

Verslag vierde editie Tax Talents Conferentie van de NOB en de Belastingdienst

Verslag van de vierde Fiscale Conferentie Tax Talents, gehouden op 23 en 24 januari in de Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder

P.I.M. Geerse¹ & L.D. Hagenaar²

1 Inleiding

Bij de vierde editie van de Tax Talents Conferentie, georganiseerd door de NOB en de Belastingdienst, waren tien talentvolle belastingadviseurs en tien talentvolle fiscalisten van de Belastingdienst aanwezig. De volgende vier thema's zijn aan bod gekomen: (i) uitvoerbare wetgeving, (ii) transparantie, (iii) ethiek en (iv) belastingheffing in de toekomst. Verschillende gastsprekers vanuit de Belastingdienst, adviespraktijk, universiteiten en het Ministerie van Financiën leidden de onderwerpen in waarna de *tax talents* hierover in discussie traden aan de hand van diverse stellingen. De conferentie stond onder leiding van Madeleine Merx.³

2 Uitvoerbare wetgeving

Het eerste thema dat besproken wordt, is uitvoerbare wetgeving. Dit thema zal vanuit drie invalshoeken worden bekeken: (i) het oogpunt van de wetgeving, (ii) het oogpunt van de belastingplichtige en (iii) het oogpunt van de Belastingdienst. Elk van de perspectieven wordt nader toegelicht door een spreker.

Oogpunt wetgeving

Roberto van den Heuvel⁴ bespreekt het onderwerp uitvoerbare wetgeving vanuit het oogpunt van de wetgeving.⁵ Van den Heuvel stelt de vraag: wat maakt fiscale wetgeving uitvoerbaar? Allereerst moet bij de uitvoerbaarheid rekening worden gehouden met de verschillende *stakeholders*. Alle stakeholders moeten met de wetgeving uit de voeten kunnen. Voor belastingplichtigen is het belangrijk dat duidelijk is wat de fiscale verplichtingen zijn en op welke wijze aan deze verplichtingen moet worden voldaan. Uitvoerbaarheid raakt ook de handhaafbaarheid. De Belastingdienst moet helder voor ogen hebben op welke wijze de handhaving van fiscale regels dient plaats te vinden.

De volgende vraag die Van den Heuvel aan de zaal stelt, is in hoeverre er nog gebruik moet worden gemaakt van wetgeving in de huidige vorm. Het invoeren van wetgeving is op dit moment een tijdrovend proces. Een idee zou zijn om gebruik te maken van kaderwetgeving met open normen die het mogelijk maakt dat een regeling gemakkelijker kan worden ingevoerd. Er kan dan sneller worden ingespeeld op maatschappelijke ontwikkelingen. Een factor die wetgeving minder goed uitvoerbaar maakt is complexiteit. Een gevolg van complexe wetgeving is dat het onduidelijk is hoe een wettelijke bepaling moet worden uitgelegd. Middels delegatiebepalingen in kaderwetgeving kan een lagere wetgever uitleg geven aan onduidelijke regels. Belastingplichtigen hebben dan sneller zekerheid. Het verbeteren van de uitvoerbaarheid van wetgeving begint bij het versimpelen ervan, aldus Van den Heuvel.

¹ Masterstudent Fiscaal recht, specialisatie directe belastingen aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

² Masterstudent Fiscaal recht, variant indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

³ Mw. prof. mr. dr. M.M.W.D. Merx is partner bij het Bureau Vaktechniek van BDO, bijzonder hoogleraar indirecte belastingen aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en rechter-plaatsvervanger bij de Rechtbank Haarlem.

⁴ Mr. dr. R.L.G. van den Heuvel is als universitair docent verbonden aan de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.

⁵ Zie hierover uitgebreider het proefschrift van den Heuvel: R.L.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving. Een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving* (diss. Leiden), Den Haag: Sdu 2018.

Vervolgens benoemt Van den Heuvel dat er verschillende struikelblokken bestaan voor uitvoerbaarheid. Wetgeving is een vastlegging van regels in taal en geschrift. Taal is een gebrekkig communicatiemiddel, onder andere omdat het voor verschillende interpretaties vatbaar is. Bij het maken van wetgeving dient rekening te worden gehouden met wie de wet uiteindelijk leest en toepast.⁶ Tevens moet een fiscale normstelling duidelijk en nauwkeurig zijn geformuleerd. Wetgeving heeft immers een belangrijke waarborgfunctie; het moet zekerheid bieden omtrent de rechtspositie van belastingplichtigen. Uit het rechtszekerheidsbeginsel vloeit dan ook de eis van duidelijkheid voort. Een handleiding kan behulpzaam zijn bij de uitleg van een fiscale normstelling. Het is alleen de vraag of een dergelijke handleiding juridisch bindend zou moeten zijn, aangezien een handleiding niet altijd voldoende nauwkeurig is. Hierdoor kunnen opnieuw interpretatieproblemen ontstaan.

