

Prof. mr.dr. J.L.M.Gribnau♦

1. Inleiding

1.1. Tax planning ter discussie

De laatste tijd lezen we in de media dat een aantal multinationals wordt beschuldigd van onethisch fiscaal gedrag: Starbucks, Google, Amazon, Facebook, IKEA en de Nederlandse Spoorwegen. Maar ook (zeer) vermogende personen kwamen in het nieuws, zoals Bernard Arnault, Gérard Depardieu en Koningin Fabiola, en alweer een tijdje geleden in Nederland, prinses Christina. En ergens tussen bedrijf en personen bevinden zich U2 met zijn frontman Bono en de Rolling Stones. En heel recent was er in februari de bijeenkomst in Moskou van de G20 - de grootste industrielanden plus de Europese Unie. Hier maakten de ministers van Financiën van Groot-Brittannië, Frankrijk en Duitsland afspraken om gezamenlijk de belastingontwijking door grote multinationale ondernemingen aan te pakken.

Een aantal jaren geleden laaide de discussie over ethiek in de fiscaliteit ook al op. Toen was de aanleiding het boekhoudschandaal van Enron in 2002, dat de ondergang van Arthur Andersen tot gevolg had, maar ook de Parmalat-zaak en andere geruchtmakende affaires. Het bleek toen heel duidelijk dat het belastingrecht niet valt los te zien van zijn '*moral, ethical and social dimensions*'.¹ Maar de huidige discussie maakt duidelijk dat voortgaande bezinning nodig is. Ging het toen eerder om fraude, nu lijkt het vooral te gaan om het al dan niet vernuftige gebruik van legale structuren die voor minimalisatie van belastingdruk zorgen. Opvallend is dan dat de publieke opinie niet onder de indruk lijkt van het argument dat het om legale structuren gaat. Maar ook politici zijn zeer kritisch. Zo zei premier Cameron dat dergelijke ondernemingen '*lack moral scruples*'.² Dat zijn forse woorden.

De gedachte dat alles wat juridisch toelaatbaar is, niet voor morele kritiek vatbaar is, wordt zo gelogenstraft. Er is dus geen strikte scheiding tussen recht en moraal.

In een tijd van economische voorspoed zou dit soort belastingvermijding waarschijnlijk minder aandacht hebben getrokken. Maar nu landen belastingen verhogen om de huidige financiële crisis het hoofd te bieden moeten burgers de broekriem (stevig) aantrekken. Zij betalen meer belasting en het leven wordt ook duurder en onzekerder omdat er fors in tal van publieke voorzieningen wordt gesneden. Onder deze omstandigheden is het begrijpelijk dat *free riders* het mikpunt van publieke verontwaardiging zijn. Belastingontwijkende ondernemingen en vermogende particulieren die deel uitmaken van, dus bestaan dankzij, de maatschappij maar daaraan niet of onvoldoende fiscaal bijdragen worden aan de schandpaal genageld.

1.2. Tijd voor bezinning

Deze gebeurtenissen zijn een goede aanleiding voor een bezinning op het thema van vandaag: 'belastingen en ethiek'. Meer specifiek zal het gaan over de ethische dimensie van tax planning. Nu, tax planning is een begrip waar verschillende

* Dit is de uitgeschreven tekst van een voordracht gehouden op 21 februari 2013 ter gelegenheid van de opening van Antwerp Tax Academy. Met dank aan Prof. Bruno Peeters voor het commentaar op een eerder versie.

♦ Hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University; Hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden; en in het voorjaar van 2013 gasthoogleraar aan de Universiteit Antwerpen; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

¹ KPMG, 'Tax in the Boardroom', <www.kpmg.co.uk/services>, p. 1.

² <<http://www.telegraph.co.uk/news/politics/david-cameron/9779983/David-Cameron-Tax-avoiding-foreign-firms-like-Starbucks-and-Amazon-lack-moral-scruples.html>>; geraadpleegd 12 februari 2012.

betekenissen aan gegeven kunnen worden en voor het verschijnsel zelf bestaan ook verschillende benamingen.³ De burger zal vanwege de enorme impact op zijn leven de fiscale gevolgen van zijn handelen in kaart moeten brengen. Tax planning is in dit opzicht dus veelal noodzaak voor belastingplichtigen om de aan het belastingrecht inherente onzekerheid te beperken. Denk aan grote aankopen en investeringen. De fiscale gevolgen van een huis is in Nederland fiscaal gefaciliteerd via de aftrekbaarheid van de hypotheekrente waarbij bepaalde fiscale structuren wel toegestaan zijn en andere niet. Het maakt dan nog wat uit hoe de burger de aankoop juridisch en fiscaal 'structureert.' Aan de andere kant van het spectrum vinden we agressieve tax planning die beoogt tot een volstrekte minimalisatie van de belastingdruk te komen. Dit gebeurt echter wel op legale wijze. In internationale context bieden kwalificatieverschillen van juridische vormen tussen verschillende belastingstelsels via het gebruik van hybride (financierings)instrumenten mogelijkheden tot een belastingvoordeel.⁴ Mijn verhaal gaat vooral over legale (agressieve) tax planning, belastingontwijking dus, en niet over belastingontduiking, die zich in de sfeer van fraude bevindt.⁵ Belastingontduiking is sowieso uit den boze, er zal niet gemakkelijk een ethische rechtvaardiging voor te vinden zijn.

Bij tax planning gaat het op het eerste gezicht enkel om de wijze waarop ondernemingen en burgers zich opstellen tegenover de belastingwet. Maar degene die zich wat in deze dossiers verdiept ziet al gauw dat hier ook andere actoren een rol spelen, zoals staten en hun belastingdiensten en belastingadviseurs. Ik wil hier met name aandacht besteden aan het gedrag van drie actoren in de fiscaliteit: wetgever en belastingplichtige, waarbij ik de belastingadministratie (belastingdienst) als een klein tussenluik presenteer.

Ik wil hier uitdrukkelijk een wat breder perspectief op tax planning en ethiek kiezen. Desalniettemin moet ik mij natuurlijk ook hier beperken. Geheel in de lijn van wat de Antwerp Tax Academy beoogt heeft mijn bijdrage een multidisciplinair karakter. Ik gebruik enig empirisch sociaalwetenschappelijk onderzoek – dat een mooie aanvulling biedt op mijn rechtstheoretische en ethische analyse.

Mijn verhaal is vanuit de Nederlandse situatie geschreven. Ongetwijfeld zijn er belangrijke verschillen tussen de fiscaliteit in België en die in Nederland.⁶ Ik hoop echter dat ondanks die verschillen er voldoende overeenkomsten zijn zodat mijn verhaal niet volledig in de (Belgische) lucht hangt. Mijn doel is om u enige stof tot nadenken te bieden.

Mijn uitgangspunt is dat fiscale actoren een gezamenlijke verantwoordelijkheid hebben voor de integriteit van het belastingrecht, dat wil zeggen voor de (rechts)beginselen waarop het belastingstelsel steunt.⁷ Gezamenlijk zal men dit systeem met zijn dragende beginselen moeten onderhouden. Voor ieder geldt dan ook

³ Vgl. J. Braithwaite, *Markets in Vice, Markets in Virtue*, Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 16: What Australians refer to as the market for aggressive tax planning, Americans refer to as the market for tax shelters.

⁴ Denk aan een hybride entiteit die volgens de regels van de ene jurisdictie wordt behandeld als transparant en volgens de regels van de andere jurisdictie als non-transparant. Dit verschil kan ertoe leiden dat een (financierings)verlies in twee landen in aftrek komt (double-dip). Voor verdere voorbeelden, zie OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, <<http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>>, p. 73 e.v.; geraadpleegd 19 februari 2012.

⁵ Vgl. J.J. Couturier, B. Peeters & N. Plets, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen / Apeldoorn: Maklu, 20ste herwerkte druk, 2013, p. 38 e.v.

⁶ Vgl. P. Dekker e.a., *De moraal in de publieke opinie: Een verkenning van 'normen en waarden' in bevolkingsenquêtes*, Den Haag: Sociaal en Cultureel Planbureau, 2004, p. 10: 'Opmerkelijk aan België is het relatief milde oordeel over belastingfraude.' Overigens heeft men in België en in Nederland 'voor belastingfraude meer begrip dan voor fraude met de sociale zekerheid.' Vgl. M. Maus, 'Van zwart en grijs naar wit en groen. Pleidooi voor een heroriëntering van de Belgische fiscaliteit', in I. Claeys (red.), *De kleuren van het recht*, Antwerpen: Intersentia, 2012.

⁷ J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: tijd voor bezinning', *NtFR* 2006/462, p. 2 en J.L.M. Gribnau, 'Integriteit en verantwoordelijkheid in de fiscaliteit', in D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen, de Wetenschap* (Stevensbundel), Deventer: Kluwer, 2006.

dat in zijn gedrag geëtaleerde of gepercipieerde waarden en normen doorwerken in het denken en doen van andere fiscale spelers. Dat betekent ook dat geen van deze actoren de wijsheid in pacht heeft, dat geen van deze partijen als zondebok voor een ander kan functioneren, al is het maar om het eigen straatje schoon te vegen. Elk van deze actoren draagt zijn steentje bij, ten positieve of ten negatieve.

Vanuit dit perspectief analyseer ik de rol van de wetgever. Maar naar mijn mening zou de belastingwetgever er goed aan doen tot serieuze zelfreflectie en heroriëntatie over te gaan, gegeven diens in de laatste jaren getoonde gebrek aan aandacht voor de beginselen achter de belastingwet. Dit is op het eerste gezicht weliswaar van een andere orde dan agressieve tax planning (grensverkenning), maar niet minder belangrijk. Beide houdingen drukken een tekort aan respect voor de integriteit van het belastingrecht uit. Ter inleiding behandel ik echter eerst de drie doeleinden van belastingen en de relatie tussen belastingen en vrijheid. Nadat ik vervolgens het belang van beginselen heb geanalyseerd, zal ik reflecteren over het gedrag van de drie genoemde fiscale actoren: wetgever, belastingadministratie en belastingplichtige. Hierbij zal ik apart aandacht besteden aan ondernemingen.

2. Waarom belastingen?

2.1. Ondersteuning maatschappij

Wat hebben belastingen en ethiek met elkaar te maken? Om deze vraag te beantwoorden is het goed om de functie van belastingen in ogenschouw te nemen.

Het is gebruikelijk drie doelen (functies) van belastingheffing te onderscheiden.⁸ Allereerst is er het traditionele budgettaire doel: de belastingwet wordt traditioneel gebruikt voor het vergaren van financiële middelen ten behoeve van de bekostiging van de (andere) vakdepartementen (ministeries). De werkzaamheden van de *spending departments* ten behoeve van hun taken en beleidsdoelen worden betaald uit de schatkist. De burger die belasting betaalt, draagt zo bij aan de staat die op zijn beurt de maatschappij ondersteunt onder andere in de vorm van tal van publieke goederen. Zonder deze maatschappij kan niemand overleven. Zonder wederzijdse hulp en samenwerking is er *'continual fear, and danger of violent death; and the life of man, solitary, poor, nasty, brutish, and short,'* constateerde Thomas Hobbes (1588-1679) al.⁹ De maatschappij is dus van grote waarde voor het individu. Dat geldt nu, net als toen. Gérard Depardieu zou dit moeten weten. Obelix kan niet zonder Asterix en de andere Galliërs en uiteindelijk is hij afhankelijk van Romeinen, Noormannen en anderen voor zijn avonturen. Wat is een topacteur zonder medeacteurs en allen die betrokken zijn bij de productie van een film en natuurlijk het publiek dat beslist of de film - en dus de top-acteur - flopt of niet? Zo is ook een CEO niets zonder zijn werknemers en zonder de maatschappij, de leveranciers en afnemers van de producten en diensten van 'zijn' onderneming.

Deze maatschappij is te zien als *'a cooperative venture for mutual advantage (...) typically marked by a conflict as well as by an identity of interests.'*¹⁰ De samenwerking binnen deze coöperatieve onderneming van mensen beoogt vrijheid, vrede, gelijkheid, veiligheid, welzijn en andere waarden te realiseren. Belastingen maken dit (mede) mogelijk en zijn daarom meer dan alleen maar geld. Belasting betalen ten behoeve van deze sociale samenwerking dient de genoemde waarden.

⁸ Bijv. R.S. Avi-Yonah, 'The Three Goals of Taxation', 1 *Tax Law Review* 1 2006-2007, p. 1-28, K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, Band 1, 2. Auflage, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 228 e.v. en M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van belastingen*, Amsterdam: L.J. Veen, 1954.

⁹ Th. Hobbes, *Leviathan* [1651], Cambridge: Cambridge University Press, 1991, Hfd. XIII, p. 89: 'In such condition there is no place for industry, because the fruit thereof is uncertain: and consequently no culture of the earth; no navigation, nor use of the commodities that may be imported by sea; no commodious building; no instruments of moving and removing such things as require much force; no knowledge of the face of the earth; no account of time; no arts; no letters; no society.'

¹⁰ J. Rawls, *A Theory of Justice* (rev. ed.), Oxford: Oxford University Press, 1999, p. 4.

Samenwerken is interactie; het fiscale handelen van de één heeft dan ook gevolgen voor anderen. Dit kenmerkt belastingen als een moreel fenomeen.

Belasting betalen is dus bijdragen aan de maatschappelijke samenwerking en heeft een morele dimensie omdat het gaat om de instandhouding van de maatschappij, en de daaruit voortvloeiende verplichtingen jegens andere leden van de maatschappij. De belastingwetgever bepaalt hierbij wat de burgers als *fair share* moeten bijdragen. Het is duidelijk in een samenwerkingsverband dat de omvang van de (feitelijke) bijdrage van de een die van de ander(en) beïnvloedt. Als de een minder betaalt, zullen anderen meer moeten betalen of zullen de totale voorzieningen afnemen.

2.2. Herverdeling en regulering

Belastingen zijn daarnaast een belangrijk middel ten behoeve van inkomensherverdeling, voor inkomensbeleid dus.¹¹ Een verdeling van de belastinglast over de burgers kan een meer of minder rechtvaardige verdeling van lusten en lasten zijn. Dat geldt *a fortiori* indien er sprake is van herverdeling.¹² Belastingen zijn het belangrijkste instrument ‘*by which a political system puts into practice a conception of economic or distributive justice*’, schrijven Murphy en Nagel. Daarom leidt dit gebruik tot felle debatten, gevoed ‘*not only by conflicts of economic self-interest but also by conflicting ideas of justice*’, zo voegen zij daaraan toe.¹³ De verdeling van de belastinglast geeft solidariteit in een maatschappij vorm. Het tarief heeft traditioneel een distributieve functie; maar er zijn uiteraard ook andere middelen. Te denken valt aan de heffingskortingen in de inkomstenbelasting die in 2001 zijn ingevoerd om gericht een inkomensbeleid te kunnen voeren voor de laagste inkomens (de dan toe bestaande belastingvrije som was hier minder geschikt voor).¹⁴ Deze distributieve functie laat bij uitstek zien dat belastingen een moreel verschijnsel zijn.¹⁵

Ten slotte is er een derde functie: dit is de (beleids)instrumentele of regulerende functie.¹⁶ De belastingwet wordt ingezet om het gedrag van burgers en ondernemingen te sturen ten behoeve van allerlei beleidsdoelen. Een dergelijke fiscale stimuleringsregeling (of belastinguitgave) kan worden gedefinieerd als een overheidsuitgave in de vorm van een derving of een uitstel van belastingontvangsten die voortvloeit uit een voorziening in de wet voor zover die voorziening niet in overeenstemming is met de primaire heffingsstructuur van de wet en die is gericht op stimulering van specifieke activiteiten van burgers, instellingen en bedrijven.¹⁷ De overheid zou de beleidsdoelstelling ook in de sfeer van de directe uitgaven (subsidie)

¹¹ Deze herverdeling kan als een bijzondere vorm van het derde doel – regulering – worden gezien, zij het dat het niet gaat om beleidsinstrumentele gedragsregulering.

¹² Een rechtvaardiging van een dergelijke redistributie vanuit een utilitaristisch perspectief vormt ‘the need to keep up incentives, to avoid depressing initiative, and the like’; A. Ryan, ‘Utility and Ownership’, in Idem, *The Making of Modern Liberalism*, Princeton: Princeton University Press, 2012, p. 570.

¹³ L. Murphy & T. Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 3. Vgl over steun voor deze herverdeling James Alt, Ian Preston and Luke Sibieta, ‘The Political Economy of Tax Policy’, in *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press, 2010, p. 2126 e.v.

¹⁴ Heffingskortingen worden ook gebruikt om de participatie op de arbeidsmarkt te stimuleren (de derde, beleidinstrumentele, functie); zie L. Dijk, ‘De heffingskorting: speelbal van de politiek?’, in: H. de Boer e.a (red.), *50 jaar directe belastingen. Opstellen aangeboden aan Ben Verhoeven*, Deventer: Kluwer, 2012, p. 59 e.v.

¹⁵ Zie echter I. Wallerstein, *Historical Capitalism* [1983], Londen/New York: Verso 2011, p. 53-54: ‘governments have redistributed to the wealthy.’ Belastingen zijn gebruikt ten behoeve van ‘anti-egalitarian redistribution [rather] than to make real incomes converge.’

¹⁶ Vgl. Avi-Jonah 2006-2007; p. 10 e.v.; W. Vermeend, R. van der Ploeg & J.W. Timmer, *Taxes and the Economy: A Survey on the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment, Consumption and the Environment*, Cheltenham [etc.]: Edward Elgar, 2008, p. 1.

¹⁷ Rapport Algemene Rekenkamer ‘Belastingen als beleidsinstrument’, *Kamerstukken II 1998/99*, 26 452, nr. 2, p. 12.

kunnen nastreven in plaats van door middel van een belastingvermindering.¹⁸ Een dergelijke belastinguitgave versmalt heffingsgrondslag, dat wil zeggen grondslag op basis waarvan bij de burger belasting wordt geheven tegen een bepaald tarief. Een dergelijke versmalling van de heffingsgrondslag betekent dus minder belastingopbrengsten.

Regulering vindt overigens ook plaats via fiscale ontmoedigingsregelingen. Dergelijke *incentives* en *disincentives* zijn in grote aantallen in het belastingstelsel aanwezig. Beleidsdoelen zijn bijvoorbeeld de stimulering van de economie – inclusief de internationale concurrentiepositie –, de werkgelegenheid, en de zorg voor cultuur en milieu.¹⁹ Burgers, ondernemingen en instellingen worden gestimuleerd een bepaald gewenst gedrag te vertonen om zo een beleidsdoelstelling van de wetgever te realiseren. Op deze derde functie zal ik nog uitvoerig ingaan.

De staat heft dus ten behoeve van de maatschappij belastingen met verschillende doelen voor ogen. De staat dient dit op een zodanige wijze te doen dat deze belastingheffing als legitiem wordt ervaren. De Duitse filosoof Peter Sloterdijk heeft in dit perspectief onlangs belastingen als moreel fenomeen gekarakteriseerd, omdat daarin de legitimiteit van de staat en het vertrouwen van burgers in elkaar en in de staat tot uitdrukking komen.²⁰ Hier zien we wederom een verband tussen belastingen en ethiek. Het zal overigens duidelijk zijn dat de combinatie van de genoemde functies en de intensiteit waarmee belastingen daar voor gebruikt worden in sterke mate bijdragen aan de hoge belastingdruk in veel Westerse landen.

