

# **Grenzen van fiscale soevereiniteit**

**Onderzoeksverslag 2006 t/m 2008**

Programmacoördinator: prof. dr. A.O. Lubbers

Deelprogramma 1: Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit  
Prof. mr. T. Bender

Deelprogramma 2: Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit  
Prof. dr. A.O. Lubbers en prof. dr. H. Vording

## **1. Inleiding**

De Leidse afdeling Belastingrecht verricht onderzoek in het kader van het onderzoeksprogramma "Grenzen van fiscale soevereiniteit". De resultaten van dit onderzoek over de periode 2006 t/m 2008 zijn neergelegd in dit verslag. Als basis voor dit verslag heeft gediend de "zelfstudie" die de onderzoeksgroep heeft opgesteld ten behoeve van de landelijke onderzoeksvisitatie over de periode 2006 t/m 2008. In 2010 zal de visitatiecommissie een oordeel uitspreken over dit onderzoek.

De afgelopen periode heeft de Leidse fiscale onderzoeksgroep op zichtbare wijze werk gemaakt van haar ambitie om het fiscaalrechtelijke onderzoek verder te brengen dan de bestudering van het positieve belastingrecht. Hiervoor heeft zij onderzoeksthema's gekozen die wetenschappelijk van aard zijn en die ook de komende jaren actueel en maatschappelijk relevant zijn. Om het onderzoeksprogramma uit te voeren is ervoor gekozen een mix tot stand te brengen van echte fiscalisten en onderzoekers met een economische, filosofische of historische achtergrond. Er zijn verbeterpunten te constateren maar de onderzoeksgroep hoopt dat dit onderzoeksverslag bevestigt dat zij haar "draai" heeft gevonden en dat er met dit onderzoeksprogramma en deze groep onderzoekers ook de komende jaren nog mooie wetenschappelijke resultaten mogen worden verwacht.

Prof. dr. A.O. Lubbers  
juli 2009

## 2. Inhoudelijke beschrijving van onderzoeksresultaten

### *Geschiedenis van het onderzoeksprogramma*

Ten tijde van de visitatieronde over de periode 1995-2000 was van samenhangend fiscaal onderzoek eigenlijk nog geen sprake in Leiden. De formulering van een werkelijk onderzoeksprogramma heeft pas eind 2003 plaatsgevonden. Daarbij zijn twee deelprogramma's ontwikkeld met de namen "Belastingverdragen" en "Doelstellingen van fiscale regelgeving". Aan de hand van de ervaring die in de jaren 2004 en 2005 werd opgedaan met dit onderzoeksprogramma, kon begin 2006 een inhoudelijke herijking van het programma plaatsvinden. Om die inhoudelijke herijking zichtbaar te maken voor de buitenwereld, is gekozen voor een gewijzigde naamgeving van het onderzoeksprogramma en de deelprogramma's. Zo kreeg het onderzoeksprogramma de naam "Grenzen van fiscale soevereiniteit".

### *Grenzen van fiscale soevereiniteit*

Het onderzoeksprogramma richt zich sinds 2006 op een tweetal begrenzings van de macht van een staat om inbreuk te maken op de eigendomsrechten van burgers om belastingen te heffen. In de eerste plaats is de heffingsmacht van een staat begrensd doordat ook andere staten belastingen heffen. De vraag in hoeverre de fiscale soevereiniteit van staten wordt beperkt door het internationale (fiscale) verdragenrecht, het Europese gemeenschapsrecht en andere regels van internationaal en supranationaal recht is studieobject van het deelprogramma "Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit". De beperking van deze soevereiniteit van staten is op dit ogenblik één van de belangrijkste problemen van het globaliseringproces. In de tweede plaats is de uitoefening van nationale fiscale soevereiniteit begrensd door normen van rechtsstatelijkheid en door maatschappelijke opvattingen over de gewenste reikwijdte en de effectiviteit van het staatsoptreden. Hierop richt het deelprogramma "Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit" zich.

### *Deelprogramma 1: Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit*

Het deelprogramma "Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit" richt zich op vraagstukken op het snijvlak van het internationaal belastingrecht, het gemeenschapsrecht en het algemene volkenrecht. Daarmee draagt het bij aan het onderzoek binnen het universitaire profileringsgebied "Interaction between legal systems". De onderzoeksgroep heeft in dit kader diverse toonaangevende publicaties verzorgd. Daarnaast is de onderzoeksgroep, in samenwerking met het International Bureau of Fiscal Documentation, een boekenreeks gestart, getiteld *Conflict of Norms in International Tax Law. De Mission Statement* van deze reeks – welke reeks gelijke tred houdt met de tweejaarlijkse internationale conferenties die de onderzoeksgroep organiseert – vermeldt over haar doelstelling het volgende: "The Conflict of Norms in International Tax Law Series aims at answering questions on the borderline between international tax law, EC law and general international law by reference to their normative environment. The question of their interrelationship requires a process of reasoning that makes them part of some coherent and meaningful whole ("systemic integration")."<sup>1</sup> Het eerste deel van deze reeks is verschenen in 2008; het tweede deel van de reeks zal begin 2010 verschijnen. Deelprogramma 1 is onderverdeeld in drie onderzoeksvragen, waarin respectievelijk het gemeenschapsrecht, het internationaal publiekrecht en belastingverdragen centraal staan.

### *De rol van het gemeenschapsrecht bij de afbakening en uitoefening van fiscale jurisdictie*

De eerste onderzoeksvraag heeft betrekking op de rol die het gemeenschapsrecht – in het bijzonder de fundamentele vrijheden en het staatssteunverbod – speelt bij de afbakening en uitoefening van fiscale jurisdictie. Douma heeft laten zien dat hier een onderscheid moet worden gemaakt tussen situaties van discriminatie, dispariteiten en internationaal juridisch dubbele

<sup>1</sup> Deze reeks wordt uitgegeven door IBFD Publications BV (Amsterdam).

belastingheffing.<sup>2</sup> Alleen in situaties waarin een nadelige of voordelige behandeling het resultaat is van een potentiële discriminatie, worden grenzen gesteld aan de wijze waarop een Staat zijn fiscale jurisdictie afgrenst en uitoefent. De vraag op welke wijze het HvJ EG vaststelt dan wel zou moeten vaststellen of inderdaad sprake is van een in beginsel verboden discriminatie is eveneens voorwerp van onderzoek geweest.<sup>3</sup> Het gaat hier in wezen om een belangenafweging tussen de fiscale soevereiniteit die de lidstaten op het terrein van de directe belastingen hebben behouden en de eisen die de regels van de Europese interne markt aan de uitoefening van die fiscale soevereiniteit stellen.<sup>4</sup> De wijze waarop het HvJ EG het optimum zou moeten vaststellen tussen deze conflicterende beginselen is het voorwerp van de dissertatie van Douma die in de loop van 2009 gereed zal komen. Van Raad heeft onderzocht hoe het discriminatieverbod zoals ontwikkeld in de rechtspraak van het HvJ EG zich verhoudt tot het discriminatieverbod zoals opgenomen in het OESO-modelverdrag en de bilaterale belastingverdragen die daarop zijn gebaseerd.<sup>5</sup> Engelen heeft de wijzigingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 die in 2007 in werking zijn getreden, getoetst aan het gemeenschapsrecht.<sup>6</sup> Vleggeert verdedigt op 23 juni 2009 zijn dissertatie "Aftrekbepalingen van de rente in het internationale belastingrecht". Dit onderzoek behelst een toetsing van renteaftrekbepalingen in de vennootschapsbelasting aan het gemeenschapsrecht en belastingverdragen.<sup>7</sup>

