

# Verslag achtste Fiscale Conferentie Tax Talents NOB – Belastingdienst

WFR 2023/100

Verslag van de achtste Fiscale Conferentie Tax Talents, gehouden op 26 en 27 januari 2023 in de Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.

## 1. Inleiding

Het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) organiseren jaarlijks twee fiscale conferenties waarbij tien jonge medewerkers van de Belastingdienst en tien jonge belastingadviseurs die lid zijn van de NOB met elkaar in dialoog gaan over een viertal door henzelf gekozen fiscale thema's.

Tijdens deze editie kwamen de volgende vier thema's aan bod: (i) transparantie en wetgeving, (ii) vermogensongelijkheid, (iii) misbruik en (iv) menselijke maat. Voor de fiscale conferentie geldt de *Chatham House Rule*,<sup>3</sup> waarbij deelnemers op persoonlijke titel spreken en aangemoedigd worden om de vrije discussie met elkaar aan te gaan. De fiscale conferentie stond onder leiding van de conferentievoorzitter prof. dr. S.J.C. (Sigrid) Hemels.<sup>4</sup>

## 2. Transparantie en wetgeving

Het thema transparantie en wetgeving werd vanuit verschillende perspectieven belicht. Drs. P.-J.B. (Peter-Jan) Tuk<sup>5</sup> leidde het thema vanuit het perspectief van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst in. Vervolgens gaf drs. M.J.A.M. (Michael) van Gijlswijk<sup>6</sup> zijn visie op het thema vanuit het perspectief van de belastingadviespraktijk. Ter afsluiting van het thema gingen de inleiders aan de hand van verschillende stellingen in discussie met de deelnemers.

1 Emma Edel is Tax Talent Trainee bij de Belastingdienst.

2 Silvia Zhang is Tax Consultant bij Crowe Foederer (Amsterdam).

3 Wanneer een vergadering, of een deel daarvan, wordt gehouden onder de Chatham House Rule zijn de deelnemers vrij om de ontvangen informatie te gebruiken, maar noch de identiteit noch de connectie van de spreker(s), noch die van een andere deelnemer, mag worden onthuld. Zie: <https://www.chathamhouse.org/about-us/chatham-house-rule>.

4 Prof. dr. S.J.C. Hemels is staatsraad in de Afdeling advisering van de Raad van State, hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en tevens verbonden aan Lund University School of Economics and Management (Zweden).

5 Drs. P.-J.B. Tuk is beleidsadviseur bij het Directoraat Generaal Belastingdienst, concerndirectie Fiscale Juridische Zaken (FJZ), afdeling Vpb en IB-winst.

6 Drs. M.J.A.M. van Gijlswijk is Lid van de Commissie Wetsvoorstellen NOB en hoofd Tax Knowledge Center bij Meijburg & Co.

### 2.1 Perspectief Ministerie van Financiën en Belastingdienst

Tuk nam de deelnemers allereerst in vogelvlucht mee in de opbouw van de organisatiestructuur van het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst. Aan de hand van de organogrammen kregen de deelnemers inzicht in de rol en werkzaamheden van de verschillende onderdelen. Specifiek werd stilgestaan bij de concerndirectie Fiscale Juridische Zaken (FJZ), die deel uitmaakt van het Directoraat-generaal Belastingdienst. FJZ kan worden gezien als de *linking pin* tussen de uitvoering door de Belastingdienst aan de ene kant en aan de andere kant wetgeving en politiek. Door middel van advisering borgt FJZ de rechtmatigheid, rechtszekerheid en rechtsgelijkheid voor de Belastingdienst als geheel.

Na de uitleg van de organisatiestructuur vervolgde Tuk zijn bijdrage door in te gaan op de vraag hoe wetgeving tot stand komt. Ter illustratie tekende hij een cirkel op het bord. In het middelpunt van de cirkel staat het Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken (DGfZ) dat verantwoordelijk is voor het voorbereiden en ontwikkelen van fiscaal beleid en wetgeving. Hiervoor is overleg noodzakelijk met de verschillende uitvoerende dienstonderdelen van de Belastingdienst, die in het buitenste deel van de cirkel verkeren. FJZ staat hier als middelpunt tussenin. Dit laat wederom zien dat FJZ een *linking pin*-functie heeft, ook bij wetgevingsontwikkeling. FJZ is namelijk de sparringpartner van DGfZ, wanneer het gaat om het opstellen van de conceptwetteksten en levert fiscaal technische input, zodat wetgeving tot stand komt met zo min mogelijk (lieft zonder) ongewenste gevolgen voor belastingplichtigen en de Belastingdienst. Zodoende kijkt FJZ ook met een schuin oog mee naar de uitvoerbaarheid. Die uitvoerbaarheid wordt echter met name beoordeeld door middel van de uitvoeringstoets, waarvan de coördinatie is belegd bij de concerndirectie Uitvoerings- en Handavingsbeleid (UHB). In de uitvoeringstoets worden onder meer de complexiteit-, ICT- en personeelsgevolgen voor de Belastingdienst van nieuwe wetgeving in kaart gebracht.