3. Belastingen en vrijheid

3.1. Belastingen en beschaving

Belastingen zijn dus bijdragen ten behoeve van een maatschappij (maatschappelijke samenwerking) om vrijheid, vrede, veiligheid, welzijn en andere waarden voor ieder te realiseren. Belastingen maken daarmee een betekenisvolle vrijheid mogelijk. Hobbes schreef al dat de bijdragen van burgers aan de gemeenschap in de vorm van belastingen *'are simply the price they pay to purchase peace.'*²¹ Elders schrijft hij over veiligheid, *'by which is not meant a bare preservation, but also other Contentments of life, which every man by lawful Industry, without danger or hurt to the Common-wealth, shall acquire to himself.'* Dit komt al dichtbij de uitspraak van de rechtswetenschapper en rechter in het Amerikaanse Supreme Court Oliver Wendell Holmes: *'Taxes are what we pay for a civilized society.'*²² Over de vraag wat

¹⁸ A. Friese, S. Link & S. Mayer, 'Taxation and Corporate Governance: The State of the Art', in W. Schön (red.), *Tax and Corporate Governance*, Berlin / Heidelberg: Springer-Verlag, 2008, p. 393-395.

¹⁹ Zie voor het (beleids)instrumentele gebruik van de vennootschapsbelasting: J. Kruithof, 'De vennootschapsbelasting, wetgeven met gebonden handen', in: De Boer e.a (red.) 2012

²⁰ P. Sloterdijk, 'Die Revolution der gebenden Hand', *Frankfurter Allgemeine Zeitung* 10. juni 2009. Opnieuw afgedrukt als 'Kapitalismus und Kleptokratie. Über die Tätigkeit der nehmenden Hand', in P. Sloterdijk, *Die nehmende Hand und die gebende Seite*, Berlin: Suhrkamp Verlag, 2010, p. 97 e.v. Dit artikel is in Duitsland in progressieve kringen als een politieke interventie gezien (zie J. Rehmann & T. Wagner (Hg.), *Angriff der Leistungsträger? Das Buch zur Sloterdijk-Debatte*, Hamburg: Argument Verlag, 2010); ik ga daar hier niet op in.

²¹ Th. Hobbes, *On the Citizen*, Cambridge: Cambridge University Press, 1998, XIII, 10, p. 147 en Hobbes 1651/1991, Hfd. XXX, p. 231. Vgl. over de natuurtoestand, Hfd. XXX p. 89: 'In such condition there is no place for industry, because the fruit thereof is uncertain: and consequently no culture of the earth; no navigation, nor use of the commodities that may be imported by sea; no commodious building; no instruments of moving and removing such things as require much force; no knowledge of the face of the earth; no account of time; no arts; no letters; no society.'

²² O.W. Holmes, *Compania Gen. de Tobacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100 (1927) (Holmes, J., dissenting), geciteerd bij Avi-Jonah 2006-2007, p. 5. Voor Holmes gaat het dus uitdrukkelijk om meer dan vrede en veiligheid (dus afwezigheid van oorlog). Belastingen dragen ook bij aan de zogenaamde positieve vrijheid, dat wil zeggen meer handelingsmogelijkheden, in de zin van zelfontwikkeling, zelfontplooiing, maatschappelijke en politieke participatie en individuele autonomie; J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', *Ntfr* 2012/517, p. 1-8.

beschaving inhoudt, is discussie mogelijk, maar zeker is dat de overheid tegenwoordig de zorg voor tal van collectieve belangen op zich heeft genomen. Eigendomsrecht en daarmee de markteconomie kunnen niet bestaan zonder een door belastingheffing gefinancierd rechtssysteem met toezichtsmechanismen die effectieve rechtsbescherming bieden.²³ Maar belastingen maken veel meer overheidstaken mogelijk. Zo vindt men in grondwetten vaak de opdracht aan de overheid bepaalde sociale grondrechten te behartigen ten behoeve van een inhoudsvolle vrijheid van de burger, naast klassieke overheidstaken als het waarborgen van vrede en veiligheid.²⁴ Met belastingen worden dus tal van overheidstaken gefinancierd: defensie, politie, justitie, dijken, infrastructuur, onderwijs, gezondheidszorg, economie en werkgelegenheid, cultuur, sport, sociale zekerheid, etc.

3.2. Positieve en negatieve vrijheid

Belastingen maken zo bescherming van eigendom mogelijk. Maar belastingheffing vormt ook een inbreuk op het eigendomsrecht van het individu en is daarmee een belemmering voor diens negatieve vrijheid. Het gaat hier om negatieve vrijheid in de beroemde terminologie van Isaiah Berlin: *'the area within which the subject – a person or group of persons – is or should be left to do or be what he is able to do or be, without interference by other persons?'* Negatieve vrijheid is dus de afwezigheid van belemmeringen – dan beschikt men over keuzevrijheid. Zo schrijft Berlin verder: *'Political liberty in this sense is simply the area within which a man can act unobstructed by others.'*²⁵

Belastingen vormen dus enerzijds een belemmering voor vrijheid en anderzijds maken ze vrijheid mogelijk. Deze tweede vrijheid noemt Berlin positieve vrijheid. Dan gaat het om de vraag *'What, or who, is the source of control or interference that can determine someone to do or be, this rather than that.'* Hier gaat het om de behoefte aan zelfbepaling, om zeggenschap te hebben over mijn leven. Berlin schrijft vervolgens: *'The "positive" sense of the word "liberty" derives from the wish on the part of the individual to be his own master. I wish my life and decisions to depend on myself, not on external forces of whatever kind.'*²⁶ Deze positieve vrijheid kan ruim worden opgevat als de mogelijkheid tot zelfbepaling en -ontwikkeling en tot participatie aan de vormgeving van maatschappij en staat.²⁷ Tal van uit belastingen gefinancierde publieke goederen en andere voorzieningen dragen hieraan bij – het citaat van Holmes wees daar al op. Dergelijke middelen ter bevordering van onze positieve vrijheid zijn alom aanwezig en worden al gauw als vanzelfsprekend ervaren. Zij zijn wat diffuus, maar vaak onmisbaar, in vergelijking met de vaak direct voelbare ingreep in onze negatieve vrijheid in de vorm van belastingaanslagen.

3.3. Vrijheid en markt

Staat en maatschappij, gefinancierd door belastingen, dienen onze positieve vrijheid door ons bijvoorbeeld in staat te stellen een inkomen te verdienen. Zij zijn een voorwaarde voor arbeidsdeling en het marktsysteem, zodat welvaart mogelijk wordt. Dit is heel beeldend verwoord door de superbelegger Warren Buffet: *'I personally*

²³ S. Holmes & C. Sunstein, *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York/London: Norton, 1999, p. 44-48; vgl. ook p. 60. Vgl. Murphy & Nagel 2002, p. 8.

²⁴ Zo verklaren art. 19, 21 en 22 van de Nederlandse Grondwet werkgelegenheid, milieubescherming en volksgezondheid, voldoende wooneigenheid en maatschappelijke en culturele ontplooiing en vrijetijdsbesteding tot voorwerp van zorg van de overheid.

²⁵ I. Berlin, 'Two Concepts of Liberty' [1958], in Idem, *Four Essays on Liberty*, Oxford [etc.]: Oxford University Press, 1969, p. 121-122, respectievelijk 122. Dat er een keuze is uit verschillende alternatieven is overigens niet voldoende om te kunnen spreken van een (echt) vrijwillige keuze. Ook de mogelijke aanwezigheid van 'power relations' is relevant; er kan immers grote druk op iemand worden uitgeoefend om te kiezen voor een bepaald alternatief; Berlin 1969, p. 130.

²⁶ Berlin 1969, p. 122, respectievelijk 131.

²⁷ Ch. Taylor, 'What's Wrong with Negative Liberty', in A. Ryan (ed.), *The Idea of Freedom: Essays in Honour of Isaiah Berlin*, Oxford: Oxford University Press, 1979.

*think that society is responsible for a very significant percentage of what I've earned. If you stick me down in the middle of Bangladesh or Peru or someplace, you'll find out how much this talent is going to produce in the wrong kind of soil. I will be struggling thirty years later. I work in a market system that happens to reward what I do very well – disproportionately well.*²⁸ Met andere woorden, markten 'are not free standing', zoals de filosoof Gray schrijft. Het zijn zeer complexe juridische en culturele instituties, die slechts mogelijk zijn door andere instituties. 'Without the "positive freedom" conferred by enabling welfare institutions, the "negative" liberties' of the market are of limited value.'²⁹

Zonder belastingen geen vrijheid dus, maar hoe meer belastingen, hoe meer wij rekening moeten houden met de impact daarvan. Hoe meer ons leven wordt gefiscaliseerd, hoe meer wij willen berekenen hoeveel wij wanneer aan de overheid moeten betalen. Een hoge belastingdruk heeft een eigen logica. Wij laten ons handelen dan ook meer door de fiscale gevolgen daarvan sturen – en handelen dus minder autonoom. Hoe meer de staat positieve vrijheid en andere waarden ook wil bevorderen, o.a. door het (intensieve) gebruik van de belastingwet zelf voor de boven genoemde functies, hoe groter de spanning tussen negatieve en positieve vrijheid wordt.

4. De eigen moraal van het recht

4.1. Rechtsbeginselen

Het recht ondersteunt de maatschappij, dus de samenwerking tussen mensen.

In de relatie tussen recht en moraal maak ik een onderscheid tussen de morele kwaliteit – en gezag – van het rechtssysteem en de morele kwaliteit van het gedrag (en de houding) van de diverse actoren met het rechts(systeem).³⁰ Het systeem perspectief wordt zo onderscheiden van het handelingsperspectief. Bij dit laatste gaat het om een ethische reflectie op het handelen van allen die op een of andere manier met belastingen te maken hebben. De beroepsethiek (professionele ethiek) ziet daarbij op degenen die beroepsmatig binnen de fiscaliteit actief zijn. Professionele moraal 'vraagt' om een integere beroepsuitoefening. Maar integriteit speelt niet alleen een rol in de houding ten opzichte van het recht, de omgang met het recht, maar het rechtssysteem zelf dient ook integer te zijn, wil het legitiem zijn en moreel gezag hebben. Er bestaat daarbij een zekere wisselwerking tussen de mate van integriteit van het rechtssysteem en mate van integriteit van de betrokkenen (actoren) bij het rechtssysteem.

Wanneer kunnen we nu spreken van legitiem, integer recht? Om dat te begrijpen moeten we eerst ingaan op de verhouding tussen moraal en recht. Wat is recht? Het recht is in essentie niet een systeem van regels, het is primair een waardenstelsel.³¹ Wil het recht legitiem zijn, dan dient het rechtsbeginselen te respecteren.³² Deze rechtsbeginselen zijn een vertaling van de waarden en normen die gelden in een samenleving van vrije en gelijke burgers. Waarden en normen derhalve waar burgers zich mee identificeren.

²⁸ H.-J. Chang, *23 Things They Don't Tell You About Capitalism*, London: Allen Lane, 2010, p. 30.

²⁹ J. Gray, 'Modus Vivendi', in Idem, *Gray's Anatomy: Selected Writings*, London: Penguin Books, 2009, p. 37.

³⁰ Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek. Een verkenning', in J.L.M. Gribnau (red.), *Belastingrecht en ethiek in debat*, Deventer: Kluwer, 1999.

³¹ T. Koopmans, 'Constitutionele toetsing', in: *Toetsing*, Handelingen NJV 1992-I, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1992, p. 50.

³² Rechtsbeginselen vormen een uitwerking van rechtswaarden; J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer: Gouda Quint, 1998, p. 92 e.v.

Rechtsbeginselen vormen bij uitstek de *internal morality of law* – in de woorden van twintigste-eeuwse rechtsfilosoof Fuller.³³ Zij belichamen de wederkerigheid tussen overheid en burger. Volgens Fuller eist *‘the bond of reciprocity’* tussen overheid en burgers dat de wetgever trouw is aan deze beginselen. De toets aan rechtsbeginselen maakt het recht in zekere mate weerbaar tegen de (politieke en morele) waan van de dag. Het zijn randvoorwaarden, minimumeisen om te kunnen spreken van legitiem recht.³⁴

Rechtsbeginselen belichamen de interne moraal van het recht. Volgens de bekende omschrijving van Dworkin is een beginsel een norm die betracht moet worden, niet omdat het een gewenste economische, politieke of sociale situatie nader bijbrengt of verzekert, maar omdat het een eis van gerechtigheid en rechtvaardigheid (*fairness*) of een andere dimensie van moraal is.³⁵ Rechtsbeginselen zijn overigens niet identiek aan morele beginselen.³⁶ Zij zijn daarvan een juridische vertaling, maar geen afbeelding. Kenmerkend voor rechtsbeginselen en de *internal morality of law*, is dat een relatie wordt geconstitueerd tussen de burgers onderling. Zij worden aangesproken door deze gedeelde beginselen, aangezien zij hieraan gerechtvaardigde verwachtingen omtrent elkaars gedrag ontlenen.

4.2. Rechtsbeginselen en wederkerigheid

Rechtsbeginselen zijn daarom fundamentele normen voor de vorming van recht, bijvoorbeeld wettelijke regels, en de rechtstoepassing. Legitiem recht respecteert het ideaal van juridische integriteit en tracht dit te verwerkelijken.³⁷ Wat wil dat zeggen? Het streven moet gericht zijn op het recht als een coherent en consistent geheel, dat wil zeggen consistentie op het niveau van beginselen. Het recht bestaat uit regels én beginselen. Een regelsysteem is op zich waardevol omdat het rechten en verplichtingen van de leden vastlegt,³⁸ maar het doet dit nooit uitputtend. Respect voor de onderliggende beginselen is een *conditio sine qua non* voor legitiem recht. Dworkin betoogt terecht dat een burger zichzelf niet kan zien als (mede-)auteur van een verzameling van wetten die inconsistent *in principle* zijn. Mensen kunnen zich niet identificeren met beginselloze wetten – net zo min als zij zelf op het punt van beginselen inconsistent en opportunistisch willen zijn.³⁹ Dergelijke wetten hebben dus weinig of geen moreel gezag.

Recht dat consistent is op het niveau van een samenhangend geheel van fundamentele (algemene) beginselen drukt een vorm van wederkerigheid en solidariteit tussen burgers uit. Het bevordert de cohesie in de rechtsorde en de samenleving. Dat is ook voor het belastingrecht van belang omdat belastingen ogenschijnlijk verplichtingen jegens de overheid zijn, maar in wezen verplichtingen jegens medeburgers waarbij de overheid slechts als intermediair optreedt.

Wij hebben verplichtingen jegens medeburgers als uitvloeisel van het maatschappelijk samenleven dat te zien is als sociale samenwerking. De verplichtingen in het kader van deze ‘cooperative venture’ (Rawls) zijn gebaseerd op wederkerigheid. Wij hebben op allerlei manieren profijt van – vaak onbekende – anderen in de maatschappij – denk alleen al aan de vruchten die we plukken van arbeidsdeling. Dat

³³ Vgl. L. Fuller, *The Morality of Law*, New Haven, Conn. and London [1964] 1977.

³⁴ J.L.M. Gribnau, ‘Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving’, in A.C. Rijkers & H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer 2006, p. 35.

³⁵ R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, London: Duckworth, 1977, p. 22 e.v.

³⁶ Morele beginselen bieden een richtsnoer bij morele keuzes, zoals bijv. de nakoming van fiscale verplichtingen tegenover het eigen belang. Vgl. G. den Hartogh, ‘General and particular considerations in applied ethics’, in A.W. Musschenga & W.J. van der Steen, *Reasoning in Ethics and Law*, Aldershot: Ashgate, 1999, p. 19 e.v.

³⁷ R. Dworkin, *Law's Empire*, Cambridge (Mass.), Londen: Harvard University Press, 1986. Vgl. Gribnau 1998, p. 92 e.v.

³⁸ Denk aan Fuller’s (p. 46)) eerste norm voor legality: de algemeenheid van de wet, d.w.z. ‘there must be rules.’

³⁹ Dworkin 1986, p. 189.

profijt schept een morele verplichting ook zelf bij te dragen.⁴⁰ Dworkin betoogt dat gelijkwaardigheid van de leden van de maatschappij een belangrijke voorwaarde is voor deze wederkerigheid. Die is er niet in een kasten- of standenmaatschappij.⁴¹ Zijns inziens moeten de leden ook persoonlijke verantwoordelijkheden jegens elkaar accepteren op grond van de verantwoordelijkheid voor de (gelijke) zorg voor het welzijn van anderen in die maatschappij.⁴² Er is sprake van een algemene verantwoordelijkheid op basis van het wederkerigheidsbeginsel. Die verantwoordelijkheid in een samenwerkingsverband is dan niet te reduceren tot regels en tot in de kleinste details vastgelegde contractuele of wettelijke verplichtingen. Samenwerking die is gebaseerd op, gereduceerd tot de letter van een contract of de wet ontbeert wederkerigheid en zal niet duurzaam kunnen zijn. Niemand wil immers graag samenwerken met iemand die enkel denkt vanuit regels. Ieders bijdrage aan de sociale samenwerking, zijn *fair share*, kan dus niet gereduceerd worden tot de letter van de wet. Dan zou worden voorbij gegaan aan de onderliggende rechtsbeginselen; regels putten deze morele grondslag als gezegd nooit volledig uit.

Natuurlijk zijn (wettelijke) regels van groot belang in de rechtsorde. Algemene of fundamentele rechtsbeginselen worden in regels uitgewerkt zodat er direct toepasbare voorschriften of gedragsmaatstaven voor concrete soorten situaties ontstaan. Rechtsvorming betekent dan het concretiseren en afwegen van rechtsbeginselen tot rechtsregels. We mogen echter niet vergeten dat achter deze regels rechtsbeginselen en –waarden – liggen die de regels hun normatieve, morele kracht verlenen. Het rechtssysteem valt dus niet te reduceren tot een regelsysteem.

Laten we nu eens onderzoeken of de belastingwetgever zich daar bewust van is.

5. Belastingwetgever: hyperactief en partijdig

In de democratische rechtsstaat bepaalt de belastingwetgever wat burgers en ondernemingen als *fair share* moeten bijdragen. De belastingwetgever staat hierbij voor een allesbehalve eenvoudige taak. Burgers, ondernemingen en andere organisaties verwachten veel, misschien wel te veel van de wetgever. Hun wensen, behoeften en belangen zijn ook zelden harmonieus te combineren. Alleen daarom al moet de wetgever onvermijdelijk compromissen sluiten en is het lastig om perfecte wetten te maken.⁴³ De daardoor onvermijdelijke en beperkte imperfecties doen mijn inziens op zich geen afbreuk aan overigens als legitiem ervaren wetgeving.⁴⁴ Maar dan moet wetgeving *grosso modo* natuurlijk wel als legitiem worden ervaren. De wetgever moet daartoe serieus streven naar integere belastingwetgeving, dus wetgeving die respect voor fundamentele beginselen uitdrukt.

Het tegenwoordige belastingrecht is buitengewoon complex, het is een zeer gedetailleerd en technisch regelsysteem. Dat is zelfs soms zo erg dat de fiscale

⁴⁰ Vgl. M. Sandel, *Justice: What's the Right Thing to Do?*, New York: Farrar Straus and Giroux, 2009, p. 142 e.v.

⁴¹ Die tijd ligt overigens nog niet zo heel ver achter ons; vgl. L. Huet, *Mijn België*, Amsterdam: Pandora, 2009, p. 304. 'Lucy Snow, de vertelster van C. Brontës *Villette* (1845-1846), 'ontmoette en ontleedde [in België het harde klassensysteem] – zelfs al was België op dat vlak veel democratischer dan haar eigen Engeland.'