Een tot voor kort in het fiscale recht onderbelichte kwestie betreft de wijze waarop de rechtspraak van het HvJ EG doorwerkt in de nationale fiscale rechtsorde, mede gelet op de rechtsvormende taak van de belastingrechter binnen het staatsbestel. Vereist de communautaire rechtsorde de buitenwerkingstelling van nationale belastingmaatregelen die strijdig zijn met een vrijverkeersbepaling of vereist het gemeenschapsrecht juist dat de rechter de in het arrest van het HvJ EG geformuleerde regels overneemt? Of mag de nationale rechter zelf beslissen welke keuze hij maakt? Mag hij het bieden van rechtsherstel overlaten aan de wetgever? In 2008 heeft Douma deze vragen besproken en voorzien van een antwoord, waarbij bleek dat op dit punt grote verschillen bestaan tussen de rechtsstelsels van de verschillende lidstaten.<sup>8</sup> Het voornemen bestaat om dit onderwerp, in samenwerking met de Leidse afdeling staats- en bestuursrecht, verder te brengen; op 10 maart 2009 zijn hierover de eerste afspraken gemaakt. Naar het zich laat aanzien zal het onderwerp "doorwerking" van rechtspraak profiteren van deze samenwerking. Het onderwerp "fiscale staatssteun" is onderzocht in een publicatie van Engelen.<sup>9</sup> Naar aanleiding van deze publicatie heeft Engelen namens het Nederlandse bedrijfsleven, verenigd in VNO-NCW, een officiële reactie en een onderzoeksrapport ingediend bij de Europese Commissie naar aanleiding van de beschikking van 7 februari 2007, nr.C(2007)308 def., tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure in zaak C4/2007 (Groepsrentebox).<sup>10</sup> De onderzoeksgroep

<sup>2</sup> S.C.W. Douma, *The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation*, *European Taxation*, 2006, p. 522-533.

<sup>3</sup> C. van Raad, *Over discriminatie en rechtvaardiging*, in: Van Brunschot-bundel: *De grote lijn*, Kluwer Deventer 2007, p. 201-206; S.C.W. Douma en F.A. Engelen, *Case note bij Halifax plc and Others v Commissioners of Customs & Excise*, *British Tax Review* 2006/4, p. 429-440; S.C.W. Douma & C. Naumburg, *Marks & Spencer: Are National Tax Systems Éclairé?* *European Taxation*, 2006, p. 431-442. Op 4 december 2007 hielden S.C.W. Douma en F.A. Engelen een voordracht over dit onderwerp tijdens een bijeenkomst voor de leden van de Hoge Raad, het gerechtshof 's-Gravenhage en de rechtbank 's-Gravenhage, getiteld: *De vier vrijheden in het belastingrecht*.

<sup>4</sup> S.C.W. Douma, *Het evenredigheidsbeginsel stricto sensu als belangenafweging tussen nationale fiscale soevereiniteit en vrij verkeer*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2007, p. 247-253.

<sup>5</sup> C. van Raad, *Nondiscrimination from the Perspective of the OECD Model and the EC Treaty-Structural and Conceptual Issues*, in: Reuven Avi Yonah e.a. (red.), *Comparative Fiscal Federalism*, Kluwer Law International, Deventer 2007, p. 55-66. Van Raad gaf over dit onderwerp op 9 mei 2006 een lezing aan de Stockholm School of Economics, getiteld: *Non-discrimination in taxation of cross-border income under the OECD Model and EC Treaty rules – a concise comparison and assessment*. Zie ook C. van Raad, *Non-discrimination under tax treaties regarding groups of companies*, in: G. Maisto (ed.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, ed., IBFD, Amsterdam, 2008.

<sup>6</sup> F.A. Engelen & P.C. van der Vegt, *Werken aan winst in de Europese Unie*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2006, p. 797-810.

<sup>7</sup> De dissertatie wordt uitgegeven door Kluwer in de serie *Fiscale Monografieën*.

<sup>8</sup> S.C.W. Douma, *Doorwerking van rechtspraak van het HvJ EG in de nationale rechtsorde*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008, p. 1175-1184. Douma hield over dit onderwerp op 4 december 2008 een lezing aan de Wirtschaftsuniversität Wien, getiteld: *The effect of ECJ judgments in the national legal order*.

<sup>9</sup> F.A. Engelen & P.C. van der Vegt, *De octrooi- en rentebox: dispariteit, distorsie of steunmaatregel*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2006, p. 1181-1189. Op 26 maart 2007 hield T. Bender een voordracht aan de Wirtschaftsuniversität Wien, getiteld: *EC law and new Dutch rules for intra-group interest and royalty income*.

<sup>10</sup> Brief en onderzoeksrapport van 19 april 2007. Deze documenten zijn gepubliceerd op [www.vno-ncw.nl](http://www.vno-ncw.nl).

verwacht dat het onderwerp "fiscale staatssteun" in de komende jaren een stevige ontwikkeling zal gaan doormaken. Om deze reden zal de onderzoeksgroep op 19 en 20 november 2009 een internationale conferentie organiseren over dit onderwerp, waar verschillende disciplines uit de rechtswetenschap zullen worden samengebracht (Europees mededingingsrecht, staats- en bestuursrecht en belastingrecht) en zal worden gedebatteerd met vertegenwoordigers uit de praktijk (ministerie van Financiën, Europese Commissie, advocaten en belastingadviseurs uit diverse landen). Deze internationale conferentie zal de tweede zijn in de hiervóór genoemde conferentiecycle *Conflict of Norms in International Tax Law*. Voorts wordt in dit kader een proefschrift geschreven over de betekenis van het staatssteunverbod voor de directe belastingen.<sup>11</sup>

