



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Review of Dusarduijn, S.M.H.; Kempen, M.L.M. van; Stevens, A.J.A. (red.) (2024) Essersbundel: opstellen aangeboden aan prof. dr. P.H.J. Essers
Pieterse, L.J.A.

Citation

Pieterse, L. J. A. (2024). Review of Dusarduijn, S.M.H.; Kempen, M.L.M. van; Stevens, A.J.A. (red.) (2024) Essersbundel: opstellen aangeboden aan prof. dr. P.H.J. Essers. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2024(7541), 27-33. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4211955>

Version: Publisher's Version
License: [Leiden University Non-exclusive license](#)
Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4211955>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Essersbundel

WFR 2024/236

Een bespreking van *Essersbundel*. Opstellen aangeboden aan prof. dr. P.H.J. Essers onder redactie van S.M.H. Dusarduijn, M.L.M. van Kempen en A.J.A. Stevens. Verschenen bij Wolters Kluwer, Deventer 2024, 489 p.

1. Inleiding

Het afscheid van P.H.J. Essers van de Tilburgse universiteit is niet onopgemerkt voorbijgegaan. Op 15 maart 2024 hield hij zijn afscheidscollege – Belastingheffing tussen frustratie en fascinatie – en de belangstelling daarvoor was enorm.² Ook de muzikale omlijsting daarvan zal door de aanwezigen niet licht worden vergeten. Na afloop van zijn college kreeg de afzwaaiende hoogleraar in het belastingrecht, die wordt gezien als een “expert op vele fiscale terreinen”,³ uit handen van M.L.M. van Kempen een liber amicorum aangeboden: de *Essersbundel*, verschenen bij Wolters Kluwer. De titel van de – donkerblauwe – bundel is in overeenstemming met de Tilburgse traditie om vriendenbundels te vernoemen naar de naam van degene die met emeritaat gaat,⁴ zij het dat daarop naar mijn weten een uitzondering is gemaakt.

Deze bespreking bevat een impressie van de meer dan veertig bijdragen die in de bijna vijfhonderd bladzijden tellende *Essersbundel* zijn opgenomen, die ik, waar dat mogelijk is, met elkaar in verbinding heb gebracht met de bedoeling enkele associaties tot stand te brengen.

2. Impressie *Essersbundel*

Een ingewikkelde samenleving leidt van nature tot complexe fiscale regelgeving. Zo luidt ongeveer de eerste volzin van het door L.G.M. Stevens geschreven voorwoord van de onlangs verschenen veertigste druk van *Elementair belastingrecht*.⁵ Dat het belastingrecht – of wellicht beter, dan wel zuiverder: het fiscale stelsel – complex is, weet iedereen.⁶ Als indicatie van “de ontwikkeling van eenvoud of complexiteit”, hebben A.M. Lejour en W.M.T. Westerhout het aantal afgekondigde maatregelen in de belasting-

plannen van de afgelopen twintig jaar in kaart gebracht, en dat zal Essers waarderen, omdat hij iemand is, die belang hecht aan empirische onderzoeksmethoden, vooral als het gaat om de beoordeling van fiscale beleidsinstrumenten, zoals M.J. van Hulten laat zien in zijn bijdrage (p. 263 e.v.). De conclusie die uit het ‘empirische’ onderzoek van voornoemde auteurs volgt, is een overzichtelijke: als er al sprake is van een trend, “dan is dat een dalende, zij het dat juist in 2023 het aantal maatregelen weer toeneemt” (p. 331).

Een van de belastingmaatregelen van de afgelopen jaren is de excessieflexienregeling in de inkomstenbelasting. N.C.G. Gubbels en M.J. Hoogeveen wijzen erop dat het zogenoemde negatieve reguliere voordeel⁷ beperkt had moeten worden tot gevallen waarin de aanmerkelijkbelanghouder de lening aflost (p. 180) en niet betrekking moet hebben op andere gevallen waarin de schuld verdwijnt. Mede door deze tekortkoming wordt belastingafstel niet (voldoende) voorkomen, hoewel dat wel de bedoeling was. En niet onbelangrijk: de regeling levert volgens de auteurs geen enkele vereenvoudiging voor de uitvoering op (p. 181).

De bijdrage van J.J.M. Jansen staat geheel in het teken van vereenvoudiging van fiscale wetgeving: ‘Visieloos vereenvoudigen is gedoemd te mislukken’, zo luidt de veelzeggende titel die hij aan zijn bijdrage heeft gegeven. Hij pleit ervoor om te proberen over enkele thema’s, zoals op het terrein van het inkomensbeleid en de instrumentalisering van het belastingrecht, consensus te bereiken met als doel om vereenvoudiging te bewerkstelligen. Volgens hem is vereenvoudiging mogelijk, onder meer door de heffingsgrondslag in de inkomstenbelasting te verbreden door te snoeien in de vele instrumentele fiscale regelingen in ruil voor lagere tarieven, de inkomensafhankelijkheid van alle heffingskortingen te schrappen (p. 282) en de arbeidskorting af te schaffen (p. 283). Als op deze (en andere) thema’s overeenstemming kan worden bereikt, is vereenvoudiging van het fiscale stelsel mogelijk (p. 288), en daarin ziet M.B.A. van Hout de “meest fundamentele oplossing voor de verbetering van rechtshulp”, omdat dan de oorzaak wordt aangepakt van de behoefte aan deze hulp. Verbetering van de fiscale rechtshulp is momenteel “vooral symptoombestrijding” (p. 260).