⁴² Dworkin benadrukt het belang van 'not only concern but equal concern for all members', omdat niemand in zo'n maatschappij meer waard is dan een ander; R. Dworkin, *Law's Empire*, London: Fontana, 1986, p. 200.

⁴³ Zie over 'imperfect rules': W. Twining & D. Miers, *How to Do Things with Rules*, Cambridge: Cambridge University Press, 2010, p. 148 e.v.

⁴⁴ Vgl. J. Darley, T.R. Tyler & K. Bliz, 'Enacting Justice: The Interplay of Individual and Institutional Perspectives', in M.A. Hogg & J. Cooper (eds.), *The Sage Handbook of Social Psychology*, London [etc.]: Sage, 2003, p. 471: 'a system generally perceived as doing justice, and as treating individuals with the hallmarks of respect in its procedures, has some storehouse of credibility (legitimacy capital) that is not likely to be completely depleted by one single unjust action.. The system can spend some of that capital and still maintain, on its net, its legitimacy in the eyes of the public.'

wetgever en zeer deskundige fiscalisten grote moeite hebben om samenhang in bijzonder gecompliceerde wettelijke regelingen te zien en het overzicht kwijt raken.⁴⁵ Een belangrijke oorzaak daarvan is dat onze tegenwoordige maatschappij erg complex is. De belastingwetgever streeft naar belastingwetten die recht doen aan de huidige complexe wereld. De belastingwetgever volgt echter niet alleen maatschappelijke ontwikkelingen, maar probeert ze ook actief te sturen. Calculerend gedrag van de wetgever leidt zo tot een overmatig complexe belastingwet. De maatschappelijke norm van een fiscaal *fair share* is vaak moeilijk in belastingwetgeving terug te herkennen.⁴⁶ In dit opzicht is er sprake van een gebrek aan transparantie.⁴⁷ Dat kan gevolgen hebben voor de bereidheid tot naleving van belastingwetten, de *compliance*.⁴⁸ Hetzelfde geldt overigens voor strategisch gedrag van de wetgever die zijn hoofd laat hangen naar invloedrijke belangengroepen.⁴⁹ Belastingen worden ingevoerd en gewijzigd in de strijd om de gunst van de kiezer (waarbij overigens de vraag is in welke mate de fiscaliteit de stem van de kiezer bepaald).⁵⁰ Niet te rechtvaardigen uitzonderingsbepalingen en fiscale privileges gaan tegen de eis van een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk in. Strategisch en calculerend gedrag van de wetgever leidt zo tot een overmatig complexe belastingwet, maar ook tot een miskennen van het morele karakter van belastingen.

5.1 De hyperactieve belastingwetgever

Het fiscale wetgevingsproces voltrekt zich in een moordend hoog tempo. Fiscalisten ervaren dit dagelijks – evenals de nadelige gevolgen daarvan. Snelheid leidt al gauw tot slechte wetten, met lacunes, slordigheden, vage formuleringen en inconsistenties.⁵¹ Dat kan er toe leiden dat de rechtspraktijk wordt geconfronteerd met rechtsvragen die bij een meer gedegen wetgevend proces hadden kunnen worden vermeden of beantwoord.⁵² Een deel van deze rechtsvragen wordt wel weer beantwoord doordat de wetgever zelf met nieuwe (herstel)wetgeving komt – met name als de onduidelijkheid in het nadeel van de fiscus uit blijkt te pakken of als belangengroepen voldoende druk uitoefenen. Maar ook hier is snelheid vaak troef; de haastige spoed blijkt dan weer nieuwe rechtsvragen op te leveren. Gevolg van de wetgevende wervelwind is bijvoorbeeld dat discrepanties tussen tekst en bedoeling van de wet de laatste jaren veel lijken voor te komen en dat de wetgever casuïstischer wetten is gaan maken.⁵³

⁴⁵ R.J. de Vries, 'Delirium tremens oftewel fiscale desoriëntatie', *WFR* 2012/6974, p. 1386-1387.

⁴⁶ Bundesministerium der Finanzen, 'Die gefühlte Steuerbelastung', in Idem, *Monatsbericht Februar* 2010, p. 70.

⁴⁷ G. den Hartogh, 'Belastingbeginselen en belastingmoraal', in Gribnau (red.) 1999, p. 55: 'Daarmee neemt de mogelijkheid af om *vast te stellen* of anderen een faire bijdrage leveren.'

⁴⁸ Vgl. L.G.M. Stevens, 'Alles wat rechtswaarde heeft is weerloos' in H. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht. Liber Amicorum Richard Happé*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011, p. 212: 'Beginselrechtelijk omstreden, maar op partijpolitieke gronden tot stand gebrachte belastingsubsidies (eigenwoningfaciliteiten) of "sturende heffingen" (vliegtaks en verpakkingbelasting), zijn dan ook bepaald geen vruchtbare voedingsbodem voor de acceptatie van de gewenste "fair share"- benadering.'

⁴⁹ J.A.G. van der Geld, 'De wet als enige werkbare norm in fiscaal-ethische zaken', in D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen, de Wetenschap (Stevensbundel)*, Deventer, 2006, p. 273.

⁵⁰ J.A.P. Mens, 'Loonbelasting: Back to the future (2002)', in: De Boer e.a (red.) 2012, p.159: de loonbelasting is tegenwoordig 'een ideaal speeltje voor politici die voor werknemers en – via afdrachtverminderingen – werkgevers allerlei leuke dingen (...) willen regelen.'

⁵¹ Zo meent de wetgever soms dat een nauwkeurige formulering van zijn bedoeling niet per se noodzakelijk is. Vergelijk Hoge Raad (HR) 24 januari 1996, *BNB* 1996/138 en HR 13 maart 1996, *BNB* 1996/194 (ex-warrant); de Hoge Raad oordeelde terecht dat het niet mogelijk is met een beroep op de bedoeling van de wetgever te bereiken dat de wettekst moet worden uitgelegd zoals deze welbewust nu juist niet is geformuleerd.

⁵² J.L.M. Gribnau, 'Integriteit van het fiscale wetgevingsproces', *NTFR* 2010/643, p. 1-6.

⁵³ Vgl. de klacht van A-G Wattel in zijn conclusie van 11 mei 2009, *V-N* 2009/28.7 en K.J. Muylle, 'Improving the effectiveness of parliamentary legislative procedures', 24 *Statute Law Review* (2003) 169 e.v., p. 171 'the text of the Act should correspond with its policy objectives.'

Belastingplichtigen zullen dan via de rechter duidelijkheid moeten zien te verkrijgen – een vaak kostbare en tijdrovende weg. Het niet zorgvuldig formuleren van doel en strekking van de wet is volgens sommigen de oorzaak van het probleem van agressieve tax planning. De wet geeft niet duidelijk aan welk ‘fair share’ belastingplichtigen moeten bijdragen; hetgeen vooral bij beleidsinstrumentele maatregelen het geval is.⁵⁴ Hoewel ik een eind met deze bewering wil meegaan, gaat het mij te ver om enkel het onvoldoende duidelijk formuleren van de bedoeling van de wetgever als oorzaak aan te wijzen.

Waarom ligt het tempo van het fiscale wetgevingsproces zo hoog? Vanwaar deze hyperactiviteit? De belastingwetgever is om een aantal redenen zeer productief. De wetgever dient allereerst mee te bewegen met allerlei ontwikkelingen in de samenleving. Een voorbeeld zijn technische innovaties zoals internet, smartphones, en tablets waarvan de wetgever de fiscale gevolgen in bepaalde situaties moet bepalen – bijvoorbeeld bij verstrekking door werkgevers aan werknemers (art. 15b Wet op de loonbelasting 1964).⁵⁵ Regelmatig reageert de wetgever ook op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet-beoogde manier gebruiken, of op misbruik en fraude. De wetgever kan zo duidelijk maken dat belastingen niet een naar willekeur te manipuleren financiële verplichting zijn – zonder morele kwaliteit.⁵⁶ Ongewenste fiscale constructies dienen dan ook te worden bestreden.⁵⁷ Principieel en alert reageren op belastingontduiking voorkomt verspreiding doordat maatwerk omgebouwd wordt tot confectie die *en masse* wordt gebruikt.⁵⁸ Daarmee wordt recht gedaan aan het gelijkheids- en het draagkrachtbeginsel (*fair share*), hetgeen vertrouwen in de wetgeving bevordert.⁵⁹ Dit mag echter niet leiden tot antimisbruikmaatregelen die bewust vage en open normen bevatten die eigenlijk geen enkel concreet houvast bieden en dus de belastingdienst veel macht in de onderhandelings sfeer geven. Zij hebben een *chilling effect*, zij schrikken belastingplichtigen af, daaronder ook belastingplichtigen die helemaal geen opportunistisch (oneigenlijk) gebruik van de regeling willen maken. Weinigen hebben immers veel animo – vanwege gebrek aan tijd, uithoudingsvermogen, of financiële middelen – om een zaak uit te procederen.⁶⁰ Hier geldt de algemene eis dat de burger vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer van de regel moet kunnen vaststellen, zodat die geen onzekerheid laat bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan. Dit is een eis die bijvoorbeeld in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt gesteld. Bewust gecreëerde onzekerheid is disproportioneel ten

⁵⁴ Friese, Link & Mayer 2008, p. 401.

⁵⁵ Vgl. Rechtbank Haarlem 30 november 2012, nr.12/02572, *NTFR* 2013/65 die oordeelde dat een iPad een computer is – waarbij ‘vrije’ verstrekking slechts mogelijk is indien een zakelijk gebruik van 90% of meer aannemelijk wordt gemaakt door de werkgever – en geen communicatiemiddel (zoals telefoon, internet etc.) dat onder een soepeler bewijsregel valt. De vraag is of een dergelijk onderscheid nog wel van deze tijd is, vgl. M.B. Bedaux & J.P van 't van 't Hof, ‘Verkeerd verbonden met de fiscale regels rond telecommunicatie’, *NTFR* 2011/1809. Zie voor een pleidooi voor meer eenvoud door een helder, breed toepasbaar criterium: A.L. Mertens, ‘Over de werkkostenregeling en de bakker die zijn brood niet lust’, *NTFR* 2011/2709.

⁵⁶ De wetgever zou vanuit dit oogpunt het schenken ‘op papier’ moeten bestrijden. Dit is in Nederland een vrij gebruikelijke vorm van tax planning ten einde het belastbaar vermogen te verlagen.

⁵⁷ Er zijn ook fiscale constructies die door de wetgever worden gestimuleerd – denk aan bepaalde fiscaal gunstige hypotheekvormen. Meer algemeen stimuleert de (calculerende) wetgever die het belastingrecht als beleidsinstrument gebruikt een calculerende houding bij belastingplichtigen. Zie beneden § 6.

⁵⁸ Braithwaite 2005, p. 53 e.v.

⁵⁹ Vgl. echter het commentaar van de redactie, *NTFR* 2012/2780, p. 12. Zij betoogt dat ‘normoverschrijding het meest effectief kan worden bestreden door bij de totstandkoming van de norm extra zorgvuldig te werk te gaan. Een overheid die op veelal arbitraire wijze onderscheid maakt tussen groepen belastingplichtigen, wijziging op wijziging stapelt, en die wijzigingen soms ook al te gemakkelijk met terugwerkende [kracht] invoert, moet het niet vreemd vinden dat de eerbied voor de desbetreffende normen erodeert.’

⁶⁰ Gribnau 2006, p. 48.

opzichte van het doel van de bestrijding van misbruik.⁶¹ Hier – als elders – is onevenredigheid in het gebruik van macht slecht voor de legitimiteit. Dit is geen pleidooi voor een tandeloze staat, maar macht(suitoefening) moet binnen de grenzen der redelijkheid blijven op straffe van verlies van gezag. In een rechtsstaat vormen rechtsbeginselen een belangrijke grens, in dit geval is dat het proportionaliteitsbeginsel in het kader van het rechtszekerheidsbeginsel.⁶²

Tot slot moet natuurlijk ook de invloed van effectieve lobby's van ondernemingen, maatschappelijke organisaties en (andere) pressiegroepen worden genoemd. Zij trachten het belastingstelsel te gebruiken voor hun eigen doeleinden door politici te 'bewerken' en te beïnvloeden en ze zo voor hun eigen karretje te spannen. Een gebrek aan integriteit van de belastingregels kan dan het resultaat zijn van het lobbyen van ondernemingen of andere belangengroeperingen bij '*national governments to obtain political favors such as tax breaks.*'⁶³

5.2 Partijdigheid: budgettaire en uitvoeringsbelang

Wijzigingen in de wetgeving kunnen ook een reactie zijn op rechtspraak. Soms 'corrigeert' de wetgever een onwelgevallige door de belastingrechter gegeven interpretatie van de belastingwet; ongewenst met name vanwege al dan niet vermeende budgettaire belangen.⁶⁴ (Dit speelt ook frequent bij Europese rechtspraak.) Dit komt het gezag van de wet niet ten goede. Maar hierbij is ook het vertrouwen in de rechter in het geding; als diens beslissingen eenvoudig opzij gezet worden, kan men minder op die beslissingen vertrouwen. Maar de belastingrechter is een van de *partners in the business of lawmaking*, zoals het wel wordt uitgedrukt. Minder vertrouwen in de belastingrechter leidt dan tot minder vertrouwen in en legitimiteit van het – mede door hem gevormde en ontwikkelde – belastingrecht.

Hier wordt overigens een belangrijk aspect van de belastingwetgever zichtbaar: normsteller. Anders dan bijvoorbeeld in het burgerlijk recht, is de fiscale normsteller, de wetgever, inherent partijdig. Omdat de belastinggelden bij de overheid terecht komen is zij een direct belanghebbende.⁶⁵ De belangrijkste deelnemer aan het spel stelt dus ook nog eens de spelregels vast. Als hij daarbij zijn eigenbelang te zeer laat prevaleren ten koste van het rechtskarakter van de belastingwet (*the internal morality*) doet dat afbreuk aan de legitimiteit en het vertrouwen in de belastingwet(gever). Dat klemt des te meer nu belastingen een moreel fenomeen zijn, en niet zomaar geld.

Partijdig is de wetgever overigens ook door zijn fixatie op het belang van een doelmatige uitvoering van de belastingwet, soms ten koste van het belang van een effectieve rechtsbescherming. Belastingwetten worden sterk afgestemd op de behoeften van fiscus. Deze partijdigheid wordt bevorderd door de twee petten van de staatssecretaris van Financiën. Hij is niet alleen medewetgever, maar ook politiek verantwoordelijke voor de belastingdienst, dus hoofd van de uitvoerende macht.⁶⁶ Deze partijdigheid gaat ten koste van de legitimiteit van de wetgeving.

⁶¹ Vgl. in Europeesrechtelijke context: Hof van Justitie EU, 5 juli 2012, zaak C-318/10 (SIAT).

⁶² Vgl. Braithwaite 2005, p. 145 e.v. die een 'integrated use of principles and rules' voorstelt waarbij specifieke, zekerheid biedende, regels worden geïntegreerd in algemene beginselen met een soort vangnet functie.

⁶³ A.D. Chandler & B. Mazlish (eds.), *Leviathans: Multinational Corporations and the New Global History*, Cambridge: Cambridge University Press, 2005, p. 35.

⁶⁴ In fiscale wetsvoorstellen worden wel de budgettaire en eventuele verdelingseffecten weergegeven maar de gedragseffecten in de regel niet; vgl. A.M. Haberham, 'Budgettaire effecten van fiscale maatregelen', in: De Boer e.a (red.) 2012, p. 81 e.v.

⁶⁵ M.R.T. Pauwels zoals weergegeven in: L.J.A. Pieterse, 'Uitreiking van de J.C. Ruigrok-prijs 2012', *WFR* 2012/6961, p. 940 e.v., p. 942.

⁶⁶ J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in *Belastingen en ethiek. Preadviezen en bespreking preadviezen*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no 243, Deventer: Kluwer, p. 123-125 en 136-137. J.W.

6. Fiscaal instrumentalisme

6.1. Belastingwet als beleidsinstrument

6.1.1. *Belastingwet als panacee*

De belastingwet wordt tegenwoordig gezien als een integraal onderdeel van het regeringsbeleid. Dat past in een samenleving die veel van de overheid verwacht, zodat de wetgever tal van problemen wordt geacht op te lossen. Maar ook politici zien in de belastingwet een geschikt middel om zichzelf te profileren bij de kiezers – en in de eigen partij. Dit leidt tot fiscaal instrumentalisme dat ten koste gaat van fundamentele rechtsbeginselen en dus van de legitimiteit van de belastingwet.⁶⁷

Hiermee is niet gezegd dat het gebruik van het belastingrecht voor beleidsdoeleinden per definitie verwerpelijk is. De overheid dient immers het algemeen belang, daarbij kan het belastingrecht een hulpmiddel zijn. Het beleidsinstrumentele gebruik dient echter in evenwicht te zijn met het rechtskarakter en de integriteit van het belastingrecht.⁶⁸ Het vigerende instrumentalisme ziet daarentegen het recht louter als een techniek of middel, dat naar believen ingezet wordt voor politieke beleidsdoeleinden. Het belastingrecht zou dan een neutraal middel of techniek, zonder eigen waarden dus, ten opzichte van het nagestreefde doel zijn. Dit fiscaal instrumentalisme toont een gebrek aan respect voor fundamentele rechtsbeginselen als rechtszekerheid en rechtsgelijkheid.⁶⁹

Het intensieve beleidsinstrumentele gebruik van de belastingwet lijkt de andere – budgettaire en herverdelende – functies in de schaduw te stellen. Economie, werkgelegenheid, cultuur en milieu en nog vele andere doelen worden alle bevorderd met het fiscale beleidsinstrument, althans dat is de gedachte. De belastingwet is een panacee voor het regeringsbeleid. Helaas, het gebruik van beleidsinstrumentele wetgeving is vaak niet effectief. Rapporten van de Algemene Rekenkamer zijn ook erg kritisch. Überhaupt blijkt de keuze voor een belastinguitgave als beleidsinstrument in plaats van een (directe) subsidie niet steeds zorgvuldig afgewogen.⁷⁰ De effectiviteit van belastinguitgaven is echter vaak nauwelijks te meten.⁷¹ De Algemene Rekenkamer heeft zich dan ook een aantal keren zeer kritisch uitgelaten over de inzet van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen.⁷² In 2010 concludeerde de Algemene Rekenkamer dat bij 77 belastinguitgaven (oftewel bij 77%) geen inzicht in de effectiviteit bestond. Het gaat dan om een aanzienlijk

Zwemmer, discussiebijdrage, in: *Belastingen en ethiek* 2011, p. 189 betoogt dat onder het mom van 'uitvoeringsmoeilijkheden' vaak – door de wetgever voorziene – onbillijkheden doelbewust het parlement 'door de strot [worden] geduwd.'

⁶⁷ Zie in ruimer verband E.M.H. Hirsch Ballin, *Law, Justice, and the Individual*, Leiden/Boston: Brill 2011, p. 12: 'The pursuit of justice became transformed into an attempt at extended control by increasingly detailed regulations. This instrumental approach to law and justice is inflexible yet continues to predominate, despite the 'liberalization' at present being heralded in Dutch politics.'

⁶⁸ Gribnau 1998, p. 249-251.

