

Over handelen in de geest van de belastingwet

*De 'geest van de wet' als criterium voor wetsinterpretatie
en wetstoepassing*

mr. dr. Jan Gooijer

Vooraf

Het schrijven van een preadvies voor de CJV over een specialistisch juridisch terrein als het fiscale recht bleek ingewikkeld. Niet omdat het belastingrecht, met alle regeltjes van fiscale techniek, geen beschouwing over grondslagen en beginselen zou kunnen opleveren. Ik meen dat uit het hierna volgende het tegendeel blijkt. De complexiteit van zo'n preadvies is veeleer gelegen in het feit dat een uiteenzetting over beginselen en de morele keuzes die aan de omgang met beginselen zijn gekoppeld, nutteloos is zonder een soms gedetailleerde bespreking van het materiële recht. Ik hoop de juiste balans te hebben gevonden: fiscale techniek zoveel als nodig, maar zonder dat de niet fiscaal geschoolde jurist noodzakelijkerwijs afhaakt.

In het preadvies ga ik in op de vraag wat het betekent te moeten handelen in de geest van de belastingwet. Het besprokene lijkt mij ook buiten de fiscaliteit van belang. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat verwijzingen naar 'handelen conform de geest van de wet' in aantal toenemen, in politiek en media, ook in officiële kamerstukken. Maar wat daarmee precies wordt bedoeld, lijkt onduidelijk. Ik hoop dat dit preadvies bijdraagt aan bezinning op het gebruik van deze uitdrukking in het juridische domein.

De afgelopen decennia ben ik in verschillende functies intensief met het fiscale recht bezig geweest: als adviseur, rechter-plaatsvervanger, universitair-docent en, op dit moment, als Landelijk Vaktechnisch Coördinator Vennootschapsbelasting bij de Belastingdienst. De aan dat onderdeel van het recht ten grondslag liggende beginselen en overwegingen hebben mij altijd gefascineerd. In dit preadvies komen de verschillende aspecten van nationaal en internationaal belastingrecht bij elkaar. Ik hoop dat dit bijdraagt aan een verdere beginselmatige doordenking van dit onderdeel van het recht, dat immers enorme impact heeft op de samenleving. Zonder belastingrecht is belastingheffing immers niet anders dan ordinaire diefstal.

Het onderzoek is afgesloten per 1 augustus 2024.
Dit preadvies is geschreven op persoonlijke titel.

1. Inleiding

Steeds meer multinationals, investeringsmaatschappijen, pensioenfondsen en overkoepelende organisaties van ondernemers en van belastingadviseurs hebben een *tax governance code of tax principles*. Die toename is een gevolg van de maatschappelijke discussie over de omgang van multinationals met fiscale verplichtingen. Multinationals dienen over hun winst een *'fair share'* af te dragen, zo is door velen betoogd en dat betoog heeft de uitwerking niet gemist. Niet alleen zijn wet- en regelgevers in actie gekomen, ook hebben marktpartijen zich bezonnen op hun verantwoordelijkheid ten aanzien van belastingen. Hier gaat het om de vraag naar het juiste fiscaalrechtelijke ethos.¹

Een aantal van de redelijk recent geïntroduceerde tax governance codes kent zeer verstrekkende bepalingen. Zo heeft PGGM IM² in de code opgenomen dat

*'(...) PGGM IM will assess whether for each entity, contract and/or arrangement contemplated or used within an investment transaction, obtaining a tax benefit is one of the principal purposes, having regard to all relevant facts and circumstances, for engaging in or structuring a transaction (or series of transactions), entity, scheme or arrangement, unless it is established that obtaining such benefit would be in accordance with the object and purpose of the relevant tax treaty or legislation.'*³

De basis van deze tekst is ontleend aan artikel 29, lid 9 van het OESO-modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting, maar de door PGGM IM gehanteerde norm heeft een veel ruimer toepassingsbereik. Niet alleen moet worden nagegaan of een bepaalde transactie in strijd is met doel en strekking (*'object and purpose'*) van het eventueel toepasselijke verdrag, ook de eventuele strijdigheid met doel en strekking van nationale wetgeving moet worden beoordeeld. Dat is voor een Nederlands pensioenfonds met een wereldwijde beleggingsportefeuille geen geringe opgave.

Nog gecompliceerder lijkt toepassing te zijn van het uitgangspunt dat de organisatie niet alleen wil handelen naar de letter van de wet, maar ook naar de geest daarvan:

*'In the execution of its investment activities, PGGM IM finds it important that 'informed tax decisions' are made at the appropriate organizational level, so that it can be explained how decisions were made and on what basis. Factors as spirit of the law, reputational risk, costs, socially responsible tax principles, the rate of return, legal requirements and other (non-tax) criteria are relevant for a solid investment process and will be taken into account when considering investments.'*⁴

Ook in andere codes is een verwijzing naar de geest van de wet opgenomen.⁵ In de tax principles van ABP bijvoorbeeld, wordt opgemerkt dat zowel letter als geest van wet- en regelgeving in aanmerking

¹ H. Gribnau, E. van der Enden & K. Baisalbayeva, Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance, Intertax, vol. 46, nr. 5, p. 390 e.v.

² PGGM Vermogensbeheer B.V. ('PGGM IM') is onderdeel van het Nederlandse pensioenfonds PGGM.

³ PGGM IM, Sustainable Tax Position Paper 2019, https://www.pggm.nl/media/8d895cc39778d53/position-paper-sustainable-tax_pggm_2019.pdf, p. 4.

⁴ PGGM IM, t.a.p., p. 5.

⁵ Bijvoorbeeld Holland Questor, Tax Integrity Richtlijn, 13 februari 2020, https://hollandquaestor.nl/wp-content/uploads/2020/06/20200213_Tax-Integrity-richtlijn.pdf, p. 8.

wordt genomen om te komen tot *responsible tax planning*.⁶ Over letter en geest van de wet wordt ter toelichting het volgende opgemerkt:

'In beginsel is een belastingbetaler vrij om de weg te bewandelen die voor hem het minst belastend is. Dit geldt ook voor ABP. We kiezen er nadrukkelijk voor om betrokkenheid bij agressieve belastingplanning te voorkomen. Dat betekent dat we ons niet alleen houden aan de letter van de wet, maar ook rekening houden met de geest van de wet, waarbij we doel en strekking van de wet wegen.

Wij vinden het niet gepast om gebruik te maken van belastingplanning als kan worden verondersteld dat deze zal leiden tot reparatiewetgeving, of hiertoe zou leiden als de wetgever van dergelijke planning op de hoogte zou zijn. De wetgever kan immers niet in alle ongewenste vormen van belastingplanning voorzien. Ook organisaties op het gebied van het internationaal belastingrecht geven richting aan fiscaal verantwoorde belastingplanning. Zo benoemt de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) een aantal vormen van agressieve belastingplanning die volgens de OESO niet acceptabel zijn. Wij onderschrijven dergelijke initiatieven en handelen daarnaar.'

De geest van de wet speelt dus een rol bij de vaststelling of sprake is van agressieve belastingplanning. De verwijzing naar de geest van de wet in deze codes is aanleiding geweest om in dit preadvies de vraag centraal te stellen de vraag wat onder de 'geest van de wet' kan, of wellicht zelfs moet worden verstaan. Als marktpartijen zeggen naar de geest van de wet te willen handelen, wat betekent dat dan concreet? Bestaat er inderdaad zo iets als de geest van de wet en, als dat zo is, hoe komen we die geest op het spoor? De antwoorden op die vragen zullen duidelijk maken of de uitdrukking geest van de wet geschikt is voor juridisch gebruik.⁷

Ik zal deze problematiek verkennen aan de hand van een casus. Onlangs verschenen berichten in de media dat Amerikaanse multinationals Nederlandse belastingheffing ontwijken door het wijzigen van hun ondernemingsstructuur.⁸ Deze vorm van belastingplanning zal ik in hoofdstuk 2 schetsen.

Vervolgens is aan de orde of deze vorm van belastingplanning in overeenstemming kan worden geacht met de uitgangspunten zoals neergelegd in de *tax principles* van ABP. Daartoe moeten deze *tax principles* worden geïnterpreteerd en toegepast op de casus. Eerder heb ik beschreven hoe het proces van interpretatie en toepassing van *tax governance codes* en *tax principles* kan worden vormgegeven. Daarvoor nam ik als uitgangspunt de door Struiksma voor de civiele rechtsdogmatiek beschreven 'empirische cyclus'.⁹ In dit preadvies volg ik deze cyclus. Ik zal daarom na de presentatie van de casus waarop de *tax principles* worden toegepast, deze cyclus beschrijven (hoofdstuk 3). Aan de hand van de fasen waaruit deze cyclus bestaat, wordt in de daarna volgende hoofdstukken gekomen tot een invulling, operationalisering van het begrip 'geest van de wet'. Hoofdstuk 4

⁶ ABP Tax Principles, www.abp.nl/content/dam/abp/nl/documents/abp-tax-policy-and-tax-principles.pdf, p. 1 en 3.

⁷ C. Bruisten, 'Fiscale moraal en fiscale rechtsvinding: past het een in het ander?', NTFR 2022/393: 'Wat mij betreft mogen ngo's, politieke partijen, hoogleraren met of zonder dubbele pet en wie het verder aangaat best een voorstel doen om bovenwettelijke morele normen te introduceren. Maar dat moet dan wel verder gaan dan de abstracte notie dat belastingplichtigen een 'eerlijke' bijdrage moeten leveren. Dat is namelijk multi-interpretabel en in een concreet rechtsvindingsproces niet bruikbaar. Wat we nodig hebben, is een verzameling normen die, wanneer de aangifte VPB wordt gedaan, een duidelijk toetsingskader bevatten zodat de juiste bedragen kunnen worden ingevuld en uiteindelijk (als consequentie) een 'eerlijke' belasting wordt betaald. Maar eerlijk gezegd denk ik dat dat er voorlopig niet in zit.'

⁸ <https://nos.nl/artikel/2504462-amerikaanse-multinationals-ontwijken-nederlandse-bijheffing-minimumbelasting>.

⁹ J. Struiksma, *Het geschil als spel. De empirische cyclus van rechtswetenschap*, Jan Struiksma: Zaandam 2012.

beschrijft de eerste fase, die van observatie. Die bestaat uit een verkenning van materiaal dat voor die concretisering een basis legt: de documenten waarin ABP de uitgangspunten voor het belastingbeleid uiteenzet en literatuur over fiscaal maatschappelijk verantwoord ondernemen en de omgang met fiscale wet- en regelgeving. Omdat de *tax principles* van ABP in feite interpretatie- en toepassingsvoorschriften inhouden, wordt aan het slot van het hoofdstuk kort aandacht besteed aan interpretatieve argumenten waarin de strekking van de wet, de ratio legis, een rol speelt.

In fase twee, de inductiefase, worden de rechtsgronden van de Nederlandse vennootschapsbelasting besproken en wordt aandacht besteed aan de grondslagen van het internationale fiscale recht (hoofdstuk 5). Ook komt de jurisprudentie van de Hoge Raad aan de orde waarin het oordeel wordt gemotiveerd met een beroep op de redelijke wetstoepassing. De grondslagen, beginselen zo men wil, van nationaal en internationaal recht en de resultaten van de redelijke wetstoepassing door de Hoge Raad geven een beeld van wat als een maatschappelijk aanvaardbare heffing van vennootschapsbelasting kan worden beschouwd. Hieruit kunnen concrete normen worden afgeleid die kunnen gelden als invulling van de open interpretatie- en toepassingsnorm 'geest van de wet'. Deze concretisering vindt plaats in fase drie, die van deductie (hoofdstuk 6). In deze fase wordt een poging gedaan tot concretisering van het begrip geest van de wet. In hoofdstuk 7 vindt toepassing plaats op de beschreven casus. Hoofdstuk 8 besluit met een evaluatie.

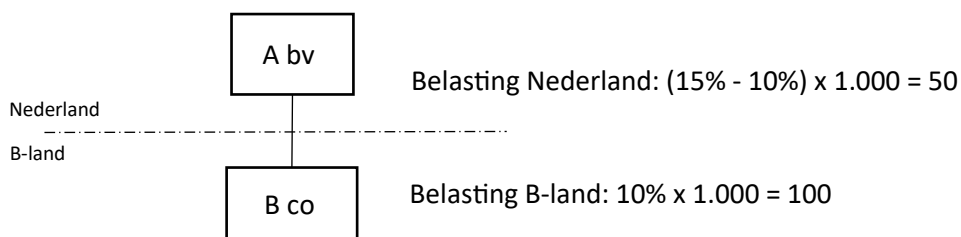
2. Het voorkomen van Pijler 2-heffing: een voorbeeld

Op 1 januari 2024 is in Nederland de Wet minimumbelasting 2024 in werking getreden. Deze wet vormt de Nederlandse implementatie van de Europese Richtlijn Pijler 2,¹⁰ een richtlijn die voortkomt uit afspraken die op internationaal niveau zijn gemaakt tussen zo'n 140 landen over de invoering van wat wordt genoemd een Pijler 2-stelsel. Dat Pijler 2-stelsel heeft een tweeledig doel. Ten eerste wordt beoogd dat multinationals van een bepaalde omvang in alle landen waarin zij activiteiten ontplooiën over de winst tenminste 15% winstbelasting betalen. Ten tweede beogen de regels onderlinge belastingconcurrentie tegen te gaan tussen de bij de Pijler 2-regels aangesloten landen.

Uit de nieuwe wet volgt dat in Nederland gevestigde vennootschappen die onderdeel zijn van een multinationaal concern, onder voorwaarden, de zogenoemde inkomen inclusie heffing of de onderbelastewinstbijheffing zijn verschuldigd. De inkomen inclusie heffing is verschuldigd door in Nederland gevestigde vennootschappen die aandelen hebben in een in het buitenland gevestigde vennootschap die in dat andere land niet tenminste 15% winstbelasting¹¹ betaalt. Een voorbeeld ter verduidelijking.

Voorbeeld 1: inkomen inclusie heffing

De in Nederland gevestigde besloten vennootschap A bv heeft alle aandelen in B co (A bv is de moedermaatschappij). B co betaalt in het land waarin zij is gevestigd 10% belasting over haar winst, minder dus dan het minimumtarief van 15%. Op basis van de Wet minimumbelasting 2024 is A bv in Nederland belastingplichtig en dient zij 5% (15% - 10%) over de winst van B co af te dragen.



De inkomen inclusie heffing wordt geheven van een moedermaatschappij met laagbelaste dochtervennootschappen (dus minder dan 15% effectieve heffing). Het is uiteraard mogelijk dat een moedermaatschappij is gevestigd in een land dat niet heeft ingestemd met de Pijler 2-systematiek en (dus) geen inkomen inclusie heffing verschuldigd is. Dan wordt de 15% minimumbelasting (over de winst van B co) niet bereikt. In zo'n geval kan een in Nederland gevestigde groepsmaatschappij ook belasting verschuldigd zijn, de zogenoemde onderbelastewinstbijheffing. Daarmee wordt de minimumheffing van 15% zeker gesteld.

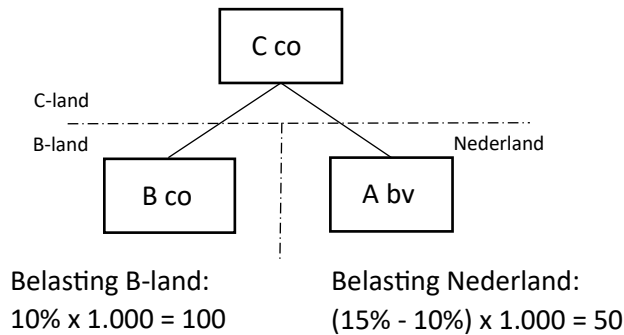
Voorbeeld 2: onderbelastewinstbijheffing

De in land C gevestigde vennootschap C co houdt alle aandelen in A bv (in Nederland gevestigd) en B co (in land B gevestigd). B co betaalt in het land waarin zij is gevestigd 10% belasting over haar winst, minder dus dan het minimumtarief van 15%. Omdat land C (nog) geen Pijler 2-heffing heeft ingevoerd, is C co geen inkomen inclusie heffing verschuldigd. Op basis van de Wet minimumbelasting

¹⁰ RICHTLIJN (EU) 2022/2523 VAN DE RAAD van 14 december 2022, PbEU 2022, L 328/1.

¹¹ De uitdrukking winstbelasting en vennootschapsbelasting gebruik ik door elkaar. Het gaat om een belasting over de winst van een vennootschap.

2024 is A bv in Nederland belastingplichtig en dient zij 5% (15% - 10%) over de winst van C co af te dragen, de onderbelastewinstbijheffing. De onderbelastewinstbijheffing geldt overigens pas vanaf 1 januari 2025.

