

Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid

Mr. dr. E. Boomsluiters en mr. C. Hofman (Nederlandse Universiteiten), datum 04-01-2021

Datum

04-01-2021

Auteur

Mr. dr. E. Boomsluiters en mr. C. Hofman^[1] (Nederlandse Universiteiten)

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS249621:1

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen / Algemeen

In deze bijdrage wordt met medewerking van andere fiscale wetenschappers het onderwerp ethiek verkend door stil te staan bij de perspectieven van de verschillende stakeholders (belastingplichtige, belastingadviseur, Belastingdienst en wetgever). De voor het debat over fiscale ethiek relevante gebeurtenissen worden genoemd, alsook een aantal uitdagingen en aandachtspunten voor het toekomstige debat en voor de ontwikkeling van een tax governance code. Beargumenteerd wordt dat het bewustzijn van een gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid voorop zou moeten staan.

1 Inleiding

1.1 'De visie' van 'de wetenschap'

Deze bijdrage is het resultaat van een *ad hoc*samenwerking tussen een groot aantal fiscale vakgroepen van diverse Nederlandse universiteiten.^[2] Vanzelfsprekend gaat het te ver om te stellen dat 'de visie' van 'de fiscale wetenschap' hier wordt gepresenteerd, maar vanwege het belang van het centraal staande thema, 'fiscale ethiek' in het licht van maatschappelijke verantwoordelijkheid en *governance*, is gestreefd naar een breed gedragen stuk. Uiteindelijk is het ontwikkelen van een 'tax governance code' (hierna: TGC) niet aan ons, maar aan de overheid en de beroepspraktijk. Wel is de wetenschap bij uitstek in staat om in voorkomende gevallen een overkoepelend beeld te geven, in dit geval bijvoorbeeld van de (belangen van de) belangrijkste betrokkenen, de *stakeholders*.^[3] Alvorens hiertoe wordt overgegaan, wordt eerst de gekozen invalshoek voor deze bijdrage belicht, aan de hand van een korte verhandeling over voor de wetenschap belangrijke waarden.

De wetenschap staat voor integriteit, onafhankelijkheid en academische vrijheid.^[4] In verband met de *academische vrijheid* geldt dat ertegen wordt gewaakt dat de academische agenda door de politiek wordt bepaald. Maatschappelijke ontwikkelingen hebben uiteraard wel invloed op die agenda. Daarbij hoort ook een kritische blik vanuit de volksvertegenwoordiging en het is te waarderen dat politici aandacht voor fiscale ethiek vragen. Toch moet worden voorkomen dat de samenleving (bijvoorbeeld via de volksvertegenwoordiging) in te grote mate de onderzoeksagenda en de curricula van academische instellingen in Nederland bepaalt. Wanneer de samenleving sturing geeft aan onderzoeksvragen of de inhoud van het onderwijs, houdt dit een zekere beperking van de academische vrijheid in.^[5] De fiscale vakgroepen haken weliswaar graag aan bij het maatschappelijk debat, maar blijven daarbij de academische vrijheid zorgvuldig in het oog houden, daarmee aansluitend bij het door de Koninklijke Nederlandse Academie voor Wetenschappen gegeven advies om op dit punt alert te blijven.^[6]

In lijn met het voorgaande — de *integriteit, onafhankelijkheid en academische vrijheid* — past het dat we op onze manier deelnemen aan het debat over fiscale ethiek en een TGC. Concreet betekent dit dat de zes principes uit de in 2004 opgestelde Nederlandse Gedragscode Wetenschapsbeoefening in acht worden genomen bij het schrijven van deze bijdrage:^[7] (1) eerlijkheid en zorgvuldigheid, (2) betrouwbaarheid, (3) controleerbaarheid, (4) onpartijdigheid, (5) onafhankelijkheid en (6) verantwoordelijkheid.^[8]

1.2 Doel van deze bijdrage en leeswijzer

Het doel van deze bijdrage is tweeledig. Op de eerste plaats wordt beoogd inzicht te geven in de inbedding van het thema 'fiscale ethiek' in fiscale opleidingen. In de tweede plaats wordt ingegaan op het voorstel van de Staatssecretaris van

Financiën (hierna: de staatssecretaris) om in overleg met het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een TGC te ontwikkelen.^[9]

In onderdeel 2 wordt het begrip 'ethiek' nader verkend. De volgende twee vragen komen in dit onderdeel aan bod: (i) 'Wat wordt verstaan onder "fiscale ethiek"?' en (ii) 'Welke handvatten kunnen (bijvoorbeeld in de fiscale opleidingen) worden geboden om "mee te kunnen praten" over dit thema?'.

In de onderdelen 3 tot en met 5 wordt een (niet-uitputtende) beschrijving gegeven van de fiscale ethiekdiscussie (welke ook de aanleiding vormde voor de staatssecretaris om te pleiten voor een TGC).^[10] Het maatschappelijk debat over fiscale ethiek wordt belicht aan de hand van de volgende lijn:

- Feitelijke gebeurtenissen en ontwikkelingen in de fiscale wereld die een ethische lading hebben (in onderdeel 3).
- De reacties daarop (in onderdeel 4).
- De uitdagingen die met dit alles samenhangen (in onderdeel 5).

In deze drie onderdelen staat de vraag 'Wat zien we gebeuren?' centraal. Waar het kan zullen verschillende perspectieven aan bod komen; dat van de wetgever, de Belastingdienst, en van belastingplichtigen en hun belastingadviseurs.

In verband met het doel van de essaybundel en de specifieke vraag van de staatssecretaris wordt in onderdeel 6 meegedacht over een TGC, door kansen en risico's ervan te belichten. De centrale vraag in onderdeel 6 luidt: 'Wat willen we zien?' en bij de beantwoording van deze vraag zal ook weer een veelzijdig pallet aan wensen worden gepresenteerd. Het thema 'fiscale ethiek' spitst zich in dit onderdeel met name toe op de onderwerpen 'maatschappelijke verantwoordelijkheid' en 'governance'.^[11]

2 Fiscale ethiek

2.1 Over verschillende perspectieven

De invulling van '(fiscale) ethiek' lijkt een subjectieve en impliciete activiteit: het begrip wordt vaak gebruikt zonder hier nader duiding aan te geven of via algemene categorieën, zoals rechtvaardigheid, *fairness*, integriteit, verantwoordelijkheid en professionaliteit. Maar ethiek is minder subjectief dan het lijkt. De ethische wetenschap onderzoekt analytisch vragen over goed en kwaad en reikt daarover (algemene) theorieën aan. Daarvan gebruikmaken in concrete situaties is weliswaar een menselijke activiteit, maar door de terugkoppeling naar deze theorieën in hoge mate geobjectiveerd.

Voor een nadere invulling van het begrip 'ethiek' is het goed om aan te sluiten bij het neutrale uitgangspunt van belastingheffing. Belastingheffing dient om activiteiten van de overheid te financieren en de maatschappelijke samenwerking te ondersteunen. Wat heeft dit met ethiek te maken? Gribnau schrijft: 'De maatschappij is een vorm van samenwerking waarvan de deelnemers profijt hebben en dat scheidt wederkerige verplichtingen. De vraag is dan "hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in?" Dit is een morele keuze.'^[12]

Deze morele keuze vereist de kennis en vaardigheid om een onderbouwde afweging te kunnen maken. Opleidingen kunnen studenten helpen argumenten te vinden ter ondersteuning van hun morele oordeel. De kennismaking met het wetenschappelijk onderzoek op het gebied van ethiek is hierbij behulpzaam. Van belang is dat niet van het wetenschappelijke onderwijs kan worden gevraagd de studenten te vertellen wat 'goed' of 'fout' is. Dat is ook niet mogelijk, een moreel oordeel is mensenwerk en hangt uiteindelijk af van de concrete situatie. In het onderwijs laten we zien dat het begrip 'fiscale ethiek' voor verschillende personen een verschillende inhoud heeft. Onze focus is kortom studenten van de middelen te bedienen die van nut zijn om tot eigen oordeelsvorming te komen en die behulpzaam kunnen zijn het oordeel van een ander te duiden.