Een van de eerste bijdragen die ik heb gelezen, is die van R.J. Koopman. Ook in deze publicatie is zijn stem, die mij zo vertrouwd lijkt te zijn, wellicht vanwege de colleges die ik ooit bij hem in Amsterdam volgde, als het ware te horen bij het doornemen van de tekst. Hij zoekt naar een nieuwe

¹ Mr. L.J.A. Pieterse is verbonden aan de Universiteit Leiden en de Vrije Universiteit Amsterdam.

² Vgl. WFR 2024/111, p. 19-24.

³ Aldus A.H. Bomer op p. 37.

⁴ Voor het eerst zal dat het geval zijn geweest toen M.J.H. Smeets afscheid nam als hoogleraar en hem – na de zomer van 1967 – de bij Kluwer uitgebrachte Smeetsbundel werd aangeboden.

⁵ Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. V.

⁶ Volgens M.B.A. van Hout zijn sommige regelingen in het belastingrecht “niet meer met gezond verstand te beredeneren (...) zodat specialistische kennis onontbeerlijk is” (p. 255).

⁷ Art. 4.14a Wet IB 2001.

vorm van “snelle en adequate beantwoording van vragen van de rechter aan de wetgever en vice versa” (p. 317) over niet onmiddellijk duidelijke wetgeving, dan wel ten aanzien van multi-interpretabele beslissingen van de rechter. In dat verband verkent hij onder meer de judiciële lus en de zogenoemde prelegislatieve (door de wetgever aan de rechter te stellen) vraag (p. 319-320). Uiteindelijk moet hij constateren dat er eigenlijk geen werkbare mogelijkheden zijn om een nieuwe regeling voor de dialoog tussen rechter en wetgever in het procesrecht op te nemen (p. 320). Wat volgens hem resteert is optimalisering van de bestaande ‘gespreksvormen’. Zo kan de rechter in zijn uitspraak duidelijk maken dat “een bepaalde wettelijke regeling onduidelijk is geformuleerd, of erg conflictopwekkend is en dat het daarom wenselijk is dat de wetgever zich nog eens buigt over de formulering of de inhoud van die regeling” (p. 321).

Terloops merkt Koopman op dat de Afdeling advisering van de Raad van State, voor zover zij tenminste wordt ingeschakeld,⁸ en niet op ‘handige’ wijze wordt gepasseerd,⁹ zoals weleens voorkomt, zich van vrij terughoudend vocabulaire bedient.¹⁰ Om indruk te maken in het politieke besluitvormingsproces is volgens Koopman tegenwoordig “een ongezouten toonzetting soms wel nodig” (p. 320). De vraag is of dat kan resulteren in een verandering van de – wat langer geleden in de literatuur gesignaleerde – menigmaal nogal defensieve en soms zelfs afwerende houding van sommige departementale juristen (en in het verlengde daarvan: de Staatssecretaris van Financiën) ten opzichte van opmerkingen van de Raad van State.¹¹ In deze context is onlangs door F.B.J. Grapperhaus – in zijn Rotterdamse inaugurele rede – betoogd “dat onwelgevallige adviezen (...) op cruciale momenten politiek-bestuurlijk worden weggeredeneerd”.¹²

De Hoge Raad kan profiteren van wetenschappelijke inzichten. In een glasheldere bijdrage roept J.A.R. van Eijnden de fiscale wetenschap op de wettelijke mogelijkheden om als *amicus curiae* te fungeren “serieus te nemen en gebruik te maken van de mogelijkheid om een wetenschappelijke inbreng te leveren in zaken die bij de Hoge Raad in

behandeling zijn” (p. 142),¹³ omdat het belangrijk is dat hij “zo breed mogelijk wordt geïnformeerd over de juridische en maatschappelijke context en gevolgen van een rechterlijke beslissing”. Of de fiscale wetenschap altijd in staat zal zijn om de consequenties van een arrest van de Hoge Raad in te schatten, en voldoende concreet voor het voetlicht te brengen, wordt door sommigen betwijfeld.¹⁴ S.A. Stevens, onder meer verbonden aan de Tilburgse universiteit, meent dat het zonder meer de rol van de fiscale wetenschapper is om effecten (van fiscale wetsvoorstellen) “zo goed mogelijk te beschrijven en alternatieven aan te dragen” (p. 425).¹⁵ Om fiscaal beleid te beoordelen, zullen ook economische effecten daarvan in de analyse moeten worden betrokken, aldus Stevens. Volgens hem kan de *optimal taxation*-theorie daaraan een bijdrage leveren (p. 436).

De bundel bevat verschillende bijdragen die betrekking hebben op de winstsfeer en dat zal, gelet op de interesse(s) van Essers, geen verbazing mogen wekken. Het duo F.J. Elsweyer en A.J.A. Stevens onderzoekt “in hoeverre uit de Duitse ontwikkelingen lessen geleerd kunnen worden voor de Nederlandse, (meer) rechtsvormneutrale(re) vormgeving van onze winstbelastingen” (p. 146), en dat is iets anders dan het streven naar (een) globaal evenwicht (p. 147),¹⁶ een van de onderwerpen die Essers – meer dan dertig jaar geleden – in zijn inaugurele rede aan de orde stelde.¹⁷ Na enige – lezenswaardige – omzwervingen op het terrein van het Duitse (belasting)recht, komen de auteurs tot de bevinding dat “een getrapte belastingheffing in de zin van een lage (proportionele) winstbelasting bij winstrealisatie en een bijheffing bij winstonttrekking vanuit de draagkrachtgedachte de meest optimale vorm” lijkt (p. 158).¹⁸ De “winst die geen reële functie meer vervult binnen de onderneming, en op grond van de vermogensetikettering als beleggingsvermogen zou kwalificeren”, zou bij een dergelijke – door Elsweyer en Stevens behandelde – heffing dan wel direct belast moeten worden, zo voegen N.C.G. Gubbels en M.J. Hoogveen daaraan toe (p. 174).

