

Tilburg University

## Ethische aspecten van tax planning

Gribnau, J.L.M.

*Published in:*  
Ars Aequi

*Publication date:*  
2014

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*  
Gribnau, J. L. M. (2014). Ethische aspecten van tax planning. *Ars Aequi*, 63(3), 173-183.

### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# Ethische aspecten van tax planning

Hans Gribnau\*

Belastingbesparing krijgt veel aandacht in de media. Morele oordelen worden geveld. Maar wat is eigenlijk de relatie tussen belastingen en ethiek? Bepaalt de wet niet wat een *fair share* is, zodat er daarnaast geen ruimte voor ethiek is? Of is moreel handelen meer dan het toepassen van rechtsregels? Het antwoord op dergelijke vragen is niet zo eenvoudig.

## 1 Inleiding

Het fiscale gedrag van sommige multinationals leidde de afgelopen tijd tot felle reacties. Zo werden winkels van Vodafone en Starbucks bezet en riepen non-gouvernementele organisaties (NGO) consumenten op tot een boycot. Er was duidelijk sprake van erosie van vertrouwen. Bij sommige multinationals zat de schrik er goed in. Starbucks zwichtte voor de druk en deed een poging tot herstel van vertrouwen. Het bedrijf beloofde in december 2012 vrijwillig ongeveer £ 10 miljoen (€ 12 miljoen) per jaar meer belasting te gaan betalen in het Verenigd Koninkrijk. De lotgevallen van Starbucks en Vodafone, maar ook Apple, Amazon, Google en andere bedrijven hebben duidelijk gemaakt dat in de publieke opinie het gebruik van legale structuren (constructies) om de belasting te minimaliseren stevig ter discussie staat. De *aggressive tax planning* waaraan deze bedrijven zich schuldig maken, staat volop in de schijnwerpers van het publieke debat.

De lotgevallen van Starbucks en Vodafone hebben duidelijk gemaakt dat in de publieke opinie het gebruik van legale structuren (constructies) om de belasting te minimaliseren stevig ter discussie staat

Maar het gaat niet enkel om multinationals. Ook (zeer) vermogende personen kwamen in het nieuws, zoals Bernard Arnault, Gérard Depardieu en koningin Fabiola, en alweer een tijdje geleden, in Nederland prinses Christina. En ergens tussen bedrijven en personen bevinden zich U2 en de Rolling Stones.

In de ogen van de publieke opinie miskent het fiscaal gedreven handelen van deze personen en bedrijven dat belastingen een moreel verschijnsel zijn. Belastingen zijn immers de kurk waarop de staat drijft en de mate waarin ieder bijdraagt aan staat – en maatschappij – belichaamt een vorm van verdelende rechtvaardigheid. Degene die evident niet naar vermogen bijdraagt, is dan een *free rider*.

De morele toon in het publieke debat staat haaks op de gebruikelijke juridische invalshoek, die naar de legaliteit van fiscaal handelen vraagt. In deze bijdrage sluit ik aan bij die morele toonzetting

Opvallend is dat de publieke opinie niet onder de indruk lijkt van het argument dat het om legaal fiscaal handelen gaat. Niet of nauwelijks betalen staat dan op gespannen voet met de morele plicht bij te dragen aan

\* Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University en bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden; eventuele reacties naar aanleiding van deze bijdrage graag op [J.L.M.Gribnau@tilburg-university.edu](mailto:J.L.M.Gribnau@tilburg-university.edu).

de maatschappij, in dit geval een fiscaal *fair share*. Deze morele toon in het publieke debat staat haaks op de gebruikelijke juridische invalshoek, die naar de legaliteit van fiscaal handelen vraagt. In deze bijdrage sluit ik aan bij die morele toonzetting. Ik beschouw belastingen als een moreel fenomeen. De centrale vraag is dan welk licht dit morele perspectief op *tax planning* kan werpen. Daarbij beperk ik mijn betoog tot de wijze waarop ondernemingen en burgers zich opstellen tegenover de belastingwet. Andere actoren, zoals staten en hun belastingdiensten en -adviseurs laat ik grotendeels buiten beschouwing.

De volgorde van behandeling is als volgt. Eerst zet ik het belang van belastingen uiteen en het profijt dat burgers daarvan hebben. Daarna ga ik in op de vrijheid de fiscaal voordeligste weg te kiezen en het excessieve broertje daarvan, agressieve *tax planning*, dat zich door de globalisering sterk heeft ontwikkeld. Agressieve *tax planning* leidt ertoe dat bedrijven en vermogende personen evident geen fiscaal *fair share* betalen. Daarna rond ik mijn betoog af.

**De focus op regels verdringt morele overwegingen. Maar zo wordt miskend dat belasting méér is dan geld; het is een moreel verschijnsel. Economische overwegingen zijn niet onbelangrijk, zij zijn zeker legitiem, maar niet zaligmakend**

## 2 Profijt van belastingen

### 2.1 Zonder belastingen geen vrijheid

Ondernemingen, maar ook individuen zien belastingen vaak als een kostenpost – die liefst zo laag mogelijk moet worden gehouden. Belastingen worden dan niet gezien als een bijdrage aan de maatschappij, zonder welke zij niet kan functioneren. Het gaat in deze visie eigenlijk niet eens om het betalen van belasting, maar om juridische verplichtingen. Deze juridische verplichtingen worden vervolgens zo beperkt mogelijk opgevat. Waartoe men rechtens verplicht is, wordt gereduceerd tot de letter van de wet. Wat volgens de (internationale) belastingregels kan, is toegestaan, hoezeer men de regels ook manipuleert in strijd met de geest van de wet of de achter de

regels liggende rechtsbeginselen. Alles wat legaal is, is toegestaan, is dan de gedachte. Rechtsregels worden gereduceerd tot een manipuleerbaar speelveld. Deze focus op regels verdringt morele overwegingen. Maar zo wordt miskend dat belasting méér is dan geld; het is een moreel verschijnsel. Economische overwegingen zijn niet onbelangrijk, zij zijn zeker legitiem, maar niet zaligmakend.

Tegenover belastingen als kostenpost staan bovendien belangrijke baten. En bekribbelen op kosten is soms niet zo verstandig. Het minimaliseren van kosten kan immers leiden tot lagere baten voor de overheid, baten die op zich van groot belang zijn voor een onderneming. Ondernemingen en individuen hebben profijt van de overheid. Wij zijn gebaat bij een goed functionerende overheid. Hoe zit dat?

“Taxes are what we pay for a civilized society.”<sup>1</sup> Deze fameuze uitspraak van de rechtswetenschapper en rechter in het Amerikaanse Supreme Court Oliver Wendell Holmes drukt het eminente belang van belastingen voor de maatschappij en het individu goed uit. De staat int belastingen ten behoeve van publieke goederen en andere voorzieningen voor de maatschappij.<sup>2</sup> De staat is dus slechts een intermediair. Belastingen zijn bijdragen aan de maatschappij, die gezien kan worden als een ‘coöperatieve onderneming tot wederzijds voordeel’.<sup>3</sup> Zonder die maatschappij kan niemand overleven. Zonder wederzijdse hulp en samenwerking is er ‘continual fear, and danger of violent death; and the life of man, solitary, poor, nasty, brutish, and short,’ constateerde Thomas Hobbes (1588-1679) al.<sup>4</sup>

**Belastingen belichamen de keuze voor een bepaalde verdeling van lasten (en lusten) binnen het maatschappelijke samenwerkingsverband. Zij geven gestalte aan distributieve rechtvaardigheid**

Belastingen zijn dan de financiële smeerolie van de maatschappij. Maar zij zijn meer dan een (moreel neutraal) middel. Belastingen belichamen de keuze voor een bepaalde verdeling van lasten (en lusten) binnen het maatschappelijke samenwerkingsverband. Zij geven gestalte aan distributieve rechtvaardigheid. Geen wonder dat volgens Peter Sloterdijk, de bekende Duitse filosoof, belastingen bij uitstek een moreel verschijnsel zijn.<sup>5</sup> Zij maken vrij-

1 Supreme Court of the United States 21 november 1927, *Compania Gen. de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87 (Holmes, J., dissenting).

2 Vgl. A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* [1776], Indianapolis: Liberty Fund 1981, IV.ix, p. 687-688: Op de staat rust ‘the duty of erecting and maintaining certain public works and certain public institutions which it can never be for the interest of any individual, or small number of individuals, to erect and maintain; because the profit could never repay the expense to any individual or small number of individuals, though it may frequently do much more than repay it to a great society’.