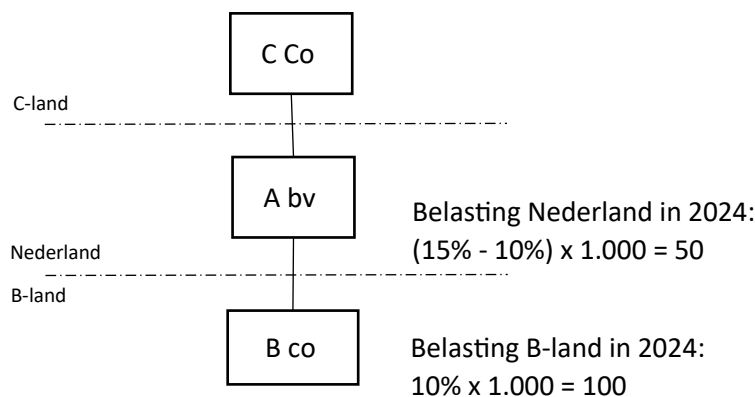


Er is echter sprake van een zekere ongelijktijdigheid voor wat betreft de invoering van Pijler 2-heffingen in verschillende landen. Niet alle betrokken landen hebben de afspraken al geratificeerd, en er is door veel landen op onderdelen van de afspraken een voorbehoud gemaakt. De invoering van de inkomen inclusie heffing heeft dan ook in lang niet alle betrokken landen per 1 januari 2024 plaatsgevonden. Onder andere de Verenigde Staten hebben (nog) geen Pijler 2-heffing geïntroduceerd. Die ongelijktijdigheid geeft aanleiding tot belastingplanning.

Voorbeeld 3: overdracht van aandelen om inkomen inclusie heffing te voorkomen

De in land C gevestigde vennootschap C co houdt alle aandelen in A bv (in Nederland gevestigd). A bv houdt op haar beurt alle aandelen en B co (in land B gevestigd). B co betaalt in het land waarin zij is gevestigd 10% belasting over haar winst, minder dus dan het minimumtarief van 15%. Land C heeft geen Pijler 2-heffing ingevoerd. Op basis van de Wet minimumbelasting 2024 is A bv in Nederland belastingplichtig en dient zij vanaf 2024 5% (15% - 10%) over de winst van C co af te dragen, de zogenoemde inkomen inclusie heffing.

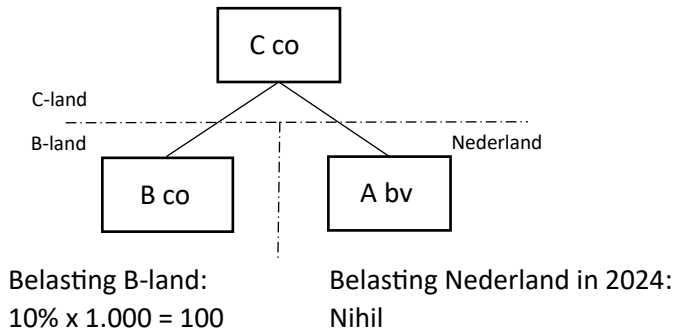
Voor overdracht aandelen in B co:



Om de inkomen inclusie heffing te voorkomen, draagt A bv op 31 december 2023 – dus voor de introductie van de Pijler 2-heffing in Nederland – haar aandelen in B co over aan C co. Land C kent geen Pijler 2-heffing en de inkomen inclusie heffing geldt alleen ten aanzien van

dochtervennootschappen. De onderbelastewinstbijheffing geldt in Nederland met ingang van 1 januari 2025 zodat A bv in 2024 ter zake van de laagbelaste winst van B co geen bijheffing verschuldigd is.

Na overdracht aandelen in B co:



De hier beschreven vorm van belastingplanning staat in dit preadvies centraal. De vraag is of een dergelijke omgang met de belastingwet in overeenstemming is met de geest daarvan, in het bijzonder met de geest van de Wet minimumbelasting 2024. De vraag wordt beantwoord aan de hand van de zogenoemde empirische cyclus.

3. De empirische cyclus als methode¹²

3.1 Inleiding

Struiksma heeft in zijn boekje 'Het geschil als spel' de empirische cyclus beschreven ten behoeve van de dogmatische privaatrechtswetenschappen.¹³ Hij baseerde zich op het bekende werk van A.D. de Groot over methodologie in de gedragswetenschappen.¹⁴ De Groot onderscheidt bij empirisch onderzoek op dat wetenschapsterrein een vijftal fasen die gezamenlijk een cyclus vormen. De cyclus start met het verzamelen en groeperen van feitenmateriaal dat voor het onderzoek relevant is, de observatiefase. Het verzamelde materiaal geeft vervolgens aanleiding tot het formuleren van een theorie met bijbehorende hypothesen (inductie). Tijdens de derde fase, die van deductie, wordt de hypothese vertaald naar een concrete voorspelling. Die voorspelling wordt daarna aan de hand van nieuw feitenmateriaal getoetst (de fase van toetsing). Tot slot worden de uitkomsten van de toetsing geëvalueerd en wordt, afhankelijk van de uitkomsten van die evaluatie, de theorie eventueel aangepast (evaluatie).

De methodologische uiteenzettingen van De Groot zien primair op de gedragswetenschappen, maar zijn, zoals hijzelf aangaf, evenzeer toepasbaar op andere wetenschappelijke terreinen. Er bestaan weliswaar praktische verschillen tussen wetenschapsbeoefening in, bijvoorbeeld, de wis- en natuurkunde en de sociologie, methodologisch zijn er geen principiële verschillen.¹⁵ De afwezigheid van principiële verschillen maakt het mogelijk de cyclus van De Groot als uitgangspunt te nemen en zo te modificeren dat de cyclus ook geschikt wordt voor een beschrijving van de gang van zaken bij dogmatisch rechtswetenschappelijk onderzoek, gericht op juridische begripsvorming. Voor die modificatie neemt Struiksma de gang van zaken bij de beslechting van juridische geschillen als uitgangspunt.

3.2 Geschilbeslechting: bron van recht

Geschilbeslechting, 'een alledaagse praktische bezigheid',¹⁶ is volgens Struiksma de belangrijkste bron van juridische begripsvorming.¹⁷ Recht ontstaat immers als wordt besloten over de manier waarop mensen zich hebben te gedragen als zij in een bepaalde verhouding tot elkaar staan. De vraag die de juridische geschilbeslechter moet beantwoorden is tot welke verplichte gedraging een concrete verhouding aanleiding geeft. En dan gaat het niet om een willekeurige verplichting of, bijvoorbeeld, de verplichting die het meest efficiënt is te noemen, maar om de juridisch *juiste* verplichting.

Bij het vinden van die juiste verplichting speelt de intuïtie van de geschilbeslechter een grote rol, aldus Struiksma. Wat die intuïtie precies inhoudt, of waardoor zij wordt gevormd, is ingewikkeld te omschrijven, mede omdat dit intuïtieve deel van de oordeelsvorming onbewust plaatsvindt. Aan de intuïtie van de geschilbeslechter zijn volgens Struiksma twee dimensies te onderkennen. Enerzijds wordt de intuïtie gevoed door ervaring in de juridische praktijk. Naarmate geschilbeslechters vaker oordelen over de juistheid van gedragingen, wordt ervaring opgedaan en worden patronen herkend waardoor beslisregels, uit te groeien tot rechtsregels, ontstaan. Feiten en omstandigheden van een concrete casus – de specifieke verhoudingen – worden vergeleken met die in eerdere zaken,

¹² Grotendeels gebaseerd op J. Gooijer, Help, we hebben een tax governance code!?', NTFR 2024/895.

¹³ J. Struiksma, *Het geschil als spel. De empirische cyclus van rechtswetenschap*, Jan Struiksma: Zaandam 2012.

¹⁴ A.D. de Groot, *Methodologie. Grondslagen van onderzoek en denken in de gedragswetenschappen*, Van Gorcum: Assen 1994.

¹⁵ A.D. de Groot, a.w., p. 366.

¹⁶ Struiksma 2012, a.w., p. 8.

¹⁷ J. Struiksma, 'De wetenschappelijkheid van het Tijdschrift voor Bouwrecht', TBR 2014/90, afl. 6, p. 486.

waardoor een kader ontstaat wat toepassing van een regel mogelijk maakt. 'In het geheugen van een geschilbeslechter ontstaat op den duur een samenhangende structuur van begrippen, omschrijvingen, verplichtingen', door Struiksma aangeduid als denkschema's.¹⁸ Het is de intuïtie van de ervaren geschilbeslechter die feiten en omstandigheden van een nieuwe zaak herkent en waardeert door middel van toepassing van zo'n denkschema.

De tweede dimensie van intuïtie is het rechtsgevoel, of het rechtvaardigheidsgevoel; 'een gevoel over wie gelijk moet krijgen.'¹⁹ En wie gelijk moet krijgen stelt de geschilbeslechter vast door te bepalen welke concrete belangen ertoe doen en hoe deze belangen moeten worden gewogen. Deze dimensie speelt met name een rol als op bepaalde verhoudingen en gedragingen (nog) geen (rechts)regel van toepassing is, een wat Struiksma noemt 'actuele nulsituatie'.²⁰ 'Naarmate er meer regels zijn en regels duidelijker toepasbaar zijn op voorliggende feiten en omstandigheden, is een steeds grotere rol weggelegd voor de intuïtieve toepassing van denkschema's.'²¹

Het tweedimensionale gebruik van het begrip intuïtie door Struiksma, vind ik overigens wel enigszins verwarrend, omdat het hier gaat over een onbewust, intuïtief besluitvormingsproces waarin rechtsgevoel en ervaring een niet te onderscheiden rol spelen. Rechtsgevoel wordt mede gevoed door ervaring. Ook het rechtsgevoel van de geschilbeslechter, het onbewust ontwikkelde idee over welk van de partijen gelijk moet krijgen, ontstaat niet in het luchtledige, maar komt voort uit opgedane ervaringen en (morele) overtuigingen. Struiksma maakt onderscheid tussen het bewust en onbewust opdoen van ervaringen. Dat moge zo zijn, maar ik zie niet in hoe het onderscheid van belang kan zijn voor het intuïtieve gebruik van opgedane ervaringen bij latere besluitvorming. Het gaat erom te onderkennen dat intuïtie een rol speelt bij geschilbeslechting en dat die intuïtie wordt gevormd door ervaringen die ook bewust kunnen worden opgedaan, via studie en werk in de rechtspraktijk.

Voor het juiste begrip van het belang van intuïtie bij geschilbeslechting lijkt het mij noodzakelijk vast te houden aan het onderscheid dat in de psychologie wordt gemaakt – en waarnaar Struiksma ook verwijst – tussen twee te onderscheiden maar wel gekoppelde redeneersystemen: een automatisch/associatief en een rationeel/analytisch systeem.²² Bij dat eerste systeem is intuïtie de drijvende kracht, bij dat tweede logica, ratio. En omdat geschilbeslechting op louter intuïtieve basis het risico van vooringenomenheid meebrengt, is het noodzakelijk die twee systemen in balans te houden. Scholten, bij wie de rechterlijke intuïtie een grote, wellicht zelfs doorslaggevende rol speelt, benadrukt dan ook dat het intuïtieve rechtsoordeel wel logisch, rationeel verantwoord moet worden.²³ Die verantwoording vindt plaats in de uitspraak, het sluitstuk van het proces van geschilbeslechting, door Struiksma aangeduid als een 'mentale empirische cyclus met reflectie'.²⁴

3.3 Systematisering van juridische begrippen via een empirische cyclus

Naarmate zo'n mentale empirische cyclus van geschilbeslechting, resulterend in een (normatieve) uitspraak, vaker wordt voltooid, zal bij belanghebbenden behoefte ontstaan tot ordening en systematisering van de uitkomsten. Doel van die ordening is te kunnen voorspellen wat de uitkomst is

¹⁸ Struiksma 2012, p. 11.

¹⁹ Struiksma 2012, p. 21.

²⁰ Struiksma 2012, p. 8.

²¹ Struiksma 2012, p. 22.

²² Zie bijvoorbeeld J.S. Lerner, Y. Li, P. Valdesolo & K.S. Kassam, 'Emotion and decision making', *Annual Review of Psychology* 2015/66, p. 799-823.

²³ P. Scholten, *Algemeen deel*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1934, p. 174.

²⁴ Struiksma 2012, p. 30.

van een toekomstig geschil; in hoeverre leiden bepaalde feiten en omstandigheden – verhoudingen – tot verplichte gedragingen. En die ordening en systematisering, uitmondend in een theorie waaruit toetsbare hypothesen kunnen worden afgeleid, is de taak van de dogmatische rechtswetenschap, aldus Struiksmā. Dit continue proces van theorievorming kan net zoals het proces van geschilbeslechting door de rechter in termen van de empirische cyclus van De Groot worden weergegeven.²⁵

3.4 Van rechtswetenschap naar rechtspraktijk

Struiksmā's empirische cyclus beschrijft de gang van zaken in de privaatrechtelijke, dogmatische rechtswetenschap maar is ook toepasbaar in de fiscale rechtswetenschap. Om – vervolgens – de stap te maken van de rechtswetenschap naar de rechtspraktijk – waaronder die van de toepassing van tax governance codes – is het noodzakelijk de overeenkomsten tussen de processen in de rechtswetenschap en -praktijk te onderkennen. Daarvoor is het van belang vast te stellen dat bij rechtswetenschappelijk onderzoek sprake is van 'theoretische, praktische en personele verwevenheid', om het in de woorden van Struiksmā uit te drukken. Het werk van een rechtswetenschapper komt in grote mate overeen met dat van de wetgever en de rechter – het vloeit daar zelfs in belangrijke mate uit voort.²⁶ Het gaat om geschilbeslechting, dat is in de dogmatische rechtswetenschap niet anders dan in de rechtspraktijk, alleen verschilt de mate van abstractie. De rechter beslist in een concreet geschil, maar ook de systematisering en begripsvorming door de dogmatische rechtswetenschapper is gericht op beslechting van geschillen, zij het imaginaire, potentiële geschillen. De hiervoor gepresenteerde empirische cyclus geeft daarom niet alleen een beschrijving van de gang van zaken bij rechtswetenschappelijk onderzoek, maar ook van die van de totstandkoming van wet- en regelgeving, van een juridisch advies en van rechtelijke uitspraken, zij het dat op onderdelen andere eisen aan de cyclus moeten worden gesteld. Dat laatste volgt met name uit de verschillen in samenstelling van het door De Groot geïntroduceerde forum, een abstracte 'arbitragecommissie'²⁷ die uiteindelijk beslist over de aanvaardbaarheid van de gepresenteerde uitkomst.

3.5 Het forum als arbiter

De verantwoordelijkheid voor de keuzes die door de wetenschapper in de verschillende fasen van de empirische cyclus worden gemaakt om, uiteindelijk, te komen tot theorievorming, berust in eerste instantie bij die wetenschapper zelf. Maar de belangrijkste beslissing, namelijk of de theorie aanvaardbaar is, berust bij wat De Groot noemt het forum, 'de groep der ter zake kundige wetenschapsbeoefenaars, voor wier forum iedere bewering in principe altijd wordt uitgebracht.'²⁸ Dit forum bestaat niet uit een concrete groep wetenschappers die samenkomt om te oordelen over het

²⁵ Vgl. C.J. Wolswinkel, 'De laatste stelling van Struiksmā: over juridisch cyclisme', in: P.J. Huisman, A.R. Neerhof en F.J. van Ommeren (red.), *Verwant met verband: Ruimte, Recht en Wetenschap. Vriendenbundel voor prof. mr. J. Struiksmā*, Den Haag: Instituut voor Bouwrecht 2019, p. 151, die zijn onderzoek in termen van de empirische cyclus weergeeft.

²⁶ Struiksmā 2012, p. 7. Zie, bijvoorbeeld, ook E. Hutten, *Tax Professionals Under Societal Pressure. A Dutch Case Study on Responses to BEPS*, Leiden 2024: E.M. Meijers Instituut, p. 5. Hutten merkt op: 'The aim of legal research is to describe, prescribe or justify current positive law by studying legal sources such as the statute and case law. Hence, the methods of legal research are very similar to those of legal practitioners and resemble the way a judge decides a case for example'.

²⁷ A.D. de Groot, a.w., p. 28.