Een zodanige winstbelasting kan dan wellicht theoretisch juist zijn, maar aan de invoering daaraan kleven behalve voordelen ook belangrijke nadelen. Daarop wijst J.A.G. van Es (p. 168). Alles afwegende lijkt het volgens hem momenteel het beste de mogelijkheden te benutten die er binnen het huidige stelsel zijn om ondernemers in de inkomsten-

8 Vgl. M. Nap, ‘Adviseren over ingrijpende wijzigingen’, *Regel-Maat* 2023, afl. 4, p. 348 e.v.

9 Zie voor een voorbeeld: Merel van Rooy, *De boetefabriek*, Amsterdam: Van Gennep 2024, p. 37.

10 Overigens is de ruimte voor de Raad van State om negatief te adviseren over aangelegenheden in de sfeer van het internationale belastingrecht zeer beperkt, onder meer vanwege “de mogelijke internationale repercussies”, aldus E. Bunders, ‘De Raad van State en de (belasting)verdragssluiters: ‘mosterd na de maaltijd?’, in: H.P.A.M. van Arendonk e.a. (red.), *Wetgevingskunsten (Bartel-bundel)*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, p. 51.

11 Vgl. W.A. van den Berg, ‘Weerklank, weerlegging of weggeschreven’, in: De Raad van State. Een stand van zaken, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1996, p. 83. Zie eveneens: Tj. Hoekstra, ‘De rol van de Raad van State bij fiscale wetgeving’, *WFR* 2006/6668, p. 462-474.

12 F.B.J. Grapperhaus, *De rechtsstaat is geen overbodige luxe*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. 15.

13 Zie art. 27gc lid 2 AWR en art. 8:12b Awb.

14 Vgl. R.M. Wibier, ‘De taak van de rechtswetenschapper’, *NJB* 2020/814, afl. 13, p. 883 e.v.

15 Zie in vergelijkbare zin: H.J. Hofstra, *Plaats en taak van de belastingwetenschap*, Deventer: Kluwer 1966: “om een oordeel uit te spreken over wenselijk recht moet de belastingwetenschap (...) tot haar terrein rekenen de bestudering van alle maatschappelijk consequenties van de belastingheffing, onverschillig van welke aard die zijn (...)” (p. 15).

16 Zie in dezelfde zin p. 171.

17 P.H.J. Essers, *Knelpunten bij de hervorming van de belastingheffing van ondernemingen*, Deventer: Kluwer 1992, p. 19.

18 Het draagkrachtprincipe komt ook aan de orde op p. 327 van de bundel en in de bijdrage van I.J.F.A. van Vijfeijken (p. 463 e.v.).

en vennootschapsbelasting zo neutraal mogelijk te behandelen met het oog op een beter globaal evenwicht (vgl. p. 169).¹⁹ Ook de facilititeit van de geruisloze omzetting²⁰ houdt verband met de neutraliteit: “de regeling biedt namelijk feitelijk een oplossing voor het ontbreken van een rechtsvormneutrale ondernemingswinstbelasting”, aldus G.C. van der Burgt (p. 65). Volgens hem zou deze facilititeit ook beschikbaar moeten zijn bij een inbreng in een *bestaande* besloten (of naamloze) vennootschap, en dat is niet zijn enige aanbeveling die hij in zijn bijdrage presenteert. Zo legt hij ook uit waarom de Hoge Raad zijn oordeel over een zogenoemde dooroverdracht in relatie tot de bedrijfsfusieregeling zou moeten heroverwegen (p. 69-70).

Een ander populair onderwerp blijkt goed koopmansgebruik te zijn. Volgens T.M. Berkhout ontwikkelt dit gebruik zich steeds meer tot een op zichzelf staande open norm, zonder al te veel dominerende – of complicerende – invloeden van andere vakgebieden (p. 27).²¹ Tegen de achtergrond van deze observatie tracht de auteur in zijn bijdrage, deels in het licht van het werk van D. Brüll,²² een eminente fiscalist, die het aandurfde de gevestigde orde te schokken,²³ maar vooral dat van M.J.H. Smeets,²⁴ twee illustere voorgangers van Essers aan de Tilburgse universiteit, een antwoord te vinden op de vraag hoe bedrijfsmiddelen moeten worden behandeld die economisch ineens aanmerkelijk minder waard zijn én blijven. Berkhout komt tot de conclusie dat een ‘bijzondere afschrijving’, gevolgd door aangepaste afschrijvingen, aangewezen is “in gevallen waarbij een bedrijfsmiddel economisch ineens aanmerkelijk minder bruikbaar wordt (...)” (p. 35).