3 Vgl. J. Rawls, *A Theory of Justice* (rev. ed.), Oxford: Oxford University Press 1999, p. 4: ‘society is a cooperative venture for mutual advantage (...) typically marked by a conflict as well as by an identity of interests’.

4 Th. Hobbes, *Leviathan* [1651], Cambridge: Cambridge University Press 1991, hfst. XIII, p. 89.

5 P. Sloterdijk, *Die nehmende Hand und die gebende Seite*, Berlin: Suhrkamp Verlag 2010, p. 142-143. Vgl. J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgeverij 2013 en R.H. Happé, ‘Over een ethische motivatie om belasting te betalen’, in *Met oog voor detail. Liber amicorum, Mr. J.W. van den Berge*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 137 e.v.

[afbeelding]

heid mogelijk.<sup>6</sup> Belastingen zijn dus nooit alleen maar geld. Het gebruik van belastingen ten behoeve van inkomenshervreiding is een illustratie van dit morele karakter. Zo krijgt vrijheid ook voor de minder gefortuneerden betekenis. Belastingen maken ook bescherming van eigendom mogelijk, daaronder begrepen intellectuele eigendom. Geen vrijheid dus zonder belastingen, maar ook geen markt.

**Staat en maatschappij, gefinancierd door belastingen, stellen mensen, ondernemingen en andere organisaties dus in staat een (winst)inkomen te verdienen. Zij zijn een voorwaarde voor arbeidsdeling en het marktsysteem, zodat welvaart mogelijk wordt**

## 2.2 Markt, staat en belastingen

Onze staat met al zijn voorzieningen wordt gefinancierd uit de schatkist, waaraan ieder naar zijn of haar vermogen bijdraagt. De staat zorgt voor en garandeert vrede en veiligheid, burgerlijke vrijheden, infrastructuur, recht, bescherming van (intellectuele) eigendom, onderwijs en onderzoek, ondersteuning van

systeembanken en dergelijke. Mede dankzij de staat zijn er goed opgeleide werknemers beschikbaar voor de arbeidsmarkt en zijn er technologische innovatie, gezondheidszorg, sociale voorzieningen en dergelijke, waardoor burgers profijt hebben van hun lidmaatschap van de gemeenschap. Ondernemingen hebben hier eveneens baat bij; zonder staat geen maatschappij en markt.<sup>7</sup> De staat ontwikkelde zich al vroeg als een middel om de ‘transparantie’ van de markt te waarborgen. Het doel was ‘to enable economic agents to pursue their self-interest free of encumbrance, removing obstacles which might hinder exchanges.’<sup>8</sup>

Staat en maatschappij, gefinancierd door belastingen, stellen mensen, ondernemingen en andere organisaties dus in staat een (winst)inkomen te verdienen. Zij zijn een voorwaarde voor arbeidsdeling en het marktsysteem, zodat welvaart mogelijk wordt.<sup>9</sup> Superbelegger Warren Buffet verwoordt het aldus:

‘I personally think that society is responsible for a very significant percentage of what I’ve earned. If you stick me down in the middle of Bangladesh or Peru or someplace, you’ll find out how much this talent is going to produce in the wrong kind of soil. I will be struggling thirty years later. I work in a market system that happens to reward what I do very well – disproportionately well.’<sup>10</sup>

Met andere woorden: ondernemingen gedijen dankzij markten, maar markten ‘are not free standing’, zoals de filosoof Gray schrijft. Het

6 Spinoza betoogt al dat het doel van de staat de vrijheid is: Spinoza, *Theologisch-politiek traktaat [TTP]* [1670], Amsterdam: Wereldbibliotheek 1997, hfst. 20, p. 426-427.

7 J.L.M. Gribnau, ‘Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht’, in: *Belastingen en ethiek: Preadviezen en bespreking preadviezen* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 243), Deventer: Kluwer 2011, p. 102-106.

8 L. Siedentop, *Democracy in Europe*, London: Allen Lane/The Penguin Press 2000, p. 154.

9 Spinoza wijst er al op dat samenwerking tot arbeidsdeling leidt – en daarmee tot onderlinge afhankelijkheid: Spinoza 1997, hfst. 7, p. 176.

10 H.-J. Chang, *23 Things They Don’t Tell You About Capitalism*, London: Allen Lane 2010, p. 30.

zijn zeer complexe juridische en culturele instituties, die slechts mogelijk zijn door andere instituties. 'Without the "positive freedom" conferred by enabling welfare institutions, the "negative" liberties' of the market are of limited value.'<sup>11</sup>

Als we het perspectief dan wat verschuiven, zoals de politiek-filosoof Walzer doet, kunnen we zeggen dat de moderne staat volop investeert in zijn burgers. Belasting heffen betekent dan dat de staat slechts claimt wat van hem is.<sup>12</sup> Dat geldt ook voor (grote) ondernemingen; de overheid investeert volop in hen, zodat ze een goed rendement kunnen behalen. Zij hebben immers profijt van goed opgeleide werknemers en een goede infrastructuur. Neem nu chipmachinefabrikant ASML, een van de grootste beursfondsen van Nederland. Het bedrijf is gevestigd te Veldhoven, vlak bij een vliegveld, maar vooral dicht bij Eindhoven. The Financial Times riep Eindhoven onlangs uit tot 'European city of the future.' De ijzersterke internationale reputatie van het nieuwe Silicon Valley (volgens het tijdschrift *Fortune*) is mede te danken aan de zeer goede werkvoorzieningen, de actieve technieksector en de Technische Universiteit Eindhoven. Nederland is bovendien voor veel buitenlanders op zich 'al verleidelijk, met goed geregelde verzekeringen, zorg en pensioenopbouw.'<sup>13</sup> Maar ASML profiteerde in 2008 ook als eerste bedrijf in Nederland van een speciale crisismaatregel: 1100 van de 7000 werknemers kregen arbeidstijdverkorting, zodat hun specialistische en dure kennis weer snel volledig kon worden gebruikt bij een aantrekkende markt.<sup>14</sup> Meer algemeen heeft de afgelopen tijd laten zien hoe belangrijk de directe en indirecte steun van de overheid aan bedrijven in tijden van crisis is.

Daarnaast profiteren (grote) ondernemingen als ASML volop van fiscale faciliteiten: denk aan fiscale stimulansen voor Research & Development (zoals de innovatiebox)<sup>15</sup> en de 30% regeling,<sup>16</sup> of de mogelijkheid van tijdelijke willekeurige afschrijving om de bedrijfsinvesteringen te stimuleren. Dit alles geeft voldoende argumenten voor de stelling dat ondernemingen hun (fiscale) steentje moeten bijdragen.

### 3 De voordeligste weg

De burger heeft de vrijheid door feitelijke handelingen en rechtshandelingen de fiscaal voordeligste weg te kiezen. Hij kan belastingheffing vermijden door belastbare

handelingen achterwege te laten. Zo is de niet-roker geen tabaksaccijns verschuldigd. Belastingheffing knoopt immers aan bij de maatschappelijke verschijnselen die zij aantreft. Er is in dit opzicht 'ruimte gelaten voor het beleid van de burgers.'<sup>17</sup> Zij kunnen hun handelen dus afstemmen op de mogelijke fiscale gevolgen. Een onderneming kan bijvoorbeeld bepaalde activiteiten naar het buitenland verplaatsen zodat zij in Nederland minder belasting is verschuldigd (zie § 5.2). Evenzo kunnen burgers emigreren naar een land met een lagere belastingdruk (zie § 5.3).