Tuk eindigde zijn bijdrage door een overzicht te geven van de factoren die van invloed zijn op de fiscale beleidsagenda. Hij gaf daarbij aan dat de agenda in hoofdzaak wordt bepaald door de politieke wensen van het kabinet of de Tweede Kamer. Daarnaast zijn de beleidsmatige ideeënstroom en fiscale vereenvoudiging als factoren te onderkennen. Dit komt onder meer tot uiting in het rapport 'Bouwstenen voor een beter belastingstelsel'.<sup>7</sup> Een andere

7 *Kamerstukken II 2019/20*, 32 140, nr. 71, inclusief bijlage.

belangrijke factor is de beleidsontwikkeling vanuit de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en de Europese Unie (EU). Maar ook jurisprudentie kan ervoor zorgen dat de fiscale wetgeving wordt aangepast. Hij noemde hierbij het Kerstarrest over box 3 als voorbeeld.<sup>8</sup> Tot slot kunnen ook wensen vanuit de Belastingdienst als uitvoerende instantie of wensen vanuit de samenleving van invloed zijn op de fiscale beleidsagenda.

## 2.2 Perspectief adviespraktijk

Het perspectief van de adviespraktijk werd belicht door Van Gijlswijk, mede als lid van de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB (de Commissie). Tijdens zijn bijdrage kwamen de rol en de werkzaamheden van deze commissie aan bod. Hij gaf daarbij aan dat het werk van de Commissie aanvangt op het moment dat het wetsvoorstel wordt gepubliceerd of voor internetconsultatie wordt aangeboden. Het wetgevingsproces voorafgaande hieraan noemde hij een 'black box' waar de Commissie weinig inzicht in heeft en al helemaal geen rol speelt. Hooguit wordt zo nu en dan in een bredere consultatie van stakeholders in het voortraject gesproken met een afvaardiging van de NOB. Dit kunnen leden zijn van de Commissie maar ook andere leden met expertise op het desbetreffende terrein. Het is zeker niet zo, in tegendeel, dat de Commissie een vaste rol in het voortraject heeft of over voorinformatie beschikt.

De Commissie voorziet het wetsvoorstel van commentaar. Het doel van de Commissie is volgens Van Gijlswijk het beoordelen van nieuwe fiscale wetgeving, waarbij wordt getoetst aan de kwaliteit van wet- en regelgeving en aan de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen, zoals rechtsgelijkheid en wetsystematiek. Daarnaast wordt verduidelijking gevraagd. Dit met het doel om eventuele technische onjuistheden in de wettekst bloot te leggen (die dan hopelijk nog tijdens het wetgevingsproces worden gerepareerd) en om parlementaire geschiedenis te maken die handvatten geeft aan de belastingplichtigen en de fiscus bij de toepassing van de wet. Het is vervolgens afwachten of het commentaar van de Commissie ook wordt meegenomen bij de uiteindelijke invoering van het wetsvoorstel en of de vragen van antwoord worden voorzien. De Commissie heeft dus duidelijk geen beslisrol, Van Gijlswijk benadrukte vervolgens dat de NOB geen belangenvereniging is: het is namelijk niet mogelijk om het belang van individuele klanten te vertegenwoordigen nu die belangen zeer uiteenlopen en ook tegengesteld kunnen zijn. Het gaat de Commissie om de kwaliteit van de wetgeving. Iedereen is immers gebaat bij kwalitatief goede wetgeving, zowel belastingadviseurs als de Belastingdienst. Rechtszekerheid is een belangrijke waarborg voor kwalitatieve wetgeving volgens Van Gijlswijk.

Aan het einde van zijn bijdrage leidde bovengenoemde uitspraak nog tot een korte dialoog met de deelnemers. In de

fiscale wetgeving kan de keuze worden gemaakt om niet elke situatie uit te kristalliseren, waardoor meer vrijheid voor interpretatie ontstaat. Dit kan volgens Tuk gewenst zijn om de Belastingdienst in de uitvoering de ruimte te geven om zelf een weloverwogen standpunt in te nemen. Echter, vanuit het perspectief van de belastingplichtigen leidt dit wel tot rechtszekerheid. De deelnemers concluderen dat het noodzakelijk is om een evenwicht te creëren tussen rechtszekerheid en het behouden van de speelruimte om de wet praktisch in te kunnen vullen.