⁶⁹ Gribnau 1999. Vgl. G.W.B. van Westen, 'Loonsomheffing: niet nodig en niet wenselijk', *NFR* 2010/983, p. 4: 'het draagkrachtbeginsel en alle andere beginselen van de loonbelasting (...) worden steeds meer uit het oog verloren.'

⁷⁰ Zie de bijlage 'Deel II Aandachtspunten van de Algemene Rekenkamer' bij de brief van de Minister van Financiën 30 juni 2010, AFP2010/303, <http://www.minfin.nl/Actueel/Kamerstukken/2010/06/Beleidsdoorlichting_evaluatie_belastinguitgave>, p. 2: 'In sommige gevallen is de instrumentkeuze voor een nieuwe belastinguitgave al gemaakt, bijvoorbeeld bij het sluiten van een coalitieakkoord of het aannemen van een amendement.'

⁷¹ Vgl. J.J.M. Jansen, *Het is uit de hand gelopen: Over te ver doorgesloten instrumentalisering van het belastingrecht*, Rede, Erasmus Universiteit Rotterdam, Deventer: Kluwer, 2012. Daarnaast leidt het instrumentalisme zijns inziens tot verschraling van de fiscale rechtsbeginselen, compliceert het de fiscale wetgeving aanzienlijk, holt het de belastinggrondslag uit met als gevolg hoge tarieven.

⁷² Zie bijv. 'Belastingen als beleidsinstrument' 1998/99, en daarover J.L.M. Gribnau, 'Beleidsinstrument of recht? Het belastingrecht op een kruispunt', *TFO* 1999/44.

financieel belang: ‘bij ruim € 8,3 miljard van de lopende belastinguitgaven geen inzicht bestaat in de effectiviteit.’⁷³

Belangrijk is ook dat (bedrijfs)economische overwegingen de doorslag geven bij ondernemingsbeslissingen.⁷⁴ De fiscale prikkel is doorgaans secundair. Dit blijkt uit empirisch onderzoek. ‘*Tax considerations come into play only in connection with the financing of projects already decided and for determining their execution.*’⁷⁵ Maar het is vaak ook zo dat de fiscale prikkel overbodig is. Van effectiviteit is dan ook feitelijk geen sprake als bedrijven (of burgers) een fiscaal voordeel krijgen voor gedrag dat ze toch al van plan waren, waartoe ze dus niet hoefden te worden gestimuleerd. Zij reageren dus niet op een stimulans, een prikkel. Er is daarentegen sprake van autonoom gedrag waarbij een cadeautje ineens uit de lucht valt. Vanuit economisch perspectief is hier sprake van een welvaartsverlies door verspilling, een *deadweight loss*.

6.1.2. Internationale belastingconcurrentie

Een van de meest prominente vormen van het gebruik van de belastingwet ten behoeve van beleidsdoelen is sociaal-economische sturing.⁷⁶ De belastingwetgever streeft naar modificatie van de samenleving (in ruime zin, dus inclusief de economie) met behulp van fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen. Zo moeten economie en werkgelegenheid worden gestimuleerd met tal van fiscale incentives. Nederland probeert in dit kader bijvoorbeeld fiscaal aantrekkelijk te zijn voor multinationals die verleid worden hun hoofdkantoren in Nederland te vestigen, voor investeerders en beleggers zodat zij kapitaal naar Nederland brengen, en voor kapitaalstromen. Het Nederlandse fiscale vestigings- en investeringsklimaat moet dan steeds weer worden verbeterd en aangepast om internationaal concurrerend te blijven.⁷⁷ Hier gaat het met name om de vennootschapsbelasting, maar belastingconcurrentie kan zich ook op andere terreinen voordoen, zoals bij de dieselaccijns.⁷⁸ Ook de inkomsten- en de loonbelasting kunnen worden genoemd. Zo mogen de tarieven in de inkomstenbelasting niet te hoog zijn, want dat is slecht voor het vestigingsklimaat, zo wordt wel betoogd (hetgeen recentelijk leidde tot een keuze voor een eenmalige loonbelastingheffing in plaats van een verhoging van inkomsten- en de loonbelasting van 52% naar 68% - dus een ‘extra schijf’ van 16%, omdat het toptarief in alle internationale vergelijkingsoverzichten wordt opgenomen).⁷⁹ De

⁷³ Algemene Rekenkamer, *Inzicht in belastinguitgaven, specifieke uitkeringen en subsidies*, Den Haag: Algemene Rekenkamer, 2010, p. 17. Vgl. de brief van de Minister van Financiën 30 juni 2010, AFP2010/303, over aandachtspunten van de Algemene Rekenkamer en Ringeling, *Beoordeling beleidsdoorlichting belastinguitgaven*, 2010, <http://www.minfin.nl/Actueel/Kamerstukken/2010/06/Beleidsdoorlichting_evaluatie_belastinguitgaven>.

⁷⁴ W.A.F.G. Vermeend, *Fiscale investeringsfaciliteiten*, diss., Arnhem: Gouda Quint, 1983, p. 42 en 247.

⁷⁵ B. Strümpel, ‘The Contribution of Survey Research to Public Finance’, in A.T. Peacock, *Quantitative Analysis in Public Finance*, New York [etc.], Praeger Publishers, 1969, p. 20

⁷⁶ L. Stevens, *Belasting: weggegooid geld? Fiscaal beleid 2002*, Deventer: Kluwer, 2002, p. 64 e.v. bespreekt verschillende subfuncties van de sociaal-economische functie: de allocatieve, de stabilisatie- en de verdelingsfunctie.

⁷⁷ Vgl. O. Marres, *Eerlijk delen in de fiscale jungle*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 9-10. Wat betreft de – hoogte van de tarieven van – vennootschapsbelasting past een relativerende opmerking: voor bedrijven spelen ook andere vestigingsfactoren een rol: denk aan de infrastructuur, het opleidingsniveau (inclusief talenkennis) van de bevolking, de publieke voorzieningen, het arbeidsklimaat (weinig stakingen), een toegankelijke Belastingdienst (mogelijkheid van afspraken die bedrijven zekerheid bieden).

⁷⁸ Vgl. R.A. de Mooij, ‘De empirie van belastingconcurrentie’, in R.P. van den Dool & P. Kavelaars, (red.) *Buitengewone verdiensten. Opstellen aangeboden aan dr. D.A. Albregste ter gelegenheid van zijn 25-jarig jubileum aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam*, Rotterdam: [z.u.], 2004, p. 196 e.v. Vgl. A.C.P. Bobeldijk, *Invloeden op de vennootschapsbelasting*, oratie Nyenrode, Breukelen 2011.

⁷⁹ Vgl. over deze doorzichtige poging tot misleiding, H. Vording, ‘Wat is eenmaligheid?’, *WFR* 2013/6994, p. 386.

loonbelasting bevat bijvoorbeeld een subsidie voor het bedrijfsleven om werknemers uit het buitenland aan te trekken die op de Nederlandse arbeidsmarkt moeilijk of niet te vinden zijn (hetgeen verhoudingsgewijs hoge kosten met zich mee zou brengen).⁸⁰ Die internationale fiscale concurrentie is hevig.⁸¹ Internationale bedrijven maken bijvoorbeeld gebruik van het gunstige Nederlandse belastingklimaat door hun merkrechten te deponeren in Nederland. Dit is mogelijk door de gunstige verdragen die de Nederlandse fiscus heeft gesloten met tal van landen (en het rulingsbeleid). Dat leidt tot morele verontwaardiging omdat andere landen belastinginkomsten met betrekking tot royaltybetalingen mislopen doordat multinationals gebruik maken van legale structuren (constructies).⁸² Nederland wordt daarom soms een belastingparadijs genoemd.⁸³

Dat leidt tot publieke verontwaardiging want per saldo is het resultaat dat veel multinationals evident onvoldoende belasting betalen, zo is de perceptie – zoals bleek tijdens de G20 van 16 februari j.l. in Moskou. Zij dragen volstrekt onvoldoende bij aan de financiering van de maatschappij en tal van overheidsvoorzieningen die bedrijven in staat stellen hun successen te behalen.⁸⁴ De publieke opinie heeft ook weinig begrip voor het juridische onderscheid tussen legaal (belastingontwijking) en niet legaal handelen (belastingontduiking).⁸⁵ Dit voorbeeld laat zien dat het gebruik van fiscale incentives door staten en belastingbetalers een morele lading heeft. Het leidt er immers toe dat sommige belastingbetalers minder gaan betalen en anderen dus meer. In internationaal perspectief verschuiven zo belastinginkomsten van het ene land naar het andere, in nationaal perspectief betekent het dat sommige burgers en bedrijven minder gaan betalen ten koste van andere belastingbetalers. Het ondergraaft de solidariteit en doet zo afbreuk aan het morele karakter van belastingen.

Mijns inziens is hier de kern dat multinationals met behulp van *high tech* fiscale constructies in staat zijn goeddeels naar eigen inzicht te bepalen hoeveel belasting zij betalen – en waar. Normaal gesproken legt de staat wettelijk vast wat belastingplichtigen geacht worden te betalen ('fiscaal *fair share*').⁸⁶ Maar blijkbaar slagen de staten daar onvoldoende in. Het zal duidelijk zijn dat staten de plicht hebben hun uiterste best te doen om via verdragen hun belastingssystemen goed op elkaar te laten aansluiten zodat *mismatches* zoveel mogelijk worden geëlimineerd. Maar perfecte wetten en verdragen zijn niet mogelijk, alleen al omdat er onvermijdelijk compromissen moeten worden gesloten. Overigens doet het bestaan van onvermijdelijke en beperkte imperfecties mijn inziens op zich geen afbreuk aan voor het overige als legitiem ervaren wetgeving.⁸⁷

⁸⁰ Vgl. D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, 'De 30%-regeling ontregeld', *NTR-Beschouwingen* 2012/34, p. 9-16.

⁸¹ Vgl. J. Kruithof, 'De vennootschapsbelasting, concurreren of coördineren', *WFR* 2012/6937.

⁸² Vgl. 'Voor Starbucks en Ikea is Nederland de ideale draaischijf voor royaltystromen', *Het Financieele Dagblad*, 15 november 2012.

⁸³ Vgl. M. Evers, A.C.G.A.C. de Graaf & A.J.A. Stevens, 'Zembla-uitzending "Nederland belastingparadijs" nader beschouwd', *MBB* 2011/2. Vgl. A.C.G.A.C. de Graaf, 'Excessieve gedragingen en internationaal fiscaal beleid', Den Haag: Sdu Uitgevers, 2012. Saillant detail is dat de (Nederlandse) Tweede Kamer op 14 februari 2013 een motie heeft aangenomen waarin de regering wordt verzocht de kwalificatie van Nederland 'als belastingparadijs te verwerpen en waar mogelijk in de discussie erop aan te dringen deze kwalificatie achterwege te laten'; *Kamerstukken II* 2012/13, 25 087, nr 35, V-N 2013/13.9.

⁸⁴ Vgl. COM(2012) 722 final, d.d. 06.12.2012, o.a. over 'aggressive tax planning' door bedrijven.

⁸⁵ Vgl. over percepties van verschillende groepen individuen die beroepshalve met belastingen te maken hebben E. Kirchler, B. Maciejovsky & F. Schneider, 'Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?' *Journal of Economic Psychology*, 24(4) 2003, p. 535-553..

⁸⁶ Vgl. COM(2012) 722 final, d.d. 06.12.2012, p. 6.

⁸⁷ Vgl. J. Darley, T.R. Tyler & K. Bliz, 'Enacting Justice: The Interplay of Individual and Institutional Perspectives', in M.A. Hogg & J. Cooper (eds.), *The Sage Handbook of Social Psychology*, London [etc.] Sage, 2003, p. 471: 'a system generally perceived as doing justice, and as treating individuals with the hallmarks of respect in its procedures, has some storehouse of credibility (legitimacy capital)

Overigens kunnen dergelijke compromissen ook heel goed het gevolg zijn van deskundig lobbyen door (vertegenwoordigers) van ondernemingen en vermogende particulieren. Mede onder invloed hiervan ziet men bij de internationale aanpak van agressieve tax planning en belastingontduiking ook strategisch en calculerend gedrag van staten.⁸⁸

Het Nederlandse beleid om zo gunstig mogelijk fiscaal vestigingsklimaat te scheppen, staat nu stevig ter discussie.⁸⁹ Vele multinationals gebruiken daardoor immers brievenbusmaatschappijen in Nederland voor het doorsluizen van geldstromen waardoor in andere landen een lagere opbrengst resulteert. Omdat die bedrijven zo steeds minder belasting betalen, zijn overheden wereldwijd genoodzaakt de belastingen voor hun burgers te verhogen en/of te bezuinigen op de publieke dienstverlening. Geen wonder dat dergelijke fiscale structuren ook in het buitenland tot beroering leiden.

Een puur economische reactie zegt dat met een dergelijk calculerend fiscaal beleid niets mis is, zolang de internationale belastingregels maar worden gerespecteerd. Alles wat legaal is, is toegestaan, is de gedachte. Deze focus op regels verdringt morele overwegingen (§ 6.3.2). Maar zo wordt miskend dat belasting méér is dan geld; het is een moreel verschijnsel. Economische overwegingen zijn niet onbelangrijk, zij zijn legitiem, maar niet zaligmakend. Als draagkrachtigen bovendien hun (fiscale) bijdrage niet leveren, en staten dat maar laten gebeuren, zal dat gevolgen hebben voor de belastingmoraal van degenen die op zich wel bereid zijn bij te dragen. Staten moeten daarom onderling samenwerken om te voorkomen dat zo de legitimiteit van hun belastingssystemen erodeert.⁹⁰ Staten zullen zonodig druk op elkaar moeten uitoefenen.

6.2. Instrumentalisme en interne moraal

Het fiscaal instrumentalisme zet niet alleen de solidariteit onder druk. Boven is het belang benadrukt van beginselen zoals rechtszekerheid, onpartijdigheid, rechtsgelijkheid en evenredigheid, die de *internal morality of law* vormen.⁹¹ Dit is de morele kern van het recht in de rechtsstaat die als gezegd beoogt mensen te beschermen tegen de macht van anderen en van de overheid. De wet dient in overeenstemming met deze rechtsbeginselen te zijn, of daar althans serieus naar te streven, om als legitiem te kunnen worden gekwalificeerd. Schending van deze beginselen erodeert de wederkerigheid tussen overheid en burger. Dan verliest de burger het vertrouwen in de wetgever en in het recht. Voorwaarde voor vertrouwen in het recht is immers dat de burger zich kan identificeren met dat recht, dat wil zeggen dat recht rechtsbeginselen moet uitdrukken – die zelf een juridische vertaling van de waarden en normen van de burgers zijn.⁹²

that is not likely to be completely depleted by one single unjust action.. The system can spend some of that capital and still maintain, on its net, its legitimacy in the eyes of the public.'

⁸⁸ Vgl. D. Ring, 'Who Is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World', *Fordham Law Journal* 33 (2010) 3, p. 649 e.v.

⁸⁹ Zie de – terughoudende - brief d.d. 17 januari 2013 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, 'Belastingheffing internationale ondernemingen', IFZ/2013/25 U, <<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2013/01/17/brief-naar-tweede-kamer-over-belastingheffing-internationale-ondernemingen.html>>

⁹⁰ Zie ook het actieplan van de Europese Commissie om belastingontduiking en 'agressieve' belastingontwijking aan te pakken, dd 6 december 2012, COM(2012) 722 final, p. 6.

⁹¹ Voor dit begrip, zie Fuller 1977. Voor het belastingrecht, zie K. Tipke, 'Steuerrecht als Wissenschaft', in: *Gestaltung der Steuerrechtsordnung. Festschrift für Joachim Lang*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2010, p. 28: 'fehlt das innere System, die Rechtsethische Prinzipienordnung, so ist das Steuerrecht auch keine Gerechtigkeitsordnung.'

⁹² J. Sunshine, & T.R. Tyler, 'Moral Solidarity, Identification With the Community, and the Importance of Procedural Justice: The Police as Prototypical Representatives of a Group's Moral Values', *Psychology Quarterly*, 66 (2003), p. 153-165. Vgl. T.R. Tyler & Y.J. Huo, *Trust in the Law:*

Met name het overmatige beleidsinstrumentele gebruik van de belastingwet leidt echter regelmatig tot schendingen van rechtsbeginselen. Dergelijke beginselen worden hinderlijke dwarsliggers als *social engineering* en politieke rationaliteit de boventoon voeren. Politici gebruiken zo ook de belastingwet om zich te profileren ten behoeve van herverkiezing. Kiezers blijken echter grote waarde te hechten aan beginselen en consistentie in de politiek.⁹³ Het gebrek aan respect dat de belastingwetgever voor (rechts)beginselen toont, staat hiermee op gespannen voet. Het gezag van de belastingwet is zo in het geding. ‘Naarmate de wet in sterkere mate wordt ervaren als een middel waarmee de overheid haar politieke wil doordrukt, zal zij aan respect inboeten.’⁹⁴ Daardoor is de ‘legitimiteit van de wetgever aan voortdurende erosie onderhevig.’⁹⁵ Hierdoor dreigt de compliance van belastingplichtigen af te nemen.⁹⁶ Ik werk dit punt nu verder uit.

6.2.1. Instrumentalisme erodeert rechtszekerheid

Rechtszekerheid betekent dat het recht burgers houvast moet bieden omtrent de rechtsgevolgen van hun handelen. Burgers moeten zich kunnen oriënteren op de regels van het recht; de (fiscale) rechtsgevolgen van hun handelingen moeten voorspelbaar zijn.⁹⁷ Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich natuurlijk niet tegen elke wijziging van bestaande regelgeving. Het doel van rechtszekerheid zou dan statisch en conservatief worden opgevat als (enkel) de bescherming van bestaande situaties. Het recht ondergaat juist de invloed van de tijd. Het dient een antwoord te geven op technische, maatschappelijke en economische ontwikkelingen en gewijzigde gedragspatronen, behoeften en belangen en veranderde opvattingen met betrekking tot waarden en normen. De noodzaak tot aanpassing en dus verandering is inherent aan het recht, anders zou het recht obsoleet worden. Verouderd recht past niet meer bij huidige situaties en wekt daarom weinig vertrouwen.⁹⁸ Machtsposities, belangen, beleidsvoorkeuren, meningen en inzichten wijzigen regelmatig zodat in principe elke wettelijke regel vatbaar moet zijn voor wijziging. Rechtszekerheid is altijd relatief.⁹⁹ Maar dat wil niet zeggen dat de wetgever rechtszekerheid als de spreekwoordelijke stiefdochter mag behandelen. En dat gebeurt juist te vaak.

Beleidsinstrumentele wetgeving eist immers slagvaardig en snel reageren. Het fiscaal (subsidie)beleid verandert daardoor met de regelmaat van de klok. Elke regering heeft bovendien haar eigen voorkeur en wijzigt de wet dienovereenkomstig. Dit leidt tot wegwerpwetgeving.¹⁰⁰ Het absurd hoge tempo van het fiscale wetgevingsproces gaat bovendien ten koste van de gewenste zorgvuldigheid, zodat slordige wetgeving ontstaat die dan weer snel gerepareerd moet worden. Instrumentalistische regelingen zijn daarnaast ook afhankelijk van de toestand waarin de nationale begroting zich

Encouraging Public Cooperation with the Police and Courts, New York: Russell Sage Foundation, 2002, p. 114 e.v. @@

⁹³ 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.

⁹⁴ L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer: Kluwer, 1997, p. 26.