Juist laatstgenoemd element maakt de huidige maatschappelijk dialoog zo belangrijk. Wij willen benadrukken dat het voor alle partijen van belang is om niet alleen hun eigen boodschap te zenden, maar ook om bereid te zijn daadwerkelijk de boodschap van de ander te ontvangen (niet voor niets is de definitie van effectieve communicatie: 'een combinatie van zenden en ontvangen'). Het blijven vastzitten in het eigen gelijk kan geen constructieve dialoog tot gevolg hebben: van beide kanten moet er bereidheid zijn om te bewegen in het debat en alle partijen dienen zich gehoord te voelen. In ons onderzoek en onderwijs proberen we een brugfunctie te vervullen en zo een duurzaam fundament te leggen voor blijvende constructieve dialogen in onze samenleving.

2.2 De verschillende fiscale partijen en de maatschappij

'Heel de wereld is mijn vaderland' ('*Quaevis terra patria*') schreef Erasmus in zijn '*Klacht van de Vrede*' ('*Querela Pacis*', 1517). Hierbij verzette hij zich tegen de vooringenomenheid, de beperkte blik en het ontbreken van kennis bij Europese volkeren, als gevolg waarvan onderlinge misverstanden en oneigenlijke discussies waren ontstaan. De enige manier om deze misverstanden en discussies tot een einde te brengen, is door middel van onafhankelijk denken en wederzijds begrip, vanuit een gezamenlijk beleefd gevoel van rechtvaardigheid, aldus Erasmus.

Wij zijn ervan overtuigd dat dit uitgangspunt evenzeer geldt in de wereld van de fiscaliteit. Alle partijen zijn van elkaar afhankelijk en maken met elkaar de fiscale werkelijkheid. Het werk van de wetgever beïnvloedt het gedrag van de belastingplichtigen en de wijze waarop belastingplichtigen met de regels omgaan, bepaalt weer de vormgeving van de wet. Hetzelfde geldt voor uitvoerders, rechtspraak, supranationale organisaties, enzovoort. In dit geheel speelt elk onderdeel zijn eigen rol en heeft iedereen zijn eigen verantwoordelijkheid, afhankelijk van zijn plaats, zijn mogelijkheden en zijn kennisniveau. Het streven naar rechtvaardigheid ligt bij ieder van deze partijen ten grondslag aan haar houding en gedrag, alhoewel de invulling van dit begrip niet voor iedereen hetzelfde zal zijn. Door middel van het ontwikkelen van wederzijds begrip voor ieders rol, positie en belangen wordt het evenwicht in het fiscale systeem bewaakt.

Voor een inzicht in de rollen en verantwoordelijkheden van de verschillende belanghebbenden kan een handvat worden gevonden in hetgeen Dworkin stelt over het gelijkheidsbeginsel. Dworkin maakt onderscheid tussen gelijke behandeling (*'equal treatment'*) en behandeling als gelijke (*'treatment as equal'*).

Voor de overheid gelden beide. *'Equal treatment'* houdt in dat de overheid de burger zo objectief en neutraal mogelijk tegemoet moet treden. Het principe van *'treatment as equal'* brengt met zich mee dat de overheid elke burger met hetzelfde respect en dezelfde zorg tegemoet dient te treden als ieder ander. Voor de burger geldt een ander uitgangspunt, zo stelt Dworkin. De burger heeft tot op zekere hoogte het recht om eigenbelang na te streven.^[13] Aan het overheidshandelen worden dus striktere eisen gesteld dan aan het handelen van de burger.^[14] Tegelijkertijd wordt van de burger uiteraard wel verwacht dat deze zich aan de wet houdt en bijdraagt aan de samenleving.

Het voorgaande roept de vraag op of het bedrijfsleven, en dan met name het internationale concern, in dit verband gelijk kan worden gesteld met de burger, of dat hier sprake is van een op zichzelf staande categorie belastingplichtigen, met eigen rechten en eigen plichten. Het verschil in positie, de kennisvoorsprong en mogelijkheden tot internationale *tax planning* maken een zelfstandige benadering denkbaar. De volgende vraag is dan uiteraard hoe het internationale concern zich verhoudt tot de eerdergenoemde twee groepen (de burger en de overheid). Verdedigbaar is dat het bedrijfsleven, net als het individu, er recht op heeft om een zekere mate van 'eigenbelang' na te streven, in de vorm van een zo hoog mogelijke winst-na-belastingen (*'shareholder value'*). Tegelijkertijd kan worden gesteld dat het internationale concern, evenals de overheid, een eigen morele verantwoordelijkheid heeft ten opzichte van de maatschappij (*'stakeholder value'*). Vanuit deze optiek vormt het internationale bedrijfsleven een tussencategorie, met kenmerken van beide andere groepen.

2.3 Ethiek en de wet

Belastingen worden geheven op grond van de wet. Dit legaliteitsbeginsel is in Nederland in art. 104 Gw vastgelegd. Wetgeving is de neerslag van (op morele gronden gestoelde) beginselen. In een discussie over fiscale ethiek ontkomt men niet aan een discussie over de uitgangspunten, inhoud en kwaliteit van de wetgeving. De functies van de belastingheffing, de beginselen van goede wetgeving en morele oordelen zijn immers sterk met elkaar verweven.

Van (de) drie functies van de belastingheffing — de budgettaire, de verdelende en de instrumentele functie — zijn, in het bijzonder met de laatste twee, morele oordelen onlosmakelijk verweven. In het kader van de inkomensherverdeling is een oordeel over wat een rechtvaardige verdeling van inkomen en vermogen is, onontbeerlijk. De instrumentele functie van de belastingheffing komt alleen tot haar recht, indien keuzes worden gemaakt over (fiscaal) te stimuleren en te ontmoedigen gedrag.

Het gedrag van belastingplichtigen en hun bereidheid om belasting te betalen, is voor een groot deel afhankelijk van het vertrouwen dat zij in de wet hebben, of zij zich in de wetgeving kunnen herkennen en of ze de indruk hebben dat andere belastingplichtigen ook aan hun verplichtingen voldoen. Uiteraard gaat het er daarbij niet om dat de individuele belastingplichtige zich volledig kan vinden in alle keuzes die de wetgever heeft gemaakt. Het draait om het vinden van een *'common ground'* door middel van begrijpelijke en duurzame (niet steeds wijzigende) wetgeving. Anders gezegd: het gaat om het vinden van wetgeving waarin een evenwichtige plaats is voor elk van de beginselen gelijkheid, rechtvaardigheid en rechtszekerheid en die tegelijkertijd naleving afdwingt.

De wetenschap heeft de belangrijke taak om vraagtekens te plaatsen bij hetgeen als vanzelfsprekend wordt aangenomen. De structuur van het huidige belastingstelsel en de heffing van een winstbelasting van multinationale ondernemingen kunnen als dergelijke (wettelijke) vanzelfsprekendheden worden beschouwd. Door hierbij vraagtekens te plaatsen ontstaat ruimte voor een nieuw perspectief. Het bestrijden van het ontwijken van belasting, zoals zich dit fenomeen de afgelopen jaren heeft ontwikkeld, richt zich thans hoofdzakelijk op belastingen die van (multinationale) ondernemingen worden geheven.^[15] Wetenschappelijk onderzoek naar de mogelijkheden tot bijvoorbeeld hervorming van de winstbelasting, wellicht zelfs vervanging daarvan door bijvoorbeeld omzet-gerelateerde belastingen, laat zien dat de bestrijding van belastingontwijking ook op een heel andere manier zou kunnen worden geadresseerd dan nu gebeurt: op een meer structureel en fundamenteel niveau via aanpassing van het wettelijk stelsel en systeem van belastingen.

2.4 Handvatten t.b.v. een discussie over fiscale ethiek^[16]

Wanneer het onderwerp 'ethiek' ter sprake komt, is rechtsfilosofische input onontbeerlijk. Ethiek is veelomvattend. Het gaat over 'het goede', over hoe we met elkaar omgaan en hoe we in een concrete situatie conflicterende rechten en belangen kunnen wegen. Rechtsfilosofen kunnen het debat over 'ethiek in de praktijk van het (belasting)recht' in goede banen leiden door houvast te bieden, wanneer deelnemers trachten invulling te geven aan normen en voor hen geldende waarden.