### *De rol van het algemene internationaal publiekrecht bij de afbakening en uitoefening van fiscale jurisdictie*

De tweede onderzoeksvraag van deelprogramma 1 richt zich op de rol die het algemene internationale publiekrecht speelt in het internationale belastingrecht. Daarbij gaat het onder meer om de invloed van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht en de daaraan ten grondslag liggende beginselen op de interpretatie en toepassing van belastingverdragen. Het besef dat de uitoefening van fiscale soevereiniteit wordt beheerst door algemene volkenrechtelijke normen is sterk toegenomen.<sup>12</sup> Gunn bereidt een proefschrift voor, getiteld *Taxation of offshore activities*, waarin dit goed zichtbaar wordt. Voorts heeft Engelen in zijn oratie aangetoond dat het volkenrechtelijke beginsel van de goede trouw een belangrijke rol speelt in de fiscale rechtsbetrekkingen tussen staten.<sup>13</sup> Onder de titel *The legal Status of the OECD Commentaries* vond in 2006 in Leiden een internationale conferentie plaats, waarbij gezaghebbende internationale wetenschappers uit diverse disciplines bijeenkwamen om te discussiëren over de betekenis die toekomt aan het OESO-commentaar bij de interpretatie van belastingverdragen.<sup>14</sup> De conferentie bouwde voort op eerder debat, mede gevoerd door leden van de onderzoeksgroep.<sup>15</sup> Ter voorbereiding op de conferentie schreven Douma en Engelen een paper waarin gedetailleerde onderzoeksvragen zijn neergelegd en bestaande literatuur in kaart is gebracht.<sup>16</sup> De onderzoeksresultaten zijn verschenen in het eerste deel van de eerder genoemde reeks *Conflict of Norms in International Tax Law*.<sup>17</sup> Bij dit onderzoeksprogramma is samengewerkt met de Leidse hoogleraren Alkema, Blokker, Lawson en Schrijver van het

---

<sup>11</sup> Pieter van der Vegt, *State aid and direct taxation*.

<sup>12</sup> H. Pijl, *State Responsibility in Taxation Matters*, *Bulletin for International Taxation* 2006, p. 38-51. De uitoefening van fiscale soevereiniteit wordt ook begrensd door normen die zijn neergelegd in mensenrechtenverdragen. Zie hierover H. Pijl, *Netherlands Tax Law Meets Human Rights Law*, *European Taxation* 2006, p. 453-456 en H. Pijl, *Rechtspersonenmensenrechten*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2006, p. 147-149.

<sup>13</sup> F.A. Engelen, *Over waarden en normen. Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht*, Kluwer, Deventer, 2006. Deze publicatie is gelijktijdig (in dezelfde uitgave) in het Engels verschenen onder de titel "On Value and Norms. The Principle of Good Faith in the Law of Treaties and het Law of Tax Treaties in Particular". Op 27 maart 2007 hielden S.C.W. Douma en F.A. Engelen een voordracht over dit onderwerp tijdens een bijeenkomst voor de leden van het gerechtshof Amsterdam en de rechtbank Haarlem, getiteld: Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht. De juridische status van het OESO Commentaar en de doorwerking van ficties onder belastingverdragen.

<sup>14</sup> Zie voor een verslag van deze conferentie: S.C.W. Douma en M. Erasmus-Koen, *Legal Status of the OECD*

*Commentaries – In search of the Holy Grail of International Tax Law*, *Bulletin for International Taxation*, 61 (8), p. 339-352.

<sup>15</sup> D.A. Ward & C. van Raad, *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference on the OECD Model*. Kingston, Ont./Amsterdam: International Fiscal Association (Can.Branch)/IBFD; F.A. Engelen, *Some observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, *Bulletin for International Taxation*, 2006, p. 105-109; H. Pijl, *The OECD Commentary as a Source of International Law and the role of the Judges*, *European Taxation*, 2006, p. 216-224.

<sup>16</sup> Dit paper onder de titel "Conference position paper: The quest for the holy grail in international tax law – the legal status of the commentaries on the OECD Model tax convention on income and capital" is opgenomen als bijlage in S.C.W. Douma & F.A. Engelen (red.), *The Legal Status of the OECD Commentaries. Conflict of Norms in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 251–272.

<sup>17</sup> S.C.W. Douma & F.A. Engelen (red.), *The Legal Status of the OECD Commentaries. Conflict of Norms in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008. Daarin zijn drie publicaties van Leidse fiscale onderzoekers verschenen: S.C.W. Douma, *The principle of legal certainty: Enforcing international norms under Community law* (p. 217-249); F.A. Engelen, *How 'acquiescence' and 'estoppel' can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries on the OECD Model* (p. 51-72); H. Pijl, *Beyond legal bindingness* (p. 95-130).

onderzoeksprogramma “Securing the rule of law in a world of multilevel jurisdiction”.<sup>18</sup> Een dissertatie over de interpretatie van meertalige (belasting)verdragen is in voorbereiding.<sup>19</sup>

### *De rol van het internationale belastingrecht bij de afbakening en uitoefening van fiscale jurisdictie*

De derde onderzoeksvraag van deelprogramma 1 bouwt voort op een langjarige traditie en internationale reputatie. Het bestudeert het internationaal belastingrecht op de meer klassieke manier en onderzoekt de vraag welke problemen optreden bij de afbakening van de jurisdictie in belastingverdragen en de Nederlandse nationale wet en welke oplossingen daarvoor mogelijk zijn. Op dit punt zijn diverse wetenschappelijke publicaties gerealiseerd in (internationale) tijdschriften en bundels<sup>20</sup> en een proefschrift.<sup>21</sup> Ook zijn diverse internationale lezingen gegeven<sup>22</sup> en is ook hier een proefschrift in voorbereiding.<sup>23</sup>

### *Deelprogramma 2: Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit*

Binnen het deelprogramma “Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit” staat de onderzoeksvraag naar de kwaliteit van fiscale regelgeving centraal. In de oratie van Gribnau wordt onderzocht of uit het begrip “soevereiniteit” kwaliteitsnormen voortvloeien waaraan fiscale regelgeving ten minste moet voldoen.<sup>24</sup> Het antwoord op deze vraag zoekt Gribnau in een analyse van de begrippen staat, soevereiniteit en legitimiteit, en wetgeving. Tevens besteedt Gribnau aandacht aan de vraag of fiscale regelgeving een bepaalde minimale kwaliteit dient te hebben op straffe van legitimiteitsverlies. Zijn uitvoerige analyse van een aantal vroegmoderne denkers laat zien dat al direct bij de opkomst van het fenomeen wetgeving een aantal kwaliteitsmaatstaven voor wetgeving werden geformuleerd. In deze oratie wordt derhalve een belangrijk theoretisch fundament gelegd voor het onderzoek naar kwaliteit van fiscale regelgeving.