²⁸ A.D. de Groot, a.w., p. 28.

waarheidsgehalte van de gepresenteerde theorie. Het forum is ‘het over de wereld en in de tijd verspreide forum van de geschiedenis van een bepaalde wetenschap’.²⁹

Vranken heeft voor zijn Algemeen Deel*** dit idee van het forum als ‘nieuwe invalshoek’ gehanteerd, om onderscheid te maken tussen het werk van de rechter en dat van de rechtswetenschappelijke onderzoeker.³⁰ Het rechtswetenschappelijke forum bestaat uit collega-wetenschappers, in beginsel juristen maar mogelijk ook wetenschappers uit andere takken van wetenschap, afhankelijk van de aard van het rechtswetenschappelijke onderzoek. Het rechterlijk forum is veel uitgebreider en bestaat uit, naast uiteraard de partijen in het geschil, andere belanghebbenden, rechters, de wetgever en uitvoeringsorganisaties (de Belastingdienst) en de samenleving als geheel.

3.6 De empirische cyclus en tax governance codes

Uit het voorgaande moge duidelijk zijn dat de gang van zaken in de rechtswetenschap en de rechtspraak maar ook in de bredere rechtspraktijk kan worden uitgedrukt in talloze, opeenvolgende empirische cycli, waarmee een bestaand begrippenkader – een rechtsregel of theorie – wordt getoetst aan nieuwe feiten en omstandigheden. De resultaten van die toetsing leiden eventueel tot een aangescherpte regel of een meer gedetailleerde theorie. De verslaglegging vindt plaats op een manier die past bij het relevante forum, dat moet immers de aanvaardbaarheid van de uitkomsten van de cyclus toetsen.

Ik meen dat het concept van een empirische cyclus zoals hiervoor omschreven, behulpzaam kan zijn bij de toepassing en ontwikkeling van *tax governance codes* of *tax principles*. Uiteraard dient rekening gehouden te worden met het eigene daarvan in vergelijking met, bijvoorbeeld, het object van de dogmatische privaatrechtelijke wetenschap waarvoor Struiksma de empirische cyclus beschreef, maar de verschillen lijken mij van praktische aard en niet fundamenteel van karakter. Hierna noem ik een aantal elementen dat naar mijn idee in het bijzonder van belang is bij oordeel-, rechts- en begripvorming bij toepassing van *tax governance codes* en dus ook voor de beantwoording van de vraag die in dit preadvies centraal staat. Ik volg daarbij de verschillende fasen van de empirische cyclus.

- In de eerste fase van de cyclus (de observatiefase) wordt feitenmateriaal dat relevant wordt verondersteld verzameld. Gedacht kan worden aan eerder genomen beslissingen in vergelijkbare zaken en toelichtingen op van toepassing zijnde regelgeving. Omdat *tax governance codes* relatief nieuw zijn, zal relevant feitenmateriaal – de uitkomst van de toepassing van onderdelen van de code in eerdere zaken – (vaak) niet voorhanden zijn. Er is sprake van een actuele nul situatie, in de terminologie van Struiksma. Dat stelt de voor de toepassing van de code verantwoordelijken voor een grote opgave, want een kader waarin specifieke begrippen uit de code kunnen worden gevat, is nog niet ontwikkeld. Er is sprake van onontgonnen terrein met alle ruimte voor exploratie. Het komt dan aan op de intuïtie van de toepasser(s) van de code.
- Uit het voorgaande volgt dat ook de tweede fase van de empirische cyclus, de inductiefase, waarin op basis van het verzamelde materiaal de code (of een deel daarvan) van betekenis wordt voorzien, niet eenvoudig is. Het lijkt op navigeren in dichte mist, waarbij oriëntatie op bakens op de wal of in het water onmogelijk is. En het definiëren van begrippen in de code wordt temeer bemoeilijkt door de aard van dergelijke regelgeving. Er is sprake van

²⁹ A.D. de Groot, a.w., p. 28.

³⁰ Asser/Vranken Algemeen deel**** 2014/30.

zelfregulering, soft law. Doel en strekking van de toe te passen normen kan niet worden gevonden in externe bronnen zoals een parlementaire geschiedenis.

- Hieruit volgt dat ook voor de vervolgstap – concretisering van de eerder ontwikkelde begrippen voor toepassing in een bepaalde casus (deductie) – nog weinig houvast kan worden gevonden.
- In de vierde fase van de empirische cyclus wordt de hypothese, en meer concreet de betekenis van de relevante regel zoals vastgesteld in de deductiefase, getoetst aan nieuwe feiten. Die toetsing leidt eventueel tot aanpassing, aanscherping, van de regel, tot rechtsvorming. Ook deze fase brengt specifieke problemen mee als het gaat om de toepassing van regels uit een *tax governance code*. Ten eerste is geen sprake van een ‘echt’ geschil: het gaat om toepassing van regels van *soft law* op een fictieve casus, zonder dat een tegenpartij tegenargumenten inbrengt. Procederen op het scherp van de snede is er niet bij. Om zoveel mogelijk te voorkomen dat bepaalde belangen niet worden meegewogen, dat vooringenomenheid domineert en dat de toepassing van de code verwordt tot fiscale ‘*greenwashing*’, dienen strenge eisen te worden gesteld aan de samenstelling, deskundigheid en onafhankelijkheid van het gremium dat verantwoordelijk is voor toepassing van de betreffende code. Een tweede probleem voor de toetsingfase wordt naar mijn idee veroorzaakt door het fictieve karakter van de zaak waarover moet worden beslist. Er moeten twee soorten vragen worden beantwoord. Allereerst zijn vragen aan de orde als: tot welke fiscale gevolgen geeft een bepaalde financieringsvorm, een mogelijke overnamestructuur, een overwogen beleidswijziging op het terrein van arbeidsvoorwaarden aanleiding. Als dat soort vragen zijn beantwoord, komt de vervolgvraag op, namelijk of die fiscale gevolgen in overeenstemming zijn met de geldende fiscale gedragsnormen. Het punt is dat het antwoord op de eerste vraag veelal afhankelijk zal zijn van zeer specifieke feitelijke omstandigheden. De fiscale gevolgen van een plan op de tekentafel laten zich vaak moeilijk vaststellen, tenzij gewerkt wordt met een grote lijst van (gedetailleerde) veronderstellingen.
- Tot slot volgt de evaluatie van de uitkomsten van fase vier door een relevant forum. Dat forum zal bij de toepassing van *tax governance codes* noodzakelijkerwijs bestaan uit vertegenwoordigers van de diverse belanghebbenden. Wie dat zijn, hangt af van het concrete geval. Het gaat sowieso om belanghebbenden binnen de eigen organisatie, bijvoorbeeld de raad van bestuur en de raad van commissarissen zullen daar zeker toe behoren. Maar gegeven de achtergrond van *tax governance codes* zullen dat waarschijnlijk ook externen tot het forum behoren; vertegenwoordigers van werknemers, ondernemingsraad, consumenten, etc. De manier waarop de *tax governance code* in een concrete casus wordt toegepast, zal op een transparante wijze met deze belanghebbenden moeten worden gedeeld. Dat zou bijvoorbeeld kunnen door publicatie van de ‘uitspraak’ op de website van de organisatie, waarbij uiteraard zorgvuldig moet worden bekeken of openbaarmaking van de relevante feiten mogelijk is. Als publicatie van de uitkomsten niet mogelijk is of niet wenselijk wordt geacht, zal via (onafhankelijk) toezicht op het proces van toepassing van de code, de evaluatie kunnen worden vormgegeven.

Het onderzoek in dit preadvies naar de betekenis van de geest van de wet voor toepassing van de tax principles van ABP, is opgezet aan de hand van deze verschillende fasen van de empirische cyclus. De fase van evaluatie blijft – noodzakelijkerwijs – achterwege aangezien ondergetekende niet kan worden vereenzelvigd met het relevante forum.

4. De eerste fase: observatie

In dit hoofdstuk wordt materiaal verkend dat voor de concretisering, de invulling van het begrip geest van de wet een basis legt. Zoals eerder opgemerkt, geldt dat ten aanzien van het vraagstuk dat in dit preadvies aan de orde is, sprake is van een actuele nulsituatie: er zijn geen precedentes en er is geen algemene toelichting. Dat neemt uiteraard niet weg dat de relevante *tax principles* functioneren in een bepaalde context – die van maatschappelijk verantwoord ondernemen ('mvo') – en met het oog daarop ook in het leven zijn geroepen. Daarom zullen ten eerste de specifieke fiscale gedragsnormen in het bredere kader van het van toepassing zijnde mvo-beleid moeten worden gezien. Voor de interpretatie van de concrete regel lijken mij de algemene uitgangspunten van het mvo-beleid van de betreffende onderneming te behoren tot het relevante feitenmateriaal (4.1).

Ten tweede lijkt ook de bredere context van mvo van belang. De implementatie van algemene en specifiek fiscale mvo-normen houdt logischerwijze verband met de breder levende wens dat ondernemingen mvo-normen creëren. Daarom kan wetenschappelijke literatuur over mvo ook gelden als relevant feitenmateriaal (4.2).

Naast het doel van de *tax principles* als onderdeel van het mvo-beleid van een specifieke onderneming, lijkt mij dat ten derde de aard van deze gedragsnormen van belang is. De fiscale gedragsregels hebben betrekking op de interpretatie en toepassing van fiscale wet- en regelgeving en zijn dus in zekere zin 'regels over regels', ook wel aangeduid als regels van tweede orde.³¹ Juridische literatuur over dergelijke regels lijkt dan ook van toegevoegde waarde bij de beantwoording van de in dit preadvies centraal staande vraag (4.3).

4.1 Fiscaal MVO-beleid van ABP

'Samen bouwen aan goed pensioen', zo luidt de missie van ABP. En een goed pensioen is 'een pensioen waar onze deelnemers in een leefbare wereld van kunnen genieten'. Voor de beleggingsactiviteiten van ABP betekent dit dat ABP niet alleen oog heeft voor rendement, kosten en risico's, maar ook voor duurzaamheid. En daarbij hoort fiscaal verantwoord gedrag wat enerzijds inschatting van fiscale risico's beter mogelijk maakt en anderzijds bijdraagt aan 'de stabiliteit van het wereldwijde financiële systeem en een duurzame maatschappij'.

Uitgangspunt voor het fiscale beleid van ABP vormen tien fiscale beginselen³² die in het beleidsdocument worden uitgewerkt. Bij die uitwerking worden de verplichtingen van ABP jegens de deelnemers maar ook jegens de bredere maatschappij in aanmerking genomen. Dat komt bijvoorbeeld tot uiting in de manier waarop ABP omgaat met belastingplanning. Deelnemers zijn belasting verschuldigd over de door hen te ontvangen pensioenuitkeringen en om pensioenopbouw te stimuleren zijn in Nederland gevestigde pensioenfondsen vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

³¹ Harm Kloosterhuis & Carel Smith, 'Regels van redelijke rechtsvinding', *Ars Aequi* juni 2021, p. 642 e.v.

³² Het betreft de volgende tien beginselen:

1. ABP streeft naar verantwoord fiscaal gedrag
2. ABP voldoet aan fiscale wet- en regelgeving
3. ABP streeft naar verantwoorde belastingplanning
4. ABP hanteert verantwoorde beleggingsstructuren in Nederland en daarbuiten
5. ABP streeft naar een goede relatie met (fiscale) autoriteiten
6. ABP belegt op duurzame wijze
7. ABP werkt samen met andere organisaties
8. ABP pakt een actieve rol in het fiscale debat
9. ABP verankert de naleving van het Fiscaal Beleid
10. ABP streeft naar meer fiscale transparantie.'

De opbrengsten van beleggingen in het buitenland zijn echter niet altijd vrijgesteld van belastingheffing, en als dat het geval is, is in economische zin sprake van dubbele belastingheffing (bij ABP en bij de pensioengerechtigden). APB poogt deze vormen van dubbele belastingheffing te voorkomen, maar beperkt zichzelf daarbij tot wat wordt genoemd ‘verantwoorde belastingplanning’. Daarbij worden de volgende uitgangspunten gehanteerd:

- i. voldoen aan wet en regelgeving (letter en geest van de wet)
- ii. betrachten van good tax governance en transparantie
- iii. bevorderen van fiscaal verantwoord gedrag bij partijen waarmee of waarin wij investeren door internationale samenwerking met andere (gerenommeerde en verantwoorde) beleggers aan te gaan
- iv. handelen naar initiatieven van supranationale organisaties op het gebied van fiscaliteit.’

Bij het eerste punt wordt ter toelichting het volgende opgemerkt:

‘Dat betekent dat we ons niet alleen houden aan de letter van de wet, maar ook rekening houden met de geest van de wet, waarbij we doel en strekking van de wet wegen. Wij vinden het niet gepast om gebruik te maken van belastingplanning als kan worden verondersteld dat deze zal leiden tot reparatiewetgeving, of hiertoe zou leiden als de wetgever van dergelijke planning op de hoogte zou zijn. De wetgever kan immers niet in alle ongewenste vormen van belastingplanning voorzien.

Uitgangspunt voor ABP is dus verantwoorde belastingplanning en ABP wil een bijdrage leveren aan het tegengaan van agressieve vormen daarvan. De strijd tegen agressieve belastingplanning staat sinds 2013 (weer) hoog op de internationale en nationale politieke agenda. In 2013 lanceerde de OESO het ‘Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting’³³ en sindsdien zijn talrijke regelingen geïntroduceerd om agressieve belastingplannen tegen te gaan. De Pijler 2-heffing, voor Nederland de basis van de Wet minimumbelasting 2024, is een van de laatste resultaten van dit project. Door de door de OESO gehanteerde principes als uitgangspunt te nemen, wil ABP bijdragen aan het tegengaan van agressieve belastingplanning.

4.2 Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen in relatie tot (fiscale) wet- en regelgeving

Het gaat het bestek van dit preadvies ruimschoots te buiten om hier uitgebreid in te gaan op de vele bijdragen in de wetenschappelijke literatuur over maatschappelijk verantwoord ondernemen in het algemeen en in relatie tot de fiscaliteit in het bijzonder.³⁴ Ik beperk mij tot de bespreking van enkele publicaties van Ostas (4.2.1) en Happé (4.2.2.) die specifiek zijn gericht op de vraag welke impact maatschappelijk verantwoord ondernemen heeft op de manier waarop moet worden omgegaan met

³³ OESO (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OESO Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

³⁴ F. Scarpa & S. Signori, ‘Ethics of corporate taxation: a systematic literature review’, in Rendtorff, J. (Ed.), *Handbook of Business Legitimacy*, Cham: Springer International Publishing 2020, p. 485-489 en van dezelfde auteurs ‘Understanding corporate tax responsibility: a systematic literature review’, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, vol. 14, nr. 7, 2023 p. 179-201, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2022-0200>. Zie ook J. L. M. Gribnau, *Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone*, 24(2) *Soc. & Legal Stud.* 239–240 (2015) en H. Gribnau, *Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play*, in *Building Trust in Taxation* 42–43 (B. Peeters, H. Gribnau & J. Badisco eds, Intersentia 2017).

fiscale wet- en regelgeving en waarin van de ‘geest van de wet’ expliciet aan de orde komt. Daarna volgt een korte evaluatie (4.2.3).

4.2.1 Cooperation & Compliance: Ostas

In een publicatie uit 2004, van voor de hausse aan publicaties over fiscale ethiek en fiscaal maatschappelijk verantwoord ondernemen, maakt Ostas voor de manier waarop met wettelijke verplichtingen wordt omgegaan onderscheid tussen *cooperation* en *compliance*. Er zijn situaties waarin op een onderneming de sociale verplichting rust te handelen in conformiteit met de geest van het recht, een vorm van samenwerking, *cooperation*, en situaties waarin *compliance* aan de letter daarvan voldoende is.³⁵

Als geest en letter van een regeling duidelijk zijn en het resultaat van *cooperation* en *compliance* dus hetzelfde is, is het onderscheid praktisch gezien nutteloos. Er zijn echter situaties waarin het onderscheid wel degelijk leidt tot andere uitkomsten. Ostas noemt er drie. Ten eerste kunnen regelingen gaten bevatten die maken dat het enkele voldoen aan de letter van de regeling ertoe leidt dat niet kan worden gesproken van meewerken aan het bereiken van het achterliggende doel. Ten tweede kan de tekst van de regeling voor meerdere interpretaties vatbaar zijn, waardoor het al dan niet meewerken met de regelgever tot een ander resultaat leidt. Ten derde wijst Ostas op situaties waarin de letter van de regel weliswaar duidelijk is, maar ook duidelijk is dat de regel niet zal of kan worden gehandhaafd. Ook dan leidt de keuze tot handelen in overeenstemming met de geest van de wet tot andere uitkomsten dan het strikte opvolgen van wat de letter van de wet vereist.

