan van de positie en de verdedigingsrechten van de verdachte. Er liggen bij het maken van procesafspraken risico's en onzekerheden voor de verdachte op de loer. De verdediging dient hierop bedacht te zijn.

Met het fenomeen van procesafspraken is het ei van Columbus voor de verstopte strafrechtspleging mijns inziens nog niet gevonden. Toch vind ik het mooi dat procesafspraken bijdragen aan een stap in de richting van een meer doelmatige, efficiënte en consensuele strafrechtspleging. Partijen zoeken in het voorstadium steeds meer toenadering tot elkaar en dat juich ik toe. Het FP en de verdediging kunnen in die zin ook in fiscale fraudezaken zeker *'partners in crime'* zijn.



Mr. dr. M.J. Velthoven

# Misbruik van recht (fraus legis): verleden, knelpunten en vooruitblik

*Mr. dr. M.J. (Max) Velthoven*

*De auteur is werkzaam bij EY Belastingadviseurs BV. <sup>963</sup>*

Deze bundel verschijnt aan de vooravond van een belangrijk honderdjarig jubileum. Het jaar 2026 markeert namelijk het eeuwfeest van een fiscaal fenomeen dat al jaren een belangrijke plaats inneemt in het belastingrecht: het leerstuk misbruik van recht (fraus legis). Bijna honderd jaar geleden introduceerde de Hoge Raad dit leerstuk in het fiscale recht in het Driedagenarrest. Ik bespreek verleden en toekomst, knelpunten, en de rol van de belastingwetenschap.

## 1. Het verleden

Het Driedagenarrest (HR 26 mei 1926, ECLI:NL:HR:1926:78) draaide om – eigentijds uitgedrukt – estate planning voor het successierecht. Het idee van de planning was om een schenking die was gekoppeld aan een periodieke uitkering aan de schenker vrij van belasting te houden omdat deze uitkering drie dagen vóór het overlijden van de schenker zou eindigen. Deze termijn van drie dagen was relevant, omdat een uitkering die bij overlijden zou eindigen, wél belast zou zijn geweest.

Naar de letter van de wet en de ‘reguliere’ rechtsvindingsmethoden zou deze planning slagen. De Hoge Raad zette er echter een streep door op grond van het leerstuk fraus legis. Volgens de Hoge Raad was aan de voorwaarden van dit leerstuk voldaan omdat

<sup>963</sup> In deze bijdrage verwijs ik op diverse plekken naar mijn proefschrift “The General Anti-Abuse Rule of article 6 of the EU Anti-Tax Avoidance Directive” dat op 1 juli 2024 is verdedigd aan de Universiteit van Amsterdam. Ten tijde van het verschijnen van deze bijdrage is dit proefschrift te raadplegen op: <https://dare.uva.nl/search?identifier=ld8abf78-afdf-4162-85ac-11dcaed72b6a>.

de planning slechts ten doel had om belasting te besparen (motiefvereiste) en de beoogde uitkomst in strijd zou zijn met doel en strekking van de wet (normvereiste). Als gevolg hiervan was de schenking alsnog belast met successierecht.

Zowel de Belastingdienst als de rechterlijke macht past het leerstuk *fraus legis* sindsdien toe over de volle breedte van het Nederlandse belastingrecht. Hiervan zijn voorbeelden te vinden in diverse belastingsoorten zoals de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting, en de overdrachtsbelasting.<sup>964</sup> Gedurende vrijwel het gehele bestaan van *fraus legis* is het leerstuk ongeschreven gebleven: het is derhalve rechtsrecht.<sup>965</sup> In de jurisprudentie zijn binnen toepassing van het leerstuk van *fraus legis* ook weer verbijzonderingen ontwikkeld zoals de meerwegenleer (HR 16 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1152). Naast *fraus legis* bestaat nog het gecodificeerde antimisbruiklerstuk *richtige heffing* (art. 31 en art. 32 AWR). Aangezien dit leerstuk niet langer wordt toegepast laat ik het in de rest van deze bijdrage buiten beschouwing.<sup>966</sup>

## 2. *Fraus legis* en de belastingwetenschap

Uit het vorige onderdeel bleek dat het leerstuk betreffende *fraus legis* al een kleine eeuw lang rechters, inspecteurs én belastingplichtigen bezighoudt. Uit een korte inventarisatie blijkt echter dat *fraus legis* ook al menig belastingwetenschapper in de pen heeft doen klimmen. In dit kader kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het proefschrift van IJzerman.<sup>967</sup> Ook in de diverse fiscale tijdschriften komt het leerstuk regelmatig voorbij en geeft het vaak aanleiding tot boeiende polemieken.<sup>968</sup>

Het is dus geen verassing dat *fraus legis* ook te vinden is in de geschriften van het fiscale fenomeen dat dit jaar (2025) haar honderdste verjaardag viert. In tegenstelling tot de inleiding van deze bijdrage heb ik heb het nu natuurlijk wél over de Vereniging voor Belastingwetenschap. Een wat ouder voorbeeld van een relevant geschrift van de Vereniging komt uit het jaar 1980, toen het leerstuk de revue passeerde in een debat

<sup>964</sup> HR 16 juli 2021, ECLI:NL:HR:2021:1152 (vennootschapsbelasting), HR 11 juli 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4345 (inkomstenbelasting), en HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548 (overdrachtsbelasting).

<sup>965</sup> Betoogd kan worden dat dit aspect van *fraus legis* het honderdjarig jubileum net niet gehaald heeft vanwege de recente invoering van de algemene antimisbruikbepaling van art. 29i Wet VpB 1969. Over deze bepaling is overigens door de wetgever betoogd dat deze geen inhoudelijke wijziging betekent ten opzichte van *fraus legis*; zie kamerstukken II 2024/2025, 36 603, nr. 8, p. 9. Om deze reden ga ik in deze bijdrage verder niet in op deze bepaling. Daarnaast kan *fraus legis* op zichzelf best aanleiding geven tot aanpassingen in de wet: zo is (de geschreven bepaling) art. 10a Wet VpB 1969 deels een codificatie van *fraus legis*-jurisprudentie.

<sup>966</sup> Kamerstukken II 1986/1987, 17 050, nr. 80 en Kamerstukken II 1986/1987, 19 700, IX B, nr. 63.

<sup>967</sup> R.L.H. IJzerman, Het leerstuk van de wetsontduiking in het belastingrecht, Kluwer, Deventer, 1991.

<sup>968</sup> Een recent voorbeeld is de polemiek tussen enerzijds Q.W.J.C.H. Kok en R.J. de Vries en anderzijds een aantal andere auteurs. Zie voor het volledige overzicht van deze polemiek en verwijzingen naar de relevante bijdragen: Q.W.J.C.H. Kok, R.J. de Vries, Eureka noch logica, helaas, maar raadslachtige *fraus legis*oordelen, WFR 2023/215.

over de keuze tussen reparatiewetgeving en richtige heffing.<sup>969</sup> Ook in de jaren erna kwam het leerstuk diverse malen voor in de geschriften van de Vereniging.<sup>970</sup> Een wat recentere editie was zelfs volledig gewijd aan misbruik van recht.<sup>971</sup>

Hoe valt nu te verklaren dat dit leerstuk al jaren belastingwetenschappers weet te boeien? Allereerst raakt *fraus legis* aan fundamentele principes van het belastingrecht. Hierbij kan worden gedacht aan het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en zelfs het algemene idee van rechtvaardigheid. Waarom kan een belastingplichtige die handelt in overeenstemming met de tekst van de wet toch een beoogd belastingvoordeel worden ontnomen? En wanneer is hier voldoende aanleiding voor? Dit soort vragen leidt vaak tot boeiende discussies die raken aan ieders rechtsgevoel, zelfs in gesprekken met niet-fiscalisten.

Ten tweede opereert *fraus legis* op het snijvlak van de *trias politica*: een mooie overeenkomst met het hoofdthema van deze jubileumbundel. *Fraus legis* komt immers vaak aan bod doordat een belastingplichtige gebruikmaakt van ruimte die – al dan niet bewust – door de wetgever is opengelaten (HR 15 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY0548). Onder welke omstandigheden mogen (of zelfs móeten) de uitvoerende macht en de rechtsprekende macht deze ruimte dichten met een beroep op misbruik van recht? In dit verband wordt door belastingwetenschappers gewezen op het karakter van *fraus legis* als laatste redmiddel ofwel *ultimum remedium*. Vaak gebeurt dit met de gedachte dat het leerstuk terughoudend moet worden toegepast, bijvoorbeeld omdat het op gespannen voet staat met het fiscale legaliteitsbeginsel van art. 104 GW.<sup>972</sup>

Een derde verklaring kan worden gevonden in de vele ontwikkelingen die *fraus legis* door de jaren heen heeft doorgemaakt. Deze dynamiek volgt deels uit de keuze om invulling van het leerstuk aan de rechter over te laten. Wetenschappers houden zich vaak liever bezig met verandering dan met stilstand en belastingwetenschappers zijn hierop geen uitzondering.<sup>973</sup> Net als andere open normen – zoals goed koopmansgebruik – is *fraus legis* daarom een dankbaar onderwerp voor belastingwetenschappers die graag schieten op een bewegend doelwit.<sup>974</sup>

<sup>969</sup> Reparatiewetgeving of richtige heffing, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Kluwer, Deventer, 1980, nr. 152, p. 30 en 36.

<sup>970</sup> Zie bijvoorbeeld Belastingen en ethiek, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Kluwer, Deventer, 2011, nr. 243, p. 29 en 30 – 33.

<sup>971</sup> Misbruik van recht, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Rotterdam, 2016, nr. 256.

<sup>972</sup> R.J. de Vries, Kwaliteit van fiscale rechtsvinding en fiscale regelgeving, WFR 2010/114.

<sup>973</sup> Dit gold zelfs voor de grote filosofen uit de klassieke oudheid. Zo schrijft de filosoof Karl Popper: "The philosophies of Parmenides, Democritus, Plato, and Aristotle can all be appropriately described as attempts to solve the problems of that changing world which Heraclitus had discovered.", zie K.R. Popper, *The Open Society and Its Enemies*, Princeton: Princeton University Press, p. 11.

<sup>974</sup> Goed koopmansgebruik *Quo Vadis*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Kluwer, Deventer, 2015, nr. 254.

### 3. Enige openstaande vragen en knelpunten

Stel nu dat een toekomstig historicus deze bundel honderd jaar later (in 2125 dus) bestudeert en daarbij ook de moeite neemt om de hedendaagse context te onderzoeken. Er is een gerede kans dat deze historicus dan een populaire opvatting ontwaart die kan worden samengevat als: het is allemaal de schuld van de EU. Het nieuws van vandaag de dag is immers vol van hoofdpijndossiers waarvan sommige betrokkenen graag de schuld bij “Brussel” leggen. Hierbij kan worden gedacht aan het stikstofdossier en de asielproblematiek.<sup>975</sup> Graag help ik de toekomstige historicus bij het vormen van de hypothese dat deze trend zich ook in de fiscaliteit manifesteert. Ik begin daarom met het in kaart brengen van enige bestaande knelpunten waarvan best betoogd kan worden dat deze in elk geval deels een EU-rechtelijke oorsprong hebben.<sup>976</sup>

Het eerste knelpunt ligt voor de hand. Bij het schrijven van deze bijdrage is volgens mij duidelijk dat *fraus legis* – in elk geval voor een aantal belastingen – conform de vereisten van het EU-recht geïnterpreteerd dient te worden. *Fraus legis* is dus in zekere zin gelijkgesteld aan het bestaande EU-rechtelijke antimisbruikleerstuk.<sup>977</sup> Dit geldt volgens mij in elk geval voor de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting.<sup>978</sup> Op zichzelf is de EU-rechtelijke harmonisatie geen knelpunt. Deze harmonisatie levert echter wel wat knelpunten op die relevant zijn voor zowel wetenschap als praktijk.

Zo bestaat vooralsnog grote onduidelijkheid over wat precies de gevolgen van de harmonisatie zijn en voor wie deze gevolgen relevant zijn.<sup>979</sup> Bestaat er bijvoorbeeld een EU-rechtelijke verplichting voor de Belastingdienst en de rechterlijke macht om *fraus legis* toe te passen? En als dit gebeurt, moeten dan altijd de waarborgen die het EU-recht voorschrijft bij misbruikbestrijding in acht worden genomen? Wie heeft hierbij eigenlijk het laatste woord: de Nederlandse rechter of het Hof van Justitie?

<sup>975</sup> Zie bijvoorbeeld: <https://nos.nl/artikel/2522383-van-der-plas-na-gesprek-in-brussel-vooral-investeren-in-goede-relaties>.

<sup>976</sup> Ik bestrijd overigens dat deze knelpunten “de schuld zijn van Brussel” zijn: vaak komen zij voort uit de Nederlandse wijze van implementatie en Nederland is in EU-verband met al deze maatregelen akkoord gegaan. Bovendien werd de discussie over de legitimiteit van *fraus legis* al gevoerd voordat het EU-recht van belang werd.

<sup>977</sup> Aangezien de richtlijnbevestiging die dit regelt relatief nieuw is, is er nog geen rechtspraak op dit gebied. Zie voor meer onderbouwing: M.J. Velthoven, De algemene antimisbruikregel van artikel 6 van de Antibelastingontwikkelingsrichtlijn, Deel 2: Over de Nederlandse implementatie door middel van *fraus legis*, WFR 2024/294.

<sup>978</sup> Voor de vennootschapsbelasting komt dit door de Nederlandse implementatie van art. 6 van de Antibelastingontwikkelingsrichtlijn (Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwikkelingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (“ATAD”)), voor de omzetbelasting omdat deze belasting zelf (grotendeels) voortvloeit uit een Europese richtlijn.

<sup>979</sup> Al deze vragen worden besproken in mijn proefschrift, zie daarvoor voetnoot 1.

Deze vragen zijn te meer relevant omdat in het Nederlandse belastingrecht de afgelopen jaren diverse geschreven bepalingen zijn geïntroduceerd die door de EU-rechtelijke harmonisatie raakvlakken hebben met *fraus legis*. Zo bevatten veel van de door Nederland gesloten belastingverdragen sinds de afgelopen jaren een algemene antimisbruikbepaling in de vorm van een PPT. Art. 3, lid 3, onderdeel c, Wet DB 1965 bevat sinds 2018 ook een geschreven antimisbruikbepaling die geldt in internationale situaties en die een implementatie is van de algemene antimisbruikbepaling uit de Moederdochterrichtlijn. Nederland stelt zich op het standpunt dat ook deze beide bepalingen conform het EU-rechtelijke antimisbruikleerstuk moeten worden geïnterpreteerd.<sup>980</sup>

Een verwant knelpunt is dat bij de Nederlandse pogingen tot EU-conformiteit soms het onderscheid verloren gaat tussen de verschillende componenten van het leerstuk misbruik van recht. Dit geldt in het bijzonder voor het normvereiste (dat ziet op de wet) en het motiefvereiste (dat ziet op de feiten). Zo concludeerde A-G Wattel onlangs – mijns inziens terecht – dat de voornoemde antimisbruikbepaling in de dividendbelasting ten onrechte geen expliciet normvereiste bevat, terwijl dat volgens het EU-recht wel zou moeten (Conclusie van A-G Wattel van 26 mei 2023, ECLI:NL:PHR:2023:541, met name onderdeel 4).

Een vraag die ik boeiend vind is hoe binnen het motiefvereiste het ‘belastingoogmerk’ en de ‘kunstmatigheid’ zich tot elkaar verhouden. De letterlijke tekst van de relevante richtlijnen suggereert dat dit volstrekt gescheiden exercities zijn, wat suggereert dat zelfs een doorslaggevend belastingoogmerk niet leidt tot misbruik, zolang er maar geen sprake is van kunstmatigheid.<sup>981</sup> In mijn proefschrift heb ik aangegeven wat moeite te hebben met die conclusie. Anderzijds zou ik er ook moeite mee hebben als voldoende ‘belastingoogmerk’ zou betekenen dat altijd aan het motiefvereiste is voldaan, zeker nu slechts vereist is dat het ‘hoofddoel of een van de hoofddoelen [is om] een belastingvoordeel te verkrijgen’. Dit zou immers betekenen dat ook reële economische activiteiten vrij gemakkelijk binnen het bereik van het antimisbruikleerstuk kunnen worden gebracht.

Laat ik dit probleem toelichten met een eigentijds voorbeeld. Stel dat een Nederlands beursgenoteerd bedrijf zijn hoofdkantoorvennootschap verplaatst naar een ander land omdat aldaar geen dividendbelasting bestaat. In dat geval zou de vraag kunnen opkomen of een vermindering van dividendbelasting op uitkeringen die door overgebleven Nederlandse vennootschappen worden gedaan aan de hoofdkantoorvennootschap kan worden bestreden door middel van de antimisbruikbepaling in de dividendbelasting en/of de PPT in het belastingverdrag.

<sup>980</sup> Ik verwijs naar de literatuurbijlage van de conclusie van A-G Wattel van 26 mei 2023, ECLI:NL:PHR:2023:572, in het bijzonder onderdeel 2.3.

<sup>981</sup> Zie bijvoorbeeld art. 6 ATAD.

Stel dat het hier een reële verplaatsing van het hoofdkantoor betreft. Kan er dan überhaupt nog sprake zijn van misbruik? En zo nee, waarom dan niet? Een mogelijk antwoord hierop is dat er geen sprake is van misbruik omdat de economische activiteit (de verplaatsing) het belastingbesparingsmotief overvleugelt binnen de feitelijke toets van het antimisbruikleerstuk (het motiefvereiste).<sup>982</sup> Sommigen zullen het hier niet mee eens zijn en tegenwerpen dat aan de voorwaarden van het motiefvereiste is voldaan.<sup>983</sup> De hoofdkantoorvennootschap wordt in die visie slechts gered door het normvereiste: bij een reële verplaatsing is een belastingvrijstelling volstrekt in lijn met doel en strekking van het verdrag (c.q. de nationale inhoudingsvrijstelling). Ik meen echter dat het eerste antwoord het juiste is en dat er dus gevallen denkbaar zijn waarin de (omvang van) de economische activiteit een belastingmotief opzij kan zetten in de feitelijke toets, zodat reeds op basis van die toets alleen al geen sprake is van misbruik.

#### 4. Wat brengt de toekomst?

‘Now, I must leave the treasures of the past and turn to the future’, zoals Churchill ooit zei.<sup>984</sup> De toekomstige historicus uit het vorige onderdeel is niet noodzakelijkerwijs beperkt tot het bestuderen van de status quo in het jaar 2025. Mocht deze onderzoeker de moeite nemen om ook de ontwikkelingen van het decennium daarna te bestuderen, wat zouden dan de meest in het oog springende gebeurtenissen ten aanzien van *fraus legis* kunnen zijn? In dit onderdeel speculeer ik over wat deze toekomstige gebeurtenissen zouden kunnen zijn.

Ik begin met een trend die ik ook al besprak in de vorige paragraaf: de EU-rechtelijke harmonisatie van algemene antimisbruikleerstukken zoals *fraus legis*. Deze trend is al gaande en ik verwacht dat deze de komende jaren door zal zetten. De wetgevende aspecten van deze harmonisatie zijn voor een belangrijk deel al afgerond. De daadwerkelijke toepassing van het leerstuk door inspecteurs en de rechterlijke toetsing daarvan zal hier de komende jaren op volgen. Net als in recente rechtszaken verwacht ik dat het Hof van Justitie concretere invulling geeft aan het antimisbruikleerstuk, hetgeen ook zal doorwerken naar *fraus legis*.

<sup>982</sup> De letterlijke bewoording van de antimisbruikbepaling in de dividendbelasting ondersteunt deze lezing aangezien sprake moet zijn van zowel een belastingbesparingsmotief als een kunstmatige constructie. Als er geen kunstmatige constructie is, is er dus geen misbruik.

<sup>983</sup> Deze opvatting vindt bijvoorbeeld steun in de letterlijke bewoording van de voornoemde PPT in belastingverdragen.

<sup>984</sup> <https://winstonchurchill.org/publications/finest-hour/finest-hour-114/for-valour-king-george-vi-in-remembrance-of-his-late-majesty/>.

Het harmoniserend effect van het EU-recht zal zich niet beperken tot de geharmoniseerde onderdelen van het nationale belastingrecht.<sup>985</sup> De EU-rechtelijke interpretatie van *fraus legis* is binnen sommige belastingen immers de verplichte ondergrens bij het bestrijden van misbruik. Het ligt voor de hand dat rechters niet zitten te wachten op uiteenlopende invullingen van *fraus legis* binnen het Nederlandse belastingrecht. Als dat inderdaad zo is, zullen rechters mogelijk geneigd zijn om ook bij niet-geharmoniseerde belastingen aan te sluiten bij de EU-rechtelijke invulling van *fraus legis*.

Ten slotte voorzie ik de komende jaren een andere continuering van een bestaande trend. De afgelopen tijd is in de strijd tegen belastingontwijking een omvangrijk arsenaal aan specifieke (antimisbruik)maatregelen geïntroduceerd in het belastingrecht. Vaak waren deze maatregelen een implementatie van EU en/of internationale maatregelen zoals het BEPS-project en de EU-antibelastingontwikingsrichtlijnen. Nederland heeft in dit kader ook unilateraal het nodige werk verzet.<sup>986</sup> Als gevolg van dit alles zijn er nu veel meer bepalingen tegen ongewenst belastinggedrag.

Op het eerste gezicht zou kunnen worden gedacht dat de rol van een ultimatum remedium als *fraus legis* hierdoor beperkter zou moeten worden. Immers: zowel belastinginspecteur als rechter beschikt nu over een breed wettelijk instrumentarium tegen ongewenste fiscale opzetjes. Hierdoor zou een aanvullend laatste redmiddel minder snel nodig zou moeten zijn. De afgelopen jaren hebben we echter het tegendeel zien gebeuren. Zowel op EU als op internationaal niveau gaan nieuwe (antimisbruik)maatregelen namelijk vaak gepaard met algemene antimisbruikmaatregelen of vergelijkbare bepalingen.<sup>987</sup> Recente procedures suggereren ook van de kant van de Belastingdienst weinig terughoudendheid bij het inzetten van *fraus legis* als aanvulling op specifieke antimisbruikbepalingen.<sup>988</sup> Dit belooft wat voor de komende jaren. Ik voorspel in dit kader dat ook de recent ingevoerde minimumwinstbelasting (ook wel: Pijler 2) de nodige algemene antimisbruikvragen op zal roepen.<sup>989</sup>

<sup>985</sup> Om dit onderscheid toe te lichten: *fraus legis* binnen de vennootschapsbelasting is EU-rechtelijk geharmoniseerd (door art. 6 ATAD) maar *fraus legis* binnen de overdrachtsbelasting in beginsel niet.

<sup>986</sup> Zoals de unilateraal ingevoerde Wet op de bronbelasting 2021 en de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel.

<sup>987</sup> Op internationaal gebied kan worden gedacht aan de PPT en de nieuwe preambule voor verdragen het MLI, twee regelingen die tezamen met diverse specifieke (antimisbruik)bepalingen werden geïntroduceerd. In EU-verband werden door middel van de twee EU Antibelastingontwikingsrichtlijnen niet alleen diverse specifieke antimisbruikmaatregelen geïntroduceerd maar ook een verplichte algemene antimisbruikbepaling (art. 6 ATAD).

<sup>988</sup> Q.W.J.C.H. Kok en R.J. de Vries, Orakelachtige *fraus-legis*oordelen, WFR 2023/151, p. 6-16. De auteurs schrijven in par. 51 over een arrest dat ging over art. 10a Wet VpB 1969: "Inmiddels hebben wij echter ondubbelzinnig bevestigd gekregen, mede vanuit de zijde van de fiscus, dat de Inspecteur zich ook in BNB 2023/61c" op het standpunt heeft gesteld dat de aftrek van concernrente in strijd komt met doel en strekking van de Wet VPB 1969 als geheel."

<sup>989</sup> Wet minimumbelasting 2024. Deze bevat (nog) geen algemene antimisbruikbepaling maar er is al wel omvangrijke guidance gepubliceerd tegen ongewenste vormen van planning voor deze belasting. Ik meen dat ook misbruik van deze wet c.q. de onderhavige richtlijn kan worden getroffen door het Europese antimisbruik-leerstuk.

## 5. De opdracht voor de belastingwetenschap

Ik betoogde in het voorgaande dat het karakter van het antimisbruikleerstuk als open norm het tot een dankbaar onderwerp maakt voor belastingwetenschappers. Een ander aantrekkelijk aspect van een open norm is dat deze ruimte geeft voor de wetenschap om de drie machten (vooral de rechtsprekende macht) door middel van ideeën te proberen bij te staan bij het invullen van die norm.<sup>990</sup>

Hiermee komen we bij wat volgens mij de kerntaak van de belastingwetenschap zou moeten zijn: bijdragen aan het elimineren van slecht recht (c.q. onrecht) om daarmee te komen tot beter recht. Deze taakopvatting heb ik in mijn proefschrift geformuleerd aan de hand van ideeën van de wetenschapsfilosoof Karl Popper.<sup>991</sup> Wat betekent dit nu concreet? Dat de belastingwetenschap zich zou moeten blijven inspannen om misverstanden, misstanden, en andere onjuistheden uit de wereld te helpen die bestaan ten aanzien van het leerstuk misbruik van recht. Wetenschappers kunnen er op die manier aan bijdragen dat de rechtsonzekerheid die inherent voortkomt uit het leerstuk zo beperkt mogelijk blijft.

Wat kan de belastingwetenschap de komende jaren beter doen? Zoals eerder is betoogd leidt *fraus legis* c.q. het antimisbruikleerstuk al jaren tot boeiende polemieken tussen belastingwetenschappers. Er zijn echter ook veel voorbeelden waar een polemieken juist ontbrak, terwijl deze er wel had moeten zijn. Hierbij heb ik het over belastingwetenschappers die over verschillende aspecten van het misbruikleerstuk tegengestelde opvattingen zijn toegedaan, maar “langs elkaar heen” spreken in plaats van met elkaar in debat te gaan.<sup>992</sup>

Dit verschijnsel is best te verklaren en ik heb me hier vast en zeker zelf ook wel eens schuldig aan gemaakt. Echter: de wetenschap kan haar kerntaak (het elimineren van slechte ideeën) alleen vervullen als men het aandurft om elkaar aan te spreken op verschillen van inzicht. Zoals diezelfde Karl Popper schreef: ‘rationele wetenschap moet tegenstellingen niet laten bestaan, maar zich juist actief bezighouden met het opruimen ervan’.<sup>993</sup> Het zou daarom goed zijn als belastingwetenschappers in hun bijdragen over misbruik van recht meer aandacht besteden aan het opruimen van tegengestelde opvattingen.

<sup>990</sup> Zie bijvoorbeeld de omvangrijke literatuurbijlage bij een conclusie over de antimisbruikbepaling in de dividendbelasting (Conclusie van A-G Wattel van 26 mei 2023, ECLI:NL:PHR:2023:572).

<sup>991</sup> Zie voetnoot 1 voor de vindplaats van mijn proefschrift (met name hoofdstukken 1 en 6).

<sup>992</sup> Een voorbeeld hiervan doet zich voor bij de vraag of de rechter ambtshalve *fraus legis* kan toepassen. Deze vraag wordt in de literatuur zowel ontkennend als bevestigend beantwoord, maar ik heb geen enkel voorbeeld kunnen vinden waarin beide kampen ingingen op elkaars stellingen. Zie ook hoofdstuk 5 van mijn proefschrift (voetnoot 1).

<sup>993</sup> Popper schrijft: “But this means that if we are prepared to put up with contradictions, criticism, and with it all intellectual progress, must come to an end.”, zie K.R. Popper, *Conjectures and Refutations*, Routledge: London and New York, 1989, hoofdstuk 15: What is dialectic?.

## 6. Conclusie

Het voelt wat ongepast om deze bijdrage af te sluiten met de wens dat er ook de komende eeuw weer veel mooie misbruikzaken de revue mogen passeren. Wellicht is het beter dat ik volsta met het uitspreken van de hoop dat de belastingwetenschap ook de komende eeuw belangrijke bijdragen blijft leveren aan de ontwikkeling van het leerstuk misbruik van recht. Zelfs als maar een deel van mijn voorspellingen uitkomt, zal deze wens vast bewaarheid worden.





# Uitvoerende macht



## V.F. Drok LL.M

# Gedeelde verantwoordelijkheid: de rol van verschillende autoriteiten in de milieubelastingen

V.F. (Veerle) Drok LL.M

*De auteur is werkzaam bij de Belastingdienst als inspecteur milieubelastingen. Tevens is zij verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam als coördinator in de Master Directe Belastingen voor het keuzevak 'Capita Sustainability & Tax', alsook verbonden aan Wolters Kluwer als annotator. Deze bijdrage schrijft de auteur op eigen titel.*

De rijksbelastingdienst is niet de enige autoriteit die belast is met de heffing, controle en inning van milieubelastingen. De laatste jaren zijn ook andere autoriteiten aangewezen. Dit leidt tot wisselwerkingen tussen deze verschillende uitvoeringsautoriteiten. Deze bijdrage beschouwt beknopt deze wisselwerkingen en besteedt specifiek aandacht aan de Nederlandse Emissieautoriteit (NEa) en de Stichting Afvalfonds Verpakkingen (StAV).

## 1. De Nederlandse milieubelasting

In deze bijdrage staan de milieubelastingen centraal. Dit is een verzamelnaam van belastingen die – zo goed mogelijk – de negatieve gevolgen van productie en consumptie op het milieu dekken.<sup>994</sup> Anders gezegd, het beprijzen van goederen en activiteiten die bewezen negatieve externaliteiten hebben op het milieu.

Vanuit het niveau van de EU heeft Nederland te maken met de uitwerking van zowel de CO<sub>2</sub>-grensheffing als het Europese emissiehandelssysteem (EU ETS). Tevens zijn de milieubelastingen in Nederland te vinden op lokaal, regionaal en nationaal niveau. Zo

<sup>994</sup> Het CBS hanteert deze definitie, zie [cbs.nl](https://www.cbs.nl).

heft bijvoorbeeld de gemeente een afvalstoffenheffing, het waterschap de zuiveringsheffing, de provincie een grondwaterheffing en de rijksbelastingdienst de energiebelasting. Laatstgenoemde belasting is opgenomen als één van de milieubelastingen op rijksniveau die zijn gebundeld in de verzamelwet 'Wet belastingen op milieu-grondslag' (Wbm). De Wbm behelst anno 2024 de volgende belastingen: belasting op leidingwater, afvalstoffenbelasting, belasting op kolen, energiebelasting, vliegbelasting en een tweetal nationale CO<sub>2</sub>-heffingen, te weten de minimum CO<sub>2</sub>-prijs elektriciteitsopwekking en de CO<sub>2</sub>-heffing industrie. Ondanks dat alle Wbm-belastingen kwalificeren als rijksbelastingen, welke normaliter van rijkswegen door de rijksbelastingdienst<sup>995</sup> worden geheven (art. 1, lid 2, AWR) en ingevorderd, zijn de twee nationale CO<sub>2</sub>-heffingen ondergebracht bij NEa (art. 71g, lid 1 en art. 71r, lid 1, Wbm). Dit brengt ons bij de eerste andere grootmacht naast de rijksbelastingdienst.

## 2. Nederlandse Emissieautoriteit

### 2.1. De aangestelde autoriteit met kennis op het gebied van broeikasgassen

De NEa is een agentschap met een zelfstandig bestuursorgaan en valt thans onder zowel het Ministerie van Economische Zaken als het Ministerie van Klimaat en Groene Groei.<sup>996</sup> De NEa is in 2005 ontstaan toen Nederland deze als bevoegde autoriteit aanstelde om toezicht uit te oefenen op wet- en regelgeving van het EU ETS<sup>997</sup>. Door middel van dit marktinstrument, waarbij emissierechten kunnen worden gekocht en verhandeld, tracht de EU de broeikasgasemissies te verminderen om zo de gestelde klimaatdoelen te realiseren.<sup>998</sup> In haar uitvoerende toezichtrol vervult NEa veel taken.<sup>999</sup> Zij controleert bedrijven die onder het EU ETS vallen, waarbij zij bestuurlijke boetes en andere sancties kan opleggen. Ook verzorgt de NEa handreikingen aan deze bedrijven op onder meer het gebied van monitoring en onderhoud van de administratieve vereisten.

<sup>995</sup> In 2020 is besloten om de Belastingdienst te ontvlechten in een drietal zelfstandige onderdelen: Belastingdienst, Toeslagen en Douane. Zie onder andere *Kamerstukken II* 2019/20, 31 066, nr. 588.

<sup>996</sup> De wettelijke verankering van de NEa taken staan in hoofdstuk 2, par. 21. WMB. Daarnaast is onder andere het Besluit handel in emissierechten (*Stb.* 2004, 737) en de Regeling handel in emissierechten (*Stcrt.* 2012, 25395) relevant.

<sup>997</sup> De afkorting EU ETS staat voor 'European Union Emissions Trading System'. Richtlijn 2003/87/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 13 oktober 2003 tot vaststelling van een regeling voor de handel in broeikasgasemissierechten binnen de Gemeenschap en tot wijziging van Richtlijn 96/61/EG van de Raad (PbEU 2003, L 275).

<sup>998</sup> Het hoofddoel van de EU is om in 2050 volledig klimaatneutraal te zijn. Om dit te bereiken zijn subdoelen gesteld, zoals een reductie van 55% van de broeikasgasemissies in 2030 ten opzichte van 1990. Deze doelstellingen zijn nader geformuleerd in onder andere de 'Green Deal' (COM (2019) 640) en de Europese klimaatwet (Verordening (EU) 2021/1119) (PbEU 2021, L 243).

<sup>999</sup> Voor meer informatie over de NEa met tevens een korte uiteenzetting van haar taken, zie [emissieautoriteit.nl](https://emissieautoriteit.nl).

## 2.2. De stap naar heffing en inning

De NEa krijgt er steeds meer taken bij die eveneens gerelateerd zijn aan broeikasgas-emissies, zoals ook de uitvoering van de nationale CO<sub>2</sub>-heffingen. Onder de naam 'Wet minimum CO<sub>2</sub>-prijs elektriciteitsopwekking' wordt een belasting geheven ter zake van de emissies van broeikasgas als gevolg van de opwekking van elektriciteit bij bedrijven die reeds onder het EU ETS vallen (hoofdstuk VIA Wbm).<sup>1000</sup> Daarnaast kent Nederland de 'Wet CO<sub>2</sub>-prijs industrie', dat een belasting betreft ter zake van de emissie van broeikasgas, kooldioxide en distikstofoxide door een broeikasgasinstallatie, afvalverbrandingsinstallatie, dan wel lachgasinstallatie (hoofdstuk VIB Wbm).<sup>1001</sup> Beide heffingen sluiten aan bij het EU ETS met als reden dat Nederland via haar nationale heffingen extra druk tracht uit te oefenen op het terugdringen van broeikasgas-emissies. Zo zijn de tarieven van de heffingen gekoppeld aan de termijnkoers van het broeikasgasemissierecht in het EU ETS (art. 71f, leden 2 en 3 en art. 71p, lid 3, Wbm), inhoudende dat er altijd een minimumbedrag blijft dat belastingplichtigen moeten betalen voor hun uitstoot. De reden hierachter is dat belastingplichtigen de uitstoot van broeikasgassen hopelijk meewegen in hun bedrijfsactiviteiten en investeringen.

De hoofdreden om de nationale CO<sub>2</sub>-heffingen bij de NEa te beleggen, ligt in het gegeven dat de NEa reeds over de kennis en kunde beschikt om toezicht uit te oefenen op de uitstoot van bedrijven in het kader van het EU ETS.<sup>1002</sup> Zo is al specifieke deskundigheid aanwezig op het gebied van onder meer typen installaties, meetinstrumenten en de beoordeling van de vaststelling van de jaarlijkse CO<sub>2</sub>-uitstoot. Nu de wetgever heeft gekozen voor een systematische relatie met het EU ETS, is onder andere de groep belastingplichtigen, alsook de benodigde informatie voor het bepalen van de maatstaf van heffing en administratieve verplichtingen al grotendeels in beeld. Aldus sluiten de taken voor de nationale CO<sub>2</sub>-heffingen nauw aan bij de taken die reeds worden uitgevoerd. Dit heeft bij de invoering van deze CO<sub>2</sub>-heffingen geresulteerd in een wettekst waarin is opgenomen dat daar waar gesproken wordt van rijksbelastingdienst in de AWR en de Invorderingswet 1990 de NEa dient te worden verstaan (art. 71g, lid 1 en art. 71r, lid 1, Wbm).

## 2.3. De samenwerking opzoeken

Naast dat de NEa haar eigen uitvoeringsreikwijdte heeft gemanifesteerd, is ook een tendens waarneembaar dat zij met andere autoriteiten is gaan samenwerken. Hierna volgen twee recente voorbeelden. Vanaf 1 oktober 2023 werkt de NEa samen met de

<sup>1000</sup> Wet van 16 maart 2022 tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet milieubeheer voor de invoering van een minimum CO<sub>2</sub>-prijs bij elektriciteitsopwekking (Stb. 2022, 132).

<sup>1001</sup> Wet van 16 december 2020 tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet milieubeheer voor de invoering van een CO<sub>2</sub>-heffing voor de industrie (Stb. 2020, 544). Met ingang van 1 januari 2023 is aan deze wet een aanvulling toegevoegd, te weten de Wet minimum CO<sub>2</sub>-prijs industrie (Stb. 2022, 535).

<sup>1002</sup> *Kamerstukken II* 2018/19, 35 216, nr. 3, p. 11-14 en *Kamerstukken II* 2020/21, 35 575, nr. 3, p. 26-30.

Douane op het gebied van de Europese CO<sub>2</sub>-grensheffing, veelal aangeduid als 'het mechanisme voor koolstofgrenscorrectie' (CBAM <sup>1003</sup>). Het doel is om via deze heffing te zorgen voor wereldwijde vermindering van broeikasgasemissies. De heffing vindt plaats bij invoer van een aantal productcategorieën in het douanegebied van de EU om bedrijven binnen en buiten de EU een gelijk speelveld te bieden. <sup>1004</sup> Beide autoriteiten zijn verantwoordelijk voor de uitvoering en trachten samen als één betrouwbare handhavende rijksoverheid op te treden. <sup>1005</sup> De NEa houdt toezicht op handhaving van rapportageverplichtingen en uitvoering van toelatingsaanvragen (hoofdstukken 2 en 16c Wet milieubeheer). De Douane daarentegen houdt toezicht op én registratie van de CBAM-goederen en de aangifte daartoe. <sup>1006</sup>

Tevens werkt de NEa samen met de Belastingdienst op de uitvoering van de Tijdelijke wet inframarginale elektriciteitsheffing (IME). Deze heffing volgt uit een Europese noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen en heft een tijdelijke belasting over marktinkomsten uit elektriciteit die in Nederland is opgewekt met behulp van een inframarginale energiebron of steenkool in de periode 1 december 2022 tot 1 juli 2023. <sup>1007</sup> De heffing en invordering is toebedeeld aan de Belastingdienst. Het toezicht op de naleving van de voor deze wet relevante rapportageverplichtingen en de heffingsgrondslag – onder andere een marktinkomstenverslag – ligt bij de NEa (art. 13 IME).