Vanuit praktijk en wetenschap worden met enige regelmaat zorgen geuit met betrekking tot de kwaliteit van fiscale regelgeving. Ondanks deze zorgen besteedt de fiscale wetenschap relatief weinig aandacht aan fundamenteel onderzoek met betrekking tot de wijze waarop die kwaliteit kan worden “gemeten” en structureel kan worden verbeterd. Het accent ligt met name op het in kaart brengen van fiscale regelingen, het signaleren van knelpunten in die regelingen en het aanreiken van oplossingen voor die knelpunten. Dit type onderzoek wordt echter ook volop verricht door praktijkfiscalisten, die werkzaam zijn bij belastingadvieskantoren, in de rechterlijke macht of bij de belastingdienst. Dat geldt niet voor het fundamentele onderzoek naar de kwaliteit van fiscale regelgeving. Op dit punt ziet de Leidse fiscale onderzoeksgroep dan ook een taak

<sup>18</sup> De hoogleraren Blokker en Alkema hebben ook een schriftelijke bijdrage aan het onderzoek geleverd: N. Blokker, *Skating on thin ice? On the law of international organizations and the legal nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention* (p. 13-28); E.A. Alkema, *The Commentaries on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Effective in domestic law or in need of alternatives?* (p. 163-194).

<sup>19</sup> Paolo Arginelli, *Interpretation of multilingual treaties*.

<sup>20</sup> H. Pijl, *Tax Treaties and Domestic Law in the Netherlands*, in: G. Maisto, *Tax Treaties and Domestic Law* (EC and International Tax Law Series, volume 2), IBFD, Amsterdam 2006, p. 281-310; H. Pijl, *Netherlands: Allocation of Assets to a Permanent Establishment and the OECD Discussion Drafts*, *Bulletin for International Taxation* 2006, p. 351-357; C. van Raad, *Revisiting a 1981 Perspective*, *British Tax Review* 2006, p. 318-321; C. van Raad, *Over discriminatie en rechtvaardiging*, in: Van Brunschot-bundel: *De Grote lijn*, Kluwer Deventer 2008, p. 201-206; C. van Raad, *The geographical scope of the distributive articles of the OECD Model*, in: E. Andersson (ed.), *In Memoriam Kari S. Tikka 1944-2006*, The Finnish Association Lakimiesyhdistys, Helsinki 2007, p. 349-355; H. Pijl, *Conflicts in the Attribution of Income to a Person*, *Cahiers de droit fiscal International* (reeks nr. 92b), Sdu Fiscale en Financiële Uitgevers, p. 447-467; C. van Raad, *Applicatin of tax treaties to items of income that are covered by more than one distributive provision*, in: L. Hinnekens (ed.), *Liber Amicorum Frans Vanistendael*, Kluwer Law International, Deventer 2007, p. 729-736.

<sup>21</sup> S. Simontacchi, *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention – With Special Regards to Immovable Property*, Leiden 2007.

<sup>22</sup> Onder meer lezingen door door F.A. Engelen, “Abuse of Tax Treaties: a Dutch perspective”, 26 november 2007, Universiteit van Lausanne en C. van Raad, *Fractional taxation* (conference *The Source of Income in a Globalized Economy: Developing Source Rules for the 21st Century*), 14-15 mei 2006, Monash University & Stockholm School of Economics, en C. van Raad, *Recent developments regarding arbitration under tax treaties*, 18 mei 2006, Peking University Law School.

<sup>23</sup> J. Gooijer, *The concept of 'residence' in double taxation conventions*.

<sup>24</sup> De oratie werd uitgesproken op 16 december 2008. De oratie werd gepubliceerd in 2009 (J.L.M. Gribnau, *Soevereiniteit en legitimiteit: Grenzen aan (fiscale) regelgeving*, Sdu Amersfoort, 2009).

voor de wetenschap weggelegd. Het belang om meer fundamenteel onderzoek te doen naar kwaliteit van fiscale regelgeving werd onderstreept toen fiscale wetenschappers zich in het kader van het wetsevaluatieproject *Vijf jaar Wet IB 2001* een wetenschappelijk gefundeerd oordeel moesten vormen over de kwaliteit van de Wet IB 2001 en onder ogen moest worden gezien dat er geen uitgewerkt, objectief beoordelingskader voor handen was.<sup>25</sup>

Het thema “kwaliteit van fiscale regelgeving” leent zich uitstekend voor internationaal georiënteerd onderzoek. Het thema is door de Leidse onderzoeksgroep tijdens de verslagperiode ook daadwerkelijk internationaal op de agenda van fiscale wetenschappers gezet; binnen de European Association of Tax Law Professors (EATLP) hebben Leidse fiscalisten het initiatief genomen om het onderwerp te behandelen tijdens de conferentie in Helsinki in 2007.<sup>26</sup> Inmiddels vindt in internationaal kader vervolgonderzoek plaats naar terugwerkende kracht in het belastingrecht; bij dat onderzoek zijn ook Leidse wetenschappers betrokken.<sup>27</sup>

Ook het Leids Universiteits Fonds heeft willen investeren in dit onderzoeksthema; tijdens de verslagperiode is dankzij financiële steun van dit fonds een hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aangetrokken.<sup>28</sup>

### *Kwaliteitscriteria voor fiscale regelgeving*

Tijdens de verslagperiode is in de eerste plaats onderzoek verricht naar de vraag hoe de kwaliteit van fiscale regelgeving kan worden “gemeten”. De onderzoeksgroep bouwt daarbij voort op de zes kwaliteitscriteria uit *Zicht op wetgeving*.<sup>29</sup> Vording onderzoekt in zijn oratie de vraag welke betekenis aan deze criteria toekomt in het belastingrecht, gegeven de specifieke context van dit rechtsgebied.<sup>30</sup> In deze specifieke context onderscheidt hij twee aspecten. Aan de ene kant is de fiscale wetgever (indirect) belanghebbende bij de regels die hij ontwerpt: belastingrecht vult de schatkist. Het belastingrecht wordt daarmee, meer dan vele andere rechtsgebieden, gevormd

---

<sup>25</sup> Het initiatief tot deze evaluatie werd genomen door Leidse en Tilburgse fiscale wetenschappers. Door Leidse wetenschappers zijn onder meer de volgende publicaties in het kader van dit wetsevaluatieproject tot stand gebracht (verschenen in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer Deventer, 2006): J.P. Boer en R.M. Freudenthal, *Resultaat uit overige werkzaamheden*, p. 405-432; E.J.W. Heithuis en M.H.C. Ruijschop, *De terbeschikkingstellingsregelingen*, p. 433-454; R.L.G. van den Heuvel, A.O. Lubbers, H. Vording en O.I.M. Ydema, *Vermogensrendementsheffing*, p. 539-562; M. Schuiver-Bravenboer, *Overgangsmaatregelen Wet IB 2001*, p. 67-96; H. Vording, K.P. Goudswaard en C.L.J. Caminada, *De Wet IB 2001: betere instrumenten voor fiscale inkomenspolitiek*, p. 131-146. In hun inleiding besteden A.C. Rijkers en H. Vording aandacht aan fiscale wetsevaluatie en aan de resultaten die zijn bereikt met deze evaluatie (p. 1-23). Dat het niet eenvoudig is om de kwaliteit van een wet objectief te meten, blijkt ook uit het wetsevaluatieproject *De toekomst van de overdrachtsbelasting*; in het kader van dat project kregen de schrijvers aan de bundel *De toekomst van de overdrachtsbelasting (De beginselen van behoorlijke wetgeving als beoordelingskader)* onder redactie van Y.E. Gassler, Kluwer Deventer 2007, de opdracht mee de overdrachtsbelasting te toetsen aan een kwaliteitscriterium.