‘Ultimately, one cooperates by resisting the temptation to exploit legal loopholes, by interpreting legal ambiguities with reference to the public good rather than with sole reference to one’s private interest, and by living to the spirit of the law even when the law is not effectively enforced.’³⁶

Bij de keuze tussen *compliance* en *cooperation* is volgens Ostas de (morele) aard van de betreffende wetgeving van belang. Aan bepaalde regelingen liggen sterke morele motieven of overtuigingen ten grondslag. Ook zonder de wettelijke strafbaarstelling van moord, geldt moord als moreel verwerpelijk (of zelfs als kwaad). Dat is voor bijvoorbeeld de belastingwetten volgens Ostas niet evident.³⁷ Die beogen inkomsten van de overheid te genereren en geven regels aan de hand waarvan de omvang van de belastingverplichting moet worden vastgesteld. Volgens Ostas betekent dit, dat de maatschappelijke verantwoordelijkheid ten aanzien van het naleven van fiscale wet- en regelgeving is beperkt tot *compliance*; het volgen van de letter van de wet. Immers, zo stelt hij (in 2004!), of iets wel of niet aftrekbaar is, kan alleen maar worden vastgesteld aan de hand van de regeling zelf. *‘There simply are no external referents.’³⁸*

In latere publicaties neemt Ostas echter een meer genuanceerd standpunt in, en de ontwikkeling in zijn denken reflecteert de bredere ontwikkeling in de literatuur ten opzichte van de omgang met fiscale wet- en regelgeving (fiscale ethiek).³⁹ In een publicatie uit 2023 onderscheidt hij twee

³⁵ Daniel D. Ostas, ‘Cooperate, Comply, or Evade? A Corporate Executive’s Social Responsibilities with Regard to Law’, *American Business Law Journal*, vol. 41, nr. 4, 2004, p. 559-560.

³⁶ Ostas 2004, p. 567.

³⁷ Ostas 2004, p. 576-577.

³⁸ Ostas 2004, p. 577.

³⁹ R. F. van Brederode, ‘A Normative Evaluation of Tax Law Enforcement: Legislative and Political Responses to Tax Avoidance and Evasion’, *Intertax*, vol. 42, nr. 12, 2014, die in de wetenschappelijke literatuur een beweging ziet ontstaan ‘recognizing the right of an individual to structure his affairs as he sees fit and to lower his taxes as long as this does not violate the spirit of the law’.

benaderingen die kunnen worden gehanteerd in reactie op onduidelijkheden en onvolkomenheden in fiscale regelingen. De eerste, die hij aanduidt als ‘financial risk management’, hanteert een positivistische lezing van de wet, zonder rekening te houden met normatieve besluitvorming die inherent is aan belastingwetgeving en de aan die wetgeving ten grondslag liggende (ethische) doelstellingen. Dat het tot de sociale verplichting van een onderneming behoort verder te gaan dan de letter van de wet eist, lijkt ook zeker niet algemeen te zijn aanvaard.⁴⁰

In de alternatieve benadering wordt bij de interpretatie van de wet ook rekening gehouden met doelstellingen van de wetgever en publieke belangen die met de wetgeving worden gediend.⁴¹ Om dat te bereiken wordt van belastingplichtigen (en hun adviseurs) terughoudendheid verwacht in hun omgang met de belastingwet en die niet te gebruiken puur gericht op maximaal financieel gewin. *‘(T)axpayers are asked to take less than they might if they pressed every opportunity to evade or to unjustifiably avoid tax law’.*⁴² Dit uitgangspunt is terug te vinden in veel *tax governance codes* en literatuur over fiscaal maatschappelijk verantwoord ondernemen: respecteer zowel de letter als de geest van de wet, waarmee volgens Ostas wordt verwezen naar *‘both to the legislative policy goals that inform tax law and to the balance of competing social norms expressed in the tax code’.*⁴³

4.3.2 De ethische nakomingsplicht: Happé

Het handelen naar de geest van de belastingwet is ook aan de orde gesteld door Happé, die daartoe ook concrete suggesties doet.⁴⁴ Uitgangspunt daarvoor zijn de ideeën van Aristoteles over wetten.⁴⁵ Die zijn onvermijdelijk gebrekkig en het is aan de wetgever de wetgeving aan de passen zodra dat duidelijk wordt. Aristoteles geeft daarvoor de volgende aanwijzing:

‘Wanneer de wet (...) een algemeen voorschrift geeft en er zich dan een geval voordoet dat niet onder dat voorschrift valt, dan is het juist ... deze tekortkoming te herstellen; men moet dan voorschrijven wat de wetgever zelf voorgeschreven had als hij daar geweest was en wat hij in de wet opgenomen had als hij het onderhavige geval gekend had.’⁴⁶

De constatering dat de bewoordingen van een wet niet (meer) in overeenstemming zijn met de geest daarvan, brengt volgens Happé allereerst een opgave voor de wetgever mee: hij moet het initiatief nemen tot aanpassing van de wet.⁴⁷ Daarbij maakt Happé onderscheid tussen doel en strekking van de wet en de geest daarvan:

⁴⁰ Zie bijvoorbeeld H.K.C. Bakker, Fair share: wat moet ik er mee?, in: Th. Groenveld & L.J.A. Pieterse (red.), ‘Met oog voor detail. Liber amicorum aangeboden aan mr. J.W. van den Berge’, Sdu Uitgevers: Den Haag 2013, p. 29 en R.P.C.W.M. Brandsma, Belasting wordt geheven uit kracht van een wet: het is maar dat u het weet, in: J.L. van de Streek & J. van Strien (red.), ‘Strik(t) Fiscaal? Opstellen aangeboden aan mr. drs. S.A.W.J. Strik’, Kluwer: Deventer 2014, p. 31 e.v.

⁴¹ Daniel T. Ostas, ‘Endogenous Tax Law: Regulatory Capture and the Ethis of Political Obligation’, *Law and Contemporary Problems*, vol. 85, 2023, p. 57.

⁴² Ostas 2023, p. 70.

⁴³ Daniel T. Ostas, ‘Ethics of Tax Interpretation’, *Journal of Business Ethics*, vol. 165(1), 2020, p. 83-94.

⁴⁴ R.H. Happé, ‘Belastingethiek: een kwestie van fair share’ (preadvies), in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 243, Kluwer: Deventer 2011.

⁴⁵ Overigens verwijst ook Ostas in zijn 2023-publicatie naar de ideeën van Aristoteles waar het gaat om de omgang met de belastingwet. Zie Ostas (2023), p. 70.

⁴⁶ Aristoteles, *Ethica Nicomachea*, V.14, 1137 b, geciteerd door Happé, a.w., p. 19.

⁴⁷ In zijn afscheidsrede heeft Happé aanbevelingen gedaan voor de wetgever. R.H. Happé, *Belastingrecht en de geest van de wet. Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg University: Tilburg 2011.

‘In dit opzicht is het van belang te onderkennen dat de geest van de wet ruimer is dan doel en strekking van de wet. Het laatste maakt onderdeel uit van het juridische discours, waarvan met name de rechter zich bedient bij de beoordeling van de vraag of er in een bepaalde situatie sprake is van *fraus legis*. De geest van de wet behoort tot het politieke en maatschappelijke discours: datgene wat de wetgever en de samenleving voor ogen staat bij het opstellen van de wet.’⁴⁸

Wat het betekent te handelen in de geest van de wet is dus nadrukkelijk een morele en geen juridische vraag. Dat de geest van de wet serieus genomen moet worden is een aanvulling vanuit de ethiek op de juridische eis dat moet worden gehandeld in overeenstemming met het recht.⁴⁹ Daarom waarschuwt Happé ook voor een wat hij noemt quasi-juridische invulling door middel van concrete gedragsregels. Dat is niet de manier om met ethische normen om te gaan. ‘Ethiek vereist een openstaan voor de verschillende gezichtspunten, belangen en motieven die relevant zijn voor een verantwoorde beslissing en die niet zijn te herleiden tot één alles beslissend criterium op basis waarvan de enig juiste beslissing kan worden genomen.’⁵⁰

De constatering dat de bewoording van de wet op onvoldoende wijze uitdrukking kan geven aan de geest van de wet heeft ook consequenties voor het handelen van belastingplichtigen, aldus Happé. Ook daarvoor sluit hij aan bij de ideeën daarover van Aristoteles. Een belastingplichtige moet afzien van het gebruik van belastingconstructies als de wetgever, ‘ware hij bij het opstellen van de wet van die constructie op de hoogte geweest, tot aanpassing van de wet zou zijn overgegaan.’⁵¹ Vanwege het coöperatieve karakter van de samenleving waarin de belastingplichtige participeert, rust op hem de morele verplichting zich bij het gebruikmaken van mogelijkheden naar de letter van de wet terughoudend op te stellen als de geest van de wet in een andere richting wijst.⁵² De aan wet- en regelgeving ten grondslag liggende motieven en de belangen van betrokkenen dienen te worden afgewogen. En die ‘afweging van belangen en motieven verdraagt zich niet met het ongebreideld nastreven van de fiscaal voordeligste weg als uiting van het streven naar de maximalisering van het eigen voordeel’.⁵³

4.3.3. Enkele evaluerende opmerkingen

Naar aanleiding van de besproken bijdragen maak ik hierna een aantal evaluerende opmerkingen die als basis dienen voor de verdere discussie.

- De aard van het belastingrecht, waarin onmiskenbaar en noodzakelijkerwijs veel technische voorschriften zijn opgenomen, leidt er niet toe dat de omgang met dat deel van het recht niet ook morele vragen oproept. Aan de regel die bepaalt dat sommige uitgaven aftrekbaar zijn, ligt inderdaad geen morele regel ten grondslag. Maar zo’n regel is onderdeel van het geheel aan regels dat is gegeven om te komen tot een belastbaar bedrag en – daarmee – tot een bedrag aan te betalen belasting. De keuze van een belastingplichtige om de financiële stromen binnen een onderneming zo te structureren dat relatief veel aftrekbare uitgaven ontstaan (waardoor dus minder belasting is verschuldigd), is wel degelijk een morele keuze.

⁴⁸ R.H. Happé, ‘Belastingethiek: een kwestie van fair share’ (preadvies), in: *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, nr. 243, Kluwer: Deventer 2011.

⁴⁹ Happé, a.w., p. 50.

⁵⁰ Happé, a.w., p. 50.

⁵¹ Happé, a.w., p. 19.

⁵² Happé, a.w., p. 43.

⁵³ Happé, a.w., p. 43.

- Ostas en Happé verwijzen beiden naar de aan de wetgeving ten grondslag liggende motieven en maatschappelijke belangen. Daarmee rekening houden bij de toepassing van wet- en regelgeving getuigt van handelen in overeenstemming met de geest van de wet.
- In navolging van Aristoteles suggereert Happé een nakomingsplicht waarbij wordt uitgegaan van de vraag of de wetgever, had hij van een bepaalde situatie kennis gehad, tot wetswijziging zijn overgegaan. Dat lijkt mij voor de praktijk ingewikkeld, want welke wetgever, op welk moment? En wordt bij die benadering wel in voldoende mate rekening gehouden met de belangenafweging die wetgeving ook is, waardoor wetgevingsprocessen vaak een compromissoire uitkomst kennen?
- De waarschuwing van Happé dat de verplichting te handelen in de geest van de wet een morele norm betreft die niet als een quasi-juridische norm moet worden ingevuld, is begrijpelijk. Als dat wel gebeurt, is namelijk de kans groot dat een compliance-attitude ontstaat, een 'thick-the-box' cultuur. Dat neemt echter niet weg dat invulling van zo'n open norm als handelen in de geest van de wet onvermijdelijk is, zelfs als alleen sprake is van een morele norm. Ook dan moeten keuzes worden gemaakt om te komen tot een (verantwoorde) beslissing. Bovendien sluit kwalificatie als een juridische norm een belangenafweging niet uit. Codificering van een morele norm hoeft niet perse te leiden tot de formulering van een beslissend criterium. De redelijkheid en billijkheidsnorm in het privaatrecht en het beginsel van de goede trouw in het internationale verdragenrecht kennen niet zo'n beslissend criterium, maar toepassing daarvan vereist per definitie een belangenafweging. Ik meen dat de geest van de wet als juridische norm op een vergelijkbare manier zou kunnen functioneren, ook als sprake is van soft law. In wezen betreft de regel dat rekening moet worden gehouden met de geest van de wet een regel die iets zegt over de wijze waarop met andere regels moet worden omgegaan, over wat van belang is voor de interpretatie en toepassing van die regel. Voor de rol en de verdere invulling van geest van de wet in tax governance codes, lijkt het daarom nuttig enkele overwegingen te wijden aan interpretatie- en toepassingsregels.

4.3 Toepassing met oog voor de geest van de wet: interpretatieve argumentatie

Er zijn tal van regels over regels: voorschriften over de totstandkoming, interpretatie en toepassing van regels. Er bestaat zelfs een 'common core' van dergelijke regels,⁵⁴ soms geschreven,⁵⁵ vaak ongeschreven. Deze regels gaan onder andere over de vraag hoe de rechter vaststelt wat rechtens is in een bepaalde situatie, hoe de rechter recht vindt. Zulke regels kunnen alleen niet worden gezien als een soort routekaart, die in zekere zin automatisch leidt tot de 'juiste' uitkomst als de regels maar netjes worden gevolgd. Het lijkt eerder andersom te zijn: de uitkomst wordt als 'juist' gepresenteerd door middel van een onderbouwing met interpretatieve argumenten. Aan welke combinatie van argumenten in een bepaalde casus doorslaggevende waarde moet worden gehecht hangt af van de omstandigheden van het geval en de aard van de te interpreteren en toe te passen (primaire) regel.

Juist vanwege het schijnbaar wat arbitraire karakter van het interpretatie- en toepassingsproces, met een uitkomst die achteraf moet worden verdedigd, is het voor de legitimiteit van die uitkomst noodzakelijk dat steeds weer een kritisch debat wordt gevoerd over de gehanteerde en te hanteren interpretatiemethoden. Inzicht in de manier waarop interpretatieve argumenten worden gebruikt om een beslissing te motiveren (te rechtvaardigen), is van groot belang voor de legitimiteit van

⁵⁴ Harm Kloosterhuis & Carel Smith, 'Regels van redelijke rechtsvinding', *Ars Aequi* juni 2021, p. 642 e.v.

⁵⁵ Zie bijvoorbeeld de artikelen 31 en 32 van het Weens verdrag voor het verdragenrecht waarin interpretatieregels worden gegeven. Ook artikel 3, lid 2 van het OESO Model belastingverdrag bevat een interpretatievoorschrift.

rechterlijke beslissingen.⁵⁶ De rechter maakt bij de toepassing en interpretatie van regels immers gebruik van de hem toekomende discretionaire bevoegdheid en dient dat gebruik te verantwoorden.

Op basis van theoretisch, rechtsvergelijkend en empirisch onderzoek is vastgesteld dat in alle in het onderzoek betrokken elf landen gebruik wordt gemaakt van de taalkundige, systematische, evaluatieve en teleologische interpretatieve argumenten.⁵⁷ De volgorde waarin deze argumenten staan, is niet willekeurig. Er is een rangorde te onderkennen in het gebruik van de argumenten bij de legitimatie van rechterlijke beslissingen. Uitleg van een wettelijke bepaling met behulp van taalkundige argumenten, aangevuld met een beroep op de bedoeling van de wetgever, wordt geprefereerd boven uitleg op basis van systematische en evaluatieve argumenten. Dat heeft alles te maken met het primaat van de wetgever, de democratische legitimering van overheidshandelen en de wens rechtszekerheid te creëren.

Ik besteed hier aandacht aan interpretatieve normen omdat, zoals gezegd, de eis dat in de omgang met de wet rekening moet worden gehouden met zowel de letter als de geest van die wet, in feite zo'n interpretatieve norm inhoudt. Het is de vraag hoe een beroep op of verwijzing naar de geest van de toepasselijke bepaling past in de bestaande praktijk van juridische interpretatie, rechtsvinding en rechtstoepassing. Uit het voorgaande volgt dat een verwijzing naar de geest van de wet, een (mede) verwijzing inhoudt naar de wens, de motieven van de wetgever. Er is sprake van een vorm van teleologische interpretatie, maar wel een die afwijkt van wat normaliter daaronder wordt begrepen, een die verder gaat. Voor het vaststellen van het doel van een wettelijke bepaling is in beginsel van belang wat daarover in de parlementaire geschiedenis is opgemerkt. Voor het vaststellen van het doel van een verdrag is met name de preambule van belang. Maar er van uitgaande dat de uitdrukking geest van de wet verwijst naar een hoger gelegen, meer abstract doel, volstaat deze traditionele wijze van het vaststellen van het doel van de wet niet.