Oogpunt belastingplichtige

Sigrid Hemels⁷ vervolgt met het oogpunt van de belastingplichtige. De wetgever maakt een afweging tussen drie uitgangspunten bij het opstellen van nieuwe wetten: (i) rechtvaardigheid, (ii) *fairness* en (iii) doelmatigheid. Uit het uitgangspunt van rechtvaardigheid vloeit voort dat de overheid rekening houdt met ieders specifieke situatie. Met *fairness* bedoelt Hemels dat de overheid geacht wordt ervoor te zorgen dat iedereen zijn *fair share* aan belasting betaalt. Dit uitgangspunt is de laatste jaren opgekomen. Doelmatigheid vereist tot slot dat belasting wordt geheven en geïnd tegen zo laag mogelijke kosten. De uitvoerbaarheid van wetgeving is niet alleen voor de Belastingdienst, maar ook voor belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen een *issue*.

De genoemde uitgangspunten zijn deels conflicterend. Er moet een politieke afweging worden gemaakt over welk uitgangspunt onder omstandigheden het zwaarst weegt. In haar presentatie analyseerde Hemels van een aantal fiscale maatregelen de uitkomst van deze afweging. De balans lijkt voor diverse maatregelen te zijn doorgeslagen naar *fairness*, waarbij doelmatigheid soms uit het oog lijkt te zijn verloren (bijvoorbeeld bij DAC6, ATAD2, tariefsaanpassingen in de vennootschapsbelasting en de eigenwoningregeling in de inkomstenbelasting). Bij box 3 leek doelmatigheid oorspronkelijk doorslaggevend, maar inmiddels lijkt het verzekeren van een vaste inkomensstroom voor de overheid en het afwentelen van renterisico's op burgers het belangrijkste uitgangspunt en is rechtvaardigheid op afstand gezet. Voor het verlaagde btw-tarief is de vraag of het doorslaggevende motief van rechtvaardigheid wel zo uitwerkt en of een vast tarief gecombineerd met gerichte directe subsidies niet doelmatiger zou zijn.

Hemels signaleerde niet alleen uitvoeringsproblemen, maar suggereerde ook oplossingen. Zo bepleitte ze meer aandacht voor rechtsbescherming en de uitvoeringslasten van belastingplichtigen bij onderhandelingen over Europese richtlijnen. Ook wees ze erop dat bij ogenschijnlijk simpele fiscale maatregelen, zoals het terugdraaien van de tariefsverlagingen in de vennootschapsbelasting, rekening moet worden gehouden met de niet-fiscale uitvoeringslasten voor belastingplichtigen, zoals de impact op de jaarrekening. Volksvertegenwoordigers en wetgevingsambtenaren zullen zich niet altijd van dergelijke problemen bewust zijn. Daarom is het van belang om met de maatschappij in gesprek te blijven en de vakliteratuur bij te houden. Ook wees Hemels op de praktijk in het Verenigd Koninkrijk waar ambtenaren op *secondment* gaan naar de private sector (en omgekeerd) en zo meer begrip krijgen voor de impact die wetgeving op het bedrijfsleven heeft.

⁶ Als voorbeeld wordt hierbij genoemd dat de renteaftrekbeperking van artikel 10a Wet VPB 1969 tot op zekere hoogte ingewikkeld mag zijn, aangezien van belastingplichtigen die met deze regel te maken hebben mag worden verwacht dat ze zich verdiepen in de fiscale wetgeving (onderzoeksplicht). De eigenwoningregeling in box 1 van de Wet IB 2001 is bedoeld voor particulieren en zou daarom niet te complex mogen zijn.

⁷ Prof. dr. S.J.C. Hemels is hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, gasthoogleraar aan de Lund University School of Economics and Management Sweden en werkzaam bij Allen & Overy.

Voor wat betreft complexe regelingen die het dagelijkse leven van vele particuliere belastingplichtigen raken, zoals de eigenwoningregeling, wees ze op het feit dat, anders dan zo'n twintig jaar geleden, particulieren geen rechtstreekse toegang meer hebben tot deskundige inspecteurs. Wat dat betreft kan een voorbeeld worden genomen aan Zweden. Daar wordt een eenvoudige inkomstenbelastingwetgeving gecombineerd met een goede IT-infrastructuur en grote toegankelijkheid van de belastingambtenaren. Uit eigen ervaring is Hemels ermee bekend dat particulieren via e-mail of telefoon contact kunnen opnemen met de behandelende ambtenaar die zijn of haar contactgegevens ook op brieven en beschikkingen zet. Zelfs in relatief kleine plaatsen zijn belastingkantoren waar particulieren vragen kunnen stellen. In tevredenheidsonderzoeken scoort de Zweedse belastingdienst steevast boven de 95%. Volgens Hemels vormt het ook een waarborg voor de menselijke maat als inspecteurs zelf belastingplichtigen aan de lijn krijgen; dat maakt het proces minder anoniem. Hemels concludeert dat complexe wetgeving niet te vermijden is in een complexe samenleving, maar dat duidelijkheid, betrouwbaarheid, bereikbaarheid en inlevingsvermogen in de realiteit waarin een particulier of bedrijf opereert, cruciaal zijn voor een uitvoerbare wetgeving. Buitenlandse *best practices* kunnen hierbij tot voorbeeld dienen.

