



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Belastingprofessionals onder druk van media, ngo's en politici

Hutten, E.; Vleggeert, J.

Citation

Hutten, E., & Vleggeert, J. (2025). Belastingprofessionals onder druk van media, ngo's en politici. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 2025(6), 25-31. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4292304>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4292304>

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

20. Belastingprofessionals onder druk van media, ngo's en politici

DR. E. HUTTEN & PROF. MR. DR. J. VLEGGERT

In deze bijdrage onderzoeken de auteurs aan de hand van interviews en documentanalyse hoe media, ngo's en politici in het fiscale domein proberen om belastingplanning te ondermijnen. Daarnaast bespreken de auteurs hoe de fiscale praktijk hierop heeft gereageerd. De auteurs eindigen met de rol van het universitair fiscaal onderwijs in deze discussie. Het empirisch onderzoek waarop deze bijdrage is gebaseerd, maakt deel uit van het promotieonderzoek naar de reactie van fiscalisten op BEPS van Hutten.

1. Inleiding

Hoewel belastingplanning door multinationals heden ten dage als een maatschappelijk thema kan worden beschouwd, heeft het traditioneel nooit hoog op de politieke agenda gestaan.¹ Het 'tijdperk' waarin belastingheffing van multinationals niet als een belangrijk maatschappelijk thema gold, kan worden aangeduid als een periode van 'stille politiek'. Het concept van 'stille politiek' komt uit het werk van Culpepper² en wordt gedefinieerd als een situatie 'waarin goed georganiseerde belangenverenigingen het beleidsproces domineren in een arena afgeschermd van het publieke zicht'.³ Het gevolg van een onderwerp dat zich afspeelt 'in stilte' is dat het gedefinieerd wordt door gevestigde belangen omdat er geen maatschappelijke aandacht voor is.⁴ Eccleston⁵ beargumenteert dat dit ook voor belastingheffing van multinationals gold door erop te wijzen dat belastingbeleid op dit terrein beheerst werd door het bedrijfsleven, zakelijke belangengroepen en experts. Onder invloed van deze actoren was het discours rondom belastingheffing van multinationals altijd technisch van aard.⁶ De verandering van het publieke sentiment ten aanzien van het bedrijfsleven en kapitalisme in de nasleep van de finan-

ciële crisis van 2008 vormde een voedingsbodem voor de toenemende kritiek op het belastinggedrag van multinationals in het publieke domein.⁷ Dit heeft ertoe geleid dat ngo's hun campagnes voor 'eerlijke belastingheffing' nieuw leven in hebben geblazen. Volgens Elbra vormen deze ontwikkelingen de 'nieuwe politiek' van belastingheffing. Deze nieuwe politiek is een situatie waarin belastingheffing van multinationals niet meer alleen een onderwerp is voor specialisten, maar in de bredere politieke en maatschappelijke belangstelling staat.

In deze bijdrage onderzoeken we aan de hand van interviews en documentanalyse hoe media, ngo's en politici (hierna: 'nieuwe actoren') in het fiscale domein proberen om belastingplanning te ondermijnen. Daarnaast zullen we bespreken hoe de fiscale praktijk hierop heeft gereageerd. We zullen eindigen met de rol van het universitair fiscaal onderwijs in deze discussie. Het empirisch onderzoek waarop deze bijdrage is gebaseerd, maakt deel uit van het promotieonderzoek naar de reactie van fiscalisten op BEPS van Hutten.⁸

2. Onderzoeksmethode

De resultaten van het onderzoek⁹ zijn gebaseerd op semigestructureerde interviews met zowel fiscalisten (n = 59) als andere actoren (n = 14). De geïnterviewde fiscalisten zijn belastingadviseurs en advocaten (n = 20), bedrijfsfiscalisten (n = 13), medewerkers van het Ministerie van Financiën (n = 6), de Belastingdienst (n = 10), de rechterlijke macht (n = 2), academici (n = 7) en iemand werkzaam bij een internationaal instituut (n = 1). In totaal hebben veertien

1 A. Elbra, 'Activism and the "new" politics of tax justice', in: R. Eccleston & A. Elbra (red.), *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice*, Edward Elgar 2018, p. 68-88.

2 P.D. Culpepper, *Quiet politics and business power: Corporate control in Europe and Japan*, Cambridge University Press 2010.

3 P. 15.

4 Elbra 2018.

5 R. Eccleston, 'BEPS and the new politics of corporate tax justice', in: R. Eccleston & A. Elbra (red.), *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice*, Edward Elgar 2018, p. 40-67.

6 Elbra 2018 en L. Latulippe, 'Large accounting firms and tax planning in a 'fair tax' era', in: R. Eccleston & A. Elbra (red.), *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice*, Edward Elgar 2018, p. 128-154 en T. Rixen, *The political economy of international tax governance*, Palgrave MacMillan 2008.

7 Culpepper 2010 en Elbra 2018.

8 E. Hutten, *Tax professionals under societal pressure: A Dutch case study on responses to BEPS* (diss. Leiden LEI), Amsterdam: Ipskamp Printing 2024.

9 Een uitgebreidere methodologische verantwoording en beschrijving van de methoden zijn te vinden in hoofdstuk 3 van het proefschrift.

interviews plaatsgevonden met niet-fiscale actoren: politici (n = 4), institutionele beleggers (n = 3), journalisten (n = 3), ngo's (n = 3) en een vertegenwoordiger uit het bedrijfsleven die niet werkzaam is in de fiscale praktijk (n = 1).