⁹⁵ Zwemmer 2011, p. 189. Zie ook de discussiebijdrage van S.A.W. J. Strik, in: *Belastingen en ethiek* 2011, p. 185-186.

⁹⁶ Bundesministerium der Finanzen, ‘Die gefühlte Steuerbelastung’, in Idem, *Monatsbericht Februar* 2010, p. 70.

⁹⁷ M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu Uitgevers, 2009, p. 94. Over het belang van voorspelbaarheid en berekenbaarheid van de belastingschuld, zie J. Hey, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2002.

⁹⁸ Gribnau 2006, p. 51.

⁹⁹ Pauwels 2009, p. 82.

¹⁰⁰ S.J.C. Hemels, *De Toren van Babel, Grenzen aan de autonomie van de belastingwetgever en de invloed daarvan op (fiscale) wetenschapsbeoefening*, Den Haag: Sdu uitgevers, 2011, p. 44 noemt deze wegwerpwetgeving ‘ongewenste trial and error wetgeving.’ Nederland is – ook in dit opzicht – niet uniek, zie P. Kirchhof geciteerd in Tipke 2010, p. 35-39.

bevindt. Zo lijkt de huidige financiële crisis, en dus de budgettaire nood van de staat, een duwtje in de rug te zijn om stimuleringsregelingen af te schaffen.¹⁰¹ Denk aan de maatregelen ten behoeve van ‘schone’ auto’s die de schatkist zovél geld kosten dat het kabinet-Rutte I dit beleid fors terugdrong.¹⁰² Anderzijds leidt de crisis weer tot nieuwe stimuleringsregelingen, zoals de tijdelijke verlaging van het btw-tarief voor renovatie en herstel van woningen ouder dan twee jaar per 1 maart 2013.¹⁰³

Juist de sturende overheid toont zich dan geen betrouwbare partner omdat zij mensen en organisaties niet ‘het vertrouwen geeft dat zij hun gedrag kunnen afstemmen op bestendige wetgeving.’¹⁰⁴ Voor belastingplichtigen is echter duurzame wetgeving een groot goed, met name bij langlopende verplichtingen, investeringen, en/of grotere financiële uitgaven.¹⁰⁵ Maar zij staan op dit punt steeds meer in de kou. Zo stelt ook de bekende Duitse fiscalist en voormalig lid van het Bundesverfassungsgericht Kirchhof dat: ‘das Steuergesetz kaum noch die stetige, gleichbleibende Regel [bietet], die dem Adressaten vertraut ist und deshalb Vertrauen verdient.’¹⁰⁶

Maar niet alleen de duurzaamheid van belastwetgeving staat tegenwoordig zwaar onder druk. Ook andere aspecten van de rechtszekerheid, zoals Lon Fuller die heeft onderscheiden, lijden onder de overmatige daadkracht van de wetgever. Daarbij valt te denken aan: duidelijkheid, non-contradictie, niet het onmogelijke van burgers eisen en het pseudoverbod van terugwerkende kracht.¹⁰⁷

Zo bezien bevat de bekende uitspraak van Benjamin Franklin dat niets in dit leven zeker is behalve ‘death and taxes’, maar een halve waarheid.¹⁰⁸ Belastingheffing veroorzaakt juist steeds meer onzekerheid. Dit gebrek aan rechtszekerheid was overigens al een grote bekommernis van Adam Smith (1723-1790), een tijdgenoot van Franklin (1706-1790).¹⁰⁹

6.2.2 Stabiele wetgeving bevordert vertrouwen

Nu zou men kunnen zeggen dat het typisch juristen zijn die grote waarde hechten aan rechtszekerheid en meer in het bijzonder duurzame of stabiele wetgeving. Dat zou ten onrechte zijn. Ook uit de sociaal-psychologische literatuur blijkt het belang van

¹⁰¹ Dat geldt niet alleen voor Nederland. Vgl. Het dringende advies van de Europese Commissie aan Ierland: Europese Commissie, *Economic Adjustment Programme for Ireland* (European Economy, Occasional Papers 93) March 2012, p. 48: ‘A reduction in tax expenditures.’

¹⁰² Overigens bleek onlangs uit onderzoek dat autoproducenten systematisch een veel te optimistisch beeld hebben geschetst zodat die fiscale incentives op onjuiste feiten waren gebaseerd. Auto's verbruiken namelijk ruim 35 procent meer brandstof dan fabrikanten in de brochures beloven. <<http://nos.nl/artikel/460484-groene-auto-vaak-niet-zo-zuinig.html>>; geraadpleegd 12 februari 2012.

¹⁰³ Eerder gold ook al een verlaagde tarief voor dergelijke werkzaamheden tussen 1 oktober 2010 en 1 juli 2011. Ook de tijdelijke verlaging (van 6% naar 2%) van de overdrachtsbelasting per 1 juli 2012 is een voorbeeld – ten behoeve van de stimulering van de woningmarkt.

¹⁰⁴ E.M.H. Hirsch Ballin, ‘De revitalisering van de wet als primaire rechtsbron’, in P.P.T. Bovend’Eert e.a. (red.), *De staat van wetgeving. Opstellen aangeboden aan prof. mr. C.A.J.M. Kortmann*, Deventer: Kluwer, 2009, p. 9.

¹⁰⁵ Vgl. G. Kirchhof, *Die Allgemeinheit des Gesetzes*, Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 2000, p. 546.

¹⁰⁶ P. Kirchhof, *Der sanfte Verlust der Freiheit: Für ein neues Steuerrecht – Klar, verständlich, gerecht*, München: Hanser, 2004, p. 2.

¹⁰⁷ Fuller 1977, p. 33 e.v. Hij spreekt weliswaar over het legaliteitsbeginsel, maar dat dient zelf de rechtszekerheid. Vgl. H.A. Oldenziel, *Wetgeving en rechtszekerheid*, Deventer: Kluwer, 1998. Voor analyses van rechtszekerheid, zie P. Popelier, *Rechtszekerheid als beginsel voor behoorlijke regelgeving*, Antwerpen: Intersentia, 1997, A. von Arnould, *Rechtssicherheit. Perspektivische Annäherungen an eine idée directrice des Rechts*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2006 en Pauwels 2009, p. 1-322. Over terugwerkende kracht zie ook: M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal Overgangsbeleid*, Deventer: Kluwer, 2009. Zie ook de preadviezen VAR *Tijd voor verandering: over overgangsrecht*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2011.

¹⁰⁸ ‘In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes’; Benjamin Franklin (brief aan Jean-Baptiste Leroy, 1789).

¹⁰⁹ Vgl. J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers, 2013, p. 42-45.

duurzaamheid van de wet. Zo betoogt Van den Bos dat ‘stabiliteit’ in wetgeving en overheidsoptreden gerelateerd kan worden aan ‘het krijgen en/of behouden van vertrouwen in de overheid.’¹¹⁰ Wetten normeren de verhoudingen tussen burgers onderling en tussen burgers en de overheid, waardoor er minder onzekerheid is of de overheid wel te vertrouwen is. Dit geldt in het bijzonder als de wet ‘duidelijke en constante richtlijnen biedt’, zo stelt hij. Wil de wet deze functie vervullen dan zal zij bestendig moeten zijn zodat mensen hun gedrag erop kunnen afstemmen.¹¹¹ Voor grote delen van de belastingwet lijken dergelijke ‘duidelijke en constante richtlijnen’ echter verder weg dan ooit.¹¹²

Sociaal-wetenschappelijk onderzoek laat bovendien zien dat deze onzekerheid tot gevolg heeft dat het lastiger voor burgers wordt om de wet na te leven. Minder deskundige belastingplichtigen dienen dan onjuiste aangiften in – dus zonder dat ze dat willen (niet beoogde non compliance). Onduidelijkheid en gebrek aan duurzaamheid maken het ook voor de belastingdienst moeilijker om eenduidig te bepalen welk handelen van belastingplichtigen wel en welk niet binnen de grenzen van de belastingwet valt.¹¹³ Een onjuiste wetsinterpretatie kan dan leiden tot ongelijke behandeling en verlies aan vertrouwen in de belastingdienst.

6.2.3. Ook rechtsgelijkheid onder druk

Met instrumentalistische wetgeving loopt de belastingwetgever een groot risico zijn onpartijdigheid prijs te geven door te gemakkelijk toe te geven aan lobby’s van maatschappelijke organisaties of pressiegroepen.¹¹⁴ Dit vormt (ook) een schending van het onpartijdigheidsvereiste dat geldt voor de wetgever. De overheid moet immers iedere burger met hetzelfde respect en dezelfde zorg behandelen. Burgers hebben het recht op ‘*equal concern and respect*.’¹¹⁵ Het gaat uiteindelijk over het volgende: wetgeving moet gebaseerd zijn op redenen die begrijpelijk zijn voor verschillende mensen met uiteenlopende achtergronden. Wetgeving moet dus niet de macht weerspiegelen van pressiegroepen die enkel voor hun eigen deelbelang opkomen, maar moet het resultaat zijn van een deliberatie over wat het algemeen belang is, dus hoe publieke waarden vorm worden gegeven.¹¹⁶ Op deze manier geeft de belastingwetgever in feite groepen burgers cadeautjes op kosten van anderen, met name op kosten van degene die geen effectieve lobby kunnen mobiliseren. Fiscale privileges zijn het resultaat.¹¹⁷ De wetgever is zo niet meer trouw aan het rechtsstatelijke ideaal van de gelijkheid. Erosie van vertrouwen is het gevolg.

Wildgroei aan fiscale stimuleringsmaatregelen heeft ook tot gevolg dat veel burgers door de bomen het bos niet meer zien en niet weten op welke fiscale faciliteiten zij recht hebben. Dit niet-gebruik door onbekendheid leidt tot ongelijkheid binnen de doelgroep van de incentive. Ongelijkheid namelijk tussen degenen die wel over de middelen en deskundige bijstand beschikken om goed op de hoogte te zijn van de

¹¹⁰ Vgl. Van den Bos 2011, p. 32.

¹¹¹ Vgl. Van den Bos 2011, p. 34 o.v.n. Nota ‘Vertrouwen in wetgeving, een programma voor een integraal wetgevingsbeleid, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 731, nr. 1, p. 2.

¹¹² R.L.G. van den Heuvel, ‘Wat leren wij van de Raad van State over de eis van duidelijkheid van belastingwetgeving?’, *WFR* 2012/6976, p. 1493 e.v. die laat zien dat de Raad van State in zijn wetgevingsadviezen veel aandacht besteedt aan de eis van duidelijkheid: het criterium dat een burger weet waar hij aan toe is als hij met wettelijke normen wordt geconfronteerd.

¹¹³ E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 12.

¹¹⁴ Vgl. Zwemmer, 2011, p. 189: ‘Kijk naar de lijst met overheidssubsidies en je ziet de parallelle belangen van Kamerleden.’

¹¹⁵ Dworkin 1977, p. 227.

¹¹⁶ Cass. R. Sunstein, *The Partial Constitution*, Cambridge, (Mass.): Harvard University Press, 1993, p. 24-30.

¹¹⁷ Privileges leiden als schending van de algemeenheid en gelijkheid van de wet ook tot vervreemding van ‘freiheitsstützenden Staatsgrundlagen’; Kirchhof 2004, p. 38-39.

fiscale subsidiemogelijkheden en degenen die niet in die positie verkeren.¹¹⁸ Complexiteit werkt sowieso ten voordele van personen met hogere inkomens.¹¹⁹ En overigens leidt de door het instrumentalisme veroorzaakte onnodige complexiteit er onvermijdelijk ook toe dat soms belastinginspecteurs zich vergissen en de wet onjuist toepassen.¹²⁰ Rechtsongelijkheid is het gevolg.

6.2.4. Tussenconclusie

Instrumentalistische wetgeving leidt aldus tot strijd met fundamentele rechtsbeginselen, die de *internal morality of law* vormen. De belastingwetgever die zich zo enkel door de politieke opportuniteit laat leiden handelt, in de woorden van de beroemde Duitse belastingwetenschapper Tipke, in strijd met het ‘Gebot der Verallgemeinerung’ dat een doordachte en consistente toepassing van fundamentele beginselen door de wetgever verlangt.¹²¹ Dit is precies wat Dworkin bedoelde met afwijzing van wetten die *inconsistent in principle* zijn.

Gebrek aan rechtszekerheid en schending van de rechtsgelijkheid erodeert de legitimiteit van de belastingwet. En een verminderd gezag van de belastingwet dreigt ook een verminderende bereidheid tot naleving bij de burgers tot gevolg te hebben. Die naleving dient dan met andere – vaak dure – middelen (boekenonderzoeken etc.) alsnog afgedwongen te worden.

De legitimiteit van de wetgever steunt ook op vertrouwen. Vertrouwen in wetgeving vereist dan dat de wetgever respect toont voor waarden en beginselen als rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, onpartijdigheid en evenredigheid. Dat komt de legitimiteit en betrouwbaarheid van de wetgever ten goede en daarmee het vertrouwen dat burgers in de wet hebben. Afnemend vertrouwen in de wetgever betekent in dit perspectief ‘een afnemende moraliteit en legitimiteit van de overheid’, zo betoogt de sociaal-psycholoog Van den Bos.¹²² Naarmate burgers minder bekwaamheid, welwillendheid en integriteit aan de wetgever toeschrijven, achten zij de wetgever minder betrouwbaar.¹²³ Betrouwbaarheid is net als vertrouwen een morele categorie. Verlies aan betrouwbaarheid betekent verlies aan legitimiteit.¹²⁴

6.3. Instrumentalisme en belastingmoraal van burgers

6.3.1. Spiraal van calculerend gedrag¹²⁵

De hyperactieve belastingwetgever toont regelmatig te weinig respect voor de interne moraal van het belastingrecht, hetgeen de wederkerigheidsband tussen wetgever en burger aantast. Dit is geen stimulans voor belastingplichtige om die interne moraal te

¹¹⁸ Gribnau 1999.

¹¹⁹ Strümpel 1969, p. 20-21.

¹²⁰ In dezelfde zin Kirchhof 2004, p. 2.

¹²¹ Tipke 2010, p. 35-39.

¹²² K. van den Bos, *Vertrouwen in de overheid*, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 2011, p. 34.

¹²³ Vgl. Van den Bos 2011, p. 7: Betrouwbaarheid (*trustworthiness*) is een eigenschap die wordt toegeschreven ‘aan de vertrouwde en die gebaseerd is op de bekwaamheid, welwillendheid en integriteit van de vertrouwde en in het bijzonder de mate waarin deze eigenschappen aan de vertrouwde worden toegeschreven.’ Hij wijst erop dat betrouwbaarheid de belangrijkste morele trek (*moral trait*) bij het beoordelen van andere personen is. Vgl. R. Hardin, *Trust and Trustworthiness*, New York: Russell: Sage Foundation, 2004.

¹²⁴ Anders dan bijv. Baier (zie boven) betoogt R. Hardin, *Trust*, Oxford: Polity, 2006, p. 25: ‘moral conceptions [of trust] should properly be framed as about the morality of trustworthiness, and not about the morality of trust.’ Idem Hardin 2004, p. 74 e.v. Vertrouwen en betrouwbaarheid liggen in ieder geval dicht bij elkaar, zeker als we ons realiseren dat voor vertrouwen niet enkel betrouwbaarheid nodig is, maar ook de motivatie van belang is (‘integrity, honesty and the commitment to do no harm’); K. Cook & A. Gerbasi, ‘Trust’, in P. Hedström & P. Bearman (eds.), *The Oxford Handbook of Analytical Sociology*, Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 223.

¹²⁵ J.L.M. Gribnau & R. Hamers, ‘Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt: I Regelgedreven interactie’, *WFR* 2011/6893, p. 154-166.

respecteren. Met name het fiscaal instrumentalisme is hier debet aan. Burgers worden gestimuleerd te zoeken naar een zo gunstig mogelijke fiscale behandeling, dus naar mogelijkheden om minder belasting te betalen. De belastingmoraal van de burgers neemt zo af.

De belastingwetgever prikkelt met dit fiscaal instrumentalisme de burger ook op een actieve manier om het belastingrecht slechts als een geheel van regels zonder enige morele lading te zien. 'It is entirely predictable that incentives created through the tax system with one group in mind will be used by others if they find a way to do so', zo schrijft Freedman. 'The government has invited a response to its tax incentives and taxpayers are merely taking up the invitation.'¹²⁶ De instrumentalistische belastingwetgever zal vervolgens reageren op dit niet-beoogde gebruik door de regels (verder) te verfijnen. Een ingewikkeld en soms erg technisch geheel van regels dat je calculerend kunt aanwenden, manipuleren voor je eigen voordeel.

De belastingwetgever die belastingplichtigen op vele terreinen wil verleiden tot bepaald gewenst gedrag, stimuleert zo calculerend fiscaal gedrag. Als belastingplichtigen inderdaad hun gedrag voegen naar deze instrumentele wetgeving kan dat een vorm van tax planning worden genoemd – door de wetgever gewenste en gestimuleerde tax planning.¹²⁷ Maar budgettaire redenen kunnen dan weer aanleiding zijn de regels te veranderen. Denk aan het aanpassen van een fiscale regeling die de schatkist te veel geld kost, doordat de belastingplichtigen de incentive boven verwachting gebruiken.¹²⁸ De wisselwerking in het fiscale gedrag van de calculerende wetgever en de calculerende belastingplichtigen is hier evident.

Het resultaat is een steeds groter wordend geheel van zeer technische en gedetailleerde regels.¹²⁹ De belastingplichtige die enige zekerheid zoekt in het woud van regels, moet dan wel puzzelen, cijferen, rekenen, en dus plannen. Belastingwetten creëren op die manier een focus op regels en op het financiële eigenbelang. De belastingplichtige richt zich, net als de wetgever, primair op de technische details van regels, en niet of nauwelijks op de achterliggende beginselen van het belastingrecht (de interne moraal).

De groei van fiscale regels krijgt zo een eigen dynamiek. De verder toenemende complexiteit gaat ten koste van de transparantie en toegankelijkheid van de wetgeving. De kans op inconsistenties en fouten neemt toe. De gedetailleerde regels kunnen bovendien zelf weer een bron van onbedoeld of ongewenst gedrag zijn.¹³⁰ Als reactie daarop worden de fiscale regels vaak wederom aangepast, om zo de nieuw geëtalende vormen van ongewenst gedrag te bestrijden.

6.3.2. Regel-focus ten koste van ethische overwegingen

De regel-focus leidt ertoe dat mensen belasting betalen minder gaan zien als een vanzelfsprekende burgerplicht, dus een betaling zonder dat er een directe tegenprestatie, een direct voordeel tegenover staat. Belastingplichtigen gaan door deze voortdurende prikkels om toch vooral te handelen vanuit het (financiële) eigenbelang het calculeren internaliseren. Zo wordt de bijna natuurlijke neiging te zoeken naar de fiscaal voordeligste weg versterkt. Gevaar is dat het nastreven van het financiële

¹²⁶ J. Freedman, "Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle", (2004) 4 *British Tax Review*, p. 343.

¹²⁷ Vgl. J. Freedman, 'Is tax avoidance "fair"?' in: C. Wales (ed.), *Fair Tax: Towards a Modern Tax System*, London: The Smith Institute, 2008, p. 87: 'The lawmaker offers tax breaks as incentives to behave in certain ways, and these special provisions and incentives create a culture in which tax planning is encouraged and actions are tax driven.'

