

Paradoxale fiscale vrijheid

Hans Gribnau *

De bestrijding van belastingontwijking staat tegenwoordig volop in de schijnwerpers. Wetgevers helpen bij de intensivering van de jacht op *free riders* door aanscherping van nationale regelgeving en internationale samenwerking. De grenzen van fiscale vrijheid van de burger en zijn adviseur wordt daarbij steeds strakker getrokken. Het fiscale vrijheidsbeeld wordt echter gecompliceerder wanneer verschillende vrijheidsbegrippen worden onderscheiden.

1 Inleiding

Bijna dagelijks komen we in de media berichten tegen over belastingontwijking. Luxleaks, de Panama Papers,¹ en eind vorig jaar nog Football Leaks² zijn hier voorbeelden van. Vaak is het niet duidelijk of het gaat om belastingontwijking of belastingontduiking. Hoewel de meeste burgers hun belastingen betalen, blijken er toch steeds weer opnieuw (vermogende) burgers en bedrijven te zijn die zich onttrekken aan het leveren van hun fiscale bijdrage.

Hoewel de meeste burgers hun belastingen betalen, blijken er toch steeds weer opnieuw (vermogende) burgers en bedrijven te zijn die zich onttrekken aan het leveren van hun fiscale bijdrage

De Nederlandse belastingwetgeving is bijzonder complex en daarom steeds moeilijker door de Belastingdienst effectief te handhaven.³ Enerzijds omdat de belastingwetgeving zelf steeds maar uitdijt en verandert. De wetgever wil namelijk met behulp van belastingen tal van problemen oplossen en

publieke goederen en voorzieningen creëren om zo de individuele vrijheid te bevorderen. Belastingen worden zo beleidsinstrumenteel gebruikt. Anderzijds leidt een steeds uitgebreider en verfijnder weefsel van belastingen elke keer opnieuw tot mazen in de wet.⁴ Bovendien maakt een hoge belastingdruk, om de welvaartstaat te bekostigen, ontwijking profijtlijker.

Voor een effectieve rechtshandhaving van de complexe wetgeving wordt de Belastingdienst steeds meer afhankelijk van de medewerking van de burger

Voor een effectieve rechtshandhaving van de complexe wetgeving wordt de Belastingdienst steeds meer afhankelijk van de medewerking van de burger. Om die te verzekeren is er een gestadig toenemend aantal informatie- en meewerkverplichtingen, alle voorzien van de nodige sancties (zie bijv. art. 47 e.v. Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)). Deze verplichtingen, die zijn bedoeld om de Belastingdienst te ontlasten, betreffen allereerst 'regulier' fiscaal gedrag van goedwillende burgers.

* Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University; bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden.

1 Zie PanamaPapers.nl

2 Zie www.nrc.nl/index/football-leaks/ (geraadpleegd 17 januari 2017) en de brief van de staatssecretaris van Financiën in antwoord op Tweede Kamervragen van 18 januari 2017 (nr. 2017-0000003799). Vgl. eerder al R. Brooks, *The Great Tax Robbery: How Britain Became a Tax Haven for Fat Cats and Big Business*, London: Oneworld Publications 2013, die belastingconstructies analyseerde die waren ontworpen als 'a smoke screen for additional remuneration' voor buitenlandse voetballers, zoals Bergkamp en Van Persie, in het Verenigd Koninkrijk. Door dit 'reverse protectionism' ontbreekt een 'level playing field'.

3 Kritisch zijn bijvoorbeeld: H. Borstlap & T.H.J. Jousstra, *Onderzoek naar de besluitvormingsprocedures binnen de Belastingdienst*, Den Haag: Commissie onderzoek Belastingdienst 2017; Algemene Rekenkamer, *Handhavingsbeleid Belastingdienst*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2016 en A.J. van den Bos, 'Effecten intensivering toezicht Belastingdienst onduidelijk', *NTFR* 2016/841.

4 Vgl. L. Stevens & A. Lejour, *Geloofwaardig belasting heffen*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 36.

Daarnaast probeert de wetgever de Belastingdienst te helpen door de belastingplichtigen te disciplineren. Het gebruik van ongewenste belastingbesparende structuren en dergelijke wordt bestreden door informatieplichten en boetes waarbij in toenemende mate ook derden – adviseurs, intermediairs, et cetera – in de disciplinerende worden betrokken. Deze derden kunnen bijvoorbeeld een boete riskeren als ze als medeplichtige kunnen worden aangemerkt. Dergelijke verplichtingen betekenen een inperking van de fiscale vrijheid. De wetgever heeft daarbij zeker niet steeds voldoende oog voor de rechtsbescherming.⁵

De wetgever heeft talrijke bevoegdheden van de fiscus zeer ruim, voor de meeste gevallen te ruim, omschreven – zo wordt al lange tijd betoogd

Kritische geluiden in de literatuur ontbreken dan ook niet. Het staat buiten kijf dat de Belastingdienst over dit soort bevoegdheden dient te beschikken omdat hij afhankelijk is van fiscaal relevante informatie van de belastingplichtige. De juridische asymmetrie dient ter compensatie van deze informatie-asymmetrie.⁶ Maar de wetgever heeft talrijke bevoegdheden van de fiscus zeer ruim, voor de meeste gevallen te ruim, omschreven – zo wordt al lange tijd betoogd.⁷ De inspecteur zou daarmee voldoende wapens moeten hebben om belastingontduiking (en -ontwijking) succesvol te bestrijden. Maar, betoogt Wattel, zo wordt om een relatief kleine groep harde ontduikers te pakken te krijgen – hetgeen zijns inziens zelfs in een politiestaat nog niet zou lukken – ‘iedereen blootgesteld aan potentieel enorme ambtelijke bevoegdheden en dwangmiddelenuitoefening en een volstrekt ongenueanceerde strafbaarstelling’. Hij kwalificeerde al in 1989 de fiscale strafwetgeving ‘die momenteel in Nederland vigeert’ dan ook als ‘fiscale onderwerpswetgeving’.⁸ Zo ook Aardema, die opmerkte dat de niet geringe machtsmiddelen, die de fiscus onder omstandigheden met recht kan inroepen, ‘voornamelijk geschreven lijken te zijn voor de marginale situaties waarin de fiscus te maken krijgt met belastingplichtigen die te kwader trouw zijn, dan wel elke vorm van medewerking weigeren’.⁹ De afgelopen

jaren zijn de dwangmiddelen van de fiscus verder uitgebreid, waardoor zij een steeds grotere inbreuk op de vrijheid van de burger en diens adviseurs mogelijk maken. De centrale vraag van deze bijdrage is daarom hoe deze inbreuk zich heeft ontwikkeld in relatie tot twee andere vormen van vrijheid die met belastingen gemoeid zijn.

De centrale vraag van deze bijdrage is hoe de steeds grotere inbreuk op de vrijheid van de burger en diens adviseurs zich heeft ontwikkeld in relatie tot twee andere vormen van vrijheid die met belastingen gemoeid zijn

Achtereenvolgens zullen daartoe de fenomenen belastingontduiking en -ontwijking, de bestrijding daarvan en de toenemende druk op adviseurs, dienstverleners, intermediairs en dergelijke worden behandeld. Een korte historische terugblik zal vervolgens licht laten schijnen op de ontwikkeling van de verschillende aspecten van vrijheid. Deze en hun onderling verband zullen dan tot slot worden geanalyseerd. Methodologisch gezien noopt de vraagstelling tot gebruikmaking van dogmatiek verrijkt met rechtsfilosofische inzichten. Aldus zal geschieden.

De fiscalisering van het menselijk bestaan betekent dat het handelen van burgers vaak fiscale gevolgen heeft waar zij rekening mee dienen te houden

2 Planning, ontwijking en ontduiking

De belastingwetgeving is bijzonder complex omdat zij het gedrag van burgers heel gedetailleerd probeert te reguleren en te sturen (belastingen als sturingsinstrument). Ze raakt zo veel aspecten van het dagelijks leven. De fiscalisering van het menselijk bestaan betekent dat het handelen van burgers vaak fiscale gevolgen heeft waar zij rekening mee dienen te houden. Stemmen zij hun handelen daarop af, om daar grip op te krijgen, dan is er sprake van een vorm

- 5 Vgl. J.A.R. van Eijdsen, ‘Formeelrechtelijke wijzigingen gedurende het afgelopen jaar: de twee gezichten van de fiscus’, *WFR* 2010/1090 en meer specifiek V.S. Huygen van Dyck-Jagersma & B.J.G.L. Jaeger, ‘Edelweiss, binnenkort al weer overbodig: heeft de wetgever zijn hand overspeeld?’, *TFB* 2016, afl. 1, p. 3-7 over de onbeperkte mogelijkheid tot navordering van art. 66, derde lid Successiewet 1956.
- 6 J.L.M. Gribnau, *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer: Gouda Quint 1998, p. 217-228 en 266-274.
- 7 M.C.W. Feteris, *Formeel belastingrecht: van vondeling tot troetelkind* (rede Rotterdam), Deventer: Kluwer 1995, p. 24; vgl. M.W.C. Feteris, *Hoe is het gesteld met de fiscale rechtsbescherming?*, Amersfoort: Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers 2008.
- 8 P.J. Wattel, *Fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Deventer: Kluwer 1989, p. 32. De wetgever doet er zijns inziens beter aan de fraudegevoeligheid van het huidige belasting- en premiestelsel te verminderen. ‘Maar zelfs een vereenvoudigingsoperatie (de Oort-wetgeving) weet hij in haar tegendeel te doen verkeren.’
- 9 E. Aardema, *Heffing naar behoren* (oratie Rotterdam), 1995, p. 17. Vgl. J.A.R. van Eijdsen, ‘“Watcher” van de Hoge Raad’, *WFR* 2016/72, p. 386 e.v.

van *tax planning*.¹⁰ Internationale bedrijven doen overigens vaak aan *tax planning* om dubbele belasting (vanwege uiteenlopende nationale belastingregimes) te vermijden.

Burgers die belasting willen ontwijken of besparen kunnen dat op een vrij simpele manier doen: niet roken spaart accijnzen uit, minder verdienen betekent minder inkomstenbelasting betalen, et cetera. Ook is belastingvlucht mogelijk door te verhuizen naar een ander land waar de belastingdruk minder hoog is. Vooral mensen met hoge inkomens en vermogens doen dit. Een beetje wonderlijk misschien: juist als je zo goed in de slappe was zit bang zijn voor de 'taxman'. Niet iedereen blijkt een Jan zonder Vrees; ook geduchte koelbloedige sportlieden niet.¹¹ Een andere mogelijkheid om te 'besparen' is zwartwerken: genoten inkomsten en/of omzet worden niet opgegeven zodat inkomstenbelasting, premies en omzetbelasting worden bespaard.