Hoe maak je de juiste keuze? Rechtsfilosofen houden zich onder andere met deze algemene vraag bezig en maken daarbij in de regel een onderscheid tussen gevolgenethiek en beginselenethiek. Onder deze laatste stroming vallen zowel de plichtenethiek als de deugdenethiek. Deze drie ethische stromingen (gevolgen-, plichten- en deugdenethiek) worden hierna kort besproken.

De meest bekende vertegenwoordiger van de gevolgenethiek (of: het utilisme) is Jeremy Bentham (1748-1832). Bentham betoogt dat het belangrijkste doel bij een ethische afweging zou moeten zijn dat de gemaakte keuze het grootste geluk oplevert voor de meeste mensen. De gevolgenethiek gaat uit van een simpele optelsom en bekijkt het resultaat daarvan. Keerzijde van deze theorie is dat deze geen rekening houdt met beginselen, zoals mensenrechten.

De grondlegger van de plichtenethiek (of: de deontologie) is Immanuel Kant (1724-1804). Kant gaat niet uit van de gevolgen, maar van de plichten. Volgens Kant hebben mensen bepaalde plichten die altijd gelden. Hier zijn geen uitzonderingen op mogelijk. Hij vat de plichten samen als categorische imperatief. Het draait volgens Kant om handelingen die in absolute zin gedaan moeten worden: 'Je moet dat doen waarvan je kunt willen dat iedereen het altijd zo zou doen.' Hierbij moet worden gedistantieerd van enige subjectiviteit (die bijvoorbeeld wel doorklinkt in het gezegde: 'Wat gij niet wilt dat u geschiedt, doe dat ook een ander niet'). Doe dat waarvan je kunt willen dat het een algemene wet is. Deze theorie heeft als keerzijde dat negatieve gevolgen er niet toe doen.

De grote naam van de derde ethische stroming, de deugdenethiek, is Aristoteles (384-322 V. Chr.). Het idee van deugdenethiek is niet dat er regels zijn die je op een specifieke situatie kunt toepassen, zoals bij de vorige twee theorieën het geval is. Deugdenethiek gaat ervan uit dat je je ontwikkelt tot een deugdzaam mens: niet laf, niet overmoedig, maar kalm en dapper. Niet gierig, niet vrijgevig, maar verantwoord met je geld omgaan. Door telkens de juiste keuze te maken, inhoudend de 'gulden middenweg', ontwikkel je een deugdzaam karakter. Het moeilijke van deze theorie is dat ze, ondanks het feit dat ze intuïtief goed kan aanvoelen, niet echt duidelijke houvast biedt. Niet duidelijk wordt wat precies een deugd is in een concreet geval.

2.5 Eerste tussenconclusie

Het maken van een morele keuze is tot op zekere hoogte een subjectieve activiteit, waarvan de uitkomst afhankelijk is van de concrete situatie. De wetenschap en het onderwijs kunnen echter handvatten bieden ter objectivering van die keuze. In de discussie over (fiscale) ethiek is het van belang om oog te hebben voor de standpunten en de positie van alle betrokkenen, vanuit het besef dat alle partijen van elkaar afhankelijk zijn en er sprake is van een doorgaande wederzijdse beïnvloeding. Daarbij dienen ook de uitgangspunten, inhoud en kwaliteit van de wetgeving te worden meegenomen.

3 Wat we zien I: Het maatschappelijk debat

3.1 Inleiding

Het debat over juridische en fiscale ethiek, maatschappelijke verantwoordelijkheid en *governance* is van alle tijden. Recente ontwikkelingen hebben er echter voor gezorgd dat het maatschappelijk debat in een versnelling terecht is gekomen.

3.2 Maatschappelijke ontwikkelingen

De toenemende globalisering en digitalisering zijn de voornaamste aanjagers van de intensivering van het maatschappelijke debat geweest. Deze hebben geleid tot een stroom aan informatie, die de vraag naar een grotere mate van transparantie heeft opgeroepen. Ook de bewustwording van de gevolgen van het menselijk handelen voor het klimaat en de aandacht voor duurzaamheid kunnen in dit verband worden genoemd.

Maatschappelijk verantwoord ondernemen en *corporate governance* staan volop in de aandacht. Duidelijk is geworden dat winststreven en aandeelhoudersbelangen niet meer de enige speerpunten voor ondernemingen kunnen zijn, maar dat ook andere aspecten in ogenschouw moeten worden genomen. Als leidraad worden in dit verband vaak de drie p's genoemd: 'People, Planet en Prosperity',^[17] waaruit een vierde p — 'Paying a fair share' — logischerwijs voortvloeit.

3.3 Het oplaaien van het debat

In 2013 kreeg het politieke debat internationaal een sterke impuls door de hoorzittingen van het Britse parlement onder leiding van Margaret Hodge over de belasting die multinationals in het Verenigd Koninkrijk betaalden. In de afgelopen jaren is het debat ook in Nederland verder opgeblaaid als gevolg van een aantal spraakmakende zaken. Zonder een uitputtend

overzicht te willen geven, kan gedacht worden aan het gedrag van de Belastingdienst in de kwestie over de kinderopvangtoeslagen, het gedrag van belastingplichtigen zoals gebleken uit de Panama Papers, en het gedrag van rechter en wetgever in de kwestie over de vermogensrendementsheffing in Box 3. Hoewel de voorbeelden inhoudelijk totaal verschillende vragen betreffen, hebben zij gemeen dat zij in het maatschappelijk debat hebben geleid tot de conclusie dat deze actoren in het fiscale verkeer wellicht ethisch tekort zijn geschoten: de Tweede Kamer riep de staatssecretaris ter verantwoording over het gebrek aan *fair play* in de door Belastingdienst/Toeslagen gevolgde procedures, onderzoeksjournalisten stelden kritische vragen of de in de Panama Papers genoemde personen en bedrijven hun *fair share* betaalden en actiegroepen zijn teleurgesteld in het uitblijven van een in hun ogen rechtvaardige inkomstenbelasting ter zake van vermogen.^[18]

3.4 Toenemende bewustwording

Deze en andere gebeurtenissen hebben eraan bijgedragen dat zaken als '*fair share*', maatschappelijk verantwoord ondernemen, *governance*, transparantie, (magistraal) overheidsoptreden en de menselijke maat hoog op de agenda zijn komen te staan. In alle onderdelen van de maatschappij wordt de vraag gesteld in hoeverre bepaald gedrag en bepaalde uitkomsten wenselijk zijn. Ook de kwaliteit van wetgeving en de grenzen van de wetgeving in het kader van de invulling van wenselijk gedrag worden daarbij ter discussie gesteld. Vanuit academisch perspectief bezien is dit een positieve ontwikkeling: kennis, inzicht en bewustwording nemen toe, vragen worden gesteld, een fundamentele discussie komt verder op gang.

Tegelijkertijd dient ervoor te worden gewaakt dat de nuance niet uit het oog wordt verloren. Indien het maatschappelijk debat over fiscale ethiek vooral wordt gevoerd naar aanleiding van een aantal opvallende zaken, bestaat het gevaar dat deze het debat een eenzijdige kleur geven, waardoor de werkelijke verhoudingen buiten beeld raken en het evenwicht zoekraakt. Indien vooral negatieve *triggers* het maatschappelijk debat aanzwengelen, kan het beeld ontstaan dat het gedrag van bepaalde actoren in het fiscale verkeer in zijn algemeenheid ethisch tekortschiet. Er is dan sprake van '*selection bias*': de wijze waarop de steekproef is verkregen maakt dat deze niet representatief is voor de populatie.

De enorme complexiteit van de fiscale wetgeving en de beperkte bekendheid van de niet-fiscaal onderlegde burger met de finesses daarvan dragen bij aan het risico van ongenueerde discussies. Het evenwicht kan in het debat worden teruggebracht door fiscalisten die met kennis van zaken en met oog voor alle posities een reëler beeld voor het voetlicht kunnen brengen. Door middel van een gezamenlijke inspanning — de Belastingdienst, de ondernemingen, de belastingadviseurs, de wetgever, de rechterlijke macht en de universiteiten — kan een belangrijke bijdrage worden geleverd aan bewustwording binnen de maatschappij en uiteindelijk aan een evenwichtig fiscaal rechtssysteem.