## Tax planning is voor de burger vaak bittere noodzaak vanwege de enorme impact van de belastingen op zijn leven. De wetgever stimuleert ook regelmatig tax planning

*Tax planning* – waarbij de burger de fiscale gevolgen van zijn handelen systematisch in kaart brengt – kan zich richten op de fiscaal voordeligste weg. *Tax planning* is voor de burger vaak bittere noodzaak vanwege de enorme impact van de belastingen op zijn leven. De wetgever stimuleert ook regelmatig *tax planning*. Zo is de aankoop van een huis fiscaal gefaciliteerd via de aftrekbaarheid van de hypotheekrente. Het maakt dan nogal wat uit hoe de burger de aankoop juridisch en fiscaal 'structureert.' Aan de andere kant van het spectrum vinden we agressieve *tax planning* die beoogt tot een volstrekte minimalisatie van de belastingdruk te komen – geheel legaal. In een internationale context bieden kwalificatieverschillen van juridische vormen tussen verschillende belastingstelsels via het gebruik van hybride (financierings)instrumenten mogelijkheden tot belastingvoordelen.<sup>18</sup> Mijn betoeg hier gaat vooral over legale (agressieve) *tax planning*, belastingontwijking (maar ook belastingvlucht door vermogende personen) dus, en niet over belastingontduiking, die zich in de sfeer van fraude bevindt. Belastingontduiking is sowieso uit den boze; er zal niet gemakkelijk een ethische rechtvaardiging voor te vinden zijn.

De vrijheid om te zoeken naar de fiscaal voordeligste weg is in de rechtspraak bevestigd.<sup>19</sup> Volgens de Hoge Raad is voor een opvatting welke klaarblijkelijk de belastingplichtige de vrijheid ontzegt om voor een op

11 J. Gray, 'Modus Vivendi', in: J. Gray, *Gray's Anatomy: Selected Writings*, London: Penguin Books 2009, p. 37.

12 M. Walzer, *Spheres of Justice*, Oxford: Basil Blackwell 1983, p. 101 en 120.

13 'Banen genoeg maar bijna niemand die het kan', *NRC Handelsblad* 23 februari 2013. Ik beoog hier overigens niets te zeggen over het – mij onbekende – fiscale beleid van ASML.

14 'ASML snijdt in personeelsbestand', *Algemeen Dagblad* 18 december 2008.

15 M. Tamminga maakt uit het jaarverslag van ASML over 2011 op dat ASML profiteert van 'een belastingafrempost van 180 miljoen euro die samenhangt met de invoering van de innovatiebox'. Zie M. Tamminga, 'Reveil Nederlandse industriepolitiek', *NRC Handelsblad* 13 juli 2012. De totale R&D-kosten van ASML bedroegen in dat jaar 590 miljoen.

16 Dit is een stimuleringsregeling voor 'ingekomen' werknemers met een specifieke deskundigheid die niet of nauwelijks te vinden is op de Nederlandse arbeidsmarkt. De werkgever mag 30% van diens loon belastingvrij verstrekken. Ook mag de werkgever een onbelaste vergoeding geven voor bepaalde extra (verblijfs) kosten die de werknemer maakt.

17 D. Brüll, *Objectieve aspecten en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip* (diss. Amsterdam), Amsterdam: N.V. Uitgeverij F.E.D. 1964, p. 340. Vgl. J. van Soest, *Vrijheid in het belastingrecht*, (oratie UvA), Amsterdam: N.V. Uitgeverij F.E.D. 1961; J.F.M. Giele, 'De vrijheid van de belastingplichtige door zijn keuzemogelijkheden', in: *Praesidium Libertatis. Opstellen over het thema vrijheid en recht uitgegeven ter gelegenheid van het 400-jarig bestaan der Rijksuniversiteit Leiden*, Deventer: Kluwer 1975 en R.E.C.M. Niessen, *De fiscaal voordeligste weg. Keuzevrijheid of staatsdwang?*, Arnhem: Gouda Quint 1994.

18 Voor (verdere) voorbeelden zie OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* 2013, p. 73 e.v.; te raadplegen via [www.oecd.org/ctp/beps.htm](http://www.oecd.org/ctp/beps.htm) (geraadpleegd 19 februari 2013).

19 Bijvoorbeeld HR 7 maart 1982, BNB 1982, 142 en HR 19 december 1990, BNB 1991, 121.

zichzelf reële transactie de fiscaal voordeligste weg te bewandelen, in het recht geen steun te vinden.

Dit uitgangspunt geldt ook in Europees verband. 'Het is in beginsel volkomen rechtsgeldig en zelfs een grondbeginsel voor de idee van de interne markt, dat belastingplichtigen hun (grensoverschrijdende) belastingzaken op de voor hen meest gunstige manier proberen te regelen.'<sup>20</sup>

De op het legaliteitsbeginsel gebaseerde vrijheid om door de keuze van rechtsvormen het aan belasting te betalen bedrag te minimaliseren, wordt juridisch gezien begrensd door het leerstuk van de wetsontduiking (*fraus legis*). Hiervan is sprake als enerzijds het bereiken van een aanzienlijke belastingbesparing (verijdeling) de enige, althans volstrekt overwegende, beweegreden is geweest voor het aangaan van de litigieuze rechtshandeling (het subjectieve vereiste). Anderzijds is vereist dat de gekozen wijze van belastingverijdeling strijdig is met doel en strekking van de wet; dat wil zeggen dat doel en strekking van de wet zouden worden miskend als de handeling zou worden gevolgd (het objectieve vereiste).<sup>21</sup>

### Van wetsontduiking (*fraus legis*) is sprake als enerzijds het bereiken van een aanzienlijke belastingbesparing de enige, althans volstrekt overwegende, beweegreden is geweest voor het aangaan van de litigieuze rechtshandeling

De belastingrechter kan derhalve met een beroep op het leerstuk van de wetsontduiking – of, Europeesrechtelijk, misbruik van recht – in de wetstoepassing ingrijpen om 'oneigenlijke vormen van belastingontwijking' tegen te gaan.<sup>22</sup> Handelen dat buiten het bereik van *fraus legis* – of in Europees verband – misbruik van recht – valt, is dus legaal. *Fraus legis* is een bijzonder rechtsmiddel voor de gevallen waarin strijd met doel en strekking niet met de gebruikelijke interpretatiemethoden kan worden opgeheven. Het is daarmee het laatste redmiddel voor de fiscus bij de bestrijding van belastingontwijking. Met het respect voor dit *ultimum remedium*-karakter zou de Hoge Raad wellicht toch wat vaker het beroep

van de Belastingdienst op *fraus legis* bij bepaalde vormen van agressieve tax planning kunnen honoreren. De Hoge Raad zou wat eerder kunnen kiezen voor een andere kwalificatie van de feiten zodanig dat het rechtsgevolg conform doel en strekking van de wet intreedt. Daarmee zou hij wat meer in lijn komen met de vigerende maatschappelijke opvattingen over agressieve *tax planning*. Interessant is in dit opzicht het recente oordeel van Rechtbank Noord-Holland dat de burger gebruik mag maken van een leemte in de wet, maar dat deze niet doelbewust mag worden gebruikt met belastingverijdeling als doorslaggevende reden.<sup>23</sup> De belastingplichtige moet dus ook andere dan fiscale, bijvoorbeeld economische, redenen hebben voor de betreffende handeling of het samenstel van handelingen.

Degene die enkel het eigen belang dient door helemaal niet of uiterst minimaal fiscaal bij te dragen, via belastingontwijking en/of belastingontduiking, is een *free rider*. Er is een omslagpunt waar legaal fiscaal handelen niet meer legitiem is

Is daarmee alles gezegd? Zijn er moreel geen grenzen aan het dienen van het eigenbelang, ook al is dat legaal? Mijns inziens niet. Zeker, het uitgangspunt is dat de burger geen altruïst hoeft te zijn; hij mag zijn eigenbelang zwaar laten wegen.<sup>24</sup> Maar degene die enkel het eigen belang dient door helemaal niet of uiterst minimaal fiscaal bij te dragen, via belastingontwijking en/of belastingontduiking, is een *free rider*. Er is een omslagpunt waar legaal fiscaal handelen niet meer legitiem is. De gedachte dat alles wat (fiscaal-)juridisch toelaatbaar is, en dus niet voor morele kritiek vatbaar, is aan herijking toe.<sup>25</sup> Er is geen strikte scheiding tussen (belasting)recht en moraal; hoe prettig voor de gemoedsrust van velen het ook zou zijn als die er wel was. Die scheiding is er alleen al niet omdat de belastingwet een verdeling van de belastingdruk over leden van de samenleving bevat. De interpretatie en het gebruik van de belastingregels laat verschillende keuzes toe. De keuze voor een bepaalde interpretatie, een bepaald gebruik van de belastingwet heeft gevolgen voor de realisatie

20 Conclusie van A-G Geelhoed van 29 juni 2006 voor HvJ 13 maart 2007, C-524/04, *NTFR* 2007/470.

21 Vgl. recent C. Bruijsten & P. Bielen, 'Fraus legis in Nederland en de nieuwe anti-misbruikbepaling in België', *MBB* 2013/3, p. 117-126.