Aan het begin van de interviews werd geïnterviewden gevraagd om zichzelf te introduceren, zodat er een beter beeld ontstond van de carrière van de geïnterviewden en hun rol en werkzaamheden. Vervolgens werden de ervaringen met de BEPS-discussie besproken en, in het geval van fiscalisten, de invloed van de BEPS-discussie op hun werk. De interviews vonden plaats tussen maart 2019 en juli 2020. De meeste interviews waren in persoon (70%) of telefonisch (29%) en één interview vond plaats in de vorm van een videogesprek. De locatie van het interview werd gekozen door de geïnterviewde en was meestal de werkplek van de geïnterviewde. De tijdsduur van de interviews varieerde tussen 35 en 101 minuten, met een gemiddelde van 62 minuten. Op verschillende plaatsen in dit artikel zijn citaten uit de interviews opgenomen ter illustratie. Ieder citaat wordt vergezeld door het identificatienummer en de functie van de geïnterviewde.

Naast interviews is er ook gebruikgemaakt van documentanalyse. Om het gedrag van de niet-fiscalisten in kaart te brengen, zijn onder andere ngo-rapporten, krantenartikelen en beleidsdocumenten bestudeerd.

Tot slot is het van belang om de beperkingen van dit onderzoek mee te wegen in het interpreteren van de resultaten.¹⁰ Hoewel er bij het werven van geïnterviewden aandacht is besteed aan het samenstellen van een diverse groep om een zo compleet mogelijk beeld te krijgen, is het niet uit te sluiten dat het onderzoek niet alle perspectieven omvat. Ook belemmert de manier waarop de geïnterviewden zijn geworven de mate waarin er generaliserende conclusies kunnen worden getrokken op basis van de resultaten.¹¹ Daarnaast is het belangrijk om de interviews in context te plaatsen. Het afnemen van de interviews vond plaats tussen maart 2019 en juli 2020 en het is mogelijk dat zowel de activiteiten van de media, ngo's en politici als de fiscale praktijk zich verder hebben ontwikkeld. Ook ligt bij het afnemen van interviews altijd het gevaar van sociaal wenselijke antwoorden op de loer. In dit onderzoek is geprobeerd het risico hierop te reduceren door bekende interviewtechnieken uit de literatuur te gebruiken.¹²

10 Een uitgebreidere discussie van de beperkingen van de studie is te vinden in hoofdstuk 10 van het proefschrift.

11 De wijze waarop geïnterviewden zijn geworven, had tot doel om een diverse samenstelling te bewerkstelligen. Deze methode is niet willekeurig en verlaagt de kans op een representatieve steekproef.

12 N. Bergen & R. Labonté, "Everything is perfect, and we have no problems": detecting and limiting social desirability bias in qualitative research, *Qualitative Health Research* (30) 2020/3, p. 783-792.

3. Disruptieve activiteiten van de nieuwe actoren

Deze paragraaf geeft een overzicht van de disruptieve activiteiten van de niet-fiscale actoren¹³. De resultaten van dit onderzoek laten zien dat de media, ngo's en politici op drie manieren proberen om belastingplanning te beïnvloeden: het problematiseren van belastingplanning, het houden van toezicht op het belastinggedrag van multinationals en het beïnvloeden van wetgeving. Deze activiteiten worden hierna verder toegelicht.

3.1 Het problematiseren van belastingplanning

Een belangrijk aspect van het werk van de nieuwe actoren is deelnemen aan het publieke debat over belastingplanning om deze praktijk te problematiseren. Dit werk valt uiteen in het verbinden van belastingplanning aan immoraliteit en het ondermijnen van de aannames en overtuigingen die ten grondslag liggen aan belastingplanning.

3.1.1 De immoraliteit van belastingplanning

De nieuwe actoren verbinden belastingplanning met immoraliteit door het als zodanig te labelen. In verschillende, door deze actoren, geproduceerde rapporten en verslagen in het fiscale domein wordt belastingplanning moreel verworpen door deze praktijk te bestempelen als 'oneerlijk', 'onrechtvaardig' en 'onacceptabel'. Ook uit de interviews blijkt dat de nieuwe actoren belastingplanning moreel verwerpen, zoals blijkt uit beschrijvingen als 'oneerlijk', 'onrechtvaardig', en 'immoreel': '[Belastingplanning] vinden we onrechtvaardig en hier moeten we iets mee' – R32, *Politiek*. Zo'n directe aanval op de moraliteit van handelingspraktijken past bij de positie van de nieuwe actoren. De media, ngo's en politici zijn geen onderdeel van de gevestigde groepen die zich met belastingheffing bezighouden en kunnen daarom worden beschouwd als buitenstaanders.¹⁴ Eerder onderzoek heeft laten zien dat een directe aanval op bestaande handelspraktijken ongebruikelijk is voor individuen die onderdeel zijn van de gevestigde orde, omdat zij onderworpen zijn aan sociale controle. Buitenstaanders, daarentegen, ervaren die sociale controle niet en hebben dus minder te verliezen bij een directe aanval op bestaande handelspraktijken.¹⁵

13 Het gedrag van de niet-fiscale actoren is conceptueel benaderd als institutioneel werk. Instituties, ook wel aangeduid als 'spelregels', zijn voor hun voortbestaan afhankelijk van de activiteiten van actoren. Lawrence en Suddaby geven een overzicht van alle activiteiten die op dat moment bekend waren in de literatuur en onderscheiden drie verschillende typen activiteiten die van invloed zijn op instituties, ook wel institutioneel werk genoemd: creërende, onderhoudende en disruptieve activiteiten. Dit raamwerk voor activiteiten is gebruikt om de activiteiten van de nieuwe actoren te categoriseren en analyseren. Hoofdstuk 2 en 5 van het proefschrift bevatten een beschrijving van de theoretische achtergrond van dit onderdeel van het promotieonderzoek. T. Lawrence & R. Suddaby, 'Institutions and institutional work', in: S. Clegg, C. Hardy, T.B. Lawrence & W.R. Nord (red.), *Handbook of Organization Studies*, Sage 2006, p. 215-254.