### 3. Stichting Afvalfonds Verpakkingen

Een andere grootmacht waar rekening mee dient te worden gehouden, betreft StAV. Deze autoriteit opereert thans onder de naam 'Stichting Verpact'. <sup>1008</sup> Hoe deze autoriteit ten tonele is verschenen en welk toekomstpotentieel zij mogelijkerwijs gaat hebben, wordt hierna uiteengezet.

<sup>1003</sup> De afkorting CBAM staat voor 'Carbon Border Adjustment Mechanism'. Verordening (EU) 2023/956 van het Europees Parlement en de Raad van 10 mei 2023 tot instelling van een mechanisme voor koolstofgrenscorrectie (PbEU 2023, L 130).

<sup>1004</sup> Momenteel ziet de CBAM op de productcategorieën: ijzer en staal, cement, meststoffen, aluminium, elektriciteit en waterstof. Het is niet uitgesloten dat in de toekomst meer productcategorieën in de heffing worden betrokken.

<sup>1005</sup> Zie Bijlage 5 bij het 'Convenant inzake de samenwerking binnen het Ministerie van Financiën tussen het Directoraat-generaal Fiscale zaken en het Directoraat-generaal Douane bij de uitvoering van wettelijke taken op het beleidsterrein van het Ministerie van Financiën door de Douane', aangaande de samenwerking inzake de douanetaken op het gebied van het mechanisme voor koolstofcorrectie, te raadplegen via [belastingdienst.nl](https://belastingdienst.nl).

<sup>1006</sup> De uitvoerings- en handhavingstaken van de Douane zijn verankerd in de Algemene Douanewet. Binnen deze verankerde taken vallen eveneens de nieuwe CBAM taken, aldus *Kamerstukken II* 2022/23, 36 205, nr. 3, p. 5.

<sup>1007</sup> Tijdelijke wet van 17 juli 2023 inzake invoering van een belasting op marktinkomsten van inframarginale elektriciteitsproductie overeenkomstig verordening (EU) 2022/1854 van de Raad van 6 oktober 2022 betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen (PbEU 2022, L 261) (*Stb.* 2024, 224).

<sup>1008</sup> Sinds 1 januari 2024 is Stichting Afvalfonds Verpakkingen samen met Nedvang, Kennisinstituut Duurzaam Verpakken en Stichting Nederland Schoon opgegaan in één organisatie. De partijen opereren vanaf 1 maart 2024 onder de gezamenlijke naam 'Verpact'. Zie [verpact.nl](https://verpact.nl).

Om de negatieve externaliteiten van verpakkingen zo goed mogelijk aan te pakken, heeft de EU het beheer van verpakkingen en verpakkingsafval geharmoniseerd. Onder andere door middel van haar 'Richtlijn betreffende verpakking en verpakkingsafval' waarin een leidraad is gegeven aan hergebruik, recycling en andere vormen van nuttige toepassing van verpakkingsafval, dan wel de terugdringing van absolute hoeveelheden.<sup>1009</sup> De verantwoordelijkheid legt de EU bij de importeurs en producenten, via de zogenoemde 'producentenverantwoordelijkheid'. Dit is een paraplubegrip voor allerlei soorten verplichtingen die deze partijen hebben aangaande preventie, inzameling en recycling.

Nederland heeft deze Richtlijn vervolgens geïmplementeerd in het 'Besluit beheer verpakkingen en papier en karton'.<sup>1010</sup> De uitvoering van de producentenverantwoordelijkheid heeft vervolgens mede de vorm van een heffing gekregen. De producenten en importeurs regelden via hun brancheverenigingen - welke fungeerden als collectieve uitvoeringsorganisaties - dat zij een heffing afdragen aan de gemeenten. Vervolgens namen de gemeenten de producentenverantwoordelijkheid zagezegd over en zorgden zij voor gescheiden inname of nascheiding van de in de huishoudens vrijgekomen verpakkingen.

Met de wens enerzijds extra overheidsinkomsten te genereren en anderzijds het beprijsen van de milieukosten van verpakkingen na te streven, heeft Nederland besloten om in 2008 een nationale verpakkingenbelasting in te voeren.<sup>1011</sup> De reeds bestaande heffing van de producenten en importeurs is toen geïntegreerd in deze verpakkingenbelasting. Vanuit de verzamelwet Wbm handelend, werd geheven op verpakkingen van producenten en importeurs die verpakte producten op de Nederlandse markt brengen. Hierbij was onder andere de hoop dat de belasting zou bijdragen aan de sturing naar een minder milieubelastend alternatief. Denk bij dit laatste aan het gebruik van een papieren in plaats van een kunststof verpakking. Bij invoering is zodoende gekozen voor een milieudrukcomponent in de tariefstelling. Als voorbeeld kende een glasverpakking een lager tarief dan een kunststofverpakking.

De Belastingdienst voerde de verpakkingenbelasting uit. Gezien de complexiteit van de belasting, mede omdat rekening werd gehouden met verschillende materialen en typen verpakkingen, heeft de Belastingdienst samenwerking gezocht met het

<sup>1009</sup> Richtlijn 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval (PbEU 1994, L 365).

<sup>1010</sup> Besluit beheer verpakkingen en papier en karton (Stb. 2005, 183). Thans geldt het Besluit beheer verpakkingen 2014 (Stb. 2014, 409).

<sup>1011</sup> *Kamerstukken II* 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 3-4 en 18-22. Wet van 20 december 2007 houdende wijzigingen van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008) (Stb. 2007, 562).

bedrijfsleven. Dit leidde onder andere tot sectorafspraken.<sup>1012</sup> Ondanks veel vereenvoudigingspogingen<sup>1013</sup> is de verpakkingenbelasting per 1 januari 2013 afgeschaft. De veelvoud aan uitvoeringstechnische problemen, alsook het geringe milieueffect<sup>1014</sup> zorgde dat het bedrijfsleven in overleg met het toenmalige Ministerie van Infrastructuur en Milieu heeft aangestuurd dat het zelf (weer) de touwen in handen wil hebben.<sup>1015</sup> Dit resulteerde in de StAV, waarin de producenten en importeurs zich verenigden. Deze stichting is vanaf 2013 de uitvoeringsautoriteit in Nederland. In ruil voor het toezien op én het begeleiden bij deze producentenverantwoordelijkheden, heft deze autoriteit een bijdrage – de afvalbeheersbijdrage<sup>1016</sup>. In wezen betreft het de omgezette verpakkingenbelasting in een zelfstandig opererend systeem.

#### 4. Een toekomstvisie

Met een blik op de toekomst zien we met name in de EUa in brede zin een groeiende tendens om de negatieve externaliteiten van verpakkingen met verschillende financiële prikkels aan te pakken. In de landen Spanje en het Verenigd Koninkrijk, evenals binnenkort Italië, bestaat naast een bijdragesysteem zoals Nederland dat momenteel kent, ook een nationale belasting die de focus legt op plastic verpakkingen. Aldus opereren in deze landen twee uitvoeringsinstanties parallel: de belastingdienst enerzijds en een collectieve uitvoeringsautoriteit anderzijds. Het is de vraag of Nederland dit ook gaat krijgen. Het kabinet-Schoof heeft de wens uitgesproken een nationale circulaire plasticheffing te willen invoeren,<sup>1017</sup> vooralsnog beoogd per 2028. De uitwerking daartoe is nog onbekend. Evenwel is de verwachting dat specifieke deskundigheid zal worden vereist voor de uitvoerende autoriteit.<sup>1018</sup> Immers, vereist zijn onder andere de kwalificatie 'wanneer plastic circulair is' en technische kennis van verschillende manieren van recycling. Als we dezelfde lijn doortrekken die in het verleden is gemaakt bij de beslissing om de NEa als uitvoerende autoriteit aan te wijzen gezien hun reeds bestaande kennis en kunde op het gebied van toezicht op

<sup>1012</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 juli 2008 (*Kamerstukken II* 2007/08, 28 694, nr. 69).

<sup>1013</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën van 2 juli 2008 (*Kamerstukken II* 2007/08, 28 694, nr. 68).

<sup>1014</sup> *De milieueffecten van de verpakkingenbelasting* (CE Delft rapport van augustus 2010 aan het Financien), Delft: CE Delft 2010.

<sup>1015</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 11-12 en 48.

<sup>1016</sup> De afvalbeheersbijdrage is wettelijk verankerd via een Overeenkomst die algemeen verbindend is en om de zoveel jaar wordt vernieuwd. Momenteel geldt een Overeenkomst voor de periode 1 januari 2023 tot en met 31 december 2027 (*Stcrt.* 2022, 35473). Volledigheidshalve dient te worden opgemerkt dat producenten en importeurs naast deze afvalbeheersbijdrage ook een systeembijdrage dienen af te dragen ter dekking van de kosten die gepaard gaan met algemene systemen zoals het monitoren van zwerfafval, zie [verpact.nl](http://verpact.nl) voor meer informatie.

<sup>1017</sup> Brief van de informateurs van 15 mei 2024, Budgettaire bijlage Hoofddijnenakkoord (*Kamerstukken II* 2023/24, 36 471, nr. 37).

<sup>1018</sup> *Nationale heffing op virgin plastics* (CE Delft rapport van juni 2021 aan Ministerie van Financiën), Delft: CE Delft 2021.

emissies, is het een logische stap om het bestaande pakket bij StAV uit te breiden met deze nationale heffing. Anderzijds, is het kijkend naar de CBAM- en IME- ontwikkelingen ook mogelijk dat de StAV gaat samenwerken met de Belastingdienst.

## 5. Waar liggen de kansen en knelpunten?

Als we de wisselwerkingen tussen alle uitvoeringsautoriteiten in ogenschouw nemen, is een aantal waarnemingen te constateren. Allereerst vraagt verwevenheid van uitvoeringsautoriteiten om aandacht voor de daaraan verbonden organisatorische aspecten. Een aspect dat belicht dient te worden, betreft de interactie richting belastingplichtigen. Eenduidige en duidelijke communicatie is daarin fundamenteel. Neem het voorbeeld van de IME. Stel dat een belastingplichtige het niet eens is met het toezicht op zijn ingediende marktinkomstenverslag, dan dient hij een bezwaar aan te tekenen bij de NEa. Evenwel als hij het niet eens is met een naheffing, dient zijn bezwaar gericht te zijn aan de Belastingdienst. Aldus dient de communicatie van de verantwoordelijke autoriteiten in gezamenlijk verband helder te zijn: 'voor wat moet een belastingplichtige bij wie terecht, wanneer en hoe?'. Een voorbeeld waarin Douane en de NEa dit al trachten samen op te pakken, betreft de CBAM. Zij verzorgen onder andere geregeld webinars om gezamenlijk informatie aan belastingplichtigen over te brengen.<sup>1019</sup> Een ander aspect betreft gegevensuitwisseling. Autoriteiten zullen ten behoeve van de uitvoering elkaar continu gegevens moeten verstrekken. Daar komen uiteraard zaken om de hoek kijken als Algemene verordening gegevensbescherming, naleving en het bouwen van de benodigde informatie-voorzieningsystemen.

Deze extra organisatorische aspecten bij samenwerkingen oefenen ook hun druk uit op de reeds bestaande grenzen van uitvoeringscapaciteiten op het gebied van onder andere personeel en ICT. Het is inmiddels een gegeven dat de rijksbelastingdienst tegen zijn grenzen aanzit.<sup>1020</sup> Zo heeft bijvoorbeeld de Belastingdienst twee jaar uitstel gekregen van de inning van de CO<sub>2</sub>-heffing glastuinbouw teneinde voldoende tijd te hebben om deze uitvoering in zijn systemen te implementeren.<sup>1021</sup>

Dit brengt ons bij de tweede waarneming, namelijk dat ruimte wordt gecreëerd om andere uitvoeringsinstanties op te tuigen. Deels vanwege noodzaak, deels vanwege de behoefte aan specifieke deskundige autoriteiten. Juist deze specialistische deskundigheid moet niet worden onderschat. Het spreken van 'dezelfde taal' tussen autoriteit en belastingplichtigen maakt dat vertrouwen sneller kan worden opgebouwd, met beter

<sup>1019</sup> Zie bijvoorbeeld [emissieautoriteit.nl/onderwerpen/cbam-webinars](https://emissieautoriteit.nl/onderwerpen/cbam-webinars).

<sup>1020</sup> Zie onder andere *Kamerstukken II 2020/21*, 31 066, nr. 741.

<sup>1021</sup> *Kamerstukken II 2024/25*, 36 602, nr. 3, p. 106 (Belastingplan 2025).

maatschappelijk draagvlak tot gevolg. Daarnaast kan dit op termijn ook zeer effectief zijn in het bijdragen aan beter vormgegeven wet- en regelgeving. De partijen kunnen gezamenlijk inzichten uitwisselen ten aanzien van bijvoorbeeld het schrappen van een uitzondering, het opstellen van een forfait of hoe bepaalde administratieve vereisten geautomatiseerd kunnen worden.

Het is de hoop voor de toekomst dat de uitvoeringsautoriteiten door hun onderlinge wisselwerkingen van elkaar gaan leren. Niet alleen omdat een goed functionerende uitvoeringsautoriteit al het halve werk is, maar ook in het kader van hun de betrokkenheid bij belastingplichtigen en de toenemende aandacht voor milieubelastingen in de maatschappij.

J.C. van der Have MSc

# Beleid zonder beleid? De overheidsoproep tot een Tax Governance Code geëvalueerd

*J.C. (Josephine) van der Have MSc*

*De auteur is promovenda bij het instituut Fiscale en Economische vakken,  
Universiteit Leiden. Haar promotieonderzoek betreft een keurmerk voor  
eerlijke belastingen voor multinationals.*

Oud-staatssecretaris van financiën Snel riep het bedrijfsleven in 2019 op tot de ontwikkeling van een Tax Governance Code. Deze bijdrage toont vanuit beleidsmatig oogpunt aan dat een gedragscode niet aansluit bij de fiscale context van multinationals. In plaats van het stimuleren van de maatschappelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven werkt een gedragscode mogelijk een beeld van greenwashing en minder vertrouwen in de hand. De oproep van Snel was daarmee geen adequate overheidsinterventie en had niet in deze vorm moeten worden gedaan.

## 1. Inleiding

In het kader van de Nederlandse aanpak van belastingontwijking riep oud-staatssecretaris van Financiën Snel in 2019 het bedrijfsleven op tot de ontwikkeling van een Tax Governance Code (vanaf hier: TGC).<sup>1022</sup> Deze oproep vormde de aanleiding voor een essaybundel, in 2020 gepubliceerd door het Ministerie van Financiën, waarin diverse organisaties en deskundigen mogelijke invalshoeken en ideeën van een fiscale gedragscode uiteenzetten.<sup>1023</sup> In 2022 gaf VNO-NCW concreet gehoor aan de oproep van de oud-staatssecretaris en publiceerde een gedragscode die reeds door

<sup>1022</sup> Kamerstukken II 2018/19, 32 140, 51, par. 1. Volledigheidshalve: oud-staatssecretaris Snel richtte zijn oproep ook op de belastingadviessector. Dit artikel gaat vanwege zijn omvang alleen in op de TGC voor bedrijven.

<sup>1023</sup> H. Gribnau (red.), Essaybundel: Tax Governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor de Tax Governance Code?, Den Haag: Ministerie van Financiën 2020.

meer dan 40 multinationals is ondertekend.<sup>1024</sup> Verder wordt uitvoerig over het onderwerp fiscale gedragscode gepubliceerd en wordt het behandeld in de politiek.<sup>1025</sup> Al met al heeft zich dus een breed debat over een fiscale gedragscode ontwikkeld.

In dit debat wordt de oproep van Snel gezien als hetgeen dat het debat heeft aangezwengeld. Verder krijgt de oproep weinig aandacht en dat is op zich begrijpelijk. Zoals genoemd publiceerde VNO-NCW in samenspraak met het bedrijfsleven een concrete gedragscode en daardoor lijkt de rol van de overheid beperkt – wellicht zelfs verwaarloosbaar vergeleken met haar rol bij andere maatregelen rondom belastingontwijking zoals anti-belastingontwijkingswetgeving.<sup>1026</sup> Toch moet het belang van de oproep van Snel niet worden onderschat. De oproep tot een TGC is in theoretisch opzicht te duiden als een overheidsinterventie en vormt daarmee overheidsbeleid. Dit volgt allereerst uit de Aanwijzingen van de regelgeving. De Aanwijzingen stellen dat, om een beleidsdoel te bereiken, zoveel mogelijk moet worden aangesloten bij het zelf-regulerend vermogen in de maatschappij en geven daarbij aan dat desalniettemin (ondersteunende) overheidsinterventie noodzakelijk kan zijn.<sup>1027</sup> Verder noemt het Beleidskompas<sup>1028</sup> het oproepen tot een gedragscode expliciet als voorbeeld van overheidsbeleid.<sup>1029</sup> Het belang van een overheidsoproep tot de ontwikkeling van een gedragscode volgt ten slotte uit de praktische gevolgen ervan. Zoals de fiscale context ook illustreert, worden deze oproepen namelijk over het algemeen opgevolgd door een sector of beroepsgroep.<sup>1030</sup> Hiermee fungeert een overheidsoproep voor een gedragscode niet als vrijblijvende oproep, maar als eerste, richtinggevende stap in de ontwikkeling van een zelfreguleringsinstrument.

Gegeven het zowel beleidsmatige als praktische belang, sta ik in deze bijdrage stil bij de oproep tot een TGC van oud-staatssecretaris Snel. Kwalitatief beleid (zie hieronder voor het toetsingskader) is een kernwaarde van de overheid omdat het raakt aan de

<sup>1024</sup> Zie: Tax Governance Code, [vno-ncw.nl/taxgovernancecode](https://vno-ncw.nl/taxgovernancecode) (geraadpleegd op 14 oktober 2024). Enigszins verwarrend voor deze bijdrage is dat – in lijn met de oproep van Snel – de concrete code van VNO-NCW de ‘Tax Governance Code’ heet. In deze bijdrage houdt de term TGC in principe verband met de oproep van Snel, tenzij anders aangegeven.

<sup>1025</sup> Bijvoorbeeld: E. Visser, ‘Tax governance (codes) in Nederland’, NLF-W 2022/25 en: Rondetafelgesprek Tax Governance Code, [tweedekamer.nl/debat\\_en\\_vergadering/commissievergaderingen/details?id=2022A08704](https://tweedekamer.nl/debat_en_vergadering/commissievergaderingen/details?id=2022A08704) (geraadpleegd op 14 oktober 2024).

<sup>1026</sup> Zo noemde de oud-staatssecretaris in 2019, naast een TGC, onder meer ook de Wet bronbelasting 2021 als voorbeeld van aankomend beleid tegen belastingontwijking (Kamerstukken II 2018/19, 32 140, 51, par. 1).

<sup>1027</sup> Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 2.5.

<sup>1028</sup> Voorheen het Integraal afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK). Ik ga in par. 2 nader op het Beleidskompas in.

<sup>1029</sup> 3.1 Beleidsinstrumenten, [kcbi.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/31-beleidsinstrumenten](https://kcbi.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/31-beleidsinstrumenten) (geraadpleegd op 14 oktober 2024).

<sup>1030</sup> Zie bijvoorbeeld: W.H. van Boom e.a., Handelspraktijken, reclame en zelfregulering: Pilotstudy Maatschappelijke Reguleringsinstrumenten, Den Haag: WODC 2009 en; W.H. van Boom e.a., Energie-efficiency, afwikkeling van letselschade, algemene voorwaarden bij taxi en kinderopvang. Vervolgstudie Maatschappelijke Reguleringsinstrumenten, Den Haag: WODC 2011.

zinvolheid van overheidshandelen,<sup>1031</sup> en in de dynamische context van multi-nationals en belastingen is dit misschien wel extra van belang. Nieuwe maatregelen omtrent belastingontwijking volgen elkaar al jarenlang gestaag op, maar zijn deze ook alle even waardevol?<sup>1032</sup> Voor de oproep tot een TGC is dit op dit moment nog onduidelijk. Snel heeft zijn oproep zeer summier toegelicht terwijl robuust onderbouwd zelfreguleringsbeleid cruciaal is voor de effectiviteit.<sup>1033</sup> Tegen deze achtergrond evalueer ik in deze bijdrage de oproep tot een TGC van Snel.

## 2. Het Beleidskompas als toetsingskader en andere methodologische punten

Het doel van deze bijdrage is om de oproep van oud-staatssecretaris Snel tot het ontwikkelen van een TGC beleidsmatig te evalueren. Het Beleidskompas, dat ik hieronder concreet toelicht, vormt een toetsingskader. Aan de hand van het Beleidskompas kan namelijk worden bepaald of een beleidsoptie – hier de oproep tot een TGC van Snel – beleidsmatig haalbaar en wenselijk is.<sup>1034</sup> Volledigheidshalve benadruk ik dat deze bijdrage de oproep bekijkt vanuit een beleidsmatig perspectief. Er kan logischerwijs vanuit een politiek of enigszins ander perspectief een andere kijk zijn op de wenselijkheid van een fiscale gedragscode, maar dat is geen onderdeel van deze bijdrage.

Het Beleidskompas is de centrale werkwijze voor het maken van beleid bij de overheid. Het bestaat uit verschillende stappen en afwegingskaders op basis waarvan afslagen kunnen worden gemaakt naar het beleid dat het beste aansluit bij de te reguleren context (vanaf hier: *kwalitatief beleid*). In het Beleidskompas zijn ook verschillende kwaliteitseisen ingebed, bijvoorbeeld doelmatigheid en doeltreffendheid.<sup>1035</sup> Op basis van het Beleidskompas zal de keuze voor beleid X (bijvoorbeeld het stimuleren van een gedragscode) in plaats van beleid Y (bijvoorbeeld het voorstellen van een wet) dus

<sup>1031</sup> Zoals expliciet aangegeven in de Nota Zicht op Wetgeving (Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2, p. 7-8). Zie in brede zin: D. Levi-Faur (ed.), *Handbook on the Politics of Regulation*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd 2011.

<sup>1032</sup> Zie in dit kader ook de discussie omtrent de (problemen van) het 'kat-en-muis'-spel tussen belastingplichtigen en de wetgever bij zeer gedetailleerde anti-belastingontwikingswetgeving (onder meer: H. Gribnau, *The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility*, ELR 2017/1, par. 6.3).

<sup>1033</sup> Zie uitgebreid: B.E. Baarsma e.a., *Zelf doen? Inventarisatiestudie van zelfreguleringsinstrumenten*, Amsterdam: SEO 2003. Dit volgt verder uit (de onderzoeken onderliggend aan het) Beleidskompas zoals uitgewerkt in par. 2.

<sup>1034</sup> Zie voor vergelijkbare terminologie in het kader van beleidsevaluaties omtrent zelfregulering: Baarsma e.a. 2003 & B.E. Baarsma, 'Afwegingskader bij het gebruik van zelfreguleringsinstrumenten', *Tijdschrift voor Toezicht* 2010/3.

<sup>1035</sup> Beleidskompas, [kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas](http://kcbr.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas) (geraadpleegd op 14 oktober 2024).

onder meer doelmatig en doeltreffend moeten zijn.<sup>1036</sup> Zoals in par. 1 genoemd is het volgen van het Beleidskompas van fundamenteel belang omdat kwalitatief beleid raakt aan de zinvolheid van overheidshandelen. Concreter en in de context van deze bijdrage geldt: als blijkt dat de oproep van de oud-staatssecretaris niet in lijn is met het Beleidskompas is heroverweging van de oproep nodig, bijvoorbeeld door hem bij te stellen of in te trekken.

De centrale vragen van het Beleidskompas zijn:

1. Wat is het probleem?
2. Wat is het beoogde doel?
3. Wat zijn opties om het doel te realiseren?
4. Wat zijn de gevolgen van de opties?
5. Wat is de voorkeursoptie?<sup>1037</sup>

Deze vragen bestaan elk uit verschillende substappen en afwegingskaders en worden idealiter integraal doorlopen. Dit is hier echter niet mogelijk omdat de oud-staatssecretaris in zijn oproep al bepaalde afslagen heeft genomen.<sup>1038</sup> De toetsing hier is daardoor met name gevormd door de afwegingskaders voor zelfregulering specifiek, welke zich in principe bevinden in centrale vraag 3 (wat zijn opties op het doel te realiseren?),<sup>1039</sup> maar tevens doorwerken naar de andere centrale vragen.<sup>1040</sup> Verder is de toetsing beperkt tot de meest fundamentele stappen vanwege de omvang van de bijdrage. Dit leidt tot de volgende stappen van toetsing:

1. Past zelfregulering bij de fiscale context van multinationals?
2. Was is het beoogde doel van de zelfregulering?
3. Past het gekozen instrument, een code, bij het doel?

Par. 3 bekijkt de eerste vraag en par. 4 de tweede en de derde vraag. Par. 5 vat de evaluatie in een afwegingskader en par. 6 concludeert.

<sup>1036</sup> Volledigheidshalve: een deel van de eisen komt conceptueel overeen met de kwaliteitseisen voor overheids-optreden via wetgeving zoals opgenomen in de Nota Zicht op Wetgeving (Kamerstukken II 1990/91, 22 008, 1-2). Wel spelen deze eisen hier op een hoger abstractieniveau omdat ze betrekking hebben op de kwaliteit van de keuze voor een beleids optie in plaats van de vormgeving van het beleid, in dit geval wetgeving.

<sup>1037</sup> Beleidskompas, [kcb.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas](https://kcb.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas) (geraadpleegd op 14 oktober 2024).

<sup>1038</sup> Zie onder andere concreet: par. 4.

<sup>1039</sup> Zie: Zelfregulering, [kcb.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/31-beleidsinstrumenten/co-regulering-zelfregulering/zelfregulering](https://kcb.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/31-beleidsinstrumenten/co-regulering-zelfregulering/zelfregulering), geraadpleegd op 14 oktober 2024). Zie, onder andere, voor de concrete afwegingskaders (deze zijn dus onderdeel van, of komen overeen met, het Beleidskompas): Baarsma 2010; Baarsma e.a. 2003 en; W.H. van Boom e.a., Energie-efficiency, afwikkeling van letselschade, algemene voorwaarden bij taxi en kinderopvang. Vervolgstudie Maatschappelijke Reguleringsinstrumenten, Den Haag: WODC 2011.

<sup>1040</sup> Dit komt omdat het Beleidskompas een cyclische toetsing voorschrijft (Kamerstukken II 2022/23, 36200 VI, nr. 10, p. 2) en, in dit geval, tevens omdat de oud-staatssecretaris al bepaalde afslagen heeft genomen.

### 3. Zelfregulering als aanvulling op belastingwetgeving

Een gedragscode is een zelfreguleringsinstrument. Voordat de beleidskeuze voor de oproep tot een gedragscode specifiek kan worden geëvalueerd, moet daarom eerst duidelijk zijn of zelfregulering überhaupt aansluit bij de fiscale context van multinationals. Dit vormt de eerste stap in de beleidsevaluatie.

In essentie houdt zelfregulering in dat maatschappelijke partijen in bepaalde mate zelf verantwoordelijk zijn voor het opstellen, uitvoeren en/of handhaven van regels.<sup>1041</sup> Er zijn talloze varianten van zelfregulering waaronder keurmerken, protocollen, arbitrage, (interne) geschillencommissies en mediation. Soms nemen maatschappelijke partijen alle verantwoordelijkheid voor de regels; de overheid heeft dan geen enkele rol. Een voorbeeld is het keurmerk Fair Trade. Dat is opgezet door een onafhankelijke organisatie (dus niet gelieerd aan een overheid) en bedrijven voldoen alleen uit eigen beweging aan de door de Fair Trade Foundation opgestelde regels over 'eerlijke' handelsstandaarden.<sup>1042</sup> Soms heeft de overheid wel een rol: zelfregulering wordt dan bewust toegestaan, gestimuleerd of in samenwerking met de doelgroep opgesteld.<sup>1043</sup> Deze bijdrage gaat over deze vorm van zelfregulering. De oud-staatssecretaris stimuleerde immers het bedrijfsleven tot het opstellen van een TGC.<sup>1044</sup>

De overheid besluit tot zelfregulering als (verwacht wordt dat) wettelijke regulering niet of onvoldoende effectief is. Dit komt met name voor als sprake is van hoge complexiteit in het te reguleren veld of substantiële informatie-asymmetrie tussen de overheid en de marktpartijen. Verder spelen verschillende kostenafwegingen vaak een rol.<sup>1045</sup>

Deze algemene drijfveren voor geconditioneerde zelfregulering kunnen ook de oproep voor fiscale zelfregulering verklaren. De complexiteit van het belastingstelsel is al jarenlang een pijnpunt, onder andere omdat het leidt tot hoge nalevings- en institutionele kosten.<sup>1046</sup> Verder speelt er informatie-asymmetrie tussen multinationals en de overheid. Dit wordt vaak aangeduid met het 'kat-en-muis-spel': belastingplichtigen blijven nieuwe ontwijkingsroutes vinden en het dichten van een structuur leidt vaak

<sup>1041</sup> Expliciet Baarsma e.a. 2003, par. 2.3. Zie onder meer voor een fundamentele discussie over wat zelfregulering (in verhouding tot overheidsregulering) omvat: A. Ogas, 'Rethinking Self-Regulation', *Oxford Journal of Legal Studies* 1996/1.

<sup>1042</sup> Zie uitgebreid over Fair Trade als zelfreguleringsinstrument: K. Macdonald & S. Marshall (ed.), *Fair Trade, Corporate Accountability and Beyond*, Surrey: Ashgate Publishing Ltd 2010.

<sup>1043</sup> Baarsma e.a., par. 4.2 en; Beleidskompas. Co-regulering of zelfregulering, [kcb.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/31-beleidsinstrumenten/co-regulering-zelfregulering/gedragscode](https://kcb.nl/beleid-en-regelgeving-ontwikkelen/beleidskompas/3-wat-zijn-opties-om-het-doel-te-realiseren/31-beleidsinstrumenten/co-regulering-zelfregulering/gedragscode) (geraadpleegd op 14 oktober 2024).

<sup>1044</sup> Zie par 1.

<sup>1045</sup> Onder andere: Baarsma 2010, par. 2-4 en; Baarsma e.a. 2003, met name hoofdstuk 2.

<sup>1046</sup> Zie recent: Belastingen in maatschappelijk perspectief. Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel, Den Haag: Rijksoverheid 2024.

alsnog tot mazen vanwege de technische en gedetailleerde aard van zowel de structuren als de anti-ontwijkingswetgeving.<sup>1047</sup> De oud-staatssecretaris koppelt deze problematiek expliciet aan de noodzaak voor fiscale zelfregulering. In de oproep voor een TGC stelt hij: 'wetgeving alleen (zal) niet de oplossing zijn. Al was het maar omdat de wetgever niet alle nieuwe vormen van belastingontwijking kan voorzien of voorkomen'.<sup>1048</sup>

Het is duidelijk geworden dat de fiscale context aansluit bij de bredere drijfveren voor zelfregulering en dat informatie-asymmetrie de meest belangrijke, of in elk geval expliciete, drijfveer is. De achterstand in kennis rondom (steeds nieuwe) ontwijkingsstructuren zorgt ervoor dat de overheid niet zoveel kan reguleren als ze zou willen. De oproep tot zelfregulering vormt dus een aanvulling op belastingwetgeving.

#### 4. De evaluatie van de keuze voor een gedragscode

Nu de context van zelfregulering aansluit bij de fiscaliteit, zou bekeken moeten worden welk type zelfreguleringsinstrument het meest geschikt is. De oud-staatssecretaris lijkt deze stap in het opstellen van beleid echter te hebben overgeslagen, zijn oproep is uitsluitend op een code gericht. Hieronder wordt zijn keuze alsnog geëvalueerd: waarom werd er opgeroepen tot specifiek een gedragscode en was dit terecht?

De oproep voor een TGC is te vinden in de Fiscale beleidsagenda 2019, specifiek in het onderdeel 'aanpak van belastingontwijking en -ontduiking'.<sup>1049</sup> De oud-staatssecretaris schetst eerst in enkele regels de verhouding tussen de wet en belastingontwijking. Hij benadrukt met name dat belasting betalen niet alleen een wettelijke verplichting is, maar ook een maatschappelijke verantwoordelijkheid en dat het aanpassen van de wet niet voldoende werkt tegen belastingontwijking. Vervolgens stelt hij: 'In dat opzicht zou het wenselijk zijn als het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een 'tax governance code' ontwikkelen'.<sup>1050</sup>

Aanvullend op deze eerste oproep, biedt de eerder genoemde essaybundel over een TGC gepubliceerd door het Ministerie van Financiën inzicht in de beoogde rol voor de code. Vijfbrief (de opvolger van Snel) werpt in het voorwoord van de bundel een aantal ethische vraagstukken op in de context van belastingontwijking. Vervolgens linkt hij

<sup>1047</sup> Bijvoorbeeld: H. Gribnau, 'The Integrity of the Tax System after BEPS. A Shared Responsibility', ELR 2017/1, par. 63.

<sup>1048</sup> Kamerstukken II 2018/19, 32 140, 51, p. 8.

<sup>1049</sup> Kamerstukken II 2018/19, 32 140, 51, par. 1.

<sup>1050</sup> Kamerstukken II 2018/19, 32 140, 51, p. 8. Zoals eerder toegelicht valt de code voor de belastingadviessector buiten deze bijdrage.

de vraagstukken aan een TGC: 'om gezamenlijke overeenstemming te vinden over wat dat inhoudt, om daar vervolgens ook reële invulling aan te geven en om elkaar aan de regels te kunnen committeren, riep mijn voorganger het bedrijfsleven ... op om na te denken over een Tax Governance Code.'<sup>1051</sup>

Naar mijn inzicht maken de oproep en nadere toelichting bovenal duidelijk dat er geen echte visie achter de oproep tot een TGC zit. De code is slechts met brede en vage statements gemotiveerd. Bovendien sluiten de visies van Snel en Vijlbrief – zelfs ondanks de brede formuleringen – niet goed op elkaar aan. Snel riep het bedrijfsleven op tot het ontwikkelen van een TGC vanwege hun maatschappelijke verantwoordelijkheid en lijkt een TGC dus te zien als een middel voor het bedrijfsleven om fiscaal-verantwoordelijk te handelen. Voor Vijlbrief is het echter nog onduidelijk wat fiscaal-verantwoordelijk handelen inhoudt. Volgens hem zou een TGC immers in eerste instantie gezamenlijke overeenstemming over fiscaal-ethische vraagstukken moeten brengen. Hun visies samennemend zou een TGC dus moeten helpen om gezamenlijk te bepalen wat de fiscale verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven is (Vijlbrief) maar kan het bedrijfsleven ondertussen wel al handelen naar deze verantwoordelijkheid mét de TGC (Snel). Hoe deze functies tegelijkertijd kunnen plaatsvinden is niet expliciet gemaakt en is mij ook niet helder.

Het ontbreken van een duidelijke visie achter de oproep tot een TGC is problematisch. Een niet helder doel ondermijnt de potentiële effectiviteit van een zelfregulerings-instrument.<sup>1052</sup> In bredere zin roept het zorgen op over de algehele kwaliteit en nut van het beleid.<sup>1053</sup> Ter vergelijking, wat als een belastingwet met dit soort brede, vage onderbouwing zou worden geïmplementeerd?

Na het in kaart brengen van de doelen bekijkt een beleidsevaluatie in principe of de beleidsoptie aansluit bij deze doelen. Voor de oproep tot een TGC is dat echter wat complex vanwege het gebrek aan een eenduidige visie. Ik formuleer daarom eerst een doel dat de visies van beide oud-staatssecretarissen vangt.<sup>1054</sup> Mijns inziens is dit overkoepelende doel: het stimuleren van de fiscaal-maatschappelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven. Het stimuleren kan zowel direct (bijvoorbeeld: een TGC als middel om fiscaal-verantwoordelijk te handelen) als indirect (bijvoorbeeld: het verder brengen van, of meer overeenstemming krijgen binnen, de fiscaal-maatschappelijke discussie).

<sup>1051</sup> Gribnau (red.) 2020, p. 11-12.

<sup>1052</sup> Expliciet: Van Boorn e.a., 2011, p. 23-34.

<sup>1053</sup> Zie in dit kader par. 1 & 2.

<sup>1054</sup> In vergelijkbare zin: Van Boorn e.a., 2011, met name p. 23.

De vervolgvraag is nu of het zelfreguleringsinstrument gedragscode aansluit bij de stimulerende functie. In het algemeen geven gedragscodes gedragsregels aan. Een code bestaat uit een set van regels of uitgangspunten die een branche, organisatie of bedrijf leidend, of in elk geval bepalend, wil laten zijn bij beslissingen.<sup>1055</sup> Het lijkt me niet dat dit instrument, concreet de zelf-opgestelde gedragsregels, de fiscaal-maatschappelijke verantwoordelijkheid wezenlijk stimuleert. Wellicht helpt een TGC om binnen het bedrijfsleven helder te krijgen hoe zij hun maatschappelijke verantwoordelijkheid zien (omdat zij dit dan in gedragsregels of uitgangspunten concretiseren)<sup>1056</sup>, maar dit is iets anders dan het verder brengen van deze verantwoordelijkheid<sup>1057</sup> of overeenstemming over de inhoud te bereiken met actoren buiten het bedrijfsleven. De kern van het instrument gedragscode komt dus niet terug in het doel van de oproep tot een TGC.