22 R.E.C.M. Niessen, 'Grondslagen voor toepassing van *fraus legis* door de Nederlandse belastingrechter', in: P. Kavelaars (red.), 'Ongewenste belastingontwijking? De jacht naar een fair share', Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut/ EUR 2013, p. 71.

23 Rb. Noord-Holland 6 november 2013, ECLI:NL:RBNHO:2013:11321.

24 Vgl. J. Rawls, *Political Liberalism*, New York: Columbia University Press 1996, p. 16: burgers dienen de 'fair terms of cooperation', gebaseerd op wederkerigheid, te respecteren. Dit vereist geen 'impartiality, which is altruistic (being moved by the common good)', dit is namelijk een verdergaande, meer idealistische norm, waar een individuele belastingplichtige natuurlijk wel voor mag kiezen.

25 F. de Kam pleitte met zijn boek *Betalen is voor de dommen. Over de miljardenmazen in ons belastingstelsel* in 1978 al voor een brede maatschappelijke discussie over belastingfraude en legale vormen van belastingontwijking; zie K.P. Goudswaard, 'Promotie mr. C.A. de Kam', *WFR* 1988/5845, p. 1496, 1498.

tie van de beoogde distributieve rechtvaardigheid; heeft dus invloed op de te betalen belasting door andere leden van de samenleving en is dus een morele keuze. Kortom: belastingen zijn een moreel fenomeen. Het belastingrecht is geen neutrale techniek die men naar believen kan gebruiken voor het (beperkt opgevatte) eigenbelang in de vorm van belastingminimalisatie.

Niet iedereen is daar echter toe bereid.<sup>26</sup> Op dit moment staat met name de agressieve *tax planning* in het brandpunt van de publieke en politieke belangstelling. Een belangrijke reden hiervoor is de huidige financiële crisis, die staten hard raakt en daarmee velen van hun burgers. De financiële crisis leidt tot 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. Onder deze omstandigheden is het begrijpelijk dat *free riders* het mikpunt van publieke verontwaardiging zijn. Belastingontwijkende ondernemingen en vermogende particulieren die deel uitmaken van, bestaan dankzij, en profiteren van de maatschappij, maar daaraan niet of onvoldoende fiscaal bijdragen, worden dan aan de schandpaal genageld. Dat is natuurlijk niet zo gek: dit gedrag betekent feitelijk een ontkenning van het morele karakter van belastingen.

## 4 Globalisering

### 4.1 Multinationals en belastingconcurrentie

Multinationals zijn tegenwoordig op ingewikkelde manieren over de landsgrenzen heen georganiseerd. De moderne informatietechnologie speelt hierbij een cruciale rol. Kapitaalstromen verplaatsen zich met speels gemak veel sneller dan goederen over de wereld. Ook van belang is de opheffing van allerlei protectionistische maatregelen van staten op grond van tal van internationale afspraken.<sup>27</sup> De internationalisering van het bedrijfsleven biedt dan bijvoorbeeld mogelijkheden voor de exploitatie van immateriële activa. Intellectuele-eigendomsrechten worden geregistreerd in laag belaste jurisdicties om zo min mogelijk belasting te betalen. U2 en Mick Jagger, en hun bandleden, kwamen hiermee in het nieuws.<sup>28</sup> Er is kortom sprake van een fundamentele verandering in het gedrag van het internationale bedrijfsleven door

'buitenlandse activiteiten en *intercompany*-transacties, het actiever inspelen op verschillen tussen fiscale stelsels van landen, de fenomenen *offshore* vennootschappen en *tax havens* en de mogelijkheden om mobiel kapitaal gunstig te alloceren.'<sup>29</sup>

Nationale belastingstelsels en internationaal overeengekomen normen zijn overigens nog onvoldoende afgestemd op deze nieuwe realiteit.<sup>30</sup> Tegelijk zien we dat landen het belastingstelsel als een beleidsinstrument inzetten om aantrekkelijk te zijn voor multinationals. Er is sprake van een *tax law market*: een markt waarop staten dingen naar de gunsten van de belastingplichtigen met een zo lucratief mogelijk pakket goederen en diensten, maar vaak ook met fiscale producten (zoals bijzondere fiscale regimes<sup>31</sup>). Tegelijkertijd zijn staten de politieagenten die deze markt bewaken. Zij nemen eenzijdig en steeds vaker gezamenlijk initiatieven om dubbele belasting en de afwezigheid van belastingheffing te voorkomen.

## We zien dat landen het belastingstelsel als een beleidsinstrument inzetten om aantrekkelijk te zijn voor multinationals. Er is sprake van een *tax law market*

Nederland probeert net als veel andere landen fiscaal aantrekkelijk te zijn voor multinationals en hen te verleiden hun hoofdkantoren in Nederland te vestigen.<sup>32</sup> Hetzelfde beleid geldt ook dus voor kapitaalstromen: het verleiden van investeerders en beleggers, zodat zij kapitaal naar Nederland brengen.<sup>33</sup> Deze belastingconcurrentie is sterk toegenomen door de globalisering van de handel en van de financiële markten. Staten concurreren zo met elkaar om de gunst van (grote) ondernemingen.<sup>34</sup> Dat zij daarbij lustig onder elkaars duiven schieten, behoeft geen betoog.

Ondernemingen reageren op deze fiscale verlokkingen van staten. Het deponeren van merkrechten in Nederland is bijvoorbeeld zeer lucratief door de gunstige belastingverdragen die de Nederlandse fiscus heeft gesloten met tal van landen (en het *ruling*-beleid<sup>35</sup>). Belastingplichtigen maken gebruik van deze gunstige regels door met complexe fiscale 'structuren' hun belastingdruk te minimaliseren. Dat leidt tot morele

26 Velen zijn overigens wel degelijk bereid dat te doen: T.R. Tyler, *Why People Obey the Law* [1990], Princeton/Oxford: Princeton University Press 2006. Tyler wijst erop dat mensen zich niet uit angst voor sancties aan de wet houden, maar omdat ze wetsovertredingen moreel verwerpelijk vinden.

27 Vgl. A.C.G.A.C. de Graaf, *'Excessieve' gedragingen en internationaal fiscaal beleid*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 9 onder verwijzing naar literatuur.

28 Zie heel beeldend: J. van Kleef, M. van Geest en H.W. Smits, *Het belastingparadijs. Waarom niemand hier belasting betaalt behalve u*, Amsterdam: Contact 2013, p. 17-18.

29 N.G.H. Speet, 'Multinationals en agressieve tax planning', *NtFR* 2011/1072. Overigens is meer dan de helft van alle multinationals voorstander van een mondiale harmonisering van fiscale stelsels. Tegelijk denkt het grootste deel van die ondernemingen niet dat dit op afzienbare termijn haalbaar is. Zie het onderzoek van Taxand: *Understanding Tax Changes as Economies Worldwide Drive Efficiency*, te raadplegen via [www.taxand.com](http://www.taxand.com) (geraadpleegd op 7 juli 2013).

30 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* 2013, p. 73 e.v.; p. 47.

31 C.A.T. Peters, *The Faltering Legitimacy of International Tax Law* (diss. Tilburg), Tilburg: CentER Dissertation Series (nr. 361) 2013, p. 51-52.

32 G. Meussen, 'Nederland belastingparadijs, of toch niet?', *AA* 2013, p. 834 e.v.

33 Vgl. O. Marres, *Eerlijk delen in de fiscale jungle*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 9-10. Wat betreft de (hoogte van de tarieven van) vennootschapsbelasting past een relativerende opmerking: voor bedrijven spelen ook andere vestigingsfactoren een rol: denk aan de infrastructuur, het opleidingsniveau (inclusief talenkennis) van de bevolking, de publieke voorzieningen, het arbeidsklimaat (weinig stakingen), een toegankelijke Belastingdienst (mogelijkheid van afspraken die bedrijven zekerheid bieden).

34 Vgl. C. Pinto, *Tax Competition and EU Law*, Den Haag/Londen: New York: Kluwer Law International 2003.

35 *Rulings* zijn individuele regelingen waarmee de Belastingdienst de belastingplichtige – binnen het kader van de belastingwet, jurisprudentie en beleidsbesluiten – een bepaalde mate van zekerheid biedt over de toepassing van de wet in een

specifieke situatie en gedurende een bepaalde periode. Zie N. Djebali, *Beslechting van transfer pricing geschillen* (diss Leiden), Deventer: Kluwer 2012, p. 15-73. Vgl. Van Kleef, Van Geest en Smits 2013, p. 76 e.v.