¹²⁸ Denk aan het onverwachte enorme succes destijds van de spaarloon- en premiespaarregeling voor werknemers en de daaropvolgende aanpassing respectievelijk afschaffing.

¹²⁹ Open normen lijken hier een uitzondering, maar zij worden in de jurisprudentie en via beleidsregels vaak geconcretiseerd tot regels.

¹³⁰ S. Briault, 'How tax complexity can be good for you', *International Tax Review*, Vol. 16, September 2005, issue 8, p. 25-27.

eigenbelang het hoogste goed wordt. Belastingplichtigen zullen dan niet enkel calculeren waar de wetgever dat wenselijk acht.¹³¹ Zij zullen dat ook doen bij hen onwelgevallige regels die zij zullen proberen te ontwijken en te manipuleren, waardoor de effectiviteit van deze regels vermindert.

Lastige kwesties worden benaderd en opgelost vanuit de regel, ook in gevallen waar een principiële benadering meer voor de hand ligt.¹³² Belastingplichtigen kunnen het gevoel krijgen overgeleverd te zijn aan de belangen en stimuli van de wetgever, waarbij intrinsieke motivaties om belasting te betalen – zoals ethische overwegingen – naar de achtergrond verdwijnen.¹³³ Hun ethische motivatie wordt bovendien ondermijnd. Regels belichamen dan voor de calculerende burger geen rechtsnorm die respect verdient. ‘Zij bieden een manipuleerbaar speelveld om het privé-belang te optimaliseren.’¹³⁴ Belastingen, verplichtingen ten opzichte van anderen in de samenleving, dreigen dan volstrekt ondergeschikt te worden gemaakt aan het enge privé-belang. Belastingen zijn dan geen moreel fenomeen meer, maar louter geld.

De (onderliggende) assumptie hierbij is dat mensen economisch-rationeel handelen, waarbij ze zich laten leiden door hun eigenbelang. Op deze gedragsassumptie valt nog wel wat af te dingen. De mens is nu eenmaal geen (volmaakte) *homo economicus*, zelfs niet als het aankomt op fiscale kwesties.¹³⁵ Zeker, financieel eigenbelang is een (belangrijke) factor bij fiscale beslissingen, maar het is alleen niet de enige en zeker niet altijd de doorslaggevende factor. Wanneer de wetgever gebruik maakt van de factor eigenbelang om gedrag te sturen, kan dat als gezegd echter leiden wel tot een calculerende attitude.

Deze calculerende attitude kan de bereidheid van veel burgers via belastingen bij te dragen onder druk zetten. Nu kan men over die bereidheid heel cynisch zijn, maar dat is ten onrechte, zo blijkt uit empirisch sociaalwetenschappelijk onderzoek. Dat getuigt waarschijnlijk van enige beroepsdeformatie. Uit onderzoek van Stevens blijkt namelijk dat politici (leden van de Tweede Kamer) en fiscalisten de houding van burgers tegenover belastingen veel negatiever inschatten dan burgers zelf rapporteren.¹³⁶ Laten we daarom nu onze blik richten op die burgers – en meer specifiek hun bereidheid via belastingen bij te dragen.

Alvorens dat doen ga ik echter eerst in op het handelen van de fiscale administratie, die als het ware de ‘*in between*’ tussen wetgever en belastingplichtige vormt.

7. De overheid: rechtshandhaving

7.1. Binding aan het recht

De overheid dient zich overigens bij de bestrijding van belastingontwijking en belastingontduiking vanzelfsprekend te houden aan het recht, dat wil zeggen aan wet en rechtsbeginselen. Hier ontbreekt mij de ruimte om in te gaan op aspecten van institutionele en professionele moraal verbonden aan het handelen van de belastingadministratie respectievelijk haar medewerkers, maar wet en rechtsbeginselen stellen hier zelf al strenge grenzen. Het legaliteitsbeginsel begrenst hier de mogelijkheden van de belastingadministratie – daarachter ligt het primaat van

¹³¹ S. Strik, ‘Enkele opmerkingen over fiscale ethiek’, in Gribnau 1999, p. 119 benoemt als oorzaken van calculerend handelen, naast het instrumentalisme ‘de vervreemde relatie tussen burgers en overheid, de desintegratie van de maatschappij en de daarmee samenhangende vermindering van gevoelens/overwegingen van solidariteit.’

¹³² R. E. Berenbeim & J.M. Kaplan, ‘The Convergence of Principle- and Rule-Based Ethics Programs: An Emerging Trend,’ The Conference Board, Executive Actions Series, No. 231, March 2007, p. 2.

¹³³ B.S. Frey & R. Jegen, ‘Motivation Crowding Theory’, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 15, (2001) No. 5, p. 594-595 en B. Torgler, *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham: Edward Elgar, 2007, p. 70.

¹³⁴ Strik 1999, p. 118.

¹³⁵ Voor een overzicht van economisch-psychologisch onderzoek naar tax compliance, zie Kirchler 2007. Vgl. Torgler 2007.

¹³⁶ Stevens 1997, p. 28.

de wetgever op basis van zijn democratische legitimatie. Daarenboven dient de inspecteur sowieso objectief, dat wil zeggen zorgvuldige en onpartijdig ('magistraal') te handelen. De belastingadministratie heeft minder vrijheid dan de burger die immers niet het algemeen belang hoeft te (maar wel mag) behartigen en zijn eigen belang mag laten prevaleren.

Uitgangspunt is uiteraard altijd de wet. Het legaliteitsbeginsel vormt immers de grondslag en de begrenzing van de bevoegdheid van de belastingadministratie. De wet wordt tot zijn uiterste beproefd in geval van *fraus legis*. Het stellen van *fraus legis* (ook wel: misbruik van recht) is een *ultimum remedium* – het gaat bij uitstek om de grens tussen recht en ethiek. Dit bijzondere rechtsmiddel kan dus niet dienen om elke vorm van ongewenst gebruik of misbruik van de belastingwet te bestrijden. Het kan pas gebruikt worden als de andere methoden van rechtsvinding uitgeput zijn. Er zijn niet voor niets strenge voorwaarden verbonden aan de toepasselijkheid van dit leerstuk. In Nederland is dan vereist dat het bereiken van een aanzienlijke belastingbesparing (verijdeling) de enige, althans volstrekt overwegende, beweegreden is geweest voor het aangaan van de litigieuze rechtshandeling (het subjectieve vereiste). Daarnaast is vereist dat de gekozen wijze van belastingverijdeling strijdig is met doel en strekking van de wet; dat wil zeggen doel en strekking van de wet zouden worden miskend als de handeling zou worden gevolgd (het objectieve vereiste).¹³⁷ De Belgische *fraus legis* bepaling in artikel 344, §1 WIB 92 lijkt overigens goed vergelijkbaar met de Nederlandse regeling.¹³⁸ Het Nederlandse *fraus legis* leerstuk is overigens in de jurisprudentie ontwikkeld als buitenwettelijk recht en is niet gecodificeerd.¹³⁹

Beginselen van behoorlijk bestuur stellen nadere grenzen aan de uitoefening van wettelijke bevoegdheden van de belastingadministratie. Dat geldt ook bij de bestrijding van belastingontwijking en belastingontduiking. De uitvoerende macht mag niet zonder expliciete volmacht van de wetgever op eigen houtje als een soort plaatsvervangend wetgever regels gaan stellen om ongewenst gedrag te bestrijden. Hetzelfde geldt voor het zonder wettelijke basis beleid en standpunten innemen waarvan men weet dat ze waarschijnlijk voor de rechter niet zullen stand houden. De belastingadministratie rekent er dan op dat de belastingplichtige vanwege de hoge proceskosten en de langdurige procedure zal afzien van een beroep op de rechter. Het opzoeken van de grenzen der wet of zonder serieuze argumenten procederen komt dan in feite neer op het misbruik maken van bevoegdheden en het op kosten jagen van de belastingplichtige, indien deze toch gaat procederen.¹⁴⁰ Dat is in strijd met het legaliteitsbeginsel.

Het doel, het bestrijden van belastingontwijking en belastingontduiking, heiligt de middelen niet. Ook een opportunistische interpretatie, want inconsistent met elders ingenomen standpunten, van wettelijke begrippen is uit den boze. Als de inspecteur geen wettelijke mogelijkheden ziet om ongewenste maar legale fiscale structuren te bestrijden houdt het op. Dat kan zeer frustrerend zijn, maar dat maakt de zaak niet

¹³⁷ Met het respect voor het *ultimum remedium* karakter zou de Hoge Raad wellicht toch wat vaker het beroep van de Belastingdienst op *fraus legis* bij bepaalde vormen van agressieve tax planning kunnen honoreren. Daarmee zou hij wat meer in lijn komen met de vigerende maatschappelijke opvattingen over agressieve tax planning.

¹³⁸ M. Bougeois & M. Nollet, 'La réécriture de la mesure 'générale anti-abus' applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession', *Journal des Tribunaux*, no. 6483, 2012/23, p. 493-504.

¹³⁹ Zij het dat de *fraus legis* doctrine is ontwikkeld in samenhang met wettelijke bepalingen, namelijk die terzake van de 'bevordering van de richtige heffing' - artt. 31 e.v. van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Vgl. C. Bruijsten & P. Bielen, 'Fraus legis in Nederland en de nieuwe antimisbruikbepaling in België', *MBB* 2013/3, p. 117-126.

¹⁴⁰ Vgl. J.E.A.M. van Dijck, 'Hoe maak ik vijanden voor het leven', in: Ch.J. Langereis e.a., *Fantasie en durf*, Deventer: FED, 1991 die een aantal voorbeelden geeft waarbij hij overigens opmerkt dat dit het handelen van een beperkt aantal ambtenaren betreft. Zie 'Mijn onbegrijpelijke overheid: Verslag van de Nationale ombudsman over 2012', *Kamerstukken II* 2012/13, 33 539, nr. 2.

anders. Het is uit den boze dat hij dan de belastingplichtige of zijn adviseur tracht af te schrikken, bijvoorbeeld door het gebruik van of de dreiging met (strafrechtelijke) sancties terwijl de belastingplichtige legaal handelt. Hij maakt zich dan schuldig aan détournement de pouvoir (misbruik van bevoegdheid). Dat is handelen in strijd met het recht, nog afgezien van het feit dat het moreel niet acceptabel is. Dit leidt tot erosie van legitimiteit.

7.2. Prudent handelen bevordert legitimiteit

De belastingadministratie dient zich te houden aan het recht en bij de uitoefening van haar – vaak zeer ruime - bevoegdheden magistraal te handelen. Maar burgers stellen tegenwoordig hogere eisen aan het handelen van de belastingadministratie. Zo laat een OESO-rapport zien dat belastingplichtigen tegenwoordig verwachten van de belastingadministratie dat haar handelen getuigt van ‘commercial awareness, impartial approach, proportionality, disclosure and transparency, responsiveness.’¹⁴¹ Zij dient ook te zorgen voor een goede dienstverlening. Burgers verlangen daarbij een goed werkende bureaucratie, deskundigheid, inlevingsvermogen, maatwerk, persoonlijk contact en een vlotte communicatie.¹⁴² Empirisch sociaalwetenschappelijk onderzoek bevestigt het belang van dergelijke factoren voor de legitimiteit van de belastingadministratie en voor de compliance van de belastingplichtigen.

De economisch psycholoog Kirchler e.a. hebben op basis van langdurig onderzoek het ‘*slippery slope*’ model ontworpen voor de naleving door belastingplichtigen (‘*tax compliance*’).¹⁴³ Dit model is gebaseerd op de idee dat het ‘fiscaal klimaat’ kan variëren op een continuüm tussen een antagonistisch klimaat en een synergistisch klimaat. In een antagonistisch klimaat zien belastingplichtigen en belastingdienst elkaar als tegenstanders die elkaar bestrijden (een ‘*cops and robbers approach*’ van beide kanten). In een synergistisch klimaat werken ze samen, waarbij de belastingdienst wordt gepercipieerd als een dienstverlener aan de gemeenschap, en deel uitmakend van de gemeenschap.

Twee factoren bepalen dan welk soort fiscaal klimaat er heerst en beïnvloeden daarmee de naleving door belastingplichtigen. Enerzijds is dat de macht van de belastingdienst en anderzijds het vertrouwen in de belastingdienst. Zo kan een toename in vertrouwen leiden tot een grotere legitimiteit en grotere aanvaarding van de macht, en bereidheid tot naleving (compliance).¹⁴⁴ Dat resulteert in een grotere macht van de belastingdienst omdat burgers zijn werk steunen. Een laag niveau van vertrouwen betekent daarentegen dat de belastingdienst een groter beroep moet doen op zijn ‘*coercive power*’, dat wil zeggen, afdwingen van naleving tegen de wil van belastingplichtigen in. Meer macht(suitoefening) door de belastingdienst, bijvoorbeeld door agressieve controles, onterecht gebruik van *fraus legis* of misbruik van bevoegdheden kan in dit model echter gezien worden als een uiting van een ‘*cops and robbers approach*’ en wantrouwen jegens belastingplichtigen. Dat zou het vertrouwen van belastingplichtigen verminderen. Dat gaat ten koste van de compliance.

¹⁴¹ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, <<http://www.oecd.org/>>, 2008; geraadpleegd 3 januari 2012.

¹⁴² Zie Mijn onbegrijpelijke overheid 2012/13, p. 11.

¹⁴³ Kirchler 2007, p. 202 e.v.; E. Kirchler, E. Hoelzl & I. Wahl, ‘Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework’, *Journal of Economic Psychology* 29 (2008), p. 210-225.

¹⁴⁴ De belastingdienst dient ‘compliance’ belastingplichtigen dan te behandelen volgens de norm van fair play, hen met begrip en vertrouwen en open tegemoet treden. Een indirect effect zal zijn dat bij hen in zekere mate het denken in termen van fair share wordt bevorderd. Immers in een werkrelatie waarin men het spel eerlijk wil spelen vanwege het wederzijds vertrouwen, zal men ook gaan nadenken over wat men moreel gesproken dient bij te dragen, het indirecte object van het wederzijdse fair play-gedrag.

Maar als de belastingdienst duidelijk maakt dat hij er in slaagt belastingfraude op te sporen en dus betrouwbaar is, zal het vertrouwen van goedwillende belastingplichtigen juist stijgen.¹⁴⁵ De belastingdienst dient de belastingplichtigen bij wie de bereidheid tot naleving serieus te wensen overlaat dan ook zichtbaar voldoende achter de broek te zitten. Zichtbare controle geeft de burger het vertrouwen dat de overheid de rechtshandhaving serieus neemt zodat ook andere burgers hun verplichtingen nakomen. ‘Compliantie’ belastingplichtigen stellen het op prijs dat *free riders* en fraudeurs aangepakt worden en zij voelen zich daarnaast gesterkt als bij controle de eigen aangifte en administratie in orde blijken te zijn.¹⁴⁶ Het vertrouwen van belastingplichtigen die bereid zijn te voldoen aan hun fiscale verplichtingen zal moeten worden onderhouden. Denk ook aan de al genoemde goede dienstverlening en andere voor legitimiteit belangrijke factoren. Deze welwillende belastingplichtigen dienen met respect te worden behandeld waarbij de belastingadministratie op kleine fouten gematigd dient te reageren. Free riders dienen daarentegen als gezegd stevig te worden aangepakt.¹⁴⁷

7.3. Internationale samenwerking noodzakelijk

Effectieve handhaving draagt er zo aan bij dat mensen zich verplicht voelen belasting te betalen. Die effectieve handhaving noopt uiteraard ook tot internationale samenwerking tussen staten om belastingontduiking tegen te gaan. Een goed voorbeeld hiervan is de intensievere samenwerking tussen belastingadministraties op het gebied van internationale gegevensuitwisseling ten behoeve van belastingheffing. Maar deze samenwerking kan zich ook voordoen in de sfeer van het toezicht. Het mes kan daarbij overigens aan twee kanten snijden. *Joint audits* zijn bijvoorbeeld efficiënt voor de belastingadministraties maar kunnen daarnaast ook leiden tot lagere compliance kosten voor multinationale ondernemingen (vanwege het slechts eenmaal informatie verstrekken en het ontdebelen van toezicht, dus minder dubbele audits).¹⁴⁸

Het vertrouwen van belastingplichtigen in het belastingsysteem wordt bevorderd als *free riders* en fraudeurs worden aangepakt – ook via internationale samenwerking. Omgekeerd betekent dit dat bewust door de wetgever gecreëerde fiscale privileges tot verlies van vertrouwen en legitimiteit leiden. Datzelfde geldt voor multinationals en (zeer) vermogende personen die erin slagen hun *fair share* te ontlopen. Dit kan dus zowel het gevolg zijn van het handelen van de wetgever (fiscale privileges) als van de belastingadministratie (gebrek aan effectieve handhaving).

8. Belastingplichtigen

8.1 Belastingplichtigen zijn pro sociaal

Burgers zijn tegenwoordig assertief, zelfbewust en vaak goed opgeleid. Zij zijn mondig en gezag is voor hen niet (meer) vanzelfsprekend. De overheid moet dat gezag steeds weer opnieuw verdienen. Mede door de individualisering verwachten de burgers dat de overheid rekening houdt met hun behoeften, wensen en belangen. Maar betekent dit dat burgers ook egoïstischer zijn geworden en minder om het algemeen belang geven? Dat is maar zeer de vraag.

¹⁴⁵ Kirchner e.a. 2008, p. 213.

¹⁴⁶ J.L.M.Gribnau, ‘Belastingmoraal en compliance: Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst’, *WFR* 2008/6790, p. 1334-1335 en Gribnau 2011, p. 163.

¹⁴⁷ L.P. Feld and B.S. Frey, ‘Trust breeds trust: How taxpayers are treated’, *Economics of Governance*, Vol. 3, Nr 2 (2002), p. 87-99.

¹⁴⁸ E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, *Samen Effectief, Impuls aan Europees Fiscaal Toezicht*, oratie, Breukelen: Nyenrode, 2011.

Uit empirisch onderzoek blijkt dat de meeste burgers bereid zijn samen te werken en fiscaal bij te dragen. Ze zijn prosociaal – zoals men dat in de sociale wetenschap noemt. Ze hebben oog voor het algemeen belang, het grotere belang dan hun eigenbelang.¹⁴⁹ Ook als het om belasting betalen gaat. De meeste belastingplichtigen zijn prosociaal in hun houding jegens belastingen. Een aanzienlijk deel van de burgers is bereid belasting te betalen.¹⁵⁰ Veel burgers hebben daarbij een positieve grondhouding. Zo onderschrijft in de jaarlijkse enquête van de Nederlandse belastingdienst, de Fiscale Monitor, 39% van hen de stelling ‘Belasting betalen betekent iets bijdragen.’ (Tweede Kamerleden en fiscalisten dachten dat 14,7 resp. 14,4 % van de burgers deze houding zou hebben.¹⁵¹) Daarnaast wordt de stelling ‘Ik sta iets af’, die ook nog iets van een bereidheid tot belasting betalen verwoordt, door 41% van de geënquêteerden onderschreven.¹⁵² (Tweede Kamerleden en fiscalisten dachten dat 44,7 resp. 36 % van de burgers deze houding zou hebben.¹⁵³) Dat past bij het beeld dat burgers veel prosociaal zijn dan lange tijd gedacht.¹⁵⁴ Uiteraard kunnen landen en culturen verschillen. Maar ook in een land als de Verenigde Staten waar men het wellicht niet direct zou verwachten, zijn mensen prosociaal dan wel gedacht. De sociaal-psycholoog Tyler wijst erop dat zelfs bij een lage pakkans de meeste belastingplichtigen daarom een juiste aangifte doen – ondanks dat het op zich voordeliger zou zijn om dat niet te doen.¹⁵⁵

Een belangrijke gevolgtrekking van deze constatering is mijns inziens dat deze prosociale houding van burgers uitgangspunt zou moeten zijn van het beleid en het handelen van belastingwetgever en belastingdienst.¹⁵⁶ Indien dit niet het geval is, sluit wetgeving en de uitvoering daarvan niet aan bij de houding van de burgers tegenover belastingen; hetgeen tot vervreemding leidt. Dat neemt natuurlijk niet weg dat er nog veel belastingplichtigen zijn die hun belastingdruk willen minimaliseren door belastingontwijking of zelfs -ontduiking. Belastingwetgever en belastingdienst moeten daarom differentiëren in hun handelen naar het fiscale gedrag van belastingplichtigen.