Het onderscheid dat Kloosterman en Smith maken tussen het beroep op de bedoeling van de wetgever en het beroep op de strekking van de regeling lijkt in het kader van dit preadvies relevant.⁵⁸ De bedoeling van de wetgever volgt uit de wetsgeschiedenis of uit toekomstige wetgeving (anticiperende interpretatiemethode). De strekking van de regeling is anders. Dan gaat het om de vraag wat met de regeling wordt beoogd in het kader van de doelen en de waarden van de rechtsorde waarin de regeling functioneert, zo begrijp ik Kloosterhuis en Smith althans. Argumenten met een beroep op de strekking van de regeling zijn volgens Kloosterman en Smith categorieoverschrijdend en dienen als een soort lakmoesproef: is de uitkomst van de analyse na toepassing van de eerdergenoemde argumenten in overeenstemming met de strekking van de bepaling.

Ook Feteris maakt onderscheid tussen het doel van de wetgever en de strekking van de regeling.⁵⁹ In navolging van Alexy⁶⁰ onderscheidt zij subjectief-teleologische interpretatie (gericht het doel van de wetgever) van objectief-teleologische interpretatie (gericht op de strekking van de regeling). Subjectief-teleologische interpretatie is gebaseerd op de totstandkomingsgeschiedenis (de wetgeschiedenis of, voor verdragen, de travaux préparatoires), objectief-teleologische interpretatie op de zogenoemde 'ratio legis', in de woorden van Feteris: 'het doel van de wet dat in het kader van

⁵⁶ E.T. Feteris, *Teleologische interpretatie in een juridische context*, in: L. Van Waes, P. Cuvelier, G. Jacobs & I. de Ridder (red.), *Studies in taalbeheersing 1*, Koninklijke Van Gorcum: Assen 2003.

⁵⁷ N. McCormick & R.S. Summers, *Interpreting statutes. A comparative study*, Aldershot: Dartmouth 1991.

⁵⁸ Kloosterhuis & Smith, a.w., p. 643.

⁵⁹ E.T. Feteris, *Teleologische interpretatie in een juridische context*, in: L. Van Waes, P. Cuvelier, G. Jacobs & I. de Ridder (red.), *Studies in taalbeheersing 1*, Koninklijke Van Gorcum: Assen 2003.

⁶⁰ R. Alexy, *A theory of legal argumentation. The theory of rational discourse as theory of legal justification*, Oxford: Clarendon Press 1989.

het rechtssysteem als geheel als een rationeel, objectief noodzakelijk doel moet worden beschouwd'.⁶¹ Met het onderscheid tussen subjectief- en objectief teleologische interpretatie wordt het probleem opgelost dat de toepassing van teleologische interpretatie meebrengt als uit bijvoorbeeld de parlementaire geschiedenis de wil van de wetgever niet of onvoldoende blijkt, of als de te interpreteren regel inmiddels zo oud is, dat moeilijk kan worden verondersteld dat de wil van de wetgever en het doel dat de wetgever had met de relevante wet of wetsbepaling ongewijzigd zijn gebleven. Zonder expliciete formulering van de bedoeling van de wetgever is een teleologische benadering ingewikkeld. Het is nu eenmaal lastig vast te stellen wie geldt als subject van de wil van de wetgever.⁶²

Bij objectief-teleologische interpretatie wordt, zoals gezegd, dat probleem overwonnen. Dat maakt concrete toepassing van objectief-teleologische argumentatie overigens niet eenvoudig. Zoals hiervoor opgemerkt gaat het om de vraag wat met de regeling wordt beoogd in het kader van de doelen en de waarden van de rechtsorde waarin de regeling functioneert. Het doel van een regeling zal altijd zijn verbonden met een bepaald algemeen principe of achterliggende waarden.⁶³ Het gaat om de vraag 'welke principes en waarden die ten grondslag liggen aan het rechtssysteem als rechtvaardiging kunnen worden aangevoerd dat dit doel objectief gezien als redelijk doel aan de regel ten grondslag ligt', aldus Feteris.⁶⁴ Daarbij gaan overigens onvermijdelijk ook levensbeschouwing en moraliteit een rol spelen. Want die grondslagen van het rechtssysteem komen voort uit levensbeschouwelijke overwegingen omtrent vrijheid en de verhouding tussen staat en burger. Voor Scholten, bijvoorbeeld, bepalen rechtsbeginselen de 'ratio legis' en hij omschrijft rechtsbeginselen als 'tendensen, welke ons zedelijk oordeel aan het recht stelt, algemeenheden, met al de betrekkelijkheid, die dat algemene meebrengt, maar die toch niet te missen zijn'.⁶⁵

Kortom, bij de interpretatie en toepassing van fiscale wet- en regelgeving kan de geest van de wet worden gebruikt als een interpretatiemethode (of interpretatief argument) van de buiten-categorie. Doel daarbij is naar mijn mening dat een resultaat wordt bereikt dat in het licht van de aan de betreffende regeling ten grondslag liggende beginselen als redelijk kan worden aangemerkt. Daarom komt het aan op het identificeren van die beginselen en grondslagen.

⁶¹ Feteris, a.w., p. 150

⁶² Zie ook D.N. McCormick & R.S. Summers, a.w., *Interpreting statutes. A comparative study*, Aldershot: Dartmouth 1991.

⁶³ D.N. McCormick, 'Legal reasoning and legal theory'. Oxford: Clarendon Press 1978.

⁶⁴ Feteris, a.w., p. 151.

⁶⁵ P. Scholten, *Algemeen deel*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1934, p. 62-63.

5. Fase twee: inductie

In de vorige paragraaf is voor de verdere ontwikkeling van het begrip ‘geest van de wet’ uit de fiscale beginselen van ABP verschillend materiaal verkend. Het doel van deze paragraaf is op basis van dat verzamelde materiaal het begrip van betekenis te voorzien. Naar mijn mening zijn daarvoor de volgende elementen van belang.

- ABP wil voldoen aan de eisen van wet- en regelgeving en neemt daarbij letter en geest van de wet in ogenschouw. Om te beoordelen of bepaalde transacties of een bepaalde vorm van belastingplanning in overeenstemming is met de geest van de wet, gaat ABP in feite op de stoel van de wetgever zitten: als de wetgever op de hoogte zou zijn geweest van de planningsmogelijkheid, zou er dan reparatiewetgeving zijn gevolgd? Het begrip geest van de wet valt weliswaar gedeeltelijk samen met ‘doel en strekking’, maar lijkt daartoe niet beperkt.
- Meer in abstracto volgt uit het fiscale beleidsdocument dat APB zoekt naar een juiste balans tussen verschillende belangen: die van de pensioengerechtigden, die niet alleen belang hebben bij een goed rendement op het pensioenvermogen maar ook bij een duurzame maatschappij, en de belangen van de maatschappij als geheel, bijvoorbeeld ten aanzien van duurzaamheid en internationale financiële stabiliteit.
- De manier waarop ABP omgaat met fiscale wet- en regelgeving, rekening houdend met letter en geest daarvan, past bij de besproken literatuur over (fiscaal) maatschappelijk verantwoord ondernemen.
- Rekening houden met de geest van de wet, de ratio legis, bij interpretatie en toepassing van wet- en regelgeving kan worden gezien als een autonome vorm van rechtsvinding, waarbij de redelijkheid van de uitkomst in ogenschouw wordt genomen. Kortom, bij de interpretatie en toepassing van fiscale wet- en regelgeving kan de geest van de wet worden gebruikt als een interpretatiemethode (of interpretatief argument) van de buitencategorie. Het doel is dat in het licht van de aan de betreffende regeling ten grondslag liggende beginselen, het uiteindelijke resultaat als redelijk kan worden aangemerkt.

Om te komen tot een nadere invulling van het begrip geest van de wet, zal ik hierna eerst ingaan op de rechtsgronden die voor de heffing van vennootschapsbelasting zijn aangedragen (5.1). Omdat de casus die in dit preadvies aan de orde is, internationaal belastingrecht een grote rol speelt, bespreek ik vervolgens overwegingen ten aanzien van de fiscale jurisdictie van nationale overheden en de manier waarop wordt gekomen tot de afbakening van jurisdictie bij overlappende claims (5.2). Daarna besteed ik aandacht aan het gebruik door de Hoge Raad van het interpretatieve argument ‘redelijke wetuitleg’ of ‘redelijke wetstoepassing’, gevallen waarin de Hoge Raad ‘in de geest van de wet een oplossing van de zaak probeert te bereiken’ (5.3).⁶⁶

5.1 Rechtsgronden vennootschapsbelasting⁶⁷

Voor de vennootschapsbelasting bestaat niet een doorslaggevende rechtsgrondslag.⁶⁸ In de literatuur zijn verschillende rechtsgronden onderkend, die naar mijn mening in samenhang in afdoende mate de heffing van vennootschapsbelasting rechtvaardigen. In het kader van dit preadvies laat ik de

⁶⁶ Lubbers, a.w., par. 1.

⁶⁷ Enigszins bewerkt overgenomen uit J. Gooijer, ‘Naar een Groene Winstbelasting’, in: Arjen Siegmann (red.), *Klimaat van het midden. Klimaatverandering als gemeenschappelijke uitdaging*, Brussel/Den Haag: Wilfried Martens Centre for European Studies/Wetenschappelijk Instituut voor het CDA (2021), p. 71-81.

⁶⁸ J.P. Boer & F.J. Elsweier, *Hinken op twee gedachten: over de rechtsgrond(en) van de Wet VPB 1969*, in: A.J.A. Stevens & J.L. van der Streek (eds.), *De toekomst van de vennootschapsbelasting. Lessen uit 50 jaar Wet VPB 1969*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 31.

samenhang tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting buiten beschouwing.⁶⁹ De focus ligt op de rechtvaardiging van de heffing van vennootschapsbelasting van de van de aandeelhouders te onderscheiden en onafhankelijk opererende vennootschap. Uit de literatuur kunnen vier beginselen worden afgeleid die als rechtvaardiging voor de heffing worden gezien en die bij de vormgeving van een vennootschapsbelastingstelsel in acht zouden moeten worden genomen: (i) het beginsel van bevoorrechte verkrijging, (ii) het profijtbeginsel, (iii) het welvaartsbeginsel en (iv) het beginsel van het machtsevenwicht.

Ad 1) Het beginsel van bevoorrechte verkrijging

Volgens het beginsel van bevoorrechte verkrijging moet het bedrag van de belasting die verschuldigd is over het inkomen of het vermogen, in verhouding staan tot de inspanning die wordt geleverd om dat inkomen of vermogen te verwerven. Een belasting op inkomsten die worden ontvangen zonder dat er sprake is van enige activiteit van betekenis, is neutraal in die zin dat de belasting de belastingplichtige niet zal aanzetten tot wijziging van zijn of haar gedrag, activiteiten of investeringen. De vennootschapsbelasting kan worden gezien als een belasting op de zogenaamde zuivere economische winst ('overwinst'). Zuivere economische winsten ontstaan als de inkomsten van een onderneming hoger zijn dan nodig is om alle kosten van de onderneming te dekken (de kosten op arbeid en op kapitaal, met inbegrip van de zogenoemde opportuniteitskosten op het eigen vermogen).⁷⁰ Dergelijke winsten zouden niet zijn behaald in een volledig transparante en goed functionerende vrije markt, maar ontstaan 'wanneer een onderneming een zekere mate van monopolie heeft op een markt, natuurlijke hulpbronnen exploiteert, actief is in een gereguleerde sector, of een unieke locatie of ander zakelijk voordeel heeft'.⁷¹ Het belastingen van dergelijke winsten is gerechtvaardigd op grond van het beginsel van bevoorrechte verkrijging.

Ad 2) Het profijtbeginsel

Een vennootschap profiteert van overheidsuitgaven. Zij maakt gebruik van het rechtssysteem waaraan zij haar rechtspersoonlijkheid ontleent en dat het voor de onderneming mogelijk maakt om deel te nemen aan de markt. Bovendien profiteren bedrijven van een landelijk onderwijs- en gezondheidszorgstelsel, infrastructuur, enzovoort. Op grond daarvan is het gerechtvaardigd vennootschapsbelasting te heffen.⁷²

Ad 3) Het welvaartsbeginsel

Het derde beginsel dat van belang wordt geacht bij de onderbouwing van de vennootschapsbelasting is het zogenaamde welvaartsbeginsel.⁷³ Het argument is dat de vennootschapsbelasting beperkt moet worden omdat deze een negatief effect heeft op het investeringsniveau en de toekomstige groei van bedrijven, wat een negatief effect heeft op de economische ontwikkeling, de

⁶⁹ Bekeken vanuit de inkomstenbelasting, vormt de vennootschapsbelasting 'achtervang'. Zie Klaus Vogel, 'The Justification for Taxation: A Forgotten Question', *The American Journal of Jurisprudence* (1988), vol. 33, no. 19, p. 199.

⁷⁰ Kim Brooks, 'Learning to Live with an Imperfect Tax: A Defense of the Corporate Tax', *U.B.C. Law Review* (2003), vol. 36, p. 636. Vgl. W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, deel I, blz. 155; D. Brüll, *Objectieve en subjectieve aspecten van het fiscale winstbegrip*, Amsterdam: N.V. Uitgeverij FED 1964, p. 274.

⁷¹ Brooks, a.w., p. 636. Zie ook Vogel, a.w., p. 194, en J. Verburg, *Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2000, p. 12.

⁷² Zie Jan Gooijer, *Tax Treaty Residence of Entities*, Alphen a/d Rijn: Kluwer Law International 2019, pp. 217-218, voor een korte bespreking van de relevantie van het profijtbeginsel.

⁷³ Brüll, a.w., p. 280.

werkgelegenheid en daarmee op de welvaart. Uiteraard beperkt dit beginsel de reikwijdte van het beginsel van bevoorrechte verkrijging: ondanks het feit dat er sprake is van meevallers (overwinst) en dat een heffing van 100% van deze meevallers in theorie gerechtvaardigd is, moet de heffing worden beperkt ten behoeve van verdere economische ontwikkeling en investeringen in bijvoorbeeld onderzoek en ontwikkeling. Volgens het welvaartsbeginsel moet er voldoende winst overblijven voor (her)investeringen en groei.

Ad 4) Het beginsel van machtsevenwicht

Een vierde beginsel, dat met name is aangevoerd bij de invoering van de vennootschapsbelasting in de Verenigde Staten,⁷⁴ is gebaseerd op de economische invloed van het management van ondernemingen. Ik wil dit beginsel hier aanduiden als het beginsel van machtsevenwicht. Avi-Yonah stelt dat dit beginsel ook van belang is voor de huidige vennootschapsbelasting.⁷⁵ De redenering is als volgt. Vanwege hun positie en de financiële middelen die bedrijven, en zeker grote multinationale ondernemingen tot hun beschikking hebben, hebben bestuurders van ondernemingen macht. Ze kunnen het gedrag van anderen beïnvloeden. Avi-Yonah wijst erop dat deze invloed zich uitstrekt tot drie gebieden.⁷⁶ Ten eerste hebben multinationals politieke macht, omdat het ondernemingsbestuur de politieke besluitvorming kan beïnvloeden via allerlei lobby's. Ten tweede hebben multinationals economische macht, die zich vooral manifesteert in relatie tot de werknemers en de gemeenschappen waarin bedrijven zijn gevestigd (bijvoorbeeld de vestiging van een fabriek en de locatie van het hoofdkantoor). Ten derde, vooral als er sprake is van een monopolie of oligopolie, heeft de bestuurder een zekere macht over klanten en leveranciers. De dominantie die de Amerikaanse technologiebedrijven hebben, is daarvan een goed voorbeeld.

Wat is het probleem van de (mogelijk) dominante politieke en economische macht van het management van multinationals? Volgens Avi-Yonah zijn er twee belangrijke argumenten waarom een liberaal-democratische staat een te grote opeenhoping van particuliere macht zou moeten beteugelen.⁷⁷ Het eerste is het voor een goed functionerende democratie noodzakelijk dat er geen grote machtsconcentratie ontstaat bij personen of organisaties die geen publieke verantwoording hoeven af te leggen voor het gebruik van die macht. Ten tweede kunnen particuliere machtsconcentraties de gelijkheid binnen een samenleving beïnvloeden, gelijkheid in die zin dat 'elke sociale 'sfeer' zijn eigen passende verdelingsprincipes moet hebben en dat het bezit van goederen die relevant zijn voor de ene sfeer zich niet automatisch ook moet vertalen in dominantie in andere sferen', aldus Avi-Yonah.⁷⁸ Concentratie van macht in het ene domein (de economie) mag niet leiden tot verstoring van de relaties in andere 'sferen' van de samenleving (de politiek, het onderwijs, de gezondheidszorg etc.).

De vennootschapsbelasting zou een rol kunnen spelen bij het tegengaan van buitensporige machtsconcentraties, waardoor verstoring van het democratische proces en de maatschappelijke ordening wordt tegengegaan. De heffing van vennootschapsbelasting vermindert immers de financiële mogelijkheden van bestuurders, wat een direct effect heeft op de positie die zij (kunnen) innemen. Avi-Yonah: 'Wat de economische gevolgen van de vennootschapsbelasting ook zijn, vanuit

⁷⁴ Avi-Yonah, a.w., p. 1215.