3.5 Tweede tussenconclusie

Het maatschappelijk debat over fiscale ethiek en *corporate governance* is de laatste jaren in een stroomversnelling terechtgekomen, onder meer als gevolg van een aantal spraakmakende zaken. De maatschappelijke aandacht en het voeren van het debat zijn positieve ontwikkelingen, maar van belang is wel dat de nuance in het oog wordt gehouden. Hier ligt een taak voor fiscalisten om vanuit de verschillende specialisaties en posities een evenwichtiger beeld te laten zien.

4 Wat we zien II: Grip

4.1 Inleiding

Het tweede element dat we zien in het debat over fiscale ethiek, is dat er — in reactie op de in de onderdeel 3.4 genoemde 'negatieve uitschieters' — pogingen worden gedaan om grip te krijgen op gedrag van belastingplichtigen, met name vanuit de statelijke actoren. Zo vertaalt het Nederland sierende poldermodel zich in fiscale zin naar een overlegcultuur die onder andere ten doel heeft zo veel mogelijk (vrijwillige) transparantie te bewerkstelligen, maar ook naar andere (pogingen tot) samenwerking met de private sector (onderdeel 4.2). Transparantie is ook het doel van veel nieuwe fiscale wetgeving, waarvan de ontstaansgeschiedenis haar grondslag vindt in projecten van internationale organisaties die uitgewerkt werden in Europese regelgeving en daarna in nationale wetgeving (onderdeel 4.3).

4.2 Grip door — waar mogelijk — samen te werken

Nederland en dus ook het Nederlandse fiscale klimaat wordt gekenmerkt door een overlegcultuur. Zo schrijft Happé in zijn afscheidsrede: 'Zeer regelmatig vond er overleg tussen deze adviseur en de inspecteur plaats. Grote ondernemingen met grote, internationale belangen hebben behoefte aan rechtszekerheid over de fiscale gevolgen van hun handelen. Vooroverleg is dus niet van vandaag of gisteren, maar een gevestigde traditie waar Nederland ook internationaal om bekendstaat.'^[19] Dat de Belastingdienst al sinds jaar en dag een overlegcultuur nastreeft is niet vreemd. Een belastingplichtige heeft in de regel een bijzonder lange relatie met het fiscale bestuursorgaan. Dit is in het strafrecht en het

'gewone' bestuursrecht anders: de relaties zijn daar in de regel kortstondiger.

Op verschillende manieren wordt invulling gegeven aan een effectieve relatie met belastingplichtigen (en hun adviseurs) via een overlegcultuur. Dit gebeurt overigens met name in het contact met ondernemingen, in mindere mate met particulieren, zo bleek ook al uit het citaat van Happé. Op deze voor particulieren afstandelijke Belastingdienst is al langer kritiek, ook vanuit de wetenschap.^[20] Het maatschappelijk onbehagen hierover is de afgelopen periode geculmineerd in de toelagaffaire.

Voor met name grotere ondernemingen is in 2005 horizontaal toezicht geïntroduceerd. Deze toezichtsvorm gaat uit van convenanten die zijn gebaseerd op transparantie, begrip en wederzijds vertrouwen. Daarbij is het uitgangspunt dat er voldoende aandacht is voor de beheersing van fiscale risico's binnen de onderneming (via een *tax control framework*).^[21] Recent heeft de Belastingdienst een aantal wijzigingen aangebracht in het horizontaal toezicht met als doel de naleving van fiscale regelgeving en de duidelijkheid, transparantie en eenduidigheid van het horizontaal toezicht te bevorderen.^[22] Zo worden de convenanten bij de 100 grootste ondernemingen omgezet in een individueel toezichtsplan.^[23] Vooroverleg met de Belastingdienst is een ander bekend fenomeen. Dit overleg kan leiden tot een standpuntbepaling van de Belastingdienst of tot een vaststellingsovereenkomst waarin staat hoe het recht in een specifiek geval toegepast wordt. De in het Burgerlijk Wetboek geregelde vaststellingsovereenkomst is een uiting van het gegeven dat overleg met de Belastingdienst tot de mogelijkheden behoort. Nederland stond ook internationaal bekend om de mogelijkheid tot een *ruling* te komen. Met het in 2019 ingevoerde nieuwe *ruling*beleid zijn deze mogelijkheden tot vooroverleg overigens sterk ingekaderd en, naar het lijkt, beperkt.^[24]

4.3 Grip via toenemende regelgeving

Internationale organisaties proberen grip te krijgen op fiscale grensverkenning door het opstellen van nieuwe internationale regels door middel van het G20/OESO *anti-Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) project.^[25] De OESO heeft met het anti-BEPS-project een internationaal kader geschetst waarmee belastingontwijking tegengegaan zou moeten worden en presenteerde hiertoe in 2015 vijftien actieplannen. Dit project heeft ook in de Europese Unie geleid tot wetgeving die vormen van belastingontwijking, welke tot winstverschuivingen en grondslaguitholling leiden, moet voorkomen. Deze antimisbruikrichtlijn,^[26] bij fiscalisten bekend als ATAD 1/2, is onderdeel van het Nederlandse belastingrecht. Thans lopen discussies, internationaal en binnen EU-verband over de vraag of de winstbelastinggrondslag niet op een andere wijze dan nu gebeurt over landen zou moeten worden verdeeld en of we een mondiaal minimumniveau van belastingtarieven op dit terrein zouden moeten nastreven (BEPS 2.0, *Pillar 1* en 2).

We zien ook dat belastingautoriteiten in de EU meer transparantie vragen van belastingplichtigen en hun fiscale intermediairs om onwenselijke fiscale grensverkenning op te sporen. Hiertoe heeft de EU een richtlijn aangenomen, DAC6 in jargon,^[27] met een meldingsplicht voor bepaalde grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies en, bijvoorbeeld in Nederland forse, sancties bij het niet naleven daarvan. Deze informatie moeten de belastingautoriteiten vervolgens opnemen in een door de Europese Unie ontwikkelde en voor alle landen toegankelijke database, het *Common Communication Network* (CCN). De intensievere wetgeving en het aangescherpte toezicht scheppen nieuwe verplichtingen voor belastingplichtigen. De keerzijde is dat de reikwijdte en inhoud van deze nieuwe verplichtingen niet altijd helder zijn en nadere uitleg vereisen om eenduidig te kunnen worden toegepast.^[28] Bovendien blijkt uit evaluaties van de Europese Commissie dat landen wel netjes informatie, zoals *rulings*, bankrekeninggegevens en *country-by-country*-rapporten verzamelen en in de CCN zetten, maar dat belastingdiensten in veel landen de *database* vervolgens zelden raadplegen.^[29] Informatieverzameling wordt dan een doel op zich en geen middel om tot een betere belastingheffing te komen. Op den duur zal dat, gezien de kosten die bedrijven, intermediairs en de overheid voor deze informatieverzameling moeten maken en die zullen worden afgewenteld op de consument/ burger, het draagvlak voor deze maatregelen mogelijk ondermijnen.

4.4 Derde tussenconclusie

De overheid lijkt zoveel mogelijk transparantie als de manier te zien om grip te krijgen op gedrag van belastingplichtigen. De uitvoerende macht wil samenwerken en overleggen om inzicht te krijgen in de fiscale positie van belastingplichtigen en de wetgevende macht vaardigt nieuwe regels uit die ervoor moeten zorgen dat fiscale grensverkenning zoveel mogelijk wordt voorkomen. Aan de ene kant van het spectrum valt de bereidheid te prijzen. Aan de andere kant van het spectrum blijkt dat met name het in hoog tempo uitvaardigen van nieuwe regelgeving ook een keerzijde kent. Niet alleen de rechtsbescherming van belastingplichtigen kan in gedrang komen, maar ook de effectiviteit van al deze maatregelen. Het ironische is dat de overheid hierdoor juist grip zou kunnen verliezen.^[30]

5 Wat we zien III: Uitdagingen

5.1 Inleiding

Uiteenlopende perspectieven op fiscale ethiek, belanghebbenden met verschillende posities, globalisering, een opgelaaid maatschappelijk debat, toenemende regelgeving; de onderwerpen die in de voorgaande onderdelen aan de orde zijn gesteld, brengen grote uitdagingen met zich. Hierna gaan we op enkele van deze uitdagingen nader in.