14 Elbra 2018.

15 S. Maguire & C. Hardy, 'Discourse and deinstitutionalization: The decline of DDT', *Academy of Management Journal*, issue 52, 2009.

Naast belastingplanning werd ook de rechtvaardigheid van het wetgevingsproces bekritiseerd. Een belangrijke rechtvaardigingsgrond voor belastingplanning is dat het voldoet aan wet- en regelgeving waarbij het democratische proces dat ten grondslag ligt aan wetgeving waarborgt dat wetgeving de maatschappelijke consensus weerspiegelt. De nieuwe actoren spraken echter vaak over de invloed van lobby uit het bedrijfsleven, waardoor in hun beleving wetgeving disproportioneel veel rekening houdt met de wensen van het bedrijfsleven. *'Ik vind, als zo'n wet iemand raakt, dan heeft die het recht om gehoord te worden. Ik denk wel dat wetgeving in de Vpb altijd uitgebreider wordt geconsulteerd dan wetgeving in de IB of in de erfbelasting of de schenkbelasting. Dat is heel opvallend. [...] Nou ja kijk, dat wijt ik aan betere lobby en angst voor het bedrijfsleven'* – R5, Politiek. Een geïnterviewde journalist heeft een vergelijkbaar perspectief. Deze geïnterviewde heeft de indruk dat het bedrijfsleven een veel grotere invloed op wetgeving heeft dan burgers, waardoor burgers meer belasting moeten betalen dan het bedrijfsleven. *'De hardwerkende Nederlander wel, maar de gemene multinational niet, om maar even in dat soort beeldspraak te blijven, maar ook de toegang en de manier waarop je dat eigenlijk voor elkaar kunt krijgen. Naar Jantje wordt niet geluisterd en Pietje mag de wet schrijven. Letterlijk. Ja, dat kan niet jongens'* – R29, Media. Door de procedurele rechtvaardigheid van het wetgevingsproces te betwisten, vallen de nieuwe actoren de morele rechtvaardigingsgrond van belastingplanning aan.

3.1.2 Ondernemen van aannames en overtuigingen

Ook door de aannames en overtuigingen rondom belastingplanning te ondermijnen, problematiseren de nieuwe actoren deze praktijk. Eén manier waarop dat plaatsvindt, is door negatieve gevolgen toe te schrijven aan belastingplanning. In het bijzonder beargumenteren de nieuwe actoren dat belastingplanning bijdraagt aan het verslechteren van de publieke voorzieningen doordat de overheidsinkomsten afnemen. Ook voeren zij aan dat dit belastinggedrag zorgt voor een verzwaring van de belastinglast op arbeid, bijdraagt aan ongelijkheid en armoede en de belastingmoraal ondermijnt. In het bijzonder is daarbij aandacht voor de positie van ontwikkelingslanden. *'Het grootste probleem is groeiende ongelijkheid op economisch gebied. Die groeiende ongelijkheid wordt versterkt door belastingontwijking'* – R51, Media.

Daarnaast trokken de actoren het belang van belastingplanning voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat in twijfel, terwijl fiscalisten in het onderzoek het belang van belastingplanning voor de Nederlandse economie en maatschappij juist naar voren brachten. De nieuwe actoren uitten zich kritisch over deze economische en maatschappelijke voordelen, en gaven aan dat er niet voldoende wetenschappelijk bewijs voor is. *'Ja, [het vestigingsklimaat] staat overal voorop. Het vestigingsklimaat van Nederland. Maar de hele wetenschappelijke basis daarvan, die is heel, eigenlijk bestaat die niet'* – R51, Media.

3.2 Toezicht houden: overtreders onthullen

Hoewel de media en ngo's geen formele bevoegdheid bezitten om belastinggedrag te bestraffen, hebben ze wel de mogelijkheid om de publieke opinie te beïnvloeden. Dit lijkt een invloedrijk controlemechanisme. Ten eerste hebben deze actoren, in het bijzonder de media, de mogelijkheid om het dominante discours te bepalen en om perspectieven die niet passen in dit discours uit te sluiten. Sommige geïnterviewde fiscalisten gaven ook aan dat zij, of anderen, voorzichtig waren geworden met het communiceren van overtuigingen die niet passen in het kritische discours dat zij soms omschrijven als *'een aanval op grote ondernemingen'*: *'En ik begrijp eigenlijk niet goed hoe het in de politiek, wat eigenlijk steeds meer polariseert, hoe we daarmee om moeten gaan. Ik heb er niet goed een antwoord op, anders dan dat je eigenlijk een heel goed tegengeluid zou moeten laten horen. Maar het risico van een heel zwaar tegengeluid is eigenlijk dat het je persoonlijk, in essentie, heel erg kan raken en ik denk dat het voor veel fiscalisten ertoe leidt dat je eigenlijk langs de zijlijn staat en het ziet gebeuren'* – R9, Belastingadviseur. Deze invloed van de media lijkt ook door te werken in de politiek, waar het 'not done' was geworden om het op te nemen voor het internationale bedrijfsleven. *'De grote bedrijven hebben nu niet de steun nog van welke politieke partij dan ook'* – R52, Bedrijfsfiscalist. Een geïnterviewde die werkzaam is in de politiek gaf ook aan dat het politiek niet meer haalbaar is om achter grote ondernemingen te gaan staan.