8.1. Calculerende burgers: de belastingwet als instrument

Belastingplichtigen zijn er in soorten en maten. Ongetwijfeld zijn er velen die redelijk netjes hun fiscale verplichtingen nakomen. ‘Meestal wordt de belastingheffing ervaren als een normale burgerplicht.’¹⁵⁷ Sommigen vinden zelfs dat ze te weinig hoeven te betalen. Rond 1900 pleitte Ernest Solvay, een Belgische miljonair, voor hogere successierechten opdat de staat beter kon waarborgen dat ‘zijn burgers het

¹⁴⁹ Vgl. Bowles & Gintis 2012, p. 19: ‘Cooperation is common in large part because people are motivated by social preferences: they care about the well-being of others and value fairness and other forms of decent behavior.’

¹⁵⁰ Zij verwachten van elkaar dat zij hun fiscale verplichtingen nakomen en dat naleving (*compliance*) zonodig wordt afgedwongen. De meeste mensen willen in deze zin rechtvaardig zijn.

¹⁵¹ Waarbij zij voor zichzelf een veel positievere houding invulden 79,4% resp. 58,6 %.

¹⁵² Zie *Fiscale Monitor 2011*, <www.Belastingdienst.nl>, p. 77. De derde stelling is ‘Er wordt mij iets afgenomen.’ Deze uitkomsten zijn al jarenlang vrij constant. Dus ook in 1997 – het jaar van de (beperkte) enquête van Stevens – zal de uitkomst er ongeveer zo uitgezien hebben.

¹⁵³ Waarbij zij voor zichzelf een positievere houding invulden 44,1 % resp. 35,1 %.

¹⁵⁴ Van den Bos 2011, p. 42.

¹⁵⁵ T.R. Tyler, *Why People Obey the Law* [1990], Princeton/Oxford: Princeton University Press, 2006, p. 22.

¹⁵⁶ Vgl. het pleidooi voor meer wettelijke open normen van de commissie-Stevens; zie *Regels op maat*. Eindrapport commissie-Stevens. Slotaanbevelingen aan het kabinet voor de aanpak van regeldruk, Den Haag 2007. Zie ook L.G.M. Stevens, ‘Durf te vertrouwen op open normen’, *WFR* 2007/6737. Vgl. J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, ‘Terugkoppeling in het belastingrecht: analyse en conclusies’, in J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Amersfoort: Sdu 2008, p. 191-196.

¹⁵⁷ Stevens 1997, p. 38.

beste van zichzelf konden geven'¹⁵⁸ Er zijn zelfs belastingplichtigen die menen dat voor hen de wet onrechtvaardig voordelig uitpakt, zoals de stichting Beleggers vóór Belasting.¹⁵⁹ Denk ook aan het initiatief van Warren Buffet met zijn 'Buffet rule.' Deze regel is gebaseerd op een basale vorm van solidariteit: '*Buffet's assertion that he should pay the same tax rate as his secretary.*'¹⁶⁰

De houding van veel burgers jegens de fiscaliteit is echter in de loop der jaren meer instrumenteel geworden. De burger is meer assertief en calculerend geworden. Sommige groepen burgers zien belastingbesparing als een sport waarbij bepaalde delen van de advieswereld en financiële instellingen hun (confectie)producten proberen te slijten (de Wet IB 2001 heeft hieraan grotendeels een einde gemaakt). Het lezen van de kreet 'belastingvoordeel' werkt als een Pavlov-effect waarbij veel burgers geneigd zijn het verstand uit te schakelen. De vrijheid de fiscaal voordeligste weg te kiezen lijkt dan te verworden tot mechanisch handelen. De morele kant van fiscale keuzes wordt zo verdrongen.

Boven zagen we dat de toegenomen complexiteit, veranderlijkheid en verminderde kwaliteit van de fiscale wetgeving leiden tot een afnemend respect voor de wet bij de belastingplichtige. Gebrek aan transparantie belemmert de belastingplichtigen bij de afstemming van hun gedrag op het recht, het doet afbreuk aan de rechtszekerheid.¹⁶¹

De onzekerheid bij de burgers omtrent hun fiscale rechten en plichten stijgt. Daar komt de verminderde algemeenheid bij, doordat de wet als grabbelton allerlei uitzonderingen bevat die inbreuk maken op de gelijkheid. Het morele gezag van de wet en daarmee de legitimiteit van belastingheffing neemt af. Als de calculerende wetgever de wet vooral als een gedragsprikkel gebruikt om de burger tot calculerend handelen ten eigen bate te verleiden en te weinig aandacht toont voor de in de wet belichaamde waarden en normen, kan dan van de burger een meer principiële houding worden verwacht? De bij veel belastingplichtigen aanwezige prosociale houding dreigt zo te verzwakken.

Regels belichamen als gezegd voor de calculerende burger niet zozeer een rechtsnorm als wel een manipuleerbaar speelveld om het eigenbelang te optimaliseren. Belastingen, verplichtingen ten opzichte van anderen in de samenleving, zijn ondergeschikt aan dit privé-belang. Belangrijke oorzaken van het calculerend gedrag van belastingplichtigen zijn de vervreemde relatie tussen burgers en overheid, de versplintering van moraal en maatschappij en de abstracte solidariteit van rechtsregels die voor velen te anoniem is om echt gevoeld te worden.¹⁶²

Dat neemt niet weg dat de calculerende burger (of onderneming) die de belastingwet enkel ziet als een manipuleerbaar speelveld van regels zonder enige morele lading, hetzelfde doet als de instrumentalistische wetgever. Hij toont geen respect voor de onder de regels liggende rechtsbeginselen die de juridische vertaling van maatschappelijke waarden en normen zijn. Als gezegd is een regelsysteem op zich waardevol omdat het rechten en verplichtingen van de leden vastlegt, maar het doet dit nooit uitputtend. Dat kan alleen al niet omdat een perfect systeem van wettelijke regels niet bestaat. Maar vooral omdat samenwerking die volledig gereduceerd wordt tot regels een armoedige en berekenende vorm van samenwerking zal zijn. Zodra er geen toepasselijke (rechts)regel meer is, zou immers – buiten deze strikt legalistisch geïnterpreteerde regel – alles zijn toegelaten en geen rekening meer hoeven te worden gehouden met belangen van andere burgers. Weinig mensen zullen in een dergelijke maatschappij willen leven. Hier dreigt het gevaar van morele schizofrenie: in het

¹⁵⁸ S. de Schaepdrijver, *De Grootte oorlog*, Amsterdam: Prometheus, 1997, p. 37.

¹⁵⁹ Zie de brief van de stichting Beleggers vóór Belasting d.d. 22 februari 2006 aan de Vaste Kamercommissie voor Financiën over de onrechtvaardige vermogensrendementsheffing.

¹⁶⁰ Zie <<http://buffetrule.net/>>; geraadpleegd 12 februari 2012.

¹⁶¹ De geautomatiseerde aangifte daarentegen is eenvoudiger geworden. Belastingplichtigen moeten echter steeds vaker ingewikkelde en uitgebreide formulieren invullen.

¹⁶² Vgl. Strik 1999, p. 119 e.v. Hij relateert de invloed van het instrumentalisme op het calculerend gedrag van de burger.

dagelijks leven zijn regels praktische richtlijnen voor gedrag en geen doel in zich; in het belastingrecht daarentegen zouden regels worden verabsoluteerd.

Nu mag de burger wel degelijk zijn eigen belang zwaar laat wegen. De wetgever moet onpartijdig zijn en niet zonder zeer goede redenen bepaalde burgers bevoordelen. Dat geldt niet voor de burger. Burgers zijn vrij om te zoeken naar de fiscaal voordeligste weg, zoals in rechtspraak van diverse landen is bevestigd.¹⁶³ De burger hoeft dus geen altruïst te zijn.¹⁶⁴ Maar degene die enkel het eigen belang dient door helemaal niet of uiterst minimaal fiscaal bij te dragen, via belastingontwijking en/of belastingontduiking, is een *free rider*.

8.2. Ondernemingen: fiscaliteit is meer dan een kostenpost!

8.2.1. Intensivering tax planning: regel focus

Een bijzondere groep belastingplichtigen zijn de ondernemingen. In de inleiding bleek al dat het fiscaal gedrag van een aantal multinationals op dit moment ter discussie staat. Als gezegd gaat het veelal om legale structuren om belasting te vermijden of te minimaliseren. Er is sprake van belastingontwijking en niet van belastingontduiking, maar dat neemt de morele verontwaardiging niet weg. Deze verontwaardiging maakt de betrokken multinationals duidelijk dat belasting betalen niet enkel een kwestie van geld is, maar ook een moreel aspect heeft.

In een tijd van mondialisering, *share holders value* en enorme internationale concurrentie is het niet zo vreemd dat voor ondernemingen de verleiding groot is belastingen slechts als kostenpost te zien – of de fiscaliteit zelfs als *profit center* te beschouwen.¹⁶⁵ In internationaal verband speelt dat wellicht nog sterker: wat kan het een Amerikaanse CEO schelen als zijn bedrijf in Nederland nauwelijks of geen belasting betaalt. Creatieve tax planning is een vorm van ‘*financial engineering*.’ Volgens Braithwaite is dit slechts ‘*a newer modality of a more longstanding tradition of contrived complexity. Multinational corporations have long exploited their capacities to contrive complexity in their books, organizational complexity and jurisdictional complexity in order to escape liability (...)*’.¹⁶⁶

Toch leken multinationals na de in de inleiding genoemde affaires rond de eeuwwisseling minder behoefte te hebben aan fiscaal trapezewerk; ze leken meer ‘straight’ te gaan denken. Streven naar openheid en transparantie en denken in termen van fiscale zekerheid leken terrein te winnen.¹⁶⁷ Niet iedereen was daarvan overtuigd – denk aan de kritiek van non-gouvernementele organisaties als Tax Justice Network (Tax Justice NI), Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen (SOMO) en Stichting Oikos – zij nemen hierbij vaak het perspectief in van ontwikkelingslanden.¹⁶⁸

¹⁶³ Bijvoorbeeld HR 7 maart 1982, *BNB* 1982/142 en HR 19 december 1990, *BNB* 1991/121.

¹⁶⁴ Vgl. J. Rawls, *Political Liberalism* [1993], New York: Columbia University Press, 1996, p. 16: Burgers dienen de ‘fair terms of cooperation’, gebaseerd op wederkerigheid, te respecteren. Dit vereist geen ‘impartiality, which is altruistic (being moved by the common good), dit is namelijk een verdergaande, meer idealistische norm, waar een individuele belastingplichtige natuurlijk wel voor mag kiezen.

¹⁶⁵ Crisissituaties kunnen ook voorbeelden van het tegendeel laten zien. Vgl. over de situatie na de Eerste Wereldoorlog N.J. Polak, ‘De algemeene beginselen voor de heffing van belastingen’, in *De algemeene beginselen voor de heffing van belastingen*, Geschriften VBW no. 8, Purmerend: J. Muusses, 1929 ‘Bovenal werkte hier nog het saamhorigheidsgevoel, dat de sterk verzwaarde lasten gewillig deed dragen [waarbij] vooraanstaande personen en lichamen in het bedrijfsleven aandrongen op heffing van oorlogswinstbelasting, waarin zij zelf zeer groote sommen zouden hebben bij te dragen.’ Huidige pleidooien - ter bestrijding van de internationale financiële en monetaire crisis - voor een superrijkenbelasting, zoals in de VS (denk aan Warren Buffet) zouden hierbij passen.

¹⁶⁶ J. Braithwaite. ‘Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty’, *Australian Journal of Legal Philosophy* 27 (2002), p. 58.

¹⁶⁷ OECD 2013.

¹⁶⁸ Zie ook M. Kohonen & F. Mestrum (eds.), *Tax Justice: Putting Global Inequality on the Agenda*, London: Pluto Press, 2009.

De recente affaires laten duidelijk zien dat schijn inderdaad bedriegt. Dit is ook de teneur van het recente rapport van de OESO: de tax planning van multinationals is het afgelopen decennium ‘agressiever’ geworden. Enigszins paradoxaal daarbij is dat er intensief wordt gestructureerd op (verdrags)regels die juist zijn ingevoerd om te voorkomen dat multinationals dubbele belasting betalen.

8.2.2. Legalistische regel focus overheerst

De agressieve tax planning van multinationals exploiteert ten eigen bate het stelsel van fiscale regels. De focus ligt op de letter van de wet, zonder respect voor de dragende beginselen achter de wet (en verdragen). *High tech* fiscale structuren worden geconstrueerd. Succesvolle structuren kunnen dan in een databank worden verzameld waaruit afhankelijk van de klant (en relevante jurisdicties) een greep wordt gedaan. Het belastingrecht wordt gezien als een louter technisch instrument, zonder een eigen moreel karakter – een stuk gereedschap dat naar beleven ten eigen nutte kan worden gebruikt.

Maar dit getuigt van een nogal minimalistische invalshoek en gebrek aan maatschappelijke verantwoordelijkheid. Een legalistische focus die zich beperkt tot ‘regel is regel’-denken en meer specifiek de letter van de wet, met miskenning van onderliggende (rechts)beginselen, past hier niet bij. Van een dergelijke focus is mijns inziens sprake wanneer de vennootschapsrechtelijke verplichtingen jegens de aandeelhouders zodanig strikt worden geïnterpreteerd dat fiscaal gezien minimalisatie de enig mogelijke optie is. Jegens de aandeelhouders zou de onderneming dan verplicht zijn tot ‘agressive tax planning.’¹⁶⁹ Het zal duidelijk zijn dat hier niet alleen een legalistische visie op het recht speelt, maar dat ook het belang van andere *stakeholders* dan de *shareholders* geridiculiseerd wordt.¹⁷⁰ De wetgever kan hier overigens een koersverandering inzetten door wetgeving te introduceren die expliciet niet een dergelijk eendimensionaal uitgangspunt kent.¹⁷¹ Een pleidooi om een legalistische – letter van de wet – focus te laten varen vinden we terug in de OECD Guidelines for Multinationals. In artikel XI van deze aanbevelingen voor verantwoord ondernemingsgedrag van 44 overheden lezen we: ‘*enterprises should comply with both the letter and spirit of the tax laws and regulations of the countries in which they operate.*’¹⁷² Avi-Yonah gaat nog een stap verder dan deze ‘doel en strekking van de wet’-benadering. Hij betoogt dat ondernemingen zich niet moeten inlaten met fiscaal-

¹⁶⁹ Vgl. W. Schön (ed.), ‘Tax and Corporate Governance: A Legal Approach’, in Schön (red.) 2008, p. 31-61. Vgl. over het ‘best interest of corporation’ principle bijv. J. Bakan, *The Corporation: The Pathological Pursuit of Power*, London: Constable, 2005, p. 23.

¹⁷⁰ Dit shareholder-absolutisme wordt sterk gerelativeerd door de vooraanstaande Harvard-econoom B.M. Friedman, ‘Two Roads to Our Financial Catastrophe’, *New York Review of Books*, April 29, 2010, p. 27: ‘The traditional notion of corporate governance exercised by a board of directors, acting in the interests of the stockholders, has long been a fiction for many firms. (...) The current crisis has helped demonstrate the extent to which this particular fiction has ceased to be useful. With an ever greater fraction of many corporations’ stock held by owners who are either small in scale or passive in their approach, shareowners have become in management’s eyes merely another source of funding: like the firm’s bondholders, but perhaps more of a nuisance.’ Zie ook het empirische onderzoek van M. Desai & D. Dharmapala, ‘Tax and Corporate Governance: An Economic Approach’ in Schön (red.) 2008, p. 13 e.v. Zij tonen aan dat fiscale structuren die als kostenreductie worden gepresenteerd in het belang van de aandeelhouders feitelijk de belangen van het management dienen.. J.P. Owens, ‘Good Corporate Governance: The Tax Dimension’, in Schön (red.) 2008, p. 11-12 benadrukt het belang van fiscale regels om dit ‘agency problem’ (management streeft zijn eigen belangen na ten koste van de aandeelhoudersbelangen) te verkleinen.

¹⁷¹ Zie over de herziening van het Engelse vennootschapsrecht in 2006 op basis van het beleid van ‘enlightened shareholder value’: B. Horrigan, *Corporate Social Responsibility in the 21st Century: Debates, Models and Practices Across Government, Law and Business*, Edward Elgar: 2010, p. 229 e.v.

¹⁷²

<<http://www.oecd.org/daf/internationalinvestment/guidelinesformultinationalenterprises/oecdguidelinesformultinationalenterprises.htm>>; geraadpleegd 12 februari 2012.

strategisch gedrag vanwege de maatschappelijke verantwoordelijkheden die zij hebben. De staat ontvangt anders immers te weinig middelen om het algemeen belang te kunnen dienen.¹⁷³

Nu multinationals met behulp van legale fiscale constructies in staat zijn goeddeels naar eigen inzicht te bepalen hoeveel belasting zij betalen, dreigt de door de wetgever beoogde verdeling van de belastingdruk illusoir te worden. Die verdeling is echter wel het resultaat van een democratisch wetgevingsproces waar ieders fiscale *fair share* is bepaald. Ieder dient immers naar vermogen financieel bij te dragen aan de maatschappelijke samenwerking. Fiscaaltechnische hoogstandjes die de letter van de wet en verdragen exploiteren miskennen het achterliggende ethische ideaal van naar vermogen bijdragen. Superieure fiscaal-technische expertise ontslaat belastingplichtigen niet van de morele verantwoordelijkheid bij te dragen aan de maatschappelijke samenwerking waar zij immers zelf volop van profiteren. De bedrijfsethiek zegt hier zinnige dingen over.

8.2.3. Bedrijfsethiek biedt inspiratie

De fiscale ethiek kan inspiratie opdoen bij de bedrijfsethiek. Concepten als ‘*corporate governance*’ en ‘*corporate citizenship*’ moeten toch ook een fiscale pendant hebben.¹⁷⁴ Als bedrijven zich afficheren als een corporate citizen of zelfs een ‘*good corporate citizen*’, zal dat ook consequenties moeten hebben voor hun fiscale handelen. Verantwoord ondernemen wordt dan: als een verantwoordelijke burger omgaan met fiscale verplichtingen. Voor de bredere maatschappelijke verantwoordelijkheid van de onderneming wordt ook wel de term *corporate social responsibility* (CSR) gebruikt. Deze maatschappelijke verantwoordelijkheid omvat dan de ‘economische, juridische, ethische en discretionaire verwachtingen die de maatschappij op een bepaald moment van organisaties heeft.’¹⁷⁵ Hierbij biedt het recht de ‘*rules of the game*’. De ethische verantwoordelijkheid reikt verder dan het recht: het uitgangspunt daarvan is dat het recht slechts een minimum-niveau van verantwoordelijkheid vormt.¹⁷⁶ Men heeft de verplichting goed, juist, en fair te handelen (ook als dat niet rechtens vastgelegd is). Deze centrale idee heeft mijns inziens ook gevolgen voor de wijze waarop een onderneming juridische plichten, zoals het betalen van belastingen, dient op te vatten. Men kan hier niet volstaan met een beroep op de letter van de wet. Immers, indien men het CSR-uitgangspunt accepteert dat verplichtingen jegens de maatschappij verder reiken dan de juridische verplichtingen, kan men logischerwijze de wettelijke vastgelegde verplichtingen (die daar een deel van zijn) niet zo beperkt mogelijk interpreteren. Dat zou strijdig zijn met de CSR-gedachte.