Een andere auteur, J.M. van der Heijden, die in Tilburg studeerde, meent dat het tijd is voor een heroverweging van de substantialistische waardering van voorraden in de winstfeer (p. 195 e.v.), vooral omdat deze ‘faciliteit’ tot een ruimhartige algemene winstreserve kan leiden, die een groot – zijns inziens niet te legitimeren – fiscaal voordeel kan opleveren (p. 201). Ook bedrijfsmiddelen worden geactiveerd op de fiscale, winstbepalende balans. Als het moment van activeren is bepaald, dient vastgesteld te worden voor welk bedrag die activering moet plaatsvinden, en dat roept – naar aanleiding van een vorig jaar gewezen arrest²⁵ – tal van vragen op, die R. Russo in zijn bijdrage aan

de orde stelt (p. 411-412). Interessante bespiegelingen over de opwaardering van activa naar hogere werkelijke waarde zijn te vinden in de gezamenlijke bijdrage van C.B. Bavinck en R.P.C. Cornelisse. Daarin pleit Bavinck – in het deel waarin zijn visie is verwerkt – voor een verplichte waardering van beurs aandelen op de marktwaarde, hetgeen een wetswijziging vergt (p. 24-25).

De passivazijde van de fiscale balans wordt behandeld door G.T.K. Meussen, die inmiddels met emeritaat is gegaan en – evenals Essers – een bundel opstellen aangeboden heeft gekregen.²⁶ Op de hem bekende wijze hekelt Meussen de soms grensverkennde standpunten van de fiscus, bijvoorbeeld door de zogenoemde complexbenadering bij de vorming van een voorziening te verdedigen (p. 358).²⁷ Zijn verontwaardiging daarover weet hij voelbaar te maken en breekt als het ware door de in zijn beschouwing opgenomen argumentatie heen.

Het opstel van A.O. Lubbers gaat eveneens over goed koopmansgebruik, een onderwerp dat, als gezegd, op grote belangstelling mag rekenen. Hij belicht het matchingbeginsel,²⁸ dat leidend is bij de toerekening van uitgaven aan de opbrengsten waarop die uitgaven betrekking hebben, en schetst de plaats van dit beginsel, onder meer ten opzichte van het veroorzakingsbeginsel (p. 333). In zijn bijdrage spreekt hij de hoop uit dat de Hoge Raad een lopende zaak zal aangrijpen om in kaart te brengen onder welke omstandigheden het matchingbeginsel moet worden toegepast (p. 345). Een week na verschijning van de bundel is in deze zaak – over eenmalige inleenkosten – arrest gewezen.²⁹ Daarin behandelt de Hoge Raad verschillende gevallen en deze aanpak komt tot op zekere hoogte tegemoet aan de wens van Lubbers.

De waarde van een optierecht is bij toekenning daarvan niet aftrekbaar; deze aftreksluiting is volgens P.G.H. Albert in een “onbeholpen” tekst vastgelegd in de vennootschapsbelastingwetgeving,³⁰ al is het hem daar niet om te doen. Belangrijker: de waardemutatie van een optierecht heeft geen invloed op de winst, maar ingeval de optie toekennende vennootschap een andere is dan die waarbij de werknemer in dienst is, kan dat anders liggen, zo illustreert Albert aan de hand van een reeks voorbeelden. De nieuwe schadevergoedingsleer in de sfeer van de deelnemingsvrijstelling is het onderwerp van A.W. Hofman. In ‘De Hoge Raad als gids en orakel in de schadevergoedingsjurisprudentie’ behandelt hij in het bijzonder de verhouding tussen deze nieuwe leer en het bekende (wat)

19 Ook volgens P. Kavelaars verdient het geen aanbeveling een ondernemingswinstbelasting in te voeren (p. 290).

20 Art. 3.65 Wet IB 2001.

21 Zie daaromtrent ook: E.R. Koster, ‘Goed koopmansgebruik heroverwogen’, *WFR* 2023/305, p. 11-18.

22 Zie over deze fiscalist: p. 33-34, p. 195, p. 200, p. 223, p. 395 van de bundel.

23 Vgl. N. Nobel ‘De belastingadviseur 1945-1995. De naoorlogse jaren’, dat is opgenomen in een in 1995 door Caron & Stevens/Baker & McKenzie uitgegeven lustrumboek: *Vijftig jaar rechtspraktijk in Nederland* (p. 70).

24 Het werk van Smeets speelt ook een rol in de bijdrage van J.M. van der Heijden (p. 195-196).

25 HR 16 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:922.

26 J.J. van den Broek e.a. (red.), *Homo universalis (Meussen-bundel)*, Den Haag: Sdu 2024.

27 M.B. Weijers, ‘Fiscale grensverkenning en -verlegging door de inspecteur’, in: H.J. Bresser e.a. (red.), *Homo universalis (Meussen-bundel)*, Den Haag: Sdu 2024, p. 283 e.v.

28 Dat ook op p. 359 van de bundel ter sprake komt. Zie ook: HR 23 februari 2024, ECLI:NL:HR:2024:265.

29 HR 22 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:469, r.o. 4.9 e.v.

30 Art. 10 lid 1 onderdeel j Wet VPB 1969.

langer geleden gewezen arrest *BNB* 1985/200,³¹ een nummer dat zich zal hebben vastgezet in het geheugen van liefhebbers (p. 244 e.v.). De auteur roept de Hoge Raad op klare wijn te schenken en duidelijk te maken wat de betekenis is van dit arrest.

Het belang van adequate rechtsbescherming kan niet voldoende worden benadrukt.³² In voorkomende gevallen kan de rechter die bescherming bieden,³³ bijvoorbeeld door gewekt vertrouwen te honoreren.³⁴ Volgens M.E. van Hilten kan uit de Europese rechtspraak over dit beginsel worden afgeleid dat het Hof van Justitie lidstaten “enige ruimte biedt om in gevallen waarin de schijn van bevoegdheid is gewekt, de belastingplichtige te beschermen” (p. 234). De rechtsbescherming van belastingplichtigen bij de inzet van zogenoemde selectie-instrumenten door de Belastingdienst is het onderwerp van de bijdrage van A.H. Bomer. Als de Belastingdienst bij het gebruik van bedoelde instrumenten over de schreef gaat, bijvoorbeeld door te discrimineren bij de selectie van te controleren aangiften, zal hetgeen bij die controle aan het licht is gekomen door de rechter als onrechtmatig terzijde kunnen worden geschoven. Maar het zal voor belastingplichtigen bijzonder lastig zijn om te achterhalen of de risicoselectie onrechtmatig is geweest, aldus Bomer, zodat de rechtsbescherming in zoverre niet adequaat kan worden genoemd (p. 44, p. 47).