## 2.3 Discussie

Het thema werd afgesloten met een paneldiscussie onder aanvoering van de twee thema-inleiders, waarbij ook veelvuldig werd geparticipeerd door de deelnemers. De stelling of het Ministerie van Financiën intern vaker nee moet zeggen tegen de staatssecretaris, leidde tot de nodige discussie. Het overgrote deel van de deelnemers is het eens met deze stelling. Hierbij wordt als voorbeeld het btw-nultarief voor groente en fruit genoemd. Dit voorstel lijkt in het kader van het neutraliteitsbeginsel zodanig onuitvoerbaar voor de Belastingdienst dat het van belang is om tegengas te geven. Andere deelnemers daarentegen wezen op de rechtsstatelijkheid en op het uitgangspunt dat de keuzes van de politiek moeten worden gerespecteerd. Uiteindelijk kwamen de deelnemers tot overeenstemming dat een balans moet worden gevonden tussen het respecteren van politieke keuzes en het geven van tegengas waar nodig.

## 3. Vermogensongelijkheid

Het tweede thema, vermogensongelijkheid, werd allereerst belicht vanuit een wetenschappelijke invalshoek door prof. dr. A.M. (Arjan) Lejour.<sup>9</sup> Vervolgens behandelde dr. V.J. (Vinzenz) Ziesemer<sup>10</sup> het thema vanuit een economisch perspectief, waarna het thema inhoudelijk afgesloten werd vanuit een fiscaal-juridische zienswijze door prof. dr. H. (Henk) Vording.<sup>11</sup> Na afloop van de bijdragen van de inleiders volgde een paneldiscussie tussen de deelnemers en de inleiders.

### 3.1 Ongelijkheid en herverdeling in Nederland

Lejour leidde het thema in met het recente onderzoek 'Ongelijkheid en herverdeling' van het Centraal Planbureau (CPB) en het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS).<sup>12</sup> Door de betere beschikbaarheid van inkomensgegevens hanteert dit onderzoek een bredere definitie van:

<sup>9</sup> Prof. dr. A.M. Lejour is projectleider bij het Centraal Planbureau en hoogleraar Belastingen en Openbare Financiën bij de Tilburg School of Economics and Management en het Fiscaal Instituut Tilburg.

<sup>10</sup> Dr. V.J. Ziesemer is directeur van het Instituut voor Publieke Economie (IPE).

<sup>11</sup> Prof. dr. H. Vording is hoogleraar Algemeen Belastingrecht aan de Universiteit Leiden.

<sup>12</sup> C. van Essen e.a., 'Ongelijkheid en herverdeling', cpb.nl, 25 maart 2022.

<sup>8</sup> HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1963, BNB 2022/27.

- **inkomen** (ook kapitaalinkomen, ingehouden vennootschapswinsten);
- **belastingen** (ook sociale-zekerheidspremies, btw); en
- **overheidsuitgaven** (ook uitkeringen in natura, zoals gezondheidszorg).

De gehanteerde brede begrippen leiden tot de conclusie dat de herverdeling van inkomens over de Nederlandse huishoudens met name geëffectueerd wordt door *overheidsuitgaven* in plaats van door *belastingheffing*. Huishoudens met lage inkomens profiteren namelijk meer van collectieve uitgaven zoals toeslagen, langdurige zorg en maatschappelijke ondersteuning.

Hier staat tegenover dat de totale belastingdruk van huishoudens met lage inkomens hoger is dan die van midden en hoge inkomens. Dit komt doordat huishoudens met hogere inkomens een relatief klein deel van hun inkomen kwijt zijn aan btw en sociale-zekerheidspremies. Zo consumeren huishoudens met hogere inkomens een kleiner deel van hun inkomens dan huishoudens met lage inkomens, en is de hoogte van de sociale-zekerheidspremies gemaximeerd op een bepaald inkomensniveau. Het herverdelende effect van overheidsuitgaven wordt hierdoor juist weer verkleind, wat per saldo resulteert in een belastingstelsel dat eerder regressief is dan progressief. Daarnaast blijkt uit dit onderzoek dat de belastingdruk voor de top 1% beduidend lager is, doordat hun inkomen grotendeels voortvloeit uit kapitaalinkomen en ingehouden vennootschapswinsten. Beide worden relatief minder belast dan looninkomen.