Ten tweede kunnen de nieuwe actoren ook reputatieschade tweebrengen door het gedrag van anderen te bekritisieren in het publieke debat. Zowel de media als ngo's hebben geregeld verslag uitgebracht van het belastinggedrag van multinationals, waarbij zowel de multinationals in kwestie als de Nederlandse overheid ter verantwoording worden geroepen. Eerder onderzoek heeft laten zien dat berichtgeving in de media en de daarbij behorende reputatieschade invloedrijke factoren zijn in de belastingpraktijk.¹⁶

3.3 Beïnvloeding: lobbyen voor verandering

De nieuwe actoren zijn ook actief op het gebied van belangenbehartiging, waaronder het beïnvloeden van wetgeving, het voeren van campagnes en netwerken. Dit past goed bij de karakterisering die Gunn geeft van ngo's, namelijk dat zij zich kenmerken door actievoeren en zich bezighouden met de politiek.¹⁷ *'En wat ze dan advocacy noemen, je mag het ook lobby noemen, dat gaat gewoon om het beïnvloeden van het beleid. [...] Je wil ander soort beleid dat ervoor zorgt dat er minder belastingontwijking is. En campagnes. Dat is vaak ook om het publiek te informeren en te betrekken'* – R54, ngo. Deze belangenbehartiging door ngo's werd met name geassocieerd met de beïnvloeding van linkse politieke partijen. *'Het is evident dat GroenLinks en SP worden*

16 A.I. Brühne & D. Schanz, 'Defining and managing corporate tax risk: perceptions of tax risk experts', *Contemporary Accounting Research*, (39) 2022/4, p. 2861-2902.

17 A.F. Gunn, in: H. Mezouar, 'BEPS gezien door verschillende stakeholders', *WFR* 2022/199, par. 3.3.

ingefluisterd door de ngo's en door sommige wetenschappers en de VVD en CDA door de advieswereld' – R44, Ministerie van Financiën. Het lobbyen was met name onderdeel van de activiteiten van ngo's die belangenbehartiging nadrukkelijk als een van hun werkzaamheden beschouwen. De geïnterviewden uit de media gaven aan hun rol meer te zien in termen van het informeren van het publiek en het agenderen van maatschappelijke thema's. Ngo's en politici gaven verder aan dat zij niet altijd over voldoende middelen (zoals budget en kennis) beschikken om wetgeving effectief te kunnen beïnvloeden. Zo legt een geïnterviewde uit dat het kunnen identificeren van problemen met wetgeving specifieke expertise vereist¹⁸: *'Ik moet ook zeggen, de wetsvoorstellen zelf, je leest vooral de memorie van toelichting. Dat is voor ons nog net te doen. Wetsvoorstellen zelf eigenlijk niet. Dan praat je echt met experts en dat is ook wel echt broodnodig, want zo'n wetsvoorstel zelf, het is heel moeilijk om in te schatten: wat is hier nou mis mee?'* – R32, Politiek. Deze politicus legt verder uit dat die technische kennis niet alleen nodig is om wetsvoorstellen te kunnen analyseren, maar ook om zelf wetsvoorstellen te kunnen schrijven of amendementen te kunnen indienen. Aangezien politici zelf beperkte technische kennis hebben, zijn zij afhankelijk van de expertise van anderen. Deze geïnterviewde concludeert dat ngo's veelal ook onvoldoende fiscale kennis en middelen hebben om deze rol te kunnen vervullen. *'Maar je merkt gewoon, die ngo's hebben zelf niet de kennis in huis van een hoogleraar. Dat begrijp ik ook goed. Dus inmiddels weten die niet veel meer dan ik hier. [...] En de bronbelasting kan worden ontweken via andere Europese landen. Ja klopt, dat weet ik ook, maar dan? Dus wat ik hoop, maar zij hebben ook maar een handjevol mensen en zij hebben ook altijd geld tekort, dus die moeten het ook met een klein clubje runnen, maar je hoopt gewoon dat zij met hele slimme amendementen komen en zeggen: hier dien deze in. En dan gaan wij het wel verdedigen in de kamer. Dat zou een mooie rol zijn. Nou dat is echt niet aan de orde'* – R32, Politiek. Om hun slagkracht te vergroten, vertelden de nieuwe (niet-fiscale) actoren dat zij hun krachten soms proberen te bundelen met anderen. Door onderling samen te werken en te netwerken met bijvoorbeeld academici verstevigen deze actoren hun positie. In dit verband gaven deze actoren aan terughoudend te zijn met het luisteren naar academici met een nevenfunctie in de commerciële praktijk: *'Je kunt*

het nooit helemaal bewijzen, maar mij lijkt dat, als je vier dagen per week werkt voor een groot kantoor, dan ga je niet heel groot in de krant schrijven: grote kantoren betalen te weinig belasting' – R32, Politiek.¹⁹

4. Reacties van fiscalisten

De resultaten van de interviews laten zien dat fiscalisten verschillend op de bijdragen van nieuwe actoren reageren. Naast conformeren aan veranderende wet- en regelgeving en het beïnvloeden van wetgeving waren er ook reacties op de maatschappelijke discussie zelf. De gevonden reacties zullen nu kort worden toegelicht.²⁰

4.1 Vereniging van het klanten- en publiek belang

Allereerst lieten fiscalisten werkzaam in de commerciële praktijk (belastingadviseurs en bedrijfsfiscalisten) een reactie zien die kan worden begrepen als het sluiten van een compromis.²¹ De maatschappelijke vraag om meer ethiek in de belastingpraktijk en het meewegen van maatschappelijke belangen²² worden dan verenigd met het klantenbelang en de financiële belangen van de werkgever. Risicomanagement en stakeholdermanagement, benaderingen uit de managementpraktijk, kunnen in dit licht gezien worden als een middenweg. Door rekening te houden met mogelijke reputatieschade en een brede(re) groep aan stakeholders kunnen fiscalisten in de commerciële praktijk tegemoetkomen aan veranderende maatschappelijke opvattingen en het klantenbelang.