Oogpunt Belastingdienst

Mariette Lokin⁸ sluit het thema af met uitvoerbare wetgeving vanuit het oogpunt van de Belastingdienst. Zij legt het accent op digitaal uitvoerbare wetgeving.⁹ Bij het inrichten van wetgeving zou meer rekening moeten worden gehouden met digitalisering. 'Massaliteit vereist geautomatiseerde besluitvorming', stelt Lokin. Volgens Lokin ligt het probleem bij het maken van de vertaalslag van wetgeving naar software. De vertaling wordt bemoeilijkt omdat niet altijd de juiste hulpmiddelen aanwezig zijn. Er is daarnaast interpretatie vereist omdat verschillende handmatige stappen gezet moeten worden bij het omzetten van wetgeving in software. Dit gaat ten koste van de snelheid waarmee wetgeving kan worden omgezet.

Een manier waarop de wetgeving eenvoudiger kan worden getransformeerd in software is door de werkwijze *Regelbeheer* toe te passen. Bij deze werkwijze wordt gebruik gemaakt van multidisciplinaire teams, die aan het werk gaan met de juiste hulpmiddelen. De juridische bronnen (wettekst, uitvoeringsregelgeving en uitvoeringsbeleid) worden allereerst grondig geanalyseerd en geannoteerd. Dat betekent dat markeringen worden toegekend waarmee de aard van zinsdelen of begrippen wordt aangeduid (bijvoorbeeld rechtssubject, rol, variabele of parameter). De geannoteerde teksten worden 'vertaald' naar beslis- en rekenregels in *RegelSprak*. Dit is een speciaal ontwikkelde formele taal met vaste patronen voor de formulering van de regels, waardoor ze begrijpelijk zijn voor zowel mensen als computers. De regels worden vervolgens geautomatiseerd in software. In het proces van omzetting wordt voortdurend getest of de regels in de software nog overeenkomen met de onderliggende juridische bronnen. Op deze manier is het traceerbaar waar eventuele interpretatiefouten ontstaan.

Deze werkwijze is volgens Lokin essentieel om een juiste vertaalslag van wetgeving en uitvoeringsbeleid naar ICT-systemen en processen te realiseren én te behouden. Hierbij is het van belang om op te merken dat de werkwijze niet enkel vanuit de ICT benaderd moet worden. De (wetgevings)jurist of fiscalist hoort aan tafel bij het analyse- en specificatieproces om zo tot goed digitaal uitvoerbare wetgeving te komen; het gaat immers om hún kennis! ICT'ers en juristen moeten elkaars taal leren verstaan en spreken. Dit begint bij een hierop gerichte opleiding en een verandering in de *mindset* van de wetgever en wetgevingsjurist.

3 Transparantie

⁸ Mw. mr. dr. M.H.A.F. Lokin is werkzaam als juridisch adviseur bij het directoraat-generaal Belastingdienst (directie Douane) van het Ministerie van Financiën.

⁹ Zie hierover uitgebreider het proefschrift van Lokin: M.H.A.F. Lokin, *Wendbaar wetgeven. De wetgever als systeembeheerder* (diss. Amsterdam VU), Den Haag: Boom Juridisch 2018. Zie ook G.M. Nijssen & L.G.M. Stevens, 'Hoe ICT dienstbaar kan zijn aan wetgeving en wetsinterpretatie', *WFR* 2019/182.

Transparantie is het tweede thema dat besproken wordt tijdens de conferentie. Na een algemene inleiding van het onderwerp zal op het thema gereflecteerd worden aan de hand van de reacties op een aantal stellingen van verschillende geïnterviewden uit de adviespraktijk en van de Belastingdienst.

Van klakkeloos naar kritisch

Erna Scholtes¹⁰ leidt het onderwerp transparantie in. Het begrip transparantie wordt steeds vaker gebruikt. In haar proefschrift¹¹ heeft Scholtes onderzoek gedaan naar de betekenis van transparantie in Kamerstukken in de periode van 1995 tot 2010. Wat blijkt is dat het geen eenduidig begrip is, maar juist heel divers. Scholtes heeft 36 verschillende betekenissen gevonden en die gebundeld in zeven 'vertellingen' die elk een heel andere betekenis van transparantie laten zien, met andere doelen en gestoeld op andere veronderstellingen.¹² In vijf van die vertellingen is transparantie een middel tot een doel. Bij een andere vertelling is het een waarde in zichzelf, bij weer een andere een houding. Deze vertellingen hebben naast veel verschillen ook een overeenkomst. Als informatie openbaar gemaakt wordt is dat altijd met een bepaald doel. 'Aan transparantie doen is altijd een interventie', aldus Scholtes.