5.2 Globalisering

Eerder noemden wij de globalisering als een van de ontwikkelingen die het debat over fiscale ethiek in een stroomversnelling hebben gebracht. Globalisering vormt ook een van de uitdagingen in het vervolg van het debat en de nadere uitwerking van *tax governance*. Bij de vormgeving van het wettelijk kader, een *Tax Control Framework* of een TGC vormen de Nederlandse belastingheffing en de Nederlandse maatschappij niet langer de overwegende referentiekaders. Rekening moet worden gehouden met de belastingssystemen van een ontelbaar aantal andere landen, met wereldwijde verschillen in opvattingen over belastingmoraal en met andere culturele waarden dan alleen die van West-Europa. Hier ligt mogelijk een uitdaging voor het onderwijs op het gebied van rechtsfilosofie en ethiek door tevens aandacht te schenken aan andere dan westerse filosofische stromingen.

5.3 Houdbaarheid van wetgeving

De fiscale wetgeving is de laatste decennia steeds complexer, meer gedetailleerd en minder duurzaam geworden. Voor een deel is de toenemende complexiteit toe te schrijven aan de implementatie van op Europees en internationaal niveau ontwikkelde initiatieven tegen belastingontwijking, zoals BEPS, ATAD en het Multilaterale Anti-BEPS-verdrag (*Multilateral Instrument*, 'MLI'). Daarnaast kan worden gewezen op belastingconcurrentie tussen de EU-lidstaten, op de aandacht voor details in plaats van de uitgangspunten van de wet en op het toenemende instrumentalisme. Meer en meer wordt de belastingheffing ingezet om gewenst geoordeeld gedrag te stimuleren en ongewenst geacht gedrag te ontmoedigen. Dit heeft niet alleen geleid tot meer complexe en meer gedetailleerde regelgeving, maar ook tot minder duurzame wetgeving. Hier speelt ook de politieke scoringsdrift een rol. Politici willen daadkrachtig overkomen en maatschappelijke problemen of incidenten met steeds weer nieuwe regels oplossen. Voor een evaluatie en reflectie op het bestaande beleidsinstrumentarium is in de huidige mediocratie veel minder ruimte. Belastingplichtigen krijgen te maken met steeds wijzigende en daardoor minder voorspelbare regels. Dit heeft gevolgen voor de rechtszekerheid, het vertrouwen in de wet en daarmee ook voor het fiscale gedrag van belastingplichtigen.^[31] Bij het opstellen van een TGC is een duidelijke visie op de rol van de wet, de plaats van de rechtsbeginselen en de verhouding tussen deze aspecten onontbeerlijk.

De rol die het leerstuk van *fraus legis* in dit geheel speelt, en binnen de EU het leerstuk misbruik van Unierecht, dient uiteraard ook te worden meegenomen in de discussie. Waar 'de grenzen van wet- en regelgeving' worden besproken, gaat het in feite om 'de grenzen van wet- en regelgeving, inclusief het leerstuk van *fraus legis*'. Doel en strekking van de wetgeving dienen in het oog te worden gehouden, niet alleen in het kader van de misbruikbestrijding, maar ook in het kader van de vormgeving van de wet. Door oog te hebben voor zowel rechtsbeginselen als doel en strekking van de wet, is eenvoudiger en duurzamere wetgeving — met ruimte voor toegespitste misbruikbestrijding — realiseerbaar.

5.4 Waarborgen van procedurele rechtvaardigheid

Voor de Belastingdienst blijkt de personele bezetting een grote uitdaging. Daarnaast is ook de digitalisering een grote opgave. Deze twee uitdagingen hebben een negatieve invloed op het waarborgen van procedurele rechtvaardigheid richting belastingplichtigen. Belastingplichtigen voelen zich — zo blijkt ook uit de recente toeslagenkwestie — regelmatig niet gehoord. Belastingplichtigen hebben hier wel recht op. Volgens het EHRM en/of het Handvest hebben belastingplichtigen recht op een eerlijk proces, op privacy en op voorzienbaarheid van regels over belastingheffing. Volgens de nationale wet hebben belastingplichtigen het recht te worden gehoord. En op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur hebben belastingplichtigen recht op zorgvuldige, deskundige, gelijke en evenredige behandeling en besluitvorming. Het blijkt de Belastingdienst niet altijd te lukken de procedurele waarborgen van rechtsbescherming genoeg in acht te nemen.^[32]

5.5 Tussenconclusie

Globalisering, complexe wetgeving, hoge werklast en digitalisering zijn slechts enkele van de vele uitdagingen die in het debat over fiscale ethiek een rol spelen. Voor het ontwikkelen van een TGC is inzicht in deze elementen van groot belang. Aandacht voor de kwaliteit van wetgeving, voor de rol van doel en strekking van de wet en voor procedurele rechtvaardigheid kan een belangrijke bijdrage leveren aan de totstandkoming van een evenwichtig systeem.^[33]

6 Wat we graag zouden willen zien

6.1 Inleiding

De staatssecretaris heeft — mede naar aanleiding van Kamervragen — aandacht gevraagd voor 'fiscale ethiek',

maatschappelijke verantwoordelijkheid en *governance*. In dit onderdeel vestigen wij de aandacht allereerst op de diepgang van het debat (onderdeel 6.2) en in de tweede plaats op een TGC (onderdeel 6.3).

6.2 Debat met diepgang

Een debat over fiscale ethiek is complex, omdat het vaak ‘zweverig’ blijft. Iedereen is vóór fiscale ethiek, net zoals iedereen vóór rechtvaardigheid is. Met andere woorden: op een hoog abstractieniveau is iedereen het met elkaar eens. Het is dan ook aan de fiscale opleidingen om studenten handvatten te geven (zie onderdeel 4) om ook een morele keuze te kunnen maken in een concreet voorliggend geval.^[34] Dat dit moeilijk is, blijkt onder andere uit de manier waarop het debat op dit moment gevoerd wordt. Het debat is vaak gepolariseerd en deelnemers hebben vaak te weinig respect voor andermans mening. Daardoor kan de *middle ground* zoekraken. Het onderwerp verschilt bovendien al naar gelang de betrokkene: grensverkenning door de private actoren enerzijds en grensverkenning door de publieke actoren anderzijds.

Deze *middle ground* en diepgang vormen al sinds de start van het debat uitdagingen. Zoals is gebleken uit onderdeel 3.3, kwam het in 2013 internationaal sterk op gang doordat bij hoorzittingen van het Britse parlement onder leiding van Margaret Hodge onderzocht werd hoe weinig belasting multinationals in het Verenigd Koninkrijk betaalden. Een hoorzitting met een sterk politieke *framing*. Toenmalig premier van het Verenigd Koninkrijk Cameron nam de multinationals onder vuur: zij zouden geen morele scrupules hebben.^[35] Daar zaten de multinationals en hun fiscalisten dan:^[36] in het beklagdenbankje.^[37] Maar wat ons betreft waren er nog wel wat plaatsen vrij op dat bankje. Voor de politiek zelf, bijvoorbeeld, die internationale belastingplanning jarenlang in de hand had gewerkt door op belastingwetgeving te concurreren met andere staten. En ook voor de wetgever, die belastingwetten steeds complexer maakt, wetten die op allerlei manieren uitgelegd kunnen worden. Dit kan leiden tot een *rule-based mindset*, met het risico dat de ethiek en de morele afweging naar de achtergrond worden verdrongen.^[38]

Waar zou het debat volgens ons over moeten gaan? In hun eigen werk, maar ook in de onderlinge relaties moeten belastingplichtigen, hun adviseurs, de wetgever en de Belastingdienst hun (eigen) morele verantwoordelijkheid nemen. Binnen een gedeelde morele verantwoordelijkheid zou vervolgens een debat gevoerd moeten worden. Hierbinnen past uitdrukkelijk geen beklagdenbankje. Het onderwerp van het debat is wat ons betreft dus als volgt: de gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid om te komen tot rechtvaardige belastingheffing. Een *rule-based* benadering geniet daarbinnen ook niet de voorkeur.