Belastingontduiking komt helaas in de beste kringen voor

Belastingen kunnen dus op verschillende manieren worden 'bespaard'. Traditioneel maken fiscalisten een (juridisch) onderscheid tussen belastingontduiking en belastingontwijking. Dit is overigens geen waterdicht onderscheid.¹² Belastingontduiking komt neer op fraude: er wordt geen of onjuiste informatie aan de fiscus verstrekt met als gevolg dat de belastingschuld waarschijnlijk onjuist wordt vastgesteld.¹³ In de woorden van de OESO: *tax evasion* (belastingontduiking) is 'an illegal act, which is difficult to define but which consists of illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored; this can be for example by hiding income or information from the tax authorities'.¹⁴ Het EHRM betitelt belastingontduiking 'an offence which affects States' resources and their capacity to act in the collective interest', die vaak moeilijk op te sporen is, dan ook als een 'ernstig misdrijf'.¹⁵ Belastingontduiking komt helaas in de beste kringen voor. Zo hadden wij een voetbaltrainer die eigenlijk in Nederland woonde maar deed of hij bij zijn vriendin in België leefde om zo fiscaal voordeel te behalen en daarvoor werd veroordeeld – dat belette de KNVB niet hem later tot bondscoach te benoemen. In voetbalkringen is men opmerkelijk sportief en vergevingsgezind (zie kader 'Volk versus elite').

'Volk versus elite'

NRC-ombudsman S. de Jong schrijft enigszins verwonderd: 'voetballers zijn nog steeds volkshelden, en die mogen meer dan leden van de vermeende elite'. Hij vermoedt dat als de reeks van onthullingen 'over bonus-bankiers was gegaan, of "D66-rechters", de woede als een steekvlam was opgestoken. Het frame "volk versus elite" speelt dus mogelijk ook een rol'. Zie 'Waarom die lauwe reacties op de onthullingen over voetbal?', NRC 10 december 2016

Belastingontwijking is anders dan belastingontduiking legaal. De burger houdt zich aan de wet; zij het dat daarbij vaak actief de grenzen en de mazen van de wet worden opgezocht. Er worden dan meer of minder ingenieuze fiscale constructies opgezet die niet in strijd zijn met de letter van de wet – maar wel de geest van de wet. Het exploiteren van de letter van de wet is zo een verdienmodel. De juridische grens van belastingontwijking wordt gemarkeerd door *fraus legis*, een in de jurisprudentie ontwikkelde algemene antimisbruiknorm (internationaal: misbruik van recht).¹⁶

Belastingontwijking is anders dan belastingontduiking legaal. De burger houdt zich aan de wet; zij het dat daarbij vaak actief de grenzen en de mazen van de wet worden opgezocht

3 Ontaarding: agressieve tax planning

Lang was het genoemde onderscheid tussen belastingontduiking en belastingontwijking, illegaal handelen en legaal en dus (moreel) acceptabel fiscaal handelen, een vanzelfsprekend gegeven voor veel fiscale adviseurs en hun cliënten. Er werden ook steeds agressievere constructies opgezet.¹⁷ Dit leidde tot een bijzonder vergaande vorm van (legale) belastingontwijking: 'aggressive tax planning'. Volgens de Europese Commissie (verder: EC) houdt dit in: 'taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability'.¹⁸ Hier duidt de EC op zeer technische, gecompliceerde structuren die bedacht worden om (aanzienlijk) minder belasting verschuldigd te zijn. Daaraan voeg ik toe dat het dan met name gaat om het tot

10 Tax planning is het plannen en structureren van de (ondernemings)activiteiten en de juridische vorm waarin deze plaatsvinden om de belastingdruk te verminderen; J.L.M. Gribnau & R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 1 Regelgedreven interactie', *WFR* 2011/154.

11 Zie 'Max Verstappen wordt Monegask', *de Volkskrant* 2 november 2015.

12 Vgl. P.F.E.M. Merks, 'Belastingontduiking, -ontwijking en -planning (deel 1)', *MBB* 2006, afl. 9, p. 338-344.

13 De btw-carrouselfraude is een bekend voorbeeld van grootschalige fraude de Europese Unie, zie recentelijk: Brief staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer van 10 februari 2017 (nr. 2017-0000020464), V-N 2017/11.15.

14 Zie 'Glossary of Tax Terms', www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm (geraadpleegd 17 januari 2017).

15 EHRM 6 oktober 2016, 33696/11 (*K.S. en M.S. vs Duitsland*).

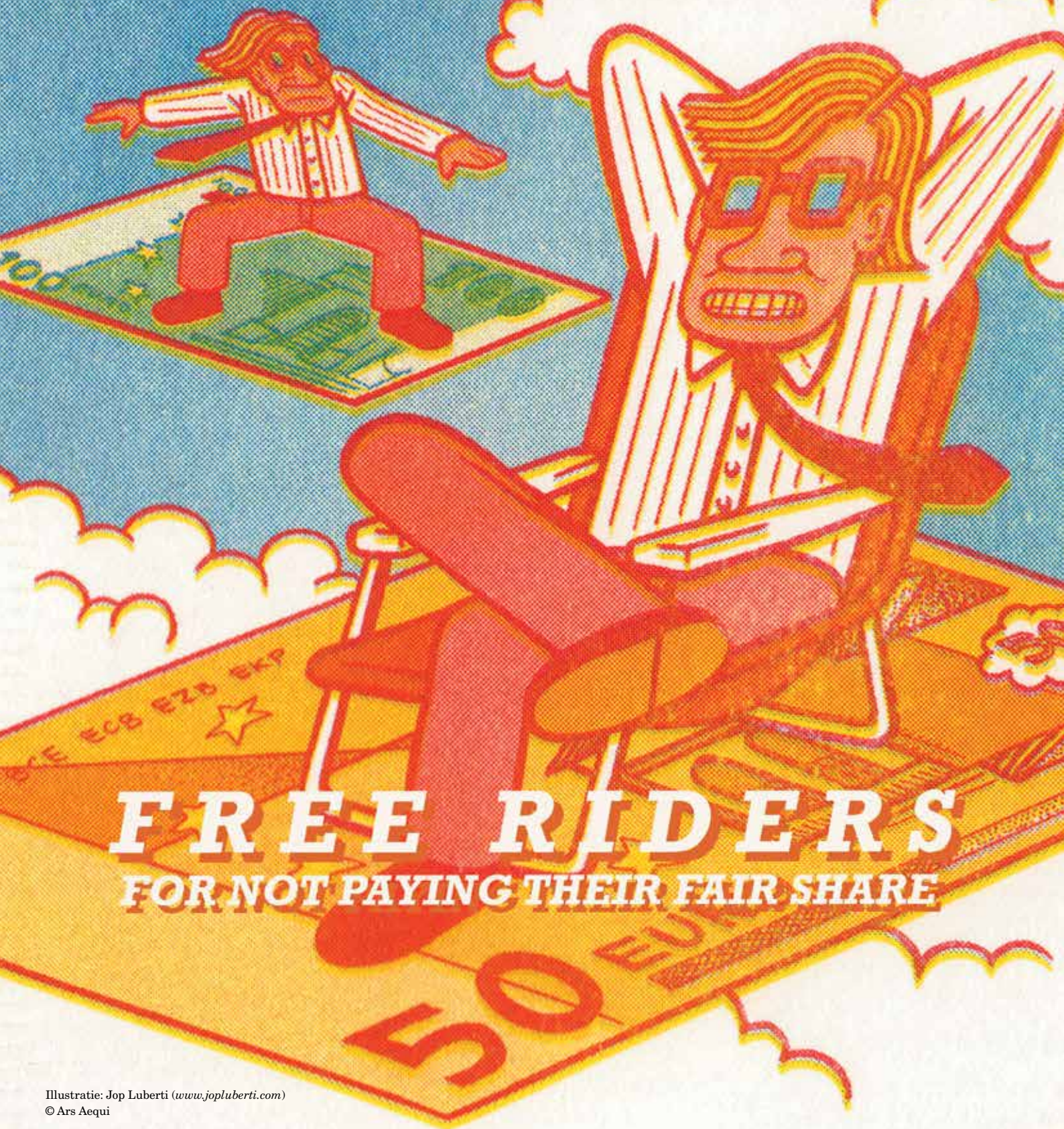
16 Zie het rapport van de Commissie Misbruik van recht, Vereniging voor Belastingwetenschap, *Misbruik van recht. Een nationaal, internationaal en Unierechtelijk perspectief*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

17 Brooks 2013 wijst als factor op de deregulering van de financiële sector – onder invloed van het neoliberale gedachtengoed. Daarnaast is ook globalisering een belangrijke factor. D.A. Albrechtse, 'De Panama Papers: veel opschudding, maar weinig nieuws (onder de zon)', *WFR* 2017/8, p. 42 e.v. analyseert dit verschijnsel waarvoor hij de neutralere term 'internationale belastingvermijding' gebruikt (vroeger ook wel aangeduid als (internationale) belastingvlucht). De processen die eraan ten grondslag liggen zijn al in de jaren zestig en zeventig van de vorige eeuw uitvoerig beschreven en geanalyseerd. Vgl. D.A. Albrechtse, *Fiscaal-economische aspecten van internationale belastingvermijding* (diss. Rotterdam), Deventer: Kluwer 1983.

18 *Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning*, C(2012) 8806 final https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf; geraadpleegd 17 januari 2017.

WANTED

by HM Revenue Service



FREE RIDERS
FOR NOT PAYING THEIR FAIR SHARE

een minimum beperken van de belastingdruk – vaak via complexe internationale structuren tussen verbonden rechtspersonen. Dat kan materieel (economisch¹⁹) tot eenzelfde resultaat leiden als ontduiking. Beide kunnen leiden tot een enorme derving van overheidsinkomsten en dito maatschappelijke schade (zie kader Maatschappelijke schade). Door agressieve tax planning betalen multinationals niet de belasting die van hen verwacht wordt.²⁰

Door agressieve tax planning betalen multinationals niet de belasting die van hen verwacht wordt. Dit soort *free riding* zorgt voor protest in tijden van financiële crises, die staten hard raken en daarmee velen van hun burgers

Dit soort *free riding* zorgt voor protest in tijden van financiële crises, die staten hard raken en daarmee velen van hun burgers. Gevolg hiervan zijn immers bezuinigingen en een zich ‘terugtrekkende’ overheid, die noopt tot hogere bijdragen van burgers, bijvoorbeeld aan de gezondheidszorg, en minder publieke dienstverlening en voorzieningen door de overheid. Volstrekte minimalisatie van de bijdrage aan de schatkist staat op gespannen voet met de idee dat ieder zijn *fair share* behoort bij te dragen. De belastinglast wordt afgewenteld op andere belastingplichtigen die hun *fair share* wél bijdragen – omdat zij dergelijke ontwikkelingsmogelijkheden niet hebben of er gewoon geen gebruik van willen maken.

In een gedenkwaardige zitting van de UK Parliamentary Accounts Committee viel voorzitter Margaret Hodge de ‘aggressive

Maatschappelijke schade

Vgl. de schatting van de Europese Commissie: ‘Huge sums are being lost due to tax evasion and avoidance. Estimates go up to € 1 trillion a year’; http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_en (geraadpleegd 17 januari 2017). De OESO schat het verlies voor de schatkist op wereldniveau tussen 4% en 10% van alle vennootschapsbelastinginkomsten, dat is tussen 75 en 180 miljard per jaar (niveau 2014); OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, p. 61, www.oecd-ilibrary.org/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en (geraadpleegd 17 januari 2017).

tax planning’-praktijken van Google, Amazon en Starbucks dan ook fel aan: ‘We’re not accusing you of being illegal, we’re accusing you of being immoral’.²¹ Misschien zou ‘onrechtvaardig’ in plaats van ‘immoreel’ een betere kwalificatie zijn, maar een ding is mijns inziens zeker: ook legaal handelen vergt een morele beoordeling. Legaal handelen is niet vanzelfsprekend moreel verantwoord. Legaal je *fair share* evident niet bijdragen wordt gezien als moreel verwerpelijk. Helemaal eenduidig is dit echter niet, want sommige vormen van tax planning worden bewust uitgelokt.