Mijns inziens is een onderneming die haar maatschappelijke verantwoordelijkheid serieus neemt daarin niet consistent als zij de fiscaliteit buiten beschouwing laat.¹⁷⁷

¹⁷³ R. Avi-Yonah, ‘Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behaviour’, in Schön (red.) 2008, p. 183-198.

¹⁷⁴ Vgl. U. Landolf, R. Häfelin & L. Imark, ‘Möglichkeiten und Grenzen der Steuerplanung im Unternehmen, unter Berücksichtigung der Entwicklungen in der Corporate-Governance-Praxis’, in E. Kramer u.a. (Hg.), *Festschrift für Peter Bockli zum 70. Geburtstag*, Zürich: Schulthess AG, 2006, p. 77 e.v. Op p 104 e.v. besteden zij aandacht aan ethische grenzen in het kader van discussies over ‘corporate governance’ en ‘corporate citizenship.’ Zie ook in deze bundel J. Winter, ‘Corporate Governance Regulation and Enforcement in the US and the EU’, p. 389 e.v. en P.V. Kunz, ‘Corporate Governance – Tendenz von der Selbstregulierung zur Regulierung’, p. 471 e.v.

¹⁷⁵ Archie B. Carroll, ‘Corporate Social Responsibility’, *Business & Society*, Vol. 38 No. 3, September 1999, p. 283-284; de discretionaire verantwoordelijkheid duidt op liefdadigheid e.d.

¹⁷⁶ Vgl. het onderscheid van L. Paine Sharp, ‘Managing Organizational Integrity’, *Harvard Business Review*, March-April 1994, p. 106-117 tussen een *compliance strategy* (loutere wetsnaleving) en een (complementaire) *integrity strategy*, gebaseerd op gedeelde bedrijfswaarden. Integriteit zou ook het aanvaarden van externe verantwoordelijkheden moeten omvatten.

¹⁷⁷ Vgl. A. van Eijdsen, ‘The Relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved’, *EC Tax Review* 2013/1, p. 58: ‘If corporate responsibility is embedded throughout a

Dat doet een onderneming feitelijk ook als zij haar fiscale verplichtingen minimaliseert. Immers, zij beschouwt het recht (vaak opgevat als de letter van de wet) slechts als een minimum-niveau van verantwoordelijkheid, ze streeft naar meer. De grenzen verkennen van dat minimum-niveau is hiermee in tegenspraak. De (juridische) 'drempelnormen' dienen immers juist loyaal nageleefd te worden. *Corporate responsibility* houdt dus de plicht in de wet niet uit te hollen, bijvoorbeeld door te zoeken naar *loopholes*.¹⁷⁸ Het voldoen aan fiscale verplichtingen kan dus niet enkel als een louter (fiscaal-)technische kwestie worden gezien.¹⁷⁹ Dat het om meer gaat dan alleen economische waarde, zal vooral ook moeten worden erkend door de fiscalisten die bedrijven adviseren. Zij lijken niet steeds een adequate invulling te geven aan *corporate responsibility* van het bedrijf waar zij voor werken.¹⁸⁰ Het zou kunnen zijn dat het top management en de eigenaren van een onderneming gevoeliger voor de idee van het betalen van een fair share zijn dan hun fiscale adviseurs.¹⁸¹ Erkenning van verantwoordelijkheden impliceert een actieve opstelling, dus niet een afwachtende, passieve houding.¹⁸²

8.2.4. Fiscale reputatie: last of ambitie?

Het serieus nemen van de fiscale maatschappelijke verantwoordelijkheid kan bijdragen aan de reputatie van de onderneming.¹⁸³ Een reputatie is een gedragsverwachting die de *stakeholders* van een onderneming hebben (gebaseerd op herhaalde waarneming).¹⁸⁴ 'Het hebben van een goed imago is voor (met name beursgenoteerde) bedrijven een absolute noodzaak.'¹⁸⁵ Activiteiten op het gebied van maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen overigens een belangrijke factor zijn van de klanttevredenheid en daarmee van de rentabiliteit. Een reputatie vereist permanente zorg en onderhoud; een misstap kan jarenlange zorgvuldigheid te niet doen.¹⁸⁶ Zorg om de reputatie is een legitieme drijfveer voor een onderneming. Zeker, men kan dit een extrinsieke motivatie noemen, terwijl een intrinsieke motivatie om een fair share te betalen de voorkeur verdient. Maar hierbij mag niet vergeten worden dat gedrag zelden tot een enkel motief te herleiden is; ook ethisch gedrag wordt doorgaans gevoed door verschillende motieven. Daarnaast in het resultaat van

company's business processes, pervading corporate policy, it would be awkward if there were no relationship with tax.'

¹⁷⁸ Vgl. R. Hamers, 'Maatschappelijk verantwoord ondernemen en fiscaal gedrag', *Forfaitair* 223, april 2012. Er wordt ook wel eens gesuggereerd CSR m.b.v. tax incentives te stimuleren - hetgeen uiteraard weer bijdraagt aan de complexiteit van de belastingwetgeving.-; zie F. Perrini, S. Pogutz & A. Tencati, *Developing Corporate Social Responsibility: A European Perspective*, Cheltenham: Edward Elgar, 2006, p. 163, Avi-Yonah 2008, p. 186 en Horrigan 2010, p. 148 (en voor een disincentive p. 144 ('taxation of CSR-unfriendly activity') en 156 - waar ook 'lighter touch inspection regimes' worden gesuggereerd, p. 157; hetgeen doet denken aan 'horizontaal toezicht' (Nederland) en 'enhanced relationship' (OECD)

¹⁷⁹ Vgl. D. Hartnett, 'The Link between Taxation and Corporate Governance', in: Schön (red.) 2008, p. 3 e.v.

¹⁸⁰ Hartnett 2008, p. 7.

¹⁸¹ Friese, Link & Mayer 2008, p. 408. Zij passen hier de 'principal agent' theorie toe; waarbij de 'tax departments' de 'agents' zijn en het top management en de eigenaren van de onderneming hun 'principals.' Vgl. echter Kirchler, Maciejovsky & Schneider 2003.

¹⁸² Zie M. Terpstra, *Omstreden besluiten. Filosofische aspecten van het besturen*, Amsterdam: Boom, 2002, p. 161 over passieve en actieve verantwoordelijkheid. Hij betoogt overigens terecht dat morele neutraliteit niet bestaat: elk economisch handelen is 'doortrokken van normen en waarden' (p. 138). Mijns inziens speelt dat echter bij sommige vormen van handelen meer pregnant dat bij andere.

¹⁸⁴ R. Jeurissen, *De onderneming als wereldburger*, Oratie Nyenrode: Breukelen, 2002, p. 27.

¹⁸⁵ Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), *Publieke zaken in de marktsamenleving*, Den Haag/Amsterdam: WRR/Amsterdam University Press, 2012, p. 47.

¹⁸⁶ Zo besloot Starbucks in Engeland meer belasting te gaan betalen toen de publieke opinie vond dat Starbucks' agressieve tax planning geen zuivere koffie was. De angst voor reputatieschade en een kopersstaking woog zwaarder dan het fiscale voordeel; vgl. P. de Waard, 'Is een stuk zeep sexier dan latte?', *De Volkskrant* 12 december 2012.

extrinsiek gemotiveerd gedrag dat men zich gedraagt volgens normen van de publieke moraal; men betaalt dan een fair share. Bovendien zou op den duur de extrinsieke motivatie door internalisering een intrinsieke motivatie kunnen worden

Reputatie zou bij voorkeur dan een positief na te streven waarde moeten zijn, die niet *ex negativo* benaderd wordt vanuit de maatstaf *reputational risk*: ‘wat gebeurt er als deze constructie of handeling bekend raakt bij een groter publiek?’¹⁸⁷ Zo’n positieve benadering van de fiscaliteit, waardoor de onderneming zich positief onderscheidt, zou kunnen leiden tot een aparte fiscale compliance-paragraaf in het jaarverslag. Een dergelijke fiscale compliance-paragraaf past ook goed in het tegenwoordige streven naar meer openheid en transparantie bij veel grote bedrijven en andere organisaties. Een suggestie die in dit verband wel vaker wordt gehoord is het zogenaamde ‘*country by country reporting*’ dat een overzicht biedt wat multinationals in welke jurisdicties aan welk soort belasting betalen.¹⁸⁸ De (Nederlandse) Tweede Kamer heeft overigens onlangs de regering verzocht ‘zich in te zetten om country by country reporting op Europees niveau door te voeren.’¹⁸⁹

Van belang is hierbij ook de vraag hoe het fiscale gedrag van een onderneming zich verhoudt tot dat van zijn ‘peers.’¹⁹⁰ Benchmarking biedt hier een mogelijkheid om het fiscale gedrag in een ethisch perspectief te plaatsen. Hiertoe dienen belastingspecifieke ethische standaarden te worden ontwikkeld om de prestatie van een onderneming te vergelijken en evalueren in relatie tot haar peers. Belangrijke vragen die dan opkomen zijn onder meer hoe de vergelijkingsgroep wordt bepaald, en wat de ‘key performance indicators’ zijn voor het maken van een vergelijking tussen de ‘peer group’. Benchmarking is zo een middel om de prestaties van een onderneming op basis van vergelijking te waarderen en te verbeteren.¹⁹¹

De fiscaliteit zou overigens ook meer aandacht van de *stakeholders* verdienen, net zoals ze die tegenwoordig hebben voor duurzaam ondernemen. We zagen boven dat slechts enkele NGO’s aan het publieke debat deelnemen. Hier ligt een speciale verantwoordelijkheid voor institutionele beleggers. Ook bij deze fiscale vorm van *corporate citizenship* geldt immers dat er sprake is van wederkerigheid en onderlinge beïnvloeding in het morele gedrag van de betrokkenen.

8.2.5. Fair share

Nu multinationals (en andere belastingplichtigen) de regelgeving door een overmaat aan fiscale technische kennis tot op het bot kunnen villen – ‘de belastinggrondslag volledig kunnen uithollen’ –, rust op hen de morele plicht verantwoordelijkheid te tonen in hun tax planning keuzes. Keuzevrijheid met betrekking tot het morele verschijnsel belastingen gaat immers onvermijdelijk gepaard met morele verantwoordelijkheid. De aan de wet en regelgeving (inclusief verdragen) ten grondslag liggende beginselen zouden mijns ziens daarbij het uitgangspunt moeten zijn, waarbij uiteraard ruimte is voor eigenbelang. Bij tax planning zullen ook andere, vaak heel diverse, factoren de keuze beïnvloeden, bijvoorbeeld het redden van de werkgelegenheid. Keuzes worden ook steeds gemaakt in het licht van specifieke omstandigheden.

Maar er ligt een wereld tussen een gezonde behartiging van het eigen belang en het streven naar maximale belastingminimalisatie. Dit betekent niet alleen strijd met de gelijkheidsbeginsel omdat kleinere bedrijven niet beschikken over deze ontwijkingsmogelijkheden en hun fair share wel betalen. Volgens het Public Accounts

¹⁸⁷ B. Erle, ‘Tax Risk Management and Board Responsibility’, in: Schön (red.) 2008, p. 205. Vgl. Friese, Link & Mayer 2008, p. 405.

¹⁸⁸ Vgl. J. Christensen, ‘Taxing Transnational Corporations’, in Kohonen & Mestrum 2009, p. 118 e.v.

¹⁸⁹ Motie dd 14 februari 2013, *Kamerstukken II* 2012/13, 25 087, nr 38, V-N 2013/13.9.

¹⁹⁰ Vgl. Th. Schmit, ‘Corporate governance in de fiscaliteit’, in P. Essers e.a. (red.), *Met recht. Liber Amicorum Theo Raaijmakers*, Deventer: Kluwer, 2009, blz. 428: ‘Ondernemingen houden scherp in de gaten wat hun concurrenten doen.’

¹⁹¹ Vgl. Perrini e.a. 2006, p. 18-19.

Committee van het Britse House of Commons leidt dat tot een concurrentievoordeel: 'We are concerned that multinationals have an unfair competitive advantage over British businesses which have no choice but to pay their corporation tax.'¹⁹²

Agressieve tax planning in de vorm van belastingminimalisatie betekent dat men wel profiteert van de geneugten van de samenleving (de maatschappelijke samenwerking) maar niet voor de kosten daarvan wil opdraaien. Bedrijven maken immers direct of indirect gebruik van tal van met belastingopbrengsten gefinancierde voorzieningen, zoals infrastructuur, justitie, onderwijs (dat zorgt voor goed opgeleide werknemers), en een goed arbeidsklimaat. De overheid zorgt dat de markt kan functioneren bijvoorbeeld door bescherming van intellectuele eigendom, en stimuleert innovatie (R&D), waardoor ondernemingen kunnen gedijen. De afgelopen tijd heeft laten zien hoe belangrijk de directe en indirecte steun van de overheid aan bedrijven in tijden van crisis is. Belastingen betalen betekent hieraan bijdragen.

Dat past ook in de idee van een brede maatschappelijke verantwoordelijkheid van ondernemingen (*corporate social responsibility*). Het belijden van deze maatschappelijke verantwoordelijkheid zou dan natuurlijk geen schaamlap mogen zijn voor agressieve tax planning die zich achter de schermen voltrekt.¹⁹³ Een fiscale invulling moet serieus werk maken van het morele uitgangspunt dat multinationals hun *fair share* moeten betalen. Iedereen, dus ook een multinational, moet zijn fair share betalen. Maar deze maatschappelijke norm van een fiscaal fair share is vaak moeilijk in de buitengewoon complexe belastingwetgeving terug te vinden (§ 5).

De ethische norm van een fiscaal 'fair share' geeft dan ook onvoldoende houvast omdat deze norm (nog) niet is uitgewerkt in concrete richtlijnen en regels die ruimte laten voor een contextspecifieke invulling.¹⁹⁴ Dat is jammer, maar het is niet anders. Voor de belastingwetenschap en de ethiek ligt hier een belangrijke taak. Voorlopig functioneert de norm van 'fair share' echter meer *ex negativo*: een bepaalde fiscale constructie minimaliseert de belastingafdracht zozeer dat er in geen geval meer kan worden gesproken van fair share (vergelijkbaar met de in het bestuursrecht gehanteerde willekeurtoets).

9. Slot

Belastingrecht is meer dan een moreel neutraal systeem van regels. Belastingen zijn immers meer dan enkel geld: zij zijn een moreel fenomeen. De integriteit van het belastingrecht berust op, en is afhankelijk van, het respect dat overheid en burgers tonen voor de onderliggende (rechts)beginselen. De verschillende actoren in de fiscaliteit dragen een gezamenlijke verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingstelsel. De verschillende rollen die zij spelen leiden tot een specifieke inkleuring van hun verantwoordelijkheid. Daarbij is er sprake van een wisselwerking in hun houding ten opzichte van de beginselen die het belastingrecht 'dragen'.

De wetgever heeft te weinig oog voor het morele karakter van belastingen. Er is onvoldoende besef dat regulering zich bevindt in het spanningsveld van verschillende aspecten van vrijheid. Belastingwetgeving laat regelmatig een tekort zien aan wederkerigheid, solidariteit, rechtsgelijkheid en rechtszekerheid, terwijl het belastingstelsel juist dergelijke waarden en beginselen dient te belichamen. Met name het overmatige beleidsinstrumentele gebruik van de belastingwet leidt regelmatig tot

¹⁹² House of Commons Committee of Public Accounts HM Revenue & Customs, *Annual Report and Accounts 2011–12 Nineteenth Report of Session 2012–13*, p. 3.

¹⁹³ Zie P. Sikka, *Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance*, *Accounting Forum* 34 (2010), p. 153–168. Een kritische reactie hierop bieden: J. Hasseldine & G. Morris, 'Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance: A Comment and Reflection', *Accounting Forum* 37 (2013), p.1– 14.

¹⁹⁴ Zie J.L.M. Gribnau & R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt: II. Ethische visies en beslissingsfactoren', *WFR* 2011/6894, p. 190-200. Vgl. Marres 2012, p. 11-16.

schendingen van rechtsbeginselen. Dat gaat ten koste van de eigen (interne) moraal van het belastingrecht.

Een gevolg van de complexiteit van de al maar uitdijende belastingwetgeving is dat het handelen van de burger steeds vaker fiscale gevolgen kan hebben. De burger zal dus vaker met de belastingadministratie te maken hebben. Geëmancipeerde en mondige burgers stellen steeds hogere eisen aan het handelen van de belastingadministratie. Gezag, en dus legitimiteit, is ook hier niet (meer) vanzelfsprekend, maar moet steeds opnieuw verworven worden.

Tax planning is steeds meer een noodzaak geworden om greep te houden op de fiscale gevolgen van (ondernemings)handelingen. Tax planning wordt bovendien vaak actief gestimuleerd door belastingwetgeving, door zowel prikkels die voortvloeiën uit het nationale stelsel, als de interactie met buitenlandse fiscale stelsels. De hyperactieve en instrumentalistische belastingwetgever creëert steeds meer een op regels gebaseerde (*rule-based*) omgeving. Hierdoor worden belastingplichtigen geprikkeld tot calculerend gedrag, tot het laten prevaleren van het financiële eigenbelang. De wetgever boet zo ook in aan legitimiteit.

Multinationals gebruiken vernuftige legale structuren die voor minimalisatie van belastingdruk zorgen – zonder enig respect voor de onderliggende (rechts)beginselen. Op die manier ontlopen zij hun verantwoordelijkheid voor het bijdragen aan een maatschappelijke samenwerking waar zij zelf ook de vruchten van plukken. Dergelijk *free rider* gedrag leidt tot publieke verontwaardiging. De onderliggende visie op het belastingstelsel als een verzameling technische regels die naar believen ten eigen bate geëxploiteerd kunnen worden, miskent dat elk gebruik van techniek onvermijdelijk morele keuzes impliceert. Dat is bijvoorbeeld het geval als regels worden gebruikt om zo goed als geen belasting te betalen. Belastingplichtigen dienen zich daarom te realiseren dat morele keuzes inherent zijn aan hun handelen en dus het morele vraagstuk niet te ontwijken. Moreel handelen is meer dan legaal handelen.

De fiscale ethiek kan hier niet zozeer pasklare antwoorden bieden, als wel ankerpunten voor nadenken over fiscaal handelen. Beginselen en het concept *fair share* bieden geen kant en klare recepten voor integer en verantwoordelijk handelen. Zij zullen nader moeten worden ingevuld, waarbij verschillende belangen tegen elkaar dienen te worden afgewogen. Dat is vaak geen eenvoudige opgave. Fiscale ethiek is dan ook niet eenvoudig, maar wel noodzakelijk.