### 3.2 Belastingwetgeving en (vermogens)ongelijkheid

Ziesemer vervolgde het thema door nader te kijken naar het huidige Nederlandse belastingstelsel en factoren die van invloed zijn op de totstandkoming hiervan. Volgens Ziesemer komt het nationale inkomen voor ca. 70% voort uit arbeid en voor ca. 30% uit kapitaal, maar ligt de belastingdruk vooral op arbeid. In de jaren '80 was het 'econo-menadvies' om kapitaal zo min mogelijk te belasten vanwege het economisch verstorend effect. Inmiddels lijken deze opvattingen achterhaald, en pleiten diverse economen ervoor om kapitaalinkomen ook te belasten. In Nederland betreft het vermogen vooral pensioenen en eigen woningen, waarbij de opbrengsten op deze onderdelen negatief zijn. Zo is hypotheekrente aftrekbaar in box 1, geldt voor pensioenpremies de omkeerregeling en worden de eigen woning en pensioenaanspraken niet belast in box 3. Onder aan de streep subsidieert Nederland daardoor kapitaalinkomen.

Daarnaast zijn vele fiscale regelingen niet geëvalueerd op hun doelmatigheid. De meeste van deze regelingen bevoordelen het bedrijfsleven, en het afschaffen hiervan leidt vaak tot weerstand. Andere factoren die volgens Zie-

semer onze belastingwetgeving beïnvloeden, kunnen als volgt onderverdeeld worden:

- **Binnen de overheid** kan gedacht worden aan de ambtenarij, bijvoorbeeld de Belastingdienst, de Algemene Rekenkamer en uitkomsten van CPB-modellen. Daarnaast spelen zowel politieke als rechterlijke instanties een rol in het beïnvloeden van de belastingwetgeving.
- **Buiten de overheid** kan gedacht worden aan belangengroepen, activisten en academici. Verder spelen de media en opiniemakers een rol en beïnvloeden de kiezers belastingwetgeving door middel van verkiezingen.

Ziesemer sloot zijn bijdrage af door de onderschatte aspecten van het beïnvloedingsproces na te gaan. Zo wordt de uitvoerbaarheid van fiscale regelingen in beleidsdiscussies stelselmatig onderschat en lijkt de rechtspraak in de praktijk steeds belangrijker te worden. Daarnaast blijken modellen en hun uitkomsten een enorme invloed te hebben op politieke besluiten. Hierbij kan gedacht worden aan koopkrachtplaatjes en recent de armoederaming. Tot slot benoemde Ziesemer de kracht van ideeën en hoe mensen lijken te overschatten wat er binnen een jaar kan, maar onderschatten zij wat er binnen tien jaar kan. Als voorbeeld noemde hij hoe Nederland vroeger 'kampioen vestigingsklimaat' was, maar de afgelopen jaren sterk van koers is veranderd om van het label 'belastingparadijs' af te komen.

### 3.3 (Fiscale) instrumenten ter vermindering van vermogensongelijkheid

Vording begon zijn bijdrage door vermogensongelijkheid scherper te definiëren: op nationaal niveau betaalt de top 1% relatief minder belasting dan de rest van de samenleving. Dit is met name een kwestie van onderlinge lastenverdeling binnen een maatschappij. Op mondiaal niveau blijkt dat er in 2022 welgeteld 2578 miljardairs zijn die tezamen ruim \$ 13 duizend miljard aan vermogen bezitten.<sup>13</sup> De toenemende invloed van het grote geld kan een eroderend effect hebben op democratische samenlevingen: zo lijken miljardairs in de Verenigde Staten niet slechts passieve geldschietters te zijn voor politieke campagnes, maar hebben zij hierdoor ook een zekere mate van invloed op de politieke besluitvorming.

Vervolgens behandelde Vording de instrumentkeuzes voor het aanpakken van de eerdergenoemde problemen. Fiscalisten dienen zich daarbij af te vragen of er, naast fiscale regelingen, ook andere instrumenten zijn om problemen aan te pakken. Nationaal overheidsbeleid kan immers een rol spelen in de vermogensvorming van een individu: iemand die zich wegwijs weet te maken in de complexiteit van de overheidsregels kan daarmee flink geld verdienen. Op

<sup>13</sup> Zie: <https://www.forbes.com/billionaires/> (laatst geraadpleegd op 6 februari 2023).

mondiaal niveau is technologie de ongelijkmaker: de top 10 miljardairs zijn vrijwel allemaal rijk geworden door technologische ontwikkelingen, het verkrijgen van een monopolistische positie en ondoorzichtig gebruik van data.<sup>14</sup> Tot slot merkte Vording op dat elke nieuwe crisis zo zijn eigen, nieuwe miljonairs lijkt te creëren, waarna hij de deelnemers vroeg om na te denken over mogelijke oplossingen voor de eerdergenoemde problemen. Een van de uitkomsten was een BEPS<sup>15</sup> voor natuurlijke personen met een wereldwijd minimumtarief (vergelijkbaar met wat Pijler 2 beoogt voor grote bedrijven).