Legaal je *fair share* evident niet bijdragen wordt gezien als moreel verwerpelijk. Helemaal eenduidig is dit echter niet, want sommige vormen van tax planning worden bewust uitgelokt

4 Wetgever stimuleert tax planning

De agressieve tax planner zoekt actief naar ontwikkelingsmogelijkheden in de belastingwet. Daarbij wordt vaak gebruikt gemaakt van bewust door de wetgever ingevoerde mogelijkheden tot belastingvermindering die dienen ter bevordering van politieke beleidsdoelen (zie kader Effectiviteit belastingfaciliteiten). De belastingwet wordt namelijk zeer intensief gebruikt om de samenleving aangenamer en rechtvaardiger te maken, om het ‘goede leven’ van burgers mogelijk te maken. Denk aan de fiscale aftrekbaarheid van de rente van de hypotheekrente voor de eigen woning, die beoogt het woningbezit te stimuleren. Dergelijke *tax incentives* worden door slimme fiscale

Effectiviteit belastingfaciliteiten

Zie over de twijfelachtige effectiviteit van de 89 belastingfaciliteiten en 34 belastinginstrumenten: Algemene Rekenkamer, *Zicht op belastingverlichtende regelingen*, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2017. Slechts 90 belastingfaciliteiten vallen onder een evaluatieverplichting. Vervolgens blijkt uit maar 38 (van de 58 in 2017 uitgevoerde) evaluaties een duidelijk oordeel over de effectiviteit. Volgens Algemene Rekenkamer is met de in totaal 213 fiscale regelingen een financieel belang van € 97,6 miljard gemoeid. M.P.A. Spanjers, ‘Belastingverlichtende regelingen belicht’, *WFR* 2017/58, p. 371 betoogt dat dit bedrag ‘hoogstens indicatief’ kan worden genoemd.

¹⁹ Albregtse, *WFR* 2017/8, p. 45.

²⁰ Bedrijven kunnen ook minder dan het wettelijk tarief betalen doordat ze legitiem gebruik maken van fiscale subsidies (bijvoorbeeld om milieuvriendelijk te investeren) en gebruik maken van wettelijke mogelijkheid om verliezen te verrekenen.

²¹ UK House of Commons, Committee of Public Accounts, *HM Revenue & Customs: Annual Report and Accounts 2011-12. Nineteenth Report of Session 2012-13 Report, Together With Formal Minutes, Oral and Written Evidence*, London: The Stationery Office Limited 2012, Q. 485, p. Ev 40. www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/716.pdf (geraadpleegd 7 december 2016).

22 Naar verluidt zijn er destijds belastinginspecteurs geweest die bij de introductie van de spaarhypotheek deze constructie wilden bestrijden – maar op last van de verantwoordelijke bewindsman daarvan afzagen.

23 Brooks 2013 geeft talloze voorbeelden van dit 're-engineering'.

24 Algemene Rekenkamer 2017, p. 5.

25 Vgl. over de zgn. scheeps-cv's (commanditaire vennootschappen) die vanwege de gunstige fiscale behandeling als lucratieve beleggingsproducten in de markt werden gezet: 'Particuliere beleggers verliezen half miljard op scheeps cv's', *FD* 22 december 2016.

26 B. van der Putten, 'De nieuwe Volvo biedt vikingsymboliek met rappervolgen', *NRC* 19 september 2015; vgl. J. Koot, 'Gesubsidieerde schone auto rijdt snel het land uit', *FD* 7 april 2016.

27 Zie al eerder bijv. H.A. Kogels, 'De jungle van de vergroende auto-gerelateerde belastingen', *MBB* 2015, afl. 1, p. 6-11 en recenter L.J.A. Pieterse, 'Over autobelastingen en andere wetenswaardigheden', *WFR* 2016/210.

28 De meeste politieke partijen bepleiten nog tal van fiscale stimuleringsmaatregelen. Zie H.P.A.M. van Arendonk, 'Verkiezingsbeloften: maar wat wordt er waargemaakt?', *MBB* 2017, afl. 2, p. 41 e.v. en S. Jansen, 'De fiscale ideeën in de verkiezingsprogramma's', *WFR* 2017/49, p. 295 e.v.

29 C. Peters, *On the Legitimacy of International Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2014, spreekt dan ook van een 'tax law market'.

30 Voor een overzicht van economisch-psychologisch onderzoek naar tax compliance, zie E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge: Cambridge University Press 2007. Vgl. B. Torgler, *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*, Cheltenham: Edward Elgar 2007.

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

32 B.S. Frey & R. Jegen, 'Motivation Crowding Theory', *Journal of Economic Surveys* 2001, afl. 5, p. 594-595 en Torgler 2007, p. 70.

specialisten als ware ingenieurs gereconstrueerd om belasting te vermijden. Zo is de spaarhypotheek die jarenlang door veel brave Nederlanders is afgesloten in feite een fiscale constructie.²² Hier blijkt dus – als zo vaak – dat een voordelige regeling in de belastingwet, die het gedrag van de burgers moet sturen, door fiscale specialisten wordt gebruikt als hefboom om nog meer voordeel te behalen ('re-engineering').²³ Overigens leiden dit soort 'belastingverlichtende maatregelen' ten principale al tot een versmalling van de belastinggrondslag, zodat zij 'in potentie een opstuwende werking hebben op de belastingtarieven om dezelfde belastingopbrengst te genereren'.²⁴ Gevolg van deze hogere belastingtarieven is dat fiscale structuren om belasting te besparen extra renderen – een voorbeeld van een onbedoelde prikkel.

De belastingwet wordt zeer intensief gebruikt om de samenleving aangenamer en rechtvaardiger te maken, om het 'goede leven' van burgers mogelijk te maken

Zo'n regeling creëert een markt voor belastingontwijkende producten, die met hulp van intermediairs aan de man worden gebracht en vaak tot een ware industrie uitgroeien (niet altijd met een gunstige afloop²⁵). Het gaat natuurlijk niet alleen om verzekeringsmaatschappijen en banken, die de wet helpen uit te nutten. Autofabrikanten hebben bijvoorbeeld de vergroening van de autobelastingen ontwikkeld tot een verdienmodel. Grote en zware energieslurpende hybride boliden die nauwelijks op elektriciteit heen en terug naar de hockeyclub kunnen, worden dan specifiek voor Nederland op de markt gebracht. Ze worden zwaar fiscaal gesubsidieerd omdat ze (net) aan de voorwaarden voldoen. Het commentaar van autojournalist Bas van der Putten over een zo'n 'P.C. Hooftractor' spreekt boekdelen: '... met 7% bijtelling, was de voor dit land bestemde voorraad dit jaar in een oogwenk uitverkocht. Heel ondernemend Nederland lag in een deuk; praktisch belastingvrij vol op het gas met dreigels, leer en rappervolgen'.²⁶ Dit soort grootschalige fiscale 'engineering' om burgers te helpen belasting te besparen, heeft natuurlijk weinig met vergroening te maken. Geen wonder dat de staatssecretaris van

Financiën heeft moeten concluderen dat die kostbare vergroeningsoperatie totaal mislukt is.²⁷ Niettemin worden alweer nieuwe initiatieven ontwikkeld om het gebruik van elektrische auto's te stimuleren.²⁸ Een reden dus om extra voorzichtig te zijn met het introduceren van dergelijke fiscale *incentives* om beleidsdoelen te bereiken. Overigens speelt dit ook internationaal: staten concurreren met hun fiscale regimes om de investeringen van internationale bedrijven.²⁹

Maar ook ethisch is een dergelijk fiscaal sturingsmechanisme op basis van financiële prikkels niet zonder risico. De wetgever ziet de burger in feite als homo economicus, die rationeel de belastingregels gebruikt voor zijn streven naar nutsmaximalisatie.³⁰ De wetgever stimuleert een utilitaristische, calculerende houding ten opzichte van de belastingwet.

Gevolg van het afnemen van de bereidheid van belastingplichtigen om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, is dat de Belastingdienst meer zal moeten vertrouwen op repressief toezicht

De wetgever verandert daarbij steeds de regels als burgers niet op de door hem gewenste wijze reageren. De focus van de wetgever en de burger is dan vooral gericht op toepassing van de complexe regels, op de technische details, en niet of nauwelijks op de achterliggende beginselen en waarden waarop de regels – zouden moeten – rusten. De regelfocus verdringt dan het bewustzijn van en de reflectie op de achterliggende waarden en beginselen van het belastingrecht. Dit geldt zowel voor de belastingplichtige als voor de belastingwetgever. Lastige kwesties worden benaderd en opgelost vanuit de regel, ook in gevallen waar een principiële benadering meer voor de hand had gelegen.³¹ Economisch-psychologisch onderzoek suggereert dat zo intrinsieke motivaties om belasting te betalen – zoals ethische overwegingen – naar de achtergrond verdwijnen.³² Gevolg van dit afnemen van de bereidheid van belastingplichtigen om aan hun fiscale verplichtingen te voldoen, is echter dat de Belastingdienst meer zal moeten vertrouwen op repressief toezicht.

5 Kat en muis?

De complexiteit van belastingwetgeving is ook het resultaat van belastingontduiking en -ontwijking. De wetgever reageert namelijk met het aanscherpen van bestaande en introduceren van nieuwe strengere regels. Daarop verzinnen belastingadviseurs weer nieuwe vernuftige structuren – die op hun beurt weer een reactie van de wetgever uitlokken. Het lijkt op het spel van kat en muis.

Om de hier noodzakelijke transparantie te bevorderen maken staten steeds meer werk van internationale uitwisseling van fiscaal relevante informatie over bedrijven en burgers tussen belastingdiensten.³³ Internationale inlichtingenuitwisseling, op verzoek, spontaan of automatisch, kan bijdragen aan het bestrijden van belastingontduiking en ontwijking.³⁴ De bestrijding daarvan is van groot belang voor het – herstel van het – vertrouwen van burgers en bedrijven in het belastingstelsel.