Lange tijd werd transparantie enkel als positief gezien. Er was telkens een roep om meer informatie. Het belang van transparantie moet volgens Scholtes echter worden gerelativeerd; het is niet altijd de norm.¹³ Onder andere privacy, zwijgrecht, beroepsgeheim, staatsveiligheid en bedrijfsgeheim stellen in onze democratie erkende grenzen aan transparantie. Scholtes vindt het terecht dat er grenzen worden gesteld. Er zijn namelijk twee problemen te onderkennen. Als eerste is transparantie geen onschuldig fenomeen. Informatie die openbaar wordt gemaakt is altijd een selectie en een constructie en kan daarom een vertekend beeld geven. Transparantie staat dus niet per definitie gelijk aan objectiviteit. Ten tweede biedt transparantie geen garanties. Zoals gezegd is transparantie altijd een interventie. Iemand die informatie openbaar maakt doet dat in een bewuste poging om kennis, houding of gedrag te beïnvloeden. Of de informatie wordt ontvangen zoals de zender het bedoeld heeft, is echter geenszins gegarandeerd. Iedereen geeft immers zijn eigen betekenis aan ontvangen informatie.

Scholtes sluit haar presentatie af met de woorden: 'er is veel ambitie voor transparantie, maar weinig garantie'.

Horizontaal toezicht, de rullingpraktijk en Mandatory Disclosure

Nadat transparantie door Scholtes in een breder perspectief is geplaatst, wordt toegespitst op transparantie binnen de context van het fiscale recht. Er worden verschillende video's getoond waarin geïnterviewden¹⁴ vertellen over horizontaal toezicht, de rullingpraktijk en Mandatory Disclosure aan de hand van een aantal stellingen.

Transparantie is een belangrijk uitgangspunt bij horizontaal toezicht. Belastingplichtigen delen actief informatie met de Belastingdienst in ruil waarvoor ze een vast aanspreekpunt bij de Belastingdienst en sneller zekerheid omtrent hun fiscale positie krijgen. Deze transparantie werkt echter beide kanten op; de inspecteur dient ook transparant te zijn. Transparantie zorgt hierbij voor wederzijds begrip en vertrouwen waar uiteindelijk zowel de Belastingdienst als

¹⁰ Mw. dr. H.H.M. Scholtes MMC is senior-adviseur bij Twynstra Gudde en universitair docent aan de Erasmus School of Health Policy & Management, vakgroep Health Care Governance.

¹¹ H.H.M. Scholtes, *Transparantie. Icoon van een dolende overheid* (diss. Tilburg), Den Haag: Boom Lemma 2012.

¹² Zie hierover uitgebreider H.H.M. Scholtes, *Transparantie. Icoon van een dolende overheid* (diss. Tilburg), Den Haag: Boom Lemma 2012, hoofdstuk 5.

¹³ Zie ook H.H.M. Scholtes, 'De schaduw van transparantie', *Christen Democratische Verkenningen* 2014/3 en H.H.M. Scholtes, 'Namob, de opstandige broer van Nimby', *De Hofvijver* nr. 32, 20 augustus 2013.

¹⁴ De geïnterviewden blijven, net als de deelnemers aan de conferentie, anoniem om een vrije discussie te bevorderen.

belastingplichtigen bij gebaat zijn. Er wordt echter ook kritiek geuit op het systeem van horizontaal toezicht. Zo is het voor belastingplichtigen die onder horizontaal toezicht vallen niet altijd duidelijk welke informatie relevant is voor de Belastingdienst en wat ze dus moeten delen. Daarnaast blijven partijen ongelijkwaardig. Waar belastingplichtigen vrijer zijn is de Belastingdienst altijd gebonden aan de wet. Er is dus geen gelijk speelveld en dit kan leiden tot spanningen. Een ander kritiekpunt is dat belastingplichtigen die niet onder horizontaal toezicht vallen minder aandacht krijgen van de Belastingdienst dan belastingplichtigen die er wel onder vallen. Dit wordt versterkt door het capaciteitsgebrek bij de Belastingdienst. Scholtes merkt desalniettemin op dat een voorspelbare overheid van grote waarde is voor ondernemingen. Horizontaal toezicht leidt tot grip en begrip en is hierdoor toch altijd een goede zaak.

Een andere manier voor belastingplichtigen om zekerheid te verkrijgen over hun fiscale positie is het sluiten van een *ruling*; oftewel het voeren van vooroverleg met de inspecteur. Met ingang van 1 juli 2019 is het *ruling*beleid aangescherpt.¹⁵ Een van de gevolgen hiervan is dat van *rulings* met een internationaal karakter een geanonimiseerde samenvatting zal worden gepubliceerd.¹⁶ Gevraagd wordt of het publiceren van dergelijke samenvattingen gezien kan worden als symbooltransparantie. Aan de ene kant wordt daarop gezegd dat het publiceren van samenvattingen van bepaalde *rulings* bijdraagt aan verbetering van het imago van de *ruling*praktijk. Ook zorgt het voor een meer *level playing field*, enerzijds tussen belastingplichtigen onderling en anderzijds tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Bedrijven verkrijgen inzicht in de fiscale behandeling van andere belastingplichtigen en in de zienswijze van de Belastingdienst. Aan de andere kant wordt gesteld dat er wel sprake is van symbooltransparantie aangezien uit de geanonimiseerde samenvatting weinig informatie kan worden ontleend en het vooral een politiek karakter heeft. De publicatie van *rulings* kan er zelfs toe leiden dat minder vooroverleg plaatsvindt omdat publicatie een afschrikwekkende werking heeft. Dit zou een *averechts* effect zijn van de juist zo gewenste transparantie.