<sup>26</sup> Ter voorbereiding op deze bijeenkomst heeft de Leidse onderzoeksgroep een questionnaire gemaakt met vragen rondom het thema kwaliteit van fiscale regelgeving. Die questionnaire is uitgezet bij leden van EATLP uit diverse Europese landen. De antwoorden op de gestelde vragen dienden als basis voor de bijeenkomst. Tijdens die bijeenkomst hebben sprekers van onder meer de universiteiten van Antwerpen, Cambridge en Graz een voordracht gehouden. Namens de Leidse Universiteit hebben Hemels, Lubbers en Vording het woord gevoerd.

<sup>27</sup> Dit onderzoek wordt gepresenteerd tijdens de EATLP-bijeenkomst in 2010 en zal een vervolg krijgen in een boek in de internationale EATLP-reeks waaraan Leidse wetenschappers zullen bijdragen.

<sup>28</sup> Gribnau vervult deze per 1 oktober 2007 ingestelde leerstoel (0,2 fte).

<sup>29</sup> Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nrs. 1-2. Het gaat om de criteria: rechtmatigheid en gerichtheid op verwerkelijking van rechtsbeginselen, doeltreffendheid en doelmatigheid, subsidiariteit en evenredigheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, onderlinge afstemming met andere regelingen en eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

<sup>30</sup> Oratie van 30 mei 2008; publicatie van de uitgebreidere geschreven tekst vindt plaats in 2009. Zie voor een bespreking van de betekenis van marktwerking voor de inhoud en reikwijdte van fiscale kwaliteitscriteria ook H. Vording en A.O. Lubbers, *The ECJ, Retrospectivity and the Member States' Tax Revenues*, *British Tax Review* 2006, p. 92-113; H. Vording, *Vooruitgang in de fiscale rechtswetenschap*, in: *Vooruit met het Recht: wat geldt in de rechtswetenschap als vooruitgang?*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag 2006, p. 93-108; H. Vording, *Gelijke gevallen, en gevallen die gelijk lijken*, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2007/366, p. 1-3; H. Vording, *Renneberg vs Staatssecretaris van Financiën – The Problems of an Extended Schumacker Rule*, *British Tax Review* 2009 (1), p. 67-73 [Deze publicatie valt buiten de verslagperiode, maar is het resultaat van onderzoek dat in 2008 werd verricht].

door de vrees voor machtsmisbruik door de wetgevende overheid.<sup>31</sup> Dat heeft ook sinds eeuwen de vormgeving van criteria voor fiscale wetgevingskwaliteit mede bepaald. Aan de andere kant heeft de fiscale wetgever te kampen met beperkingen in de effectiviteit van zijn regelgevend optreden: wat er van zijn wetgeving terecht komt, wordt uiteindelijk bepaald door de werking van markten. De betekenis van marktwerking, van economisch gedrag, verwachtingen en anticipaties, voor de inhoud van kwaliteitscriteria verdient meer aandacht in het fiscaalwetenschappelijk onderzoek. Er is geprobeerd een aantal kwaliteitscriteria uit te werken voor de fiscaliteit<sup>32</sup>, al dan niet vanuit de invalshoek van een specifieke belasting.<sup>33</sup> Hier valt onderzoek uit beide deelprogramma's soms samen.<sup>34</sup> Op twee kwaliteitsaspecten van fiscale regelgeving is tijdens de verslagperiode het accent gelegd.

In de eerste plaats is aandacht besteed aan de wijze waarop de fiscale regelgever te werk zou moeten gaan bij het wijzigen van fiscale regels. Hier is met name de rechtszekerheid in het geding. Dit onderwerp is op de onderzoeksagenda gezet in de oratie van Lubbers in 2004.<sup>35</sup> Schuver-Bravenboer heeft in het kader van haar promotieonderzoek een beoordelingskader ontwikkeld voor het voeren van fiscaal overgangsbeleid door de fiscale wetgever. Voor dit beoordelingskader heeft zij inspiratie gezocht bij de beginselen voor behoorlijke wetgeving. Haar proefschrift is eind januari 2009 door de promotiecommissie goedgekeurd en op 13 mei 2009 verdedigd. Zij heeft tijdens de verslagperiode vanuit haar expertise met betrekking tot fiscaal overgangsbeleid meegewerkt aan het onderzoek *Vijf jaar Wet IB 2001*<sup>36</sup> en *De toekomst van de overdrachtsbelasting*<sup>37</sup>. Daarnaast heeft zij in het kader van actualiteiten, zoals bijvoorbeeld het wetsvoorstel *Werken aan winst*<sup>38</sup> of naar aanleiding van rechtspraak<sup>39</sup>, onderzoek verricht naar fiscaal overgangsbeleid.<sup>40</sup>

In het kader van het kwaliteitscriterium "doeltreffendheid en doelmatigheid" – dit is het tweede kwaliteitsaspect waarop het accent is gelegd gedurende de verslagperiode – wordt onderzocht of de resultaten die de wetgever bij het invoeren van een wet(telijke regeling) voor ogen stonden, worden bereikt en of dit resultaat op de meest efficiënte en effectieve wijze wordt bereikt. Er zijn diverse publicaties verschenen waarin vanuit de invalshoek van dit kwaliteitscriterium onderzoek

---

<sup>31</sup> Zie voor een analyse van de ontwikkelingen in het normatieve denken over belastingrecht H. Vording, The normative background for a broad concept of tax, in: B. Peeters (ed.), The concept of tax, EATLP International Tax Series, volume 3, verschenen in 2008, p. 30-48.

<sup>32</sup> Bijvoorbeeld J.P. Boer, Meer aandacht voor het lex certa-beginsel in fiscalibus!, NTFR 2007/444 en Ch.J. Langereis, Het gelijkheidsbeginsel als Angstgegner, in: Vriendenbundel Jaap Zwemmer, Amersfoort 2006. Van den Heuvel werkt aan een proefschrift over de toegankelijkheid van het belastingrecht.

<sup>33</sup> In de bundel Y.E. Gassler, De toekomst van de overdrachtsbelasting (De beginselen van behoorlijke wetgeving als beoordelingskader), Kluwer Deventer 2007 werden van Leidse zijde de volgende bijdragen opgenomen met betrekking tot de overdrachtsbelasting en de kwaliteitscriteria: J.A. Booij, Enkele formele aspecten van de overdrachtsbelasting, p. 87-94; C.L.J. Caminada en H. Vording, Lastenverschuiving van overdracht naar bezit van een eigen woning, p. 71-76; Y.E. Gassler, Vergelijkbare gevallen, p. 23-30; R.L.G. van den Heuvel, Open norm als anti-ontgaansbepaling, p. 77-84; A.O. Lubbers, Evaluatie van fiscale wetgeving, p. 13-20; M. Schuver-Bravenboer, Overgangsrecht voor termijnbepalingen in de WBR, p. 31-38; O.I.M. Ydema, De rechtvaardige overdrachtsbelasting, p. 49-54. Van den Heuvel werkt aan een proefschrift over de toegankelijkheid van het belastingrecht.