Tot slot draait het debat nu hoofdzakelijk om ‘onethische’ gevallen, terwijl er in de fiscaliteit ook genoeg zaken zijn die wel deugen. Anders gezegd: de positieve invulling van ethiek blijft uit. Wetenschappelijk onderzoek naar fiscale ethiek kan bijdragen aan een diepgaand debat.^[39]

6.3 Een TGC?

Naast een mindset waarbij afdwingen door regelgeving plaatsvindt, is steeds meer aandacht voor vrijwillig ‘afdwingen’ door middel van het door de OECD bepleite en in steeds meer landen ingevoerde *cooperative compliance*.^[40] De staatssecretaris vindt het wenselijk als het bedrijfsleven en de belastingadviessector een TGC ontwikkelen.^[41] Onder andere doet de staatssecretaris een beroep op de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtigen en fiscale adviseurs. Wetgeving kan niet de enige oplossing zijn.^[42] Het zal niet verbazen dat wij ons in deze gedachte kunnen vinden. Immers, door middel van een dergelijke Code kan, afhankelijk van de invulling, worden afgestapt van een *rule-based* benadering, waardoor de morele afweging naar de voorgrond kan treden. Ook begrijpen wij de gedachte van het (laten) nemen van eigen verantwoordelijkheid door belastingplichtigen en hun adviseurs.

Tegelijkertijd denken wij dat — wil een dergelijke Code goed landen en effect hebben — een aantal belangrijke uitdagingen moet worden aangepakt. Immers: door de verantwoordelijkheid bij belastingplichtigen en hun adviseurs te leggen, ‘ontkomen’ de twee andere partijen in het debat, de Belastingdienst en de wetgever, aan hun verantwoordelijkheid. Er is volgens ons — en zo wordt dit ook benoemd door de redactie van Vakstudie Nieuws — een duidelijke samenhang tussen de eenvoud en de kwaliteit van de fiscale wetgeving en de mogelijkheden tot belastingontwijking.^[43] Het is aan de wetgever ook hierover na te denken, sterker nog: op dit punt actie te ondernemen.

Een andere taak voor de wetgever is gelegen in het bieden van bescherming. Voor het stellen van kritische morele vragen is behalve oefening ook moed nodig, want voor bepaalde betrokkenen zoals werknemers is dit niet altijd zonder risico. Aan dit aspect van veiligheid zou in een TGC aandacht besteed kunnen worden, bijvoorbeeld door erkenning van het recht van werknemers op een integere werkgever, een werkgever die ruimte biedt voor morele oordeelsvorming. Een wettelijke bescherming, bijvoorbeeld in het arbeidsrecht, van het recht op een integere werkgever zou een belangrijk politiek signaal kunnen vormen. De overheid laat daarmee zien zich ook verantwoordelijk te voelen en daarmee zelfregulering als in een TGC krachtig te willen ondersteunen. Een algemene erkenning van het recht op een integere werkgever zou het debat over moreel handelen in het bedrijfsleven ook breder trekken dan de belastingadviespraktijk. Dit draagt bij aan het level *playing field* en ondersteunt een zuiverder debat over morele oordeelsvorming in het bedrijfsleven.

Tot slot bepleiten wij dat de Belastingdienst een ook voor hen geldende variant van een 'tax governance code zal onderschrijven'. De term 'tax governance' zou daarbij wellicht vervangen kunnen worden door de woorden 'procedural fairness'. Deze gedachte sluit aan bij een Europese variant van een aanzet tot een TGC waarin ook de Belastingdienst aan zijn verantwoordelijkheid wordt gehouden: *'The European Taxpayers' Code is a model of behaviour for both European taxpayers and Member States' tax administrations to follow rather than a strict template code or charter.'*^[44]

De in 2016 ontwikkelde Europese TGC (*Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code*) kan als voorbeeld dienen voor een Nederlands model.^[45] In de Europese TGC zijn de belangrijkste bestaande rechten en plichten die van toepassing zijn op de betrekkingen tussen de belastingbetalers en de belastingdiensten in Europa samengebracht. Het is een niet-bindend document en moet worden beschouwd als een model dat de lidstaten kunnen aanvullen of aanpassen aan de nationale behoeften en context. Te lezen valt dat: *'This European Taxpayers' Code contains guidelines that aim to ensure a balance between the rights and obligations of both taxpayers and tax administrations. Therefore, this European Taxpayers' Code should contribute to more effective tax collection by improving relations between taxpayers and tax administrations, where the mutual understanding of tax rules will reduce the risk of mistakes with potentially severe consequences for taxpayers and subsequent costs for tax administrations.'*

De inhoud van een TGC kan bestaan uit gedragsnormen en een beschrijving van bijbehorende waarden, net als het Europese voorbeeld: *'The European Taxpayers' Code provides a core of principles, which compiles the main existing rights and obligations that govern the relationships between taxpayers and tax administrations. Furthermore, it expects to provide European citizens with a convenient source of knowledge on the main rights and obligations they can expect when dealing with a tax administration in a Member State other than their State of residence.'*^[46]

De Europese Commissie is van oordeel dat de Code op lange termijn voordelen kan opleveren, waaronder het verbeteren van transparantie en het begrijpelijker maken van rechten en plichten, bevordering van rechtvaardigheid, efficiëntie, zekerheid, respect en verantwoordelijkheid in de betrekkingen tussen belastingdiensten en belastingplichtigen, verbetering van de naleving en voorkoming en vermindering van fiscale risico's en conflicten.^[47] Dit zijn doelen die — zo is uit deze bijdrage gebleken — ook in Nederland als prioriteit worden gezien.

De vraag rijst of een TGC het geschikte middel is om bovenstaande doelen te bereiken. Vragen die in dit verband kunnen rijzen zijn: In hoeverre is het ondertekenen van een TGC anders dan het tekenen van een convenant horizontaal toezicht? Worden belastingadviseurs en belastingambtenaren daadwerkelijk bewuster van het zetten van een handtekening? Of wordt dit een 'tick the box'? Past een dergelijke Code niet in de trend van reactie door middel van regelgeving? Is geen sprake van overkill? Zit moraliteit niet 'gewoon' vanbinnen?

6.4 Vierde tussenconclusie

Wij onderschrijven het idee van een appel op de maatschappelijke verantwoordelijkheid. Deze verantwoordelijkheid kan niet eenzijdig worden opgelegd noch worden genomen, wil deze serieuze uitstraling hebben. In de term 'maatschappelijke verantwoordelijkheid' is ingeblikt dat het een gedeelde betrokkenheid betreft en in lijn met onze visie op het debat over fiscale ethiek betekent dit dat alle *stakeholders* verantwoordelijkheid moeten nemen, zowel private, als publieke actoren. Willen zij dit vastleggen in een gedragscode, dan is dit aan te moedigen, aangezien bewustheid van de thematiek wordt versterkt. De status van een dergelijke gedragscode vergt gedegen overweging. Het is zowel juridisch als ethisch het meest zuiver wanneer een dergelijke code niet wordt opgelegd, maar de aanleiding voor een gesprek vormt.

7 Conclusie

Bij het schrijven van deze bijdrage, met bijdragen vanuit bijna alle fiscale opleidingen in Nederland, zijn de academische waarden onafhankelijkheid, integriteit en academische vrijheid leidend geweest.

Het doel van deze bijdrage komt voorts overeen met de manier waarop in het onderwijs en het onderzoek aandacht wordt besteed aan het onderwerp ethiek: oog hebben voor de verschillende stakeholders en daarmee zo veel mogelijk relevante perspectieven belichten. De stakeholders die in deze bijdrage centraal stonden, zijn: (i) de belastingplichtige, (ii) de belastingadviseur, (iii) de Belastingdienst en (iv) de wetgever.^[48]

Beschreven is hoe maatschappelijke ontwikkelingen en gebeurtenissen het debat over fiscale ethiek op gang hebben gebracht en invulling hebben gegeven, hoe de bewustwording in alle onderdelen van de maatschappij is toegenomen en welke pogingen er zijn gedaan om grip op het geheel te krijgen. Ook is aandacht besteed aan de uitdagingen en aandachtspunten die er zijn bij een verdere uitwerking van het debat en voor de ontwikkeling van een TGC.

Wij hebben betoogd dat er behoefte is aan nuance. Deze bijdrage beoogt daar een aanzet voor te bieden. Een overkoepelend beeld kan onderling begrip tussen de verschillende *stakeholders* creëren. Maatschappelijke verantwoordelijkheid betekent dat eenieder in staat en bereid is om mee te praten én naar de ander te luisteren.

De gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid vertaalt zich door naar onze visie op een TGC. Voor een effectieve aanpak van belastingontwijking is een totaalpakket van maatregelen van belang, waarbij ook oog dient te zijn voor de kwaliteit van wetgeving, het systeem van de wet en het evenwicht tussen de verschillende maatregelen. Bezien vanuit een gezamenlijke maatschappelijke verantwoordelijkheid zou een TGC voor alle partijen moeten gelden. Daarbij stellen wij de vraag in hoeverre het wettelijk opleggen van een dergelijke code een effectieve bijdrage aan de probleemoplossing biedt. Met symboolpolitiek is immers — op de lange termijn — niemand geholpen.

We sluiten af. Verantwoordelijkheid, wederkerigheid en oog hebben voor elkaars belangen vormen het fundament van de duurzame relaties waarmee we in onze samenleving welvaart creëren. In een notendop is dit waar morele oordeelsvorming om draait. Zoals onze academische waarden bij ons zijn ingebakken, denken we — met Aristoteles en dus conform de deugdenethiek — dat intrinsieke motivatie om 'het goede' te doen, uiteindelijk de 'common ground' is.

Voetnoten

[1]

Mr. dr. E. Boomsluiters en mr. C. Hofman zijn verbonden aan de Erasmus School of Law. Supervisie: prof. dr. S.J.C. Hemels en prof. dr. M.F. de Wilde (Erasmus School of Law). Alle fiscale vakgroepen van de Nederlandse universiteiten zijn uitgenodigd om een bijdrage te leveren. De tekst is tot stand gekomen met medewerking van: mr. A.F. Gunn, mr. dr. E.W. Ros, prof. dr. M.M.W.D. Merckx, M.L. Schippers LL.M., prof. mr. G.J.M.E. de Bont, mr. drs. B. Broen (Erasmus School of Law), prof. dr. P. Kavelaars (Erasmus School of Economics), drs. C.J.C. Vos MA (Faculteit Economie en Bedrijfskunde Universiteit van Amsterdam), dr. M.G.H. Schaper (Maastricht University), prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau, prof. dr. P.H.J. Essers, prof. dr. S.A. Stevens (Tilburg University), mr. drs. B.B. de Mik (Vrije Universiteit), prof. mr. dr. P.G.H. Albert (Nyenrode Business Universiteit), mr. dr. S.J. Mol-Verver (Faculteit der Rechtsgeleerdheid Universiteit van Amsterdam), prof. dr. J.N. Bouwman, prof. dr. I.J.J. Burgers (Rijksuniversiteit Groningen), prof. mr. G.T.K. Meussen, prof. mr. dr. M.B.A. van Hout (Radboud Universiteit).

[2]

Deze bijdrage is onderdeel van een (gemeenschappelijk) project, dat is opgezet door de voormalige Staatssecretaris van Financiën Snel en is verder gebracht door de huidige Staatssecretaris van Financiën Vijlbrief. Het eerste concrete resultaat van het project is de essaybundel *Tax Governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?*, onder redactie van prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau. Met deze bijdrage wordt getracht een inventariserend, oriënterend en vooral verbindend stuk op te leveren, met daarin een aanzet tot verdere gedachtevorming over dit thema.

[3]

We gaan in deze bijdrage uit van vier stakeholders: belastingplichtigen, de belastingadviespraktijk, de Belastingdienst en de wetgever. De rechter heeft ook een rol in het debat over fiscale ethiek, maar die rol achten wij beter te vergelijken met de rol van de wetenschap, dan met die van de andere genoemde stakeholders.

[4]

Op 21 mei 2016 kopte de Volkskrant: 'Belastingprofessoren bijna zelden volledig onafhankelijk', met het volgende onderschrift: 'Bijna alle belastinghoogleraren hebben banden met accountants- en advocatenkantoren. Kunnen zij zo wel kritisch bijdragen aan het debat en nieuw beleid?' (<https://www.volkskrant.nl/economie/belastingprofessoren-zelden-volledig-onafhankelijk-bd28a41d/>). Naar aanleiding hiervan werden op 27 mei 2016 vragen gesteld door Kamerleden aan de toenmalige Staatssecretaris van Financiën en aan de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap over de belangenverstrengeling van hoogleraren belastingrecht en andere fiscale wetenschappers. Wij kunnen niet anders dan benadrukken dat we met volle overtuiging staan achter de antwoorden die destijds zijn gegeven. Hoogleraren vervullen nevenfuncties en zijn daar transparant over. Nevenfuncties — de combinatie van academie en praktijk — bieden ruimte voor verbinden en bruggenbouwen en geven reliëf, diepte en verrijking aan het academische onderzoek en onderwijs, en daarmee het maatschappelijke debat. De combinatie verrijkt de ontwikkeling en betrokkenheid van wetenschappers, persoonlijk en als professional, en van studenten, vakgenoten en het beroepsveld in de meest brede zin (*Kamerstukken II 2015/16*, nr. 2890). In het systeem zijn voorzieningen ingebouwd die de onafhankelijkheid borgen. Bovendien bestaat een stevig sociaal-controlerend self-policing mechanisme. De wetenschapper die onder de noemer 'onafhankelijk onderzoek' een belangenverstrengeld narratief presenteert, verspeelt onmiddellijk zijn of haar academische krediet- en geloofwaardigheid. Natuurlijk, verschillende hoedanigheden kunnen spanning en wrijving opleveren. Uiteindelijk, menen wij, gaat het hier om de intrinsieke professionele en academische integriteit van betrokken wetenschappers. Integriteit zit 'van binnen', denken wij, en dat houdt geen verband met het al dan niet betrekken van een nevenfunctie. De academie staat voor het leggen van verbindingen en gaat niet over het versterken van tegenstellingen. Zie ook: L.G.M. Stevens, 'Over petten en baretten', *WFR 2020/213*.

[5]

Op 2 februari 2017 werd de motie Straus-Duisenberg ingediend, waarin de regering wordt gevraagd of zelfcensuur en beperking van diversiteit van perspectieven in de wetenschap in Nederland een rol spelen. De vraag was voorts of de KNAW met aanbevelingen zou kunnen komen hoe te allen tijde het vrije woord binnen de wetenschappelijke waarheidsvinding de ruimte zou moeten krijgen. [Kamerstukken II 2016/17, 34550 VIII, 120](#).

[6]

Vrijheid van wetenschapsbeoefening in Nederland, KNAW-briefadvies naar aanleiding van de motie Straus-Duisenberg, nr. 120 (34550-VIII), te vinden via: www.knaw.nl/shared/resources/actueel/publicaties/pdf/briefadvies-vrijheid-van-wetenschapsbeoefening-in-nederland.

[7]

Overigens ook bij al onze andere wetenschappelijke activiteiten.

[8]

[9]

Zie onder meer de Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 december 2019, nr. 2019-0000200050.

[10]

Tijdens het wetgevingsoverleg van 4 november 2019 (over het Pakket Belastingplan 2020).

[11]

Al komen deze onderwerpen in de eerdere onderdelen ook al aan bod.

[12]

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: Wolters Kluwer 2011, p. 112. en L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer: Wolters Kluwer 1997.

[13]

Gribnau spreekt over een 'shared responsibility.' J.L.M. Gribnau, 'The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility', *Erasmus Law Review*, 1/2017, p. 12-28. Nieuwenhuizen zet naast de 'fair share' van de belastingplichtige, de door de overheid in acht te nemen houding, die Nieuwenhuizen als 'fair play' aanduidt. J.H.M. Nieuwenhuizen, 'De discussie over belastingontwijking is uit balans', *MBB* 2018/12. Anders: R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge (Mass.): Harvard University Press 1977, p. 227 en 272.

[14]

J.H.M. Nieuwenhuizen, t.a.p., p. 497.

[15]

Vanuit juridisch oogpunt zijn zij de belastingplichtigen die de belasting ook dragen. Vanuit economisch perspectief wordt wel gesteld dat dit onmogelijk is, vanuit de gedachte dat belastingen alleen gedragen kunnen worden door natuurlijke personen; elke van een niet-natuurlijk persoon, een juridisch construct, geheven belasting wordt in deze visie uiteindelijk afgewenteld op een natuurlijk persoon. Daarmee is het ontwijkingsvraagstuk voor een belangrijk deel in wezen een verdelingsvraagstuk.