Staten proberen in toenemende mate belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden. De repressieve maatregelen stapelen zich in rap tempo op

Staten proberen meer in het algemeen in toenemende mate belastingontduiking en -ontwijking te bestrijden. De repressieve maatregelen stapelen zich in rap tempo op.³⁵ Dat leidt volgens Niessen tot overkill. Zijns inziens is het overgrote deel van de belastingplichtigen 'goedwillend, maar zucht wel onder zware administratieverplichtingen en te gecompliceerde wetten, en dreigt in de boetefuik te lopen wanneer hij fouten maakt'.³⁶ In Nederland zien we dat de fiscus in de sfeer van de informatieverplichtingen naar nieuwe mogelijkheden tot onderzoek en controle zoekt, bijvoorbeeld met camera's op de openbare weg waarbij het recht op privacy van artikel 8 EVRM onder druk staat.³⁷ Maar er worden ook steeds meer boetebepalingen ingevoerd ten behoeve van de naleving van de talrijke verplichtingen en bovendien is er sprake van hogere boetes – een voortdurende verzwaring van de strafmaat dus.³⁸ Een recent voorbeeld is de zogenoemde zwartsparendersboete van 300% (art. 67d, lid 5 en 67e, lid 5 AWR). Een nog recenter voorbeeld zijn de bestuurlijke

Boete voor belastingontwijking

Een uitzondering is Rechtbank Noord-Holland, 28 november 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:11321, die de (forse) boete in deze *fraus legis*-zaak in stand liet. In hoger beroep oordeelde Hof Amsterdam 8 oktober 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:4098 echter anders vanwege de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt, mede omdat (r.o. 4.5.6) 'in het maatschappelijk klimaat ten tijde van het opzetten en implementeren van de structuur en het doen van de aangiften, in de maatschappelijke kringen waarvan belanghebbenden en haar adviseurs deel uitmaakten structuren als de onderhavige als legaal en toelaatbaar werden beschouwd'. Zie het bijtend commentaar van M. Tamminga, 'Straffeloos de fiscus tillen? Zo moet het', NRC 13 oktober 2015.

boetes, onder andere bij niet tijdige betaling, van artikel 63b Invorderingswet 1990. Ik merk hierbij op dat traditioneel het onderscheid tussen belastingontduiking en belastingontwijking hier van belang is. Bij belastingontduiking kan een (vergrijp)boete worden opgelegd, bij belastingontwijking echter niet (zie kader Boete voor belastingontwijking).

Internationale organisaties ontwikkelen ook belangrijke initiatieven ter bestrijding van agressieve tax planning door internationaal opererende ondernemingen en ter vermindering van de belastingconcurrentie tussen staten

Internationale organisaties ontwikkelen ook belangrijke initiatieven ter bestrijding van agressieve tax planning door internationaal opererende ondernemingen en ter vermindering van de belastingconcurrentie tussen staten. Denk aan het zogenaamde Base Erosion and Profit Shifting-project (BEPS) van de OESO/G20³⁹ en de voorstellen voor een EU-brede aanpak van dergelijke belastingontwijking in de vorm van het Anti-Tax Avoidance Package van de Europese Commissie.⁴⁰ Men wil zo komen tot betere regels waardoor de verschillende nationale belastingssystemen de internationaal opererende belastingplichtigen minder ruimte laten voor belastingontwijking. Ook wordt er een EU-brede algemene antimisbruikbepaling ingevoerd om door constructies 'heen te kijken'. Het gaat dus om het verminderen van de discrepanties in het materiële belasting-

³³ Zie voor een zeer uitvoerig internationaal overzicht van de (toenmalige) stand van zaken: G. Marino (red.), *New Information Exchange Information Versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, Amsterdam: IBFD 2015 en R. Seer, 'Exchange of Information Between tax Authorities: Structures and Recent Developments', in: H. Jochum e.a. (red.), *Practical Problems in European and International Tax Law. Essays in Honour of Manfred Mössner*, Amsterdam: IBFD 2016, p. 453-481.

³⁴ Vgl. I. Grinberg, 'Building Institutions for a Globalized World. Automatic Information Exchange', in: T. Pogge & K. Mehta (red.), *Global Tax Fairness*, Oxford: Oxford University Press 2016, p. 14-30. Vgl. G. Zucman, *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*, Chicago/London: The University of Chicago Press 2015, p. 92 e.v. bepleit een 'Global Financial Register' om het gebrek aan doorzichtigheid van internationale geldstromen te bestrijden. (De geheimhouding in belastingparadijzen is daarbij een belangrijke factor.)

³⁵ R.E.C.M. Niessen, 'Formeel belastingrecht: de druk neemt toe', *NTFR-B* 2017/6 merkt op (p. 28-29) dat niet enkel 'het "harde" ontduiken van de belasting wordt beboet, maar dat ook 'de medewerking aan een vlotte gang van zaken bij de Belastingdienst met forse boetes wordt afgedwongen'.

³⁶ Niessen *NTFR-B* 2017/6, p. 29. Zie voor tal van nieuwe beleidsvoornemens de brief staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer over de aanpak van belastingontduiking van 17 januari 2017 (nr. 2017-0000009651), V-N 2017/8.2. J.A. Booij, 'Aanpak van belastingontduiking, het eerste commentaar', *TFB* 2017/1, p. 37 vreest (nog meer) overkill en ziet als aandachtspunt 'de rechtsbescherming van diegenen die ten onrechte op deze manier worden aangepakt'.

³⁷ De Hoge Raad oordeelde dat voor deze Automatic Number-plate Recognition (ANPR) een wettelijke grondslag ontbreekt, HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, V-N 2017/12.3.

³⁸ Zie bijv. W.E. Nent, 'Nieuwe boetebepalingen in het fiscale bestuursrecht', *TFB* 2014, afl. 3, p. 9-13. Overigens worden ook de bepalingen waarbij derden onder voorwaarden aansprakelijk kunnen worden gesteld voor iemands belastingsschuld ook regelmatig uitgebreid en aangescherpt; vgl. Niessen 2017, p. 28.

recht van de verschillende landen. Transparantie speelt daarnaast ook een rol om de genoemde informatie-asymmetrie tussen belastingdienst en burger te verminderen. Dit kan worden bevorderd door een wettelijke verplichting voor belastingplichtigen tot het melden van agressieve belastingstructuren aan de Belastingdienst.⁴¹ Overigens wil men ook meer transparantie ter mitigering van de informatie-asymmetrie tussen multinationals en andere bedrijven en burgers ('public disclosure', zie kader Meer transparantie). Dit zou kunnen bijdragen aan het herstel van vertrouwen in multinationals.

Feit blijft dat belastingdiensten op achterstand blijven staan ten opzichte van kwaadwillende of zeer creatieve belastingplichtigen omdat ze onvoldoende personeel en middelen hebben om 100% te controleren

Belastingontduiking en -ontwijking wordt dus steeds feller bestreden door dit soort initiatieven – internationale belastingregels die minder ruimte voor ontwijkingstrucs laten en transparantie om de informatie-asymmetrie te verminderen. Feit blijft echter dat belastingdiensten op achterstand blijven staan ten opzichte van kwaadwillende of zeer creatieve belastingplichtigen omdat ze onvoldoende personeel en middelen hebben om 100% te controleren.⁴² Dat zou mogelijk alleen lukken in een politiestaat, maar dat vindt men in westerse landen ongewenst. Dat zou te zeer tot een beknotting van ieders vrijheid leiden. Het alternatief is de vrijheid te beknotten van degenen (en hun hulptroepen) die dit spel spelen – spel klinkt wat te onschuldig, want het gaat vaak om enorme bedragen. In plaats van een reusachtig repressief controleapparaat wordt dan gekozen voor steeds meer maatregelen en sancties ter afschrikking.

6 Intermediairs

De meeste burgers beschikken niet over voldoende fiscale kennis om de details en reikwijdte van hun fiscale verplichtingen te begrijpen. De Belastingdienst probeert – ook uit eigenbelang – de gevolgen van deze kennisasymmetrie te mitigeren door

Meer transparantie

Zie het voorstel van de Europese Commissie van 12 april 2016 voor publieke *country-by-country reporting*. Dit voorstel houdt in dat grote ondernemingen een rapport moeten opstellen dat inzicht geeft in de afgedragen vennootschapsbelasting in relatie tot de omvang van de activiteiten in verschillende jurisdicties; Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches, 12 april 2016, COM(2016) 198 def. Zie J.L.M. Gribnau, 'Fiscale transparantie: de moeilijke weg naar meer vertrouwen', *MBB* 2016, afl. 9, p. 370-384.

bijvoorbeeld voorlichting en de voorgevulde aangifte bij de inkomstenbelasting.⁴³ De fiscale regels voor bedrijven zijn echter een stuk ingewikkelder. Ondernemers en werkgevers hebben bovendien ook te maken met de omzetbelasting en loonbelasting. Gevolg hiervan is dat zij de fiscaliteit niet meer overzien en niet zonder fiscale bijstand kunnen. De buitengewoon complexe fiscale regelgeving impliceert dus dat belastingadviseurs voor veel belastingplichtigen onmisbaar zijn om aan hun wettelijke verplichtingen te voldoen. Een gegeven waarvan politiek Den Haag zich niet steeds bewust lijkt te zijn.

De buitengewoon complexe fiscale regelgeving impliceert dat belastingadviseurs voor veel belastingplichtigen onmisbaar zijn om aan hun wettelijke verplichtingen te voldoen

Maar er zijn belastingadviseurs in soorten en maten. Complexe belastingwetgeving en een hoge belastingdruk triggeren sommigen om belasting te ontwijken. Daartoe wordt vaak zeer specialistische fiscale kennis ingehuurd. Bij tal van internationale fiscale 'constructies spelen intermediairs onmiskenbaar een rol', zo constateert ook de staatssecretaris van Financiën. Onder meer uit de Panama Papers is gebleken, zo voegt hij daaraan toe, dat hier (financiële) tussenpersonen en adviseurs behulpzaam zijn bij het opzetten van kunstmatige of verborgen offshorestructuren om belasting te ontduiken. Die hulptroepen variëren 'van belastingadviseurs en trustkantoren tot notarissen, advocaten, financiële instellingen etc.'⁴⁴ Alfred-Maurice de Zayas laat er in

39 www.oecd.org/ctp/beps.htm; geraadpleegd 27 januari 2017. Feitelijk is de vennootschapsbelasting voor veel multinationals een kwestie van vrijwillig bijdragen; zie H. Gribnau, 'Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play', in: B. Peeters, H. Gribnau & J. Badisco (red.), *Rebuilding Trust in Taxation*, Antwerpen: Intersentia 2017.

40 Europese Commissie, *Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*, 28 januari 2016, COM(2016) 23 def. Zie voor een overzicht van deze projecten M. de Wilde, 'Het OESO BEPS-project in vogelvlucht', *MBB* 2016, afl. 11, p. 409-423. Vgl. over Nederlands halfslachtige houding: J. Vleggeert, 'Van belastingontwijking naar gecoördineerde maatregelen tegen uitholling van winstbelasting?', *NTFR-A* 2017/5.

41 Bijv. OECD/G20's 'Action 12: Mandatory Disclosure Rules'. Zie voor een bespreking van de effectiviteit van dergelijke DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Schemes) het rapport van de National Audit Office, *Tax Avoidance: Tackling Marketed Avoidance Schemes*, London: The Stationery Office 2012, p. 20 e.v. De staatssecretaris van Financiën volgt de internationale ontwikkelingen met betrekking tot deze verplichte openbaarmaking door financiële tussenpersonen en adviseurs 'met belangstelling'; zie zijn brief d.d. 17 januari 2017, p. 6.

42 Vgl. de rapporten van Borstlap & Joustra 2017 en de Algemene Rekenkamer 2016.

43 Deze kennisasymmetrie – gebrek aan fiscale kennis en deskundigheid – moet worden onderscheiden van de eerdergenoemde informatie-asymmetrie: de Belastingdienst heeft niet alle relevante informatie over de belastingplichtige(n) die nodig is om diens fiscale positie te bepalen (zie § 1).