Vanuit de Europese Unie wordt de wens naar transparantie op fiscaal gebied ook steeds groter. Op 25 mei 2018 is de Mandatory Disclosure-Richtlijn aangenomen.¹⁷ Deze richtlijn, ook wel DAC6 genoemd, is inmiddels geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving¹⁸ en treedt in werking vanaf 1 juli 2020¹⁹. Mandatory Disclosure verplicht intermediairs, zoals belastingadviseurs, om grensoverschrijdende constructies die voldoen aan een van de wezenskenmerken (*hallmarks*) te melden. Deze informatie wordt vervolgens gedeeld met andere EU-lidstaten. Het doel dat hiermee wordt nagestreefd is belastingautoriteiten in een vroeg stadium op de hoogte brengen van potentieel agressieve grensoverschrijdende constructies, zodat hiertegen effectief kan worden opgetreden.²⁰ De meldplicht die rust op intermediairs, en in sommige gevallen zelfs op de belastingplichtige, is verstrekkend. Door het gebruik van open normen in deze wetgeving is het bereik groot en dienen niet alleen agressieve structuren te worden gemeld. De bedoeling is dan ook dat Mandatory Disclosure een afschrikwekkend effect heeft.²¹ Door sommigen wordt Mandatory Disclosure enkel gezien

¹⁵ Het vernieuwde *ruling*beleid is aangekondigd in een brief van de Staatssecretaris van Financiën van 22 november 2018, nr. 2018-0000185524 en ingevoerd bij het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, *Stcrt.* 2019, 35519.

¹⁶ Deze samenvatting bevat onder meer een weergave van de feiten en omstandigheden, een analyse van relevante wet- en regelgeving met betrekking tot de gevraagde zekerheid en een korte uiteenzetting van de conclusie op grond waarvan de vaststellingsovereenkomst tot stand is gekomen. Voor zover relevant zal er een samenvatting gegeven worden van de belangrijkste conclusies uit transferpricingrapporten of andere documenten. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, *Stcrt.* 2019, 35519, p. 4.

¹⁷ Richtlijn (EU) 2018/822 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.

¹⁸ Wet implementatie EU-richtlijn meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *Stb.* 2019, 509.

¹⁹ Om anticiperend gedrag te voorkomen ziet de meldplicht reeds op constructies die zijn geïmplementeerd vanaf 25 juni 2018.

²⁰ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3 (MvT), p. 2.

²¹ *Kamerstukken II* 2018/19, 35 255, nr. 3 (MvT), p. 2.

als een onevenredige administratieve lastenverzwaring voor belastingplichtigen en hun adviseurs. Belastingplichtigen en adviseurs kunnen dan ook de grenzen van deze wetgeving gaan opzoeken om de meldplicht te omzeilen. Een ander risico waarop wordt gewezen is dat de Belastingdienst overspoeld zal worden met een zeer grote hoeveelheid informatie, zonder dat de capaciteit aanwezig is om die data te verwerken. Gebruik van algoritmen en moderne tools zal derhalve noodzakelijk zijn om transparantie middels Mandatory Disclosure effectief te laten zijn.

4 Ethiek

Het thema ethiek wordt behandeld door drie gastsprekers. Er wordt begonnen met een academische blik op fiscale ethiek. Daarna zal de rol van ethiek in de belastingadviespraktijk en bij de Belastingdienst worden besproken.

Wat is ethiek?

Anna Gunn²² leidt het onderwerp ethiek in. Ze begint met het stellen van de vraag: wat is ethiek eigenlijk? Vaak wordt gezegd dat het bij ethiek gaat om een onderscheid tussen maatschappelijk aanvaardbaar en onaanvaardbaar gedrag. Gunn heeft bedenkingen bij deze invulling. Immers, het is goed denkbaar dat gedrag dat in bepaalde kringen maatschappelijk aanvaardbaar is tóch vragen opwerpt vanuit ethische optiek. Als voorbeeld geldt het inschakelen van een schilder die geen btw in rekening brengt ('zwartwerk') of het niet aangeven van in het buitenland gekochte merkkleding bij de douane. Of iets maatschappelijk aanvaardbaar is, is daarom niet altijd geschikt als ethische graadmeter.

Binnen bepaalde beroepsgroepen (Gunn noemt de advocatuur en de geneeskunde) speelt ethiek sinds jaar en dag een duidelijke rol. In de fiscaliteit is het debat over ethiek pas de afgelopen jaren opgelaaid. Dit debat wordt gevoerd op verschillende niveaus, onder andere bij de wetgever, de rechterlijke macht, de Belastingdienst, adviseurs, belastingplichtigen en belangenorganisaties. Ethische vragen kunnen bij al deze actoren spelen, zij het niet steeds op dezelfde manier. De ethische dilemma's van een rechter zijn anders dan de problemen waar een ngo mee worstelt. Ook binnen het universitaire onderwijs speelt het thema een steeds grotere rol.