Wel moet volledigheidshalve worden erkend dat de oproep tot een TGC gelegenheid biedt voor discussiemomenten. Zo organiseert VNO-NCW seminars over het thema verantwoordelijk belastinggedrag, met een focus op de door VNO-NCW gepubliceerde TGC, en heeft er een Rondetafelgesprek over de TGC plaatsgevonden.<sup>1058</sup> Hoewel dit op zich in lijn is met de beoogde stimulerende functie, heeft het zelfreguleringsinstrument code hierbij geen expliciet toegevoegde waarde. Veel (ethische) vormen van zelfregulering komen namelijk op rondom een maatschappelijk debat. Hiermee zijn ze vaak onderdeel van een bredere discussiebeweging. De beoogde stimulerende functie kan dus worden gezien als overkoepelende functie van zelfregulering, maar rechtvaardigt niet de keuze voor een TGC specifiek (en is bovendien van bepaalde factoren afhankelijk, deze bredere functie wordt met name bereikt als een NGO de initiatiefnemer is).<sup>1059</sup> Voorgaande is ook intuïtief: discussiemomenten kunnen immers ook zonder code worden opgezet. Hierbij is het onduidelijk waarom de oud-staatsecretarissen geen vergelijking hebben gemaakt met bestaande themabijeenkomsten. VBDO organiseert bijvoorbeeld al sinds 2015 een jaarlijkse seminar over dit thema bij de presentatie van de Tax Transparency Benchmark.<sup>1060</sup> Was het niet effectiever geweest om dit soort seminars te stimuleren in plaats van een nieuw

<sup>1055</sup> Onder andere: Baarsma e.a., 2003, par. 3.2 & bijlage 4 en; M. Urminsky, 'Self-regulation in the workplace: Codes of conduct, social labeling and socially responsible investment', ILO MCC Working Paper 2001/1, p. 13.

<sup>1056</sup> Dit is wel afhankelijk van hoe een TGC tot stand komt (zie in deze context: Baarsma e.a. 2003, par. 2.2 & 2.4).

<sup>1057</sup> Met name omdat een breed gedragen standpunt is dat de verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven juist niet verder gaat dan wettelijke verplichtingen. Dit kan natuurlijk vastgelegd worden in een TGC maar brengt de discussie of de verantwoordelijkheid dan niet verder. Zie over dit standpunt omtrent de wet en moraliteit (in vergelijking tot andere perspectieven): J. Lammers, *The Spirit of International Tax Law* (diss. Amsterdam UvA), 2023, met name p. 43-44 & hst. 6.

<sup>1058</sup> Position Paper VNO-NCW Tax Governance Code, p. 2 en; Rondetafelgesprek Tax Governance Code, tweedekamer.nl/debat\_en\_vergadering/commissievergaderingen/details?id=2022A08704 (geraadpleegd op 14 oktober 2024).

<sup>1059</sup> Zie over deze bredere functie van zelfregulering: A. Christians, *Tax Justice as Social License: The Fair Tax Mark* in: R. Eccleston & A. Elbra, *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice: Paying a Fair Share?*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing 2018, par. 10.9 en; S. Zadek, S. Lingaya & M. Forstater, *Social Labels: Tools for Ethical Trade*, London: NEF 1998, par. 4.2.

<sup>1060</sup> Zie voor context over de Benchmark: *Transparency Benchmark 2023*, Utrecht: VBDO 2023, p. 6-7.

instrument in het leven te roepen? Al met al, ondanks dat een TGC gelegenheid biedt voor het maatschappelijk debat, is het niet helder waarom dit per se via het zelfreguleringsinstrument van een code gebeurt.

Reflecterend op bovenstaande kan de vraag opkomen of sprake is van een significant beleidsprobleem. De oproep tot een TGC heeft immers toch een aantal discussiemomenten opgeleverd? Hierop benadruk ik nogmaals dat het niet-onderbouwen van maatregelen afdoet aan (de kwaliteit van) overheidshandelen. Verder is er een directer probleem. Dit komt hierna aan bod bij een laatste, fundamenteel punt van kritiek op de oproep voor een TGC.

Het fundamentele punt komt voort uit het gegeven dat de gedragsregels vastgelegd in codes in principe de normen en waarden van een bedrijf, branche of organisatie vertegenwoordigen. Codes zijn daarmee gedragsgerichte instrumenten en bedrijven gebruiken het vaak om hun 'corporate identity' te versterken.<sup>1061</sup> Dit intrinsiek normatieve karakter komt bijvoorbeeld duidelijk naar voren in anti-kinderarbeid-gedragscodes van multinationals.<sup>1062</sup> Het niet gebruik maken van kinderarbeid is een vrij intuïtieve norm voor zowel bedrijven als consumenten<sup>1063</sup> en daarmee is het passend om dat vast te leggen in een gedragscode.

Dit intrinsieke, normatieve karakter van gedragscodes sluit moeilijk aan bij de fiscale context. De afgelopen jaren zijn er verschillende ontwikkelingen rondom fiscaal-verantwoordelijk handelen te zien, bijvoorbeeld anti-ontwijkingswetgeving en initiatieven zoals de eerdergenoemde themabijeenkomsten over verantwoord belastinggedrag. Ondanks deze veranderingen kan naar mijn inzicht nog niet gesproken worden van een intrinsiek veranderde normatieve context.<sup>1064</sup> Als een TGC daadwerkelijke intrinsieke normen zou bevatten, zou dat immers betekenen dat de houding rondom belastingontwijking in grofweg een decennium compleet is veranderd. Rond 2012 waren de ontwijkingspraktijken dusdanig substantieel en maatschappelijk schadelijk dat het BEPS-project nodig was.<sup>1065</sup> Bij de publicatie van

<sup>1061</sup> Onder andere: Baarsma e.a. 2003, par. 3.2. Volledigheidshalve: als een gedragscode niet over normen en waarden gaat, gaat het vaak over iets heel concreets, zoals de wijze van klachtenafhandeling in een bedrijf of branche. Een code ligt dan echter al snel tegen het zelfreguleringsinstrument 'protocol' aan (vergelijk bijvoorbeeld: bijlage 4 en 6 van Baarsma e.a. 2003).

<sup>1062</sup> Onder andere Modern Slavery Code of Conduct, [legal.trustpilot.com/for-everyone/modern-slavery-code-of-conduct](https://legal.trustpilot.com/for-everyone/modern-slavery-code-of-conduct) en: Nike Supplier Code of Conduct, [about.nike.com/en/newsroom/resources/nike-supplier-code-of-conduct](https://about.nike.com/en/newsroom/resources/nike-supplier-code-of-conduct) (geraadpleegd op 14 oktober 2024).

<sup>1063</sup> Zie vergelijkbaar over intuïtieve normen: M. Finnemore & K. Sikkink, 'International Norm Dynamics and Political Change', *International Organization* 1998/4, p. 892.

<sup>1064</sup> Zie vergelijkbaar over het internaliseren van normen in de fiscale context: R. McCluskey, 'Is Responsible tax behavior the next frontier of CSR?', *ICTD* December 2015. Zie in brede zin over het internaliseren van normen: M. Finnemore & K. Sikkink, 'International Norm Dynamics and Political Change', *International Organization* 1998/4, p. 904-909.

de TGC door VNO-NCW in 2022 zou deze problematiek dan helemaal niet meer spelen: het fiscale gedrag van het bedrijfsleven is dusdanig intrinsiek verantwoordelijk dat het passend is dit vast te leggen in een gedragscode. Kortom, naar mijn inzicht is het gedrag van het bedrijfsleven wel aan het veranderen, maar de normen zijn (nog) niet geïnternaliseerd en dat is wel nodig voor een gedragscode. Ook uit recente empirische onderzoeken over reacties op en motivaties voor BEPS-praktijken blijkt dat de voor de TGC benodigde draai van 180 graden nog niet in zicht is.<sup>1066</sup> Illustratief voor dit punt is de reactie van Vakstudie-Nieuws op een conflict tussen Ahold en de Belastingdienst. De structuur van Ahold wordt omschreven als 'niet heel sympathiek' en omdat Ahold de TGC van VNO-NCW heeft ondertekend, hoopt de redactie dat dit soort gedrag voortaan achterwege blijft.<sup>1067</sup> Al met al, de intrinsieke fiscale verantwoordelijkheid die een TGC uitstraalt komt (nog) niet overeen met de houding van het bedrijfsleven.

Een probleem dat hieruit kan voortkomen is greenwashing. Gezien de (nog niet-intrinsieke) houding van de bedrijven, kan verwacht worden dat sommigen een TGC gebruiken om een verantwoordelijk belastingimago uit te stralen zonder dit echt na te streven.<sup>1068</sup> Naast dat dit logischerwijs afdoet aan de effectiviteit van een TGC, resulteert greenwashing in valse zekerheid voor consumenten en andere stakeholders. Verder kunnen greenwashingpraktijken bij een TGC andere vormen van zelfregulering, zoals *tax policies* of de Tax Transparency Benchmark, schaden. Vaak is de betrouwbaarheid van fiscaal-verantwoordelijke uitingen moeilijk vast te stellen voor consumenten of stakeholders en greenwashing door andere bedrijven zorgt dan voor de schijn tegen.<sup>1069</sup> Hierdoor zou de eerdergenoemde houding van Ahold kunnen afdoen aan het vertrouwen in, en daarmee de potentie van, fiscale zelfregulering in brede zin. Het is zonde dat de oud-staatssecretarissen bij hun oproep dit risico niet hebben onderkend. Zij beoogden de maatschappelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven te stimuleren, maar een gedragscode kan ook afdoen aan het vertrouwen daarin.

<sup>1065</sup> OESO, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Parijs: OECD Publishing 2013.

<sup>1066</sup> Onder andere: M. Cooper & Q.T.K. Nguyen, 'Understanding the interaction of motivation and opportunity for tax planning inside US multinationals: A qualitative study', JoWB 2019/54 en; E. Hutten, *Tax Professionals Under Societal Pressure: A Dutch Case Study on Responses to BEPS*, Enschede: Ipskamp Printing 2024.

<sup>1067</sup> 'Synergiegoodwill' niet splitsbaar van verkregen onderneming', VN 2022/24.6. Zie tevens TaxLive hierover: Ahold Delhaize krijgt miljoenen van de Belgische fiscus maar houdt het zich aan de Tax Governance Code?, TaxLive 12 mei 2023.

<sup>1068</sup> Illustratief: K.A. Belicka e.a., *Tax Strategy Disclosure: A Greenwashing Mandate?*, Cesifo Working Papers 9030.

<sup>1069</sup> Dit volgt uit onder andere: Baarsma e.a. 2003, par. 2.3; Van Boorn e.a. 2011, p. 48; Zadek, Lingaya & Forstater 1998, hst. 5 en; SER, *Keurmerken en duurzame ontwikkeling*, Den Haag: SER 2004.

## 5. Het beleidsmatige afwegingskader van de oproep tot een TGC

Dusver is duidelijk geworden dat een gedragscode zich moeilijk verhoudt tot de fiscale context. Van de geëvalueerde punten is er geen enkel punt dat pleit voor de oproep tot een TGC. Onderstaand afwegingskader vat de evaluatie samen en biedt systematisch inzicht in de beleidsconclusie over de oproep tot een TGC.

Het afwegingskader biedt een eenduidige conclusie: een fiscale gedragscode is beleidsmatig gezien geen optie. Concreet betekent dit dat de oproep van Snel geen adequate overheidsinterventie was. Het doel van de oproep is al niet helder en in bredere zin is het instrument gedragscode niet geschikt voor de fiscale context. In plaats van het stimuleren van de maatschappelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven werkt een gedragscode op dit moment juist een beeld van greenwashing en minder vertrouwen in de hand.



## 6. Conclusie

Deze bijdrage heeft de oproep van oud-staatssecretaris Snel aan het bedrijfsleven tot de ontwikkeling van een TGC geëvalueerd. Het Beleidskompas maakt inzichtelijk dat er van alles mis is met de oproep. Dit begint al bij het gebrek aan een helder doel. Ik vraag me dan ook af wat de oud-staatssecretaris eigenlijk voor ogen heeft gehad met zijn oproep. Wellicht was het ingegeven door de maatschappelijke dynamiek omtrent

belastingen en multinationals, of heerste het idee dat er bij een oproep voor zelfregulering geen sprake is van significant overheidshandelen.<sup>1070</sup> Deze bijdrage laat in elk geval zien hoe belangrijk aandacht voor kwalitatief beleid kan zijn.

Al met al is duidelijk geworden dat de oproep in zijn huidige vorm geen adequate overheidsinterventie is en dit rijst de vraag: hoe nu verder? Mogelijke beleidsacties zouden het heroverwegen, intrekken of aanpassen van de oproep kunnen zijn – maar deze voelen wel als mosterd na de maaltijd. Met de oproep is het debat over een TGC immers reeds in 2019 aangezwengeld, waarin met name de code van VNO-NCW ondertekend door meer dan 40 multinationals noemenswaardig is.<sup>1071</sup> Ik hoop daarom vooral dat de overheid haar rol bij zelfreguleringsbeleid in de toekomst serieuzer neemt. Juist in de dynamische context van multinationals en belastingen moet af en toe worden stilgestaan om koers te bepalen.<sup>1072</sup> Het Beleidskompas kan hierbij helpen, het wijst: (de) weg van een TGC, richting kwalitatief goed beleid.

<sup>1070</sup> Zie ook par. 1.

<sup>1071</sup> Tax Governance Code, [vno-ncw.nl/taxgovernancecode](https://vno-ncw.nl/taxgovernancecode) (geraadpleegd op 14 oktober 2024). Gezien het instrument gedragscode niet aansluit bij de fiscale context, zal dit concrete instrument naar verwachting overigens ook niet optimaal werken. Deze bijdrage richt zich echter op de oproep van de oud-staatssecretaris en gaat daarom verder niet in op de toekomst van de TGC van VNO-NCW.

<sup>1072</sup> Deze aanbeveling sluit overigens aan bij de recente, eerste evaluatie van het Beleidskompas waarin duidelijk werd dat deze nog te weinig wordt ingezet bij het opstellen van beleid (J.F.M. Koppenjan e.a., Het gebruik van het Beleidskompas binnen de Rijksoverheid. Ontwikkeling evaluatiekader en eerste evaluatie Beleidskompas, Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam 2024).

Mr. A.D.M. Janssen

# De dynamiek van vertrouwen en wantrouwen in de btw e-commerce context: huidige en gewenste situatie

Mr. A.D.M. (Anne) Janssen <sup>1073</sup>

*De auteur is werkzaam als docent en PhD-onderzoeker aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.*

De samenwerking tussen lidstaten binnen het btw e-commerce regelgevingsstelsel lijkt gekenmerkt door een situatie van co-existentie en onverschilligheid (weinig vertrouwen en weinig wantrouwen). De gewenste situatie is die van coöpetitie (coöperatieve concurrentie) en waakzaam vertrouwen (combinatie van vertrouwen en wantrouwen), zodat de effectiviteit van de operationele implementatie van het regelgevingsstelsel wordt verbeterd.

## 1. Inleiding

Over de btw e-commerce regels is veel geschreven. <sup>1074</sup> In het kort houden deze regels in dat ondernemers, die goederen verkopen aan consumenten in andere lidstaten, zich moeten registreren in de lidstaten van de consument (de lidstaten van verbruik). Hiervoor is het One-Stop-Shop (OSS-) systeem in het leven geroepen. Met dit systeem kan een ondernemer btw aangeven in één lidstaat (de lidstaat van identificatie). Die

<sup>1073</sup> Anne Janssen onderzoekt de rol van vertrouwen en wantrouwen tussen lidstaten bij de operationele implementatie van de Verordening Administratieve Samenwerking in de context van het OSS-systeem. Deze bijdrage vormt het begin van een verdere verkenning.

<sup>1074</sup> Voorbeelden van literatuur die de werking van de btw e-commerce regels beschrijven: J.H.M. Heezen, M.M.W.D. Merckx & P.J.B.G. Schrijver, *Btw en e-commerce (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021; A.D.M. Janssen en M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021', *BTW-bulletin* 2021/3; A.D.M. Janssen en M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe btw-e-commerceregels per 1 juli 2021 en de btw-positie van platforms', *BTW-bulletin* 2021/9. Voorbeelden van literatuur op specifieke onderdelen van de btw e-commerceregels: G. van Slooten, 'Brexite-commerce en DDP-leveringen: inclusief alles?', *BTW-bulletin* 2021/81; M.M.W.D. Merckx, 'De handel in tweedehands goederen en de nieuwe e-commerce regels in de btw', *WFR* 2021/220.

lidstaat stuurt de btw-aangifte en betaling naar de lidstaten van verbruik.<sup>1075</sup> Dit systeem vereist verdergaande samenwerking. De samenwerking tussen de belastingdiensten van de lidstaten van de EU is gebrekkig.<sup>1076</sup> Ten aanzien van die gebrekkige samenwerking zijn in de literatuur<sup>1077</sup> zorgen geuit over een gebrek aan vertrouwen tussen de lidstaten. Terwijl een sterke mate van vertrouwen juist van groot belang is voor de operationele implementatie van de btw e-commerce regels. Dit gezien de onderlinge afhankelijkheid van lidstaten binnen het OSS-systeem voor de inning en handhaving van btw.<sup>1078</sup> De vraag is echter of er daadwerkelijk een gebrek aan vertrouwen tussen de lidstaten is. Mocht dat er zijn, dan is de vervolgvraag of dat dan ook disfunctioneel is voor de operationele implementatie van het OSS-systeem. Dit is namelijk nog onvoldoende onderzocht. Daarnaast spreken academici niet altijd over vertrouwen vanuit het vertrouwensconcept volgend uit onderzoek naar vertrouwen en wantrouwen tussen twee regelgevende organisaties. In verschillende disciplines en daarbij in relatie tot verschillende gebieden is vertrouwen als concept uitgebreid onderzocht.<sup>1079</sup> De focus in deze bijdrage ziet op de samenwerking tussen lidstaten. Derhalve is op een niet-systematische wijze literatuur onderzocht over de rol van vertrouwen en wantrouwen in bestuur en meer specifiek tussen publieke organisaties.<sup>1080</sup> In deze bijdrage wordt vooruitgelopen op de resultaten van mijn promotie-onderzoek.<sup>1081</sup> Binnen dat kader wordt in deze bijdrage stil gestaan bij de dynamiek van vertrouwen en wantrouwen tussen de lidstaten in de btw e-commerce context. Vertrouwen en wantrouwen zijn in evenwicht als hun verhouding past bij die context.<sup>1082</sup> Om te onderzoeken wat de huidige verhouding is en of deze passend is, wordt in par. 2 eerst ingegaan op de betekenis van vertrouwen en wantrouwen. Vervolgens wordt in par. 3 de dynamiek tussen vertrouwen en wantrouwen besproken.

<sup>1075</sup> Heezen, Merckx en Schrijver 2021.

<sup>1076</sup> Zie par. 4 van dit artikel.

<sup>1077</sup> Bijvoorbeeld: M.C.S. Lamensch, 'Trust: A Sustainable Option for the Future of the EU VAT System?', *International VAT Monitor* 2019/30(2); R. De La Fera, 'The Definitive VAT System: Breaking with Transition', *EC Tax Review* 2018/27(3); E. Traversa, 'Ongoing Tax Reforms at the EU Level: Why Trust Matters', *Intertax* 2019/47(3).

<sup>1078</sup> Lamensch 2019, p.53; M.M.W.D. Merckx, *The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border e-commerce* (oratie Erasmus Universiteit Rotterdam; Aflevering in NLF Boek, 2020/2). Rotterdam: Stichting NLFiscaal 2020, p. 29.

<sup>1079</sup> P. Popelier, e.a., 'A research agenda for trust and distrust in a multilevel judicial system', *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 29(3).

<sup>1080</sup> Hier is met name vanuit de discipline 'Regulation and Governance' met als perspectief 'Trust in Governance and Regulation' veel over geschreven. Zie bijvoorbeeld V.A. Braithwaite and M. Levi (eds.), *Trust and Governance* (Russell Sage Foundation, 1998); F. Six and K. Verhoest, 'Trust in Regulatory Regimes: Scoping the Field', in F. Six and K. Verhoest (eds.), *Trust in Regulatory Regimes* (Edward Elgar Publishing, 2017). Zie ook het TIGRE project (<https://www.tigre-project.eu/about/project/>) en de diverse publicaties (<https://www.tigre-project.eu/tigre-library/#public-deliverables>). Of de onderzoeksgroep GOVTRUST en hun onderzoek naar 'Trust in legal systems and regulatory regimes' (<https://www.uantwerpen.be/en/research-groups/govtrust/research/themes/trust-legal-systems/>).

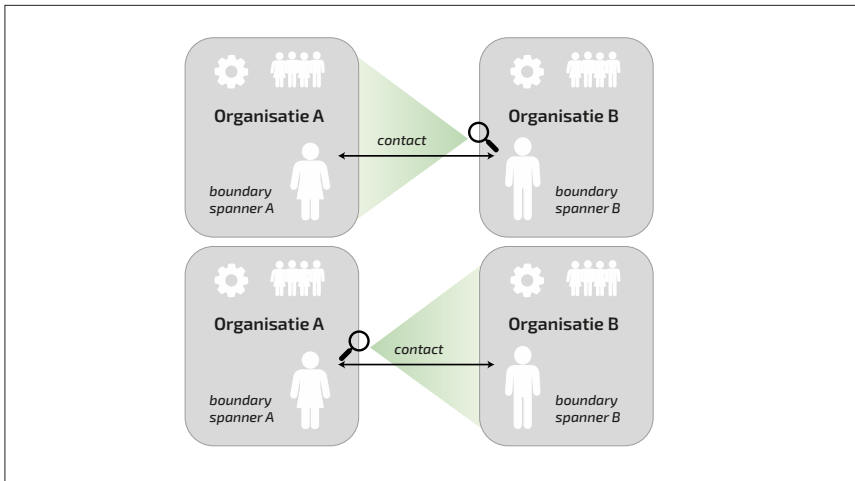
<sup>1081</sup> Zie noot 1.

<sup>1082</sup> P. Oomsels e.a., 'Functions and Dysfunctions of Interorganizational Trust and Distrust in the Public Sector', *Administration & Society* 2019/51(4), p. 536.

Daarna wordt hetgeen is besproken toegepast op de btw e-commerce context in par. 4. Een conclusie wordt gegeven in par. 5.

## 2. Betekenis van vertrouwen en wantrouwen op hoofdlijnen

Voor het ontstaan van vertrouwen tussen organisaties in een regelgevingsstelsel, is zowel vertrouwen op interpersoonlijk niveau als op organisatie- en systeemniveau essentieel.<sup>1083</sup> Dit zijn namelijk de niveaus waarbinnen de ene organisatie beoordeelt of de andere organisatie te vertrouwen is. Het interpersoonlijk niveau betreft de individuen die de organisatie vertegenwoordigen, ook wel *boundary spanners* genoemd.<sup>1084</sup> Deze boundary spanners opereren namens hun organisatie in specifieke interorganisatiele interacties. Daarbij doorlopen zij een proces, gebaseerd op hun verwachtingen (van de competentie, welwillendheid en integriteit van de andere organisatie), intenties en acties ten opzichte van de andere organisatie.<sup>1085</sup> Tijdens dat proces evalueert een boundary spanner de organisatorische en systeemkenmerken en het interpersoonlijke contact met de boundary spanner van de andere organisatie;<sup>1086</sup> zie afbeelding 1.<sup>1087</sup>



Afbeelding 1: Interorganisatieel vertrouwen

<sup>1083</sup> F.E. Six & K. Verhoest, 'Trust in regulatory regimes: Scoping the field', in: F.E. Six (red.) & K. Verhoest (red.), *Trust in regulatory regimes*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing 2017, p. 4.

<sup>1084</sup> Six & Verhoest 2017, p. 4.

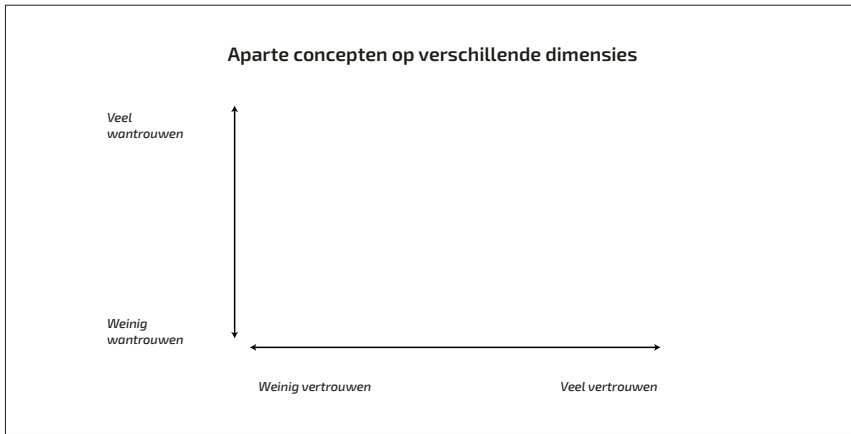
<sup>1085</sup> D. Levi-Faur e.a., *Report on trust in government, politics, policy and regulatory governance* (Deliverable D1.1, v1.0.), TiGRE 2020.

<sup>1086</sup> Six & Verhoest 2017, p. 4.

<sup>1087</sup> A.D.M. Janssen, 'The Contribution of Trust to the Practical Implementation of VAT E-commerce Rules', *Erasmus Law Review* 2022, p. 116.

Een positief verloop resulteert in interorganisationeel vertrouwen<sup>1088</sup> en een negatief verloop in interorganisationeel wantrouwen.<sup>1089</sup> Vertrouwen werkt daarbij twee kanten op; A moet B vertrouwen en andersom.<sup>1090</sup>

Vertrouwen en wantrouwen kunnen worden gezien als afzonderlijke concepten in verschillende dimensies met verschillende en afzonderlijke antecedenten, kenmerken en gevolgen.<sup>1091</sup> In die visie wordt wantrouwen gezien als iets anders dan weinig vertrouwen of een gebrek aan vertrouwen. Echter, beide concepten zijn met elkaar verbonden; zie afbeelding 2.<sup>1092</sup>



Afbeelding 2: Perspectief op relatie vertrouwen en wantrouwen

Vertrouwen omvat een spectrum van weinig vertrouwen tot veel vertrouwen. Wantrouwen omvat een spectrum van weinig wantrouwen tot veel wantrouwen. Beide spectrums zijn niet sterk van elkaar afhankelijk en sluiten aan op een punt van weinig vertrouwen en weinig wantrouwen.<sup>1093</sup>

<sup>1088</sup> P. Oomsels & G. Bouckaert, 'Interorganizational trust in Flemish public administration: Comparing trusted and distrusted interactions between public regulatees and public regulators', in: F.E. Six (red.) & K. Verhoest (red.), *Trust in regulatory regimes*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing 2017, p. 81.

<sup>1089</sup> F.E. Six & D. Latusek, 'Distrust: A critical review exploring a universal distrust sequence', *Journal of Trust Research*, 2023/13(1), p. 1-23.

<sup>1090</sup> Oomsels & Bouckaert 2017.

<sup>1091</sup> Andere perspectieven zijn mogelijk. S.L. Guo, F. Lumineau & R.J. Lewicki, 'Revisiting the Foundations of Organizational Distrust', *Foundations and Trends® in Management* 2017/1(1), p. 26, 28; Six & Latusek 2023, p. 10.

<sup>1092</sup> Guo, Lumineau & Lewicki 2017, p. 26.

<sup>1093</sup> Guo, Lumineau & Lewicki 2017, p. 28.

### 3. De dynamiek tussen vertrouwen en wantrouwen

Wanneer organisaties in een regelgevingsstelsel met elkaar samenwerken, spelen dus zowel vertrouwen als wantrouwen een rol waarbij beide concepten nauw verbonden zijn. Een functionele verhouding tussen vertrouwen en wantrouwen is belangrijk voor complexe en veelzijdige interorganisatiele relaties, zoals het geval is wanneer de lidstaten samenwerken binnen de btw e-commerce context. Zowel het bestaan van vertrouwen als van wantrouwen speelt namelijk een rol bij het ontstaan en onderhouden van die relaties,<sup>1094</sup> omdat beide daarin hun (dis)functionaliteiten hebben. Wanneer de operationele implementatie van een regelgevingsstelsel (deels) afhankelijk is van de samenwerking van (regelgevende) organisaties, is het belangrijk om te weten wanneer vertrouwen disfunctioneel wordt en wantrouwen functioneel. Zo wordt de functionele verhouding tussen die twee concepten in die interorganisatiele relatie zichtbaar. Dit kan vervolgens ten goede komen aan de effectiviteit van het regelgevingsstelsel.

#### 3.1. (Dis)functionaliteiten van vertrouwen

In een interorganisatiele relatie heeft vertrouwen vele functionaliteiten. Zo kan vertrouwen bijvoorbeeld de behoefte wegnemen om constant de geloofwaardigheid van de andere organisatie te beoordelen. Bovendien vermindert het risico's van onzekerheid en onvoorspelbaarheid.<sup>1095</sup> Het leidt tot prestatieverbetering, innovaties en effectieve(re) samenwerking.<sup>1096</sup> Daarentegen is een blind vertrouwen niet bevorderlijk. Vertrouwen wordt dan disfunctioneel, doordat het controle en toezicht kan verzwakken<sup>1097</sup> met mogelijk ineffectieve, inefficiënte of contraproductieve samenwerking als gevolg.<sup>1098</sup> Daarom moet naast een functioneel vertrouwen ook een functioneel wantrouwen bestaan.<sup>1099</sup>

<sup>1094</sup> D. Lewicka, & A.F. Zakrzewska-Bielawska, 'Trust and distrust in interorganisational relations—Scale development', *PLOS ONE* 2022/17(12), p. 1-3, 6.

<sup>1095</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 2, 4.

<sup>1096</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 4; Oomsels e.a. 2019, p. 520; Levi-Faur e.a. 2020, p. 10.

<sup>1097</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 2, 5.

<sup>1098</sup> Oomsels e.a. 2019, p. 522.

<sup>1099</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 5; K. Verhoest e.a., 'How trust matters for the performance and legitimacy of regulatory regimes: The differential impact of watchful trust and good-faith trust', *Regulation & Governance* 2024, p. 2.

### 3.2. (Dis)functionaliteiten van wantrouwen

Wantrouwen kan ook functioneel zijn in een interorganisationale relatie, omdat het er bijvoorbeeld voor zorgt dat organisaties rationeel blijven, waardoor ze betere beslissingen kunnen nemen. Het zorgt er ook voor dat informatie wordt geraadpleegd en risicosignalen serieus worden genomen.<sup>1100</sup> Echter, alomtegenwoordig wantrouwen is disfunctioneel. Dit kan leiden tot het beëindigen of het afzien van samenwerking. Als samenwerking niet kan worden vermeden, kunnen strategieën van continue controle en monitoring of het uitoefenen van macht en dwang worden verwacht.<sup>1101</sup>

### 3.3. Functionele verhouding tussen vertrouwen en wantrouwen

Om ervoor te zorgen dat zowel vertrouwen als wantrouwen functioneel zijn voor een interorganisationale relatie, dienen zij in balans te zijn. Dit is het geval als hun verhouding past bij de context waarbinnen de organisaties samenwerken.<sup>1102</sup> Wanneer de huidige verhouding tussen samenwerkende organisaties wordt onderzocht om te kijken of deze passend is voor de context waarbinnen zij samenwerken, moet worden bepaald welke verhoudingen tussen vertrouwen en wantrouwen er zijn en welke verhouding functioneel is. Hiervoor wordt gekeken naar de situationele uitkomsten van de dynamiek tussen vertrouwen en wantrouwen en de houdingen van de actoren (de organisaties) in reactie daarop.

Afhankelijk van de mate van vertrouwen en wantrouwen in een interorganisationale relatie, kunnen de organisaties in een van de volgende vier situaties terechtkomen: concurrentie, coöpetitie (coöperatieve concurrentie<sup>1103</sup>), co-existentie en coöperatie<sup>1104</sup> en een van de volgende vier houdingen aannemen: actief wantrouwen, waakzaam vertrouwen, onverschilligheid en te goeder trouw vertrouwen. Zie afbeelding 3.<sup>1105</sup>

<sup>1100</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 1-2.

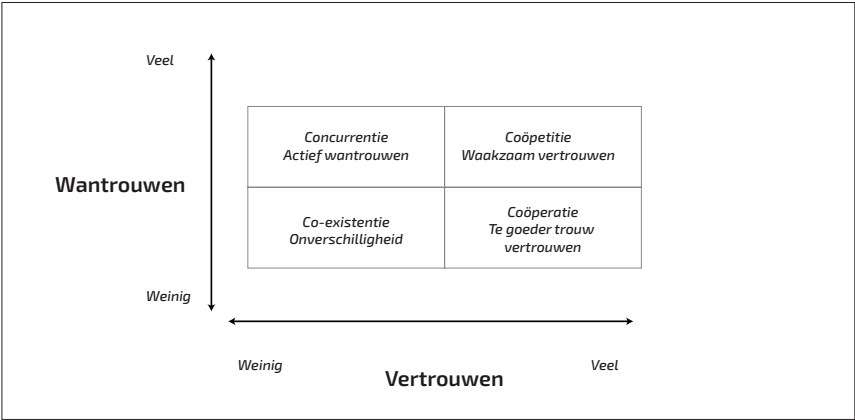
<sup>1101</sup> Oomsels e.a. 2019, p. 523.

<sup>1102</sup> P. Oomsels e.a., 'Functions and Dysfunctions of Interorganizational Trust and Distrust in the Public Sector', *Administration & Society* 2019/51(4), p. 536.

<sup>1103</sup> Situatie waarin sprake is van samenwerking en concurrentie. Denk aan een situatie waarin een organisatie met een concurrerende organisatie samenwerkt voor het behalen van een wederzijds voordeel.

<sup>1104</sup> Synoniem voor samenwerking.

<sup>1105</sup> Gebaseerd op Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 9 & Verhoest e.a. 2024.



Afbeelding 3: Dynamiek tussen vertrouwen en wantrouwen: situationele uitkomsten en actorhoudingen

Veel wantrouwen en weinig vertrouwen resulteren in een situatie van concurrentie, waarin organisaties een actief wantrouwen hebben wat kan omslaan in een allesomvattend wantrouwen. De organisaties voelen de behoefte om elkaar voortdurend te controleren en nemen preventieve maatregelen om hun eigen doelen te bereiken. <sup>1106</sup>

Afhankelijk van de mate van vertrouwen, resulteert weinig wantrouwen in een situatie van co-existent of coöperatie. Bij co-existent gedragen de organisaties zich als terloopse kennissen die professionele beleefdheden uiten <sup>1107</sup> en nemen een onverschillige houding aan.

Veel vertrouwen en weinig wantrouwen resulteren in een situatie van coöperatie. Kansen en nieuwe initiatieven worden nagestreefd en gemeenschappelijke doelstellingen worden behaald. <sup>1108</sup> De organisaties hebben een te goeder trouw vertrouwen; een volledig vertrouwen in de ander wat kan omslaan in een blind vertrouwen <sup>1109</sup> waarbij risicosignalen worden genegeerd. Daarmee kan de werking van een regelgevingsstelsel worden bedreigd waardoor een te goeder trouw vertrouwen disfunctioneel kan zijn voor de effectiviteit van het stelsel. <sup>1110</sup> Daarentegen kan een te goeder trouw vertrouwen de legitimiteit van het regelgevingsstelsel vergroten. Hier is echter slechts een zwak bewijs voor gevonden, omdat land-, sector- en actor-specifieke patronen het positieve effect van te goeder trouw vertrouwen op de legitimiteit van een regelgevingsstelsel mogelijk beïnvloeden. <sup>1111</sup>

<sup>1106</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 9; Six & Latusek 2023.

<sup>1107</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 9.

<sup>1108</sup> R.J. Lewicki, D.J. McAllister & R.J. Bies, 'Trust and Distrust: New Relationships and Realities', *The Academy of Management Review* 1998/23(3), p. 446.

<sup>1109</sup> Verhoest e.a. 2024, p. 5.

<sup>1110</sup> Verhoest e.a. 2024, p. 2; Oomsels e.a. 2019; Six & Verhoest 2017.

Wanneer sprake is van zowel wantrouwen als vertrouwen in bepaalde opzichten, doet zich een situatie voor van coöpetitie<sup>1112</sup> waarin organisaties een waakzaam vertrouwen hebben. Het vertrouwen gaat gepaard met een functioneel wantrouwen;<sup>1113</sup> een waakzaamheid gebaseerd op rationaliteit en achterdocht. Dit uit zich in risicobeheersing; in het nemen van tegenmaatregelen zoals controles of verificatie en gedragsevaluatie.<sup>1114</sup> Waakzaam vertrouwen kan de effectiviteit van een regelgevingsstelsel verbeteren, maar kan daarentegen de legitimiteit uithollen. Het kan namelijk moeilijk zijn voor organisaties om de procedures en het besluitvormingsproces in het regelgevingsstelsel te accepteren als zij op sommige aspecten van de relatie zeer waakzaam zijn ten opzichte van de andere organisatie.<sup>1115</sup>

Concluderend: enerzijds moet er vertrouwen bestaan binnen een interorganisationale relatie; echter, het ontstaan van een blind vertrouwen moet worden voorkomen. Anderzijds moet sprake zijn van een mate van wantrouwen binnen de relatie die niet leidt tot alomtegenwoordig wantrouwen. Wanneer we vervolgens kijken naar de situationele uitkomsten van de vertrouwens- en wantrouwensdynamiek en de actorhoudingen in reactie daarop, kan worden gesteld dat de functionele verhouding tussen vertrouwen en wantrouwen binnen een interorganisationale relatie resulteert in een situatie van coöpetitie waarin de organisaties samenwerken op basis van waakzaam vertrouwen. Zie afbeelding 4.<sup>1116</sup> Dit heeft een positief effect op de effectiviteit van een regelgevingsstelsel. Belangrijk is wel dat mogelijke uitholling van de legitimiteit van het stelsel wordt beperkt.

<sup>1111</sup> Verhoest e.a. 2024, p. 13-14.

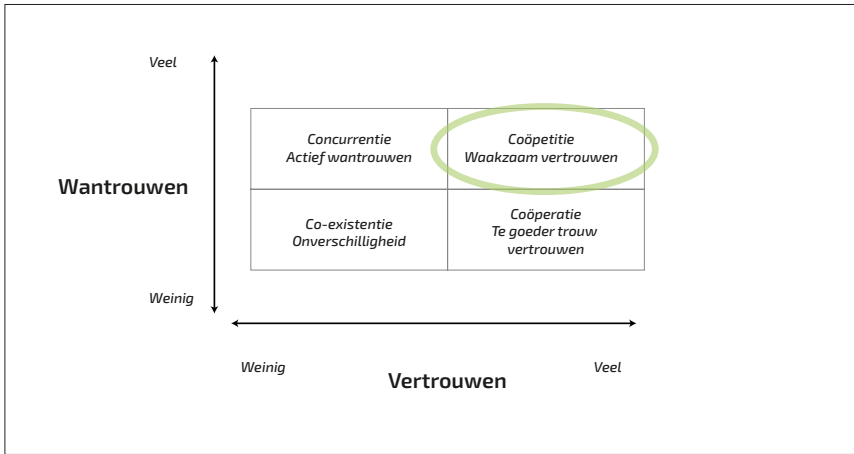
<sup>1112</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 9; Er is echter wel een debat over dit kwadrant: Levi-Faur e.a. 2020, p. 9.