44 Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017, p. 1 en 5-6.

een rapport voor de Verenigde Naties geen misverstand over bestaan. Er is sprake van 'white-collar criminality that has enjoyed a high level of anonymity and impunity. Indeed, it is the infrastructure of intermediaries, including tax advisers, law firms, accountants and trust service providers, that facilitates tax evasion and avoidance as well as cross-border illicit financial flows' (zie kader Rapport VN en 'sweetheart deals').

Fiscale adviseurs spelen vaak een belangrijke faciliterende rol bij belastingontwijking. Voor bestrijders van belastingontwijking zouden zij dus een belangrijke doelgroep kunnen zijn

Het gaat om een industrie waar een dik belegde boterham wordt verdiend. Hoe meer belasting – liefst zonder risico – kan worden ontweken, hoe eerder deze specialist zichzelf terugverdiend. Fiscale adviseurs spelen dus vaak een belangrijke faciliterende rol bij belastingontwijking. Voor bestrijders van belastingontwijking zouden zij dus een belangrijke doelgroep kunnen zijn.

Het onderscheid tussen belastingontduiking en belastingontwijking speelt ook bij intermediairs een rol. Belastingontduiking wordt in de AWR geadresseerd; in artikel 68 e.v. worden verschillende strafbare feiten opgesomd. Strafrechtelijk kan er sprake zijn van verschillende deelnemingsvormen indien sprake is van faciliterende dienstverleners. Naast de zojuist genoemde intermediairs wier diensten in bepaalde omstandigheden verplicht dan wel vrijwillig

Rapport VN en 'sweetheart deals'

Report of the Independent Expert on the Promotion of a Democratic and Equitable International Order, A/71/286, United Nations, General Assembly, 4 augustus 2016, p. 5-6. Nederland komt er niet bijzonder gunstig vanaf in dit rapport (o.a. door de 'sweetheart deal' met Starbucks); vgl. Oxfam Novib *Nederland belastingparadijs*, Den Haag 2016, maar ook G.T.K. Meussen, 'Nederland belastingparadijs, of toch niet?', AA 2013, afl. 11, p. 834-838 (AA20130834). De vraag is of 'sweetheart deals' (zeer gunstige afspraken met de fiscus) in Nederland veel voorkomen. Advocaat-belastingkundige Barmentlo in L. Almelo & S. Schenk, 'Ik heb niet zo'n behoefte aan vrienden' (Interview), *Het Register* 2017, afl. 1, p. 21 heeft de indruk dat daar in Nederland 'maar weinig van zijn en er reusachtig ingewikkeld over wordt gedaan'.

worden afgenomen, valt ook te denken accountants, makelaars, bankiers en vermogensbeheerders. Zij kunnen in meerdere hoedanigheden strafrechtelijk handelen; bijvoorbeeld als 'medepleger, doen pleger, uitlokker, medeplichtige, opdrachtgever, feitelijk leidinggever en deelnemer aan een criminele organisatie'.⁴⁵ Het strafrecht wordt echter in fiscalibus traditioneel spaarzaam gebruikt; het moet dan echt om (zeer) ernstige fraude gaan – hoewel daar wel verandering in lijkt te zijn gekomen.⁴⁶ Veel vaker gebruikt de Belastingdienst 'het doeltreffende en efficiënte alternatief van de bestuurlijke boete'.⁴⁷ Het zou overigens ondoenlijk zijn om het grote aantal overtredingen via het ingrijpende strafrecht af te doen. Vaak gaat het ook niet om een welbewust niet voldoen aan informatieverplichtingen, maar hebben belastingplichtigen gewoon te weinig inzicht in de complexe belastingwetgeving en de daarmee samenhangende verplichtingen. De eventuele intentie is van belang voor de soort boete die kan worden opgelegd. De bestuurlijke boeten zijn namelijk onderverdeeld in verzuimboeten en vergrijpboeten (zie kader Niet eens met de boete). Bij verzuimboeten (art. 67a AWR-art. 67cb AWR) gaat het om objectief waarneembare feiten, zoals het te laat doen van aangifte, zonder dat de intentie van belang is.⁴⁸ Bij de vergrijpboeten (art. 67cc AWR-art. 67f AWR) bevat de wettelijke omschrijving van het beboetbare feit wel een subjectief element: opzet of grove schuld van de belanghebbende.

Intermediairs lopen tegenwoordig ook risico op boeterechtelijke aansprakelijkheid; de afgelopen jaren zijn hiervoor verschillende deelnemingsvormen in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en AWR geïntro-

Niet eens met de boete

Uit de *Fiscale Monitor 2016* blijkt dat 43% van de belastingplichtigen het niet eens is met de boete en 57% vindt dat de hoogte van de boete niet proportioneel is aan de fout; www.fiscalemonitor.nl/cijfers-trends/S_1062_aangiftenaanslagavuraa44/S_1069_Controlcorrectiesboetes51/S_1075_Boetes57/a1260_default (geraadpleegd 10 januari 2017). Vgl. 18e Halffaarsrapportage Belastingdienst, nr. 2016-0000195708, 4 november 2016, p. 7 m.b.t. de zgn. inmiddels afschafte inkeerregeling: 'De Belastingdienst stuit [...] op weerstand bij de rekeninghouders in Nederland, vooral tegen de gehanteerde boete'. www.rijkssoeverheid.nl/documenten/rapporten/2016/11/04/18e-halffaarsrapportage (geraadpleegd 10 januari 2017).

⁴⁵ Leenders geciteerd in M.B.

Weijers, 'Medepleger en mededaderschap', *WFR* 2017/23.

⁴⁶ Van Eijdsden 2016 wijst op de veranderde opstelling van de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie. Zij lijken het strafrecht als een middel te zien om goed gedrag bij belastingplichtigen af te dwingen. Maar het strafrecht is een laatste redmiddel. Bovendien signaleert hij een tendens bij inspecteurs om een wetsuitleg voor te staan 'die niet direct is te herleiden tot de wetgeschiedenis of jurisprudentie'.

⁴⁷ M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, p. 321. Vgl. G.J.M.E. de Bont, 'Onterechte boeten voorkomen', *NTFR* 2017/599.

⁴⁸ Vgl. over de rol van de rechter bij de rechtsbescherming tegen bestuurlijke boetes: M.W.C. Feteris, 'Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016', *WFR* 2017/29, p. 156-157.

49 De staatssecretaris van Financiën merkte bij de totstandkoming daarvan op dat 'de boete voor de medepleger [...] geenszins [is] bedoeld als drukmiddel voor de Belastingdienst om onwillige adviseurs te dreigen'. *Kamerstukken I* 2007/08, 29702, C (MvA), p. 46. Vgl. J.H. Asbreuk, 'Over de introductie van strafrechtelijke begrippen in het fiscale boeterecht', *NTFR-B* 2016/46.

50 Barmiento (interview), *Het Register* 2017, afl. 1, p. 20. Hij vervolgt: 'ik vind het begrijpelijk dat er dus ook meer wordt gekeken naar zogenoemde *facilitators*'.

51 *Kamerstukken II* 2013/14, 33754, 13 (Amendement Neppérus). De regering had overigens enkel voorgesteld de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) uit te breiden met een aantal andere deelnemingsvarianten; *Kamerstukken II* 2013/14, 33754, 3 (MvT).

52 HMRC, *Strengthening Tax Avoidance Sanctions and Deterrents: A Discussion Document*; 17 augustus 2016, p. 5; vgl. p. 10-11 www.gov.uk/government/consultations/strengthening-tax-avoidance-sanctions-and-deterrents-discussion-document (geraadpleegd 10 december 2016).

53 HMRC 2016, p. 2. Overigens wordt op p. 7 opgemerkt 'The vast majority of tax agents, intermediaries and others who provide services in relation to the taxation consequences of commercial arrangements, or who facilitate their implementation, operate within the spirit of tax law and do not enable tax avoidance. But a minority do enable tax avoidance'.

54 Het kabinet volgt namelijk de internationale ontwikkelingen op dit gebied met belangstelling; brief staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017, p. 13.

55 HMRC 2016, p. 8.

56 HMRC 2016, p. 12, 15. Deze gedachte inspireert blijkbaar onze staatssecretaris van Financiën; hij stelt een internetconsultatie in het vooruitzicht over de openbaarmaking van de 'aan een deelnemer opgelegde onherroepelijk vaststaande vergrijpboete'; zie zijn brief d.d. 17 januari 2017, p. 10.

57 De voorgestelde maatregelen in de brief van de staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2017 over belastingontduiking lijken af en toe ook belastingontwijking te betreffen; zie ook de aantekening in *V-N* 2017/8.2, p. 13.

duceerd. Met de invoering van de vierde tranche van de Awb in 2009 werd het overtredingsbegrip van artikel 5:1 lid 2 Awb uitgebreid met de medeplegersvariant;⁴⁹ met als gevolg dat veel adviseurs zich sindsdien terecht zijn 'gaan afvragen of het eigenlijk wel kan wat ze doen'.⁵⁰ Sinds 2014 is via artikel 67o AWR het overtredersbegrip in fiscale (boete)zaken uitgebreid met andere deelnemingsvarianten – de doenpleger, uitlokker en medeplechtige – om effectiever te kunnen optreden tegen (rechts)personen die fraude faciliteren.⁵¹ De ruimte, de vrijheid van intermediairs om hand- en spandiensten te verrichten bij belastingontduiking is zo ingeperkt.