### 3.4 Discussie

Hierna volgde een paneldiscussie met als eerste stelling: “Een bestaansmaximum is de oplossing tegen vermogensongelijkheid.” De meningen van de deelnemers waren hierover verdeeld. Enerzijds klonk het geluid van de economische groei: een harde grens zou namelijk de prikkel hiervoor kunnen wegnemen en een samenleving kunnen demotiveren om te innoveren. Anderzijds klonk het geluid van de sociaaleconomische gelijkheid en duurzaamheid: heeft een mens wel miljarden nodig om te blijven (voort)bestaan? Daarnaast werd het heffen over rendement in plaats van vermogen voorgesteld als oplossing. De vraag bleef echter wel wat de ‘grens’ voor een bestaansmaximum zou moeten zijn.

De tweede stelling luidde: “Het is onmogelijk om inkomensongelijkheid aan te pakken zonder het belastingstelsel complexer te maken.” Ook hier waren er diverse zienswijzen. Zo werd aangegeven dat het huidige belastingstelsel inderdaad complex is, en dat het aanpassen hiervan in de uitvoering beperkt wordt vanwege personeelstekorten en verouderde IT-systemen. Daarnaast was het de vraag of ieder probleem wel op het bordje van de overheid zou moeten liggen: kunnen lonen niet verder verhoogd worden en ligt hier niet een taak voor het bedrijfsleven? Tot slot kreeg ook het reviseren en mogelijk afschaffen van bepaalde fiscale regelingen bijval uit de groep: slechts een klein deel van de maatschappij kan namelijk profiteren van de fiscale regelingen en het afschaffen hiervan kan leiden tot meer gelijkheid en een eenvoudiger belastingstelsel.

## 4. Misbruik

Ter inleiding van het derde thema, misbruik, werd de vraag “Wat is misbruik in de fiscaliteit?” voorgelegd aan ChatGPT.<sup>16</sup> Volgens de chatbot is misbruik in de fiscaliteit het op een oneigenlijke wijze gebruikmaken van regels om een belastingvoordeel te verkrijgen, meer specifiek het bewust onjuist invullen van de belastingaangifte en

het opzetten van volstrekt kunstmatige constructies die geen band hebben met de economische realiteit. In hoeverre had de chatbot het bij het rechte eind?

### 4.1 Wat is misbruik?

#### 4.1.1 Nationaal

Mr. W.F.E.M. (Willibrord) Egelie<sup>17</sup> behandelde de bovengenoemde vragen vanuit een nationaalrechtelijk perspectief, waarbij hij verwees naar de Panama- en Paradise-papers als het startpunt van de maatschappelijke onrust. Wat vroeger namelijk niet werd beschouwd als misbruik, wordt dat tegenwoordig wel: denk bijvoorbeeld aan mismatches, het tussenschuiven van entiteiten, en grondslagerosie. Egelie illustreerde dit aan de hand van een fictieve casus en het Zweedse grootmoederarrest:<sup>18</sup> stel dat een Ierse moedermaatschappij een renteloze lening van € 10 miljoen verschaft aan haar Nederlandse dochtermaatschappij. De zakelijke rente op de lening zou 5% bedragen, maar de feitelijke rentebaten in Ierland zijn nihil. Vroeger zou Nederland een renteaftrek van € 500.000 toestaan, nu uit het Zweedse grootmoederarrest volgt dat winsten ontgaan moet worden van de gevolgen van de aandeelhouderssfeer. Dat Ierland niet heft over de baten, was daarbij irrelevant. Hierin is verandering gebracht per 1 januari 2022 met de inwerkingtreding van art. 8ba VPB 1969 en verder.<sup>19</sup>

Hetzelfde gold voor de omgekeerde situatie, waarbij de Nederlandse moedermaatschappij gelden van € 10 miljoen verstrekt aan een buitenlandse dochtermaatschappij, waarvoor de moedermaatschappij een vergoeding van 5% ontvangt. Vanuit een Nederlands perspectief kunnen deze gelden als eigen vermogen worden gezien, terwijl het andere land deze ziet als vreemd vermogen. Voorheen zou de vergoeding van € 500.000 tegelijkertijd in Nederland onder de deelnemingsvrijstelling vallen<sup>20</sup> en in het andere land in aftrek genomen kunnen worden. Dit is wettelijk gerepareerd door de invoering op 1 januari 2016 van art. 13 lid 17 VPB 1969 (de implementatie van een aan de Moeder-dochterrichtlijn (MDR) toegevoegde antimisbruikbepaling).