<sup>1113</sup> T. Bach e.a., *Methodological report on the TiGRE project expert survey - Designing the multi-actor, multisector, and cross-country survey on trust and distrust in European regulatory governance* (ARENA Report 4/21), Oslo: ARENA Centre for European Studies 2021.

<sup>1114</sup> Verhoest e.a. 2024, p. 4-6.

<sup>1115</sup> Verhoest e.a. 2024, p. 2, 6.

<sup>1116</sup> Gebaseerd op: Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 9; Verhoest e.a. 2024.



Afbeelding 4: Functionele verhouding vertrouwen en wantrouwen: coöpetitie en waakzaam vertrouwen

## 4. Toepassing op de btw e-commerce context

Hetgeen hiervoor is besproken over de functionele verhouding tussen vertrouwen en wantrouwen in een interorganisationale relatie kan vervolgens worden toegepast op de btw e-commerce context. De operationele implementatie van het OSS-systeem vergt namelijk een verdergaande samenwerking van de lidstaten. Door de samenwerking tussen de lidstaten binnen het OSS-systeem te analyseren, kan worden bepaald in welke van de vier situationele uitkomsten de lidstaten zich in hun huidige samenwerking bevinden en welke houdingen zij daarbij aannemen. Dit geeft inzicht in de vraag of daadwerkelijk sprake is van een gebrek aan vertrouwen tussen de lidstaten. Vervolgens kan worden gekeken of deze huidige dynamiek past binnen de btw e-commerce context. Dit zal het geval zijn als de verhouding tussen vertrouwen en wantrouwen functioneel is voor de btw e-commerce context en ook gewenst is voor de operationele implementatie van het OSS-systeem.

### 4.1. Huidige dynamiek: co-existentie en onverschilligheid

De samenwerking tussen de lidstaten binnen het OSS-systeem wordt gereguleerd door de Verordening Administratieve Samenwerking.<sup>1117</sup> Deze samenwerking en daardoor de operationele implementatie van de btw e-commerce regels is, zoals hierna toegelicht, gebrekkig. De samenwerking is namelijk beperkt tot het uitvoeren van

<sup>1117</sup> Verordening (EU) 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) (*PbEU* 2010, L 268).

controles en er bestaat geen gecoördineerde uitwisseling van ervaringen.<sup>1118</sup> Daarnaast worden de btw-betalingen niet altijd gecontroleerd en wordt er beperkt informatie uitgewisseld tussen lidstaten.<sup>1119</sup> Bovendien hebben de lidstaten van verbruik beperkte mogelijkheden om te controleren of het correcte btw-bedrag is aangegeven in en betaald aan de lidstaat van identificatie.<sup>1120</sup> Daarentegen blijkt dat de lidstaten van verbruik de regelingen voor administratieve samenwerking niet lijken te gebruiken om informatie op te vragen in de lidstaat van identificatie.<sup>1121</sup> Wanneer deze regelingen wel worden gebruikt, bijvoorbeeld voor informatie-uitwisseling, blijkt dat veelal op het informatieverzoek te laat wordt gereageerd,<sup>1122</sup> terwijl dit juist essentieel is voor de effectiviteit van de btw e-commerce regels.<sup>1123</sup> Verder bestaat er bezorgdheid over de mate waarin de lidstaat van verbruik kan vertrouwen op controles door de lidstaat van identificatie naar de juistheid en de volledigheid van btw-aangiften. Lidstaten zijn niet altijd geneigd om belastingcontroles uit te voeren wanneer de btw-opbrengst toekomt aan een andere lidstaat,<sup>1124</sup> maar hebben een natuurlijke neiging om eerst hun eigen belangen te beschermen.<sup>1125</sup>

Hieruit blijkt dat de relaties tussen de lidstaten niet op hun best zijn, wat een gebrek aan vertrouwen kan impliceren.<sup>1126</sup> Het btw e-commerce regelgevingsstelsel is niet volledig geharmoniseerd. Elke lidstaat heeft een eigen btw-stelsel met administratieve procedures, die kunnen verschillen in effectiviteit en transparantie.<sup>1127</sup> Daarnaast hebben lidstaten te maken met nationale obstakels zoals taalvaardigheden, middelen en interne procedures.<sup>1128</sup> Ook inefficiënte communicatie en coördinatie kan aanleiding geven tot misverstanden. Daarnaast bestaan er spanningen tussen de

<sup>1118</sup> *Electronic Commerce Control* (Executive summary of the public audit report, no. VA-P-60-12-7), Vilnius: National Audit Office of Lithuania 2015, p. 5.

<sup>1119</sup> *E-commerce: Many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved* (Special Report, no. 12), Luxembourg: European Court of Auditors 2019, p. 28.

<sup>1120</sup> *VAT on Cross-Border Digital Services* (Enforcement by the Netherlands Tax and Customs Administration), The Hague: Netherlands Court of Audit 2018, p. 6, 29.

<sup>1121</sup> European Court of Auditors 2019, p. 11, 22, 24-25.

<sup>1122</sup> Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax (SWD 2017, 428 final), p. 9; European Court of Auditors 2019, section 59.

<sup>1123</sup> M.C.S. Lamensch, 'Trust: A Sustainable Option for the Future of the EU VAT System?', *International VAT Monitor* 2019/30(2), p. 53-54.

<sup>1124</sup> European Court of Auditors 2019, p. 11; National Audit Office of Lithuania 2015; Netherlands Court of Audit 2018, p. 6; Report from the Commission to the European Parliament and the Council Ninth Report from the Commission on VAT registration, collection and control procedures following Article 12 of Council Regulation (EEC, EURATOM) 1553/89 (COM 2022, 137 final), p. 21.

<sup>1125</sup> Lamensch 2019, p. 54.

<sup>1126</sup> Lamensch 2019, p. 53.

<sup>1127</sup> D. Pîrvu, A. Duțu & C.M. Mogoil, 'Clustering Tax Administrations in European Union Member States', *Transylvanian Review of Administrative Sciences* 2021/63 E, p. 110-127.

<sup>1128</sup> Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council Regulation (EU) 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (COM 2014, 71 final), p. 9.

lidstaten, omdat niet alle lidstaten (actief) deelnemen aan de mechanismen voor administratieve samenwerking en de rechtsstaat niet altijd wordt gerespecteerd onder andere met betrekking tot de termijnen van informatie-uitwisseling.<sup>1129</sup> Cornielje acht het zelfs waarschijnlijk dat sommige lidstaten de btw-inkomsten van andere lidstaten gebruiken als politiek onderhandelingsmiddel.<sup>1130</sup> Lidstaten lijken daarnaast niet de politieke wil te hebben om tot unanieme consensus te komen voor voorstellen waarbij de nationale fiscale soevereiniteit (deels) moet worden opgegeven.<sup>1131</sup> Zo bleek het bij het mislukte voorstel voor een definitief btw-stelsel onmogelijk om de noodzakelijke unanieme instemming te krijgen als gevolg van een gebrek aan vertrouwen.<sup>1132</sup> Dit zijn voorbeelden die aanleiding geven tot twijfels over de competentie, welwillendheid en integriteit van andere lidstaten en daardoor een gebrek aan vertrouwen kunnen impliceren.<sup>1133</sup> Er blijken echter geen signalen die een actief wantrouwen impliceren, zoals signalen van tegenwerking in de vorm van het achterhouden van informatie en van een competitieve houding waarin de lidstaten enkel gefocust zijn op hun eigen voordeel ten koste van de andere lidstaten.

Kortom, de huidige interorganisatorische relatie tussen de lidstaten binnen het btw e-commerce regelgevingsstelsel lijkt gekenmerkt door een laag niveau van zowel wantrouwen als vertrouwen. Hierdoor is sprake van een situatie van co-existentie en onverschilligheid. Zie afbeelding 3.<sup>1134</sup>

#### 4.2. Gewenste dynamiek: coöpetitie en waakzaam vertrouwen

Binnen het OSS-systeem zijn de lidstaten van elkaar afhankelijk voor de inning en handhaving van btw. Daarom is een sterke mate van vertrouwen van groot belang voor de operationele implementatie van de btw e-commerce regels.<sup>1135</sup> In deze context verwijst vertrouwen naar de gedeelde overtuiging van lidstaten dat ze op elkaar kunnen vertrouwen om hun verplichtingen na te komen bij het controleren en innen van btw en om samen te werken, informatie te delen en transparant te zijn, terwijl ze denken aan het gemeenschappelijk belang. Namelijk, ervoor zorgen dat de btw-inkomsten terechtkomen bij de legitieme lidstaten van verbruik ongeacht de lidstaat

<sup>1129</sup> Lamensch 2019.

<sup>1130</sup> S.B. Cornielje, 'De (on)begrensde mogelijkheden van de Europese btw', *SSRN Electronic Journal* 2021, p. 19; S.B. Cornielje, 'Een oude mug en een krakemikkig kanon', *WFR* 2019/139, p. 835.

<sup>1131</sup> A. Sutton, 'Administrative Law Training: EU tax law EU VAT - problems and challenges', *EJTN* 2021, p. 2.

<sup>1132</sup> R. De La FERIA, 'The Definitive VAT System: Breaking with Transition', *EC Tax Review* 2018/27(3), p. 122; E. Traversa, 'Ongoing Tax Reforms at the EU Level: Why Trust Matters', *Intertax* 2019/47(3), p. 245-246.

<sup>1133</sup> Levi-Faur e.a. 2020.

<sup>1134</sup> Gebaseerd op Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 9 & Verhoest e.a. 2024.

<sup>1135</sup> Lamensch 2019, p. 53; Merkx 2020, p. 29.

van identificatie.<sup>1136</sup> Lidstaten moeten bereid zijn proactief op te treden om elkaars btw-inkomsten te behouden, ongeacht hun respectievelijke omvang en capaciteiten, de handelsbalans en de spanning die op andere gebieden tussen hen kan ontstaan.<sup>1137</sup> Echter, de lidstaten moeten elkaar wel kunnen controleren, zodat het OSS-systeem niet op een blind vertrouwen is gebaseerd. Gezien de werking van het OSS-systeem is de gewenste dynamiek daarom niet een situatie van coöperatie met een te goeder trouw vertrouwen, maar een situatie van coöpetitie met een waakzaam vertrouwen. Zie afbeelding 3.<sup>1138</sup> In de relatie tussen de lidstaten is dan sprake van vertrouwen gecombineerd met een functioneel wantrouwen. Dit is passend voor complexe en veelzijdige interorganisationale relaties zoals die tussen de lidstaten wanneer zij samenwerken binnen het OSS-systeem. Het functionele wantrouwen zorgt ervoor dat de lidstaten rationeel blijven. Het stelt hen in staat om betere beslissingen te nemen en om gezonde kritiek op elkaar te uiten.<sup>1139</sup> In een dergelijke situatie wordt de samenwerking tussen de lidstaten bevorderd door middel van een meer open informatie-uitwisseling, vermindering van strategisch gedrag en afstemming van intenties. Dit kan vervolgens leiden tot een effectievere operationele implementatie van het btw e-commerce regelgevingsstelsel.<sup>1140</sup>

## 5. Conclusie

Het OSS-systeem vereist een verdergaande samenwerking tussen lidstaten. Er is echter een gebrek aan samenwerking. Uit een eerste analyse van de inter-organisationale relatie tussen de lidstaten binnen het btw e-commerce regelgevingsstelsel blijkt dat sprake is van weinig vertrouwen. Daarentegen blijken geen signalen van een actief wantrouwen. Derhalve lijkt de relatie tussen de lidstaten gekenmerkt door een laag niveau van vertrouwen en wantrouwen en dus van een situatie van co-existentie en onverschilligheid.<sup>1141</sup> Dit is niet functioneel voor de btw e-commerce context. Gezien de werking van het OSS-systeem is een situatie van coöpetitie en waakzaam vertrouwen gewenst. De effectiviteit van de operationele implementatie van het btw e-commerce regelgevingsstelsel kan dan worden verbeterd. Hoe de dynamiek tussen vertrouwen en wantrouwen binnen de btw e-commerce context kan worden verbeterd, is geen onderdeel van mijn promotieonderzoek. Echter, het vormt

<sup>1136</sup> *Enhancing Inter-Agency Trust Between Tax and Other Financial Crime Authorities* (Pilot Inter-Agency Trust Maturity Model and Trust Perception Survey), Paris: OECD 2023, p.31, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/tax-and-crime/pilot-inter-agency-trust-maturity-model-and-trust-perception-survey.pdf>; M.M.W.D. Merckx & A.D.M. Janssen, 'Opinie: Laat de OSS geen vrijplaats worden!', *NLF Opinie* 2022/17.

<sup>1137</sup> Lamensch 2019, p. 53.

<sup>1138</sup> Gebaseerd op Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 9 & Verhoest e.a. 2024.

<sup>1139</sup> Lewicka & Zakrzewska-Bielawska 2022, p. 1-2; Oomsels e.a. 2019, p. 538.

<sup>1140</sup> Verhoest e.a. 2024, p. 4.

<sup>1141</sup> Verder onderzoek hiernaar is onderhanden.

wel een interessant onderwerp voor een vervolgonderzoek. In de literatuur zijn door academici actief op het gebied van de omzetbelasting al enkele voorstellen gedaan. Zo kan op de korte termijn gedacht worden aan de inzet van technologische middelen.<sup>1142</sup> Op de langere termijn zou een paradigmaverschuiving uitkomst kunnen bieden. Dit zal 'voor de EU-lidstaten in meer of mindere mate (afhankelijk van de EU-lidstaat in kwestie) een cultuurwijziging met zich moet brengen binnen de belastingdienst'.<sup>1143</sup> Ook kan gedacht worden aan de inzet van een derde partij.<sup>1144</sup> Denk daarbij aan een grotere rol voor de Europese Commissie of de invoering van een EU-belastingautoriteit met een EU-btw-data-hub.<sup>1145</sup> Interessant zou zijn om deze voorstellen verder te analyseren vanuit de onderzoeken die gedaan zijn naar de processen van vertrouwensopbouw en vertrouwensherstel in regelgevingsrelaties.<sup>1146</sup>

<sup>1142</sup> A.D.M. Janssen en N. Verbaan, 'Terug naar de tekentafel met het definitieve btw-systeem', *MBB* 2022/31.

<sup>1143</sup> M.M.W.D. Merckx en A.D.M. Janssen, 'Laat de OSS geen vrijplaats worden!', *NLF Opinie* 2022(17); M.M.W.D. Merckx, 'The wizard of OSS: effective collection of VAT in cross-border e-commerce' (oratie: Rotterdam), *NLFiscaal*, Amsterdam 2020, section 5.

<sup>1144</sup> F.E. Six en D. Latusek, 'Distrust: A critical review exploring a universal distrust sequence', *Journal of Trust Research*, 2023, 13(1).

<sup>1145</sup> Zoals de EU Customs Authority en EU Customs Data Hub uit de voorstellen tot een hervorming van de EU Douane Unie. 'EU Customs Reform', [https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-reform_en). Zie ook: E. Lamer, 'Academics Unite in Call for EU Agency on Tax Cooperation', <https://www.taxnotes.com/featured-news/academics-unite-call-eu-agency-tax-cooperation/2024/01/22/7j40f> (geplaatst op 23 januari 2024).

<sup>1146</sup> E.g. F. Six en H. van Ees, 'When the going gets tough: exploring processes of trust building and repair in regulatory relations', in: F. Six en K. Verhoest (red.), *Trust in Regulatory Regimes*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited 2017, pp. 60-79.



## Mr. L.R.W. Respen

# De vereiste wetenschap in het kader van btw-fraude

*Mr. L.R.W. (Linde) Respen*

*De auteur is werkzaam als advocaat bij Stibbe te Amsterdam.*

In deze bijdrage bespreekt de auteur verschillende uitdagingen die zich voordoen bij btw-fraude ten aanzien van de invulling van het begrip 'wist of had moeten weten' en de bewijsrechtelijke knelpunten daarbij. Ook de samenloop met het fiscale strafrecht komt kort aan de orde.

## 1. Inleiding

Btw-fraude staat al enige tijd onveranderd hoog op de agenda.<sup>1147</sup> Een veel voorkomende vorm van btw-fraude is btw-carrouselfraude. EU-lidstaten lopen door btw-fraude per jaar tientallen miljarden aan btw-inkomsten mis. Hierdoor is de strijd tegen belastingfraude in het Europese belastingrecht in volle gang.<sup>1148</sup>

De laatste jaren is er in de jurisprudentie veelvuldig aandacht geweest voor de invulling van de criteria op basis waarvan de Belastingdienst (en de rechterlijke macht) tot het oordeel komt dat sprake is van btw-fraude. De mogelijkheid om bij fraude een beroep op het Unie te ontszeggen, is niet nieuw: reeds in 2006 oordeelde het HvJ dat het recht op aftrek van voorbelasting kan worden geweigerd indien de belastingplichtige *wist of had moeten weten* dat hij betrokken was bij fraude.<sup>1149</sup> Dit terwijl aftrek van voor belasting als "het meest essentiële kenmerk van de btw" wordt gezien en tot doel

<sup>1147</sup> Zie onder andere Europese Rekenkamer, 'Speciaal verslag. De aanpak van intracommunautaire btw-fraude: er zijn meer maatregelen nodig', 2015, [https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr15\\_24/sr\\_vat\\_fraud\\_nl.pdf](https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr15_24/sr_vat_fraud_nl.pdf).

<sup>1148</sup> Ter illustratie wordt verwezen naar berichtgeving dat het Europees Openbaar Ministerie een crimineel netwerk heeft opgerold dat betrokken zou zijn bij btw-fraude, zie <https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/400-companies-part-of-eur-297-million-vat-fraud-network>, (laatstelijk geraadpleegd op 29 november 2024).

<sup>1149</sup> HvJ 6 juli 2006, C-493/04, ECLI:EU:C:2006:167 (*Kittel en Recolta Recycling BVBA*) en HvJ 22 oktober 2015, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719 (*Stehcemp*).

heeft het neutraliteitsbeginsel te borgen.<sup>1150</sup> In 2010 werd daar tevens toepassing van het nultarief aan toegevoegd.<sup>1151</sup> Het weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting of toepassing van het nultarief is een in het oog springende uitzondering op het btw-systeem nu deze maatregelen het neutraliteitsbeginsel, dat ten grondslag ligt aan het btw-systeem, doorkruisen. Vorenstaande rechten kunnen dan ook niet worden geweigerd indien de belastingplichtige niet wist noch behoorde te weten dat sprake was van fraude.<sup>1152</sup> De invulling van het criterium wist of had moeten weten is sterk feitenafhankelijk. Hierdoor leidt btw-fraude tot uitdagingen voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst.

In deze bijdrage staat de vraag centraal 'Wat wordt verstaan onder btw-fraude en welke uitdagingen en knelpunten doen zich voor in de praktijk bij het vaststellen of sprake is van btw-fraude?'. Hiertoe wordt allereerst kort stilgestaan bij de vraag wat onder btw-fraude moet worden verstaan (par. 2). Vervolgens komt achtereenvolgens een aantal knelpunten, uitdagingen en mogelijke oplossingen ten aanzien van (deelname aan) btw-fraude aan de orde (par. 3). Tot slot maak ik de balans op (par. 4).

## 2. Btw-fraude

Het definiëren van het begrip 'fraude' is niet eenvoudig. In de literatuur wordt betoogd dat onder fraude moet worden verstaan "het op bedrieglijke wijze bij anderen opwekken van onjuiste voorstellingen door middel van verkeerde mededelingen, verzwijging, manipulatie van informatie of andere kunstgrepen."<sup>1153</sup> De Bijzondere Commissie van de Tweede Kamer der Staten-Generaal inzake misbruik en oneigenlijk gebruik op het gebied van belastingen, sociale zekerheid en subsidie verstaat onder fraude "het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als gevolg het ten onrechte of tot een te hoog bedrag ontvangen van overheids-gelden, dan wel ten onrechte niet of tot een te laag bedrag betalen van gelden, verschuldigd aan de overheid."<sup>1154</sup> In jurisprudentie wordt btw-fraude gedefinieerd als "het niet doen van btw-aangifte en het niet-voeren van een boekhouding - die anders de toepassing van de btw en de controle daarop door de fiscus mogelijk zouden

<sup>1150</sup> A.J. van Doesum & G.J. van Norden, *Omzetbelasting*, FED fiscale studiereserie, Deventer: Wolters Kluwer 2023, p. 379.

<sup>1151</sup> HvJ 7 december 2010, ECLI:EU:C:2010:742, C-285/09 (R.), punt 52 en HvJ 18 december 2014, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*).

<sup>1152</sup> HvJ 12 januari 2006, C-354/03, C-355/-3 en C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16 (*Optigen, Fulcrum en Bond House*).

<sup>1153</sup> J.M. Verheul, *Fraude en Misbruik in de Sociale Zekerheid*, Deventer 1989, p. 33.

<sup>1154</sup> G.J. van Norden in J.A.E. Vervaele, *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie. Handhaving in België en Nederland*, Antwerpen - Apeldoorn: Maklu 1995, p. 11.

maken – alsook het niet-registreren van de opgemaakte en betaalde facturen, beletten dat de belasting juist wordt geheven, waardoor de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in het gedrang komt.”<sup>1155</sup>

Volgens het Hof van Justitie is sprake van fraude “indien de belastingplichtige zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn aan- of verkoop deelnam aan een handeling die onderdeel is van btw-fraude.”<sup>1156</sup> De eerste vorm van fraude duid ik aan als *actieve fraude* waarbij de belastingplichtige zelf als pleger wordt gekwalificeerd.<sup>1157</sup> De tweede vorm van fraude duid ik aan als *passieve vorm* van fraude.<sup>1158</sup> Het Hof van Justitie spreekt in een dergelijke situatie over een “(...) deelnemer aan die fraude (...) aangezien deze belastingplichtige in een dergelijke situatie de fraudeurs behulpzaam is en aan de fraude medeplichtig wordt.”<sup>1159</sup>

Voor de vaststelling van ‘wist van btw-fraude’ moet bewezen worden of consensus bestaat tussen de belastingplichtige en andere deelnemers aan de fraude om gezamenlijk een dekmantel op te tuigen zodat de btw-fraude (elders) kan plaatsvinden.<sup>1160</sup> Voor de beantwoording van de vraag of de belastingplichtige wist dat hij deelnam aan een handeling die onderdeel was van btw-fraude hoeft niet aangetoond te worden dat die belastingplichtige op actieve wijze aan de fraude heeft deelgenomen, bijvoorbeeld door deze actief te bevorderen of te vergemakkelijken.<sup>1161</sup> Voor de vaststelling van ‘had moeten weten’ moet bewezen worden dat de belastingplichtige (bewust) heeft verzuimd om een zekere zorgvuldigheid in acht te nemen én dat hij door het niet in acht nemen van deze zorgvuldigheid onderdeel uitmaakt van de btw-fraude.<sup>1162</sup> In dit kader mag van een marktdeelnemer worden verwacht dat hij alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hij niet betrokken raakt bij btw-fraude.<sup>1163</sup> Het hangt van de omstandigheden van het geval af welke maatregelen in het specifieke geval redelijkerwijs verlangd kunnen worden

<sup>1155</sup> HvJ 28 juli 2016, C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614 (*Astone*).

<sup>1156</sup> HvJ 6 juli 2006, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 (*Axel Kittel*), HvJ 6 juli 2006, C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446 (*Recolta Recycling BVBA*), punten 45, 46, 56 en 60, HvJ 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*), punt 45, HvJ 6 december 2012, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774 (*Bonik*), punten 38-40; HvJ 18 december 2014, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*), punt 50, HvJ 11 november 2021, C-281/20, EU:C:2021:910 (*Ferimet*), punt 46.

<sup>1157</sup> R. Jeronimus, ‘Wist of had moeten weten; de bewijsvoering door het HvJ geconcretiseerd’, BTW-bulletin 2023/23, afl. 4, p. 10.

<sup>1158</sup> Jeronimus, BTW-bulletin 2023/23, p. 11.

<sup>1159</sup> HvJ 11 november 2021, C-281/20, ECLI:EU:C:2021:910 (*Ferimet*), punt 47, HvJ 14 april 2021, C-108/20, ECLI:EU:C:2021:266 (*Finanzamt Wilmersdorf*), punt 23 en HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 40.

<sup>1160</sup> Jeronimus, BTW-bulletin 2023/23, p. 11.

<sup>1161</sup> HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 41 en HvJ 14 april 2021, C-108/20, ECLI:EU:C:2021:266 (*Finanzamt Wilmersdorf*), punt 26.

<sup>1162</sup> Jeronimus, BTW-bulletin 2023/23, p. 11.

<sup>1163</sup> HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 48.

van de belastingplichtige.<sup>1164</sup> Het Hof van Justitie is van oordeel dat “een bedachtzame marktdeelnemer, wanneer er aanwijzingen van onregelmatigheden of fraude zijn, naar gelang van de omstandigheden van het geval verplicht kan zijn om inlichtingen in te winnen over een andere marktdeelnemer (...) om zich te vergewissen van diens betrouwbaarheid.”<sup>1165</sup> De inspanningsverplichting van de belastingplichtige gaat echter niet zo ver dat feitelijk de controletaken van de Belastingdienst worden doorgeschoven naar de belastingplichtige.<sup>1166</sup> Het enkele feit dat deelnemers aan de keten elkaar kenden, volstaat niet om aan te tonen dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan de fraude.<sup>1167</sup>

Het tegengaan van btw-fraude brengt in de praktijk een aantal uitdagingen met zich. Eén van deze uitdagingen is de inkleuring van het begrip ‘wist of had moeten weten’ en de daar bijbehorende bewijsrechtelijke knelpunten. Daarnaast is de samenloop tussen het fiscale recht en het strafrecht een punt van aandacht.

### 3. Knelpunten, uitdagingen en oplossingsrichtingen. Bewijsrechtelijke uitdagingen.

De vraag of sprake is van deelname aan btw-fraude brengt bewijsrechtelijke uitdagingen met zich en is veelvuldig onderwerp van de jurisprudentie. Op 1 december 2022 heeft het Hof van Justitie het arrest *Aquila Part Prod Com* gewezen. De praktijk werd op dat moment getraakteerd op een belangrijk overzichtsarrest over de invulling van het begrip *wist of had moeten weten*. Het arrest *Aquila Part Prod Com* biedt duidelijkheid omtrent het juridisch kader op basis waarvan Unierechten geweigerd mogen worden en de daarmee samenhangende bewijsregels. De Belastingdienst moet volgens het Hof van Justitie de bestanddelen van fraude nauwkeurig omschrijven en het bewijs van de frauduleuze handelingen leveren en de Belastingdienst moet aantonen

<sup>1164</sup> HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 48, HvJ 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*), punten 54 en 59, HvJ 19 oktober 2017, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775 (*Paper Consult*), punt 52 en HvJ 14 april 2021, C-108/20, ECLI:EU:C:2021:266 (*Finanzamt Wilmersdorf*), punt 28.

<sup>1165</sup> HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 49, HvJ 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*), punt 60, HvJ 3 september 2020, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673 (*Vikingo Fővállalkozó*), punt 55 en HvJ 14 april 2021, C-108/20, ECLI:EU:C:2021:266 (*Finanzamt Wilmersdorf*), punt 29. Lambregts, ‘Over de oplettend koopman, diens wetenschap en zorgvuldigheid’, *WFR* 2013/1468.

<sup>1166</sup> Zo volgt uit het arrest *Aquila Part Prod Com* dat de belastingplichtige niet hoeft na te gaan (i) of de leverancier als opsteller van de factuur belastingplichtig is, (ii) of de goederen in bezit van de leverancier zijn, (iii) of de leverancier de goederen kan leveren en (iv) of de leverancier of afnemer zijn verplichtingen ter zake van btw-aangifte en -betaling nakomt. HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 50; HvJ 19 oktober 2017, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775 (*Paper Consult*), punt 51, HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 51, HvJ 21 juni 2012, C-80/11 en C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373 (*Mahagében en Dávid*), punt 61 en HvJ 4 juni 2020, C-430/19, ECLI:EU:C:2020:429 (*Belastingcontrole*), punt 47.

<sup>1167</sup> HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 44.

dat de belastingplichtige actief heeft deelgenomen aan die fraude of wist, of had moeten weten, dat de handeling waarvoor aanspraak wordt gemaakt op het recht op aftrek van voorbelasting onderdeel was van die fraude, hetgeen niet inhoudt dat moet worden vastgesteld wie betrokken was bij de fraude en welke handelingen zij exact hebben verricht.<sup>1168</sup>

De vereiste zorgvuldigheid heeft het Hof van Justitie aan de hand van het evenredigheidsbeginsel nader ingekleurd door te oordelen dat wanneer er aanwijzingen zijn van onregelmatigheden of fraude, extra zorgvuldigheid van de belastingplichtige wordt verlangd om ervoor te zorgen dat hij niet betrokken raakt bij de fraude. Hierbij is van belang dat deze zorgvuldigheid niet zo ver gaat dat hij complexe en grondige controles moet verrichten.<sup>1169</sup> Aangezien het Unierecht niet voorziet in regels voor de bewijsvoering in geval van btw-fraude, is het aantonen van btw-fraude uiteindelijk een nationale kwestie.

Ten tijde van het wijzen van het arrest *Aquila Part Prod Com* had de Hoge Raad reeds geoordeeld over de bewijsvoering door de Belastingdienst.<sup>1170</sup> De Hoge Raad oordeelde op 19 januari 2018 dat de Belastingdienst de volgende elementen moet vaststellen: (i) de wijze waarop de desbetreffende keten van leveringen was ingericht en welke plaats de betrokken ondernemer in die keten innam, (ii) in welke schakel(s) van die keten btw-fraude werd gepleegd en wat die btw-fraude inhield en (iii) op welke gronden geoordeeld moet worden dat die ondernemer wist of had moeten weten dat de btw-fraude plaatsvond in die keten.<sup>1171</sup> Evenals *Merkx* ben ik van oordeel dat de benadering van de Hoge Raad in lijn lijkt te zijn met die van het Hof van Justitie.<sup>1172</sup> Voor de Nederlandse praktijk heeft het oordeel van het Hof van Justitie in het arrest *Aquila Part Prod Com* mijns inziens dan ook niet geleid tot wijzigingen in de bewijslast ter zake van btw-fraude.

Het vorenstaande toetsingskader biedt enig houvast voor de inspecteur, alsook voor de belastingplichtige, bij de vraag of sprake is van 'wist of had moeten weten' van btw-fraude. Vanuit het perspectief van het rechtszekerheidsbeginsel wordt dit overzichtsarrest dan ook wenselijk geacht. Ondanks dat het overzichtsarrest handvatten biedt bij de bewijsvoering in geval van btw-fraude, blijft de vraag of sprake is van deelname aan btw-fraude een feitelijke kwestie. De moeilijkheid ligt daarbij met name in het bepalen van de mate van zorgvuldigheid van de belastingplichtige. Door de feitelijke invulling van het begrip 'zorgvuldigheid' kan in het ene geval wel voldoende zorgvuldigheid zijn betracht en in een situatie waarin de feiten net anders liggen mogelijk niet.

<sup>1168</sup> HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 37.

<sup>1169</sup> HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950 (*Aquila Part Prod Com*), punt 54.

<sup>1170</sup> HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:51.

<sup>1171</sup> HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:51, r.o. 3.4.1.

<sup>1172</sup> *Merkx*, annotatie bij HvJ 1 december 2022, C-512/21, ECLI:EU:C:2022:950, *FED* 2023/20.

Dit zorgt zowel aan de zijde van de Belastingdienst voor moeilijkheden (in het kader van op welke wijze en wanneer aan de op hem rustende bewijslast zal zijn voldaan), als aan de zijde van de belastingplichtige (in de zin dat het kader enige mate van rechtszekerheid biedt, maar geen uitsluitel verschaft). De vereiste 'zorgvuldigheid' zal in de rechtspraak nader moeten worden uitgewerkt, maar het is naar mijn mening lastig handvatten te ontleen aan eerdere oordelen omtrent de vraag of voldoende zorgvuldigheid is betracht. Immers, gelet op de feiten in een zaak kan een dunne scheidslijn bestaan tussen voldoende en onvoldoende zorgvuldigheid. Het gaat bij dit soort vage termen immers veelal om nuanceverschillen die zich bewegen in een grijs gebied.

Desalniettemin zou een mogelijke oplossing gevonden kunnen worden in het vaststellen van een regeling of besluit waarin uiteen kan worden gezet wat moet worden verstaan onder het begrip 'zorgvuldigheid'.<sup>1173</sup> In het arrest *Global Ink* oordeelde het HvJ dat de Btw-richtlijn in beginsel niet in de weg staat aan de mogelijkheid voor lidstaten om een wettelijke regeling of een circulaire<sup>1174</sup> vast te stellen en te publiceren die tot doel heeft handvatten te bieden aan een belastingplichtige door te specificeren welke mate van zorgvuldigheid wordt verlangd alsmede aan de Belastingdienst door aanwijzingen/criteria te geven op basis waarvan geconcludeerd kan worden of al dan niet de vereiste zorgvuldigheid is betracht.<sup>1175</sup> Een dergelijke invulling van het begrip 'zorgvuldigheid' is reeds neergelegd in het Btw-besluit Toelichting Tabel II ('hierna: 'Besluit') in het kader van intracommunautaire leveringen.<sup>1176</sup> In het Besluit is opgenomen dat een btw-ondernemer die een intracommunautaire levering als bedoeld in post a.6 verricht (i) dient te beschikken over het btw-identificatienummer van de afnemer, (ii) dient aan te tonen dat de goederen zijn vervoerd naar een andere lidstaat en (iii) een opgave ICP moet indienen. Als de btw-ondernemer kan aantonen dat hij met betrekking tot de voorengenoemde drie elementen voldoende zorgvuldig heeft gehandeld, mag het nultarief worden toegepast. Dit kan bijvoorbeeld door voldoende onderzoek te doen naar de handelsrelatie, alle relevante bescheiden te bewaren en op verzoek te overleggen aan de Belastingdienst op basis waarvan kan worden aangetoond dat het nultarief toegepast had mogen worden.<sup>1177</sup> Het nultarief mag niet worden geweigerd indien de btw-ondernemer te goeder trouw is. De Staatssecretaris heeft in het Besluit ook het begrip 'te goeder trouw handelen' nader ingekleurd. Onder het begrip 'te goeder trouw' wordt

<sup>1173</sup> Opmerking verdient dat de Belastingdienst op zijn website aan belastingplichtigen de tip geeft "ken uw handelsrelatie", waarbij een aantal signalen worden genoemd van fraude, zie [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw\\_aangifte\\_doen\\_en\\_betalen/btw-fraude/\(laatstelijk+geraadpleegd+op+29+november+2024\)](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aangifte_doen_en_betalen/btw-fraude/(laatstelijk+geraadpleegd+op+29+november+2024)).

<sup>1174</sup> Een dergelijke circulaire (opgesteld door de Hongaarse Belastingdienst) is aan de orde gesteld in HvJ 11 januari 2024, C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6 (*Global Ink Trade Kft.*).

<sup>1175</sup> HvJ 11 januari 2024, C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6 (*Global Ink Trade Kft.*), punt 41.

<sup>1176</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2023, 2023-22510, Stcrt. 2023, 27807.

<sup>1177</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2023, 2023-22510, Stcrt. 2023, 27807, par. 6.3.1.

verstaan 'dat de betrokken ondernemer alles heeft gedaan wat hem als oplettend koopman te doen stond om te voorkomen dat hij betrokken raakt bij btw-fraude.'<sup>1178</sup> Hierbij is in het licht van het arrest *Aquila Part Prod Com*, alsmede HR 26 maart 2021 in acht genomen dat van een belastingplichtige niet geëist mag worden dat hij ingewikkelde en diepgaande controles (gelijk aan de controlebevoegdheden van de Belastingdienst) dient uit te voeren om aan de vereiste zorgvuldigheid te voldoen.<sup>1179</sup> De Belastingdienst mag derhalve niet in feite zijn eigen controletaken doorschuiven naar de belastingplichtige.<sup>1180</sup> De vraag blijft dan nog altijd wat de ondergrens is van de vereiste zorgvuldigheidsplicht van de belastingplichtige.

De invulling van de begrippen 'wist of had moeten weten, zorgvuldigheid en te goeder trouw handelen' blijven, ondanks een eerste invulling daarvan in het Besluit, vaag. Een nadere uitwerking hiervan zou de praktijk ten goede kunnen komen. De Staatssecretaris van Financiën moet zich echter niet laten verleiden om een uitputtende lijst van criteria op te stellen. Zoals hiervoor is beschreven, is in veel gevallen de scheidslijn tussen voldoende en onvoldoende zorgvuldigheid dun. Enig houvast voor zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst is echter welkom en een duidelijke en voorzienbare regeling zou hieraan bij kunnen dragen. Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel bezien, is het van belang dat een regeling voldoende kenbaar, voorzienbaar en ondubbelzinnig geformuleerd is voor de belastingplichtige zodat hij in staat wordt gesteld de omvang van de verplichtingen te kennen.<sup>1181</sup> Ook zal de regeling – naar gelang er meer jurisprudentie wordt gewezen – aangevuld kunnen worden, mede met inachtneming van bijvoorbeeld de verdere digitalisering en mogelijkheden omtrent intensivering van toezicht (waaronder bijvoorbeeld extra controles bij uitgifte van facturen). Opmerking verdient overigens wel dat de Belastingdienst ondanks een regeling waarin het begrip zorgvuldigheid nader zou worden uitgewerkt, gebonden blijft aan de bewijsrechtelijke regels die volgen uit het arrest *Aquila Part Prod Com* en het hiervoor genoemde HR 19 januari 2018. Het simpelweg aantonen dat men niet aan de zorgvuldigheid, zoals gespecificeerd in zo'n regeling, voldoet, zou naar mijn mening onvoldoende moeten zijn om als bewijs voor deelname aan btw-fraude te dienen. De Belastingdienst blijft te allen tijde verplicht om de objectieve elementen die tot de conclusie leiden dat sprake is van deelname aan btw-fraude, genoegzaam aan te tonen.

<sup>1178</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 20 december 2023, 2023-22510, Stcrt. 2023, 27807, par. 6.31.

<sup>1179</sup> HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:456 en HvJ 11 januari 2024, C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6 (*Global Ink Trade Kft.*) punt 43. Zie ook het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 december 2023, 2023-22510, Stcrt. 2023, 27807, par. 6.31.