Dat het de inspecteur is geoorloofd gestolen informatie over buitenlandse bankrekeningen te gebruiken, volgt uit de rechtspraak van de Hoge Raad,³⁵ die is behandeld door R.H. Happé. In zijn – maatschappelijk bewogen – verhandeling noemt hij het “goed dat we in de Nederlandse context over een leerstuk van de Hoge Raad beschikken dat niet alleen rechtsstatelijk principieel is doordacht, maar dat ook nog eens duidelijke regels geeft over met name de grenzen van de opsporing van de offshore belastingontduiking en de positie van tipgevers” (p. 188-189). Over de (on)mogelijkheid van een belastingplichtige om zelf bewijs te vergaren, bijvoorbeeld door een getuige te horen, gaat de bijdrage van G.J.M.E. de Bont (‘Bewijsvergaring en de rol van de rechter’, p. 49 e.v.), een auteur die zijn academische carrière is begonnen in Tilburg.

Bekend is dat menigeen verlangt naar een open stelsel van rechtsbescherming. Zo ook F.R. Herreveld, belastingadviseur en redacteur van het Weekblad, die Essers ruim veertig jaar geleden leerde kennen op het Ministerie van Financiën, waar hij opviel “door de erudiete rust die hij uitstraalde” (p. 219). In zijn verhandeling wijst Herreveld erop dat het thans bestaande gesloten stelsel van rechtsbescherming met “drogrekenen” wordt verdedigd en die noemt de auteur in de hem kenmerkende, niets verbloemende taal “werkelijk tenenkrommend, zo niet abject” (p. 227). Dat hij scherpe bewoordingen heeft gekozen, is wellicht onvermijdelijk. Wie een “gedachte ingang wil doen vinden, moet een ongecompliceerde voorstelling van zaken geven, hij dient nuanceren te vermijden”.³⁶ Een geheel andere toonzetting heeft Herreveld gekozen bij de uiteenzetting van de benadering die zijns inziens zou moeten worden gevolgd. Hij pleit ervoor het stelsel van rechtsbescherming te openen en niet alleen besluiten in de zin van de Awb, maar ook uitvoeringshandelingen van de Belastingdienst vatbaar te maken voor bezwaar en beroep “indien zij de rechtspositie van belastingplichtigen raken” (p. 228).

Interessante kwesties worden eveneens aangesneden door A.C. Rijkers, emeritus hoogleraar fiscale economie. Hij deelt zijn zorgen over de zeer scheve vermogensverdeling én het belastingstelsel, dat onvoldoende beantwoordt aan het draagkrachtideaal (p. 395). Via het werk van een keur aan denkers, zoals Spinoza, Michael J. Sandel en Philip Blom, komt hij uit bij de gedachte dat mensenrechten “ideële totems (zijn), ficties die de identiteit schragen en samenlevingen beschaafder maken” (p. 404). De verwezenlijking daarvan vergt menselijke inspanning. Dat geldt ook voor de verwerkelijking van de gelijkheidsgedachte. Om meer gelijkheid in de samenleving te bereiken, suggereert Rijkers de tarieven in de schenk- en erfbelasting te verhogen, zeker in de situatie dat het nagelaten vermogen bovengemiddelde proporties aanneemt,³⁷ en breekt hij – begrijpelijkerwijze – de staf over de bedrijfsopvolgingsregeling,³⁸ die hij “een misstand” noemt: “ondernemingsvermogen kan praktisch onbelast naar de volgende generatie worden doorgeschoven. De regeling is niet alleen inegalitair maar voert onmiskenbaar tot dynastievorming. Even inegalitair was de ‘jubilant’, die inmiddels is afgeschaft” (p. 406). Verder geeft hij in overweging de grondslag van de inkomstenbelasting te verbreden.

³¹ HR 6 maart 1985, nr. 22 572, *BNB* 1985/200.

³² Zie daarover bijv. A.J.C. Perdaems, ‘Nieuw aanslagstelsel direct aanpassen: de fiscus de lusten, de burger de lasten’, *NTRF* 2024/806, p. 1-2.

³³ “De beginselen van behoorlijk bestuur spelen bij de uitvoering een heel belangrijke rol, naast het vereiste dat alle handelingen van de fiscale overheid aan een rechterlijke toetsing dienen te zijn onderworpen”, aldus M.R. Reuvers, *De fiscus als factor*, Deventer: *FED* 1989, p. 159.

³⁴ C. Maas, ‘Rustig te midden van woelige baren: recente ontwikkelingen rondom het fiscale vertrouwensbeginsel’, *NLF-W* 2024/4.

³⁵ Zie voor enige recente ontwikkelingen op het terrein van onrechtmatig verkregen bewijs: J.W. Bosman in *NTRF* 2024/887, p. 21-22.

³⁶ Aldus A. Pitlo, *Evolutie in het privaatrecht*, Groningen: H.D. Tjeenk Willink 1972, p. 5.