De ruimte, de vrijheid van intermediairs om hand- en spandiensten te verrichten bij belastingontduiking is ingeperkt

7 Intermediairs boeten voor belastingontwijking

In het voorgaande ging het steeds om intermediairs die betrokken zijn bij fraude. Dat is dus iets anders dan belastingontwijking – dat is immers fiscaal handelen binnen de grenzen van de wet, waarbij dan ook geen vergrijpboetes kunnen worden opgelegd. In het Verenigd Koninkrijk wil men hier verandering inbrengen. De Engelse belastingdienst, HM Revenue and Customs (HMRC), wil dan ook het probleem bij de bron aanpakken en zich daarom richten op degenen die dergelijke structuren ontwerpen en als goedbetaalde broodjes over de fiscale toonbank schuiven. Het gaat hier dus niet om de belastingontwijkende belastingplichtige zelf (die al op andere manieren wordt 'aangepakt'). Doelwit zijn de bewust faciliterende 'enablers' – dat zijn 'promoters, advisers and other intermediaries', zoals HMRC schrijft in een consultatiedocument *Strengthening tax avoidance sanctions and deterrents: discussion document* dat is gepubliceerd op 7 augustus 2016.⁵² Het gaat dan om 'sanctions for those who design, market or facilitate the use of tax avoidance arrangements which are defeated by HMRC'.⁵³ Het loont de moeite om hier wat dieper op in te gaan want deze aanpak zou in Nederland navolging kunnen krijgen.⁵⁴

De Engelse belastingdienst wil het probleem bij de bron aanpakken en zich daarom richten op degenen die dergelijke structuren ontwerpen en als goedbetaalde broodjes over de fiscale toonbank schuiven

Er wordt een niet-limitatieve opsomming gegeven van degenen die financieel profiteren door anderen in staat te stellen 'tax avoidance arrangements' te implementeren:

- those who develop, or advise/assist those developing, such arrangements and schemes;
- Independent Financial Advisers, accountants and others who earn fees and commissions in connection with marketing such arrangements, whether or not their activities amount to the promotion of arrangements; and
- company formation agents, banks, trustees, accountants, lawyers and others who are intrinsic in, and necessary to, the machinery or implementation of, the avoidance.⁵⁵

Nu zijn er al tal van sancties ingevoerd, maar volgens de Engelse regering zijn die onvoldoende effectief bij bepaalde structuren omdat de ondernemings- en reputatierisico's blijkbaar niet opwegen tegen de financiële voordelen die met die constructies worden verkregen. Als zo'n structuur met succes is bestreden door HMRC heeft de belastingontwijkende belastingplichtige pech (en heeft voor niets advieskosten gemaakt), maar de intermediair die eraan verdiend heeft, wordt tot op heden (zolang de regeling niet is ingevoerd) niet beboet. Door nu financiële sancties voor deze groep in te voeren verwacht men dat de kosten-batenafweging anders uitvalt. Overigens overweegt men ook om de naam van degenen die een boete hebben gekregen te publiceren, 'naming and shaming' dus.⁵⁶

Het is weliswaar 'enkel' een consultatie, dus het is 'work in progress', maar het document blinkt niet uit in helderheid. Het voorstel richt zich op 'tax avoidance'. Volgens de gangbare terminologie is dat legale belastingontwijking en niet illegale belastingontduiking (fraude). Maar het consultatiedocument gebruikt regelmatig begrippen als 'avoidance' én 'evasion' (belastingontduiking dus).⁵⁷ En in de samenvatting van de reacties op deze consultatie wordt ook de term 'aggressive avoidance' gebruikt maar niet 'aggressive tax planning'. Wel wordt gesteld dat het gaat om een (vorm van) ontwijking die de toets van de redelijk-

heid niet kan doorstaan, want het gaat om: 'defeated avoidance as arrangements which take an unreasonable position in relation to the legislation'.⁵⁸ HMRC zal bindend extern advies moeten inwinnen bij een speciale adviescommissie, de 'GAAR Advisory Panel'.⁵⁹ Hoe deze voorstellen zich verder zullen ontwikkelen moet worden afgewacht, maar zeker is dat de Engelse regering hier weer een nieuwe stap zet bij de bestrijding van belastingontwijking. Nog meer (rechts)personen kunnen door sancties worden getroffen. Derden die meehelpen aan succesvol bestreden belastingontwijkende structuren gaan binnen het bereik van de fiscus vallen. Ook hun fiscale vrijheid wordt zo verder begrensd. Deze begrenzing van de fiscale vrijheid is de schaduwzijde van de bevordering van vrijheid door belastingen. Dit zal in het volgende worden geanalyseerd.

Derden die meehelpen aan succesvol bestreden belastingontwijkende structuren gaan binnen het bereik van de fiscus vallen. Ook hun fiscale vrijheid wordt zo verder begrensd

8 Belastingen en vrijheid: verschuivende grenzen

8.1 Negatieve en positieve vrijheid

Belastingen hebben een dubbele relatie met vrijheid. Belastingheffing vormt enerzijds een inbreuk op het eigendomsrecht van het individu. Dit gaat ten koste van de negatieve vrijheid; in de woorden van Isaiah Berlin opgevat als: 'the area within which the subject – a person or group of persons – is or should be left to do or be what he is able to do or be, without interference by other persons'.⁶⁰ Belastingen zijn dan een belemmering die afbreuk doet aan de keuzevrijheid van het individu. Anderzijds maken ze vrijheid mogelijk. Allereerst natuurlijk maken ze negatieve vrijheid mogelijk want ze financieren de defensie, politie, justitie, et cetera, die onze negatieve vrijheid beschermen. Maar ook tal van andere overheidsdiensten worden met belastingen gefinancierd: dijken, infrastructuur, onderwijs, gezondheidszorg, economie en werkgelegenheid, cultuur, sport, sociale zekerheid, et cetera.

Zo maken ze een tweede vrijheid mogelijk. Deze positieve vrijheid betreft de vraag 'What, or who, is the source of control or interference that can determine someone to do or be, this rather than that?'.⁶¹ Hier gaat het om de behoefte aan autonomie, zelfbepaling, zeggenschap te hebben over mijn leven. Ruim opgevat is dat de mogelijkheid tot zelfontwikkeling en tot participatie aan de vormgeving van maatschappij en staat.⁶²

Belastingen hebben een dubbele relatie met vrijheid

Het bovenstaande relaas liet met name een verschuiving in de negatieve vrijheid zien. Burgers dienen belastingheffing als ingreep in hun vrijheid te accepteren waarbij de wet (het legaliteitsbeginsel) de grenzen daarvan aangeeft (art. 104 Grondwet). Binnen deze grenzen heeft de burger vrijheid, het recht om de fiscaal voordeligste weg te kiezen. Dat leidt ertoe dat de wet in het kader van de belastingvermindering of vergaande belastingminimalisatie door sommige burgers en bedrijven tot op het bot wordt uitgekleeft (waarbij de belastinglast naar andere burgers wordt doorgeschoven). Men houdt zich daarbij nog steeds aan de letter van de wet. Als reactie hierop worden de grenzen van de wet enerzijds strakker aangetrokken, anderzijds dreigt het mislukken van het beproeven van die grenzen met sancties getroffen te worden (boete, *naming and shaming*). De vrijheid, het recht, om de fiscaal voordeligste weg te kiezen en daarbij al te zeer van de gebaande wegen af te wijken, wordt risicovol (zie kader De vrijheid om de fiscaal voordeligste weg te kiezen).

Hoe anders was de situatie in de negentiende eeuw. Afkeer van de als willekeurig ervaren controle door de fiscus voedde het verzet tegen de invoering van een inkom-

De vrijheid om de fiscaal voordeligste weg te kiezen
Overigens heeft de rechter die vrijheid de laatste jaren ingeperkt. Zie het interview met Bavinck na zijn afscheid als raadsheer in de Belastingkamer van de Hoge Raad: H. Bergman & F. Herreveld, "Belastingrecht-spraak moet besloten blijven", *WFR* 2017/2, p. 9: 'we hebben allerlei geforceerde constructies getorpedeerd met *fraus legis* of anderszins (...) omdat we een open oog voor de maatschappelijke ontwikkelingen hebben. (...) Je mag gebruikmaken van de mogelijkheden die de wet biedt, maar in brede kring bestaat nu de overtuiging dat je eigen fiscale voordeel nastreven grenzen heeft en dat de rechter een actieve rol toekomt om die grens duidelijk neer te zetten.'

58 HMRC, *Strengthening Tax Avoidance Sanctions and Deterrents: Summary of Responses*, 5 december 2016, p. 6, 7, 11. Vgl. p. 15: in de geplande ontwerp-wet zal 'the test (...) be based around the GAAR concept of the double reasonableness. This is a test of whether arrangements entered into could reasonably be regarded as a reasonable course of action'. Dit is een dubbele redelijkheidstoets zoals die wordt gehanteerd bij algemene anti-misbruikbepalingen (General Anti Avoidance Rules (GAARs)). www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/574851/Strengthening_tax_avoidance_sanctions_and_deterrents_-_summary_of_responses.pdf; geraadpleegd 10 december 2016.

59 Zie over de totstandkoming van dit 'GAAR Advisory Panel': J. Freedman, *General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR* (Oxford University Legal Research Paper Series), 24 april 2016, p. 12 e.v.

60 I. Berlin, 'Two Concepts of Liberty', in: I. Berlin, *Four Essays on Liberty*, Oxford: Oxford University Press, 1969, p. 121. Volledige afwezigheid van beperkingen bestaat natuurlijk niet. Vgl. M. French, *Beyond Power. On Women, Men, and Morals*, New York: Ballantine Books 1985, p. 541: 'If freedom means the absence of constraint, then freedom does not exist'.

61 Berlin 1969, p. 122, resp. 131. G.C. MacCallum, Jr., 'Negative and Positive Freedom', *The Philosophical Review* 1967, afl. 3, p. 314 betoogt dat vrijheid altijd een 'triadische relatie' is, waardoor het onderscheid tussen negatieve en positieve vrijheid niet zinvol is: 'freedom is thus always of something (an agent or agents), from something, to do, not do, become, or not become something'. In deze bijdrage helpt echter het analytische onderscheid het onderling verband tussen twee fiscale ontwikkelingen zichtbaar te maken.

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

stenbelasting. Die zou namelijk leiden tot een ‘opdringerige’ belastingdienst. Adam Smith had al eerder gewezen op het risico van willekeur.

‘The state of a man’s fortune varies from day to day, and without an inquisition more intolerable than any tax, and renewed at least once every year, can only be guessed at. His assessment, therefore, must in most cases depend upon the good or bad humour of his assessors, and must, therefore, be altogether arbitrary and uncertain’.⁶³

De conservatief Rochussen verzette zich mede daarom tegen een inkomstenbelasting. Als de ‘meest drukkende der bijkomende lasten’ zag hij namelijk de uitoefening van de bevoegdheden van de belastingadministratie bij bepaling van het inkomen. Het daartoe ‘binnendringen van het belastingbestuur in de persoonlijke en huiselijke omstandigheden van den belastingsschuldige kan voor deze eene onverschillige zaak, voor genen allernoodlottigst zijn’.⁶⁴

Hoe anders was de situatie in de negentiende eeuw. Afkeer van de als willekeurig ervaren controle door de fiscus voedde het verzet tegen de invoering van een inkomstenbelasting

Hier horen we een echo van een argument dat al in de tijd van de meer pragmatische Gogel naar voren was gebracht – mede in het licht van de toenmalige organisatie van de Belastingdienst en de stand van de techniek.⁶⁵ De benodigde aangifte en dito controle (fiscaal onderzoek) zouden ‘snel aanleiding geven voor inquisitoire praktijken’.⁶⁶ Dit moet gezien worden tegen de achtergrond van de onbekendheid met de billijkheid van de inkomstenbelasting en ‘zeer hevig de weerzin tegen blootleggen van inkomen of fortuin zelfs in een besloten kring van betrouwbare mannen’, in de woorden van de jong-liberaal Pierson.⁶⁷ Bovendien bleek dat zich sindsdien een aardverschuiving heeft voor gedaan: meer bevoegdheden en sanctiemogelijkheden voor de fiscus, en steeds meer verplichtingen voor de burgers. De negatieve vrijheid van de belastingplichtige is aanzienlijk ingeperkt.

Anderzijds zien we sinds het laatste kwart van de negentiende eeuw dat de belastingdruk steeds verder stijgt ter financiering van de almaar uitdijende staatstaken.