<sup>1180</sup> HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:456, r.o. 3.2.3.

<sup>1181</sup> HvJ 11 januari 2024, C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6 (*Global Ink Trade Kft.*) punt 46.

#### 4. De samenloop met het strafrecht

Indien sprake is van (deelname aan) btw-fraude kan een belastingplichtige naast de weigering tot het recht op aftrek van voorbelasting of toepassing van het nultarief een fiscale boete worden opgelegd of kan strafrechtelijke vervolging plaatsvinden.<sup>1182</sup> De praktijk leert dat de samenloop tussen het fiscale recht en het strafrecht tot verschillende uitdagingen kan leiden, waarbij het cruciaal is om acht te slaan op de diverse verbanden tussen beide rechtsgebieden.

Om tot een strafrechtelijke veroordeling voor (deelname aan) btw-fraude te komen, geldt als ondergrens dat sprake moet zijn van voorwaardelijk opzet, terwijl in het fiscale recht wist of had moeten weten voldoende is om tot btw-fraude te komen. In het strafrecht moet de verdachte dan ook willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard hebben dat een gevolg zou intreden.<sup>1183</sup> Uit de literatuur volgt dat voor de vaststelling of een verdachte zich willens en wetens heeft blootgesteld aan een kans niet alleen is vereist dat de verdachte wetenschap heeft van de aanmerkelijke kans dat het gevolg zal intreden, maar ook dat hij die kans ten tijde van de gedraging bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen). De enkele omstandigheid dat die wetenschap bij de verdachte aanwezig is, dan wel bij hem moet worden verondersteld, kan niet zonder meer leiden tot de conclusie dat hij de aanmerkelijke kans op het gevolg ook bewust heeft aanvaard, omdat in geval van die wetenschap ook sprake kan zijn van bewuste schuld.<sup>1184</sup> Uit HR 4 februari 2022 volgt dat met 'had moeten weten' dat de op aangifte afgedragen bedragen omzetbelasting onjuist waren, de ondernemer niet de voor opzet vereiste bewustheid voor die onjuistheid kan worden verweten.<sup>1185</sup> Anders gezegd, had moeten weten is niet gelijk aan voorwaardelijk opzet. Ondanks dat het criterium wist of had moeten weten overeenkomsten vertoont met de begrippen opzet en grove schuld en zich daarmee ook in de strafrechtelijke sfeer lijkt te bewegen<sup>1186</sup>, ligt gelet op vorenstaande de drempel om tot btw-fraude te komen in het fiscale recht waarschijnlijk lager dan in het strafrecht, terwijl zowel het weigeren van de aftrek van voorbelasting of het nultarief alsmede het opleggen van een bestuursrechtelijke boete of strafvervolgning gevoelsmatig voor belastingplichtigen als

<sup>1182</sup> Opmerking verdient dat het ne bis in idem beginsel en het una via beginsel zoals neergelegd in art. 5:43 respectievelijk art. 5:44 Awb en art. 68 WvS, respectievelijk art. 243, lid 2, WvS voorkomen dat een persoon voor hetzelfde feit twee keer wordt gestraft.

<sup>1183</sup> HR 25 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9049.

<sup>1184</sup> C. Bruijsten, *Waarschijnlijkheid van fiscale rechtsgevolgen* (Fiscale Monografieën nr. 145) (diss. Tilburg), Deventer: Wolters Kluwer 2016, par. 3.2.3.

<sup>1185</sup> HR 4 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:124.

<sup>1186</sup> M. Lambregts, 'Wetenschap en (on)zorgvuldigheid in een btw-fraudecarrousel: fiscaal- en strafrechtelijk samenspel', *WFR* 2021/59, p. 394-403.

bestraffend worden ervaren.<sup>1187</sup> Overigens is in HR 6 september 2024 de vraag aan de orde gekomen of het weigeren van het nultarief moet worden aangemerkt als een straf die geen wettelijke grondslag heeft en daardoor in strijd is met de waarborgen van art. 6 en art. 7 EVRM en art. 47-49 Handvest EU.<sup>1188</sup> De Hoge Raad zag, gelet op de huidige stand van de jurisprudentie van het Hof van Justitie, vooralsnog geen aanleiding te oordelen dat het weigeren van het nultarief een straf is in de zin van art. 7 EVRM en art. 47 Handvest EU.<sup>1189</sup>

Een effectieve oplossing voor de samenloop tussen het fiscale recht en het strafrecht bij btw-fraude is er waarschijnlijk niet. Waar mogelijk wel winst valt te behalen, is om beide begrippenkaders met elkaar in overeenstemming te brengen, waarbij in beide rechtsgebieden dezelfde waarborgen zouden moeten gelden (zoals de waarborgen die art. 6 EVRM biedt, waaronder de toepassing van het nemo tenetur beginsel). Op die manier wordt voorkomen dat er verschillen ontstaan in de fiscale en strafrechtelijke aanpak van btw-fraude (of andere leerstukken op het snijvlak van het fiscaal recht en het strafrecht).

Overigens verdient opmerking dat wanneer gelijktijdig een strafrechtelijke - en een fiscaalrechtelijke procedure loopt, mijns inziens van belang is om zich bewust te zijn van het feit dat de uitkomst in de fiscaalrechtelijke procedure een rol kan spelen en mogelijk zelfs van invloed kan zijn op de vaststelling of sprake is van (deelname) aan btw-fraude in de strafrechtelijke procedure (en vice versa).

## 5. Afronding

In deze bijdrage is de vraag behandeld 'Wat wordt verstaan onder btw-fraude en welke uitdagingen en knelpunten doen zich voor in de praktijk bij het vaststellen of sprake is van btw-fraude?' De invulling van het begrip wetenschap in het kader van btw-fraude is in de jurisprudentie in volle gang en zal naar verwachting voorlopig nog niet afgerond zijn. Doordat het toetsingskader voor btw-fraude sterk feitenafhankelijk is, blijft de invulling van het criterium 'wist of had moeten weten' en de in dat kader vereiste zorgvuldigheid van de belastingplichtige vaag. De begrippen bewegen zich in een grijs gebied waarbij de scheidslijn tussen voldoende of onvoldoende zorgvuldigheid zeer dun kan zijn. Dit heeft tot gevolg dat toepassing van het in de jurisprudentie

<sup>1187</sup> Ondanks het feit dat we uit jurisprudentie kunnen destilleren dat het weigeren van de aftrek van voorbelasting of nultarief geen straf is in de zin van art. 7 EVRM of art. 49 Handvest EU. Zie HvJ 18 december 2014, C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda*), r.o. 61. Voor een kritische noot over dit oordeel zie onder meer Feenstra, Weigering van rechten bij btw-fraude: straf of maatregel?, *BTW-bulletin* 2016/57.

<sup>1188</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135, r.o. 4.1.1.

<sup>1189</sup> HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1135, r.o. 4.1.2.

verschafte toetsingskader om tot wist of had moeten weten te kunnen concluderen een afweging van de elementen per casus vereist. Ondanks dat het zorgvuldigheids-criterium sterk feitenafhankelijk is, is een dergelijk criterium vanuit het oogpunt van rechtsbescherming desalniettemin zeer gewenst. Het zorgvuldigheids criterium biedt immers waarborgen aan de belastingplichtige doordat hierdoor de mogelijkheid bestaat om tegenbewijs te leveren in een procedure op tegenspraak. Ook wordt door het zorgvuldigheids criterium toepassing van het neutraliteitsbeginsel – een van de belangrijkste beginselen van de omzetbelasting – gewaarborgd en slechts in uitzonderlijke gevallen aan de kant geschoven. Ondanks dat reeds een begin is gemaakt met het inkleuren van het begrip 'zorgvuldigheid' in het Besluit zou een nadere uitwerking daarvan de praktijk nog meer ten goede kunnen komen, bijvoorbeeld door het opstellen van een circulaire of het uitbreiden van het huidige beleid.

Een ander aandachtspunt is de invulling van btw-fraude in het fiscale recht en het strafrecht. Waar in het strafrecht de ondergrens om tot btw-fraude te komen 'voorwaardelijk opzet' is, vertoont het criterium wist of had moeten weten zowel overeenkomsten als verschillen met de begrippen opzet en grove schuld waardoor een discrepantie lijkt te bestaan tussen beide rechtsgebieden. Gelet op de meer stringente invulling van het begrip 'voorwaardelijk opzet' zal de drempel om fiscaal gezien tot btw-fraude te komen lager kunnen liggen dan in het strafrecht. Het zou dan ook goed zijn om de begrippen die zich op het snijvlak van het fiscale recht en het strafrecht bewegen meer met elkaar in overeenstemming worden gebracht zodat ook de waarborgen die voortvloeien uit bijvoorbeeld art. 6 en art. 7 EVRM en art. 47-49 Handvest EU van toepassing zijn in beide procedures.

## B. Stadhouders LL.M en dr. M.L. Schippers LL.M

# Over het toepassingsbereik van statistische waarden bij het bepalen van de douanewaarde

*B. (Berend) Stadhouders LL.M en dr. M.L. (Martijn) Schippers LL.M*

*De auteurs maken deel uit van het Global Trade & Sustainability team van EY.*

*Schippers is daarnaast als universitair hoofddocent verbonden aan de Erasmus School of Law.*

Door de toename van e-commercezendingen maken douaneautoriteiten steeds vaker gebruik van databases om onderwaardering te bestrijden, wat uitdagingen creëert voor importeurs bij het bewijzen van aangegeven douanewaarden. In deze bijdrage komen verscheidene knelpunten hieromtrent aan bod en verkennen de auteurs een aantal oplossingsrichtingen.

## 1. Inleiding

Voor de vaststelling van ad valorem invoerrechten (dat wil zeggen invoerrechten geheven over de waarde van de ingevoerde goederen) is het telkens de vraag wat de douanewaarde is van de ingevoerde goederen. Sinds begin jaren 80 van de vorige eeuw sluit de EU, zoals voorgeschreven door de Wereldhandelsorganisatie (WTO), aan bij de transactiewaarde van de ingevoerde goederen voor de vaststelling van de douanewaarde. Deze subjectieve waardebenadering staat sinds een aantal jaar onder druk. Enerzijds door het toenemend gebruik van databases door de douaneautoriteiten om te onderzoeken of de douanewaarde gelijk is aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Anderzijds doordat in voorkomende gevallen aangegeven douanewaarden worden verworpen door douaneautoriteiten ten faveure van statistische waarden.<sup>1190</sup> De

<sup>1190</sup> W. de Wit and M.L. Schippers, 'The Use of Statistical Values to Combat Undervaluation in the European Union', *Journal of World Trade* 57, no. 2, 2023, p. 253-276 en D. Rovetta, 'Customs Valuation in the European Union: Back to the Fifties Thanks to the Court of Justice of the European Union', *Global Trade and Customs Journal*, 17(10), 2022, p. 414 - 416.

douanewaarde sluit in zo'n geval niet meer aan bij de werkelijke prijs die de koper zegt in rekening gebracht te hebben gekregen. De daaruit volgende aanpassing van de douanewaarde leidt ertoe dat bij de importeur invoerrechten worden nagevorderd inclusief vertragingsrentes. Ook kunnen in voorkomende gevallen boetes worden opgelegd of strafrechtelijke vervolging worden ingesteld.

Dat douaneautoriteiten in toenemende mate gebruikmaken van databases om onderwaardering te voorkomen laat zich verklaren door het stijgend aantal e-commercezendingen naar de EU.<sup>1191</sup> Douaneautoriteiten willen zich wapenen tegen onderwaardering van ingevoerde (e-commerce) goederen. Het gebruik van databases biedt daarbij uitkomst en de wetgeving stelt douaneautoriteiten in staat om bij twijfels over de aangegeven douanewaarde, de transactiewaarde te verwerpen. Dat betekent dat deze niet meer mag worden gebruikt en de douanewaarde op andere wijze moet worden vastgesteld. Bonafide importeurs ondervinden tegelijkertijd uitdagingen om aan te tonen dat geen sprake is van onderwaardering, omdat zij zelden toegang hebben tot de (achterliggende) data uit deze databases en uit de wetgeving niet volgt welk tegenbewijs afdoende is om de twijfels van douaneautoriteiten weg te nemen.

In par. 2 van deze bijdrage gaan wij nader in op de vaststelling van de douanewaarde en besteden wij in het bijzonder aandacht aan de ruimte die de wetgeving laat aan douaneautoriteiten om aangegeven douanewaardes te betwisten. De knelpunten en uitdagingen die het gebruik van statistische waardes uit databases met zich brengen, bespreken wij in par. 3, waarbij ook een overzicht wordt gegeven van de tot op heden gewezen jurisprudentie. Tot slot verkennen we een aantal oplossingsrichtingen in par. 4 gevolgd door een conclusie in par. 5.

## **2. Het bepalen van de douanewaarde en juridische ruimte om aangegeven douanewaardes te betwisten**

### **2.1. Inleiding**

In deze paragraaf bespreken wij in welke douanewaardemethodes de wetgeving voorziet en welke rangorde er tussen deze methodes bestaat (par. 2.2). Daarna bespreken wij dat op basis van de jurisprudentie van het Hof van Justitie het gebruik van statistische douanewaardes voor diverse douanewaardemethodes een rol kan

<sup>1191</sup> Uit het jaarrapport 2023 van de Nederlandse douaneautoriteiten (<https://open.overheid.nl/documenten/3e7d868f-e1f1-4c96-815c-b002d2c0c34f/file> (gecheckt op 30 oktober 2024)) volgt bijvoorbeeld dat het aantal aangifteregels is gegroeid naar 1 mld. in 2023, waarvan 718 mln. e-commercezendingen onder de € 150. In 2018 was het totaal aantal aangifteregels nog 245 mln.

spelen om als vervangende douanewaarde te dienen als de aangegeven transactiewaarde wordt verworpen (par. 2.3). Tot slot bespreken wij in welke gevallen douaneautoriteiten aangegeven transactiewaardes mogen verwerpen (par. 2.4).

## 2.2. Hoe wordt de douanewaarde bepaald?

Het Douanewetboek van de Unie (DWU) kent zes verschillende waarderingsmethoden voor het bepalen van de douanewaarde:

- Transactiewaarde van ingevoerde goederen (art. 70 DWU).
- Transactiewaarde van identieke goederen (art. 74 lid 2 sub a DWU).
- Transactiewaarde van soortgelijke goederen (art. 74 lid 2 sub b DWU).
- Aftrekmethode (art. 74 lid 2 sub c DWU).
- Methode van de berekende waarde (art. 74 lid 2 sub d DWU).
- Vaststelling met redelijke middelen of fall-back methode (art. 74 lid 3 DWU).

Tussen de waarderingsmethoden bestaat een strikte hiërarchische volgorde en ze zijn op een ondergeschikte wijze met elkaar verbonden. Als gevolg daarvan moeten zij opeenvolgend worden toegepast. Anders gezegd, indien de douanewaarde niet met toepassing van een bepaalde methode kan worden vastgesteld, moet de onmiddellijk daaropvolgende methode worden toegepast met uitzondering van methodes 4 en 5, die op verzoek van de aangever mogen worden omgedraaid. De transactiewaarde, die in 90% tot 95% van de gevallen wordt gebruikt voor de berekening van de douanewaarde, is gelijk aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs en vormt de hoofdregel voor het bepalen van de douanewaarde. Zoals is benoemd in par. 1 wordt in toenemende mate gebruik gemaakt van statistische waardes voor het toetsen van de aangegeven douanewaarde, evenals ter vervanging hiervan. De vraag is echter in hoeverre dit de bedoeling is en of wetgeving hiervoor ruimte laat.

## 2.3. Rol van statistische waarde bij de verschillende waarderingsmethodes

Douaneautoriteiten hebben de bevoegdheid om bij gegronde twijfels over de juistheid van de hoogte van de douanewaarde aan de importeur nadere informatie te vragen waaruit blijkt dat de aangegeven waarde de werkelijk betaalde prijs vormt. De WTO CVA <sup>1192</sup> staat er niet expliciet aan in de weg dat douaneautoriteiten daarvoor statistische waardes uit databases gebruiken. De bepalingen uit de WTO CVA die gaan over het recht om de juistheid van verklaringen, overgelegde informatie of aangiften te controleren, mogen immers niet beperkt worden uitgelegd ter voorkoming van

<sup>1192</sup> Overeenkomst inzake de toepassing van art. VII van de Algemene Overeenkomst betreffende Tarieven en Handel 1994 (World Trade Organization Customs Valuation Agreement (WTO CVA)).

onderwaardering en om een eerlijk systeem te waarborgen (Art. 17 WTO CVA). De Werelddouaneorganisatie (WDO) onderkent expliciet dat databases als risico-beoordelingsinstrument kunnen fungeren, maar stelt wel dat het enkele feit dat een aangegeven douanewaarde afwijkt van een statistische waarde uit een database, onvoldoende grond vormt voor het verwerpen van die aangegeven waarde.<sup>1193</sup> Uit de richtsnoeren van de WDO en disputen voor het orgaan voor geschillenbeslechting van de WHO volgt dat statistische waardes niet ingezet kunnen worden voor het bepalen van de douanewaarde. Zo is het gebruik van statistische waarden bijvoorbeeld strijdig met de fall-back methode. Dit komt omdat onder de fall-back methode de douanewaarde met redelijke middelen moet worden vastgesteld, maar in geen geval mag worden gebaseerd op de hoogste van twee alternatieve waarden of minimumdouanewaarden. Dit zou bij het gebruik van statistische douanewaardes echter zo kunnen zijn, hetgeen niet is toegestaan, aldus het orgaan voor geschillenbeslechting van de WHO.<sup>1194</sup>

Het Hof van Justitie lijkt de bevoegdheden van de douaneautoriteiten ruimer uit te leggen dan de WDO. Zo volgt uit het arrest EURO 2004 Hungary dat het enkele feit dat de aangegeven douanewaarde substantieel afwijkt van de waarde uit een database, waarbij een afwijking van 50% als substantieel wordt aangemerkt, voldoende grond oplevert om twijfels over de aangegeven waarde te behouden en de transactiewaarde te verwerpen.<sup>1195</sup> Er lijkt dus niet per se meer aan de hand te hoeven zijn dan een substantiële afwijking om van een risico op onderwaardering te spreken en vervolgens de aangegeven douanewaarde te verwerpen. Verder lijkt het Hof van Justitie in tegenstelling tot de WDO het gebruik van statistische waarden ter vervanging van de aangegeven douanewaarde wél toe te staan. Zo kan volgens het Hof van Justitie een statistische waarde worden gebruikt die is gebaseerd op één transactie uit een nationale database onder toepassing van de fall-back methode (zie par. 3.2).<sup>1196</sup> Dit geldt ook voor toepassing van de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen, waarbij de douaneautoriteiten zelfs geen rekening hoeven te houden met door de importeur in het verleden ingevoerde identieke of soortgelijke goederen waarbij de transactiewaardes niet ter discussie zijn gesteld.<sup>1197</sup>

<sup>1193</sup> Zie WCO, 'Guidelines on the Development and Use of a National Valuation Database as a Risk Assessment Tool' en WCO, 'Advisory Opinion 2.1: Acceptability of a price below prevailing market prices for identical goods'.

<sup>1194</sup> Panel Report 27 april 2009, Colombia – Indicative Prices and Restrictions on Ports of Entry, WT/DS366/R, par. 7.145-7.151 en zie art. 7 lid 2 sub b en f WTO CVA.

<sup>1195</sup> HvJ 16 juni 2016, C-291/15, ECLI:EU:C:2016:455 (EURO 2004 Hungary), r.o. 44.

<sup>1196</sup> HvJ 9 juni 2022, C-599/20, ECLI:EU:C:2022:457 (Baltic Masters).

<sup>1197</sup> HvJ 9 juni 2022, C-187/21, ECLI:EU:C:2022:458 (FAWKES).

## 2.4. Betwisten van de aangegeven transactiewaarde

Uit het DWU volgt niet expliciet dat douaneautoriteiten statistische waardes kunnen gebruiken voor het verwerpen van de aangegeven transactiewaarde, laat staan ter vervanging ervan. Douaneautoriteiten kunnen in het geval van transacties tussen verbonden partijen ingevolge art. 134 lid 1 Uitvoeringsverordening Douanewetboek van de Unie (UDWU) de aangever vragen om aanvullende informatie als zij twijfels hebben over de vraag of de prijs door de verbodenheid is beïnvloed. Hetzelfde artikel voorziet in beperkte handvatten aan de aangever om de twijfels weg te nemen; de aangever slaagt erin om aan te tonen dat geen sprake is van prijsbeïnvloeding als hij testwaardes kan overleggen die nagenoeg gelijk zijn aan de aangegeven prijs of wanneer zulks volgt uit een onderzoek naar de voorwaarden van de verkoop. Ook in andere gevallen kunnen douaneautoriteiten ingevolge art. 140 UDWU bij gegronde twijfels over de aangegeven transactiewaarde aanvullende informatie opvragen bij de aangever. In dat geval is er niet voorzien in handvatten hoe de aangever de twijfels kan wegnemen.

Bij toepassing van beide artikelen is sprake van informatieasymmetrie tussen de douaneautoriteiten die over informatie uit een database beschikken en allerlei informatie kunnen opvragen versus de aangever die geen toegang heeft tot een database, maar wel alle informatie over de verkoop kan delen. Maar zelfs als de aangever een aanzienlijke hoeveelheid informatie verstrekt waaruit blijkt dat de aangegeven douanewaarde de transactiewaarde reflecteert en waarvan de authenticiteit door de douaneautoriteiten niet wordt miskend, hebben de douaneautoriteiten de bevoegdheid deze aangegeven waarde te verwerpen.<sup>1198</sup> Over de vraag welk tegenbewijs voldoende is c.q. zou moeten zijn, gaan we nader in in par. 3.3.

## 3. Knelpunten en uitdagingen bij het gebruik van statistische databases

### 3.1. Inleiding

De vraag of statistische waardes uit databases kunnen worden aangewend om onderwaardering te detecteren en of zij kunnen worden gebruikt om verworpen douanewaardes te vervangen, lijkt op basis van hetgeen besproken in par. 2 bevestigend te kunnen worden beantwoord, al zijn de randvoorwaarden verre van uitgekristalliseerd.

<sup>1198</sup> Zie o.a. HvJ 16 juni 2016, C-291/15 ECLI:EU:C:2016:455 (EURO 2004 Hungary), r.o. 39-41 en HvJ 21 september 2023, C-770/21, ECLI:EU:C:2023:690 (OGL-Food Trade Lebensmittelvertrieb GmbH), r.o. 24 en 95.

Dat zorgt er in toenemende mate voor dat importeurs het gebruik van statistische waarden aanvechten voor de rechter. De onduidelijkheid over de randvoorwaarden zorgt voor knelpunten en uitdagingen voor douaneautoriteiten en importeurs.

Het gaat dan om vragen als:

- Wat zijn betrouwbare en representatieve statistische data (par. 3.2)?
- Welk tegenbewijs kan een importeur leveren om twijfels bij douaneautoriteiten weg te nemen (par. 3.3)?
- In welke mate is toegang tot databases vereist en mogelijk (par. 3.4)?

### 3.2. Wat zijn betrouwbare en representatieve data?

Uit de eerder aangehaalde richtsnoeren van de WDO volgt dat nuttig gebruik van statistische waarden in databases afhangt van betrouwbaarheid en het representatieve karakter van de data. De dataset moet derhalve ten minste zijn gebaseerd op douanewaarden die zijn vastgesteld in overeenstemming met de WTO CVA. Idealiter moet deze zijn verrijkt met de toegepaste douanewaardemethode, de prijselementen die in aanmerking zijn genomen bij toepassing van de transactiewaardemethode en andere in de douaneaangifte opgenomen data. Hoe rijker de dataset is, hoe beter beoordeeld kan worden of sprake is van onderwaardering. Ook als de dataset met voor genoemde datapunten is verrijkt, zou onzes inziens nog steeds per individuele casus beoordeeld moeten worden of de data representatief zijn. Zo kan een identiek product tegen een veel lagere waarde op de markt zijn gebracht vanwege bijvoorbeeld een marktstrategie,<sup>1199</sup> omdat de betreffende goederen defect zijn of als afval worden ingevoerd,<sup>1200</sup> dan wel omdat een partij van oude voorraden af moet. Zelfs als goederen worden ingevoerd tegen voorwaarden die afwijken van de handelspraktijk of ongebruikelijk zijn voor de betrokken type overeenkomst, zou dat niet meteen moeten leiden tot een verwerping van de aangegeven douanewaarde.<sup>1201</sup> Voornoemde informatie is echter in de regel niet in databases opgenomen en alleen daarom al zou een aangegeven douanewaarde die (substantieel) lager is dan een statistische waarde niet op voorhand mogen worden verworpen. Ook als douaneautoriteiten twijfels blijven houden over de aangegeven douanewaarde, zelfs nadat de aangever in de gelegenheid is gesteld om de twijfels weg te nemen, zou een statistisch gemiddelde niet zomaar als douanewaarde kunnen worden toegepast. Onderzocht moet worden of er relevante

<sup>1199</sup> Advisory opinion 231 Valuation of imported goods purchased in "flash sales" (Adopted, 48th Session, 17 May 2019, VT1188E1c).

<sup>1200</sup> Commentary 15: Valuation of waste of the Customs Expert Group, Valuation section.

<sup>1201</sup> HvJ 22 april 2021, C-75/20, ECLI:EU:C:2021:320 (Lifosa) en HvJ 4 februari 2016, C-65/85, ECLI:EU:C:2016:53 (Van Houten).

gegevens beschikbaar zijn die duiden op een lagere waarde dan het statistisch gemiddelde zodat een kennelijke overschatting van het bedrag van de betrokken rechten wordt voorkomen.<sup>1202</sup>

‘Representatief’ houdt volgens ons ook in dat er voldoende, vergelijkbare data beschikbaar moeten zijn. In de het arrest *Baltic Masters*<sup>1203</sup> werden gegevens in een nationale databank die slechts betrekking hebben op één invoer van goederen die weliswaar onder dezelfde Taric-code vallen en dezelfde oorsprong hebben, maar niet als soortgelijk kunnen worden beschouwd als voldoende referentiemateriaal aangemerkt om de douanewaarde vast te stellen. Toegegeven, in de betreffende zaak waren de goederen van dezelfde fabrikant afkomstig, maar het dictum is dusdanig generiek geformuleerd dat de lat om gegevens uit een nationale database te gebruiken erg laag lijkt te liggen.<sup>1204</sup>

Gegevens in een nationale databank zijn onzes inziens in de regel slechts representatief bij een minimale populatiegrootte die afhankelijk is van het soort goederen om een foutenmarge toe te kunnen passen en een acceptabel betrouwbaarheidsniveau te bereiken. Als het daarvoor nodig is, moeten douaneautoriteiten naar onze mening informatie raadplegen van andere lidstaten of van de instellingen en de diensten van de EU. Hoewel dit laatste ook volgt uit het arrest *Fawkes*,<sup>1205</sup> lijkt de drempel om andere douaneautoriteiten of instellingen en de diensten van de EU te moeten consulteren erg laag te liggen. Dit vanwege de lage eisen aan referentiemateriaal die in het op dezelfde dag gewezen en hiervoor besproken arrest *Baltic Masters* worden gesteld. Daarbij komt nog dat gelet op het feit dat de EU één douane-unie vormt, het naar onze optiek ook logischer zou zijn als enkel gegevens uit een EU-database mogen worden gebruikt (zie ook par. 4.3).<sup>1206</sup>

### 3.3. Leveren van tegenbewijs

Indien douaneautoriteiten twijfels hebben of de aangegeven transactiewaarde overeenstemt met het totale betaalde of te betalen bedrag en alvorens tot verwerping van de aangegeven transactiewaarde over te gaan, moeten zij de aangever in de gelegenheid stellen om nadere informatie aan te leveren. De vraag is in dat geval welke informatie aangeleverd moet worden om de twijfels van de douaneautoriteiten weg te nemen. In dat kader is het allereerst van belang om te weten waarop de douaneautoriteiten hun twijfels baseren, zodat de aangever zich daartegen kan

<sup>1202</sup> Gerechtshof Amsterdam 18 januari 2024, -22/572, 22/573, 22/593 en 22/594, ECLI:NL:GHAMS:2024:267.

<sup>1203</sup> HvJ 9 juni 2022, C-599/20, ECLI:EU:C:2022:457 (*Baltic Masters*), r.o. 43-56.

<sup>1204</sup> Vgl. W. de Wit and M.L. Schippers, *ibidem*.

<sup>1205</sup> HvJ 9 juni 2022, C-187/21, ECLI:EU:C:2022:458 (*Fawkes Kft.*), r.o. 33-57.

<sup>1206</sup> Dit lijkt ook in lijn met HvJ 8 maart 2022, C-213/19, ECLI:EU:C:2022:167 (Commissie/Verenigd Koninkrijk).

verweren. Op de douaneautoriteiten rust een motiveringsplicht om de reden(en) voor hun twijfels prijs te geven zodat de aangever kan beoordelen of zij zich tegen het voorgenomen besluit tot verwerping van de transactiewaarde wil verzetten. Dit volgt uit art. 22 lid 6 DWU.<sup>1207 / 1208</sup> De vraag is wat de omvang is van de motiveringsplicht als de twijfels van de douaneautoriteiten voortkomen uit een verschil tussen de aangegeven transactiewaarde en de statistische waarde van soortgelijke goederen.<sup>1209</sup> Naar onze mening moet de informatie ten minste de gebruikte dataset bevatten waarin de aangebrachte wijzigingen controleerbaar zijn, alsook een uitleg over hoe de data is gefilterd en verfijnd.

De motiveringsplicht van de douaneautoriteiten zorgt ervoor dat de aangever gericht tegenbewijs kan verzamelen en overleggen om de twijfels weg te nemen. De vraag is echter welke gegevens overgelegd moeten worden om de twijfels weg te nemen. In Nederland is dat in de regel een combinatie van de factuur, betalingsbewijs en toegang tot de financiële administratie van de aangever.<sup>1210</sup> Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt echter dat zelfs wanneer er geen twijfel bestaat over de authenticiteit van de overgelegde gegevens, het enkele feit dat de aangegeven transactiewaarde aan te merken is als abnormaal laag ten opzichte van de statistisch gemiddelde aankoopprijs, voldoende grond vormt om de transactiewaarde te verwerpen.<sup>1211</sup> In het arrest OGL-Food Trade Lebensmittelvertrieb GmbH betekende dit dat de twijfels niet konden worden weggenomen ondanks het overleggen van een aan- en verkoopfactuur en grootboek, transportfactuur, vrachtbrief, ontvangstbevestiging, btw-aangiftes en referentieberekeningen.<sup>1212</sup> Hier zouden nadere wetgeving/richtsnoeren uitkomst kunnen bieden (zie par. 4.2).

### 3.4. Toegang tot gegevens in een databases

Aangevers hebben in de regel geen toegang tot gegevens uit een (nationale) database zoals douaneautoriteiten dat wel hebben, waardoor sprake is van informatie-asymmetrie, hoewel bij de door ons voorgestane omvang van de motiveringsplicht

<sup>1207</sup> HvJ 21 september 2023, C-770/21, ECLI:EU:C:2023:690 (OGL-Food Trade Lebensmittelvertrieb GmbH), r.o. 26.

<sup>1208</sup> Discussie lijkt er te bestaan of de (omvang van de) motiveringsplicht ook nog volgt uit art. 41 lid 2 onderdeel c, Handvest EU. Uit r.o. 65 van het arrest OGL-Food Trade Lebensmittelvertrieb GmbH lijkt te volgen van niet. Toch wordt in een aanhangige zaak wederom naar het toepassingsbereik van dit artikel gevraagd in het kader van de motiveringsplicht; zie de prejudiciële vragen 7, 8 en 9 in het verzoek om een prejudiciële beschikking in de zaak C-407/24 (VTL Vámügynökség).

<sup>1209</sup> Zie de prejudiciële vragen 7, 8 en 9 in het verzoek om een prejudiciële beschikking in de zaak C-407/24 (VTL Vámügynökség).

<sup>1210</sup> M.L. Schippers, 'Aspects of customs controls performed by the Dutch Customs Authorities', in: G. D'Angelo (red.), *Aspects of customs controls in selected Member States*, Bologna: Bologna University Press, 2023, p. 71-72.

<sup>1211</sup> HvJ 16 juni 2016, C-291/15, ECLI:EU:C:2016:455 (EURO 2004 Hungary).

<sup>1212</sup> C-770/21, t.a.p.

aangevers wel van deze informatieachterstand ten dele kunnen worden bevrijd. Een onbegrensde toegang zou, zeker bij verrijkte data, niet gewenst zijn vanuit commerciële belangen en in voorkomende gevallen privacy(wetgeving).

Anderzijds hebben douaneautoriteiten bij invoer niet gelijk zicht op de volledige context van een invoertransactie – hoewel autoriteiten hierop in het algemeen wel steeds beter zicht krijgen door steeds verdergaande wetgeving op het gebied van informatie-verstrekking- en uitwisseling zoals DAC7, master- en local file enz. De douaneautoriteiten kunnen zich van hun informatieachterstand bevrijden door additionele informatie op te vragen en door nationale informatiebronnen en gegevensbanken te raadplegen. Zij hebben echter geen vrije en onmiddellijke toegang tot informatiebronnen of gegevensbanken van andere lidstaten. Zij krijgen hiertoe alleen toegang als zij daartoe een verzoek indienen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 515/97. Het voorzien van informatiebronnen en gegevensbanken op EU-niveau waarin de data is gebundeld en waarin de data vrij beschikbaar is, zou wat ons betreft gewenst zijn.

## 4. Oplossingsrichtingen

### 4.1. Inleiding

Om de in par. 3 beschreven knelpunten (ten dele) weg te kunnen nemen, kan een drietal oplossingen worden verkend:

- Het opstellen van nadere wetgeving/richtsnoeren (par. 4.2);
- Opzetten van een EU-referentie database (par. 4.3); en
- Wijziging van het systeem tot bepaling van de douanewaarde (par. 4.4).

### 4.2. Nadere wetgeving/richtsnoeren

Nadere wetgeving of richtsnoeren van de Europese Commissie (die niet bindend zijn, maar in de regel wel worden gevolgd), over het toepassingsbereik van het gebruik van statistische waarden zouden ervoor kunnen zorgen dat de EU niet uit de pas loopt met zijn verplichtingen onder het WTO CVA. Ook kan de uniformiteit binnen de EU bij de toepassing van statistische waarden worden gegarandeerd. Voor de vormgeving van nadere wetgeving of richtsnoeren kan inspiratie worden ontleend aan de eerder aangehaalde richtsnoeren van de WDO waaruit volgt dat statistische waarden alleen als risicobeoordelingsinstrument kunnen fungeren en dat het niet de bedoeling is dat dergelijke waarden ter vervanging van de aangegeven douanewaarde kunnen worden gebruikt. Nadere wetgeving of richtsnoeren kunnen inzicht bieden in de vraag welke informatie als voldoende kan worden aangemerkt als tegenbewijs in gevallen waarin de douaneautoriteiten de aangegeven douanewaardes betwisten. Dit zou de rechtszekerheid bevorderen.

### 4.3. EU-referentie database

Wij begrijpen dat statistische waarden uit databases gebruikt kunnen worden als risicobeoordelingsinstrument. Voor een goed gebruik ervan zouden de statistische data naar onze mening echter wel aan een paar randvoorwaarden moeten voldoen. Zo moeten de data representatief zijn (par. 3.2), invoer informatie omvatten vanuit de gehele EU en zijn opgenomen in een centrale EU-referentie database. De statistische waarden zijn dan gebaseerd op een gemiddelde van de aangegeven prijzen van betrokken invoertransacties in alle lidstaten. Zoals genoemd in par. 3.2 is dat laatste logischer vanwege het bestaan van de EU-douane-unie en lijkt dat ook aan te sluiten bij de overwegingen van het Hof van Justitie in het arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk.<sup>1213</sup>

Een dergelijke database moet onzes inziens ook toegankelijk zijn voor importeurs, waarbij bepaalde data geanonimiseerd moeten worden (zie ook par. 3.4). Het gevaar bestaat wel dat malafide importeurs misbruik van een en ander maken door hun prijzen te stellen op de onderkant van de marge. Daarom zijn statistische waarden in een EU-database een risicobeoordelingsinstrument dat losstaat van de bevoegdheid van douaneautoriteiten om bij twijfels nog steeds vragen te mogen stellen.

Het opzetten van een EU-referentie database sluit ook aan bij de voorstellen voor een Gemoderniseerd DWU (GDWU). Onderdeel van deze plannen zijn onder andere het in het leven roepen van een EU-douaneautoriteit en het opzetten van een EU-douanedatahub (dat wil zeggen een digitale omgeving waarin marktdeelnemers hun douanedata rechtstreeks moeten uploaden). Eén van de taken van de EU-douaneautoriteit betreft de verdere ontwikkeling en harmonisering van risicoanalyses alsook het 'managen' van de EU-douanedatahub.<sup>1214</sup> Het idee van een EU-referentie database sluit hierbij aan.

### 4.4. Systeemwijziging

Een veel verder strekkende oplossingsrichting zou zijn gelegen in het wijzigen van de manier waarop de douanewaarde wordt bepaald. Zoals is beschreven gaan we onder het huidige douanewaardesysteem uit van een subjectieve waardedefinitie waarbij primair wordt aangesloten bij de werkelijk betaalde of te betalen prijs. Voor de jaren 80 van de vorige eeuw kenden we een objectieve waardebenadering onder de Brusselse waardedefinitie waarbij de 'normale prijs' de maatstaf van heffing vormde. De normale prijs gaat uit van de verkoopprijs van het goed onder normale marktomstandigheden waarbij partijen onafhankelijk van elkaar zijn. Hoewel betoogd kan worden dat door de speelruimte die het Hof van Justitie lijkt voor te staan, we reeds terug zijn bij een objectieve(re) waardebenadering, zou dat op basis van de principes van de WTO CVA niet het geval moeten zijn.

<sup>1213</sup> HvJ 8 maart 2022, C-213/19, ECLI:EU:C:2022:167 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), r.o. 505-506.

<sup>1214</sup> O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes, 2010.