#### 4.1.2 Unierecht

Mr. C. (Ciska) Wisman<sup>21</sup> vervolgde de sessie vanuit een Unierechtelijk perspectief. Het doel van de EU is het bevorderen van vrede en stabiliteit, waarbij een goed functionerende interne markt het middel is. Voorheen waren er met name richtlijnen die een voordelige werking hadden

14 Zo is Elon Musk (#1 op de *Forbes*-lijst) rijk geworden door Tesla, Jeff Bezos (#2) door Amazon, Bill Gates (#4) door Microsoft en Larry Page (#6) door Google.

15 BEPS staat voor *Base Erosion and Profit Shifting*.

16 ChatGPT is een chatbot met kunstmatige intelligentie, ontwikkeld door OpenAI.

17 Mr. W.F.E.M. Egelie is voorzitter van de Kennisgroep Internationaal Belastingrecht bij de Belastingdienst.

18 HR 31 mei 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX2866, *BNB* 1978/252.

19 Ook wel: ‘Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel’.

20 Zie bijv.: HR 7 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:224, *BNB* 2014/79.

21 Mr. C. Wisman is senior manager International Tax and Transaction services bij Ernst & Young en daarnaast als docent verbonden aan de Universiteit van Amsterdam.

voor marktdeelnemers, zoals de MDR en Rente- en royal-tyrichtlijn. Tegenwoordig zijn er ook richtlijnen met een nadelige werking voor marktdeelnemers, zoals de Anti-belastingontwijkingsrichtlijn. Wisman onderstreepte hierbij dat mettertijd een verschuiving binnen het Unierecht heeft plaatsgevonden van 'het wegnemen van belemmeringen van het vrije verkeer' naar 'het bestrijden van ongewenste effecten van het vrije verkeer'. Zo blijken lidstaten niet alleen een primair recht, maar ook een primaire plicht te hebben tot het bestrijden van misbruik van het Unierecht.

Wanneer is er dan sprake van misbruik van het Unierecht? Volgens de heersende jurisprudentie<sup>22</sup> heeft misbruik:

- (i) **een objectief element** (i.e., objectieve omstandigheden waaruit blijkt dat het handelen in strijd is met doel en strekking van de wet); en
- (ii) **een subjectief element** (i.e., volstrekt kunstmatige constructies waarbij het hoofddoel/een van de hoofdoelen is om fiscaal voordeel te verkrijgen).

#### 4.2 Discussie

Met de zaken *Lexel*<sup>23</sup> en *PRA Group Europe AS*<sup>24</sup> werd de paneldiscussie gestart. De eerste stelling luidde: "Wanneer *at arm's length* gehandeld wordt, kan geen sprake zijn van misbruik." Aan de deelnemers werd gevraagd om naar voren/achteren te stappen indien zij hiermee eens/oneens waren. Zo werden de grenzen letterlijk met elkaar opgezocht. Verschillende geluiden volgden uit de zaal: de *arm's length*-standaard blijkt in de werkelijkheid onvoldoende toereikend te zijn om belastingontwijking effectief te bestrijden, en de vraag rees of het HvJ niet voorbij de eigen bevoegdheden gaat met *Lexel*.

De tweede stelling vond haar grondslag in de Successiewet, waarbij iemand niet de Nederlandse nationaliteit heeft en, na het overlijden van de partner, kort naar een land zonder erf- en schenkbelasting verhuist. De stelling hierbij luidde: "Het aanhouden van een fiscale woonplaats is per definitie misbruik." Ook hier waren de meningen verdeeld: enerzijds zijn staten soeverein en mogen zij zelf bepalen of zij schenkbelasting invoeren. Anderzijds lijkt het in het huidige tijdperk ook niet ondenkbaar dat *digital nomads*<sup>25</sup> hierdoor uiteindelijk nergens meer belasting hoeven te betalen. De vraag is in hoeverre zulke situaties wenselijk en/of (im)moreel zijn.

22 Zie bijv. de HvJ EU-arresten: *Emsland-Stärke*, *Cadbury Schweppes* en *Deister en Juhler Holding*.

23 Zie HvJ EU 20 januari 2021, C-484/19 (*Lexel*), ECLI:EU:C:2021:34.

24 Zie EVA-Hof 1 juni 2022, E-3/21 (*PRA Group Europe AS*), beschikbaar via [https://eftacourt.int/wp-content/uploads/2022/05/3\\_21\\_Judgment\\_EN.pdf](https://eftacourt.int/wp-content/uploads/2022/05/3_21_Judgment_EN.pdf).