<sup>34</sup> Dit samenvallen vindt met name plaats rondom het kwaliteitskenmerk "rechtmatigheid en gericht op verwerkelijking van rechtsbeginselen". Zie in dat kader: C. van Raad, Over discriminatie en rechtvaardiging, in: Van Brunschot-bundel; M. Schuver-Bravenboer, Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties, Weekblad Fiscaal Recht 2007, p. 1112-1120 en C. van Raad, Non-discrimination under tax treaties regarding groups of companies, in: G. Maisto (ed.), International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, ed., IBFD, Amsterdam, 2008. Zie voor de gevolgen van een strijdigheid met hoger recht: S.C.W. Douma, Doorwerking van rechtspraak van het HvJ EG in de nationale rechtsorde, Weekblad Fiscaal Recht 2008, p. 1175-1184.

<sup>35</sup> A.O. Lubbers, Fiscaal overgangsbeleid (Oratie Leiden), Leiden 2004.

<sup>36</sup> M. Schuver-Bravenboer, Overgangsmaatregelen Wet IB 2001, in: A.C. Rijkers & H. Vording (red.), Vijf jaar Wet IB 2001, p. 67-96.

<sup>37</sup> M. Schuver-Bravenboer, Overgangsrecht voor termijnbepalingen in de WBR, in: Y.E. Gassler (red.), De toekomst van de overdrachtsbelasting, Kluwer Deventer 2007, p. 31-38.

<sup>38</sup> M. Schuver-Bravenboer, Werken aan overgangsrecht: zuivere winst, Weekblad Fiscaal Recht 2006, p. 988-996.

<sup>39</sup> M. Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid voor belastingplichtigen met een gebroken boekjaar, Weekblad Fiscaal Recht 2006, p. 607-614.

<sup>40</sup> Zie in dat kader ook: M.H.C. Ruijschop, Mankerend overgangsrecht bij de aanpassing van de deelnemingsvrijstelling?, Weekblad Fiscaal Recht 2006, p. 551-560. M. Schuver-Bravenboer, Tijd is (belasting)geld, Forfaitair 2007, p. 9-12.

is verricht naar de kwaliteit van een fiscale regeling.<sup>41</sup> Het vraagstuk van de doeltreffendheid en doelmatigheid speelt een belangrijke rol bij de evaluatie van belastingsubsidies: financiële overheidsstimulansen die niet de vorm van een directe betaling van de overheid hebben, maar gegoten zijn in een belastingfaciliteit. Hier hebben fiscalisten en economen gezamenlijk onderzoek verricht, dat zijn neerslag heeft gevonden in gezamenlijke publicaties.<sup>42</sup> De vraag naar de effectiviteit van belastingsubsidies om bepaalde beleidsdoelstellingen te bereiken is uiteraard niet een exclusief nationaalrechtelijke vraag. Ook in het buitenland wordt geworsteld met de vraag of en onder welke omstandigheden belastingsubsidies een effectief en efficiënt instrument zijn om bepaalde beleidsdoelstellingen te bereiken. Het onderzoek op dit gebied is dan ook mede in buitenlandse tijdschriften, waaronder een "peer reviewed" tijdschrift, gepubliceerd.<sup>43</sup> Uit dit onderzoek blijkt dat als aan een aantal voorwaarden wordt voldaan belastingsubsidies een effectief middel kunnen zijn om beleidsdoelstellingen te bereiken, maar dat transparantie en een goede democratische verantwoording belangrijke randvoorwaarden zijn. Daaraan wordt momenteel in Nederland, maar ook in andere landen vaak niet voldaan. Een aspect dat bij de beoordeling van de effectiviteit van belastingsubsidies voor het bereiken van doelstellingen van cultuurbeleid niet uit het oog mag worden verloren zijn de begrenzingen van de macht van het fiscale instrument. In rechtsvergelijkend onderzoek naar het "geven" voor cultuur in Nederland, Japan en de Verenigde Staten, wordt geconcludeerd dat culturele aspecten, verschillen in de "culture of giving for the arts" een belangrijkere verklarende factor voor het verschil in succes van belastingsubsidies voor geven aan cultuur zijn dan de verschillen tussen de fiscale bepalingen.<sup>44</sup> Meer of genereuzere belastingfaciliteiten leiden derhalve niet automatisch tot meer giften voor cultuur. Een voor de culturele wereld belangrijke conclusie, omdat dit betekent dat de oplossing voor een geconstateerd tekort in geefbereidheid niet in de belastingwet moet worden gezocht, maar in (een moeilijker te bereiken) cultuuromslag, niet alleen bij gevers, maar vooral ook bij culturele instellingen die (potentiële) donateurs actiever moeten aanspreken. In het kader van dit onderzoeksthema is ook meer in het algemeen onderzoek gedaan naar de inzet van belastingsubsidies om geven en nalaten aan goede doelen te stimuleren.<sup>45</sup> Een belangrijk element van dit onderzoek vormde de inperking van de soevereiniteit van lidstaten van de Europese Unie om beleidsdoelstellingen voor goede doelen met behulp van belastingsubsidies te bereiken. Het EG-Verdrag beperkt namelijk de mogelijkheden voor lidstaten om slechts binnenlandse goede doelen te steunen.<sup>46</sup> De Nederlandse wetgeving is inmiddels aan dit principe

---

<sup>41</sup> Onder meer het proefschrift van Y.E. Gassler, *De verkrijging van aandelen in de overdrachtsbelasting*, Kluwer Deventer 2006; H. Vording en A.O. Lubbers, *The Netherlands presumptive income tax on portfolio investment: background, aims and effects*, *Bulletin for International Taxation* 2006, p. 327-334; R.L.G. van den Heuvel, A.O. Lubbers, H. Vording en O.I.M. Ydema, *Vermogensrendementsheffing*, in: A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer Deventer 2006; H. Vording, K.P. Goudswaard en C.L.J. Caminada, *De Wet IB 2001: betere instrumenten voor fiscale inkomenspolitiek?*, in: A.C. Rijkers en H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer Deventer 2006, p. 131-146. Zie ook de *bundel Belasting met beleid* (Sdu 2007), onder redactie van C.L.J. Caminada, A.M. Haberham, J.H. Hoogteijling en H. Vording. Door Leidse wetenschappers werden de volgende bundelbijdragen geschreven: C.L.J. Caminada en H. Vording, *Belasting als beleidsinstrument*, p. 1-14; H. Vording en A.O. Lubbers, *Effectiviteit van fiscale faciliteiten voor ondernemen*, p. 121-138; S.J.C. Hemels en A.P. Ros, *Belastinguitgaven: verantwoord en betekent niet per se afschaffen*, p. 153-172; K.P. Goudswaard, *Fiscaal beleid, pensioenen en vergrijzing*, p. 221-232; C.L.J. Caminada en C.A. de Kam, *Sleutelen aan de verdeling van de belastingdruk*, p. 303-322; H. Vording en O.I.M. Ydema, *The Rise and Fall of Progressive Income Taxation in the Netherlands (1795-2001)*, *British Tax Review* 2007 (3), p. 255-279.