³⁷ Vgl. Dick Timmer, ‘Nee, erfbelasting is geen dubbele belasting’, *NRC* 24 augustus 2024.

³⁸ De onlangs aangenomen wijzigingen in de bedrijfsopvolgingsregeling zijn het etiket ‘versoering’ nauwelijks waard, aldus I.J.F.A. van Vijfeijken & L.I. Ehrencron, ‘De wijzigingen van de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten gewikt en gewogen’, *WNPR* 2024/7448, p. 119.

Dat is een benadering die I.J.F.A. van Vijfeijken zal aanspreken. Zij stelt, na de (rechtsgronden van de) vermogensbelasting tegen het licht te hebben gehouden,³⁹ een allesomvattende inkomstenbelasting voor, en wel vanuit het draagkrachtperspectief (p. 472). Voor een afzonderlijke vermogensbelasting is dan geen plaats,⁴⁰ zij het dat de invoering van een tijdelijke vermogensbelasting naast de huidige, onvolkomen vermogensrendementsheffing volgens haar valt te overwegen met als doel om de onbelast gebleven waardevermindering van bepaalde vermogensbestanddelen, zoals ondernemingsvermogen en de eigen woning, bij wijze van compensatie van de fiscale bevoordeling gedurende de laatste decennia alsnog te belasten (p. 471-472).⁴¹

De voorkeur van R.P. van den Dool gaat uit naar een duale inkomstenbelasting, waarin arbeid, ook die van de ondernemer, in een aparte box wordt belast en vermogen, met inbegrip van vermogenswinsten, in een andere box (p. 117). Een andere constructieve bijdrage is die van W.J.M. Vennix. Hij stelt voor de directeur-minderheidsaandeelhouder, “net als in de meeste gevallen de directeur-grootaandeelhouder (...), niet langer onder de werknemersverzekeringen te laten vallen” (p. 454). Een drietal pensioenspecialisten – G.J.B. Dietvorst, G.M.C.M. Staats en B. Starink – hebben zich gebogen over het ondernemerspensioen. Om een van de vele door de auteurs behandelde onderwerpen te noemen: sinds kort kunnen ondernemers vrijwillig deelnemen aan de pensioenregeling die geldt binnen hun bedrijfstak, al betwijfelen de auteurs of dit experiment zal slagen (p. 106).

Dat de overtuigingswaarde van de vermogensrendementsheffing is verdwenen, volgt uit de verhandeling van L.G.M. Stevens, die is getooid met een aantrekkelijke titel: ‘Vermogensrendementsheffing: van pretbox naar doos van Pandora’ (p. 413 e.v.). Inmiddels is duidelijk geworden dat ook de Wet rechtsherstel box 3 de toets der kritiek niet kan doorstaan,⁴² en de consequenties daarvan noemde de auteur in een column onbevredigend.⁴³ Een geheel andere – beslist fundamentele – vorm van rechtsherstel vond na de bezetting plaats, in de naoorlogse jaren, toen een instituut – het Nederlands Beheersinstituut – was belast met het beheer van vermogens van politieke delinquenten en vijandige onderdanen (p. 365). Daarnaast werd vermogen beheerd van ‘afwezigen’, doorgaans van joodse afkomst, die veelal waren onteigend door de Duitse bezetter. Dat beheer vond plaats in afwachting van de minnelijke schik-

king die getroffen moest worden voor rechtsherstel, aldus M.O. Oprel, die met S.M.H. Dusarduijn onderzoek heeft gedaan en beheersdossiers heeft bestudeerd. “Er moest zo snel mogelijk teruggekeerd worden naar een ongehinderd economisch leven, zonder slepende eigendomsconflicten. (...) Leidend principe in het proces van rechtsherstel was daarom ‘verdelende’ in plaats van ‘herstellende’ gerechtigheid” (p. 371).⁴⁴ De ongerijmdheden die zich op dit terrein in de nasleep van de oorlogsjaren hebben voorgedaan, laat (ook) Dusarduijn zien in haar bijdrage, thematiek die zij afgelopen voorjaar behandelde in een verbluffende voordracht in het Belasting & Douane Museum.

De bundel bevat ook bijdragen op het terrein van het internationale belastingrecht. In verdragssituaties, aldus C. van Raad, die verhelderende opmerkingen maakt over de plaats van vermogenswinsten in belastingverdragen, heeft het de voorkeur naast ‘woonstaat’ te spreken van de ‘andere staat’, en niet van de ‘bronstaat’, een uitdrukking die een onjuist beeld kan oproepen, omdat de ‘andere staat’ niet de bronstaat hoeft te zijn. Ook vraagt Van Raad, die onverminderd betrokken is bij het vakgebied dat hem dierbaar is,⁴⁵ aandacht voor een andere terminologische kwestie. Belastingverdragen verlenen de verdragsstaten geen *toestemming* om belasting te heffen; zij leggen de twee staten *beperkingen* op bij het toepassen van hun nationale heffingsregels, en wel door de ene staat belastingheffing te ontzeggen of de andere staat tot belastingvermindering te verplichten (p. 377, en p. 386).

De door Van Raad genoemde beperkingen gelden ook in de sfeer van de heffing van schenk- en erfbelasting, al is het aantal verdragen dat dubbele belasting van deze belasting moet voorkomen gering. Daarover en veel meer gaat de bijdrage van K.M.L.L. van de Ven,⁴⁶ die erop wijst dat de opstellers van een bepaald OESO-rapport betere afstemming van heffingsrechten wenselijk vinden, om in grensoverschrijdende situaties dubbele heffing of zelfs meervoudige heffing te vermijden (p. 450).