[16]

C.M. Dijkstra, ('Fiscaliteit, emotie en ethiek – over Alfred Ayers emotivisme en het belastingrecht', in: G.T.K. Meussen en J.J. van den Broek (red.), *Formeel en Formidabel (Liber Amicorum R.E.C.M. Niessen)*, Den Haag: SDU 2018, p. 67-79) staat ook stil bij ethische stromingen in fiscale context en beschrijft tevens hoe C. Bruijsten, R.H. Happé, J.L.M. Gribnau en L.G.M. Stevens hier volgens hem tegenaan kijken. Zie ook: D.A. Albrechtse en P. Kavelaars, *Maatschappelijk heffen deel 1: de wetenschap*, Deventer: Wolters Kluwer 2006, met bijdragen over fiscale ethiek van P.G.H. Albert, S.W. Couwenberg, J.A.G. van der Geld, J.L.M. Gribnau, R.H. Happé, J.J.R. Roes en S.A.W.J. Strik.

[17]

Oorspronkelijk werd hier — i.p.v. prosperity — profit genoemd. De term '3 Ps' is afkomstig van John Elkington, *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone, North Mankato, MN, 1994.

[18]

Voor een meer uitgebreide uiteenzetting, zie G.T.K. Meussen, 'Fiscale ethiek in opmars', *NtFR* 2013/158 en P.G.H. Albert, 'De invloed van maatschappelijke opvattingen op het beroep van belastingadviseur', *WFR* 2017/235.

[19]

R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet: Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg: Tilburg University 2011, inleiding.

[20]

Bijvoorbeeld S.J.C. Hemels, 'Belastingadviseur in BelastingTelefoonland', *NtFR* 2014/415, p. 1-4 en M.B.A. van Hout, 'Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen', *WFR* 2018/212.

[21]

Zie proefschriften van M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2014 en E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht*, Ridderkerk: Ridderkerk BV 2015.

[22]

Jaarplan 2020 Belastingdienst, <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst-inzicht-in-keuzes-uitvoering-en-toezicht>.

[23]

Jaarplan 2020 Belastingdienst, p. 31.

[24]

Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 over de vernieuwde rullingpraktijk, *Stcrt.* 2019, 35519. Zie voor een toelichting F. Heideman I.J.J. Burgers, 'Herziening van de rullingpraktijk en beroepsaansprakelijkheid', *Ondernemingsrecht* 2019/135.

[25]

<https://www.oecd.org/tax/beps/>.

[26]

Richtlijn (EU) 2016/1164 en 2017/952 van de Raad.

[27]

Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad.

[28]

Alleen al over DAC 6 zijn talloze vragen gesteld, zie onder meer: J.J.A.M. Korving en J.W.M. Verbaarschot, 'To disclose or not to disclose, that's the question', *WFR* 2019/176, J.L. van der Streek, 'Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies', *WFR* 2019/177 en J.A.R. van Eijnsden en M.A. de Ruiter, 'Mandatory Disclosure in de EU en Nederland (deel I en II)', *MBB* 2019/4 en 2019/5.

[29]

Europese Commissie, Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Commission staff working document SWD(2019) 327 final, 12 September 2019, p. 60: 'the perceived usefulness of accessing information on foreign rulings is still limited. The opinions on the potential relevance of DAC4 are more positive, albeit there are as of yet hardly any cases where these tools have been tested.'

[30]

Zie bijvoorbeeld J.L.M. Gribnau, 'De belastingrechter in een veranderende trias politica', in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht* (p. 71-93), Den Haag: SDU 2013, p. 73.

[31]

Zie bijvoorbeeld J.L.M. Gribnau, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg: Prisma Printing Tilburg University 2012 (oratie).

[32]

Zie ook M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag: SDU 2019.

[33]

Op 15 juli 2020 heeft de Europese Commissie een actieplan voor eerlijke en simpele belastingheffing gepresenteerd. Over dit zogenoemde 'tax package' valt onder andere te lezen: 'Fair taxation is crucial in helping the EU economy bounce back. The tax package will make taxation simpler, fairer and beter adapted to the better world, while supporting the fight against tax fraud and avoidance.' Zie: https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation_en.

[34]

P.G.H. Albert, 'De invloed van maatschappelijke opvattingen op het beroep van belastingadviseur', *WFR* 2017/235 noemt acht voorbeelden van belastingontwijking. Wordt in die voorbeelden een ethische norm geschonden? Handelt een belastingplichtige die een beroep doet op de afwezigheid van een nieuw feit om een (overigens terechte) navorderingsaanslag niet te betalen, onethisch? Handelt een inspecteur onethisch die een navorderingsaanslag oplegt, terwijl hij weet dat er geen nieuw feit is? Is de ethische norm voor een belastingplichtige die een onzorgvuldige inspecteur treft (bijvoorbeeld een inspecteur die een verzoek om een geruisloze herstructurering pas na één jaar in behandeling neemt) exact hetzelfde als voor een belastingplichtige die nog nooit contact met de Belastingdienst heeft gehad?

[35]

Christopher Hope, The Telegraph, 4 januari 2013; <https://www.telegraph.co.uk/news/politics/david-cameron/9779983/David-Cameron-Tax-avoiding-foreign-firms-like-Starbucks-and-Amazon-lack-moral-scruples.html>.

[36]

De 'private actoren'.

[37]

Politiek was dit uiterst productief, zeker binnen de EU heeft dit ertoe geleid dat in een hoog tempo een brede waaier aan fiscale antimisbruikwetgeving is geproduceerd. De keerzijde is echter dat niet alles in wetten te vatten is en dat wetten gauw weer achter lopen. Zie onderdeel 4.3.

[38]

J.L.M. Gribnau, 'Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone' (2015) 24, *Social and Legal Studies* 225, pp. 233-235.

[39]

Dit gebeurt ook al geruime tijd, zie bijvoorbeeld J. van der Poel, 'Belastingmoraal en -ethiek', *WFR* 1962/797, J.E.A.M. van Dijck, 'Belastingmoraal', *WFR* 1994/731, L.G.M. Stevens, *Fiscus, ik ben je vriendje niet!*, Deventer: Wolters Kluwer 1997, R.H. Happé, 'Fiscale ethiek voor multinationals', *WFR* 2015/938, L.C.J. van Apeldoorn, 'Rechtvaardigheid en belastingen – filosofie en fiscaliteit', *WFR* 2015/93, G.T.K. Meussen, 'Fiscale ethiek in opmars', *NTR* 2013/10, C. Bruijsten, 'Belastingrecht en ethiek: een mogelijk denkkader', *WFR* 2014/580, J.L.M. Gribnau, 'Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan', *NTR* 2017/660, T. Bender, 'Tussen ethiek en wet: een derde weg', *WFR* 2017/20, E. Heithuis, 'Van de splinter en de balk', *WFR* 2019/244.

[40]

Zie bijvoorbeeld https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/cooperative-compliance-approaches-features-and-requirements-2017_e4096479-en.

[41]

De OECD heeft met de 'Taxpayer's rights and Charters', een survey in gang gezet die een van de drivers vormt voor een TCG. De survey betreft de rechten en plichten van belastingplichtigen in 55 landen en vormt, naar de woorden van de OECD 'an important part of the wider governance of tax administrations comes from the set of taxpayer rights.'

[42]

Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 december 2019, nr. 2019-0000200050.

[43]

Redactie V-N 2019/59.4.

[44]

Europese Commissie 2016, *Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code*,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.

[45]

De lidstaten van de EU zijn geraadpleegd op basis van een ontwerp van deze Europese guidelines, dat door een groep lidstaten is opgesteld.

[46]

Europese Commissie 2016, *Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code*,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.

[47]

Europese Commissie 2016, *Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code*,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.

[48]

De rechter is in dit essay slechts zijdelings aan de orde gekomen. Over de rol van de rechter valt uiteraard nog veel meer te zeggen, maar dit geldt in bredere zin voor alle onderwerpen die in dit essay voorbij zijn gekomen. Dit essay stipt een aantal punten aan, die naar wij hopen de gedachtevorming op dit gebied zullen helpen voortzetten.