<sup>42</sup> Zie bijvoorbeeld S.J.C. Hemels en A.P. Ros, *Belastinguitgaven*, in: C.A. de Kam en A.P. Ros (red.) *Jaarboek overheidsfinanciën 2006*, Sdu uitgevers, 2006, p. 131-161.

<sup>43</sup> S.J.C. Hemels, *Simplifying tax laws as a result of budgeting and accounting for tax incentives differently*, *Australian Tax Forum* 2006, jaargang 21, nr 4, p. 707-724 (peer reviewed).

<sup>44</sup> K. Goto en S.J.C. Hemels, *Charitable Giving and Tax Incentives: Japan, the Netherlands, and the U.S.*, *Tax Notes international* 15 oktober 2007, p. 311-318.

<sup>45</sup> Onder meer in het kader van het onderzoeksproject naar algemeen nut beogende instellingen voor de Vereniging voor Belastingwetenschap: I.J.F.A. van Vijfeijken, L. Dijk, J.L.M. Gribnau, S.J.C. Hemels, E.E. Mariani, F. Sonneveldt, *Rapport van de Commissie algemeen nut beogende instellingen*, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap* nr. 232, Kluwer, Deventer 2007 en S.J.C. Hemels, *Een eerste evaluatie van de nieuwe anbi-registratie*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008, p. 249-255.

<sup>46</sup> S.J.C. Hemels, *The Implications of the Walter Stauffer Case for Charities, Donors and Governments*, *European Taxation* januari 2007, p. 19-24; S.J.C. Hemels, *Buitenlandse goede doelen in Nederland en Europa: "Are you being served?"*, *Fiscaal Tijdschrift Vermogen* september 2008, p. 3-9 en S.J.C. Hemels, *Begrenzing van de Nederlandse beleidsvrijheid ten aanzien van goede doelen: het arrest-Stauffer*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2007, p. 61-66.

aangepast, maar in de meeste lidstaten van de Europese Unie is dit nog niet het geval. Dit onderzoek was aan het einde van de visitatieperiode nog niet afgesloten.

Het onderzoek naar de kwaliteit van fiscale regelgeving richtte zich overigens niet alleen op de kwaliteit van fiscale regels die afkomstig zijn van de wetgever; ook is de positie van de belastingrechter onderzocht daar waar hij optreedt als wetgever-plaatsvervanger. Lubbers heeft uitgebreid aandacht besteed aan de wijze waarop de belastingrechter (in het bijzonder de Hoge Raad) te werk gaat bij rechtsvorming.<sup>47</sup> Hij laat zien voor welke “wetgevingsdilemma’s” de belastingrechter zich gesteld ziet. In een eerdere publicatie<sup>48</sup> hebben Lubbers en Vording – uitgaande van de beginselen voor behoorlijke wetgeving – geprobeerd een beoordelingskader te ontwerpen voor het beoordelen van de resultaten van de belastingrechter die als wetgever-plaatsvervanger optreedt. Tevens hebben zij in kaart gebracht in welke gevallen de belastingrechter optreedt als wetgever-plaatsvervanger. De wijze waarop de Hoge Raad rechtsregels tot stand brengt – en de vraag of dat beter zou kunnen – is ook onderwerp geweest van een symposium dat op 2 november 2007 in Leiden plaatsvond.<sup>49</sup> Douma heeft in een voorbereidende publicatie betoogd dat de rechter in sommige gevallen gebaat is bij voorlichting door deskundigen.<sup>50</sup>

Binnen het onderzoeksprogramma is voorts onderzoek verricht naar het overgangsbeleid van de belastingrechter. Zo hebben Lubbers, Van der Struijk en Vording aandacht besteed aan de temporele werking van beslissingen van het HvJ EG in belastingzaken.<sup>51</sup> In een publicatie in *British Tax Review* hebben Vording en Lubbers in de discussie over de temporele werking van beslissingen van het HvJ EG in belastingzaken een economische dimensie toegevoegd.<sup>52</sup>

#### *Verbetering van de kwaliteit van fiscale regelgeving*

De tweede onderzoeksvraag waaraan tijdens de verslagperiode aandacht is besteed, betreft de wijze waarop de kwaliteit van fiscale regelgeving kan worden verbeterd. Rustenburg en Lubbers hebben onderzoek verricht naar de vraag wat er met het oog op de ontwikkeling van kwaliteitsbeleid voor fiscale wetgeving kan worden geleerd van het kwaliteitsmodel dat op het terrein van software is ontwikkeld.<sup>53</sup> Zij hebben betoogd dat toepassing van een kwaliteitsmodel naar analogie van het *softwarekwaliteitsmodel* ertoe kan leiden dat de kwaliteit van fiscale wetgeving stuurbaar, volgbaar en controleerbaar wordt.

Gribnau, Lubbers en Vording hebben onderzoek verricht naar terugkoppeling in het belastingrecht. Hierbij gaat het om het terugsluizen van informatie over onvolkomenheden in (de uitvoering van) fiscale regelgeving naar de regelgever en de uitvoerder. Terugkoppeling kan leiden tot verbetering van de kwaliteit van regelgeving en uitvoering. In dit onderzoek – waarvan de resultaten zijn neergelegd in een bundel<sup>54</sup> – zijn diverse terugkoppelende (overheids)instanties

<sup>47</sup> Zie A.O. Lubbers, *Belastingarresten lezen en analyseren (Een onderzoek naar de wijze waarop belastingarresten kunnen worden geanalyseerd en de Hoge Raad aan de rechtsontwikkeling werkt)*, Sdu Amersfoort 2007, blok IV (Rechtsontwikkeling door de Hoge Raad).

<sup>48</sup> A.O. Lubbers en H. Vording, *Een eerste aanzet tot een toetsingskader voor de beoordeling van het werk van de belastingrechter waar deze optreedt als wetgever-plaatsvervanger*, in: D.A. Albregtse en P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen*, Deventer Kluwer 2006, p. 439-453.

<sup>49</sup> Raadsheren in de Hoge Raad, cassatieadvocaten en een medewerker van het cassatieteam van het Ministerie van Financiën zijn met elkaar in debat gegaan met betrekking tot een aantal stellingen.