Ethiek is bovendien een thema in de fiscale literatuur.²³ Soms wordt een onderscheid gemaakt tussen legalisme (alleen de wet is relevant) en benaderingen die ethiek vooropstellen (bijvoorbeeld met het fair share-concept). Daarnaast is gepleit voor een 'derde weg' tussen deze twee benaderingen in, die uitgaat van interactie tussen multinationals en de maatschappij (stakeholderoverleg). Gunn voelt het meeste voor de laatstgenoemde invalshoek en concludeert dat ethiek *altijd* relevant is voor alle fiscale actoren. Zij beschouwt legalisme en het stakeholderoverleg als hulpmiddelen bij het beantwoorden van de vraag naar de ethische koers in een bepaalde situatie. Een interessante vraag vanuit de zaal is of belangenorganisaties, de media en de politiek hierbij ook betrokken kunnen worden. Het antwoord luidt volgens Gunn bevestigend aangezien wat al dan niet ethisch is mede wordt ingevuld door de maatschappelijke opinie die gevormd wordt door deze actoren.

Gunn staat stil bij enkele juridische factoren die relevant kunnen zijn voor het krachtenveld waarbinnen ethische overwegingen tot uitdrukking kunnen komen. Dat krachtenveld wordt bekeken vanuit het perspectief van drie van de genoemde actoren: de Belastingdienst, de rechter en belastingplichtigen. Hun positie wordt onder meer bepaald door concepten als de

²² Mr. A.F. Gunn MA is hoofdredacteur van Artikel104.nl en partner bij Gunn Tax Communication B.V. Voorts is zij verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en de Universiteit Leiden.

²³ Zie o.a. T. Bender, 'Tussen ethiek en wet: een derde weg', *WFR* 2017/20. En ook: A.F. Gunn, *Deel I Ethiek, Anders: Gunn*, Amsterdam: Stichting NLFiscaal 2020, p. 9. En naar de analyse van R.H. Happé, 'Fiscale ethiek voor multinationals', *WFR* 2015/938 en R.H. Happé, 'De fiscale wereld in transitie: van morele ontkoppeling naar moreel kompas', *RM Themis* 2017-5, p. 244-253.

‘verschillende wegenleer’ (de gedachte dat het belastingplichtigen vrij staat om de goedkoopste legale invulling te geven aan hun belastingzaken), het pleitbare standpunt en het leerstuk van *fraus legis*.²⁴

Belastingadviespraktijk

Patrick van Min²⁵ belicht de ontwikkelingen met betrekking tot ethiek in de belastingadviespraktijk. Van Min merkt dat zijn kijk op de fiscaliteit veranderd is vanwege het thema ethiek. Ook in de adviespraktijk voelt hij dat en Van Min ziet dat de structuren die worden opgezet daadwerkelijk zijn veranderd. Dit is mede een gevolg van het BEPS-project²⁶ van de OESO en de ATAD's²⁷ vanuit de Europese Unie.

Deloitte heeft sinds twee jaar een *Tax Reference Board*. Intern kunnen casussen worden voorgelegd aan deze commissie die vervolgens kijkt naar het ethische gehalte ervan. De commissie is samengesteld uit partners van Deloitte, onder wie Van Min, en externe leden. Het is volgens Van Min van belang dat vooraf door de commissie wordt beoordeeld of een bepaalde casus ethisch door de beugel kan. Onethisch handelen is namelijk zowel schadelijk voor klanten als voor belastingadvieskantoren zelf. Van Min vindt het belangrijk dat advieskantoren een signaal afgeven aan ondernemingen dat ze niet meewerken aan onethische praktijken.

Van Min ziet *responsible tax* ook als een kans voor belastingadviseurs en voor klanten. Klanten zijn de laatste jaren merkbaar bezig met ethiek in hun fiscale structuren. Volgens Van Min is dat mede beïnvloed door de economische voorspoed. Zodra er weer een economische crisis komt en de winsten van ondernemingen dalen, kan het zo zijn dat bedrijven ervoor kiezen om ethisch scherper te handelen om toch de winsten te maximaliseren. De tijd zal het leren.

Belastingdienst

Het thema ethiek wordt afgesloten door Corné Brouwers²⁸ die het perspectief van de Belastingdienst zal toelichten.