4.2 Poortwachtersrol

Hoewel er fiscalisten waren die aangaven dat de media het in de kern wel begrepen hebben, was er ook kritiek op de maatschappelijke discussie. *'Aan de ene kant zie je dat heel veel van die kritiek fundamenteel terecht is [...]. Dus in de kern ben ik het met veel van de kritiek eens en ik denk heel veel mensen hier, maar de manier waarop het gebracht wordt en waar het technisch aan opgehangen wordt, is vaak net niet helemaal correct'* – R44, Ministerie van Financiën. Het uiten van dergelijke kritiek kan gecategoriseerd worden als verzet. Dit verzet wordt gekarakteriseerd door een kritische houding tegenover de nieuwe actoren, ook wel *gatekeeping* genoemd. Fiscalisten die zo'n poortwachters-

18 Dit gebrek aan middelen in de politiek geeft ook het belang van voldoende ondersteuning van Kamerleden aan. Zorgen over en het belang van de ondersteuning van Kamerleden worden ook geuit door Tom Barkhuysen (2021) in 'De overheid behoeft de besten, maar krijgt zij die nog wel?' *NJB* 2021/1319. Ook een van de geïnterviewde fiscalisten signaleerde deze problematiek: *'Wat natuurlijk ook een gemis is echt, ons parlement, maar dat is in het algemeen een probleem, heeft nauwelijks ondersteuning. [Weggelaten in het kader van de anonimisering]. Ze hebben hier als het even meezit een zo'n fractiemedewerker, dat is meestal iemand die net is afgestudeerd weet je wel. [Weggelaten in het kader van de anonimisering]. Eigenlijk zouden ze ook een soort parlementair fiscaal adviseur moeten hebben'* – R47, Belastingadviseur. Zie ook P.H.J. Essers, 'Tien voorstellen ter verbetering van de kwaliteit van het fiscale wetgevingsproces', in: H.P.A.M. van Arendonk, J.J.M. Jansen & L.G.M. Stevens, *Wetgevingskunsten (Bartelbundel)*, Sdu 2010, p. 95, 96.

19 Zie ook J. Vleggeert, *Over onafhankelijkheid, de verschraving van het fiscale debat en wat we daaraan kunnen doen*. Oratie bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Leiden op 30 oktober 2020 en A.F. Gunn, *Double Trouble: over onafhankelijkheid en fiscale dubbele petten*, <https://artikel104.nl/petten-2/> (per 15 maart 2021).

20 De reacties van fiscalisten op de BEPS-discussie zijn gecategoriseerd aan de hand van de typologieën van Oliver (1991). Deze typologie omvat reacties op veranderende maatschappelijke verwachtingen, variërend van conformeren tot verzet. Zie hoofdstuk 2 en 9 van het proefschrift. C. Oliver, 'Strategic responses to institutional processes', *Academy of Management Review*, (16) 1991/1, p. 145-179.

21 Een uitgebreidere beschrijving van deze reactie is te vinden in hoofdstuk 8 en 9 van het proefschrift.

22 O. Apostol & A. Pop, "Paying taxes is losing money": a qualitative study on institutional logics in the tax consultancy field in Romania', *Critical Perspectives on Accounting*, (58) 2019, p. 1-23.

rol aannemen, proberen onderscheid te maken tussen legitieme en illegitieme stemmen als het gaat om belastingplanning. De nieuwe actoren werden in dit geval vaak gezien als illegitieme stem en dit werd onderbouwd door de nadruk te leggen op hun gebrek aan kennis en door de validiteit van de argumenten en de motieven van deze actoren in twijfel te trekken.

Sommige geïnterviewde fiscalisten trokken de autoriteit van de nieuwe actoren op het gebied van belastingheffing in twijfel door te wijzen op het gebrek aan fiscale kennis en expertise. Internationaal belastingrecht is een technisch vakgebied dat kennis vereist om goed te kunnen navigeren. Leken bezitten die kennis doorgaans niet en sommige fiscalisten vonden hun bijdragen aan de publieke discussie dan ook onjuist of onvolledig. Door onjuiste beschrijvingen van het internationaal belastingrecht door politici en de media aan te wijzen, worden hun perspectieven gedelegeitmeerd. Een geïnterviewde legt bijvoorbeeld uit dat berichtgeving in de media niet altijd klopt en dat politici op hun beurt weer te gemakkelijk de berichtgeving in de media overnemen. *'Als je als journalist niet zo goed weet waar je over schrijft, maar wel inderdaad gaat schrijven en het ook doet en je maakt een issue, ja wat er daarna gebeurt, is dat mensen in de politiek het gaan oppakken en opvolgen, ook met beperkte informatie en kennis'* – R49, Bedrijfsfiscalist. Het gevolg van deze reactie is dat het alternatieve perspectief buiten de professionele praktijk kan worden geplaatst.

In het verlengde van het voorgaande uitte een aantal fiscalisten niet alleen kritiek op de expertise van de nieuwe actoren, maar ook op de validiteit van de argumenten zelf. Zo hadden sommige fiscalisten bijvoorbeeld de indruk dat de argumenten tegen het belastinggedrag van multinationals met name gebaseerd zijn op emotie en onderbuikgevoelens en veel minder op feiten. Tegelijkertijd waren respondenten ook van mening dat die feiten soms moeilijk te verkrijgen zijn door een gebrek aan transparantie. Ook hadden sommige fiscalisten de indruk dat er veel sprake was van negatieve *framing* in de publieke discussie waarbij niet het gehele verhaal wordt verteld. Zo vertelden enkele fiscalisten dat de media zich beperken tot de vennootschapsbelasting en niet uitleggen dat het bedrijfsleven ook op andere manieren bijdraagt aan zowel de belastinginkomsten als de economie.