De internationale fiscale architectuur is de afgelopen jaren ingrijpend gewijzigd.⁴⁷ Volgens H.T.P.M. van den Hurk moet een belastinghervorming “zinnig zijn en logisch consistent in de uitvoering” (p. 277), en de minimumbelasting (Pijler 2) is dat bepaald niet, zo houdt hij de lezer op dezelfde bladzijde voor. Over de minimumbelasting gaat de glasheldere bijdrage van B.J.W. van Raaij, onder meer re-

39 Zie p. 464 e.v.

40 Zij meent dat “de invoering van een vermogensbelasting vanuit het perspectief van het draagkrachtbeginsel niet wenselijk is en hooguit gerechtvaardigd zou kunnen worden door een krakemikkige inkomensbelasting” (p. 471).

41 “Piketty adviseert (...) een progressieve vermogensbelasting naast een eveneens progressieve inkomstenbelasting (...)”, zo valt in de bijdrage van A.C. Rijkers te lezen (p. 406).

42 HR 6 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:705.

43 L.G.M. Stevens, ‘6 juni-arresten: Wat heeft het rechtsherstel opgeleverd?’, *WFR* 2024/181, p. 4-5.

44 Sommige mensen “(...) denken, dat gerechtigheid zo iets is als een hond, die jou niks doet, maar die jij wel naar believen op een ander kunt loslaten”, maar dat is geenszins het geval, aldus Gerard Reve, *Klein gebrek geen bezwaar. Een keuze uit zijn brieven*, Utrecht/Antwerpen: Veen 1986, p. 115.

45 Zie bijv. ‘A Farewell Seminar in Honour of Wim Wijnen: Tax Treaties – What Are We Going to Do with Them?’, *Bulletin for International Taxation* 2024, p. 133-134.

46 Zie p. 447.

47 I.J.J. Burgers, ‘Historische wijziging globale fiscale architectuur!’, *NTR* 2024/290, p. 1-6.

dactiesecretaris van het Weekblad, en in die hoedanigheid een bekende van Essers. In zijn opstel schetst hij op goed navolgbare wijze waarop Duitsland en Frankrijk de geesten – daaronder begrepen de publieke opinie – rijp hebben gemaakt voor een minimumbelasting,⁴⁸ en dat vormt een illustratie van het inzicht dat de werkzaamheid van macht niet in een eenvoudige formule is uit te drukken.⁴⁹ Door de omarming van de minimumbelasting is volgens Van Raaij “het principe dat staten soeverein zijn in het bepalen van hun belastingheffing en dat andere staten die soevereiniteit erkennen, voor een deel ingeruild voor een soort (...) ‘altijd-ergens-beginsel’ dat voorziet in voldoende belastingheffing ongeacht waar een multinational vestigingen heeft” (p. 394).⁵⁰

Een (soort) altijd-ergens-beginsel, om daarop verder te gaan, zou volgens B.F.M. Coebergh en M.L.M. van Kempen als *single tax principle* ook kunnen worden geïntroduceerd in het boxensysteem van de inkomstenbelasting, een gedachte die zij als volgt toelichten: als een voordeel in “de ene box niet wordt belast, dan moet de andere box het oppakken. Hetzelfde moet dan voor verliezen gelden; verliezen moeten altijd in een box aftrekbaar zijn. De streep tussen de boxen wordt daardoor geen harde streep maar een wat zachtere streep” (p. 76).

Evenals in het internationale belastingrecht worden ook in de btw heffingsbevoegdheden verdeeld. Daarbij speelt de aanwezigheid van een vaste inrichting een rol, in die zin dat zij een heffingsaanknopingspunt kan vormen.⁵¹ Een uiteenzetting van de stand van zaken omtrent het aannemen van een vaste inrichting van een belastingplichtige binnen de context van een zelfstandige, al dan niet gelieerde, vennootschap die niet haar eigen vennootschap betreft,⁵² treft de lezer aan in de bijdrage van H.W.M. van Kesteren en G.J. van Norden, getiteld: ‘Van dochters en vaste inrichtingen’ (p. 299 e.v.). Overigens behoeft de constatering dat een vaste inrichting ontbreekt, geen onoverkomelijk probleem te zijn, omdat steeds meer diensten worden belast in het land van de afnemer en daardoor heffing in het land van verbruik plaatsvindt (p. 352-353), zo demonstreert Merckx in haar bijdrage die gaat over het home office als (mogelijke) vaste inrichting in de btw.

De aftrek van voorbelasting in driehoeksverhoudingen heeft S.B. Cornielje onderzocht in zijn – met afbeeldingen geïllustreerde – bijdrage. Zodra een derde in het spel is, bijvoorbeeld de gebruiker van een prestatie die door een andere partij (de afnemer) is ingekocht en betaald, komt het aftrekrecht in de verdrukking en dient zich de vraag aan of “een meer economische benadering in deze situaties wenselijk en haalbaar is” (p. 83). Zijn antwoord: dat is haalbaar – door middel van een wijziging van de Btw-richtlijn –, maar zijns inziens niet wenselijk, omdat niet duidelijk is wat de voordelen van een dergelijke benadering zouden zijn (p. 94).