De jong-liberalen na Thorbecke hadden zo hun eigen visie op de verhouding tussen staat en maatschappij: de idee van de nachtwakersstaat werd losgelaten – mede onder druk van de opkomende socialistische beweging. Legden de klassieke liberalen grote nadruk op de bescherming van de negatieve vrijheid, nu was staatsinmenging, ter bevordering van de positieve vrijheid van burgers, geen vies woord meer. In dit kader begon men ook belastingen als een beleidsinstrument te zien om tal van beleidsdoelen (in de sfeer van economie, werkgelegenheid, gezondheid, milieu, cultuur, etc.) te realiseren. Een van de eersten die dit verdedigde was de jong-liberaal Cort van der Linden: belastingen dienen zijns inziens te voldoen aan de sociaal-politieke eis van rechtvaardigheid.⁶⁸ Hogere tarieven betekenen dan echter wel dat meer burgers in de verleiding worden gebracht om belasting te ontwijken.

We zien sinds het laatste kwart van de negentiende eeuw dat de belastingdruk steeds verder stijgt ter financiering van de almaar uitdijende staatstaken

Lange tijd schrok men ervoor terug om de burger al te zeer met controle door de fiscus lastig te vallen, ook omdat de belastingambtenaren onvoldoende deskundig zouden zijn. Met name de introductie van de inkomstenbelasting noopte echter tot rekening houden met subjectieve, persoonlijke aspecten van de burger vanwege het draagkrachtbeginsel. Dat leidde tot een meer technisch-dogmatische benadering van belastingen en noodzaak van onderzoek naar die persoonlijke omstandigheden door meer geschoolde, deskundigere ambtenaren. Cort van der Linden zag ook belastingen expliciet in een rechtsstatelijk perspectief en stimuleerde daarmee het nadenken over de binding van het optreden van de Belastingdienst aan de wet en de noodzaak van rechtsbescherming. In de loop der tijd zijn de wettelijke bevoegdheden (inclusief sanctiemogelijkheden) aanzienlijk uitgebreid en parallel daaraan steeds meer verplichtingen voor de burgers ingevoerd – zoals hierboven bleek. Dergelijke informatie- en administratieverplichtingen leiden tot hogere *compliance*-kosten. Zij komen bovenop de

63 A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Volume II*, Indianapolis: Liberty Fund, 1976, Vii.j, p. 867.

64 W.F. Rochussen, *De theorie der inkomstenbelasting*, 's-Gravenhage: Gebr. Belinfante 1889, p. 123-124.

65 Vgl. I.J.A. Gogel, *Memoriën en Correspondentiën betreffende den staat van 's Rijks geldmiddelen in den jare 1820*, Amsterdam: Johannes Müller 1844, p. 40-41. J.A. Sillem, *De politieke en staathuishoudkundige werkzaamheid van Gogel* (diss. Amsterdam), Amsterdam: Johannes Müller 1864, p. 226 betoogt dat Gogel het belang van het individu tegenover dat van de fiscus wilde waarborgen. Zie recentelijk J. Postma, *Alexander Gogel (1765-1821)*, (diss. Leiden), Hilversum: Verloren 2017.

66 Vgl. O.I.M. Ydema, ‘Op zoek naar draagkracht. Belastingen vóór, tijdens en na de tijd van Lodewijk Napoleon’, in: J. Hallebeek en A.J.B. Sirks (red.), *Nederland in Franse schaduw*, Hilversum: Uitgeverij Verloren 2006, p. 108-109.

67 N.G. Pierson, *Leerboek der staathuishoudkunde. Tweede deel*, Haarlem: De erven F. Bohn 1913, p. 656.

68 P.W.A. Cort van der Linden, *Leerboek der Financien. De theorie der belastingen*, 's-Gravenhage: Gebr. Belinfante 1887, p. 111. Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Tweehonderd jaar belastingwetenschap’, in: H. Vording (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Den Haag: Sdu 2015, p. 187-254 en H. Gribnau & H. Vording, ‘The Birth of Tax as a Legal Discipline’, in: P. Harris & D. de Cogan (red.), *Studies in the History of Tax Law* (Volume 8), Oxford: Hart Publishing 2017 (verschijnt augustus 2017).

belasting die belastingplichtigen moeten betalen. Maar de burger maakt ook andere *compliance*-kosten; denk aan de kosten van de arbeid die wordt gespendeerd aan fiscale handelingen, de kosten van deskundigheid in verband met deze handelingen en incidentele uitgaven (ICT-kosten, reiskosten etc.).⁶⁹ Deze verkleinen alle zijn bestedingsvrijheid, en beperken daarmee de negatieve vrijheid.

Cort van der Linden zag belastingen expliciet in een rechtsstatelijk perspectief en stimuleerde daarmee het nadenken over de binding van het optreden van de Belastingdienst aan de wet en de noodzaak van rechtsbescherming

8.2 Vrijheid als afhankelijkheid

Dat brengt ons op een derde vrijheidsbegrip: het republikaanistische (republikeinse) ideaal van vrijheid.⁷⁰ Dit vrijheidsbegrip is minder bekend en verdient daarom hier wat meer aandacht. Het vindt zijn oorsprong in het klassieke republikanisme zoals zich dat ontwikkelde in de Italiaanse stadstaten – en zich van daaruit over Europa (inclusief Nederland) verspreidde. Republikaanistische vrijheid verwerpt niet alleen inmenging, maar ook overheersing ('domination') of afhankelijkheid.⁷¹ Deze 'non-domination' wordt opgevat als 'the condition of the individual who does not have to depend on the arbitrary will of other individuals or institutions that might oppress him or her with impunity if so desired'.⁷² Hieronder valt ook economische afhankelijkheid, bijvoorbeeld die van een werknemer van een werkgever of die van de maatschappij van een zeer grote onderneming. Er is dus een ander die de macht heeft tot willekeurige inmenging, en van de aanwezigheid daarvan zijn beide partijen zich bewust.⁷³ Dit (derde) begrip van vrijheid onderscheidt zich enerzijds doordat ook de constante dreiging van inmenging als overheersing wordt gezien. Er is dan dus nog sprake van feitelijke inmening – en dus valt deze dreiging buiten het negatieve vrijheidsbegrip. Het gaat om de bescherming tegen het constante gevaar onderworpen te worden aan willekeurige beperkingen. Anderzijds is regulering door

het recht hier op zich niet het probleem omdat het recht burgers juist beschermt tegen macht – waarbij burgers gezamenlijk de wetgeving maken (zichzelf de wet voorschrijven).⁷⁴ Recht geldt bovendien in principe voor iedereen gelijk. In die zin is het niet willekeurig en wordt het niet gezien als het wegnemen van vrijheid.⁷⁵ Willekeurig recht dat leidt tot dito ongelijke behandeling perkt individuele autonomie (wel) in.

Republikaanistische vrijheid verwerpt niet alleen inmenging, maar ook overheersing of afhankelijkheid

Hierbij wordt autonomie niet zozeer als zelfwetgeving – direct of via vertegenwoordigers – gezien, zoals bij positieve vrijheid, want dan kan een meerderheid (nog) wetten aannemen die willekeurig zijn ten koste van een minderheid, die aldus van haar autonomie wordt beroofd. Kortom, door het recht gereguleerd gedrag is vrij, niet als het recht vrijwillig wordt aanvaard, 'or when it corresponds to the desires of the citizens, but when the law is not arbitrary, that is (...) when it is applied equally to all citizens or to all members of the group in question'.⁷⁶ Algemeenheid van de wet is hier een belangrijk vereiste.⁷⁷ Republikaanistische auteurs beschouwen het recht als niet willekeurig wanneer het recht algemeen geldend is. Vrijheid wordt verbonden met gelijkheid voor de wet, de eis van formele gelijkheid. Verder hecht het republikanisme groot belang aan politieke participatie: burgers dienen (politiek) actief te zijn om de macht van de staat in toom te houden. Burgerdeugden spelen hierbij een belangrijke rol.⁷⁸

Republikaanistische auteurs beschouwen het recht als niet willekeurig wanneer het recht algemeen geldend is. Vrijheid wordt verbonden met gelijkheid voor de wet, de eis van formele gelijkheid

Wat houdt nu de hier bedoelde afhankelijkheid in? De Nederlandse zeventiende-eeuwse filosoof Spinoza (1632-1677) werkt de

69 C. Evans, 'T Annex One: Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview', in: M. Lang e.a. (red.), *Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer 2008, p. 451.

70 J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', *NTFR* 2012/517, p. 1-8.

71 E. Nelson, 'Republican Visions', in: J.S. Dryzek, B. Honig & A. Phillips (red.), *The Oxford Handbook of Political Theory*, Oxford: Oxford University Press 2006, p. 193-210 laat zien dat in de Romeinse en Griekse wortels van dit vrijheidsbegrip een spanning aanwezig is tussen onafhankelijkheid en eigendom respectievelijk regulering van rijkdom.

72 M. Viroli, *Republicanism*, New York: Hill and Wang 2002, p. 35. Binnen het liberalisme is (later) het 'schadebeginsel' ontwikkeld: iemands vrijheid mag alleen worden beperkt voor zover dat nodig is om te verhinderen dat hij anderen schaadt; J.S. Mill, *On Liberty*, Oxford/New York: Oxford University Press 1991, p. 14. Dit beginsel lijkt minder inperking van vrijheid toe te staan dan het willekeurcriterium.

73 P. Pettit, *A Theory of Freedom. From the Psychology to the Politics of Agency*, Cambridge: Polity 2001, p. 140-141.

74 P. Pettit, 'Law and Liberty', in: S. Besson & J.L. Marti (red.), *Legal Republicanism: National and International Perspectives*, Oxford: Oxford University Press 2009, p. 53.

75 Pettit 2001, p. 145. Hier wordt de overgang zichtbaar van vrijheid als feit naar het recht op vrijheid.

76 Viroli 2002, p. 43; vrijwillige aanvaarding door de meerderheid kan immers tot een willekeurige wet voor een andere groep burgers betekenen, 'thus depriving them of their autonomy'. Omgekeerd kan overigens deze niet-willekeurige inperking leiden tot inperkingen die niemand behalve de (niet-democratische) regering wil.

77 Vgl. Cort van der Linden 1887, p. 113 e.v. en Gribnau & Vording 2017.

78 Pettit 2001, p. 145. Hij wijst er op dat republikaanisten destijds 'were, like everyone else at the time, extremely narrow in their view of who counted in politics'. Precies daardoor hadden zij echter 'a very rich image of the freedom that those citizens might enjoy'.

79 W.N.A. Klever, 'Inleiding', in: B. de Spinoza, *Hoofdstukken uit de Politieke verhandeling*, Meppel/Amsterdam: Boom 1985, p. 33; vgl. H. Gribnau, 'Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation', *Tilburg Law Review* 2015, afl. 2, p. 191-212.

80 Spinoza 1985, p. 50.

81 De bedrijfsopvolgingsfaciliteiten zijn een bekend voorbeeld; zie J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013, p. 78-88.

82 J.L.M. Gribnau, 'Heeft de Belastingdienst zijn governance op orde?', in: *Ondernemend pensioen. Dietvorstbundel. Opstellen aangeboden aan prof. dr. Gerry Dietvorst*, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 55-69.

83 Overigens streeft de Belastingdienst bij bepaalde groepen belastingplichtigen naar een samenwerking gebaseerd op vertrouwen, begrip en transparantie. Dit is het zogenoemde horizontaal toezicht. Zie M. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Kluwer 2014; E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse* (diss. Rotterdam), Ridderkerk: Ridderprint 2015.