Een eerste vraag is volgens Brouwers of er wel ruimte is voor een ethisch oordeel vanuit de Belastingdienst. Ambtenaren worden geacht magistraal te handelen. Ze handelen neutraal en op basis van wet- en regelgeving. Het mee laten wegen van een oordeel omtrent de wenselijkheid van een bepaalde structuur is ongewenst want dat zou ten koste gaan van de rechtszekerheid en werkt willekeurig in de hand. Brouwers is van mening dat ethiek meer thuishoort in de academische wereld en de adviespraktijk. Inspecteurs hoeven geen fiscale *crime fighters* te zijn; ze dienen magistraal te handelen. Dit betekent echter niet dat de Belastingdienst er geen oog voor heeft. De maatschappij en de politiek verwachten van de Belastingdienst dat misbruik wordt aangepakt, en dat vergt een ethisch oordeel. Bovendien is er een ethisch oordeel verankerd in wetgeving. De geschreven wet is in feite een weergave van wat op moment van vastlegging wenselijk was (*gestolde ethiek*). Ethiek leeft en dat maakt de wet dynamisch, aldus Brouwers. Inspecteurs kunnen een beroep doen op *fraus legis* om onwenselijkheden te bestrijden. En als er bijvoorbeeld sprake is van fiscale grensverkenning kan een inspecteur een akkoord bij een vooroverleg weigeren of een aanslag beoordelen als in strijd met doel en strekking van de wet. Dit betekent dat van inspecteurs in zekere zin toch wordt gevraagd om hun ethische zienswijze naar voren te brengen. Wetten alleen zijn onvoldoende in staat om alle vormen van misbruik effectief tegen te gaan; daarvoor is ook een

²⁴ Zie hierover ook B.R. Zoetmulder & Y.H. Stouthart, 'Belastingoptimalisatie versus agressieve belastingplanning bij internationale concerns – waar ligt de 'grens'?', *TvCo* 2017, afl. 6, p. 340-345.

²⁵ Mr. P. van Min is partner bij Deloitte.

²⁶ OESO, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Parijs: OECD Publishing 2013.

²⁷ Richtlijn (EU) 2016/1164 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, *PbEU* 2017, L 144.

²⁸ Dhr. C.L.M. Brouwers is werkzaam bij de Belastingdienst als strategisch coördinator vaktechniek van het Landelijk team Zeer Vermogende Personen.

ethisch kompas van de belastingadviseur nodig. De maatschappij vraagt daar volgens Brouwers in toenemende mate om.

Kortom, inspecteurs en adviseurs functioneren in dezelfde dynamiek van veranderende ethische opvattingen en wetgeving. Hun werkveld wordt mede bepaald door ethische grenzen. Het vaststellen en bewaken van deze grenzen vraagt om een actieve dialoog en deze conferentie is daarvan een goed voorbeeld.

5 Belastingheffing in de toekomst

De conferentie wordt afgesloten met een blik richting de toekomst. Francis Weyzig²⁹ en Edwin Visser³⁰ behandelen gezamenlijk het laatste thema: de belastingheffing in de toekomst.

Ondanks dat het goed gaat met de economie heerst er ontevredenheid onder de bevolking. De kloof tussen arm en rijk groeit, arbeid wordt zwaarder belast dan kapitaal en sommige multinationals betalen nauwelijks belasting. Daarnaast zijn er door de opkomst van de platformeconomie (denk aan Uber en Deliveroo) en de flexibilisering van de arbeidsmarkt steeds meer zzp'ers. De fiscale behandeling tussen werknemers en ondernemers is zeer verschillend. Het zijn van zzp'er is doorgaans fiscaal gunstiger, aangezien er dan gebruik kan worden gemaakt van verschillende ondernemersfaciliteiten zoals de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling. De heffing van belasting wordt door deze ontwikkeling ook moeilijker, omdat de platforms niet inhoudingsplichtig zijn. Ten slotte wordt het aandeel van de werkzame beroepsbevolking steeds kleiner door vergrijzing en robotisering. Hierdoor nemen de kosten die op de werkenden drukken snel toe. Al deze ontwikkelingen leiden tot spanningen. Het wettelijke systeem is heel complex geworden en is niet langer toekomstbestendig. Visser en Weyzig stellen dat de Wet IB 2001 na twintig jaar toe is aan een grondige herziening. Staatssecretaris Snel heeft de uitwerking van beleidsopties voor de herziening van het belastingstelsel aangekondigd in een brief met de titel 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel'.³¹ Visser wijst op het systeem in Noorwegen als mogelijk alternatief. Noorwegen kent een duale inkomstenbelasting. Er zijn twee 'boxen': inkomsten uit arbeid en inkomsten uit kapitaal. Boxarbitrage kan hierdoor beter worden voorkomen.

Door de digitalisering van de maatschappij vinden er ook internationaal ontwikkelingen plaats om belastingstelsels fundamenteel te wijzigen. De OESO is begonnen met het aanpakken van de fiscale uitdagingen die de digitalisering met zich meebrengt in BEPS-actiepunt 1;³² dit rapport bevat echter weinig concrete aanbevelingen. Daarom heeft de OESO nog twee voorstellen over de digitale economie gepubliceerd: *Pillar 1* en *Pillar 2*.³³ Tegenwoordig zijn er veel bedrijven die actief zijn in een land zonder fysieke aanwezigheid aldaar (denk aan Google, Apple, Facebook en Amazon). Voor winsttoerekening knopen huidige belastingssystemen echter aan bij woonplaats of vaste inrichting. Pillar 1 bevat plannen om de winsten toe te rekenen aan de gebruikersjurisdicties. Dit betekent ook dat verliezen aan deze marktlanden moeten worden toegerekend, maar dat ligt politiek nog gevoelig. Pillar 1 zorgt dus voor een herverdeling van de heffingsrechten, maar als het heffingsrecht aan een land wordt toebedeeld waar geen of nauwelijks belasting wordt geheven dan wordt het effect van de herverdeling alsnog tenietgedaan. Om die reden wordt in Pillar 2 een wereldwijde minimumbelasting voorgesteld. Hoe hoog het minimumtarief zal zijn is nog niet bekend. Om de mogelijke

²⁹ Dr. F. Weyzig is werkzaam bij het Centraal Planbureau en lid van de BEPS Monitoring Group van de OESO.