De belangrijkste reden waarom de Brusselse waardedefinitie destijds is afgeschaft, heeft ermee van doen dat de handel zich verzette tegen de arbitraire vaststelling van de douanewaardes; de douaneautoriteiten hadden vrij spel in het toekennen van waardes aan ingevoerde goederen. Het opbouwen van een EU-referentie database (zie par. 4.3) onder een geheinroduceerde Brusselse waardedefinitie zou dit echter kunnen verhelpen en zou het systeem kunnen versimpelen. Discussies over de relevante verkoopprijs in een keten van opeenvolgende verkopen, de invloed van verrekensprijsaanpassingen binnen verbonden partijtransacties en de bijtelling van prijsselementen zouden dan mogelijk achterwege kunnen blijven. Een dergelijk systeem zou ook de (controle)uitdagingen waarmee de douaneautoriteiten zich vandaag de dag gesteld zien, verminderen en ook ontwikkelingslanden zou dit kunnen baten. Deze landen hebben namelijk reeds vanaf de introductie van de WTO CVA aangegeven dat het huidige systeem voor hen te complex is om te handhaven. <sup>1215</sup>

Een dergelijke systeemwijziging vormt echter een politieke uitdaging, te meer omdat grote handelsnaties zich destijds voor een omgekeerde systeemwijziging hebben hardgemaakt. Daarnaast valt of staat het slagen van een dergelijke systeemwijziging met de kwaliteit van de in de databases opgenomen statistische data om arbitraire vaststelling van douanewaardes te voorkomen en zo goed als mogelijk de werkelijke waarde van een betreffend ingevoerd goed te reflecteren.

## 5. Conclusie

Uit recent gewezen arresten van het Hof van Justitie volgt dat de douaneautoriteiten ruim baan krijgen bij de toepassing van statistische douanewaardes om onderwaardering te detecteren en toe te passen als vervangende douanewaarde als een aangegeven transactiewaarde wordt verworpen. De overwegingen van het Hof van Justitie lijken echter op gespannen voet te staan met de internationale verdragen waarop de EU-douanewaardebepalingen zijn gebaseerd en het 'gevaar' is dat een ander lid van de WHO op een bepaald moment de EU voor het WHO-geschillenbeslechtsapparaat daagt. Tegelijk kunnen de overwegingen van het Hof van Justitie worden begrepen tegen de achtergrond van de taakstelling en de uitdagingen waarmee de douaneautoriteiten zich gesteld zien. De randvoorwaarden voor het gebruik zijn echter verre van duidelijk en de positie van de marktdeelnemer lijkt ondergeschikt te zijn geweest in de overwegingen in de aangehaalde arresten van het Hof van Justitie. De gepresenteerde ideeën in par. 4 zouden deze knelpunten en uitdagingen (ten dele) moeten oplossen.

<sup>1215</sup> O. Arabov, *La Valeur en Douane en Débat*, Paris: Editions universitaires européennes, 2010.



Mr. F.W. Wiggers

# Van Bit naar Belasting: technologie en de invloed op informatieposities

*Mr. F.W. (Frans) Wiggers*

*De auteur is werkzaam als adviseur vaktechniek bij de Belastingdienst.*

*De auteur schrijft deze bijdrage op persoonlijke titel.*

Dit artikel belicht de impact van technologie op de informatiepositie binnen de fiscaliteit en de (wederzijdse) ongelijkheid tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Belastingplichtigen hebben vooral toegang tot persoonlijke, specifieke gegevens, terwijl de Belastingdienst beschikt over een brede verzameling algemene informatie (van derden). Dit leidt tot informatieasymmetrie, wat problematisch kan zijn bij bijvoorbeeld het vaststellen van het gebruikelijk loon of een bron van inkomen. Technologie biedt kansen om deze asymmetrie te verkleinen. Door anonieme gegevens te centraliseren en te delen via een geautomatiseerd systeem, kan de Belastingdienst meer transparantie bieden en een eerlijker speelveld creëren. Hoewel de voordelen duidelijk zijn, blijven uitdagingen zoals privacybescherming en uitvoeringstechnische druk in het kader van wetgeving belangrijk. Er zijn nog veel stappen nodig voordat technologie deze problemen volledig kan aanpakken, maar de mogelijkheden beloven veel goeds.

## 1. Inleiding

In het huidige informatietijdperk worden we overspoeld door een constante stroom aan data, waardoor het steeds moeilijker wordt om te onderscheiden wat juist en bruikbaar is. Technologie speelt een cruciale rol in het helpen filteren van deze informatie en in het vinden van de juiste antwoorden. Inmiddels haast een uitgemolken begrip, maar programma's zoals 'ChatGPT' of de assistenten van Microsoft en Meta helpen gebruikers al veelvuldig, maar ieder van deze programma's put uit een grote bron aan informatie.<sup>1216</sup> Daarnaast zien we ook op de arbeidsmarkt een

<sup>1216</sup> Recent verscheen een interessante verhandeling over deze technologie: A. Schmidt, 'Recht & ChatGPT-4', NJB 2023/2632.

toename in de vraag naar datawetenschappers, zeker ook vanuit de Belastingdienst.<sup>1217</sup> Zij schrijven de programmatuur die gebruikers moet helpen niet overweldigd te raken. Denk dan aan databases, maar vooral ook aan de manier waarop wij informatie behapbaar kunnen presenteren en bruikbare informatie kunnen afleiden uit een bulk aan informatie uit ongestructureerde bronnen.

Meer specifiek ga ik in deze bijdrage graag op zoek naar positieve stappen die binnen de fiscaliteit mogelijk zijn om nieuwe technologieën te benutten, met een nadruk op de verschillen tussen de informatiepositie van belastingplichtigen enerzijds en de Belastingdienst anderzijds. Hoewel men daar inmiddels boekwerken over vol kan schrijven, houd ik het kort, bondig en probeer ik een afdronk tot stand te brengen die recht doet aan de conclusie.

## 2. Wat te doen met alle informatie?

Een belastingplichtige heeft doorgaans toegang tot gedetailleerde gegevens over zijn eigen financiële situatie, transacties, inkomsten, uitgaven, en andere zaken die relevant zijn voor zijn belastingaangifte. Dit is specifieke, persoonlijke informatie die direct van invloed is op zijn belastingverplichtingen. Voor de Belastingdienst is dit anders. Die heeft namelijk toegang tot een omvangrijke bron aan gegevens. Dit omvat niet alleen de gegevens die door belastingplichtigen worden aangeleverd, maar ook gegevens van derden (zoals banken, werkgevers en andere instanties) en historische data van vergelijkbare belastingplichtigen. De kunst zit in het omzetten van deze algemene gegevens naar bruikbare (specifieke) informatie. Er is dus sprake van twee verschillende vertrekpunten, of beter: twee verschillende informatieposities. Beide partijen beschikken over verschillende (hoeveelheden) gegevens die leiden tot andere informatie en hebben ook andere belangen en wensen. Dit noemen we ook wel informatieasymmetrie. Dat hoeft in principe geen probleem te zijn, maar kan problemen opleveren wanneer de asymmetrie te groot wordt.

Een illustratief voorbeeld van de informatieasymmetrie tussen belastingplichtige en Belastingdienst bestaat bij het vaststellen van 'het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking' zoals te vinden is in art. 12a, lid 1, onderdeel a, Wet LB 1964. Het is aan de belastingplichtige de hoogte van dit loon te stellen en vervolgens ook (in redelijkheid) te bewijzen. Het is maar de vraag of de belastingplichtige beschikt over een steekhoudende informatiebron die de door hem ingenomen positie afdoende kan onderbouwen. De Belastingdienst daarentegen beschikt over een omvangrijke bron aan referentiemateriaal om de belastingplichtige mogelijk, in een discussie, tegen te

<sup>1217</sup> <https://werken.belastingdienst.nl/expertises/data-en-analyse>.

werpen.<sup>1218</sup> Dit kan voor onzekerheid zorgen aan de kant van de belastingplichtige, terwijl een dergelijk proces voor beide partijen erg arbeidsintensief kan zijn. Overigens is de wetgever niet blind voor deze asymmetrie en voerde ter uitbalanceren van de bewijslastverdeling art. 12a, lid 6, Wet LB 1964 in.<sup>1219</sup> Zo moet de inspecteur die voornemens is het gebruikelijk loon te corrigeren, de criteria verstrekken aan de hand waarvan hij een andere meest vergelijkbare dienstbetrekking vast wil stellen.

Nog een ander voorbeeld van deze asymmetrie zit in het vaststellen van een bron van inkomen binnen de Wet inkomstenbelasting 2001. In beginsel is sprake van een bron van inkomen wanneer de belastingplichtige (a) deelneemt aan het economische verkeer, (b) het (subjectieve) oogmerk heeft om voordeel te behalen en (c) de (objectieve) verwachting heeft dat het voordeel redelijkerwijs kan worden behaald.<sup>1220</sup> Deze laatste voorwaarde is exemplarisch voor de moeilijkheid ten aanzien van de informatie waar wij het over hebben. Een verwachting is te vaag om juridisch te duiden. Daarom leidt men uit de raadpleegbare feiten en omstandigheden af of het inkomen redelijkerwijs te verwachten was of zal zijn. In de praktijk is deze voorwaarde geobjectiverend in rechtspraak.<sup>1221</sup> Hoe maak je een verwachting concreet? Bijvoorbeeld door aan te tonen dat vergelijkbare activiteiten bij anderen inderdaad een voordeel opleveren, maar die gegevens heeft een belastingplichtige vaak niet. De Belastingdienst heeft die informatie mogelijk wel. Ook hier is asymmetrie in toegang tot informatie zichtbaar.

Ten overvloede, maar wel aardig om te noemen is dat in het algemeen in het belastingrecht de vrije bewijsleer geldt. Dat impliceert dat 'wie stelt bewijst' te gelden heeft wanneer men gebruik wil maken van een bepaald recht, voordeel, korting of aftrekpost.<sup>1222</sup> Overigens komt het bewijzen van de elementen van de aanslag voor rekening van de inspecteur.<sup>1223</sup> Dat blijft interessant en relevant omdat degene bij wie de bewijslast ligt het bewijs logischerwijs ook moet verzamelen. Overigens geldt hierbij wel de nuance dat in voorkomende gevallen de belastingplichtige de administratie bijhoudt die mogelijk relevant is of kan zijn voor hetgeen de inspecteur stelt en vervolgens moet bewijzen. Daarmee verricht de belastingplichtige in zekere zin al een deel van het voorwerk van de inspecteur.

In het licht van de bovenstaande voorbeelden kan het voor de belastingplichtige lastiger zijn onderbouwd een positie in te nemen omdat er gewoonweg minder eenvoudig informatie voor hem beschikbaar is om zijn argumenten kracht bij te

<sup>1218</sup> *Handelingen II* 2014/15, 23, item 7, p. 29.

<sup>1219</sup> B. Emmerig & P.R. van der Waal, 'De gewijzigde fictiefloonregeling', *WFR* 2015/470.

<sup>1220</sup> HR 1 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AD8763, r.o. 3.5.2-3.5.3.

<sup>1221</sup> Gerechtshof Den Haag 17 oktober 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2046, r.o. 4-6.

<sup>1222</sup> Hoewel de Awb, noch de AWR een dergelijk gecodificeerd uitgangspunt kent, staat het bijvoorbeeld wel in art. 150 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering met zoveel woorden.

<sup>1223</sup> Zie ook: E. Aardema, 'Het bewijs in de fiscale procedure', *WFR* 2005/147.

zetten. De Belastingdienst beschikt wel over informatie over bijvoorbeeld gebruikelijk loon of bronnen van inkomen, maar mij is onbekend hoe dat intern georganiseerd is. Hier bestaat ruimte om meer tegemoet te komen aan het belang van belastingplichtigen.

### 3. Procesrechtelijke aspecten van informatieposities

De keerzijde van het bovenstaande zien we terug wanneer individuele informatie een zodanige rol gaat spelen dat de eerder beschreven informatieasymmetrie volledig omdraait. Het gaat dan om persoonlijke informatie van de belastingplichtige, relevant voor de behandeling, maar waarover de Belastingdienst niet beschikt. Een voorbeeld hiervan is het 'wilsafhankelijk' materiaal. Eenvoudiger gezegd gaat het dan om (on)tastbare informatie waar alleen de belastingplichtige voor kan zorgen dat het in de handen van de inspecteur belandt. Hoe kan een inspecteur dan toch aan die informatie komen? In beginsel is dat mogelijk door middel van de inlichtingenverplichting volgend uit art. 47 AWR. Mocht een belastingplichtige daar geen gehoor aan geven, dan kan de inspecteur gebruik maken van een informatiebeschikking (art. 52a AWR). Dus door middel van bovenstaande artikelen had en heeft de wetgever de discrepanties tussen de verschillende informatieposities wel in het oog en tracht dus door middel van het verankeren van bewijsposities de asymmetrie weg te nemen. Toch blijft in dit punt een angel steken. Het versterkt vooral de positie van de inspecteur.

Zo is het geen probleem om de wilsafhankelijke informatie op te vragen binnen de reguliere bestuursrechtelijke processen. Sterker nog, wanneer de belastingplichtige de opgevraagde informatie niet verstrekt, zelfs niet na een informatiebeschikking kan hij geconfronteerd worden met de omkering en verzwaring van de bewijslast; zie art. 25, lid 3, AWR jo. art. 27e AWR. Deze omkering geldt overigens niet voor zover het bezwaar of beroep zich richt tegen een vergrijpboete.<sup>1224</sup> In het ergste geval hangt de belastingplichtige zelfs een strafrechtelijke consequentie boven het hoofd als bedoeld in art. 68, lid 1, onderdelen a en b, AWR. Dat klinkt streng en dat is het ook. Toch behoeft ook dit punt enige nuance. Het is niet aan de inspecteur om een schifting te maken in het type bewijsmateriaal dat een belastingplichtige moet presenteren, wilsafhankelijk of niet. Pas wanneer een inspecteur het aangeleverde (wilsafhankelijke) bewijs mede gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning (mits het kwalificeert als 'criminal charge'), is het aan de rechter om gevolgen te verbinden aan de schending van het nemo tenetur-beginsel.<sup>1225</sup> Dit beginsel werkt dus in het belang van de belastingplichtige.

<sup>1224</sup> HR 18 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC1962.

<sup>1225</sup> Dit beginsel is verankerd in art. 6 EVRM.

## 4. Een kwestie van balanceren en implementeren

De imperfecties binnen de verschillende informatieposities, vangt de wetgever nu deels op door uitgebalanceerde wetgeving. Toch neemt de wetgever daarmee niet alle scherpe randjes weg. Zo blijft de Belastingdienst structureel over meer algemene informatie beschikken, terwijl juist belastingplichtigen precies weten wat er in hun situatie speelt. De Belastingdienst kan informatie van de belastingplichtige krijgen via bepaalde eerdergenoemde wettelijke bevoegdheden. Andersom is belastingplichtige afhankelijk van bijvoorbeeld de processtukken die de Belastingdienst deelt in het kader van art. 8:42 Awb. Daarnaast deelt de Belastingdienst natuurlijk ook al algemene informatie online.<sup>1226</sup> Dat zet aan het denken. Kernwoorden als 'transparantie' en 'wederzijds vertrouwen' lijken een vruchtbare bodem voor ideeën die mogelijk een oplossing bieden.

## 5. Nieuwe technologieën de uitkomst?

Wat als de interne gegevens van de Belastingdienst met behulp van nieuwe technologieën gecentraliseerd worden opgeslagen om ze vervolgens te anonimiseren en geanonimiseerd te publiceren.<sup>1227</sup> Bovendien maken dergelijke hulpmiddelen dan direct een vertaalslag van de gegevens naar bruikbare informatie. Dat betekent overigens niet dat de Belastingdienst individuele gevallen herleidbaar publiceert. Het gaat om de trends die voortvloeien uit een geautomatiseerde analyse van alle individuele gevallen. Denk aan een geautomatiseerde database met verschillende ijkpunten voor het vaststellen van een gebruikelijk loon. Wat als men ergens op de website van de Belastingdienst een model vindt, waaruit na het invullen van de sector en beroepsgroep een voor de aanvrager gebruikelijk loon (het liefste met een bandbreedte) voortvloeit en dat aldaar ook wordt onderbouwd? Als deze gegevens vervolgens corresponderen met die waar de inspecteur zich bij een mogelijke weerlegging op zou beroepen, verzekeren wij met deze stap transparantie. Bovendien creëert het een gelijk(matiger) speelveld bij discussies. Hetzelfde geldt overigens voor het eerder besproken geval over het vaststellen van een bron van inkomen. Belastingplichtigen kunnen vervolgens online na gaan hoe hun sector ervoor staat. Deze informatie kan hen de mogelijkheid bieden een afwijkend (lees; lager) gebruikelijk loon te onderbouwen. Wanneer de Belastingdienst dergelijke informatie publiceert, is in ieder geval zeker dat de 'input' klopt. De output vereist controle, maar dit zal na implementatie vermoedelijk (en hopelijk) op natuurlijke wijze verlopen.

<sup>1226</sup> Zie bijvoorbeeld de open data die de Belastingdienst deelt: [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard\\_functies/prive/contact/open-data/open\\_data](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/standaard_functies/prive/contact/open-data/open_data).

<sup>1227</sup> Dit zou geautomatiseerd plaats kunnen vinden. Denk dan aan het inzetten van 'machine learning' gevolgd door 'supervised learning'. Zie bijvoorbeeld: <https://werken.belastingdienst.nl/nieuws-en-artikelen/artikel-hoe-java-developers-artificial-intelligence-goed-kunnen-gebruiken-192>.

Een mogelijk nadeel van een dergelijk systeem is het aloude ‘plannen’ waardoor men wellicht net buiten de lijnen kleurt en daardoor een soort subcategorie in het leven roept die niet valt te vangen in een database. Aan de andere kant kan men dat slechts een keer doen voordat het ook in diezelfde database staat. Sterker nog, een dergelijk methode tracht geen discussies te vermijden, maar maakt het verstrekpunt eerlijker en breder. Iets waar men toch naarstig naar op zoek is. Daarnaast blijft de bewijsrechtelijke status lastig in te schatten. Waarschijnlijk blijft ook de uitkomst van bovenstaande technologie slechts een richtlijn, maar het zorgt wel voor het breder delen van informatie. Vooral de belastingplichtigen die beperkt vergelijkingsmateriaal hebben, zijn dan geholpen.

Inmiddels worden dergelijke modellen veelvuldig gebruikt in de medische wereld. Daar zet men geautomatiseerde programma's in om patiëntendossiers te anonimiseren, om vervolgens een toegankelijk database te vullen.<sup>1228</sup> Deze data zet men in om bijvoorbeeld ziekten, zoals kanker, eerder te kunnen signaleren op basis van scans van andere patiënten.

Ja, nieuwe technologieën kunnen een verschil maken. De beschreven technologie kan niet alleen helpen de informatieachterstand van belastingplichtigen te verkleinen, maar ook zorgen voor aanvullende transparantie. Daarnaast biedt het een mogelijkheid om kennis systematisch te organiseren, waarvan ook de Belastingdienst zelf kan profiteren, bijvoorbeeld door efficiëntere processen en beter onderbouwde beslissingen. Hoewel dit veelbelovend klinkt, zijn er nog steeds complexe uitdagingen te overwinnen. Denk aan het waarborgen van de kwaliteit van gegevens, het vaststellen van standaarden, het oplossen van privacyvraagstukken, het bepalen van eigenschap over gegevens, het recht op publicatie, de bouw en het onderhoud van de database en de opslag van de gegevens. Bovendien zal een structurele implementatie van dergelijke technologie de taakstelling van de Belastingdienst veranderen. Dit zou kunnen betekenen dat de focus verschuift van uitsluitend controleren en heffen naar meer faciliteren en samenwerken met belastingplichtigen. Deze herdefiniëring van taken zou weliswaar een uitdaging vormen, maar past binnen de bredere ontwikkeling naar een Belastingdienst die meer gericht is op vertrouwen, transparantie en maatschappelijke verankering.<sup>1229</sup>

<sup>1228</sup> T. Skripcak, e.a. 'Creating a data exchange strategy for radiotherapy research: Towards federated databases and anonymised public datasets', *Radiotherapy and Oncology*, Volume 113, Issue 3, 2014, p. 303-309.

<sup>1229</sup> *Kamerstukken II* 2024/25, 31 066, nr. 1446.

## 6. Privacyaspecten implementeren nieuwe technologie

Om maar direct met de deur in huis te vallen; gegevensbescherming zal een van de grootste beproevingen worden. Niet alleen bij het rechtmatig verwerken en gebruiken van de gegevens, maar ook om ervoor te zorgen dat belastingplichtigen inzage en toegang krijgen tot hun eigen persoonsgegevens. Het is ook nog de vraag of de Belastingdienst een dergelijk overzicht zou mogen publiceren. De Belastingdienst moet namelijk kort gezegd belastingen heffen en vervolgens ook innen en past het publiceren van algemene informatie wel binnen deze taken? De wettelijke grondslagen staan in de Awb, de AWR en ook de IW. Wel past het meer in het dienstbaarheidsbeginsel zoals opgenomen in het wetsvoorstel Wet versterking waarborgfunctie Awb.<sup>1230</sup> Dat beginsel eist van een bestuursorgaan dat het zich dienstbaar opstelt bij het uitoefenen van zijn taken.

Zonder diep in te gaan op de werking van de Algemene verordening gegevensbescherming ('AVG'), sluit de discussie over een database met geanonimiseerde gegevens grotendeels aan bij het bredere debat over risicoselectie binnen fiscale controles.<sup>1231</sup> Hierbij is van cruciaal belang hoe gegevens worden geaggregeerd en gebruikt om selectiecriteria te ontwikkelen. Het proces moet transparant zijn, zodat duidelijk is welke overwegingen ten grondslag liggen aan de selectie en welke impact dit heeft op betrokken belastingplichtigen.<sup>1232</sup> Dit is van belang omdat belastingplichtigen onder de AVG recht hebben op inzage in hun persoonsgegevens, inclusief de onderliggende logica en doelen van eventuele geautomatiseerde besluitvorming, zoals bepaald in art. 22 AVG.<sup>1233</sup> De uitdaging ligt in het vinden van een balans tussen het gebruik van data voor rechtmatige belastingheffing en het respecteren van fundamentele rechten zoals privacy en non-discriminatie. Het centraal stellen van deze waarborgen kan helpen om risicoselectie op een juridisch en ethisch verantwoorde manier te implementeren.

Toch kan ook de werking van art. 67 AWR niet onbenoemd blijven. Deze fiscale geheimhoudingsplicht ziet namelijk ook op geanonimiseerde gegevens.<sup>1234</sup> In de praktijk lijkt dit niet geheel duidelijk, denk aan het publiceren van geanonimiseerde rulings, of kennisgroepstandpunten. Dit risico zou verholpen worden door een wetswijziging, zoals Van der Sar ook voorstelt in zijn lezenswaardige proefschrift.<sup>1235</sup>

<sup>1230</sup> *Kamerstukken II 2022/23*, 29 279, nr. 763 met bijlage 2, p. 9.

<sup>1231</sup> M. van Eck, e.a., 'Olievlek op vlek', *NJB* 2022/1282.

<sup>1232</sup> Zie voor een uitgebreide analyse de artikelen van M.E. Oenema en E. Poelmann, 'Profilering ontrafeld (Deel I: Data)', TFB februari 2022, en 'Profilering ontrafeld. Deel II: Rechtsbescherming', TFB mei 2022.

<sup>1233</sup> Zie voor een uitgebreide analyse van dit recht: K. Bozia, 'Inzage en toegang tot persoonsgegevens', TFB december 2023.

<sup>1234</sup> *Kamerstukken II 2005/06*, 30 322, nr. 3, blz. 20.

<sup>1235</sup> B. M. van der Sar (2021, September 14). *Fiscale Geheimhoudingsplicht: art. 67 AWR ontrafeld*, pp. 247-250.

Het is duidelijk dat er voldoende risico's bestaan, maar dat is bijna altijd het geval bij het introduceren van nieuwe technologieën. Onoverkomelijk is dat niet. Wel is het zo dat het IV-portfolio van de Belastingdienst de komende jaren weinig ruimte laat om nieuwe datagedreven databases te introduceren.<sup>1236</sup> Zo loopt de vooruitgang in technologie door, maar kunnen belastingplichtigen daar pas later de vruchten van plukken. Nu wil ik dit punt niet als risico bestempelen, maar wil ik het zien als een toegangspoort tot alle mogelijkheden. Daarom is het goed te zoeken naar een noodventiel om de druk op de IV-capaciteit enigszins te verlichten zodat ook de uitvoering technologisch gezien met de tijd mee kan.

## 7. Een stelsel van complexe regels

Hoe men het ook wendt of keert, er moet een wonder gebeuren wil de IV-capaciteit de komende jaren toenemen en dus het is verstandiger elders heil te zoeken. Waar men in toenemende mate ruimte vindt, is bij het aanpassen, vereenvoudigen en het liefst schrappen van bestaande regels. Daar begon de vorige staatssecretaris<sup>1237</sup> al mee en zijn werk zet de nieuwe staatssecretaris waarschijnlijk voort.<sup>1238</sup>

Nu is dit niet de plek om specifieke regels te fileren, maar het is wel goed een blinde vlek in de bestaande onderzoeken aan te stippen. De regels die druk uitoefenen op de capaciteit van de Belastingdienst komen niet alleen voort uit wetgeving van het ministerie van Financiën. Zo voert de Belastingdienst ook wetten uit van andere ministeries. Denk aan de inning van premies werknemersverzekeringen. Belangen komen dan niet altijd overeen en dat kan een efficiënte en rechtvaardige oplossing doorkruisen. Denk dan aan de wens aan eenvoudig uitvoerbare wetgeving enerzijds en het stimuleren of begunstigen van een hele specifieke groep anderzijds. Denk bijvoorbeeld aan het loonkostenvoordeel van art. 2.1 Wet tegemoetkomingen loon-domein. Op basis van die bepaling kan een werkgever een loonkostenvoordeel ontvangen wanneer hij werknemers in dienst heeft die normaliter een afstand tot de arbeidsmarkt hebben. Dit is wetgeving van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, maar de uitvoering ligt bij de Belastingdienst. De Belastingdienst wil graag efficiënt over het loon heffen, maar het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid maakt het graag aantrekkelijker om specifieke groepen met een afstand tot de arbeidsmarkt in dienst te nemen. Dergelijke verschillende belangen vereisen doorgaans strenge wetgeving met veel uitzonderingen. Dan is een

<sup>1236</sup> Rapportage Capgemini Invent, 'Herijking technische review tijdpad implementatie 'box 3 werkelijke rendement', Utrecht 25 augustus 2022.

<sup>1237</sup> *Kamerstukken II 2022/23*, 32 140, nr. 167.

<sup>1238</sup> *Kamerstukken II 2022/23*, 36 202, nr. 93.

‘eenvoudige uitvoering’ ver te zoeken. Ook die regelingen mogen wat mij betreft sterk geëvalueerd worden. Dit geldt uiteraard voor alle sturende maatregelen<sup>1239</sup> die de belastingwet rijk is om bijvoorbeeld het bedrijfsleven te stimuleren. Daar moet veel capaciteit te winnen zijn.

## 8. Slot

Al het bovenstaande drukt vooral op de schouders van de Belastingdienst, maar voor belastingplichtigen blijven deze processen zich vaak afspelen in een ‘black box’. Het is lastig om te weten wat er echt speelt en welke informatie er echt toe doet. Het zou helpen meer en betere, algemene en toch ook specifieke, informatie met belastingplichtigen te kunnen delen. Informatie die automatisch geüpdatet wordt en naast een interne bron van kennis dus ook voor externen vruchten af kan werpen. Mogelijk zorgt de nieuwe technologie voor een betere, meer op de belastingplichtigen, afgestemde en transparante kennisdeling. Dat zou een hoop discussies voorkomen, maar misschien nog belangrijker: het schept een wederzijdse vertrouwensband. Bovendien versterkt het direct de informatiepositie van zowel de Belastingdienst als de belastingplichtige. Sceptici kunnen wijzen op mogelijk misbruik, maar wanneer je uitgaat van een uitzondering (de situatie waarin misbruik wordt gemaakt) om algemene uitspraken te doen, gaat het mis. In beginsel moet men vertrouwen dat het gaat om welwillende belastingplichtigen. Dat is de basis. Vervolgens deel je als overheid wat je weet. Je speelt open kaart met behulp van nieuwe technologieën die potentieel meer capaciteit opleveren dan kosten. Het duurt nog even voor we daar zijn, maar ooit zal het lukken. Ik kijk ernaar uit.

<sup>1239</sup> Ik kan het niet laten te verwijzen naar de oratie van Koos Boer: J.P. Boer (2013). Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en ‘tax nudging’, Den Haag: SDU Uitgevers.



## **Afsluitende beschouwing**







# Fiscale terugblik en toekomstvisie



Prof. dr. L.G.M. Stevens

# Beleving en versmelting van oude en nieuwe generatieperspectieven<sup>1240</sup>

*Prof. dr. L.G.M. (Leo) Stevens*

*De auteur is emeritus hoogleraar Fiscale Economie aan de  
Erasmus Universiteit Rotterdam.*

In deze bijdrage wordt een uitvoerige uiteenzetting gegeven van een aantal wezenlijke ontwikkelingen die zich de afgelopen decennia in de fiscaliteit hebben voorgedaan.

## 1. Inleiding

Het honderdjarig bestaan van de Vereniging voor Belastingwetenschap (VBW) is een memorabel moment. Het biedt de gelegenheid – soms met enige weemoed en nostalgie – terug te kijken op een eeuw lang binnen deze illustere vereniging gekoesterde toekomstperspectieven. Ze zijn inmiddels uitgevoerd of vervlogen. De tijdgeest heeft ze, zoals het hoort, vervangen door nieuwe idealen met bijhorende uitdagingen en ambities.

Rens Pieterse heeft het wel en wee van de VBW opgetekend en tot uitdrukking gebracht hoe deze vereniging in de belastingwetenschap een belangrijke en bijzondere status heeft opgebouwd. Zij is uitgegroeid tot een gezaghebbend platform en weer spiegelt in haar geschriften het gemeenschappelijke gedachtengoed van personen die door de generaties heen de ontwikkeling van de VBW en haar invloed op de theorie en praktijk van de belastingwetenschap hebben bepaald.

Aan mij werd in dat verband gevraagd een verbinding te leggen tussen het toekomstperspectief waarmee ik samen met mijn generatiegenoten de fiscale studierichting

<sup>1240</sup> Deze bijdrage borduurt voort op diverse eerder door mij gepubliceerde boeken en artikelen. Ter wille van de vlotte leesbaarheid ben ik terughoudend geweest met de bronvermeldingen.

startte (toen nog kakelvers opgenomen in het Academisch Statuut <sup>1241</sup>) en met welk gevoel ik mijn professionele loopbaan beëindig en hoe ik op dat moment aankijk tegen de wijze waarop de jonge fiscalisten hun stempel drukken op de huidige en nog komende fiscale ontwikkelingen. Zij tonen hun huidige aandachtsgebied in deze bundel.

## 2. Opgroeien in het Rijnlandse samenlevingsmodel

### 2.1. Kinderen van de wederopbouw

Van het honderdjarig bestaan van de VBW mocht ik de tweede helft beroepsmatig meebeleven. Haar laatste vijftig jaren vallen samen met mijn eigen fiscale leven. Uiteraard hebben mijn studiegenoten hun eigen ervaringen, maar ik probeer een algemeen tijdsbeeld te schetsen waarin veel generatiegenoten zich in meer of mindere mate zullen herkennen.

Ik was een oorlogskind, geboren in oktober 1944 in Belfeld dat toen tot het Noord- en Midden-Limburgse frontgebied behoorde. Geallieerde en Duitse legers lagen aan weerszijden van de Maas. Geallieerden aan de westzijde; Duitsers aan de oostzijde. Die tijd heb ik in latere verhalen als 'de granatentijd' leren kennen, zoals in andere delen van het land veel borelingen uit die tijd later hoorden over de verschrikkingen van de hongerwinter en andere oorlogsellende. Het heeft ertoe geleid dat ik als kind zeer bewust de periode van de naoorlogse wederopbouw, de tijd van herrijzend Nederland, heb meegemaakt. Het was een tijd van vooruitkijken, geen energie verspillen aan nutteloos rondlummelen, van lange werkdagen en volle werkweken en vooral van 'nooit meer oorlog'.

Voor velen was het naoorlogse leven ingebed in vertrouwde, maar vaak introverte en gesegregeerde, geloofsgemeenschappen. Velen hadden stevige houvast aan de daarbinnen geldende solidariteit. Maatschappelijke vanzelfsprekendheden maakten het leven overzichtelijk. Althans voor degenen die konden accepteren dat het gezag van de geestelijkheid en de bestuurlijke regenten onaantastbaar was.

<sup>1241</sup> Het Academisch Statuut is het Koninklijk Besluit waarin de universitaire en academische examens en promoties zijn geregeld. In 1961 kwam de Wet op het wetenschappelijk onderwijs tot stand, die een vervanging van het K.B. van 1921 noodzakelijk maakte. In het vervangende K.B. van 11 september 1963, Stb. 1963, 380, werd de Rijksbelastingacademie te Rotterdam opgeheven en vervangen door universitaire fiscale opleidingen.

## 2.2. Houvast binnen het Rijnlandse model

De bestuurscultuur volgde de lijnen van wat later het Rijnlandse model is gaan heten. De sociaaleconomische ordening was gebaseerd op de stabiliserende verantwoordelijkheidsdeling tussen overheid en bedrijfsleven, ingegeven door denkbeelden die stamden uit de pauselijke encycliciek 'Rerum Novarum' uit 1891 en mede steunden op sociaaldemocratische ideeën die achteraf vaak werden getypeerd als 'kapitalisme met een menselijk gezicht'. Deze beleidsopvatting bleek inpasbaar in de toenmalige verzuilde paternalistische verhoudingen.

Het overkoepelende samenwerkingsverband leidde in 1950 tot de oprichting van de Sociaal Economische Raad (SER). Die fungeerde als een soort 'huiskamer' van het poldermodel. Dit tripartite overlegmodel (kroonleden, werkgevers en werknemers) stelde zich ten doel gezamenlijk maatschappelijke problemen tot een oplossing te brengen.<sup>1242</sup> Het creëert een sociale verzorgingsstaat waarin overheid en bedrijfsleven gezamenlijk, waar mogelijk, naar consensus zoeken. Het achterliggende idee is dat de economie het beste functioneert in een klimaat van samenwerking, met goed onderwijs, sociale zekerheid en stabiliteit als ondersteunende factoren. Via de gemoedsrust die wordt geborgd door de verzorgingsstaat en de daaruit voortvloeiende compromisbereidheid, ontstaan maatschappelijke verhoudingen waarbinnen dreigende sociale conflicten konden worden opgelost of afgekocht.<sup>1243</sup>

Het ondernemen binnen het Rijnlands model verliep volgens gedragsregels die decennia later werden getypeerd als 'maatschappelijk verantwoord ondernemerschap'. Het ging bij de besluitvorming niet alleen om de belangen van de ondernemer of aandeelhouder, maar ook om die van de 'stakeholders' die de consequenties ervoeren van de bedrijfsvoering, zoals werknemers, afnemers, leveranciers en omwonenden. En in breder verband: belangenbehartigers van milieu, natuur en leefbaarheid. Deze doelstellingen worden tegenwoordig samengevat onder de noemer van het 'brede welzijn'.<sup>1244</sup> Pogingen daarover consensus te bereiken stonden bij voortduring op gespannen voet met het efficiency-beginsel dat eenzijdig dienstbaar is aan snelle en hoge winst. Het streven was gericht op behoud van de menselijke maat. Het

<sup>1242</sup> Alexander Rinnooy Kan, Ten geleide in 'SER, zestig jaar denkwerk voor draagvlak', red. Teun Jaspers, Bas van Bavel en Jan Peet, Boom, Amsterdam, 2010.

<sup>1243</sup> In het roemruchte Akkoord van Wassenaar toonden werknemersorganisaties zich bereid tot loonmatiging in ruil voor arbeidstijdverkorting.

<sup>1244</sup> Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) omschrijft deze doelstelling als het welzijn van mensen. 'Het is een maatstaf voor alles dat mensen van waarde vinden. Naast materiële welvaart gaat het ook om zaken als gezondheid, onderwijs, milieu en leefomgeving, sociale cohesie, persoonlijke ontplooiing en (on)veiligheid. Het gaat zowel om de kwaliteit van leven in het 'hier en nu', als om de effecten van onze manier van leven op het welzijn van mensen op andere plekken en voor toekomstige generaties.' In de dubbeloratie van Kim Putters, Navigeren op het smalle pad naar brede welvaart, en Otto Raspe, Koersen op het kompas van de brede welvaart, uitgesproken aan Tilburg University op 4 november 2024, wordt de maatschappelijke transitie van het poldermodel naar brede welvaart verkend. Daarvoor is het nodig nieuwe vormen van sturing te ontwikkelen die gericht zijn op een duurzame omgang met onze planeet en op sociale rechtvaardigheid.

Rijnlandse model was vele jaren het uitgangspunt voor regeringen en regerings-coalities in het naoorlogse Europa en vormt nog steeds de ideële grondslag van de Europese Unie.

### 2.3. Opbouw van de sociale rechtsstaat

De nagestreefde sociaaleconomische ontwikkeling viel samen met de idealen van de sociale rechtsstaat die voortborduurden op de oude denkbbeelden van contractdenkers als Thomas Hobbes (1588-1679), John Locke (1632-1704), David Hume (1711-1776) en Jean-Jacques Rousseau (1712-1778). Zij vormden de kaders voor onze huidige democratische rechtsstaat. De bronnen van de aan het belastingstelsel ten grondslag liggende verdelings- en doelmatigheidsbeginselen zijn daarin terug te vinden. <sup>1245</sup>

### 2.4. Studeren en werken met passie

Een voor mijn levensloop belangrijk kenmerk van het Rijnlandse model was de gedrevenheid van de opeenvolgende naoorlogse kabinetten om een stelsel van studiefinanciering op te tuigen dat een steeds grotere bevolkingsgroep de mogelijkheid bood om te gaan studeren. Door de relatief genereuze studiefinanciering konden ook kinderen uit de midden- en lagere klasse een universitaire studie volgen. Terwijl 1950 nog slechts 28.000 universitaire studenten telde, was dat aantal in 1970 opgelopen tot 103.000. Ik was één van hen. In mijn leefwereld, omringd door kleine ondernemers en ambachtslieden die ik zag tobben met hun financiële administratie en hun fiscale verplichtingen, was fiscale economie een logische en bevredigende keuze om als jonge academicus een bijdrage te leveren aan het proces van de wederopbouw.

## 3. Opkomst van de marktmacht

### 3.1. Neoliberaal economisch gedachtengoed wordt dominante beleidsvisie

Tot de jaren zeventig van de vorige eeuw was de verhouding tussen de staat en zijn burgers vooral een relatie tussen de overheid en de leiders van de (verzuilde) maatschappelijke instellingen die de pretentie hadden de burgerbelangen te vertegenwoordigen. Aanvankelijk spoorde dit met de heersende maatschappelijke opvattingen.