Tot slot werd de inbreng van de nieuwe actoren in de discussie gedelegeitmeerd door de motieven van deze actoren te bekritisieren. Sommige fiscalisten waren van mening dat de nieuwe actoren zich mengen in de publieke discussie uit eigenbelang. Politici werden beschuldigd van opportunisme en populisme en zouden met name inspelen op sentimenten in de maatschappij in het belang van hun partij of eigen carrière. Vergelijkbare kritiek werd geuit jegens de andere actoren in de publieke discussie. *'Het heeft te maken met hoeveel aandacht je trekt. De pers wil kranten verkopen, of hits hebben op z'n site. En dat is echt waar hè. Een politicus wil stemmen, met een aantal bekende voorbeelden hè. Jesse Klaver heeft er natuurlijk super mee gescoord. Eén van zijn grote selling points is de belastingheffing van de multinationals. Kijk ook de ngo's en hoe die aandacht*

trekken. Vaak ook met fiscaliteit. Ja dat leert alle betrokken partijen natuurlijk dezelfde les' – R33, Wetenschapper. *'[De media] verslaan alleen als dat hun belang dient om kranten te verkopen. [...] Denk je dat het goed zou verkopen als ze zouden publiceren dat [huidige werkgever] zijn belasting overal betaalt?'* – R15, Bedrijfsfiscalist. Deze vermeende belangen van de nieuwe actoren zorgden er in enkele gevallen voor dat fiscalisten terughoudend werden met deelnemen aan de publieke discussie. Zo gaven sommige fiscalisten aan dat het contact met journalisten en politici niet altijd prettig was verlopen omdat er niet of onvoldoende naar hen geluisterd werd. *'Ja ik heb het regelmatig geprobeerd. Ik heb regelmatig in de krant gestaan, maar alles wat ik zeg, daar wordt eigenlijk alleen een onderdeel uitgevist, dat de journalist leuk vindt om te vermelden, en dat is vaak een bepaalde framing van een boodschap, die die al in z'n hoofd heeft, dus ik ben ermee gestopt. Het heeft geen zin'* – R9, Belastingadviseur.²³

Met het uitoefenen van deze poortwachtersrol kunnen fiscalisten de kritiek van nieuwe actoren op belastingplanning buiten de fiscale praktijk houden. Door ze niet als legitieme autoriteit te beschouwen, worden de verwachtingen en ideeën van nieuwe actoren irrelevant en kan belastingplanning nog steeds als een fiscaaltechnische zaak worden beschouwd.

5. De rol van het universitair fiscaal onderwijs

In deze paragraaf zullen we ingaan op de rol van het universitair fiscaal onderwijs in deze discussie. Hoewel de nadruk van het onderzoek niet op dit aspect lag, bieden de resultaten wel enig inzicht in de rol die het onderwijs speelt in de maatschappelijke discussie ten aanzien van belastingplanning. Allereerst zullen we beargumenteren waarom het belangrijk is om ook de rol van de universiteiten onder de loep te nemen. Vervolgens zullen de bevindingen uit het onderzoek ten aanzien van de rol van het onderwijs worden toegelicht.

5.1 Het belang van wetenschappelijk onderwijs

Eerder onderzoek naar het krachtenveld rondom belastingplanning heeft laten zien dat academici een relatief belangrijke rol spelen in het (de)legitimeren van fiscale praktijken.²⁴ Academici hebben weliswaar beperkte macht en nemen daardoor een marginale plek in het krachtenveld in, maar zij hebben relatief veel invloed op het vaststellen van acceptabele vormen van belastingplanning. Academici dragen bij aan het ontwikkelen en verspreiden van de aannames en overtuigingen die (bepaalde vormen van)

²³ Hoewel de reactie van politici, de media en ngo's op dergelijke kritiek van fiscalisten niet het onderwerp van het promotieonderzoek was, zou dit citaat van respondent 9 er op kunnen wijzen dat deze actoren, net zoals fiscalisten, een poortwachtersrol aannemen. Zoals besproken in paragraaf 3.2 kunnen de nieuwe actoren, zeker de media, macht uitoefenen door toegang tot het publieke debat te verlenen dan wel te weigeren.

²⁴ M. Anesa, N. Gillespie, A.P. Spee, & K. Sadiq, 'The legitimization of corporate tax minimization', *Accounting, Organizations and Society*, (75) 2019, p. 17-39.

belastingplanning ondersteunen of ondermijnen. Academics kunnen met hun autoriteit dus invloed uitoefenen op ideeën over acceptabel belastinggedrag. Daarnaast hebben academics een belangrijke rol middels het onderwijs.

In de literatuur worden geregeld zorgen geuit over de beperkte focus van het academisch onderwijs in de accountancy en rechtsgeleerdheid. Uit de literatuur rijst het beeld dat het onderwijs in accountancy uitstekend in staat is om *first-class technicians* af te leveren, maar dat dit ten koste gaat van breder onderwijs waarin rekening wordt gehouden met de complexiteit van de werkelijkheid waarin accountancy plaatsvindt.²⁵ Deze focus in het onderwijs leidt volgens verschillende auteurs tot accountants die niet voldoende geëquipeerd zijn om morele dilemma's het hoofd te bieden.²⁶ Hoewel de invloed van het academische onderwijs niet moet worden overschat,²⁷ laat onderzoek zien dat meer aandacht voor ethiek in de opleiding ertoe kan bijdragen dat studenten een groter ethisch bewustzijn ontwikkelen.²⁸ Dit lijkt te leiden tot een beter beeld van de gevolgen van beslissingen en dit vertaalt zich mogelijk naar de praktijk.