⁷⁵ Avi-Yonah, a.w., p. 1249.

⁷⁶ Avi-Yonah, a.w., p. 1238.

⁷⁷ Avi-Yonah, a.w., p. 1238.

⁷⁸ Avi-Yonah, a.w., p. 1240.

dit perspectief valt de meest directe last op het ondernemingsbestuur, en het is niet verrassend dat zij de grootste voorstanders zijn van het afschaffen van de vennootschapsbelasting.⁷⁹

5.2 De vennootschapsbelasting en internationale verhoudingen⁸⁰

De mogelijkheid voor nationale staten te komen tot een effectieve heffing over de winst van multinationale ondernemingen hangt af van een goed functionerend internationaal vennootschapsbelastingstelsel. Zonder samenhang tussen de nationale stelsels kunnen belastingplichtigen gebruikmaken van verschillen tussen nationale stelsels en bilaterale belastingverdragen om hun verplichtingen tot een minimum te beperken zodat mogelijk zelfs een situatie van volledige niet-heffing ontstaat. Anderzijds kan door een gebrek aan coördinatie ook dubbele belastingheffing ontstaan.

Nationale staten beconcurreren elkaar door met belastingvoordelen het internationale bedrijfsleven aan te trekken. De *'race to the bottom'* die volgens de OECD is ontstaan, verhindert staten hun eigen (soevereine) keuzes op het gebied van belastingpolitiek te maken.⁸¹ Om dit te voorkomen wordt coherentie tussen nationale belastingstelsels van doorslaggevend belang geacht:

*'The increasing interconnectedness of domestic economies has highlighted the gaps that can be created by interactions between domestic tax laws. Therefore, there is a need to complement rules to prevent double taxation with a fundamentally new set of standards designed to establish international coherence in corporate income taxation.'*⁸²

Met de ontwikkeling van gemeenschappelijke criteria voor nationale belastingstelsels en een verdere internationale samenwerking zou de *'effective tax sovereignty'* worden ondersteund, kan dubbele belastingheffing worden tegengegaan en dubbele niet-heffing worden voorkomen.⁸³ De internationale Pijler 2-heffing die in dit preadvies aan de orde is, is een van de maatregelen die in dat kader is genomen. Om op het spoor te komen wat de geest van deze Pijler 2-heffing is, besteed ik hierna aandacht aan internationale samenwerking en *sovereign equality* (5.2.1), de betekenis van belastingsoevereiniteit (5.2.2) en de criteria aan de hand waarvan bij overlappende jurisdictionele claims, dubbele belastingheffing wordt voorkomen (5.2.3).

5.2.1 Internationale samenwerking en sovereign equality

De verklaring van de Verenigde Naties van 24 oktober 1970, resolutie 2625, bevat 'principles of International Law concerning Friendly Relations and Co-operation among States in Accordance with the Charter of the United Nations'.⁸⁴ In het kader van dit preadvies wil ik wijzen op twee van de in de resolutie opgenomen beginselen: de verplichting tot samenwerking en het beginsel van *sovereign equality*. Deze beginselen gelden als 'basic principles of international law', aldus het algemene deel van de verklaring. Op staten rust een nakomingsverplichting: *'Every State has the duty to fulfill in*

⁷⁹ Reuven S. Avi-Yonah, *Corporations, Society, and the State: A Defense of the Corporate Tax*, Virginia Law Review (2004), vol. 90, p. 1211-1212.

⁸⁰ Gedeeltelijk ontleend aan J. Gooijer, *De BEPS-voorstellen en de invulling van belastingsoevereiniteit*, NTFR 2015/1672 en Jan Gooijer, *Tax Treaty Residence of Entities*, Alphen a/d Rijn: Kluwer Law International 2019, pp. 221-225.

⁸¹ OESO (2013), t.a.p., p. 17.

⁸² OESO (2013), t.a.p., p. 15.

⁸³ OESO (2014), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, <http://tinyurl.com/oqrvz7p>, p. 14.

⁸⁴ General Assembly Declaration on Principles of International Law concerning Friendly Relations and Co-operation among States in Accordance with the Charter of the United Nations, 24 October 1970, G.A. Res. 2625 (XXV).

good faith its obligations under the generally recognized principles and rules of international law. Het praktisch belang van deze beginselen is wellicht gering (de beginselen hebben met name een appellerend karakter), de importantie moet niettemin niet worden onderschat. Hoewel in zekere zin vaag en ongrijpbaar, zijn deze beginselen uitingen van 'gedachten en normen die niet neerslaan in de woorden, maar in de geest van internationale verdragen'.⁸⁵ De verklaring, volgens Lowe, *'defines the grain of international law, and instructs States to work with the grain rather than against it in developing international law.'*⁸⁶

De verplichting tot samenwerking

De verplichting tot samenwerking strekt zich uit over veel beleidsterreinen, inclusief het stimuleren van internationale economische stabiliteit en ontwikkeling en het algemeen welzijn van de staten. Hier valt ook onder internationale coördinatie ter voorkoming van ongewenste belastingconcurrentie en het ontgaan van belastingen. Het vereiste houdt – onder meer – in dat *'states shall conduct their international relations in the economic, social, cultural, technical and trade fields in accordance with the principles of sovereign equality and non-intervention.'* De invulling van de *'sovereign equality'* is derhalve van belang bij het vaststellen van de omvang van de verplichting tot samenwerking.

Sovereign equality

Het beginsel van *'sovereign equality'* is wel aangeduid als *'a genuine belief that communities that have (...) acquired the status of Statehood have a right to be left alone (...) at least as they do not upset their neighbors.'*⁸⁷ Deze omschrijving sluit aan bij de drie kenmerken die vanouds aan het hebben van soevereiniteit zijn toegedicht: 1) de exclusieve jurisdictie over een bepaald territorium en de in het betreffende territorium levende bevolking, 2) de verplichting zich te onthouden van enige bemoeienis met iets dat tot de exclusieve jurisdictie van een andere staat behoort en 3) de verplichting zich te houden aan regels van internationaal recht (gewoonterecht of verdragen), indien en voor zover deze verplichtingen zijn aanvaard.⁸⁸

De tijden zijn echter veranderd.⁸⁹ De hiervoor genoemde kenmerken van soevereiniteit zijn gekwalificeerd als *'traditional and thankfully outmoded.'*⁹⁰ Omdat het de internationale rechtsgemeenschap is die beslist wie als soeverein moet worden aangemerkt, kan de soevereine

⁸⁵ Er is zelfs betoogd dat een aantal van deze basisbeginselen dienen te worden opgevat als normen van jus cogens in de zin van art. 53 van het Weens verdrag inzake het verdragenrecht. Zie onder meer Rafaël Nieto-Navia, *International Peremptory Norms (Jus Cogens) and International Humanitarian Law*, Den Haag 2001, <http://tinyurl.com/pk8p7kl> (15 mei 2015). De vraag of deze normen inderdaad gelden als jus cogens gaat het bestek van deze bijdrage te buiten.

⁸⁶ Vaughan Lowe, *International Law*, Oxford University Press, Oxford 2007, p. 119.

⁸⁷ Lowe, t.a.p., p. 116.

⁸⁸ Zie onder anderen I. Brownlie, *Principles of Public International Law*, Oxford University Press, New York 2003, p. 297.

⁸⁹ Zie voor een overzicht van de historische ontwikkelingen in het soevereiniteitsbegrip onder meer Samantha Besson, *Sovereignty*, Max Planck Encyclopedia of Public International Law, april 2011, <http://tinyurl.com/oxzqyvq> (geraadpleegd op 13 mei 2015).

⁹⁰ Joel P. Trachtman, *Welcome to Cosmopolis*, *World of Boundless Opportunity*, *Cornell International Law Journal*, Volume 39, p. 477, 479, 2006, geciteerd door Allison Christians, *Sovereignty, Taxation and Social Contract*, *Minnesota Journal of International Law*, Volume 18, 2003, p. 10.

status niet als absoluut gelden.⁹¹ Aan die status zijn rechten en plichten verbonden,⁹² staten zijn gebonden aan de (internationale) *'rule of law'*.⁹³ Dit vloeit voort uit het (naar mag worden aangenomen breed aanvaarde) principe dat leden van een (rechts)gemeenschap zich hebben te houden aan de in die gemeenschap geldende regels.

Roth wijst er op dat voor een juist begrip van het concept sovereign equality, het noodzakelijk is een goed begrip te hebben van *'the complex of purposes, principles, and policies embodied in the international legal order as a whole'*.⁹⁴ Daarmee ligt de lat hoog. Internationaal recht, volgens Waldron, erkent staten als diegenen die moeten opkomen voor diegenen die aan hun zorg zijn toevertrouwd. Waldron omschrijft de relatie tussen de *'rule of law'* en soevereine staten als volgt:

*'As trustees, states are supposed to operate lawfully and in a way that is mindful that the peaceful and ordered world that is sought in international law – a world in which violence is restrained or mitigated, a world in which travel, trade, and cooperation are possible – is something sought not for the sake of national sovereigns themselves, but for the sake of the millions of men, women, communities, and businesses who are committed to their care. These millions are the ones who are likely to suffer if the international order is disrupted; they are the ones whose prosperity is secure when the international order is secure.'*⁹⁵

Soevereiniteit krijgt zo een functionele invulling. Het drukt het bestaan uit van een internationale rechtsorde, maar is tegelijkertijd een middel tot het bewerkstelligen daarvan. Staten hebben soevereine rechten, niet voor henzelf, maar ten behoeve van hen die aan hun jurisdictie zijn onderworpen.⁹⁶ Dat betekent dat de invulling van het soevereiniteitsbeginsel een wijziging ondergaat als de algemene visie op de taken en verantwoordelijkheden van de staat en de wijze van uitvoering daarvan veranderen. Zo'n aanpassing wordt dan onvermijdelijk geacht.⁹⁷ *'It is the task of leaders of states today to (...) find a balance between the needs of good internal governance and the requirements of an ever more interdependent world'*.⁹⁸ Zo verandert het concept van soevereiniteit, maar blijft het niettemin van wezenlijk belang bij het doordenken van de verhouding tussen de verschillende actoren – inclusief de staat – in het internationale recht.⁹⁹ *'In short, modern*

⁹¹ Jeffrey, t.a.p., p. 43. Zie ook, bijvoorbeeld, P.H. Kooijmans, *The doctrine of the legal equality of states*, An inquiry into the foundations of international law, proefschrift Vrije Universiteit Amsterdam, A.W. Sijthoff, Leiden 1964, p. 192.

⁹² Zie voor een bespreking Sergio M Carbone en Lorenzo Schiano di Pepe, *States, Fundamental Rights and Duties*, Max Planck Encyclopedia of Public International Law, januari 2009, <http://tinyurl.com/o635ytq> (geraadpleegd op 13 mei 2015) en de daar aangehaalde literatuur.

⁹³ Jeremy Waldron, *Are Sovereigns Entitled to the Benefit of the International Rule of Law?*, *The European Journal of International Law*, Volume 22, no. 2, 2011, p. 315-343.

⁹⁴ Brad R. Roth, *Sovereign equality and non-liberal regimes*, in J.E. Nijman & W.G. Werner (eds.), *Netherlands Yearbook of International Law 2012*, p. 26. Zie ook Besson, t.a.p., par. 150, die het noodzakelijk acht *'to engage in a normative discussion over the values it protects whenever sovereignty is invoked and applied.'*

⁹⁵ Jeremy Waldron, *The Rule of International Law*, *Harvard Journal of Law & Public Policy*, Volume 30, No. 1, 2008, p. 24.

⁹⁶ Kokott signaleert eveneens de trend dat *'states are no more than instruments whose inherent function is to serve the rights of individuals'*. Juliana Kokott, *States, Sovereign Equality*, Max Planck Encyclopedia of Public International Law, april 2011, <http://tinyurl.com/oxzqyvq> (geraadpleegd op 13 mei 2015), par. 4.

⁹⁷ Kathryn Sikkink, *Human Rights, Principled Issue-Networks, and Sovereignty in Latin America*, *International Organization* 1993, p. 414.

⁹⁸ Boutros Boutros Ghali, *Agenda for Peace*, UN Doc. A/47/277-S/24111 (1992), <http://tinyurl.com/om8agc2> (geraadpleegd 15 mei 2015), par. 17.

⁹⁹ Robert McCorquodale, *An Inclusive International Legal System*, *Leiden Journal of International Law* 2004, p. 485.

*international sovereignty is as important for the self-determination of democratic States in international law as ever, but to serve the same purpose its modalities have changed.*¹⁰⁰

In de volgende paragraaf wordt ingegaan op de vraag wat deze verandering betekent voor de invulling van soevereiniteit op het terrein van het belastingrecht.

5.2.2. De betekenis van belastingsoevereiniteit

In de fiscale literatuur is soevereiniteit vaak omschreven in termen van een exclusief recht van de staat om de eigen fiscale politiek te bepalen.¹⁰¹ Niet dat belastingsoevereiniteit onbeperkt is. Verplichtingen onder internationaal recht en de totstandkoming van supranationale organisaties zoals de Verenigde Naties en de Europese Unie hebben – uiteraard – een beperkende invloed, maar dit zou niets afdoen aan de exclusiviteit die voortvloeit uit soevereiniteit. Gerefereerd is aan ‘fiscale almacht’¹⁰² en deze almacht zou zijn gegrond in soevereiniteit: *‘Because the taxing power of a state derives from sovereignty and sovereignty is omnipotence and connotes absoluteness.*¹⁰³

Er zijn echter ook andere geluiden. De benadering van Jeffrey bijvoorbeeld sluit aan bij de hiervoor beschreven invulling van soevereiniteit in de internationaal rechtelijke literatuur. In zijn proefschrift over de impact van soevereiniteit op grensoverschrijdende handel en internationaal belastingrecht heeft hij (terecht) gewezen op het feit dat het internationale recht de grenzen van soevereiniteit bepaalt. Niet achteraf – niet pas als de soevereine staat de beperking van het internationale recht heeft aanvaard – maar als voorwaarde vooraf.¹⁰⁴ Naar mijn mening heeft de erkenning van het bestaan van een internationale (rechts)gemeenschap inderdaad gevolgen voor de invulling van belastingsoevereiniteit. Bij de keuzes die worden gemaakt, dienen de belangen van andere staten (en hun onderdanen) te worden meegewogen. Daarnaast leidt ook de internationale (economische) werkelijkheid er onvermijdelijk toe dat belastingsoevereiniteit anders wordt ingevuld dan in termen van exclusiviteit zoals hiervoor beschreven.

De internationale rechtsorde en belastingsoevereiniteit

De keuzes die worden gemaakt bij de inrichting van het fiscale stelsel hebben, gewild of ongewild, effect op andere soevereine staten. Er kan worden gesteld dat een functionele invulling van soevereiniteit (soevereiniteit als instrument voor het bewerkstelligen van een (internationale) rechtsorde), staten ertoe verplicht rekening te houden met de gerechtvaardigde belangen van andere staten en daarmee van de onderdanen van die staten. Zonder voldoende belastingheffing is het overeind houden of het tot stand brengen van een moderne, democratische sociale welvaartsstaat onmogelijk.¹⁰⁵ Het is dan ook niet zonder reden dat de OECD het effect van vormen van agressieve belastingontwijking op ontwikkelingslanden hoog op de agenda heeft gezet. Het effect daarvan gaat uit boven de vermindering van belastingopbrengsten. De OESO stelt dat deze praktijken de

¹⁰⁰ Besson, t.a.p., par. 46.

¹⁰¹ Een overzicht van de verschillende inzichten wordt gegeven door Edwin Van der Bruggen, *State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition*, Intertax 2001, vol. 29, no. 4, p. 120-121, Eric P. Ketchemin, *A Comparative Analysis of the Concept Of Fiscal Jurisdiction in Income Tax Law*, Dissertatie University Cape Town, oktober 2012, <http://tinyurl.com/q987uex> (15 mei 2015), p. 14, en Alision Christians, *Sovereignty, Taxation and Social Contract*, Minnesota Journal of International Law, Volume 18, 2008, p. 129.

¹⁰² L. Hinnekes, *De Territorialiteit van de Inkomstenbelasting op Nieuwe Wegen en Grondslagen*, Kluwer, Diegem 1993, p. 67, geciteerd door Van der Bruggen, t.a.p., p. 120.

¹⁰³ Eric P. Ketchemin, t.a.p., p. 14.

¹⁰⁴ Ramon J. Jeffrey, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Series on International Taxation, no. 23, Kluwer, Den Haag 1999, p. 14.