36 Vgl. 'Voor Starbucks en Ikea is Nederland de ideale draaischijf voor royaltystromen', *Het Financieele Dagblad* 15 november 2012.

37 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* 2013, p. 8.

38 Vgl. de mededeling van de Europese Commissie, *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, COM(2012) 722 def, 6 december 2012, p. 6.

39 J.W. van Deth & J.C.P.M. Vis, *Regeren in Nederland. Het politieke en bestuurlijke bestel in vergelijkend perspectief*, Assen: Van Gorcum 2000, p. 224-229.

40 Vgl. D. Ring, 'Who Is Making International Tax Policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World', *Fordham Law Journal* 2010-3, p. 649 en verder.

41 Vgl. A. Stark, 'Business in Politics: Lobbying and Corporate Campaign Contributions', in: G.G. Brenkert & T.L. Beauchamp (red), *The Oxford Handbook of Business Ethics*, Oxford: Oxford University Press 2009, p. 501 en verder.

42 S. Briault, 'How Tax Complexity Can Be Good For You', *International Tax Review* 2005/8, p. 25-27.

43 De hyperactieve en instrumentalistische belastingwetgever creëert overigens steeds meer een op regels gebaseerde omgeving en prikkelt belastingplichtigen tot calculerend gebruik van regels; J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: de ethische dimensie van tax planning', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2013 p. 527-548.

44 Bijvoorbeeld in de vorm van antimisbruikmaatregelen. Maar daardoor is een 'lappendeken ontstaan van ondoorzichtige anti-arbitragewetgeving'; Speet 2011.

45 Zie J.L.M. Gribnau & R. Hamers, 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel I, Regelgedreven interactie', *WFR* 2011-6893, p. 154-166.

46 J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: de ethische dimensie van tax planning', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2013-444, p. 527-548.

verontwaardiging omdat andere landen belastinginkomsten met betrekking tot royaltybetalingen mislopen doordat multinationals gebruik maken van (agressieve) legale structuren.<sup>36</sup> Er is bovendien sprake van een gebrek aan een *level playing field* tussen internationale ondernemingen en nationaal georiënteerde ondernemingen, die immers geen gebruik kunnen maken van dergelijke structuren. Deze vorm van *free riding* ondergraaft bovendien de solidariteit en doet zo afbreuk aan het morele karakter van belastingen en de integriteit van het belastingrecht – hetgeen gevolgen kan hebben voor de bereidheid tot naleving van andere belastingplichtigen.<sup>37</sup>

#### 4.2 Complexe regels en tax planning

Multinationals zijn in staat met behulp van *high tech* fiscale constructies goeddeels naar eigen inzicht te bepalen hoeveel belasting zij betalen, en waar zij dit doen. Normaal gesproken legt de staat wettelijk vast wat belastingplichtigen geacht worden te betalen ('fiscaal *fair share*').<sup>38</sup> Maar blijkbaar slagen de staten daar onvoldoende in – mede doordat zij het belastingrecht zelf als instrument inzetten in het kader van de internationale belastingconcurrentie. Het zal duidelijk zijn dat staten de plicht hebben hun uiterste best te doen om via verdragen hun belastingssystemen goed op elkaar te laten aansluiten, zodat *mismatches* zoveel mogelijk worden geëlimineerd. Maar perfecte wetten en verdragen, en volledig op elkaar aansluitende belastingssystemen, en verdragen zijn niet mogelijk, alleen al omdat er onvermijdelijk compromissen moeten worden gesloten. Belastingplichtigen die de letter van de wet uitspelen tegen de geest van de wet illustreren dat legaal fiscaal handelen niet per definitie als legitiem wordt ervaren.

### Belastingplichtigen die de letter van de wet uitspelen tegen de geest van de wet illustreren dat legaal fiscaal handelen niet per definitie als legitiem wordt ervaren

Van belang is bovendien dat dergelijke compromissen ook heel goed het gevolg kunnen zijn van deskundig lobbyen door (vertegenwoordigers van) ondernemingen en vermogende particulieren.<sup>39</sup> Mede onder

invloed hiervan ziet men bij de internationale aanpak van agressieve *tax planning* en belastingontduiking ook strategisch en calculerend gedrag van staten.<sup>40</sup> Staten kunnen de druk van invloedrijke lobby's niet altijd weerstaan.<sup>41</sup>

Dergelijke lobby's dragen doorgaans bij aan de complexiteit van het belastingrecht en leiden soms tot fiscale privileges. Als het mogelijk zou zijn om tot waterdichte wetgeving en internationale afspraken te komen, *quod non*, dan zal de lobby van ondernemingen uitzonderingen en meer gedetailleerde regelingen tot gevolg hebben, die onvermijdelijk nieuwe mogelijkheden bieden voor *tax planning*. Bedrijven kunnen die complexiteit bewust exploiteren voor eigen gewin.<sup>42</sup> Zij beproeven het systeem dan op zijn soliditeit en elasticiteit door het voortdurend te bepotelen: eens duwen hier, eens trekken daar, steeds op zoek naar de zwakke plekken. Net als de wetgever miskennen zij dan het morele karakter van belastingen – met name door zich steeds op de regels te focussen, zonder respect voor de achterliggende beginselen.<sup>43</sup> Als dergelijke structuren niet met *fraus legis* zijn te bestrijden, kan dat leiden tot een reactie van de belastingwetgever – die alert dient te zijn.<sup>44</sup> Maar die aangepaste wetgeving biedt al te vaak weer nieuwe mogelijkheden voor *tax planning*. Zo ontstaat een spiraal van steeds complexer wordende wetgeving.<sup>45</sup>

### Ondernemingen wijzen vaak met de vinger naar de nationale overheden als het gaat om de vraag wie er een einde kan en moet maken aan (de mogelijkheden voor) agressieve *tax planning*. Dat is echter wat gemakkelijk, gegeven hun eigen rol

Ondernemingen wijzen vaak met de vinger naar de nationale overheden als het gaat om de vraag wie er een einde kan en moet maken aan (de mogelijkheden voor) agressieve *tax planning*. Dat is echter wat gemakkelijk, gegeven hun eigen rol. Mijn uitgangspunt is dat fiscale actoren een gedeelde verantwoordelijkheid hebben voor de integriteit van het belastingrecht. Gezamenlijk zal men dit systeem met zijn dragende beginselen moeten onderhouden.<sup>46</sup>



Elke fiscale actor dient zijn steentje bij te dragen. Dat neemt uiteraard niet weg dat nationale overheden een bijzondere verantwoordelijkheid hebben. De nationale wetgevers zullen echt in actie moeten komen en werk moeten maken van de bestrijding van agressieve *tax planning* – bijvoorbeeld door een betere aansluiting van de (inter)nationale regels en stelsels op elkaar tot stand te brengen.<sup>47</sup> Samenwerking tussen overheden en ondernemingen om hervorming van belastingstelsels in bijvoorbeeld de EU te bereiken – naast bijvoorbeeld verdere intensivering van de internationale gegevensuitwisseling – lijkt in dit kader zeker mogelijk. Zoals Aujean schrijft: ‘[n]owadays businesses seem to be more open, positive and prepared to accept a change in tax systems, provided it makes the system simpler and offers equal conditions of competition and legal certainty.’<sup>48</sup>

**Moreel handelende personen houden zich aan de wet, zodat de Belastingdienst regelnaleving niet hoeft af te dwingen. Een moreel persoon toont zelfbeheersing en weerstaat de verleiding regels te overtreden**

## 5 (Geen) *fair share*

### 5.1 *Fair share en morele zelfbeheersing*

De wetgever heeft tot taak te bepalen wat belastingplichtigen dienen te betalen (‘fiscaal *fair share*’). Belastingheffing kan immers niet geschieden op basis van subjectieve overtuigingen omtrent de mate waarin een persoon of een bedrijf zou moeten bijdragen aan de schatkist. De vele meningen over hoe rechtvaardige belastingen eruitzien, zouden dan tot heel verschillende belastingbetalingen leiden. De wetgever dient daarom zijn invulling van belastingrechtvaardigheid in de wet vast te leggen, zodat belastingplichtigen weten welk bijdrage van hen wordt verwacht en dus wat de Belastingdienst mag heffen (legaliteitsbeginsel). In deze zin ontlast de belastingwet de burgers – en de Belastingdienst – van het morele oordeel wat in een concrete situatie een rechtvaardige bijdrage aan de maatschappij (schatkist) zou zijn.