Vergelijkbare zorgen zijn geuit over het juridisch onderwijs. Daar lijkt de nadruk te liggen op het positieve recht en juridische analyse en is er ook maar beperkt aandacht voor ethische uitdagingen.²⁹ Hier zien we een parallel met het fiscale onderwijs. De focus van de fiscale opleiding op beroepsuitoefening heeft wellicht bijgedragen aan de technische kijk op belastingplanning waarin de maatschappelijke context niet altijd voldoende in beeld was. Zo heeft Rigot ervaren dat er in de opleiding een te grote nadruk lag op het materiële recht en jurisprudentie, terwijl de moge-

lijkheden om wetenschappelijke en beleidsmatige vaardigheden op te doen beperkt waren.³⁰ Ook Van den Dool heeft aandacht besteed aan het onderwijs en bepleit dat het curriculum verbreed zou moeten worden door maatschappelijke en ethische aspecten van belastingheffing op te nemen in het programma.³¹ Rigot en Van den Dool zijn van mening dat het onderwijs te praktisch is.

5.2 Bevindingen over de rol van het fiscale onderwijs

De rol van het onderwijs is ook ter sprake gekomen tijdens de interviews. Sommige fiscalisten waren kritisch op de technische focus van het onderwijs. Deze fiscalisten hadden over het algemeen de indruk dat het fiscale onderwijs een sterke positiefrechtelijke focus heeft, waarbij veel aandacht wordt besteed aan complexe deelaspecten van het belastingrecht. Deze fiscalisten vreesden dat er daardoor minder aandacht is voor de grote lijnen van het belastingrecht en het ontwikkelen van een breder perspectief. *'Universiteiten blijven juist ook in het onderwijs, toch wel heel erg in het positieve recht hangen en gewoon maar uitleggen hoe de renteaftrekkbeperking werkt en die iets bredere blik. [Weggelaten in het kader van de anonimisering] ja die opleiding, ik heb me verbaasd over de techniek van fiscale eenheid en renteaftrekkbeperking, hele ingewikkelde casussen en heel veel artikeltje dit en dat, terwijl een heleboel grote lijnen ontbraken eigenlijk in dat onderwijs. En dat is eigenlijk wel gek'* – R8, Adviespraktijk. *'Daar zitten verschillen tussen mensen, maar over het algemeen zijn we daar toch wel heel positiefrechtelijk in en blijft het inderdaad bij feitje, regel, oplossing, heel vaak. Ja en hoe die ethiek daarin zou moeten komen, durf ik niet te zeggen. Nee, nee'* – R11, Adviespraktijk.

Naar aanleiding van de BEPS-discussie is er in de fiscale opleiding in toenemende mate aandacht voor de rol van ethiek. *'Nou het onderwijs is voor 80-90% gericht op het verschaffen van een referentiekader aan studenten. [...] Maar zeker in het eerstejaars vak hebben we wel regelmatig te maken met, daar stel je wel regelmatig de vraag van hoe kijk je daar tegenaan? Dan kun je heel simpel, ik laat weleens het filmpje zien van moneyleak hoe dan Nederland als tax haven, met Starbucks enzo. En daarover discussiëren, dat is natuurlijk wel leuk'* – R1, Adviespraktijk. Toch was de indruk over het algemeen dat deze ontwikkeling (nog) niet voldoende is om fiscalisten in de praktijk handvatten te bieden om met fiscale dilemma's om te gaan. *'Ik vind de wetenschap, het wetenschappelijk onderwijs in Nederland, als het gaat om belastingen, vind ik nogal achterlopen. Er zit wat verbetering in. [...] Overall wordt wel iets gedaan aan moreel besef, maar het blijft erg beperkt. Ik heb nog steeds de indruk dat Nederlandse fiscale studenten worden opgeleid tot adviseur'* – R33, Wetenschap. *'We zijn hier allemaal belastingadviseurs onder elkaar, die hebben allemaal, over het algemeen dezelfde ideeën, omdat ze uit*

25 R.W. Adler, R.H. Whiting, & K. Wynn-Williams, 'Student-led and teacher-led case presentations: empirical evidence about learning styles in an accounting course', *Accounting Education*, (13) 2004/2, p. 213-229; L. Blundell & P. Booth, 'Teaching Innovative Accounting Topics: Student Reaction to a Course in Social Accounting', *Accounting & Finance*, (28) 1988/1, p. 75-85; M. Kelly, H. Davey, & N. Haigh, 'Contemporary accounting education and society', *Accounting Education*, (8) 1999/4, p. 321-340.

26 S. Dellaportas & T. Hassal, 'Experiential learning in accounting education: A prison visit', *The British Accounting Review*, (45) 2013/1, p. 24-36.

27 Zie bijvoorbeeld E. Doyle, J. Frecknall Hughes & B. Summers, 'An empirical analysis of the ethical reasoning of tax practitioners', *Journal of Business Ethics*, (114) 2013, p. 325-339.

28 Het model voor ethische besluitvorming ontwikkeld door Rest gaat uit van vier fasen in de besluitvorming: het identificeren van een ethisch dilemma, het vormen van een ethisch oordeel, het zetten van een intentie om moreel te handelen en het uitvoeren van ethisch gedrag. J. Rest, *Moral Development: Advances in research and theory*, New York: Praeger Press 1986. Hoewel een studie van P.O. Okougbo, E.N. Okike, & A. Alao, 'Accounting ethics education and the ethical awareness of undergraduates: an experimental study', *Accounting Education*, (30) 2021/3, p. 258-276 laat zien dat onderwijs in staat kan zijn om het ethisch bewustzijn van studenten te verhogen (de eerste fase van het model van Rest), concludeert een studie van F. Arfaoui, S. Damak-Ayadi, R. Ghram, & A. Bouchekoua, 'Ethics education and accounting students' level of moral development: Experimental design in Tunisian audit context', *Journal of Business Ethics*, (138) 2015, p. 161-173 dat het verhogen van het niveau van moreel redeneren (fase twee van het model van Rest) lastig is.

29 D.L. Rhode, 'Legal ethics in legal education', *Clinical Law Review*, (16) 2009, p. 43-56; R.G. Pearce, 'Teaching Ethics Seriously: Legal Ethics as the Most Important Subject in Law School', *Loyola University Chicago Law Journal*, (29) 1998/4, p. 719-740.