¹⁰⁵ Christians, t.a.p., p. 104.

geloofwaardigheid van het belastingsysteem ondermijnen: als duidelijk is dat grote multinationale ondernemingen eenvoudig hun belastingverplichtingen kunnen ontgaan, vermindert dat het vertrouwen en de effectiviteit van het belastingsysteem.¹⁰⁶ Dat geldt overigens naar mijn idee niet alleen ontwikkelingslanden, in alle landen zal dit effect optreden. Maar als belasting de prijs is die we moeten betalen voor een geciviliseerde maatschappij¹⁰⁷, is belastingcoördinatie, het streven naar grensoverschrijdende coherentie de prijs en het afzien van schadelijke belastingconcurrentie de tegenprestatie voor een geciviliseerde internationale rechtsorde. Zo'n rechtsorde is geen doel op zich, maar zal bijdragen aan een rechtvaardige en menswaardige samenleving.

Globalisering en belastingsoevereiniteit

Niet alleen de eisen vanuit de internationale rechtsorde hebben gevolgen voor de invulling van soevereiniteit, ook de gewijzigde feitelijke omstandigheden hebben effect. Terecht wordt gesteld dat de vormgeving van een fiscaal stelsel grotendeels afhankelijk is de economische, sociale en politieke situatie in een land.¹⁰⁸ Maar de economie is niet (langer) een nationale, strikt territoriaal bepaalde aangelegenheid. Sprake is van een wereldeconomie – met al dan niet schadelijke belastingconcurrentie tot gevolg.¹⁰⁹ Globalisering en economische integratie, de gegroeide en groeiende macht en invloed van multinationals, kortom, een veranderd en veranderend wereldbeeld, maken een daarmee samenhangende aanpassing van het soevereiniteitsbegrip op het terrein van belastingen onvermijdelijk. *'The focus of thought has to move away from nationality.'*¹¹⁰ Staten die de belangen van hun onderdanen niet langer kunnen behartigen zonder samenwerking, zijn (moreel) verplicht samen te werken¹¹¹ en – waar nodig – soevereiniteit te delen of over te dragen.¹¹² De belastinggrondslag staat onder druk door agressieve belastingplanning en er is sprake van belastingconcurrentie tussen landen en mede daardoor een verschuiving van de belastingdruk van winst en vermogen naar arbeid. Om te komen tot een evenwichtig (en meer rechtvaardig?) belastingstelsel is loyale internationale samenwerking noodzakelijk.¹¹³ Wel geldt een belangrijk voorbehoud: staten moeten de discipline hebben internationale samenwerking niet te laten ontaarden in powerplay en bovenmatige internationale druk tot ongewilde aanpassing van het nationale stelsel. De autonomie van staten moet met respect worden behandeld met het oog op de noodzakelijke democratische legitimatie van belastingwetgeving.¹¹⁴

5.2.3 Overlappende belastingjurisdictie

Staten genieten soevereiniteit voor wat betreft de invulling van hun belastingstelsel, met inachtneming van wat hiervoor in de vorige paragraaf is opgemerkt. De vraag die vervolgens opkomt

¹⁰⁶ OESO (2014), Part 1 of a report to G20 development working group on the impact of BEPS in low income countries, OESO Publishing, p. 3, <http://tinyurl.com/p7tg6ud>.

¹⁰⁷ Oliver Wendell Holmes, *Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100, dissenting; opinion (21 November 1927), <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/case.html>.

¹⁰⁸ Zie onder anderen P. Kavelaars, *Uitdagingen rondom mismatches*, in: J.L. van der Streek en J. van Strien, *Strik(t) fiscaal*, Opstellen aangeboden aan Mr. drs. S.A.W.J. Strik, Kluwer, Deventer 2014, p. 148.

¹⁰⁹ Frans Vanistendael, *Is Fiscal Justice Progressing?*, *Bulletin for International Taxation* 2010, p. 539.

¹¹⁰ Jeffrey, t.a.p., p. 21.

¹¹¹ Zie bijvoorbeeld *Christians*, t.a.p., p. 102, voetnoot 6.

¹¹² Besson, t.a.p., par. 55.

¹¹³ Het initiatief tot gesprekken met ontwikkelingslanden over mogelijke antimisbruikbepalingen in belastingverdragen is hiervan een goed voorbeeld. Zie voor de stand van zaken: Staatssecretaris van Financiën 20 april 2015, nr. IZV/2015/292, NTFR 2015/1506.

¹¹⁴ Diane Ring, *'What's at Stake in the Sovereignty Debate?'*, *International Tax and the Nation-State*, Boston College Law School, Research Paper 153, 14 april 2008, p. 2, www.ssrn.com.

is hoe moet worden omgegaan met overlappende belastingjurisdictie. Als twee landen belastingjurisdictie claimen over hetzelfde inkomen of dezelfde persoon, kan dubbele belastingheffing optreden. Dat is ongewenst. Om dat te voorkomen dient er een hiërarchie te zijn in de benaderingen die worden gebruikt voor het vaststellen van jurisdictie.¹¹⁵ De vraag is welk criterium voorrang moet krijgen. De theorie van de *'closeness of connection'*, geformuleerd door Mann, kan daarvoor als uitgangspunt dienen. Volgens Mann heeft

*'a State (...) legislative jurisdiction, if its contact with a given set of facts is so close, so substantial, so direct, so weighty, that legislation in respect of them is in harmony with international law and with its various aspects (including the practice of States, the principles of non-interference and reciprocity and the demands of inter-dependence). A mere political, economic, commercial or social interest does not in itself constitute a sufficient connection.'*¹¹⁶

Uiteraard is ook onder dit *closeness of connection* criterium – ook wel genoemd het *criterion of reasonableness*¹¹⁷ – niet direct duidelijk welke combinatie van feiten het ene land voorrang geeft boven het andere. Het probleem is dat als jurisdictie op redelijkheid moet worden gebaseerd, de feiten van een specifiek geval en de belangen van de betrokken landen tegen elkaar moeten worden afgewogen, wat het opstellen van een algemene regel ingewikkeld maakt. Uitgaande van het hiervoor genoemde profijtbeginsel (op grond waarvan vennootschapsbelasting is verschuldigd omdat de staat bepaalde faciliteiten creëert), moet echter in beginsel een vorm van substantiële economische verbondenheid worden gebruikt als voorkeurscriterium voor het vaststellen van belastingjurisdictie.¹¹⁸ Belastingjurisdictie moet door staten worden gedeeld in verhouding tot de mate van relevante (economische) verbondenheid met beide staten: het zogenoemde 'nexusbeginsel'.

Zonder in te gaan op de details, is in het internationale belastingrecht deze verdeling tot stand gekomen door de heffing over bepaalde vormen van inkomen toe te wijzen aan het woonland (of het land van vestiging) en andere vormen aan het zogenoemde bronland (het land waarin de 'bron' van dat specifieke inkomen ligt. Dat laatste geldt voor inkomen uit ondernemingsactiviteiten (ondernemingswinst).¹¹⁹ Om dubbele belasting te voorkomen, maken het woon- en het bronland vaak afspraken in bilaterale belastingverdragen. Daarin wordt geregeld welk land, welk land welk inkomen *mag* belasten. Daarmee wordt dubbele belasting in beginsel voorkomen. Maar het verdrag brengt niet mee dat het land waaraan het heffingsrecht is toegewezen, ook daadwerkelijk heft. Daardoor kunnen ook situaties van dubbele niet-heffing ontstaan. Dit wordt onwenselijk geacht en in de meeste recente belastingverdragen zijn dan ook bepalingen opgenomen om misbruik tegen te gaan. In de preambule bij recente belastingverdragen is dat als volgt tot uiting gebracht:

¹¹⁵ R.J. Jeffrey, *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, Series on International Taxation no. 23, Kluwer: Den Haag 1999, p. 40.

¹¹⁶ F.A. Mann, *The doctrine of international jurisdiction revisited after twenty years*, *Collected Courses of the Hague Academy of International Law*, vol. 186, Brill/Nijhoff: Leiden 1985. Jeffrey, a.w., p. 53 en T. Wustenberghs, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten: de vaste inrichting op de helling*, Larquier: Brussel 2005, p. 320, verwijzen naar de uitspraak van het Bundesverfassungsgericht of 22 March 1983, V. Verf.G.E. 1983, afl. 63, nr. 23., p. 369.

¹¹⁷ Jeffrey, a.w., p. 53. Zie ook L. Brosens, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie* (proefschrift), Universiteit van Antwerpen: Antwerpen 2018, p. 121.

¹¹⁸ R.S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis Of The International Tax Regime*, Cambridge University Press: Cambridge 2007, p. 134.

¹¹⁹ Het feit dat de concepten van inwoner en bron niet goed toepasbaar zijn op bedrijfsvoering via internet, waardoor geen fysieke 'bron' in een bepaald land nodig is om substantiële economische banden met een bepaald land te hebben, laat ik hier buiten beschouwing.

'PREAMBLE TO THE CONVENTION

(State A) and (State B),

Desiring to further develop their economic relationship and to enhance their cooperation in tax matters,

Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States).'

Verdragsluitende staten beogen door middel van belastingverdragen dus grensoverschrijdende economische ontwikkeling te stimuleren en doen dat door te voorkomen dat dubbele belastingheffing ontstaat, maar zo'n verdrag mag niet behulpzaam bij belastingplanning waardoor er minder of in het geheel geen belasting is verschuldigd. De wens dubbele belastingheffing te voorkomen, zonder dat een situatie van dubbele niet-heffing optreedt, is door Avi-Yonah omschreven als het *'single tax principle'*, uitdrukking van een beginsel van internationaal belastingrecht.¹²⁰ Overlappende heffingsjurisdictie, die kan leiden tot dubbele belasting en dubbele niet-belasting, dient dus bij voorkeur te worden opgelost aan de hand van de mate van nexus, van economische verbondenheid met een jurisdictie. Daarbij geldt dat het primaat voor de heffing zou moeten liggen bij dat land waarmee de economische verbondenheid het grootste is, tenzij dit leidt tot een situatie van dubbele niet-belasting.

5.2.4 Evaluatie

De vraag is wat het voorgaande oplevert voor de beantwoording van de centrale vraag van dit preadvies. Duidelijk wordt dat aan het internationale belastingrecht beginselen ten grondslag liggen die de onderlinge verhouding van staten als object hebben. Staten dienen zich rekenschap te geven van de belangen van andere staten bij de vormgeving van zowel hun nationale vennootschapsbelastingstelsel als de regels van internationaal belastingrecht (de regels waarmee dubbele heffing en dubbele niet-heffing wordt voorkomen). Het nexus beginsel en het *single tax principle* vormen daarvoor de basis.

Uiteraard zijn er situaties waarin belangen botsen. Internationale samenwerking om belastingconcurrentie tussen staten tegen te gaan, zal voor de ene staat gunstiger uitpakken dan voor een andere, met name vanwege verschillen tussen de economische ontwikkeling en economische structuur. Het is dan ook niet zondermeer terecht dat op grond van de Pijler 2-regels de winst van een vennootschap die is gevestigd in land A, wordt belast in een ander land waarin (toevalligerwijs) een tot hetzelfde concern behorende vennootschap is gevestigd. Deze heffing is evident in strijd met het nexus beginsel en deze strijdigheid lijkt mij niet per definitie gerechtvaardigd door de wens belastingconcurrentie tegen te gaan.¹²¹ Niettemin, hoewel wellicht op onderdelen en in bepaalde verhoudingen gebrekkig, het Pijler 2-systeem kan worden gezien als een antwoord van de internationale gemeenschap op veranderde economische en technologische omstandigheden die een nauwere internationale samenwerking noodzakelijk maakten.¹²²

¹²⁰ Avi-Yonah, a.w., p. 132.

¹²¹ Lex van Heijningen, 'De dynamiek van Pijler 2: enkele fundamentele vraagtekens', NLF Opinie 2023/1.

¹²² D.M. Broekhuijsen & L.C.J. van Apeldoorn, 'De toets aan het internationaal gewoonterecht vormt politieke rechtsopvattingen', NLF-W 2024/20, par. 5.

5.4 Redelijke wetstoepassing

De Hoge Raad motiveert een beslissing soms met een verwijzing naar een 'redelijke wetstoepassing', met name als de wet geen regels kent voor het geval dat aan de orde is of als de regels die er zijn, onvoldoende gedetailleerd zijn.¹²³ Zo komt de Hoge Raad toch tot een oplossing en 'bij het bieden van die oplossing zal hij zo veel mogelijk handelen in de geest van de wetgever', aldus Lubbers.¹²⁴

Volgens Geppaart zijn er twee soorten zaken waarin de Hoge Raad in zijn beslissing verwijst naar een redelijke wetstoepassing. Ten eerste zijn er zaken waarin de Hoge Raad de strekking van de wet niet kan vaststellen met behulp van de 'standaard' factoren van rechtsvinding, zoals bijvoorbeeld de wetsgeschiedenis. Dan zal de rechter die strekking autonoom vaststellen met behulp van de gegevens die wel beschikbaar zijn. Het gebruik van de redelijke wetstoepassing is dan een bijzondere vorm van teleologische interpretatie.¹²⁵ Die zaken onderscheidt Geppaart van de zaken waarin er helemaal geen materiaal is om de strekking van de wet vaststellen. De rechter zal dan uitwijken naar de 'objectieve redelijkheid'. De redelijkheid wordt dan gebruikt 'ter aanvulling van de wet of ter toetsing van een bepaald resultaat, waarbij soms wordt overwogen dat de wetgever een onredelijk resultaat niet kan hebben gewild.' Dan wordt redelijkheid geconcretiseerd 'tot een voor toepassing vatbare rechtsnorm en komt zij op één lijn te staan met de algemene rechtsbeginselen van de rechtsgelijkheid en de billijkheid.'¹²⁶

Een beroep op de redelijke wetstoepassing door de Hoge Raad is dus een signaal dat in het kader van dit preadvies van belang is; de Hoge Raad geeft daarmee een inkijkje in wat hij als strekking, als ratio legis van een bepaalde regeling ziet. Voor dit preadvies zijn met name van belang die zaken die betrekking hebben op de winstbelastingen.¹²⁷ In een aantal van die arresten komt tot uiting wat wel is genoemd de 'evenwichtsgedachte', het idee 'dat een voor- of nadeel precies eenmaal in de belastingheffing dient te worden betrokken'.¹²⁸ De evenwichtsgedachte volgt ook uit een aantal zaken waarin de samenhang tussen de Nederlandse vennootschaps- en inkomstenbelasting een rol speelt. Zo overwoog de Hoge Raad in zijn arrest van 18 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2450:

'4.2. (...) Een redelijke wetstoepassing, welke recht doet aan de samenhang tussen de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting (...) brengt met zich dat het voordeel voor de vennootschap, ook al vindt dit voordeel zijn oorzaak uitsluitend in de betrekking tussen de vennootschap en haar aandeelhouder, bij de bepaling van de winst van die vennootschap in aanmerking moet worden genomen.'

Als alleen naar de systematiek van de vennootschapsbelasting zou worden gekeken, zou het voordeel dat de vennootschap in dit geval ontvangt, niet zijn belast. Maar omdat het met het voordeel

¹²³ A.O. Lubbers, 'Is een beroep op een 'redelijke wetstoepassing' uit den boze?', in: H.J. Bresser, J.J. van den Broek, C.G. Dijkstra, M.B.A. van Hout, & M.F. Kossen (red.), *Homo Universalis* (Meussen-bundel), Den Haag: Sdu 2024.

¹²⁴ Lubbers, a.w., par 1.

¹²⁵ Vgl. R.E.C.M. Niessen, *Rechtsvinding in belastingzaken. Legitimatie en motivering*, Sdu: Amersfoort 2009, p. 47.

¹²⁶ Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, FED: Amsterdam 1965, p. 110. Volgens Geppaart is redelijke wetstoepassing 'een vorm van rechtsvinding aan de hand van de wet; naar heersende opvatting is zij één van die vrijere methoden die tot het normale instrumentarium van de rechter behoren, zeker in een tijd waarin de wetgeving vaak kwalitatief gebrekkig is en achterloopt bij de maatschappelijke ontwikkelingen.'

¹²⁷ Er zijn mij geen arresten bekend op het terrein van het internationale belastingrecht waarin de Hoge Raad zijn beslissing motiveert met een beroep op een redelijke wetstoepassing.