Moreel handelende personen houden zich aan de wet, zodat de Belastingdienst regelnaleving niet hoeft af te dwingen. Een moreel persoon toont zelfbeheersing en weerstaat de verleiding regels te overtreden.<sup>49</sup> Maar als gezegd zijn belastingregels op manieren te interpreteren en te gebruiken – met gevolgen voor distributieve rechtvaardigheid (zie § 3). Een moreel persoon mag hier uiteraard voor zijn eigenbelang kiezen. Maar deze behartiging van het eigenbelang mag niet leiden tot een zodanige belastingminimalisatie dat niet of nauwelijks belasting wordt betaald. Dat is niet de zelfbeheersing die een moreel persoon toont. Hier is sprake van *free riding*: het niet betalen van een *fair share* in de kosten van de coöperatieve onderneming die baten oplevert waarvan men profijt heeft.<sup>50</sup> Dit getuigt van een zeer beperkt inzicht in het eigenbelang, omdat het miskent dat de maatschappij en tal van publieke goederen en voorzieningen in belangrijke mate het individu in staat stellen inkomen te genieten – waartegenover belastingen staan. *Free riding* staat dus haaks op het verlichte eigenbelang.

**Hier is sprake van *free riding*: het niet betalen van een *fair share* in de kosten van de coöperatieve onderneming die baten oplevert waarvan men profijt heeft. Dit getuigt van een zeer beperkt inzicht in het eigenbelang**

Deze redenering is ook van belang voor ondernemingen. Er is veel voor te zeggen een onderneming als een ‘moreel persoon’ (*moral agent*) te kwalificeren. Zij beschikt immers over het vermogen beslissingen te nemen, waarbij er een keuze is tussen verschillende opties, en zij kan redenen geven voor een gemaakte keuze.<sup>51</sup>

Nu multinationals (en andere belastingplichtigen) het in hun macht hebben de regelgeving door hun enorme fiscaal-technische kennis tot op het bot te villen – ‘de belastinggrondslag volledig kunnen uithollen’ – rust op hen de morele plicht zelfbeheersing te tonen in hun *tax planning*-keuzes. De keuze die ondernemingen hier maken, is onvermijdelijk gebaseerd op een morele positie die zij (impliciet) innemen

47 A. de Graaf, ‘International Tax Policy Needed to Counterbalance the “Excessive” Behaviour of Multinationals’, *EC Tax Review* 2013-2, p. 109-110.

48 M. Aujean, ‘Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?’, *EC Tax Review* 2013-2, p. 65. Aujean wijst vervolgens op het politieke probleem: (grote) lidstaten zullen zich dan moeten committeren om tot een consistente fiscale politiek te komen. Vgl. R. de Boer & M.F. Nouwen, *The European Union’s Struggle with Mismatches and Aggressive Tax Planning*, Den Haag: Eleven International Publishing 2013.

49 T. Frankel, *Trust and Honesty: America’s Business Culture at a Crossroad*, New York/Oxford: Oxford University Press 2008.

50 Vgl. P.T. Menzel, ‘Just Access to Health Care and Pharmaceuticals’, in Brenkert & Beauchamp 2009, p. 223 over het ‘*Anti-Free-Riding Principle*’.

51 M.T. Brown, *Corporate Integrity: Rethinking Organizational Ethics and Leadership*, Cambridge: Cambridge University Press 2005, p. 105-106.

– net als dat geldt voor andere ondernemersbeslissingen.<sup>52</sup> Het gaat hier bovendien om een keuze die gevolgen heeft voor de andere belastingplichtigen (distributieve rechtvaardigheid). De ‘vrijheid’ om binnen de grenzen van wet- en regelgeving de te betalen belasting feitelijk te minimaliseren, is dus moreel geladen. Deze ‘keuzevrijheid’ met betrekking tot het morele verschijnsel belastingen gaat onvermijdelijk gepaard met morele verantwoordelijkheid. De aan de wet- en regelgeving (inclusief verdragen) ten grondslag liggende beginselen zouden mijns inziens daarbij het uitgangspunt moeten zijn, waarbij uiteraard aanzienlijke ruimte is voor eigenbelang.<sup>53</sup> Bij *tax planning* zullen overigens ook andere, vaak heel diverse, factoren de keuze beïnvloeden, bijvoorbeeld het behoud van werkgelegenheid. Keuzes worden ook steeds gemaakt in het licht van specifieke omstandigheden.

Maar er zijn grenzen aan het gewicht van het eigenbelang. Agressieve *tax planning* in de vorm van belastingminimalisatie betekent dat men wel profiteert van de maatschappij en de staat die op tal van manieren de maatschappelijke samenwerking – en daarmee ondernemingen – ondersteunt (zie § 2), maar niet voor de kosten daarvan wil opdraaien. De norm van *fair share* kan hier *ex negativo* worden gehanteerd: een bepaalde fiscale constructie minimaliseert de belastingafdracht zozeer dat er in geen geval meer kan worden gesproken van *fair share*.<sup>54</sup> Het gaat dan om een minimumnorm waar men met goed fatsoen niet onder moet willen komen.<sup>55</sup>

### Een *fair share* bijdragen past bij uitstek in de idee van *corporate (social) responsibility* van ondernemingen

Een *fair share* bijdragen past bij uitstek in de idee van *corporate (social) responsibility* (C(S)R) van ondernemingen.<sup>56</sup> Een dergelijke morele verantwoordelijkheid veronderstelt dat de onderneming als een ‘moreel persoon’ kan worden gezien. Een onderneming die haar maatschappelijke verantwoordelijkheid serieus neemt dient dan de fiscaliteit daarin te betrekken.<sup>57</sup> Het belijden van deze maatschappelijke verantwoordelijkheid zou dan natuurlijk geen schaamlap mogen zijn voor agressieve

*tax planning* die zich achter de schermen voltrekt.<sup>58</sup> Een fiscale invulling begint met het morele uitgangspunt dat multinationals hun *fair share* serieus nemen.

Het spel wordt zo scherp mogelijk gespeeld, steeds net binnen de regels van het spel, maar de daaraan inherente gevolgen wil men niet aanvaarden. Bedrijven als Google lobbyen daarom al een aantal jaren voor een nieuwe ‘*repatriation tax holiday*’

#### 5.2 Multinationals

Grote bedrijven hebben enorme invloed op vennootschapsbelastingwetgeving.<sup>59</sup> Zo bestaat binnen het Amerikaanse belastingstelsel voor Amerikaanse multinationals de mogelijkheid om bepaalde activiteiten van hun buitenlandse vennootschappen (zoals de exploitatie van intellectuele-eigendomsrechten) die in beginsel aan de houdster in de Verenigde Staten zou worden toegerekend toe te rekenen aan bijvoorbeeld Ierland – die vennootschappen blijven buiten het gezichtsveld van de VS. Door vervolgens een fraaie fiscale structuur op te zetten, is het mogelijk, zoals in het geval van Google met verplaatsing van de feitelijke plaats van vestiging naar Bermuda (via een brievenbusmaatschappij aldaar), te komen tot een tarief van minder dan 2% – in de VS is het tarief 35%.<sup>60</sup> Dit is volstrekt legaal. Of het legitiem is, is wat anders, want het bedrijf profiteert immers van publieke goederen, waaronder de bescherming van intellectuele-eigendomsrechten, en andere overheidsactiviteiten die het functioneren van de markt mogelijk maken. Afgezien hiervan is het gevolg dat als Google nu dividend wil uitkeren aan de Amerikaanse aandeelhouders er belasting zal moeten worden betaald in de VS. Dat is de logica van het systeem: zolang men de winst buiten de VS houdt, kan de fiscus niet heffen, een systeem dat ongetwijfeld mede door stevige lobby van grote ondernemingen tot stand is gekomen. Maar brengt men het geld terug naar de VS, dan staat de fiscus op de stoep. Google wil dit logische gevolg, belastingheffing bij ‘repatriëring’, echter niet accepteren. Het spel wordt dus zo scherp mogelijk gespeeld, steeds net binnen de regels van het spel, maar de daaraan inherente

52 David F. Williams, *Tax and Corporate Social Responsibility*, [www.kpmg.co.uk/pubs/Tax\\_and\\_CSR\\_Final.pdf](http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf) (ge raadpleegd 25 september 2007), p. 6: ‘all companies have such an ethical stance (even if, in the extreme case, it is represented by a conscious decision to ignore ethical issues).’