25 *Digitale nomads* kunnen omschreven worden als ondernemers, freelancers of *remote workers* die locatie-onafhankelijk werken en leven.

Tot slot werd een fictieve casus geschetst in de dividendbelastingfeer, waarbij gebruik werd gemaakt van een Nederlandse houdstermaatschappij in een investeringsstructuur. Aan de groep werd gevraagd of sprake was van een reële structuur waardoor inhouding van dividendbelasting achterwege mocht blijven. Centraal hierbij was de functie van de houdstermaatschappij binnen de investeringsstructuur en de motieven van de marktdeelnemer om gebruik te maken van deze houdstermaatschappij. De opzet van de paneldiscussie zorgde voor een fiscaal dorpspleingevoel, waarbij de deelnemers open met elkaar in discussie konden.

#### 5. Menselijke maat

Nadat de paneldiscussie over misbruik was afgerond, kwam het laatste thema van de conferentie aan bod: de menselijke maat. De menselijke maat is een actueel thema dat in de afgelopen jaren in het maatschappelijke debat steeds meer aandacht heeft gekregen vanwege onder andere de toeslagenaffaire.

Het thema werd interactief afgetrapt. De deelnemers konden online begrippen insturen die zij associëren met de term menselijke maat. De antwoorden van de deelnemers waren divers, maar de volgende begrippen werden het vaakst genoemd: begrip, maatwerk en abbb (de algemene beginselen voor behoorlijk bestuur). De grote verscheidenheid aan antwoorden laat zien dat er nog veel onduidelijkheid bestaat over wat 'de menselijke maat' inhoudt en hoe hier invulling aan moet worden gegeven. Het is een populaire, maar tegelijkertijd ook nog ongrijpbare term. De inleiders, prof. dr. E. (Eric) Poelmann<sup>26</sup> en mr. J.D. (Jordy) Baron<sup>27</sup> bespraken de definiëring van de menselijke maat en de plaats ervan in de fiscale praktijk. Vervolgens gingen de deelnemers in verschillende groepen aan de slag met een casus over de menselijke maat. Het thema werd afgesloten met een plenaire terugkoppeling.

#### 5.1 Menselijke maat: definiëring en plaats in de fiscale praktijk

Poelmann behandelde een aantal actuele voorbeelden over de menselijke maat. Hij greep daarbij terug op het nieuws van die ochtend, het ontslag van voetbaltrainer Schreuder bij voetbalclub Ajax, en vroeg de deelnemers wat zij hiervan vonden in het kader van de menselijke maat. Meerdere deelnemers gaven aan het ontslag te kunnen begrijpen en dat de menselijke maat vooral ziet op hoe het ontslag wordt medegedeeld aan de trainer. Andere deelnemers wezen echter op de mogelijke persoonlijke

26 Prof. dr. E. Poelmann is hoogleraar algemeen belastingrecht aan de Rijksuniversiteit Groningen en werkzaam bij de concerndirectie Uitvoering- en Handhavingbeleid (UHB) van de Belastingdienst.

27 Mr. J.D. Baron is coördinerend beleidsmedewerker Ministerie van Financiën bij Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken (DGFZ).

omstandigheden van de trainer, nu hij zijn baan was kwijtgeraakt. Dit voorbeeld maakte inzichtelijk dat de menselijke maat in een zeer breed kader toepasbaar is, ook buiten de fiscaliteit en de toeslagenaffaire. Volgens Poelmann is de menselijke maat dan ook geen nieuw fenomeen. De recente ontwikkelingen hebben er echter voor gezorgd dat hier meer aandacht naar uitgaat. Hij omschreef de menselijke maat als behoorlijk handelen dat recht doet aan de wet en de abbb. Het is naar zijn mening van groot belang dat medewerkers van de Belastingdienst de bereidheid te hebben om te luisteren en te vragen naar de achterliggende feiten en omstandigheden. Immers, indien de casus afwijkt, biedt dit de mogelijkheid om oplossingen te bieden aan de belastingplichtige op basis van de fiscale wet of de abbb.