<sup>1245</sup> Zie ook: W.J. de Langen, De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel I (1954) en deel II (1958), Samsom, Alphen a/d Rijn.

Na de val van de muur in 1989 en de Duitse eenwording is door het inzakken van de rivaliserende communistisch georganiseerde planeconomie van de Oost-Europese landen het kapitalistische gedachtengoed van de Angelsaksische landen sterk in dominantie (sommigen spreken van 'arrogantie') toegenomen. Het als 'neoliberaal' aangeduide beleid heeft sinds de jaren tachtig van de twintigste eeuw over de hele wereld veel navolging gekregen, vooral toen conservatieve politici (zoals de Britse premier Margaret Thatcher en de Amerikaanse president Reagan) een sterk op de markt gerichte politiek gingen voeren. Economen als Milton Friedman en Friedrich von Hayek worden gezien als hun belangrijke inspiratiebronnen en pleitbezorgers van het neoliberalisme. Marktmacht en concurrentie zijn daardoor in de economie – maar ook in het landsbestuur – dominante factoren geworden.

Ook het Nederlandse bedrijfsleven richtte zich in toenemende mate op het maximaliseren van de aandeelhouderswaarde. Dit kwam steeds meer op gespannen voet te staan met een samenleving waarin overheid, bedrijfsleven en samenleving met vereende krachten poogden het schadelijk eenzijdige eigenbelang en ongeremde zelfverrijking in te dammen. Het stakeholdersbelang van het Rijnlands model bleek steeds minder bestand tegen het opdringerige en zelfzuchtige aandeelhoudersbelang van het neoliberalisme. In een interview van 30 november 2024 in NRC naar aanleiding van zijn boek 'De weg naar vrijheid' (2024) kijkt Joseph Stiglitz over de grenzen van zijn eigen vakgebied heen en bepleit kernachtig dat "...de argumentatie voor een samenleving gebaseerd op vertrouwen, tolerantie en sociale rechtvaardigheid verder moet strekken dan dat dit goed zou zijn voor de economie." Nogal activistisch poneerde hij de stelling dat het neoliberalisme mensen leert dat ze volstrekt egoïstisch mogen zijn.

### 3.2. Overheidsbestuur kopieert het marktmodel

Het proces van ontzuiling heeft er in het openbare bestuur toe geleid dat er een medeverantwoordelijkheidsvacuüm ontstond waarin het marktmodel zich tot een vervangende ideologie heeft kunnen ontwikkelen. Marktrelaties en marktgedrag werden zelfs in bestuursverhoudingen gekopieerd. Dat werd, aldus Tjeenk Willink <sup>1246</sup>, mede veroorzaakt door het instrumentalistische karakter van deze ideologie. Zij verleidt burgers ertoe om zich als zelfbewuste en zelfbepalende consumenten te gaan gedragen. De overheid wordt als producent aangesproken op de prijs en de kwaliteit van de via belastingen bekostigde collectieve voorzieningen. Dit heeft de calculerende burger voortgebracht. Publieke taken werden geprivatiseerd en onderworpen aan de beginselen van de markt. Daardoor vervaagde de traditionele taakafbakening tussen het overheidsdomein en de particuliere sector. Marktconform opererende dienstverleners gingen zich toeleggen op werkzaamheden die traditioneel tot het overheidsdomein behoren. Met name in de jaren tachtig onder de kabinetten-Lubbers I en II

<sup>1246</sup> H.D. Tjeenk Willink, *Schurende machten*, onderdeel 2, Prinsengrachtreeks 1999/1, Ars Aequi Libri.

waren de verwachtingen van privatisering, verzelfstandiging, regulering en versterking van de marktsector hoog gespannen.<sup>1247</sup> Dat leidde ertoe dat de traditionele rechtsstatelijkheid onder druk kwam te staan van een 'platte' klantbenadering.

De dienende bureaucratie liet zich te gemakkelijk de rol van producent aanleunen. Zij werd door de sterke nadruk op de bedrijfseconomische paradigma's een afstandelijke organisatie waarin vooral de productie- en groeicriteria tellen. De marktwerking fungeert als sturingsmechanisme op basis van meetbare prijs/nuttigheidsverhoudingen. In de afruil tussen doelmatigheid en rechtvaardigheid komen de rechtsstatelijke eisen die wetgeving, bestuur en rechtspraak stellen, al snel in de verdrukking.

Overheidsorganisaties wilden vooral de sfeer van bedrijvigheid uitstralen. Eigentijdse logo's en huisstijlen moesten deze imagowijziging onderstrepen. Productie-indicatoren op basis van kengetallen, resultaatgroepen, outputmeting, value for money-benaderingen en benchmarking deden op grote schaal hun intrede. Klassieke waarden als ambtelijke loyaliteit en toewijding kregen een wat stoffige en statische lading. Kwalitatieve kenmerken als 'zorgzaamheid' en 'dienstbaarheid' werden verdrongen door efficiencybelangen. Ambtenaren werden 'klantmanagers'; belastingplichtigen 'klanten'. De overheid is daarin doorgedraafd. Ze verloor haar voorheen als zo vanzelfsprekend beschouwde beschermende paternalistische attitude zonder dat ze daarvoor een nieuwe verbindende relatie in de plaats wist te stellen anders dan het kopiëren van marktverhoudingen. Het gaat niet meer zozeer om burgers, maar om consumenten.

### 3.3. Consequenties voor het opleidingssysteem

De afbrokkeling van het paternalisme en het streven naar een meer geïndividualiseerde samenleving werd in mei 1968 in Parijs gemarkeerd door een studentenopstand die bijna revolutionaire vormen aannam. Die leidde ook in Nederland tot grootschalige protesten. Ze waren vooral gericht tegen de 'regenteske maatschappij' en de heersende 'traditionele moraliteit'. Boegbeelden van de revolutie waren onder andere Jean-Paul Sartre, Herbert Marcuse, Rudi Dutschke en Daniel Cohn-Bendit.

Deze protesten werden door de gevestigde orde gezien als een door 'linkse krachten' opgeroepen kantelpunt waarin bestaande moralistische idealen op het vlak van religie, maatschappelijk aangepast gedrag en respect voor autoriteit werden opgeofferd voor grotere persoonlijke en sociale vrijheid (individualisme).

<sup>1247</sup> Bart Stellinga (rapporteur Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid), Dertig jaar privatisering, verzelfstandiging en marktwerking, Amsterdam University Press, 2012.

De Parijse vonk sloeg ook over naar Nederland, waar de onderstroom van ongenoevens over het regenteske universiteitsbestuur leidde tot bezetting van universiteitsgebouwen om grotere inspraak van studenten in het onderwijsproces af te dwingen. Dat leidde in 1972 tot invoering van de Wet op het Universitaire Bestuur (WUB), waardoor het bestuurlijke proces in hoge mate via studenten- en personeelsraden werd gedemocratiseerd.

Zelf startte ik met circa 10 studenten, waarvan de meesten inmiddels meer dan 50 jaar tot mijn vriendenkring behoren, in het collegejaar 1968-1969 de fiscaal-economische opleiding aan de toenmalige Katholieke Hogeschool Tilburg. De opleiding bestond vooral uit massaal aangeboden hoorcolleges die nagenoeg uitsluitend in eenrichtingsverkeer werden aangeboden. Als student werd je geacht het door de hoogleraar uitgesproken betoog, onderbouwd met op het bord soms met snerpand krijt uitgeschreven formules, vast te leggen in eigen dictaten.

De mogelijkheid te kiezen voor de fiscaal-economische studierichting was voor mij – en naar ik heb begrepen ook voor mijn studiegenoten – een verademing. Wij hadden er toen drie studie jaren opzitten en net het kandidaatsexamen afgerond. Eindelijk waren wij verlost van de onpersoonlijke massaliteit in de collegezaal, waarin de nadruk en de slagingskans voor het tentamen naar mijn beleving vooral lag op het vermogen theoretische leerstukken te kunnen reproduceren. We kregen met fiscale economie een tweejarig studievervolg dat veel sterker gericht was op concrete maatschappelijke beleidsproblemen, gekenmerkt door een intensievere band tussen hoogleraren, medewerkers en studenten.

Dat vormde ook de voedingsbodem voor eigen initiatieven in de vorm van de oprichting van een Belastingwinkel waarin fiscale rechtshulp werd geboden aan minvermogenenden. Je voelde, tekenend voor de toenmalige sfeer van de wederopbouw, de maatschappelijke vanzelfsprekendheid om – waar mogelijk – een bijdrage te leveren aan de realisatie van de beoogde sociale rechtsstaat. Als fiscale student had je kennis verworven die je in staat stelde ouders, ooms en tantes, maar ook kennissen die met een ontoegankelijk aangiftebiljet waren opgezaald, te kunnen helpen.

Dat was het begin van een professionele, voldoende gevende activiteit. Je had iets geleerd dat ook in de maatschappij merkbaar nuttig was! Dat leidde voorts tot een landelijk samenwerkingsverband van fiscale studieverenigingen en daarmee verbonden fiscale hulpverlening (belastingwinkels). Het belang daarvan werd ondersteund door een Landelijke Aangiftedag, waarvoor bij toerbeurt jaarlijks een universiteitsstad het voortouw nam. Ook de Staatssecretaris van Financiën nam daaraan deel. Fiscale vakgroepen werkten samen waar dit het wetenschappelijke belang diende. Lange tijd werd gemeenschappelijk door de fiscale vakgroepen postacademisch onderwijs aangeboden om het fiscale kennisniveau op peil te houden en te versterken. Het vormde tevens een inspirerende ontmoetingsplaats voor belastingadviseurs, inspecteurs, rechters en wetenschappers.

## 4. De maakbare samenleving

In mijn werkzame leven werden de min of meer als 'gezapig' gediskwalificeerde deugden van het Rijnlandse model geleidelijk verdrongen door een toenemend geloof in de maakbaarheid van de samenleving. De paternalistische verzorgingsstaat werd getransformeerd in een participatiemaatschappij. Daarin werd het belastingstelsel steeds meer als beleidsinstrument ingezet om bepaalde niet-fiscale beleidsdoelen, die ook via overheidssubsidies zouden kunnen worden gerealiseerd, door inbouw van belastingfaciliteiten (belastingssubsidies) te realiseren. Dit fenomeen werd in 1977 in de Nederlandse literatuur geïntroduceerd en geanalyseerd door Halberstadt en De Kam<sup>1248</sup> en is tot op de dag van vandaag nog steeds onderwerp van discussie.

Belastingssubsidies werden politiek populair. De verantwoordelijke bewindspersonen hoefden het beoogde politiek attractieve doel immers niet via hun eigen begroting te bekostigen. Belastingssubsidies werken door hun specifieke karakter (vrijstellingen of tariefreducties) bovendien gericht dan algemene regels. Ze kennen daardoor ook minder weglekeffecten dan generieke regelingen. Bovendien zijn ze effectief in hun uitvoering doordat ze 'meeliften' met de reguliere uitvoering van de belastingwetgeving. Het belastingadvieswezen rekent het 'van nature' tot zijn reguliere taak ondernemingen en particulieren over de gebruiksmogelijkheden te adviseren. Er is in de loop van jaren dan ook een breed assortiment van faciliteiten opgebouwd, zoals tegemoetkomingen ter bevordering van het ondernemersklimaat (vestigingsfaciliteiten voor hoofdkantoren en expatriates), gerichte investeringsprikkels, oudedagsfaciliteiten, begunstiging eigenwoningbezit, spaarbevorderende regelingen en vergroeningsprojecten.

Daar staat tegenover dat deze 'belastingssubsidies' het belastingstelsel ingewikkeld maken. Ze zijn ook moeizamer in balans te brengen met het gelijkheidsbeginsel, leiden tot afstemmingsproblemen met het EU-recht (verboden staatssteun), veroorzaken complexe regelgeving en hogere administratieve lasten vanwege de bijbehorende advies- en nalevingskosten. Voorts leiden de opeenstapeling en diversiteit van dergelijke belastingssubsidies tot toename van de algemene belastingdruk en grotere differentiatie in de verdeling van de marginale belastingdruk. Dat stelt op haar beurt weer hogere eisen aan de definiëring van de heffingsgrondslag, noopt tot fijnmazige wetgeving en verlekt tot grensverkennde belastingconstructies en frauduleus gedrag.

<sup>1248</sup> V. Halberstadt en C.A. de Kam, Belastinguitgaven nader beschouwd, WFR 1977/5313, p. 337.

Deze instrumentalisering van de belastingheffing leidt ook tot een overheidsoptreden dat zich spiegelt aan de markt. Effectiviteit en efficiency staan voorop. Dat verzwakt de kracht van de fiscale rechtsbeginselen.<sup>1249</sup> De scheidslijn tussen de grammaticale interpretatie en de strekking van de wet, en nog pregnanter, die tussen belastingvermijding en belastingfraude wordt daardoor steeds diffuser.

Opportunistische politieke wensen kregen (en krijgen nog steeds) te vaak te lichtvaardig voorrang op het draagkrachtbeginsel, aangezien veelal vooraf geen behoorlijke kosten- en batenanalyse wordt gemaakt. Dat impliceert het risico dat pas in de uitvoering de politieke reclamepraat blijkt tegen te vallen. Dat ondergraaft de geloofwaardigheid van het draagkrachtbeginsel. Zo moest de ambitieuze Wet Investeringsrekening in 1988 na tien jaar uitvoeringsellende halsoverkop worden afgeschaft.<sup>1250</sup> Dit komen en gaan van belastingsubsidies heeft de belastingwetgeving een wispelurig imago bezorgd.

## 5. Het belastingstelsel moet passen in mondiale verhoudingen

### 5.1. Verkenning Belastingstelsel 21<sup>e</sup> eeuw

Eind jaren negentig van de 20<sup>e</sup> eeuw voerde het kabinet-Kok I een verkenning uit omtrent de richting waarin het Nederlandse belastingstelsel zich begin 21<sup>e</sup> eeuw zou gaan ontwikkelen. Daarin werd de verwachting uitgesproken dat vanwege de toenemende globalisering en digitalisering van markten en de vergrijzing van de Nederlandse bevolking het belastingstelsel internationaal concurrerend moet zijn, de arbeidsparticipatie versterking behoeft en intensivering van het vergroeningsbeleid gaat bijdragen aan een duurzame economische ontwikkeling. Dat vraagt om een stelsel met brede, stabiele heffingsgrondslagen en lagere tarieven. Voorts moeten de opzet, toepassing en uitvoering zo eenvoudig mogelijk zijn, terwijl voor het belang van een breed maatschappelijk draagvlak de belastingherziening moet zorgen voor een evenwichtige verdeling van de belasting- en premiedruk. De verkenningsnota fungeerde in het kabinet-Kok-II als blauwdruk voor de Belastingherziening voor de 21<sup>e</sup> eeuw met herziening van de inkomstenbelasting als meest prominent project.

<sup>1249</sup> Jansen bepleit daarom te komen tot een meer afgewogen inzet van fiscale instrumenten. Zie: J.J.M. Jansen, Het is uit de hand gelopen, Kluwer, Deventer 2012.

<sup>1250</sup> Een recent en markant voorbeeld dat toont hoe halsstarrig fiscale bewindslieden, soms tegen de afwijzende adviezen van fiscale wetenschappers in, vasthielden aan hun instrumentele plannen, is de Baangerelateerde Investeringskorting (BIK). Die moest – zonder dat ze werkelijk van kracht is geweest – met terugwerkende kracht tot 1 januari 2021 worden ingetrokken. Uit informeel overleg met de Europese Commissie bleek dat er een grote kans was dat deze regeling als ongeoorloofde staatssteun zou worden aangemerkt (waar wetenschappers overigens al tijdens de Kamerbehandeling voor hadden gewaarschuwd).

## 5.2. Het Europees belastingrecht groeit uit tot een zelfstandige specialisatie

In die tijd had de universitaire fiscale opleiding nog vooral een nationaal karakter. Door een internationaal sterk ontwikkeld belastingadvieswezen was in Nederland wel ruime belangstelling voor het internationale belastingrecht. De naderende millenniumwisseling met de overstap van de gulden naar de euro en de opbouw van een gemeenschappelijke Europese markt met de ambitie om door te groeien naar een Europese Unie en de – ook letterlijk – grenzeloze mogelijkheden voor internet en internationaal handels- en kapitaalverkeer schoven het Europese belastingrecht in de belangstelling.

Een belangrijke gangmaker voor Europese fiscale studies was het in 1992 uitgebrachte rapport door de Commissie-Ruding over de harmonisatie van de vennootschapsbelasting in de Europese Gemeenschap. Dat moest de route verkennen waarlangs de verschillende vennootschapsbelastingstelsels van de lidstaten konden worden geharmoniseerd. Dat leidde in de lidstaten tot een herbezinning op de relevante kenmerken van hun eigen belastingstelsel tegen de achtergrond van het uitgebrachte commissierapport. Ook werden internationale en Europeesrechtelijke initiatieven ontplooid om de schadelijke effecten van belastingconcurrentie te beteugelen.

Aanvankelijk leek het Europese belastingrecht voor het nationale bedrijfsleven nog een ver-van-mijn-bed-probleem, maar toen de fiscale wereld plotseling werd geconfronteerd met EU- rechtspraak die rechtstreeks inbreuk maakte op de Nederlandse inkomstenbelasting (arrest Wielockx (HvJ 11 augustus 1995, C-80/94, BNB 1995/319) en het arrest Asscher (HvJ 27 juni 1996, C-107/94, BNB 1996/350), voegden de EU-regels voor alle beroepsbeoefenaren een nieuwe dimensie toe aan hun aandachtsgebied. Dat noopte tot kennisverbreding, zowel voor het academische curriculum als voor de alledaagse praktijk. De EU reikte verder dan de BTW.

## 5.3. Uitholling van de Nederlandse heffingsgrondslagen

In december 1997 werd in het genoemde verkenningsrapport ‘Belastingen in de 21<sup>e</sup> eeuw’ – in het kielzog van de allesoverheersende globaliserings- en informatiserings-trend en versterkt door mondialisering van de kapitaalmarkt en invoering van de euro – ook gerichte aandacht besteed aan de beleidsdoelstelling om de internationale fiscale concurrentiepositie van Nederland te beschermen. Dit vereiste robuustere nationale belastinggrondslagen.

Dit riep de vraag op in hoeverre en hoelang de beschermende nestwarmte van de nationale solidariteit nog bestand zou zijn tegen de sterk opkomende, maar voor de kwetsbare burger bedreigende globaliseringsbehoefte. De Nederlandse trucker die zijn baan verliest omdat zijn Nederlandse werkgever zijn klantenkring gaat bedienen

vanuit een in Polen opgerichte dochteronderneming met chauffeurs die tegen lagere Poolse arbeidsvoorwaarden werken, profiteert niet van de schaalvoordelen van de globalisering, maar is slachtoffer. Maar dit groeiend ongenoegen van de verliezers door globalisering stond toen nog onvoldoende op het netvlies van de beleidmakers.

Het Verkenningsrapport concludeert dat sterker moet worden geleund op de verbruiksbelastingen. Ter stimulering van een duurzame ecologische ontwikkeling moeten nieuwe belastinginstrumenten worden ontwikkeld. De bestaande belastingmix moet in dat verband worden heroverwogen. Het Nederlandse belastingstelsel moet zich prepareren op de ingrijpende gevolgen van het Europese beleid, hetzij gericht op een bewust ontwikkelde harmoniseringsstrategie, hetzij door een via de vrije mededinging op de Europese markt rauwelings ontwikkeld proces van fiscale convergentie. Dat maakt de versterking van de nationale fiscale concurrentiepositie extra actueel.

## **6. Belastingheffing en inkomensondersteuning als instrumenten van inkomensbeleid**

### **6.1. Interactie belastingheffing en inkomensondersteuning**

In de politieke discussie over het te voeren inkomensbeleid speelt – naast de vormgeving van de belastingheffing – ook het inkomensondersteuningsbeleid een rol. Het is daarbij van belang de interactie tussen beide beleidsterreinen niet uit het oog te verliezen. Dat zou immers leiden tot een zwalkend inkomensbeleid. Vooral in crisis-situaties, waarin onder grote tijdsdruk bijzondere ondersteuningsprogramma's moeten worden ontwikkeld, komt de gevoelige verhouding tussen 'draagkracht' en 'koopkracht' scherp in beeld.

Bij 'draagkracht' staat de vraag centraal wat de burgers worden geacht te kunnen bijdragen aan de staat die als zodanig zorg draagt voor hun collectieve voorzieningen. Bij 'koopkracht' gaat het om de beoordeling in hoeverre de burgers zelf in staat zijn in hun levensonderhoud te voorzien, dan wel de overheid moet bijspringen in de kosten van levensonderhoud van kwetsbare burgers die daartoe niet zelf in staat zijn. De uitdaging voor de overheid is de daarvoor beschikbare beleidsinstrumenten in te passen in een gecoördineerd inkomensbeleid. Het ondersteuningsbeleid kent een grote variëteit in inkomensafhankelijke ondersteunings- en eigenbijdrageregelingen.

We zullen eerst de ontwikkelingen binnen het draagkrachtinstrument de revue laten passeren. Het ondersteuningsinstrument komt later aan de orde (par. 6.7). Bij de fiscale componenten van het inkomensbeleid spelen de draagkrachtbelastingen (inkomstenbelasting, loonbelasting en dividendbelasting) een overheersende rol. Zij omvatten momenteel 36% van de totale rijksbelastingen. Voor de categorie 'indirecte

belastingen, die officieel niet naar draagkracht worden geheven' (omzetbelasting en accijns), is dat aandeel 34,5%.<sup>1251</sup> Dit wil echter niet zeggen dat in de beleving van de bevolking voor die belastingen draagkrachtassociaties geen rol zouden spelen. De steeds terugkerende gepassioneerde pleidooien voor een verlaagd btw-tarief voor het roemruchte 'boodschappenmandje' ten gunste van lagere inkomensgroepen, is daarvan een duidelijk voorbeeld. Dat dit lagere tarief vooral ten goede komt aan de lagere inkomensgroepen, berust echter op een onuitroeibaar misverstand. Prijs- en inkomenselasticiteiten bepalen immers het uiteindelijke effect. Daarom zou een spectaculaire vereenvoudiging in de belastingheffing haalbaar zijn als de bestaande gesplitste tariefstructuur (0%, 9% of 21%) zou kunnen worden omgezet in een uniform tarief, gebaseerd op het gewogen gemiddelde van circa 17%. Ook voor allerlei goedbedoelde specifieke tariefsverlagingen (stimuleren van gezond eten of sportieve levensstijl) geldt dat de daardoor opgeroepen uitvoeringscomplicaties aan het beoogde effect in de weg staan. Daarom zou in fiscaal opzicht beter kunnen worden toegewerkt naar vereenvoudiging door over te stappen op een uniform tarief.

## 6.2. Gezinsinkomen of individueel inkomen

We zagen dat binnen het inkomensbeleid het draagkrachtbeginsel van de inkomstenbelasting profielbepalend is. Als maatstaf van draagkracht is gekozen voor het inkomen. Op grond van het leerstuk van het 'evenredige nutsoffer' is gekozen voor een progressieve tariefstructuur. Daarvan uitgaande is erg belangrijk van welk inkomen wordt uitgegaan. Is dat het gezinsinkomen, het individuele inkomen of een tussenform?

Een duidelijke en consistente keuze is door tegengestelde ideologische opvattingen maatschappelijke onhaalbaar gebleken. De wetgever moest steeds uitwijken naar arbitraire en opportunistische oplossingen. Zodoende werd bij de herziening van de inkomstenbelasting in 2001 gekozen voor een mengvorm van individuele en gezinsgerelateerde regels. Bij de Wet IB 2001 is voor de inkomstenberekening op gezinsniveau onderscheid gemaakt tussen arbeids- en vermogensinkomen zonder dat daarvoor een deugdelijke onderbouwing is gegeven. Arbeidsinkomen worden gerekend tot de *partnergebonden* inkomsten, terwijl vermogensinkomen worden aangemerkt als *gemeenschappelijke*, dat wil zeggen binnen het gezin vrij toerekenbare inkomsten. Maar deze toerekeningsmethodiek leidt op gezinsniveau niet tot een evenwichtige draagkrachtbelasting. Integendeel, verschil in omvang van het per partner aangebrachte arbeidsinkomen leidde tot een ongelijke marginale belastingdruk tussen de partners. Dat kon tussen gezinnen met een gelijk gezinsinkomen, afhankelijk van de gekozen rolverdeling voor de zorg- en werktaken, grillige

<sup>1251</sup> Ontwerpbegroting 2024, Miljoenennota tabel 4.7.1.

belastingdrukverschillen oproepen die de beleidsmatig nagestreefde leefvorm-neutraliteit verstoorden. Beter zou zijn zowel het arbeidsinkomen als het vermogensinkomen als 'gemeenschappelijk' te kwalificeren, waardoor de partners op gezinsniveau zelf hun optimale verdeling kunnen vaststellen.<sup>1252</sup> Daarvoor is echter niet gekozen.

### 6.3. Historische weeffouten in de inkomstenbelasting

De inkomstenbelasting heeft trouwens van meet af aan niet aan het theoretisch uitgangspunt voldaan dat het sociale minimuminkomen van heffing moet worden vrijgesteld. Door de generaties heen is het bedrag van de belastingvrije som (thans belastingkorting) bij lange na niet op het inkomensniveau gebracht dat maatschappelijk als sociaal minimum wordt aangemerkt. Om die reden moest ook over uitkeringen op minimumniveau (bijstands- of AOW-uitkering) belasting worden betaald. Dat had tot gevolg dat het uitkeringsniveau bruto zodanig moest worden opgehoogd dat het nettobedrag voldoende was om de koopkracht te leveren die nodig was om het sociale bestaansniveau te garanderen. Via dit soort compenserende bruteringsregelingen werden grote sommen geld in de samenleving rondgepompt. Sinds de belastingvrije som bij inwerkingtreding van de Wet IB 2001 werd omgezet in een heffingskorting die rechtstreeks op het naar het schijventarief verschuldigde belastingbedrag in mindering wordt gebracht, is die historische weeffout eerder groter dan kleiner geworden.<sup>1253</sup>

Een andere onvolkomenheid schuilt in de beperking dat bij te laag inkomen het ongebruikte deel van de belastingvrije som of heffingskorting niet kan worden verzilverd.

### 6.4. Het fiscale inkomensbegrip

Door de decennia heen heeft er voorts een groot verschil in opvatting bestaan over de keuze van het 'juiste' fiscale inkomensbegrip. Bij de belastingherziening van 2001 was het de bedoeling het draagkrachtbeginsel als fundament van de fiscale rechtsstaat te versterken door het bronnenstelsel te vervangen door het boxenstelsel. Het bestaande fiscale inkomensbegrip in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was immers te gebrekkig. Dat gold vooral voor de bron 'inkomsten uit vermogen'. Binnen die bron van inkomen werd een scherp onderscheid gemaakt tussen reguliere inkomsten die

<sup>1252</sup> Deze toerekeningsregel komt overeen met toepassing van het splitsingsstelsel of een vlaktaks.

<sup>1253</sup> In 2024 is het nettobijstandsniveau voor een alleenstaande niet-AOW'er € 15406 per jaar. Zijn algemene heffingskorting van € 3362 heeft tot gevolg dat hij vanaf € 9.094 belasting moet gaan betalen.

werden belast en onbelaste vermogenswinsten. Die scheidslijn leidde tot grootschalige belastingarbitrage met als gevolg dat een rijke schakering van belastingbesparingsconstructies als warme broodjes over de toonbank ging. De belastingbesparingsmogelijkheid die daarvan het gevolg was, kon extra worden aangejaagd door de beleggingen te financieren met geleend geld. Advertentiecampagnes wezen in dit verband op de aantrekkingskracht van de renteaftrek. Uiteindelijk leidde het particuliere vermogensbezit per saldo voor de schatkist tot een zeer beperkte, en soms zelfs negatieve, belastingopbrengst.

Als oplossing voor dit probleem werd in box 3 van de Wet IB 2001 de vermogensrendementsheffing geïntroduceerd. Die werd (aanvankelijk) gefixeerd op een vermogensrendement van 4% over het gemiddelde nettovermogen. De aldus vastgestelde opbrengst werd belast tegen een vast tarief van 30%. Dat resulteerde in een redelijk stabiele belastingopbrengst en had de bedoeling de wetgever de tijdsruimte te bieden om een vermogenswinstbelastingachtige heffing tot stand te brengen.<sup>1254</sup>

Doordat de achtereenvolgende kabinetten hebben nagelaten de 4%-vermogensrendementsheffing aan te passen aan de substantiële daling van het werkelijk haalbare beleggingsrendement ten gevolge van de financiële crisis en het rentedrukkend beleid van de centrale banken, werd deze heffing van jaar tot jaar onbevredigender. In 2017 werd daarom onder grote maatschappelijke druk het vaste rendement van 4% vervangen. Dit gebeurde echter door over te stappen op een progressieve rendementsstaffel op basis van de fictie dat grote beleggingsportefeuilles worden geacht hogere rendementen te behalen. Die veronderstelling maakte het maatschappelijk ongenoegen alleen maar groter. Ondanks de maatschappelijke weerzin tegen dit soort ficties, wenste de wetgever geen rekening te houden met het verschil in rendementsgevoeligheid van de vermogensbestanddelen waarin *daadwerkelijk* werd belegd. Zo werd fictie op fictie gestapeld.

In zijn Kerstarrest (HR 24 december 2021, 21/01243, ECLI:NL:HR:2021:1963, BNB 2022/27) is deze forfaitaire methode dan ook onrechtmatig verklaard en de Belastingdienst als procespartij opgedragen de daardoor gedupeerde belastingplichtigen rechtsherstel te bieden. Slechts over het werkelijk genoten rendement kan – aldus de Hoge Raad – belasting worden geheven. Dit heeft geleid tot nieuwe frustrerende ellende van een op wankel basis gebouwd herstelbeleid in de vorm van een wederom herziene systematiek. In zijn 6 juni-arresten (HR 6 juni 2024, 23/00653, ECLI:NL:HR:2024:705, BNB 2024/85 e.a.) heeft de Hoge Raad dit herstelbeleid echter ook terzijde geschoven, althans voor beleggers en heeft hij de Belastingdienst op pad gestuurd om gedupeerde belastingplichtigen rechtsherstel te bieden. Dat is maar zeer

<sup>1254</sup> Ik heb de achterliggende overwegingen om te kiezen voor de vermogensrendementsheffing uitgebreider toegelicht in mijn opstel 'Vermogensrendementsheffing: van pretbox naar doos van Pandora', opgenomen in de Essersbundel, samengesteld onder redactie van Sonja Dusarduijn, Thil van Kempen en Ton Stevens, Wolters Kluwer, Deventer 2024.

ten dele gelukt. Onduidelijk is wat onder 'belasten naar werkelijk behaald rendement' moet worden verstaan en wordt geworsteld met de op die basis uit te voeren herstelregelgeving. Bij afronding van dit manuscript wordt voor de verdere toekomst koortsachtig, maar weinig overtuigend, gesleuteld aan een uitvoerbare vermogensaanwasbelasting.

### **6.5. Partijpolitieke verrommeling binnen de draagkrachttoepassing**

De Wet IB 1964 kende, naast het toch al gebrekkige inkomensbegrip, diverse bewust door de wetgever ingebouwde inbreuken op het draagkrachtkarakter van de inkomstenbelasting. Eerder is in par. 4 al het verschijnsel aan de orde geweest dat soms het belastinginstrument wordt ingezet om een bepaald beleidsdoel te realiseren. Zo werd het eigenwoningbezit politiek via het fiscale eigenwoningregime sterk bevorderd door een bewust te laag vastgesteld forfaitair voordeel uit eigen woning te combineren met de feitelijke renteaftrek. Daardoor werden jaarlijks onevenredig grote belastingvoordelen overgeheveld naar hoge-inkomensgroepen met dure huizen en hoge hypotheek. Dat denivellerende resultaat van deze fiscaaltechnische vormgeving stond op gespannen voet met de draagkrachtgedachte. Desondanks is dit tegendraadse inkomensoverhevelingsproces door de Wet IB 2001 niet wezenlijk ingeperkt. Wel zijn renteaftrekbeperkende noodmaatregelen getroffen die van het eigenwoningregime een fiscaal doolhof hebben gemaakt.

Voorts heeft het inbouwen van draagkrachtverstorende ondernemersfaciliteiten, vooral toen die op grote schaal mede aan zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) werden toegekend, de arbeidsmarkt verziekt. Er werden arbeidsverhoudingen gecreëerd die tot schadelijke concurrentie en sociale wantoestanden hebben geleid die tot op de dag van vandaag nauwelijks uitroeibaar lijken te zijn. Het werd zelfs tot beleid verheven geen onderzoek in te stellen naar het vermoeden van schijnzelfstandigheid, tenzij sprake was van 'kwaadwillenden' of 'ernstige gevallen'. Maar wat daaronder werd verstaan, werd niet deugdelijk gedefinieerd. Dit demonstreerde het summum van onvermogen om tot deugdelijke en uitvoerbare wetgeving te komen. De vraag is of de Belastingdienst de per 1 januari 2025 voorgenomen bestrijding van schijnzelfstandigheid bevredigend waar kan maken.

Naast deze instrumentele inzet van de inkomstenbelasting werden na invoering van de Wet IB 2001 in de latere jaarlijkse belastingplannen betreffende de verdeling van de belastingdruk uitdrukkelijk erkende fiscale grondbeginselen met voeten getreden. In 2009 werd om arbeidsparticipatie af te dwingen de mogelijkheid ingeperkt om de gecombineerde heffingskorting op partnerniveau (de zogenoemde 'aanrechtssubsidie') te verrekenen. Voorts werden in 2014, in strijd met de oorspronkelijke bedoelingen, sommige heffingskortingen inkomensafhankelijk gemaakt. Dat betekende niet alleen een verscherping van het progressie-effect (hogere marginale belastingdruk), maar ook een aantasting van de eenvoud van het stelsel. Bovendien werden in 2015 voor de

tegen het toptarief aftrekbare kosten van de eigen woning en in 2020 voor andere nogal willekeurig gekozen draagkrachtverminderende aftrekposten een ingewikkeld geconstrueerde aftrekbeperking, doorgevoerd. Het zicht op het verloop van de marginale belastingdruk is daardoor niet alleen vertroebeld, maar ook volstrekt willekeurig geworden.

Ook de arbeidskorting die in 2001 als participatieprikkel in de inkomstenbelasting is ingebouwd, had – en heeft nog steeds – een ontregelend effect op de inkomensverhoudingen. Een op draagkracht gebaseerde inkomstenbelasting vereist een correcte meting van het inkomen door opbrengsten te verminderen met kosten. Dat was tot 2001 het geval. Maar per 2001 is die aftrek voor werknemers afgeschaft en vervangen door een loonafhankelijke arbeidskorting. Deze heeft – naast de gecreëerde rechtsongelijkheid tussen werkenden – als contraproductief effect dat in het loontraject waarin de arbeidskorting wordt afgebouwd, zeker bij hoogbetaalde en meestal schaarse functies, het overstappen van voltijds werken naar werken in deeltijd juist wordt bevorderd.

Dit soort inbreuken op de zuivere toepassing van het draagkrachtbeginsel heeft niet alleen afbreuk gedaan aan de geloofwaardigheid van de belastingheffing, maar ook tot toenemende scheefgroei in de inkomens- en vermogensverhoudingen geleid. Aan de onderkant van het inkomensgebouw kan daardoor de marginale belastingdruk in brede zin (ook door verval van toeslagen) gemakkelijk oplopen tot 70 à 80%, waardoor werken niet meer loont.

## **6.6. Uitvoerbaarheid van de heffing naar draagkracht**

Door de reeks diverse beleidsmatige ongerijmdheden in de vormgeving van de belasting naar draagkracht die inmiddels de revue zijn gepasseerd, is de uitvoering van de inkomstenbelasting steeds complexer en ongeloofwaardiger geworden. Dat wordt nog versterkt doordat ook andere draagkrachtheffingen (volksverzekeringen en zorgverzekering) steunen op het inkomensbegrip van de inkomstenbelasting, maar op relevante punten weer substantieel afwijken van de structuur van de inkomstenbelasting. Door deze gebrekkige samenhang, gecombineerd met de massaliteit van deze grootschalige werkprocessen, kon de Belastingdienst zich door de opgeroepen complexiteit uiteraard niet onttrekken aan het bouwen van een gedigitaliseerde werkomgeving. Maar dat kon een kreupele wetgeving niet transformeren in een soepele en bevredigende bedding voor het uitvoeringsproces. Zeker niet nadat de Belastingdienst in 2016 door een kortzichtige bezuinigingsmaatregel voor oudere personeelsleden een financieel aantrekkelijke vertrekregeling had ingevoerd waardoor veel ervaring verloren ging.

De geautomatiseerde afwikkeling van de werkprocessen had (en heeft) bovendien tot gevolg dat de ambtelijke en politieke leidinggevendenden voornamelijk oog hebben voor

de efficiënte afwikkeling van de werkprocessen waarop ze worden beoordeeld. Zij runnen – oneerbiedig gezegd – een beschikkingenfabriek en zien de uitvoeringsambtenaren vooral als verlengstuk van geautomatiseerde uitvoeringsprocessen. Dat verklaart waarom stelselmatig voorrang wordt gegeven aan gestroomlijnde wetstoepassing, óók waar dit op grond van bijzondere persoonlijke omstandigheden rechte niet passend is. De dienstleiding, veelal afkomstig uit de Algemene Bestuursdienst, had – mede vanwege haar veelal andersoortige carrière-achtergrond – te weinig affiniteit met de werkvloer die de gevoelige ‘uitworproblemen’ moest opvangen die het gevolg waren van de aansluitingsproblemen tussen wetgeving en uitvoering. Dit leidde in wetsinhoudelijke kwesties aan de top – mede vanwege gebrekkige rechtsinhoudelijke kennis en de daaruit voortvloeiende suboptimale communicatie – tot discutabele afwegingen. Dat schaadde ook de wederzijdse verstandhouding tussen leiding en werkvloer.