53 Zoals het wederkerigheidsbeginsel, het profijtbeginsel, het proportionaliteitsbeginsel, het draagkrachtbeginsel en het gelijkheidsbeginsel.

54 Vgl. Den Hartogh 1999. Over de meest evident onrechtvaardige situaties is gemakkelijk overeenstemming te bereiken; vgl. de in het bestuursrecht gehanteerde willekeurtoets.

55 Vgl. J.L.M. Gribnau, ‘Fair share en tax planning. Een moeilijke maar noodzakelijk debat’ in Kavelaars 2013, p. 35-54.

56 Brown 2005, p. 14 refereert de term “corporate responsibility” rather than “corporate social responsibility”, since corporate responsibilities certainly include moral responsibilities for individuals and the natural environment as well as for society’.

57 Vgl. A. van Eijnsden, ‘The Relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved’, *EC Tax Review* 2013-1, p. 58: ‘If corporate responsibility is embedded throughout a company’s business processes, pervading corporate policy, it would be awkward if there were no relationship with tax.’

58 Zie over CSR als *new creed* J. Bakan, *The Corporation: The Pathological Pursuit of Power*, London: Constable 2005, p. 216. 2005, p. 28 e.v. Vgl. P. Sikka, ‘Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance’, *Accounting Forum* 2010, p. 153-168. Een kritische reactie hierop bieden J. Hasseldine & G. Morris, ‘Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance: A Comment and Reflection’, *Accounting Forum* 2013, p. 1-14.

59 F. Zakaria, *The Future of Freedom: Illiberal Democracy at Home and Abroad*, New York/Londen: Norton 2003, p. 169-172.

60 H.T.P.M. van den Hurk, ‘Starbucks versus the People’, in: J.A.G. van der Geld & I.J.F.A. van Vijfeijken (red.), *Rijkersbundel. Opstellen aangeboden aan Prof. dr. A.C. Rijkers*, Tilburg: Tilburg University 2013, p. 223. Vgl. Van Kleef, Van Geest en Smits 2013, p. 61-62.

gevolgen wil men niet aanvaarden. Bedrijven als Google lobbyen daarom al een aantal jaren voor een nieuwe ‘repatriation tax holiday’.<sup>61</sup> Onder George W. Bush is dat al een keer gelukt; dergelijke multinationals betaalden toen slechts 5,25% belasting onder de voorwaarde dat zij (meer) zouden investeren en nieuwe banen zouden creëren (*American Jobs Creation Act*).<sup>62</sup> De betrokken bedrijven kwamen deze afspraak echter niet na. Obama is daarom niet erg happig op een reprise.<sup>63</sup> Past dit gedrag van ondernemingen – minimalisering van belastingafdracht en het niet-nakomen van afspraken – in een integriteitsstrategie die, anders dan een strategie van loutere wetsnaleving, georiënteerd is op streefwaarden?<sup>64</sup> Ik waag het te betwijfelen.

Terzijde merk ik op dat multinationals zich vaak verdedigen door te stellen dat zij aanzienlijke hoeveelheden belasting betalen. De vraag is dan om welke soort belasting het gaat. Zij zullen doorgaans forse bedragen betalen aan loonbelasting en omzetbelasting, maar dat zijn belastingen die drukken op de werknemers respectievelijk consumenten.<sup>65</sup> De werkgever/ondernemer betaalt deze belastingen dus voor anderen en functioneert in een dergelijk geval enkel als doorgeefluik. De belasting drukt uiteindelijk dus niet op de werkgever/ondernemer.

## U2, Rolling Stones en David Bowie toucheren via Nederland hun royalties zonder dat daar bronbelasting over wordt geheven. Net zoals de Amerikaanse koffieketen Starbucks zijn zij in Nederland actief met een ‘brievenbusfirma’

### 5.3 Vermogende individuen

Fiscale ethiek speelt niet enkel bij ondernemingen. Ook aan het fiscale gedrag van individuen kleven onvermijdelijk fiscale aspecten. In internationaal verband gaat het dan om (zeer) vermogende individuen. Zo konden Bono, Mick Jagger, Gérard Depardieu en Bernard Arnault (de rijkste man van Frankrijk, baas van het luxe merkenconcern LVMH, bekend van Louis Vuitton en Moët & Chandon) zich in de aandacht van de media verheugen.

Depardieu en Arnault wilden onlangs naar België emigreren vanwege Hollandes rijktaks.<sup>66</sup> Bono en U2 werd verweten dat zij hun land in de steek lieten op een ogenblik dat

Ierland in zwaar financieel weer verkeerde en kampte met een hoge werkloosheid.<sup>67</sup> De bandleden brachten in 2006 een deel van hun zaken onder in Amsterdam vanwege het gunstige Nederlandse belastingklimaat.<sup>68</sup> Ierland is voor veel bedrijven fiscaal bijzonder aantrekkelijk, maar blijkbaar niet (genoeg) voor U2. Ook andere musici zoals de Rolling Stones en David Bowie toucheren overigens via Nederland hun royalties zonder dat daar bronbelasting over wordt geheven.<sup>69</sup> Net zoals de Amerikaanse koffieketen Starbucks zijn zij in Nederland actief met een ‘brievenbusfirma’.<sup>70</sup>

## Bescherming van (intellectuele) eigendom wordt gefinancierd met belastingen. Dankzij die bescherming kan de eigenaar zijn royalties opstrijken; iets dat ook geldt voor Bono en anderen

De popmusici doen zo wat multinationals al langer en zeer vaardig doen: gebruik maken van gunstige belastingjurisdicties. U2 is volgens McGuinness, de *business manager* van de band, gewoon ‘a global business and it pays taxes globally’.<sup>71</sup> Belastingen zijn voor een bedrijf als U2 dus kosten – en die moeten worden geminimaliseerd.<sup>72</sup> Bono voert als rechtvaardiging aan tegenover de kritiek van organisaties als Art Uncut: ‘We pay millions and millions of dollars in tax. The thing that stung us was the accusation of hypocrisy for my work as an activist.’<sup>73</sup> Maar de vraag is niet hoeveel belasting ze betalen, het gaat er om of dat een (fiscaal) *fair share* is. Belastingheffing is immers gebaseerd op het draagkrachtbeginsel, dat solidariteit, een belangrijke maatschappelijke waarde, belichaamt: het naar vermogen bijdragen door ieder. Interessant is dat Bono zich zorgen maakt om het welzijn van anderen in de wereld, zoals blijkt uit zijn filantropische activiteiten. Maar deze wereldburger gebruikt de globalisering om zijn belastingen te minimaliseren. Echter, belasting als bijdrage aan de Ierse maatschappij is blijkbaar minder vanzelfsprekend. Misschien ziet hij belastingen als een (gedwongen) afdracht ten gunste van de staat. Deze staat is dan iets wat los staat van de (wereld) samenleving waar Bono *cum suis* zich zo om bekommeren. Maar de staat heft als intermediair als gezegd belastingen ten behoeve van publieke goederen en andere voorzieningen

61 Van den Hurk 2013, p. 221 maakt duidelijk welke enorme bedragen hierin omgaan en hoe groot de druk op politici is: ‘In het mij laatst bekende jaar spendeerden de multinationals met een “Google-achtige structuur” \$ 3,5 miljard aan lobbyorganisaties voor dit doel.’

62 Vgl. Van Kleef, Van Geest en Smits 2013, p. 59.

63 Zie G. Muraski, ‘Another repatriation tax holiday?’, *Smith Business Magazine* 2012-2, te raadplegen via [www.rhsmith.umd.edu/smithbusiness/fall2012/KnowledgeTransfer/Tax-Holiday.aspx](http://www.rhsmith.umd.edu/smithbusiness/fall2012/KnowledgeTransfer/Tax-Holiday.aspx) (geraadpleegd 21 december 2013).

64 H. van Luijk & A. Schilder, *Patronen van verantwoordelijkheid: Ethiek en corporate governance*, Schoonhoven: Academic Service 1997, p. 14.