Ook P. Kavelaars heeft zich begeven op het terrein van de btw. In zijn bijdrage – ‘Fiscaal beleid’ geheten – plaatst hij vraagtekens bij het lage tarief.⁵³ Ook bepleit hij reductie van het aantal vrijstellingen (p. 293-294), zij het dat de levering van een vervaardigd gebouw belast is en zal blijven. Daaraan valt niet te ontkomen. B.G. van Zadelhoff plaatst het (Nederlandse) begrip ‘vervaardigen’ in een Europeesrechtelijke context en verrast de lezer met een wilde gedachte: hij oppert een soort margeregeling voor de levering van gebouwen (en daarbij behorende terreinen) om – in overeenstemming met het denken van het Hof van Justitie – slechts de door een verbouwing ontstane toegevoegde waarde te belasten (p. 477).

De tijd dat de fiscale positie van de gehuwde vrouw tot uitdrukking werd gebracht met de term ‘fiscaal huisdier’,⁵⁴ is voorbij. Over die positie en de wijze waarop de “vrouw in het recht is verbeeld” (p. 121) gaat de bijdrage van S.M.H. Dusarduijn: ‘De vrouw in het recht: klem tussen principes en pragmatisme’. De lezer kan zich in dit opstel laten meeslepen door haar vermogen om de mogelijkheden van de taal te benutten. Inspiratie voor haar bijdrage vond zij in de zoetzure herinnering aan de discussie die zij enkele jaren geleden met Essers voerde over de elegante – op sensuele wijze in haar koffie roerende – dame die hij in gedachten had voor de kaft van zijn boek over de *Starbucks*-zaak.⁵⁵ Om misverstanden te voorkomen: Dusarduijn haalde bakzeil, Essers handhaafde de afbeelding op het omslag van zijn – met studenten tot stand gebrachte – boek.⁵⁶

In de bundel komen ook wat meer persoonlijke aspecten van Essers aan bod. Zo kan de lezer iets te weten komen over zijn jonge jaren (p. 439) en blijkt hij iemand te zijn die geregeld Duitse uitdrukkingen gebruikt (p. 145, p. 147). Verder worden herinneringen opgehaald, o.a. door

48 “Een soortgelijk voorstel voor de EU is al in 1992 gedaan door de Ruding-commissie”, aldus P.H.J. Essers, ‘Europa als zondebok en boeman’, *WFR* 2021/7410, p. 1665.

49 Volgens Peter Hongler is het daarom zaak “to transform global tax policymaking into a genuinely democratic process and to ensure a true dialogue with national parliaments in order to mitigate value imperialism” (‘Value Imperialism and Global Tax Policy: A Plea for a Meta Regime’, in: *A Journey Through European and International Taxation. Liber Amicorum in Honour of Peter Essers*, Wolters Kluwer: Alpen aan den Rijn 2024, p. 68).

50 Zie voor een heldere uiteenzetting van de (Nederlandse) minimumbelasting: M. Maatoug in: *Compendium vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2024, p. 579 e.v.

51 Zie daarover: S.B. Cornielje, ‘Functie elders? Het begrip vaste inrichting in de btw’, *TFO* 2024/190.1, p. 1-7.

52 Vgl. p. 301.

53 Zie eveneens: P. Kavelaars, ‘Naar tariefuniformering in de btw’, *NTR* 2024/1173, p. 1-3.

54 B. Schendstok in *WFR* 1972/5097, p. 701.

55 *De Starbuckszaak en haar dilemma's*, Deventer: Kluwer 2020.

56 Bijna even curieus is de foto die bij zijn in *WFR* 2021/7410 gepubliceerde column is afgedrukt (p. 1665). De columnist, Essers dus, blikte in de camera, enigszins ongemakkelijk gezeten op zoiets als een boomstronk.

G.J.M.E. de Bont en – wat uitbundiger – door een andere voormalig collega van Essers: H.T.P.M. van den Hurk (p. 269 e.v.). Ook de “buitengewone bestuurlijke gaven” van de bebundelde, die vermoedelijk de langstzittende voorzitter van een fiscale vakgroep is geweest (p. 463), worden genoemd (p. 181), evenals zijn vermogen om opdrachten op subtiele wijze te verpakken in de vorm van een wens,⁵⁷ die de ander welhaast als vanzelfsprekend doet zwichten om het gevraagde te doen. Over zijn inspanningen om het algemeen belang van muziekverenigingen duidelijk te maken, verhaalt S.J.C. Hemels (p. 207-217), een bijdrage die verder vooral licht werpt op de invulling van het lastig grijpbare begrip ‘algemeen belang’ in de context van algemeen nut beogende instellingen.

3. Tot besluit

Het zal de lezer inmiddels duidelijk zijn: de *Essersbundel* bevat boeiende bespiegelingen over een veelheid aan onderwerpen. Vrijwel iedereen zal in deze bundel, die Essers’ emeritaat markeert, “een gedenkwaardig moment”, aldus een van de auteurs (p. 363), iets van zijn of haar gading kunnen vinden. Inmiddels is de emeritus hoogleraar vereerd met een – in het voorwoord van de *Essersbundel* reeds aangekondigde – tweede liber amicorum, getiteld: ‘A Journey Through European and International Taxation’. In deze mooi uitgevoerde uitgave zijn beschouwingen opgenomen over “history of taxation, politics of taxation, general notions of taxation, European tax law and international tax law”.⁵⁸ Dat in een van de bijdragen valt te lezen dat “taxation (...) a strange subject to study (is)”,⁵⁹ is een observatie die voor menigeen herkenbaar zal zijn en vormt daarom een passende afsluiting van deze bespreking.

⁵⁷ Vgl. p. VI en p. 181.

⁵⁸ *A Journey Through European and International Taxation. Liber Amicorum in Honour of Peter Essers*, Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer 2024, p. xxxii.

⁵⁹ Aldus Wolfgang Schön (p. 4).