De rechtsstatelijke waarborg van art. 11 AWR, waarin wettelijk is vastgelegd dat de inspecteur de aanslag vaststelt, is door voorgeprogrammeerde gedigitaliseerde afwikkelingsprocessen uitgehold. Juist waar het de bedoeling was de inhoudelijke gevoelige persoonsgerichte aanslagregeling buiten de beïnvloedingssfeer van de politieke leidinggevendenden te houden, is bij opkomst van de automatisering meteen door Willem Vermeend als staatssecretaris van Financiën met zijn geharnaste besluit van 21 juli 1995, V-N 1995, p. 2641, punt 1, het zogenoemde ‘freies Ermessen’ van de inspecteur van tafel geveegd. Hij besliste met een beroep op de eenheid van uitvoering dat er maar één instantie is die bepaalt hoe de wet wordt toegepast en dat is de staatssecretaris van Financiën. Deze visie heeft nadien door de Vinkenslagaffaire in 2004 extra gewicht gekregen. Feitelijk werd toen het ‘freies Ermessen’ van de inspecteur in de ban gedaan. Dat werd regeltechnisch geformaliseerd door de leidinggevende managers aan te wijzen als ‘de’ inspecteur van art. 11 AWR.

Gelukkig bracht nadien het zogenoemde ‘horizontaal toezicht’ voor ondernemers weer enige flexibiliteit in de rigiditeit van het ‘Vinkenslag-proof’ ontwikkelde beleid. Met behulp van het aan het ‘freies Ermessen’ verwante begrip ‘menselijke maat’ wordt met name na het toeslagdebacle getracht de afstand tussen persoonlijke en systeemrechtvaardigheid te overbruggen. De menselijke maat mag binnen de belastingheffing evenwel geen legitimatie zijn om lastige bestuurlijke kwesties gemakzuchtig te omzeilen. De beroepshouding van de aanslagregelende ambtenaar moet inhouden dat hij – gegeven de persoonlijke situatie van de belastingplichtige – de wet op een professioneel-empathische wijze toepast, zodanig dat de behandeling als correct wordt ervaren, althans is afgewikkeld zoals ook de onafhankelijke rechter dat zou hebben gedaan.

## 6.7. Inkomensondersteuning

In het voorgaande is al opgemerkt dat belastingheffing en inkomensondersteuning in feite twee loten zijn van dezelfde stam. Zolang de basale bestaanskosten een stabiel verloop hebben, fungeert de tabelcorrectiefactor op basis van gemiddelde prijsindexcijfers als een bevredigend aanpassingsmechanisme voor de jaarlijkse heffingskortingen. Bij grote schommelingen in de specifieke bestaanskosten (bijvoorbeeld energiekosten) kan de automatische tabelcorrectiefactor voor aanpassing van het draagkrachtig inkomen evenwel aan realiteitswaarde inboeten, omdat deze afgeleid is van het gemiddelde prijsindexcijfer, terwijl het bestedingspatroon per kortingsgerechtigde of inkomensgroep verschillend is. De genormeerde aanpassing kan in werkelijkheid dus te ruim of te krap uitvallen.

Bij de inkomensondersteuning spelen soortgelijke problemen een rol en wordt het realiteitsgehalte van de betreffende regelingen bepaald door de mate waarin het genormeerde ondersteuningsbedrag de werkelijke kosten van de besteding dekt. Dat kan binnen de verschillende inkomensklassen tot over- en ondercompensatie leiden. Dat kan gelden voor energiekosten, maar uiteraard ook voor huurprijzen of uitgaven voor gezondheidszorg. Soms hebben daarom niet-fiscale instrumenten, bijvoorbeeld stimulering van energiebezuinigende maatregelen, of het verschaffen van gesubsidieerde corporatiewoningen, de voorkeur.

Plotselinge door externe omstandigheden opgeroepen bestaansonzekerheid (pandemie, oorlog, klimaatrampen) maakt de opvang van mensen die daardoor problematisch worden getroffen, beduidend lastiger. De in de afgelopen jaren op verschillende bestuursniveaus grootschalig uitgevoerde beschermingsinitiatieven met de vele daaraan verbonden onzekerheden betreffende de verantwoordelijkheidsdeling, hebben geleerd dat het wenselijk is daarvoor een basisscenario achter de hand te hebben, bijvoorbeeld door een bestuurlijk ingepaste buffervoorziening (structureel noodfonds) uit te werken.

## 6.8. Wettelijke samenhang tussen belasting en toeslagen

Toen de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) nog niet bestond, was er van een gecoördineerd inkomensbeleid amper sprake. Elk ministerie had zijn eigen (aanvullende) inkomensondersteunende regelingen met eigen onderling afwijkende definities, bijvoorbeeld wie wel of geen partner was, wat wel of niet tot het inkomen moest worden gerekend en van welke tariefstructuur moest worden uitgegaan. Ook liepen de inkomens- en vermogenstoetsen uiteen.

De invoering van de Awir in 2006 was in dat opzicht een verademing. Die heeft ervoor gezorgd dat kernbegrippen werden vastgelegd. Dat is zowel voor de inkomstenbelasting als voor de toeslagtoekenning van belang. Die afstemming moet voorkomen dat betrokkenen door onduidelijkheid in terminologie het spoor bijster raken.

Deze positieve kwalificatie van het nut van de Awir, die trouwens bij vele fiscalisten op tegenspraak stuit, laat onverlet dat het bestaande stelsel van toeslagen verbetering behoeft. Dit betreft vooral de noodzaak wetstechnische onvolkomenheden in de inkomens- en vermogenstoets zo snel mogelijk te repareren. De vermogenstoets in de Awir gaat uit van het vermogensbegrip van de vermogensrendementsheffing (box 3) dat op diverse punten niet, of onvoldoende, is afgestemd op de toeslagensystematiek; zeker niet als de vermogenstoets de zogenoemde 'knock-outmethode' volgt. Bij een minimale overschrijding van de vermogensdrempel vervalt het recht op de toeslag dan volledig. Overigens kan deze toets gemakkelijk worden ontweken door vermogen in een besloten vennootschap (box 2) onder te brengen.

Soortgelijke tekortkomingen gelden ook voor de inkomensstoets van de Awir. Daarvoor is het verzamelinkomen van de inkomstenbelasting bepalend. Aftrekposten in de fiscaliteit die weinig met de draagkrachtbenadering te maken hebben, zoals de zelfstandigenaftrek en de hypotheekrenteaftrek, werken zodoende linea recta door in de toeslagen, terwijl dat voor een adequate inkomensondersteuning averechtse gevolgen heeft. Zo komt een zzp'er met een overigens gelijke beloning als een loontrekker door zijn zelfstandigenaftrek in aanmerking voor grotere toeslagen dan de loontrekker. Ook andere bijzonderheden die zijn afgestemd op de uitvoering van de inkomstenbelasting werken door naar de toeslagtoekenning, terwijl dat daar tot onbedoelde effecten kan leiden.

Naast deze wetstechnische tekortkomingen in de samenhang tussen de toeslagtoekenning en belastingheffing heeft de toeslagenaffaire ook laten zien hoe de rechtsstaat door de wijze van uitvoering kan ontsporen. De commissie-Donner heeft in haar eindadvies van 12 maart 2020 haar bevindingen betreffende de uitvoering van het toeslagenstelsel neergelegd en geconstateerd dat de dienst Toeslagen onvoldoende opgewassen bleek tegen de combinatie van massaliteit, complexiteit en voortdurende aanpassingen. Er was te weinig geïnvesteerd in ambtelijke professionaliteit. Werkzaamheden werden aan de hand van gedetailleerd vastgelegde werkinstructies, handleidingen en afvinklijsten uitgevoerd door medewerkers op een laag schaalniveau en door uitzendkrachten. Leidinggevend wisten de uitvoerders bovendien onvoldoende te enthousiasmeren en te inspireren.<sup>1255</sup>

De Parlementaire Ondervragingscommissie Kinderopvang concludeerde dat de belanghebbenden niet de vereiste bescherming kregen, waardoor de grondbeginselen van de rechtstaat werden geschonden.<sup>1256</sup> De slachtoffers moeten daarom schadeloos worden gesteld. Daarvoor zijn herstelprocedures opgetuigd, die evenwel niet zijn

<sup>1255</sup> 'Omzien in verwondering 2', Eindadvies Adviescommissie Uitvoering Toeslagen, (commissie- Donner), aangeboden door de Staatssecretaris van Financiën - Toeslagen en Douane aan de Tweede Kamer op 12 maart 2020.

<sup>1256</sup> Parlementaire Ondervragingscommissie Kinderopvang, 'Ongekend onrecht', 17 december 2020.

ontkomen aan een hoog bureaucratisch gehalte. Uit dit alles wordt te gemakkelijk de conclusie getrokken dat toeslagverlening niet behoort tot de 'core business' van de Belastingdienst en daarom beter kan worden afgeschaft of drastisch teruggesnoeid. Vanwege de beleidsmatige samenhang en symmetrie in uitvoering tussen belastingheffing en inkomensondersteuning is evenwel geïntegreerd beleid juist dringend gewenst. Wel is wenselijk het grootschalige rondpompen van belasting- en toeslaggelden, waar mogelijk, via stroomlijning van het toeslagenstelsel in te perken. <sup>1257</sup>

Wat zich in de toeslagenaffaire heeft voltrokken, toont ook de kwetsbaarheid van de aanslagregeling in de inkomstenbelasting als ook daar niet wordt gezorgd voor tijdige versterking van de fiscale rechtsstatelijkheid door de inhoudsdeskundigheid en de beoordelings- en beslisruimte van de uitvoerende ambtenaren op het gewenste professioneel-empathische niveau te brengen. Daar komt bij dat het voor een dienst demotiverend is ondeugdelijke regels te moeten uitvoeren. Dit belemmert een constructieve communicatie met de burger en doet tekort aan de rechtsstatelijke ambitie van de uitvoerende ambtenaren. <sup>1258</sup>

## 7. Fiscaal toekomstperspectief anno 2025

### 7.1. Fiscale opties in het duurzaamheidsbeleid

Om de aarde leefbaar te houden vragen mondiale milieu- en klimaatproblemen steeds nadrukkelijker om preventief beleid. Dat vereist een internationaal geharmoniseerde aanpak. Waar regulering via wet- en regelgeving niet goed mogelijk is, kan via belastingheffing volgens het profijtbeginsel (in casu de schadevergoedingsvariant) beprijzing van klimaat- en milieuschade worden toegepast. Bij de verdeling van de belastingdruk komt daardoor het draagkrachtbeginsel onder steeds grotere druk te staan van het concurrerende verdelingsprincipe dat de vervuiler betaalt. Bestuurders moeten het gewenste evenwicht bewaren.

Nederland wil in Europa ook koploper zijn bij het tegengaan van de opwarming van de aarde. Deze ambitieuze doelstelling is verwoord in het coalitieakkoord Rutte IV. Na vaststelling van het "Fit for 55"-pakket door de EU wordt het klimaatbeleid herijkt aan de hand van de verwachte effecten op CO<sub>2</sub>-uitstoot en de betaalbaarheid ervan voor huishoudens en het mkb. Om uiterlijk in 2050 klimaatneutraal te zijn, wordt de CO<sub>2</sub>-reductienorm voor 2030 in de Klimaatwet aangescherpt door deze terug te dringen tot 55%. Om dit doel te halen wordt zekerheidshalve gemikt op stapsgewijs oplopende reductiepercentages tot 80% in 2024. Het streven is voorts dat uiterlijk in 2035 alle

<sup>1257</sup> A.M. Lejour en L.G.M. Stevens, Herbezinning op toeslagensystematiek, WFR 2020/182.

<sup>1258</sup> Zie hiervoor uitgebreider: Stichting Beroepseer, Gezaghebbend heffen, innen, toekennen en controleren. Adviezen uit de praktijk van de Belastingdienst, de Douane en de Dienst Toeslagen (2023).

nieuwe auto's emissieloos zijn. De voorstellen van de Europese Commissie om op EU-niveau belasting op kerosine te heffen, worden nationaal ondersteund, evenals de voorstellen over de vergroening van de scheepvaart en die voor verduurzaming van de luchtvaart (o.a. vliegticketbelasting). Het is afwachten geblazen wat daarvan in een minder groenvriendelijk politiek klimaat terecht zal komen.<sup>1259</sup> De uitkomst van de Klimaatop COP29 in Bakoe (Azerbeidzjan) en de standpunten die worden uitgedragen door Trump als nieuw gekozen president van de VS stemmen niet optimistisch.

De agrarische sector wordt geconfronteerd met ingrijpende maatregelen ter bescherming van de water- en bodemkwaliteit, alsmede met de consequenties van klimaatverandering en biodiversiteit. Toegespit op de fiscaliteit is in dit verband de instelling van een fiscale begeleidingsagenda wenselijk.<sup>1260</sup> Daarin kunnen de met deze transitie samenhangende fiscale knelpunten in kaart worden gebracht (o.a. landbouwvrijstelling, gevolgen bedrijfsverplaatsing, consequenties door combinaties van landbouwactiviteiten met natuurbeheertaken, behandeling productievergunningen).

Veel milieu- en klimaatproblemen vereisen een internationale aanpak omdat ze zich eenvoudigweg niet aan landsgrenzen houden. In theorie is een mondiale beprijzing het meest effectief, maar het is niet reëel te verwachten dat dit in de praktijk gemakkelijk haalbaar is. Vergelijkbaar met de harmonisatie van de vennootschapsbelasting zal binnen de geldende samenwerkingsverbanden ook op het terrein van de milieuheffingen en de energie- en grondstoffenheffingen veel daadkracht in harmonisatieprocessen moeten worden geïnvesteerd.

Tevens moeten in dat kader grenscorrectiemechanismen worden ontwikkeld die voorkomen dat de belaste activiteiten worden verplaatst naar landen die buiten het samenwerkingsterritoire vallen (het Carbon Border Adjustment Mechanism).<sup>1261</sup> Deze grenscorrecties beschermen niet alleen tegen ongewenste belastingarbitrage, maar ontmoedigen ook ontwijkende productieverplaatsingen. Dat zal voor de toekomstige generaties een serieuze uitdaging zijn.

## 7.2. De weg terug naar een sterke fiscale rechtsstaat

De telkens vastlopende uitvoeringsprocessen, de miljarden euro's slurpende hersteloperaties en de steeds verder afkalvende beleidszekerheid hebben het onbestemde bozeburgergevoel opgeroepen dat de overheid, ongeacht de bestuurslaag waarover

<sup>1259</sup> M. Betjes, Klimaatmaatregelen Belastingplan 2025, WFR 2024/275.

<sup>1260</sup> L.G.M. Stevens, Fiscale aanloop naar en begeleiding van het Coalitieakkoord Rutte IV, WFR 2022/13.

<sup>1261</sup> Zie uitgebreider: N.E. Muller, Fiscale klimaatmaatregelen per 2021 en de Wet CO<sub>2</sub>-heffing industrie in perspectief, WFR 2020/184. S.P.J. Borremans en W.J.C.M. Gelderblom, Duurzame waarde toevoegen: De rol van btw in de groene transitie, WFR 2021/217.

het gaat, niet meer op haar taak is berekend. Burger en overheid lijken elkaar de rug te hebben toegekeerd. Kamerleden blijken zich in de beleidsvorming steeds meer te laten leiden door de gunst van de kiezer dan leiderschap te tonen en het aan te durven aan de kiezers een verantwoord toekomstplan voor te leggen en te pogen dat op basis van deugdelijke argumenten en effectieve beleidsinstrumenten te realiseren.

De fiscaliteit blijkt met haar toeslagen- en box-3-affaires in dat opzicht een prominent voorbeeld te zijn van een beleidsterrein met spraakmakende voorbeelden van evidente en breed uitgemeten wanprestaties. De Belastingdienst is het zwarte schaap, terwijl zijn rechtsstatelijke taak juist door de bewindslieden in tweeërlei opzicht is beknot en de uitvoerende ambtenaren van hun beroepstrots zijn beroofd. Eerst door de telkens intern en extern aangedragen kritiek te negeren dat de voorgestelde wetgeving niet rechtsstatelijk verantwoord kan worden uitgevoerd. Vervolgens door de uitvoeringsambtenaren de ruimte te ontnemen om de wet op een professioneel empathische wijze uit te voeren door ze in te kapselen in de eerder genoemde geautomatiseerde massale bedrijfsprocessen. De eerste stap om de beschadigde rechtsstatelijkheid te fatsoeneren is daarom de eigentijdse en toekomstgerichte ambtelijke deskundigheid en bijbehorende vaardigheden te versterken. Het kabinet Rutte IV moest de beleidsverantwoordelijkheid daarvoor echter overlaten aan een opvolgend kabinet, omdat het zelf op 6 juli 2023 – na een reeks van elkaar versterkende crisissituaties – uiteindelijk op het immigratie- en asielopvangdossier is gevallen.

Na door de verkiezingen van 22 november 2023 in de Tweede Kamer een zetelmeerderheid te hebben verworven, sloten de PVV, VVD, BBB en NSC op 16 mei 2024 na veel vijven en zessen een Hoofdlijnenakkoord. Dat leidde uiteindelijk tot het parlementaire kabinet-Schoof, genoemd naar de partijloze minister-president die daarin het voorzitterschap bekleedt. Op vrijdag 13 september 2024 presenteerde het kabinet zijn regeerprogramma met als hoofdthema's: bestaanszekerheid en wonen, asiel en migratie, toekomst voor de landbouw en visserij, economie en ondernemerschap, groene groei, energie en klimaat, onderwijs en zorg, goed bestuur en veiligheid, zowel nationaal als internationaal.

Op fiscaal terrein bevat het regeerprogramma, mede als gevolg van de toenemende politieke versplintering en afkalvende beleidsexpertise, nauwelijks concreet uitgewerkte plannen. Het kabinet volstaat met de aankondiging in het voorjaar van 2025 een brief te sturen met varianten en opties als start voor een open dialoog met het parlement.<sup>1262</sup> Gelet op de maatschappelijke urgentie om te komen tot een toekomstbestendig en vereenvoudigd stelsel, is dit een teleurstellende start, vooral omdat al een berg aan rapportages klaar ligt waarin vele bruikbare scenario's zijn uitgewerkt.

<sup>1262</sup> Regeerprogramma, blz. 14.

Bestaanszekerheid heeft uiteraard een duidelijk fiscale dimensie en is gebaat bij een soepel draaiend bedrijfsleven. Ondernemers klagen steevast over de ergerniswekkend hoge regel- en belastingdruk. Hun klachten zijn terecht, maar zij moeten ook de hand in eigen boezem steken, want hun eigen grensverkenkend en belastingvermijdend gedrag is mede oorzaak van de overmatige regel- en belastingdruk en zijn discutabele effectiviteit. Door de OESO en de EU wordt intensief gewerkt aan het voorkomen van schadelijke internationale belastingconcurrentie door de nationale belastingstelsels zo veel mogelijk te harmoniseren. Dat lijkt ook voor Nederland het beste alternatief. Het kabinet-Schoof lijkt zich te voegen naar deze internationale realiteit.

Spectaculair is dat multinationals met een omzet van ten minste 750 miljoen euro vanaf 1 januari 2024 op grond van een EU-richtlijn over hun winst effectief minimaal 15 procent belasting moeten betalen.<sup>1263</sup> Maar in de praktijk zal door uitvoeringscomplicaties veel glans van deze tegen belastingontwijking gerichte maatregelen verloren gaan, mede omdat grote landen zoals de VS en China zich in dit proces afzijdig houden. Het kabinet-Schoof tornt wijselijk niet aan het door Rutte-III in gang gezette beleid om belastingvermijding via doorstroomvennootschappen en belastingfaciliteiten te ontmoedigen.

Ook is in de Miljoenennota 2025 het voornemen om de fiscale tegemoetkomingen voor expatriates stapsgewijs af te bouwen weer ingetrokken, maar wel op onderdelen aangepast. De regeling beoogt via fiscale faciliteiten schaarse en specifiek deskundige werknemers uit het buitenland aan te trekken.<sup>1264</sup> Dergelijke noodzakelijk geachte fiscale faciliteiten zouden om gecamoufleerde belastingconcurrentie tegen te gaan beter in EU-verband kunnen worden geharmoniseerd.

Nederland moet als relatief klein land zijn effectieve belastingdruk voor multinationals inpassen binnen de beperkte bandbreedte van de relevante internationale fiscale concurrentieverhoudingen. Over de internationale dividendstromen moeten de aandeelhouders in hun woonland, afhankelijk van het daar geldende regime, uiteindelijk nog inkomstenbelasting betalen, al dan niet onder verrekening van de binnen- en buitenlandse dividendbelasting. Het kabinet-Schoof zou er verstandig aan doen stabiliteit te brengen in het samenstel van tarieven. Daaraan heeft het in de laatste jaren ontbroken. Het is nuttig te overwegen het verlaagde mkb-tarief in de vennootschapsbelasting (2024: 19 procent tot € 200 000 winst) in te wisselen voor een lager aanmerkelijkbelangtarief. Dat maakt het uitdelingsbeleid neutraler.<sup>1265</sup> Als

<sup>1263</sup> Hopelijk kunnen we op soortgelijke manier de mobiele zeer vermogende particulier in het fiscale gareel krijgen. Zie S.A. Stevens in 'De mobiele zeer vermogende particulier, TFO 2024/194.5.

<sup>1264</sup> Ik had als eerste adjunct-inspecteur van de net naar Heerlen verhuisde inspectie 'Buitenlanders' de twijfelachtige eer de daaraan voorafgaande 35%-regeling, die een geheime status had (geregeld in een zogenoemde 'geblokte aanschrijving'), uit te voeren. Dat was beperkt tot werknemers die er blijk van gaven van die regeling op de hoogte te zijn. Toen waren geheime aanschrijvingen nog heel gewoon.

<sup>1265</sup> Dat zou ook een halt toeroepen aan fiscaal gemotiveerde splitsing van aandelenvennootschappen.

toekomstig patroon voor een globaal evenwicht zou kunnen worden toegewerkt naar een algemeen vennootschapsbelastingtarief van 25 procent over een geüniformeerd winstbegrip, gecombineerd met een vast aanmerkelijkbelangtarief van 24 procent. Dat resulteert in een gecombineerde druk van 43 procent. Een (vereenvoudigde) mkb-winstvrijstelling in de inkomstenbelasting kan daarop worden afgestemd, zodat geen vlucht in de BV ontstaat. Uiteraard zijn diverse alternatieven bespreekbaar, maar het is gewenst dat er duidelijke en stabiele beleidslijnen naar de toekomst worden uitgezet en daarvoor alle fiscale expertise, ook de wetenschappelijke, wordt samengebracht.

### 7.3. Huidig perspectief voor de fiscale wetenschap

Universiteiten moeten behulpzaam zijn bij het streven de samenleving vitaliteit in te blazen en zelf niet ontaarden in bureaucratische bolwerken waarin de colleges van bestuur topdown bepalen wat de wetenschappelijke koers moet zijn. Universiteitsbestuurders moeten vooral dienstbaar zijn aan onderwijs en onderzoek en zich ten behoeve van het algemene belang inzetten om een optimale onderwijs- en onderzoekomgeving te creëren.

Universiteiten moeten een vrijplaats zijn waar binnen de universitaire gemeenschap op de werkvloer wetenschappelijke passie wordt beleefd en creativiteit wordt ontwikkeld. Wetenschappers moeten blijven doen wat altijd al hun opdracht of intentie is geweest, namelijk verbetermogelijkheden aandragen ten dienste van het menselijke welzijn en daarover constructief en respectvol met elkaar van gedachten wisselen en in die interactie toegevoegde waarde genereren.

Om dat belang te waarborgen dient de wetenschap ook de democratie te beschermen tegen autocratische stromingen in het nationale of geopolitieke krachtenveld. De kansen biedende en alle wetenschapsgebieden overkoepelende artificiële intelligentie vereist immers tegelijkertijd bestuurlijke waakzaamheid tegen onbeheerste machtsuitoefening door staten en grote techbedrijven. Zij moet met evenredige tegenkracht de ethische component in de onderwijs- en wetenschapsbeoefening in stand houden.<sup>1266</sup>

Discipline-overschrijdende samenwerkingsvormen zullen in de toekomst niet alleen diverser, maar ook gebruikelijker zijn vanwege de dynamiek van de internationalisering, de ontwikkelingen op het terrein van de digitalisering en kunstmatige intelligentie, de noodzaak tot versterking van governancestructuren en andere aanverwante wetenschapsgebieden zoals privacybescherming, cyberveiligheid, datawetenschap en tax technology. Die aandachtsgebieden zullen ook gevolgen hebben voor de vormgeving van het fiscale curriculum en de aard van het fiscale onderzoek.

Op het terrein van het onderwijs moeten de universiteiten niet toegeven aan de kortzichtige vraag van de arbeidsmarkt om te fungeren als een soort universitaire ambachtsschool, waarbij het curriculum erop wordt afgestemd dat de afgestudeerden meteen ingezet kunnen worden in de fiscaaltechnische productieprocessen. Beter is het de basis van de academische vorming te verbreden en deze niet te laten uithollen door 'lucratief verhandelbare' specialistische vaktechnische kennisoverdracht. Beter is het de invulling van deze kennisbehoefte over te laten aan een daartoe opgezette en door de beroepsinstituten gefinancierde, gespecialiseerde postdoctorale kopopleiding. Universiteiten moeten verbinding zoeken tussen algemene en specialistische kennis.

Uit het oogpunt van kennisuitwisseling tussen opleiding en praktijk valt de omstandigheid dat een groot deel van de wetenschappelijke staf uit deeltijders bestaat met een functie elders, positief te waarderen. Wel moet er structureel voor worden gezorgd dat ook deze deeltijders wetenschappelijk onafhankelijk opereren en over hun positie en beweegredenen in onderwijs en onderzoek de wetenschappelijk gewenste transparantie aan de dag leggen. Belangrijk is dat de leiding van de universitaire instituten hoofdzakelijk in handen is van voltijdshoogleraren die de onafhankelijkheid van onderzoek en onderwijs kunnen bewaken en garanderen. Een permanente, intensieve en constructief-kritische dialoog tussen maatschappij en wetenschap dient in een wereld waarin getoetste en gedeelde uitgangspunten en inzichten steeds belangrijker worden, te allen tijde aan wetenschappelijke integriteitscriteria te voldoen.

## **8.   Verbinding en accentverschuiving in de generatieperspectieven**

Na kennisneming van de bijdragen van jonge generatie fiscalisten die in dit jubileumboek hun visie kenbaar hebben gemaakt over de huidige stand van zaken, alsmede hun perspectieven en gekoesterde ambities hebben geschetst bij het bereiken van de 100-jarige mijlpaal van de VBW, is de conclusie gerechtvaardigd dat de aangetreden jonge generatie fiscalisten een uitdagende taak wacht die vergelijkbare kenmerken vertoont met die van mijn generatiegenoten. Uiteraard is daarbij het leeftijdsverschil een niet weg te denken omstandigheid die van belang is voor de wijze waarop naar de toekomst wordt gekeken. Zo wordt een overgangsregeling voor de jonge generatie als tijdelijk beleefd, terwijl die door de oudste generatie veelal als permanent wordt ervaren. Dat maakt het lastiger, zeker in een vergrijzende samenleving, consensus te bereiken over nut en noodzaak van grensverleggende beleidsprojecten van nationale en/of internationale aard die onder tijdsdruk moeten worden opgelost. Daarvoor is het nodig in creatieve samenwerkingsverbanden meerwaarde te genereren ten behoeve van het gemeenschappelijk welzijn. Maar hoe groot is de bereidheid van generaties om over hun belangen heen te kijken als bijvoorbeeld de bekostiging van kinderopvang en ouderenzorg met elkaar gaan rivaliseren? Veel tegenstrijdige belangen hebben in het verleden vereenvoudigingen politiek onmogelijk gemaakt of tot gecompliceerde

compromisoplossingen geleid. Denk bijvoorbeeld aan de tot dusverre gebleken onhaalbaarheid de premieheffing volksverzekeringen te fiscaliseren vanwege de onaantastbare vrijstelling van AOW-genieurs voor de AOW-premieheffing. De belastingwetenschap als gedragwetenschap leert dat sterke gemeenschapszin nodig is om gezamenlijk gedeelde ambities te kunnen verwezenlijken. Maar ook hier geldt dat jongeren de toekomst hebben. Dat betekent ook in de fiscaliteit dat de inzichten en opvattingen van jongeren door het verglijden van de tijd steeds sterker het tijdsbeeld zullen gaan bepalen.

De in deze jubileumbundel opgenomen 'jongerenbijdragen' geven inzicht in de thema's die de jongere wetenschappers momenteel bezig houden. Daarbij valt de brede spreiding van aandachtsgebieden op die lopende of geplande innovaties in kaart brengen en aangeven welke verbeterpunten in bestaande heffingssystemen wenselijk en mogelijk zijn. Aanleiding voor deze beschouwingen zijn doorgaans gesignaleerde knelpunten in het geldende recht die in de uitvoeringspraktijk onduidelijkheden – en daardoor ook onzekerheden – oproepen. Soms omdat nieuwe regelgeving nog niet voldoende is uitgekristalliseerd, maar ook omdat oude, vertrouwde, uitvoeringsregels door nieuwe maatschappelijke omstandigheden onder druk zijn komen te staan. Daarom worden regelmatig hetzij specifieke, hetzij meer generieke oplossingsmogelijkheden aangedragen en op hun uitvoerbaarheid getoetst.

Het huidige werkveld is evenwel beduidend breder dan dat waarmee mijn generatiegenoten bij aanvang van hun studie te maken hadden. De toen nog haalbare generalistische vakbeoefening is thans nauwelijks meer mogelijk. Specialisatie is daarom onontkoombaar en in veel gevallen ook noodzakelijk. Dat betekent wel dat het overzicht in de samenhang tussen gespecialiseerde visies en werkgebieden en hun inpassing in de bestaande hoofdstructuren een steeds grotere uitdaging vormt.

Het belang van specialistische kennis is voelbaar in de bijdrage van **Jorn Konijn** waarin hij de knelpunten, uitdagingen en oplossingsrichtingen beschrijft die een rol spelen bij de transformatie van de 30%-regeling naar een expatregeling. Dit soort specialistische bijdragen vertoont een grote diversiteit. Zo vragen **Dirk Broekhuijsen** en **Mees Vergouwen** zich af wat de (rechts)grondslag is van de uitleggingsregel 'in dubio contra fiscum', toegespitst op verdragsinterpretatie, brengt **Desiré van Beelen** de consequenties in kaart betreffende het schenken onder tijdsbepaling en bepleit zij te komen tot een meer adequate fiscale regeling voor het schenken onder tijdsbepaling, houdt **Kim Demandt** de redelijke termijn van artikel 6 EVRM tegen het licht om zicht te krijgen op de vraag wanneer in het fiscale boeterecht sprake is van een 'criminal charge', behandelt **Jelle Kanters** de criteria voor ambtelijk selectieverzuim en constateert hij dat de daarop betrekking hebbende jurisprudentie van de Hoge Raad de balans van de beginselen van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid heeft verschoven, waardoor de belastingplichtige veel minder zekerheid aan een aanslag kan ontleen en poogt **Luc Mengelers** de niet-ingezeten beleggingsfondsen meer zekerheid te bieden in de unierechtelijke rechtspraak.

In de btw-sfeer werpt **Kristina Misiunaite** de vraag op of digitale leermiddelen btw-vriendelijker behandeld zouden moeten worden, behandelen **Berend Stadhouders** en **Martijn Schippers** het toepassingsbereik van statistische waardes bij het bepalen van de douanewaarde, gaat **Anne Janssen** in op de verbetermogelijkheden in de dynamiek van vertrouwen en wantrouwen in de context van de btw-e-commerce en behandelt **Linde Respen** de bewijsrechtelijke uitdagingen rond het begrip 'vereiste wetenschap' in het kader van de btw-fraude.

**Victor Langenburg** gaat in zijn bijdrage 'De vereiste aangifte gedaan, maar toch strafrechtelijk vervolgd?' nader in op de vraag wat in fiscale en strafrechtelijke zin onder de 'vereiste aangifte' moet worden verstaan, terwijl ook **Fleur den Ouden** de raakvlakken tussen het fiscale procesrecht en het strafrecht opzoekt door de voor- en nadelen van procesafspraken in fiscale fraudezaken aan de orde te stellen en daarbij aandacht te besteden aan de rolverdeling tussen het Openbaar Ministerie en de advocatuur.

Andere auteurs kiezen voor meer generalistische onderwerpen. **Maiko van Bakel** presenteert een nieuw fiscaal regime voor de behandeling van non-profitorganisaties om onnodige en verstorende belastingdruk te voorkomen en het risico van toenemende administratieve lastendruk in de greep te houden. **Rhys Bane** koos een zeer breed onderwerp door zijn bijdrage te richten op de kwaliteit van fiscale wetgeving over de jaren heen. **Loes van Hulten** onderzoekt de mogelijkheden om de antimisbruikbepalingen in belastingverdragen en nationale wetgeving uniformer te maken en zo tot een meer geharmoniseerde toepassing te komen. Door **Anne-Carien Smale** wordt de rol van de drie staatsmachten toegespitst op de bijzondere positie van bestuurders onder belastingverdragen. Met haar evaluatie van de oproep van de overheid om tot een evenwichtige Governance Code te komen snijdt **Josephine van der Have** eveneens een generiek thema aan. Dat is ook het geval met de analyse van **Hicham Mezouar** die betrekking heeft op de maatschappelijke ontwikkelingen en de rechtsvorming. De lezers die kennis willen nemen van een gevarieerd spectrum van actuele inzichten, komen met deze 'jongerenbijdragen' dus ruimschoots aan hun trekken.

Opvallend is wel dat de in deze bundel gepresenteerde aandachtspunten voornamelijk een juridische invalshoek hebben. Maatschappelijke beschouwingen van fiscaal-economische aard, vaak op het terrein van de realisatie van sociale grondrechten (recht op onderwijs, zorg voor werkgelegenheid, sociale zekerheid, volksgezondheid, volkshuisvesting en leefmilieu) en de wijze waarop – en de mate waarin – de fiscaliteit daaraan dienstbaar wordt gemaakt, blijven relatief onderbelicht. Ik noemde eerder al de urgentie ook de fiscaliteit te betrekken bij het oplossen van klimaat- en milieu-problemen. **Veerle Drok** besteedt in haar bijdrage "*Gedeelde verantwoordelijkheid: de rol van verschillende autoriteiten in de milieubelastingen*" aandacht aan de milieubelastingen die – zo goed mogelijk – de negatieve gevolgen van productie en consumptie op het milieu moeten inperken door goederen en activiteiten te beprijzen die bewezen negatieve externaliteiten hebben op het milieu. Zij beschrijft in het bijzonder de samenwerkingsverbanden tussen de verschillende uitvoeringsautoriteiten om

daarop toezicht uit te oefenen. Duidelijk is dat het assortiment van heffingsinstrumenten voor het klimaat-, grondstoffen en milieubeleid de bestaande belastingmix niet onberoerd laat. Nieuwe werkverhoudingen en uitvoeringstechnieken leiden tot aanpassing van vertrouwde traditionele structuren.

Uiteraard is voor de jonge generatie wetenschappers het functioneren van de EU en andere internationale samenwerkingsverbanden inmiddels een vanzelfsprekendheid. Daarbij wordt menigmaal als knelpunt gesignaleerd dat het nationale en het supranationale recht afstemmingsgebreken vertonen die moeten worden opgelost. **Max Velthoven** brengt dit gegeven in kaart door te beschrijven hoe het honderd jaar oude leerstuk van *fraus legis* thans wordt verbijzonderd door recente supranationale anti-misbruikbepalingen die uitdrukking zijn van de omstandigheid dat de harmonisatieprocessen van de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting nog steeds niet zijn afgerond en om adequate oplossingen vragen. Hij werpt een blik op het verleden, inventariseert de knelpunten en schetst verbeteringen voor de toekomst. **Rani Bindraban** analyseert fiscale aspecten bij garantstellingen voor paraplu kredieten in gelieerde verhoudingen aan de hand van de Nederlandse wet en jurisprudentie, evenals de OESO-verrekenprijsrichtlijnen.

Het ligt ook voor de hand dat aandacht wordt besteed aan de fenomenen die in de wereld van de cryptovaluta tot ontwikkeling zijn gekomen. De noodzaak zich te moeten verdiepen in de fiscale consequenties van innovaties in de samenleving is van alle tijden en behoort tot de maatschappelijke dynamiek. **Ferry van Hal** behandelt, na in hoofdlijnen de techniek achter de cryptomunten te hebben toegelicht, de fiscale consequenties van het bezitten, minen en verhandelen van bitcoins in de heffing van inkomstenbelasting. Die zullen zich steeds nadrukkelijker in de fiscaliteit manifesteren.

Uiteraard zullen met name de jonge wetenschappers speciale aandacht hebben voor de artificiële intelligentie. De samenleving wordt overspoeld door een constante stroom aan data, waardoor het steeds moeilijker wordt om te bepalen wat daarvan juist en bruikbaar is. **Frans Wiggers** beschrijft hoe de inzet van tax technology kan leiden tot onwenselijke informatieasymmetrie tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst en schetst de mogelijkheden van de Belastingdienst om die te beperken door meer transparantie te bieden en zodoende een eerlijker speelveld te creëren. De Belastingdienst investeert steeds meer in datawetenschappers die programmatuur ontwikkelen om belastingbetalers te helpen in de fiscale regeldoolhof nog hun weg te vinden. Maar er moeten nog veel stappen worden gezet voordat data-science en tax technology een adequate en geïntegreerde bijdrage zullen geven aan regelgeving, wetsuitvoering en rechtsbescherming van de gewone burger.

## 9. Afsluiting

Ik heb mijn halve eeuw persoonlijke fiscale beleving geschetst en hoop dat mijn generatiegenoten zich daarin herkennen. De maatschappelijke ontwikkeling van het fiscale werkveld in het Rijnlandse model naar een neoliberale samenleving waarin het solidariteitsgehalte – en daardoor ook de zorg voor en instandhouding van het draagkrachtkrachtskarakter – onder druk is komen te staan – gaat bij de toetredende generaties fiscalisten waarschijnlijk minder gepaard met sterke nostalgische gevoelens over rechtsstatelijkheid en de daarmee verbonden magistratelijkheid van de belastingheffing dan de oude generaties. Mijn verwachting is evenwel dat de belastingwetenschap en haar beoefenaren, verenigd in de VBW, zich onverkort zullen blijven inzetten om de geloofwaardigheid en rechtsstatelijkheid van de belastingheffing te beschermen en – waar nodig – te herstellen. De VBW zal ook bereid moeten zijn, althans dat mag ik hopen, zich in te zetten voor het maatschappelijke belang van adequate en betaalbare rechtshulp en van rechtsbescherming aan personen die op fiscaal gebied onvoldoende zelfredzaam zijn. Laten wij althans met die intentie de volgende eeuw binnentreden in de hoop dat we de kracht van het recht voldoende sterk weten te houden om verstorende machtsposities te beteugelen.