65 In de VS is er geen federale btw. Op statelijk niveau bestaat er een eenvoudig soort btw.

66 België was overigens niet zo happig. Poetin stak spontaan de belastingvluchteling Depardieu de helpende hand toe. Tegen Arnault loopt inmiddels een strafrechtelijk onderzoek in België, zie [http://personen.inhetnieuws.nl/Bernard\\_Arnault/bedrijven/Louis\\_Vuitton](http://personen.inhetnieuws.nl/Bernard_Arnault/bedrijven/Louis_Vuitton) (geraadpleegd 21 december 2013).

67 Zie [www.commondreams.org/headline/2011/06/25-2](http://www.commondreams.org/headline/2011/06/25-2) (geraadpleegd 21 december 2013).

68 Zie [www.quotenet.nl/biz/u2-in-verdediging-om-belastingontwijking-via-nederland.php](http://www.quotenet.nl/biz/u2-in-verdediging-om-belastingontwijking-via-nederland.php) (geraadpleegd 21 december 2013).

69 ‘Gimme Shelter’, zo bekend van de Rolling Stones, is dus veranderd in ‘Gimme Tax Shelter’.

70 De Stones, en Promogroup, het bedrijf dat wereldwijd de rechten van de Stones beheert, wilden van dat etiket af. De Amsterdamse rechtbank oordeelde echter in kort geding dat de Rolling Stones een brievenbusfirma mogen worden genoemd door de NOS – in ‘Nieuwsuur’ van 5 december 2012. Zij vond voldoende aannemelijk dat de Stones om fiscale redenen in Nederland zijn gevestigd (Rb. Amsterdam 18 januari 2013, ECLI:NL:RBAMS:2013:BY8893).

71 Zie L. Browning, 'The Netherlands, the New Tax Shelter Hot', *New York Times* 4 februari 2007.

72 De kern daarvan hebben ze lucide bezongen: 'And you can never get enough of what you don't really need' ('Stuck in a moment').

73 Zie [www.commondreams.org/headline/2011/06/25-2](http://www.commondreams.org/headline/2011/06/25-2) (geraadpleegd 21 december 2013).

74 Vgl. 'Bono verdedigt Nederland-route', *Het Financieel Dagblad* 24 september 2013, waarin Bono betoogt dat fiscale concurrentie de kurk is waarop Ierland drijft. Hij vergeet dat voor de komst van de Celtic Tiger Ierland aanzienlijk is bedeed met Europese subsidies en dat Ierland in 2010 noodsteun van het Internationaal Monetair Fonds en de Europese Unie ontving. De Ierse concurrentiecurk kon dus slechts dankzij (belastingbetalers uit) andere landen blijven drijven.

75 A. Sampson, *Who Runs This Place?*, London: John Murray 2004, p. 337

76 T. Judt, *Ill Fares the Land*, London: Allen Lane 2010, p. 126. Vgl. Duivesteijn, geciteerd in R. Rotthier, *De naakte perenboom, Op reis met Spinoza*, Amsterdam/Antwerpen: Atlas Contact 2013, p. 245: 'Een open samenleving leidt tot tolerantie. ... Een gated community is precies het tegenovergestelde, die probeert [openheid, via momenten van] ontmoetingen te verhinderen.'

77 Vgl. Judt 2010, p. 64: 'Accordingly, there is an implicit relationship of trust and mutuality between past taxpayers and present beneficiaries, present taxpayers and future recipients – and of course future taxpayers who will cover the cost of our outlays today.' Belasting betalen kent dus een aspect van intergenerationale rechtvaardigheid. Vgl. C. Wolf, 'Intergenerational Justice', in: R.G. Frey & C. Heath Wellman (red.), *A Companion to Applied Ethics*, Oxford: Blackwell Publishing 2005, p. 279 e.v.

voor de maatschappij. Bescherming van (intellectuele) eigendom wordt gefinancierd met belastingen. Dankzij die bescherming kan de eigenaar zijn royalties opstrijken; iets dat ook geldt voor Bono en anderen.

Geen vrijheid dus zonder belastingen, maar ook geen markt (zie § 2.1). En sommigen hebben heel veel profijt van de markt. Ook de concurrentie op de markt kan enkel bestaan indien de staat garandeert dat aan bepaalde randvoorwaarden is voldaan. Het eigenbelang kan dus enkel floreren dankzij staat en maatschappij. Vermogende individuen zoals Bono lijken zich dat niet altijd te realiseren.<sup>74</sup> Zij weten vaak hun belastingdruk te minimaliseren. In feite ontkennen zij zo hun afhankelijkheid van de maatschappij – die samen moet gaan met (fiscale) verantwoordelijkheid daarvoor. Zij lijken zich niet meer verbonden te voelen met enige maatschappij – soms mentaal, soms letterlijk. 'Through air travel they can be much more mobile and disconnected from communities, as they fly between houses and hotels across the world, between gated estates and protected enclaves.'<sup>75</sup> Maar vermogende particulieren wonen ook graag in gated communities. Het gaat dan om mensen 'who have gathered together into affluent subdivisions of suburbs and cities and fondly suppose themselves functionally independent of the rest of society.'<sup>76</sup>

Maar dergelijke (buiten)wijken in een stad beslaan grond die ooit door anderen is opgemeten, in cultuur is gebracht, bebouwd, van wegen voorzien en verlicht. Een dergelijk eiland bestaat dus enkel dankzij tal van werkzaamheden die in het verleden zijn verricht en betaald zijn uit belastingen.<sup>77</sup> Bewoners van gated communities kunnen hun maatschappelijk geïsoleerde leven bovendien enkel leiden dankzij de staat die hun vrijheid en veiligheid beschermt. De staat zal bijvoorbeeld hun private beveiligers – die uiteindelijk niemand mogen arresteren – zo nodig te hulp schieten. Bovendien worden de kosten van de wegen, dijken, defensie, scholen, brandweer en andere publieke goederen opgebracht door de hen omringende maatschappij – waar zij dus afhankelijk van zijn. Dat brengt verantwoordelijkheid tot fiscaal bijdragen met zich, hetgeen vanuit moreel perspectief vraagt om zelfbeperking bij het gebruik om belastingen te ontwijken en te minimaliseren. Dat is uiteindelijk ook een kwestie van langetermijn-, oftewel verlicht eigenbelang.

## De integriteit van het belastingrecht berust op, en is afhankelijk van, het respect dat overheid en burgers tonen voor de onderliggende (rechts)beginselen

### 6 Slot

Deze bijdrage heeft niet zozeer een juridisch als wel een moreel vertrekpunt: belastingen gezien als een moreel fenomeen. Zonder belastingen geen vrijheid, maatschappij of markt. Belastingen drukken bovendien een vorm van solidariteit uit. De integriteit van het belastingrecht berust op, en is afhankelijk van, het respect dat overheid en burgers tonen voor de onderliggende (rechts)beginselen. Belastingplichtigen dragen dus ook verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingstelsel. Zij hebben de vrijheid de fiscaal voordeligste weg te kiezen, maar agressieve *tax planning* is een onverantwoordelijke omgang met die vrijheid. Agressieve *tax planning* leidt ertoe dat bedrijven en vermogende personen evident geen fiscaal *fair share* betalen.

Het morele perspectief op *tax planning* biedt zo een vocabulaire met begrippen als *fair share*, *free rider*, integriteit en morele zelfbeperking. Multinationals gebruiken regelmatig vernuftige legale structuren die voor minimalisatie van de belastingdruk zorgen – zonder enig respect voor de onderliggende (rechts)beginselen. Op die manier ontlopen zij hun verantwoordelijkheid voor het bijdragen aan een maatschappelijke samenwerking waar zij zelf ook de vruchten van plukken. Dit *free rider*-gedrag leidt tot publieke verontwaardiging. Dergelijke vormen van legaal handelen worden moreel niet acceptabel gevonden. Belastingplichtigen dienen zich te realiseren dat morele keuzes inherent zijn aan hun fiscaal handelen en dienen dus het morele vraagstuk niet te ontwijken. Moreel handelen is derhalve meer dan legaal handelen. Dat geldt zeker voor C(S)R-ondernemingen die daarom het betalen van belasting ook onder hun beleden maatschappelijke verantwoordelijkheid zouden moeten laten vallen. Zelfbeheersing is dan inherent aan (verlicht) eigenbelang.