¹²⁸ J. den Boer, 'Redelijke wetstoepassing in de belastingrechtspraak van de Hoge Raad', *WPNR* 1991/5989. Volgens De Boer is het zelfs de vraag of hier sprake is van een 'algemeen beginsel van belastingrecht'.

corresponderende nadeel in de inkomstenbelasting aftrekbaar was, brengt een redelijke wetstoepassing volgens de Hoge Raad mee dat in deze situatie het voordeel wél is belasting (om het evenwicht te bereiken).¹²⁹

Een andere categorie arresten waarin de Hoge Raad zijn beslissing motiveert met een verwijzing naar een redelijke wetstoepassing, betreft de toepassing van wettelijke vrijstellingen. Soms zijn die vrijstelling door wetwijzigingen vanaf een bepaald jaar ruimer of juist minder ruim. De Hoge Raad past dan soms de vrijstelling naar evenredigheid toe: het stukje winst dat is toe te rekenen aan een jaar waarin de vrijstelling ruimer was, wordt dan (toch) vrijgesteld, ondanks dat de wettekst in het jaar waarin de winst daadwerkelijk werd genoten die vrijstelling niet toeliet.¹³⁰

¹²⁹ Zie ook HR 8 juli 1986, ECLI:NL:PHR:1986:AW7929.

¹³⁰ Bijvoorbeeld HR 2 juli 1986, ECLI:NL:HR:1986:BH5310.

6. De derde fase: deductie

In hoofdstuk 4 (de eerste fase: observatie) is materiaal verkend dat licht kan werpen op de inhoud van het begrip geest van de wet. Op basis daarvan is geconcludeerd dat de norm dat moet worden gehandeld in de geest van de wet moet worden gezien als een interpretatie- en toepassingsregel. De geest van de wet kan worden gebruikt als een interpretatiemethode (of interpretatief argument) van de buitencategorie. Interpretatie en toepassing van wet- en regelgeving zijn in overeenstemming met (of in ieder geval niet in strijd met) de geest van de wet als in het licht van de aan de betreffende regeling ten grondslag liggende beginselen, het uiteindelijke resultaat als redelijk kan worden aangemerkt.

Vervolgens is in hoofdstuk 5 (fase twee: inductie) aan de orde geweest wat de beginselen zijn, die ten grondslag liggen aan de heffing van vennootschapsbelasting en aan het internationale belastingrecht. Op basis van literatuuronderzoek zijn vier grondbeginselen van de vennootschapsbelasting onderscheiden: het beginsel van bevoorrechte verkrijging, het profijtbeginsel, het welvaartsbeginsel en het beginsel van machts-evenwicht. Aan het internationale fiscale recht liggen ten grondslag de beginselen van (loyale) samenwerking en *sovereign equality* en, meer specifiek voor de fiscaliteit, het beginsel van belastingsoevereiniteit, het nexus beginsel en het *single tax principle*.

Tot slot is aandacht besteed aan het beroep dat de Hoge Raad doet op de redelijke wetstoepassing, eveneens een rechtsvindingmethode van de buitencategorie en eigenlijk een voorbeeld van toepassing van handelen naar de geest van de wet. Voor wat betreft de winstbelastingen is hieruit afgeleid dat het in overeenstemming is met de strekking (of geest?) van de wet als er sprake is van evenwicht in de belastbaarheid/afrekbaarheid van opbrengst/kostenpost en van evenredigheid bij de toepassing van gewijzigde wettelijke vrijstellingen.

In dit hoofdstuk is fase drie, die van deductie, aan de orde. De genoemde beginselen zullen worden geconcretiseerd en in de juiste onderlinge verhouding worden gezet om concrete toepassing daarvan mogelijk te maken.

Als leidraad voor die verdere invulling lijkt mij de vraag of toepassing van de letter van de wet tot een redelijke uitkomst leidt, zeg zo'n 15% à 25% belasting over de winst. Als dat het geval is, is er voor de belastingplichtige geen reden tot zorg dat niet wordt gehandeld in de geest van de wet. Het wordt pas spannend als de letter van de regeling leidt tot de conclusie dat geen of slechts heel weinig belasting is verschuldigd over de gemaakte winst. Omwille van de discussie neem ik als uitgangspunt de situatie dat een vennootschap effectief 2% belasting betaald. Is zo'n heffing, in het licht van de hiervoor beschreven grondslagen redelijk te noemen? Ik meen dat dit afhankelijk is van het antwoord op de volgende vragen.

Is sprake van daadwerkelijk in het betreffende land ontplooid activiteiten?

Is dat het geval, dan zal op basis van het nexus- en het profijtbeginsel de heffing toekomen aan dat land en wordt de vennootschap terecht door de bewuste jurisdictie in de heffing betrokken. Zijn er geen of onvoldoende activiteiten, dan is de kans groot dat sprake is van een structuur die is opgezet met het oog op het verlagen van de belastinglast elders, zodat niet is voldaan aan het *single tax principle* en aan de evenwichtsgedachte uit de jurisprudentie van de Hoge Raad.

Wat is het effect van de vestiging in het laag-belastende land op de afdracht van belastingen in andere landen?

Dat een vennootschap conform het nexus- en het profijtbeginsel over de door haar gemaakte winst wordt belast, sluit niet uit dat desondanks niet wordt gehandeld in de geest van de wet, als de vestiging in het laag-belastende land en de daar ontplooid activiteiten leiden tot een effectieve

vermindering van de afdracht van belastingen in andere landen. Gedacht kan worden aan de vestiging van een vennootschap die leningen verstrekt aan andere onderdelen van het concern. De rente op deze leningen zal aftrekbaar zijn van de winst van die andere onderdelen, maar is bij de ontvangende partij slechts laag belast. Ook in deze situatie kan sprake zijn van strijd met het internationale fiscale *single tax principle* (er is immers over de betaalde rente niet of nauwelijks belasting verschuldigd). Ook kan sprake zijn van strijdigheid met het nexus- en profijtbeginsel omdat in het land van vestiging van de schuldenaar de winst wordt verminderd met de betaalde rente.

Uiteraard heeft de vestiging van bijvoorbeeld een productielocatie in een laag-belastend land ook effect op de belastingafdracht in het land waarin de productielocatie eerst was gevestigd (of ook gevestigd had kunnen worden). Het belastingen van de aan die productielocatie toe te rekenen winst is echter volledig in conformiteit met de onderliggende beginselen van de winstbelasting en het internationale fiscale recht: het nexus- en profijtbeginsel. Het is echter wel de vraag hoe de keuze voor niet-heffing van de laag-belastende staat zich verhoudt tot de verplichting jegens andere staten mee te werken aan een coherent systeem van winstbelastingen zodat wordt voldaan aan het *single tax principle*.

Wat is de economisch-politieke doelstelling van het wettelijke systeem?

Een wettelijk systeem uitmondend in een laag effectief tarief, is een gevolg van economisch politieke keuzes van het land in kwestie. Landen kunnen andere bronnen van inkomen hebben, waardoor de heffing van (vennootschaps)belasting niet of veel minder noodzakelijk is dan elders, bijvoorbeeld doordat op grote schaal grondstoffen worden gewonnen. Ook kunnen landen ervoor kiezen bepaalde sectoren of bedrijfstakken te stimuleren en laag te belasten (in overeenstemming met het welvaartsbeginsel). Die vrijheid hebben landen ook (belastingsoevereiniteit). Maar die vrijheid is wel begrensd: het beginsel van loyale samenwerking vereist dat landen dergelijke stimulerende belastingregimes niet toekennen in situaties waarin het regime wordt gebruikt om in andere landen minder belasting te betalen.

Er is dus een aantal omstandigheden dat naar mijn mening in ogenschouw moet worden genomen bij de beoordeling of wordt gehandeld in overeenstemming met de geest van de belastingwet- en regelgeving: aard en omvang van de door de vennootschap ontplooid activiteiten, het effect van de toepassing van dit regime op de belastingafdrachten in andere landen en de doelstelling van het winstbelastingregime waaraan de vennootschap is onderworpen.

7. De vierde fase: toetsing

In de vierde fase van de empirische cyclus wordt de ‘regel’ zoals vastgesteld in de deductiefase, getoetst aan nieuwe feiten. Die toetsing leidt eventueel tot aanpassing, aanscherping, van de regel, tot rechtsvorming. Hiervoor heb ik al opgemerkt dat deze fase brengt specifieke problemen meebringend bij de toepassing van regels uit een *tax governance code*: er is geen echt geschil, waardoor de kans bestaat dat bepaalde belangen niet worden meegewogen en het punt is dat het antwoord op de eerste vraag veelal afhankelijk zal zijn van zeer specifieke feitelijke omstandigheden.

Ik breng de in hoofdstuk 2 gepresenteerde casus in herinnering. Er is sprake van een in land C gevestigde vennootschap C co die alle aandelen houdt in A bv (in Nederland gevestigd). A bv houdt op haar beurt alle aandelen en B co (in land B gevestigd). B co betaalt in het land waarin zij is gevestigd 10% belasting over haar winst, minder dus dan het minimumtarief van 15%. Land C heeft geen Pijler 2-heffing ingevoerd. Op basis van de Wet minimumbelasting 2024 is A bv in Nederland belastingplichtig en dient zij vanaf 2024 5% (15% - 10%) over de winst van C co af te dragen, de zogenoemde inkomen inclusie heffing.

Om die heffing te voorkomen, draagt A bv op 31 december 2023 – dus voor de introductie van de Pijler 2-heffing in Nederland – haar aandelen in B co over aan C co. Land C kent geen Pijler 2-heffing en de inkomen inclusie heffing geldt alleen ten aanzien van dochtervennootschappen. De onderbelastewinstbijheffing geldt in Nederland met ingang van 1 januari 2025 zodat A bv in 2024 ter zake van de laagbelaste winst van B co geen bijheffing verschuldigd is.

Is deze vorm van belastingplanning in overeenstemming met de geest van de toepasselijke wet- en regelgeving, in het bijzonder de Wet minimumbelasting 2024? Zoals geconcludeerd aan het slot van het vorige hoofdstuk moet in ieder geval in aanmerking worden genomen de aard en omvang van de door de B co ontplooiende activiteiten, het effect van de toepassing van het belastingregime in land B op de belastingafdrachten in (onder andere) land A en de doelstelling van dat regime. In aanvulling daarop dient, vanwege de specifieke feiten van de casus, ook in de overwegingen te worden betrokken de ongelijktijdigheid van de invoering van de verschillende Pijler 2-heffingen in de betrokken landen.

Het moge duidelijk zijn dat voor het maken van een adequate afweging, meer feitenkennis noodzakelijk is. Stel dat de vestiging van B co in B is ingegeven door bedrijfseconomische overwegingen. A bv heeft een procedé ontwikkeld om sinaasappelschillen te verwerken tot additieven voor andere producten.¹³¹ Omdat de beschikbaarheid van sinaasappelschillen in A beperkt is, wordt de vestiging in B opgezet waar deze schillen volop beschikbaar zijn. De overheid van B wil circulair ondernemen stimuleren en kent vennootschappen met dergelijke activiteiten een gedeeltelijke vrijstelling van vennootschapsbelasting toe.

Het gebruikmaken van deze gedeeltelijke vrijstelling door B co lijkt in overeenstemming met de geest van de toepasselijke fiscale wet- en regelgeving: er zijn activiteiten in B, dus B komt het heffingsrecht over de winst van B co toe. Op basis van het profijtbeginsel zou B in beginsel belasting (moeten) heffen, maar op grond van overwegingen van economische politiek, besluit B daarvan af te zien (wat in overeenstemming is met het welvaartsbeginsel). De behandeling van B co door B is ook conform de internationale fiscale beginselen (zoals het nexusbeginsel).

¹³¹ Zie de casus van PeelPioneers, NOS Nieuws, 27 augustus 2024.

De introductie van het Pijler 2-systeem in 2024 heeft echter tot gevolg dat over de winst van B co alsnog tenminste 15% belasting moet worden betaald, maar dan niet in B maar in A. Daarmee wordt de volstrekt legitieme keuze van B voor stimulering van circulaire activiteiten in feite teniet gedaan.

Doelstelling van het Pijler 2-systeem is onder andere het tegengaan van belastingconcurrentie tussen staten. Dat doel wordt waarschijnlijk bereikt: land B zal de toegekende voordelen heroverwegen als dat voordeel door andere landen wordt weggenomen. Het zou overigens niet in overeenstemming zijn met de geest van het Pijler 2-systeem als B in plaats van de voordelen in de belastingsfeer voor het zelfde bedrag een subsidie zou verstrekken. Of landen die zijn verwickeld in een snoeiharde concurrentiestrijd om economische activiteiten zich daarvan iets aantrekken is overigens de vraag. Daarnaast zal de druk op de politiek vanuit het bedrijfsleven om iets in de subsidiesfeer te compenseren ook groot zijn.

Maar als B de fiscaal gunstige behandeling in stand laat en de Pijler 2-heffing over de winst van B co kan worden ontgaan door overdracht van de aandelen in B co per 13 december 2023, handelt A bv in overeenstemming met de geest van de wet? Ik zou willen betogen dat dit het geval is, en dat heeft te maken met de inwerkingtredingsproblematiek. Afgezien van de ongelijktijdigheid wat betreft de introductie van de Pijler 2-regels, meen ik dat het zoeken naar mogelijkheden Pijler 2-heffingen te ontgaan, in geen geval in overeenstemming is met de geest van de wet. Zoals opgemerkt heeft het Pijler 2-systeem ten doel het tegengaan van belastingconcurrentie en (ook) het garanderen van een minimumheffing van 15%.¹³² Als die 15% de (internationale) maatstaf is, dan is het zoeken naar mogelijkheden die Pijler 2-heffing te ontgaan in beginsel niet in overeenstemming met de geest van de regeling. Maar zolang het systeem nog niet optimaal functioneert doordat bepaalde landen de norm van 15% (blijkbaar) nog niet voluit hebben omarmd, lijkt toepassing van de letter van de wet (nog) niet in strijd met de geest daarvan.

8. Tot slot: de geest van de wet als juridisch relevant criterium?

De verwijzing naar de geest van de wet in deze codes, is aanleiding geweest om in dit preadvies de vraag centraal te stellen de vraag wat onder de geest van de wet kan, of wellicht zelfs moet worden verstaan. Als marktpartijen zeggen naar de geest van de wet te willen handelen, wat betekent dat dan concreet? Bestaat er inderdaad zoiets als de geest van de wet en, als dat zo is, hoe komen we die geest op het spoor? Is de uitdrukking geest van de wet geschikt voor juridisch gebruik? Ik eindig dit preadvies door puntsgewijs een aantal opmerkingen te maken waarmee deze vragen worden beantwoord.

- De regel dat bij de omgang met wettelijke verplichtingen rekening moet worden gehouden met de geest van de wet is een interpretatie- en toepassingsregel van de buitencategorie. Het gaat erom dat recht wordt gedaan aan de strekking van de regel, de ratio legis. Die strekking wordt bepaald door de achterliggende beginselen en grondslagen, in het licht van de uitgangspunten van de democratische rechtsorde.
- In voorkomende gevallen past ook de Hoge Raad deze regel toe door het oordeel te motiveren met een beroep op de redelijke wetstoepassing. In zoverre voegt wettelijke codificering niets toe. Wel is van belang dat voor belastingheffing een wettelijke grondslag is vereist (het legaliteitsbeginsel, artikel 104 Grondwet), zodat toepassing van de belastingwet door de rechter met een beroep op de geest van de wet (of een redelijke wetstoepassing) in afwijking van de (duidelijke) bewoordingen zeer terughoudend moet worden toegepast.

¹³² In zoverre geeft de wet overigens ook uitdrukking aan het beginsel van het machtsevenwicht. Zie daarover 5.1.

- De beginselen en grondslagen die in gezamenlijkheid uitdrukking geven aan de geest van de wet, worden duidelijk uit de parlementaire geschiedenis en wetenschappelijk rechtstheoretisch onderzoek. Daarom is de wetgever aan te bevelen in de parlementaire geschiedenis nadrukkelijk aandacht te besteden aan de achterliggende fiscaal-politieke rechtsopvattingen. In de fiscale rechtswetenschap dient aandacht te worden besteed aan de doordenking van de grondslagen van fiscale regelingen, meer dan in de praktijk gebeurt.
- Interpretatie en toepassing van wet- en regelgeving is niet gelijk aan het volgen van een 'stappenplan' maar houdt altijd een afweging in van belangen. Botsende beginselen zijn niet uitgesloten.
- Het gebruik van de geest van de wet om te onderscheiden tussen een 'normale' en een 'agressieve' vorm van belastingplanning voorkomt een (te) instrumenteel gebruik van het belastingrecht door de belastingplichtige. Recht, ook belastingrecht, heeft een eigen intrinsieke waarde en doel: de gerechtigheid. Die wordt in het ondermaanse niet bereikt, maar handelen in de geest van de wet, en niet toegeven aan het verlangen de letter van die wet te exploiteren voor puur economisch gewin, doet recht aan die intrinsieke waarde.