Baron ging in op de vraag op welke manier invulling kan worden gegeven aan de term menselijke maat. Hij lichtte toe dat fiscale wetten veelal dwingend van aard zijn en gericht op het vaststellen van het juiste belastingbedrag. Dit laat weinig ruimte voor de Belastingdienst. Tevens wees hij op het toetsingsverbod van art. 120 Gw, waardoor de rechtelijke macht fiscale wetten in formele zin niet kan toetsen aan de Grondwet. Daarnaast volgt uit het Harmonisatiewet-arrest<sup>28</sup> dat hetzelfde geldt voor de algemene rechtsbeginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4 Awb. Een uitzondering hierop (en dus wel toetsing) is de situatie van de zogenoemde niet-verdisconteerde omstandigheden. Waar Baron verder ruimte ziet, is bij de toepassing van het gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel. Dit schept afhankelijk van de casus de grondslag om een uitzondering te maken en daarmee af te wijken van de fiscale wet- en regelgeving. Ook stond hij kort stil bij de hardheidsclausule van art. 63 AWR, die kan worden toegepast indien een wettelijke bepaling onbillijk gevolgen heeft, die door de wetgever niet zijn voorzien of beoogd. Slechts een zeer gering aantal van de hardheidsclausuleverzoeken wordt gehonoreerd. Baron ziet dit graag in de toekomst toenemen om gehoor te geven aan de wens naar meer maatwerk. Daarnaast merkte hij op dat bij lagere regelgeving het toetsingsverbod van art. 120 Gw en het Harmonisatiewetarrest niet van toepassing zijn en zodoende toetsing mogelijk is. Als voorbeeld werd het arrest over eHerkenning genoemd,<sup>29</sup> waarin wel degelijk de doel-middelverhouding werd overwogen.

Tot slot maakte Baron een uitstap naar de recente jurisprudentie van de Raad van State (RvS) en blikte daarmee vooruit naar de toekomst. In de uitspraak van de RvS van 2 februari 2022 ging het om de vraag met welke intensiteit de bestuursrechter bestuurlijke maatregelen moet toetsen en wat daarbij de gewichtigheid is van het evenredigheidsbeginsel.<sup>30</sup> Uit de uitspraak kan worden opgemaakt

dat de bestuursrechter voortaan indringender zal toetsen aan het evenredigheidsbeginsel, aangezien het willekeurs-criterium is komen te vervallen. Hoewel in het belastingrecht, zoals hiervoor beschreven, een toetsing aan het evenredigheidsbeginsel niet spoedig aan de orde is, kan deze uitspraak betekenen dat dit in de toekomst wijzigt.<sup>31</sup>

## 5.2 Discussie

Het thema menselijke maat werd afgesloten met een discussie over de casussen die in de verschillende deelnemersgroepen waren besproken. Een van deze casussen zag op een bezwaarschrift, waarbij de poststempel dateerde van één dag na het verlopen van de bezwaartermijn. Er werd bediscussieerd of er in dit geval ruimte was om de menselijke maat toe te passen. Door de deelnemers werd geconcludeerd dat deze ruimte in eerste instantie moeilijk te vinden is. De termijn van zes weken moet in principe worden toegepast. Er kan niet een uitzondering worden gemaakt omdat de belanghebbende slechts één dag te laat is. Dit kan leiden tot een glijdende schaal. Wel merkten de deelnemers op dat gezien het feitencomplex art. 6:11 Awb mogelijk soelaas kon bieden. Baron wees er wel op dat uit de jurisprudentie blijkt dat aan toepassing van art. 6:11 Awb aanzienlijke voorwaarden zijn verbonden. Het is dus wederom van groot belang om de achterliggende omstandigheden goed in kaart te brengen. Of zoals Poelman aangaf: feiten, feiten, feiten!

## 6. Afsluiting

Hemels sloot de conferentie af. Zij bedankte de inleiders voor hun bijdragen, de organisatie voor de tweedaagse conferentie en de deelnemers voor hun participatie en het samenstellen van het programma. Tevens blikte zij terug op twee leerzame dagen, waarin diverse thema's aan de orde waren gekomen, die actueel en maatschappelijk relevant zijn. Het openstaan voor verschillende invalshoeken was volgens Hemels de rode draad van de conferentie. Gedurende de conferentie was er aandacht voor de invalshoek van zowel de belastingadviespraktijk als van de Belastingdienst.

Maar er was ook met een bredere blik gekeken: zo kwam bij het thema (vermogens)ongelijkheid uitgebreid de economische invalshoek op de fiscaliteit ter sprake. De conferentie onderstreept volgens Hemels dat het belangrijk is dat Belastingdienstmedewerkers en belastingadviseurs met elkaar in gesprek blijven gaan om van elkaar te kunnen leren, elkaar te begrijpen en om wij-zij-tegenstellingen te voorkomen. Zij sprak zodoende de hoop uit dat de deelnemers ook in de toekomst elkaar blijven ontmoeten en de dialoog aangaan.

28 HR 14 april 1989, ECLI:NL:HR:1989:AD5725, NJ 1989/469

29 HR 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1787, BNB 2023/27.

30 RvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, JB 2022/44.

31 RvS 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468, JOM 2021/299.