³⁰ Mr. E.A. Visser is partner en EMEA Tax Policy leader bij PwC.

³¹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 15 april 2019, nr. 2019-0000062470, V-N 2019/21.3. Deze bouwstenen worden naar verwachting begin 2020 opgeleverd; Brief Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid van 16 oktober 2019, nr. 2019-0000145671, p. 3, V-N 2019/51.3.

³² OESO, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Parijs: OECD Publishing 2015.

³³ OESO, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, Parijs: OECD Publishing 2019.

gevolgen van Pillar 1 en 2 concreet vast te kunnen stellen zijn *impact assessments* nodig. Bovendien zullen deze plannen een grote bron van geschillen vormen tussen landen; een systeem van effectieve arbitrage zal dus nodig zijn. Digitalisering binnen de btw zal naar verwachting makkelijker te realiseren zijn volgens Visser en Weyzig, omdat facturen steeds meer op een gestandaardiseerde wijze moeten worden aangeleverd bij de belastingautoriteiten. Tot slot is er vanuit de Europese Unie het initiatief van de C(C)CTB,³⁴ wat vergaande gevolgen kan hebben als er overeenstemming over wordt bereikt.

Visser gaat vervolgens in op het onderwerp *tax governance* en *tax transparency*. Hierbij gaat het niet alleen om het toevoegen van nieuwe wetgeving. Ondernemingen moeten hun maatschappelijke verantwoordelijkheid nemen en zo veel mogelijk transparant zijn over hun belastingstrategie. Om dit gedrag te stimuleren kan het behulpzaam zijn dat een *corporate governance code* wordt opgesteld. Ook voor investeerders en banken wordt het belastinggedrag van bedrijven belangrijker. Visser geeft als voorbeeld dat PwC Nederland een eigen gedragscode heeft en dat recentelijk ook de belastingstrategie van PwC is gepubliceerd. Een ander voorbeeld van een bedrijf dat transparant wil zijn is Shell. Shell heeft laatst een *Tax Contribution Report* openbaar gemaakt. Binnen de EU bestaat er nog geen overeenstemming over *Public Country-by-Country Reporting*.³⁵

Als laatste kwam de klimaatverandering aan bod, een onderwerp dat natuurlijk niet mag ontbreken als over de toekomst wordt gesproken. Energietransitie en de circulaire economie kunnen worden gestimuleerd door middel van fiscale maatregelen, aldus Weyzig. Een voorbeeld hiervan is de reductie van broeikasgassen via een algemene CO₂-heffing en het beprijzen van milieuschade, bijvoorbeeld door een belasting op verpakkingsmateriaal in te stellen.

Geconcludeerd wordt dat de belastingwetgeving achter de feiten aanloopt. De OESO komt wel in actie, maar haar rapporten laten lang op zich wachten. Toch is er licht aan het einde van de tunnel. Belastingplichtigen en hun adviseurs beginnen zelf in actie te komen en veranderen hun belastingmoraal. Ze zoeken niet langer de uiterste grenzen van de belastingwetten op, maar beginnen langzamerhand meer na te denken over ethiek.

6 Afsluiting

Merkx sluit de conferentie af door de tax talents en gastsprekers te bedanken voor hun inzet en bijdrage. Het waren twee intensieve dagen vol interactieve en interessante discussies over de verschillende thema's. Hoewel inspecteurs en adviseurs vaak tegenover elkaar staan, verschillen ze niet zo veel van elkaar in mening als dat van tevoren door de deelnemers werd gedacht. Uiteindelijk streven zowel inspecteurs als adviseurs naar een juiste toepassing van de wet resulterende in een redelijke heffing voor belastingplichtigen. Het is van belang dat inspecteurs en adviseurs met elkaar in contact blijven om meer begrip voor elkaars positie te krijgen. Door het aangaan van de dialoog wordt de fiscale blik verbreed en kunnen misverstanden opzij worden gezet. Er kan dan ook zeker worden teruggekeken op een succesvolle conferentie.

³⁴ *Common (Consolidated) Corporate Tax Base*. Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, COM (2016) 685 final.

³⁵ Europese Commissie, Voorstel voor een Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Richtlijn 2013/34/EU wat betreft de openbaarmaking van informatie over de winstbelasting door bepaalde ondernemingen en bijkantoren, COM (2016) 198 final.