84 T.A. Cramwinckel, 'De Belastingdienst als vertaler: van wettekst naar webtekst. Een case study', *MBB* 2014, afl. 7-8, p. 299-312.

85 De Belastingdienst heeft bijvoorbeeld de 'Praktijkhandreiking bedrijfsopvolging vastgoedexploitanten' pas na een WOB-verzoek openbaar gemaakt (op 9 december 2016). Deze (interne) handreiking bevat de werkwijze, de zogeheten omstandigheden-catalogus, om het voor een standpuntbepaling benodigde overzicht van relevante feiten te kunnen krijgen, zie V-N 2017/7.10.

86 J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in: *Belastingen en ethiek. Preadviezen Vereniging voor Belastingwetenschap* Deventer: Kluwer 2011, p. 157-158.

87 J.W. Zwemmer, 'Discussiebijdrage', in: *Belastingen en ethiek* 2011, p. 189. Hij vervolgt: 'E-mail-verkeer met de belastingdienst is niet mogelijk en rechtstreeks contact met de behandelend belastingambtenaar wordt actief ontmoedigd.'

88 Evans 2008, p. 451. Vgl. R. Woellner e.a., 'Identifying the Psychological Costs of Tax Compliance', in: R. Fisher & M. Walpole (red.), *Global Challenges in Tax Administration*, Birmingham: Fiscal Publications 2005, p. 288 e.v.

idee afhankelijkheid verder uit. Hij biedt in zijn werk een gelaagd vrijheidsbegrip waarvan het verminderen van afhankelijkheid een aspect is. In zijn *Politiek Tractaat* (*Tractatus Politicus*) presenteert hij een republikaanistisch vrijheidsbegrip.⁷⁹ Spinoza laat subtiel zien dat het mogelijk is dat iemand ogenschijnlijk zelf beslist, maar in feite daarbij doet wat een ander wil. Deze persoon wordt niet door iemand gedwongen, maar is (toch) in de macht van een ander. Iemand kan bijvoorbeeld door vrees voor een ander of hoop op weldaden van een ander doen wat deze andere persoon wil, zodat hij niet 'de macht heeft naar eigen inzicht te leven' (TP 2,9).⁸⁰ Iets niet of anders doen uit vrees voor de overheidsbureaucratie is hier een voorbeeld van afhankelijkheid.

We zien dat belastingwetgeving soms willekeurig is in de zin dat zij privileges voor bepaalde groepen belastingplichtigen met grote politieke invloed bevat

De vraag is nu of de geanalyseerde ontwikkelingen in het positieve en negatieve fiscale vrijheidsbegrip gevolgen hebben voor het republikaanistische ideaal van vrijheid. Allereerst zien we dat belastingwetgeving soms willekeurig is in de zin dat zij privileges voor bepaalde groepen belastingplichtigen met grote politieke invloed bevat.⁸¹ Onduidelijke wetgeving leidt daarnaast tot het gevaar van willekeur bij de toepassing van de wet. Rechtsonzekerheid en rechtsgelijkheid liggen dan op de loer. Beleidsregels moeten dan zorgen voor eenheid in beleid en uitvoering. De burger is afhankelijk van de interpretatie van wetgeving die de uitvoerende macht kiest.⁸² Natuurlijk kan men het oordeel van de rechter inroepen maar dat is vaak een kostbare, tijdrovende en emotionele belastende aangelegenheid. Zo zien we afhankelijkheid bij de toepassing van de zeer complexe belastingwetgeving.

Er is dus zeker sprake van afhankelijkheid van de steeds machtigere Belastingdienst – ook al wordt diens macht gereguleerd door het recht.⁸³ Willekeurige machtsuitoefening, die leidt tot overheersing en afhankelijkheid, is in de rechtsstaat gebonden aan het recht. Maar ook

aan het recht gebonden macht kan tot afhankelijkheid leiden. Zo ook hier. De Belastingdienst is bij uitstek een complexe bureaucratische organisatie, die over een monopoliepositie beschikt. Er is hier niet alleen sprake van juridische asymmetrie, vanwege de vele, vergaande bevoegdheden van de Belastingdienst, maar vaak ook van feitelijke asymmetrie. De Belastingdienst beschikt immers doorgaans over meer deskundigheid en grotere financiële, technische en administratieve middelen dan de particuliere belastingplichtige. De gemiddelde burger heeft echter geen of weinig kennis van wet (inclusief verdragen), jurisprudentie en beleidsregels. Als hij wil weten hoe het recht in zijn geval luidt en zal worden toegepast is hij, vanwege dit gebrek aan fiscale deskundigheid, veelal afhankelijk van algemene of specifieke informatieverstrekking door de Belastingdienst.⁸⁴ Vaak wordt beleid gepubliceerd, maar dat gaat niet altijd van harte.⁸⁵ Dat vraagt om maatwerk op basis van de behoefte van de burger.⁸⁶ Voor de meeste belastingplichtigen bestaat de Belastingdienst echter enkel 'uit een callcenter, de Belastingtelefoon',⁸⁷ of de website van de Belastingdienst. De kennis-asymmetrie creëert dus afhankelijkheid en beperkt in die zin de vrijheid van de burger.

De Belastingdienst is bij uitstek een complexe bureaucratische organisatie, die over een monopoliepositie beschikt. Er is hier niet alleen sprake van juridische asymmetrie, maar vaak ook van feitelijke asymmetrie

Burgers missen vaak ook bureaucratische competentie. De emotionele distantie (zich uitend in frustratie en irritatie) van de burger is bovendien veel minder – het gaat om zijn portemonnee – dan die van een inspecteur die handelt als professional. Dit leidt tot een specifieke vorm van *compliance*-kosten: *psychological costs*. 'Taxpayers suffer stress, anxiety and frustration as a result of attempting to comply with their tax obligations.'⁸⁸ Vrees voor de macht van de Belastingdienst en diens sancties kan de keuzes van belastingplichtigen beïnvloeden, het kan leiden tot 'overcompliance' door

belastingplichtigen – waarbij men dus meer belasting betaalt dan de wet op zich genomen vraagt.⁸⁹

Asymmetrie leidt tot (een gevoel van) afhankelijkheid van de Belastingdienst. Adviseurs kunnen het gebrek aan fiscale deskundigheid compenseren. Ondernemers kunnen bijvoorbeeld hun eigen aangifte vaak zelf niet invullen; zij dienen daarvoor de diensten van een deskundige in te huren. Bij het voldoen aan hun materiële en formele fiscale verplichtingen zijn zij dus afhankelijk van derden.⁹⁰ Boven bleek al dat zij die de grenzen van hun fiscale negatieve vrijheid willen opzoeken afhankelijk zijn van hand- en spandiensten van intermediairs. Hoe strakker de grenzen van die negatieve vrijheid worden getrokken, hoe meer conflicten met de fiscus het resultaat zullen zijn – waarbij de burger zich wederom vaak zal moeten verzekeren van bijstand. Dit leidt tot afhankelijkheid van belastingadviseurs, (fiscaal-)advocaten en eventueel mediators. Ook dit raakt het republikaanistische ideaal van vrijheid.

Deze vrijheid wordt zo van twee kanten bedreigd. Enerzijds door de steeds complexere fiscale wetgeving ter bevordering van de positieve vrijheid. Anderzijds door de steeds ruimere bevoegdheden van de Belastingdienst om die wetgeving te handhaven. De Engelse – maar ook de Nederlandse – plannen om ook adviseurs en andere ‘facilitators’ aan te pakken zullen die afhankelijkheid van de Belastingdienst en van adviseurs doen toenemen. Dat zet het republikaanistische ideaal van vrijheid verder onder druk.

9 Conclusie: communicerende vaten

In het voorgaande bleek dat er sprake is van een gestage uitbreiding van de bevoegdheden van de fiscus en van de informatie- en meewerkverplichtingen van belastingplichtigen. De strijd tegen belastingontduiking en -ontwijking is hiervan een belangrijke aanjager. Het strijdperk is ook uitgebreid omdat het vizier bij de bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking nu ook is gericht op intermediairs die voor de ontduikers en ontwijkers vaak onontbeerlijke hand- en spandiensten verrichten.

Het omslagpunt is hier het laatste kwart van de negentiende eeuw. Liberalen begonnen toen overheidsinterventie te bepleiten. De overheidstaak was niet enkel meer het beschermen van de negatieve vrijheid, maar ook bevorderen van de positieve vrijheid. Als gevolg hiervan werden steeds nieuwe belastingen ingevoerd, zoals de inkomstenbelasting, en stegen de belastingtarieven. De ontwikkeling van het materiële belastingrecht betekende zo een grotere ingreep in de negatieve (fiscale) vrijheid van de burger. Maar het gevolg was niet alleen om een hogere belastingdruk. Het formele belastingrecht volgde in de slipstream van het materiële belastingrecht. De Belastingdienst kreeg een steeds zwaarder takenpakket en werd bij de uitvoering daarvan steeds afhankelijker van de medewerking van de burgers. Hij kreeg daarom steeds meer bevoegdheden en de belastingplichtigen en hun intermediairs werden steeds meer verplichtingen opgelegd. De sancties op het niet-nakomen van die verplichtingen namen en nemen ook in aantal en zwaarte toe. Belastingen dragen zo bij aan de vergroting van de positieve vrijheid, maar tegelijkertijd neemt de negatieve vrijheid af. De twee vormen van vrijheid zijn zo als communicerende vaten te zien. Daarmee is de centrale vraag van deze bijdrage beantwoord. De inbreuk op de negatieve vrijheid van de burgers verhoudt zich evenredig tot de uitbreiding van de positieve vrijheid van de burger.

De inbreuk op de negatieve vrijheid van de burgers verhoudt zich evenredig tot de uitbreiding van de positieve vrijheid van de burger

Maar daarnaast maakt de complexe belastingwetgeving dat veel belastingplichtigen niet aan hun fiscale verplichtingen kunnen voldoen zonder de hulp van fiscale deskundigen, met name belastingadviseurs. Ook hier is sprake van een afhankelijkheidsrelatie. Bovendien worden zij ook afhankelijker van de machtige Belastingdienst waar ze op tal van gebieden mee te maken krijgen. Daarmee hebben zowel de uitbreiding van de positieve vrijheid als de inperkingen van de negatieve vrijheid serieuze gevolgen voor het republikaanistische ideaal van vrijheid.

89 Vgl. M. McKerchar, *The Impact of Complexity upon Personal Taxpayers: A Study of Australian Personal Taxpayers*, Sydney: Australian Tax Research Foundation 2003. Voor een voorbeeld van overcompliance ter vermindering van de kosten die het overtuigen van de fiscus met zich brengt: L. Bettendorf, A. Lejour & M. van 't Riet, *Tax Bunching by Owners of Small Corporations* (CBP Discussion Paper 2016), p. 12.

90 Vgl. J. Knuist, 'Finale uitfasering pensioen in eigen beheer', *V-N* 2017/7.0, die betoogt dat de wetgeving rondom de pensioenopbouw in eigen beheer 'niet meer te snappen [is]. En dat geldt niet alleen voor de staatssecretaris [sic]'. Voor de doelgroep geldt dan dat 'de voorlichting en de vastlegging door de adviseur cruciaal' is.