30 Rigot in W. Boei, 'Fiscalist in de toekomst - samen of toch alleen?', *Weekblad Fiscaal Recht*, (212) 2022, p. 1345-1350.

31 R.P. van den Dool, 'Het fiscale curriculum is te praktisch!', *Weekblad Fiscaal Recht*, (138) 2022.

hetzelfde hout zijn gesneden, zou het dan niet juist goed zijn, als je daar wat meer ethiek in de opleiding gooit, dat je dan ervoor zorgt dat, ook al vragen onze klanten er niet om, dat we wel aan onze klanten geven' – R50, Adviespraktijk. Naast ethiek blijkt er ook in toenemende mate aandacht te zijn voor de maatschappelijke relevantie van fiscaliteit. In het bijzonder wordt er dan met studenten gesproken over maatschappelijke opvattingen. Eén respondent had echter de indruk dat dit (nog) niet voldoende is om te voldoen aan maatschappelijke verwachtingen van fiscalisten. *'Ja ik probeer studenten wel te laten inzien dat wat ze doen met hun fiscale instrument, dat dat maatschappelijk relevant is. De maatschappij vindt daar iets van en dat ze zich daar bewust van moeten zijn. [...] Maar de, als je kijkt naar hoe de maatschappij inmiddels naar fiscalisten kijkt, en dan maatschappij in de brede zin, en hoe wij, en wat voor fiscalisten wij afleveren aan de maatschappij, daar zit, ik denk dat wij achterlopen. Ik denk dat wij nog steeds mensen afleveren die heel goed weten hoe de regels werken en hoe ze daarmee moeten werken en ik denk dat wij mensen minder instrumenten meegeven om na te denken over de dilemma's die dat mogelijk met zich meebrengt' – R60, Adviespraktijk.*

6. Discussie en conclusies

In dit artikel hebben wij onderzocht op welke wijze de media, ngo's en politici proberen om belastingplanning te beïnvloeden en laten we zien dat er zorgen zijn over het fiscale onderwijs in het licht van deze ontwikkelingen. Op basis van de interviews en de documentanalyse zijn drie activiteiten geïdentificeerd die door de nieuwe actoren worden uitgevoerd om belastingplanning te ontwrichten. Eén van deze activiteiten is het problematiseren van belastingplanning in het publieke debat door belastingplanning te labelen als 'immoreel' en door de aannames en overtuigingen die ten grondslag liggen aan belastingplanning te ondermijnen. Daarnaast gebruiken de media, ngo's en politici hun mogelijkheid om de publieke opinie te beïnvloeden als controlemechanisme. Door maatschappelijk controversieel belastinggedrag publiek te maken en te bekritisieren, worden de 'overtreders' van maatschappelijk ongewenst gedrag bestraft. Tot slot zijn de nieuwe actoren ook actief op het gebied van belangenbehartiging door middel van het beïnvloeden van wetgeving, het voeren van campagnes en netwerken.

Vervolgens zijn we ingegaan op de wijze waarop fiscalisten reageren op de bijdragen van de nieuwe actoren. De discussie

over belastingplanning door multinationals vertoont trekken van een loopgravenoorlog tussen fiscalisten en niet-fiscalisten waarin de ene partij de ander poogt te delegitimeren door de expertise of de motieven van de ander in twijfel te trekken. Dat lijkt ons geen vruchtbare benadering. Fiscalisten zouden er goed aan doen om het maatschappelijk ongenoegen over belastingplanning door multinationals en de rol die fiscalisten daarin spelen serieus te nemen. Voor het inbedden van het alternatieve perspectief van de niet-fiscale actoren in de discussie ligt ook een verantwoordelijkheid bij de universiteiten.

In dit artikel hebben we laten zien welke zorgen er zijn over het fiscaal onderwijs in Nederland: een te grote nadruk op het positieve recht, te veel aandacht voor gedetailleerde, complexe regelingen en te weinig aandacht voor de grote lijnen van het belastingrecht, de maatschappelijke context van het recht en ethiek. Het ligt voor de hand om het curriculum te evalueren in het licht van de geuite zorgen. Naar aanleiding van de maatschappelijke kritiek hebben fiscale opleidingen al veranderingen in het curriculum doorgevoerd en die ontwikkelingen waren ten tijde van het afnemen van de interviews nog in volle gang. Toekomstig onderzoek zou in kaart kunnen brengen welke veranderingen teweeg zijn gebracht en in hoeverre deze veranderingen studenten voldoende in staat stellen om de maatschappelijke zorgen over de fiscale praktijk het hoofd te bieden.

Dat de nadruk van de opleiding op het positieve recht dient te liggen, staat niet ter discussie. Het is en blijft een opleiding fiscaal recht. Tegelijkertijd lijkt het wenselijk om daarnaast meer aandacht te besteden aan andere aspecten, zodat beter recht kan worden gedaan aan de maatschappelijke verwachtingen over fiscalisten. Het verankeren van maatschappelijke aspecten in het curriculum kan worden gerealiseerd door het perspectief van niet-juridische disciplines in het onderwijs te verwerken. Door fiscale thematiek vanuit verschillende disciplines te bekijken, verwachten wij dat studenten een bredere blik op het belastingrecht ontwikkelen.³²

Over de auteurs

Dr. E. (Elody) Hutten

Verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.

Prof. mr. dr. J. (Jan) Vleggeert

Verbonden aan de afdeling belastingrecht van de Universiteit Leiden.

32 Zo worden rechtsfilosofische stromingen verwerkt in het bachelorvak Fiscale ethiek aan de Universiteit Leiden en bevat het mastervak Belastingrecht en maatschappij inzichten uit de rechtsfilosofie, sociologie en psychologie.