<sup>50</sup> S.C.W. Douma, *Rechtsvorming moet! Maar hoe?* NTFR 2007, nr. 42, p. 1-3. Wij hebben deze publicatie als vakpublicatie opgenomen. Dit thema is overigens “opgepakt” door een raadsheer in de Hoge Raad: C.B. Bavinck, *Moet de Hoge Raad externe deskundigen en amici curiae inschakelen?*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2009, blz. 4 e.v.

<sup>51</sup> A.O. Lubbers, R.W.J. van der Struijk en H. Vording, *De beperking van de temporele werking van beslissingen van het HvJ EG in belastingzaken*, in D.M. Weber (red.), *Europees formeel belastingrecht (speciale editie van Tijdschrift formeel belastingrecht, 2006/1)*, p. 107-125.

<sup>52</sup> H. Vording en A.O. Lubbers, *The ECJ, Retrospectivity and the Member States’ Tax Revenues*, *British Tax Review* 2006, p. 92-113.

<sup>53</sup> P. Rustenburg en A.O. Lubbers, *Het softwarekwaliteitsmodel als inspiratiebron voor het denken over de kwaliteit van fiscale wetgeving?*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008, p. 1211-1217.

<sup>54</sup> J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording (red.), *Terugkoppeling in het belastingrecht*, Sdu Amersfoort 2008. Door Leidse wetenschappers werden de volgende bijdragen in deze bundel verzorgd: J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, *Onderzoek naar terugkoppeling in het belastingrecht*, p. 1-27; H. Vording en A.O. Lubbers, *Terugkoppeling door de*

betrokken.<sup>55</sup> In een analyserende en evaluerende beschouwing zijn bovendien diverse onderzoeksvragen voor vervolgonderzoek blootgelegd.

Vording en Gribnau hebben het probleem van de informatieasymmetrie bij de totstandkoming van belastingwetgeving onderzocht.<sup>56</sup> De bij de totstandkoming van wetgeving betrokken partijen beschikken over informatie die zij niet altijd met de andere partijen willen delen, bijvoorbeeld omdat zij vrezen dat deze tegen hen gebruikt zal worden. Versterking van de kwaliteit van fiscale wetgeving door procedurele maatregelen als ex ante evaluatie en consultatie vereist dus dat de wetgever zich rekenschap geeft van de betekenis van informatieasymmetrie en zoekt naar mogelijkheden om deze te doorbreken. De auteurs hebben als casus genomen het wetgevingsproces dat heeft geleid tot de herziening van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 per 1 januari 2007.

#### *De gevolgen van 'ondermaatse' fiscale regelgeving*

De derde onderzoeksvraag ziet op de gevolgen die moeten worden verbonden aan onduidelijke fiscale regelgeving. Lubbers heeft in een publicatie over 'rechtsdwaling in het belastingrecht' de mogelijkheid uitgewerkt om het risico van onduidelijke fiscale regelgeving te leggen bij de overheid.<sup>57</sup> Naast de vraag wie de last van 'ondermaatse' fiscale regelgeving moet dragen kan ook de vraag gesteld worden welke normen er voor de wetgever gelden bij reparatie van het evidente gebrek aan kwaliteit van de belastingwet. Dit thema komt aan de orde in het proefschrift van Schuver-Bravenboer en zal in een internationaal kader terugkomen bij het eerder genoemde onderzoek naar terugwerkende kracht in het belastingrecht dat in EATLP-verband plaatsvindt. De vraag is dan of, en onder welke voorwaarden, een vorm van terugwerkende kracht toelaatbaar is bij de reparatie van 'ondermaatse' fiscale regelgeving. Bij dit onderzoek zijn, als gezegd, Leidse wetenschappers betrokken.

### **3. Oriëntatie en methode**

#### *Methode van onderzoek*

Binnen het onderzoeksprogramma worden fiscale vraagstukken in toenemende mate bezien vanuit andere rechtsgebieden (internationaal publiekrecht en EG-recht) of vanuit metajuridische (economische en politiek-filosofische) gezichtspunten. In het deelprogramma "Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit" wordt met name de samenwerking gezocht met verwante juridische disciplines zoals het internationaal publiekrecht en het EG-recht. In het deelprogramma "Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit" vindt samenwerking plaats tussen fiscalisten en in fiscaliteit geïnteresseerde economen. Deze samenwerking heeft tot gevolg dat het op vaktechniek gerichte fiscaal-juridische onderzoek wordt aangevuld met een op doelbereik gerichte sociaal-economische analyse. De analyse van typisch juridische begrippen als "rechtszekerheid" is zelfs interdisciplinair van aard te noemen.<sup>58</sup> Samenhangend met de toenemende multidisciplinariteit van het onderzoek, treedt ook een bezinning op onderzoeksmethoden op. In het deelprogramma "Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit" vindt met name een verbreding plaats van de juridisch-dogmatische

---

Commissie voor de Verzoekschriften, p. 111-128; J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Terugkoppeling in het belastingrecht; analyse en conclusies, p. 155-200.

<sup>55</sup> Onder meer de belastingrechter, de Nationale ombudsman, de Gemeentelijke ombudsman van Amsterdam en Rotterdam, de Commissie voor de Verzoekschriften, het voormalige Ondernemersklankbord Regeldruk, het Ministerie van Financiën.

<sup>56</sup> H. Vording & H. Gribnau, Assessing Corporate Tax Reform: Incomplete Information and Conflicting Interests, in: J. Verschuuren (ed.), The Impact of Legislation: A Critical Analysis of Ex Ante Evaluation, Leiden-Boston 2009, p. 229-251. [Deze publicatie valt buiten de verslagperiode, maar is het resultaat van onderzoek dat in 2008 werd verricht].

<sup>57</sup> A.O. Lubbers, De 'beslissing met uitgestelde werking' als tegemoetkoming bij rechtsdwaling in het belastingrecht, Weekblad Fiscaal Recht 2007, p. 1083-1089.

<sup>58</sup> Zie met name de al genoemde publicatie H. Vording en A.O. Lubbers, The ECJ, Retrospectivity and the Member States' Tax Revenues, British Tax Review 2006, p. 92-113, waar het temporele aspect van rechtszekerheid wordt geanalyseerd met behulp van een rechtseconomisch kader van (rationele) verwachtingen.

methode zoals die in de fiscale rechtswetenschap wordt toegepast. Voor allerlei onderzoeksvragen, zoals rondom de interpretatie en toepassing van belastingverdragen of de verenigbaarheid van nationale bepalingen met het gemeenschapsrecht, wordt teruggegrepen op het algemene verdragenrecht respectievelijk het primaire en secundaire EG-recht, alsmede de beginselen die daaraan ten grondslag liggen.

In het deelprogramma “Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit” betreft de bezinning op methoden verschillende vragen. Een deel van die vragen draait om de toetsbaarheid van doelstellingen van de fiscale regelgever. Bijvoorbeeld: hoe kunnen de doelstellingen van de wetgever worden gereconstrueerd uit een soms complexe en lange wetgeschiedenis? Is doelbereik empirisch meetbaar? Op dit punt heeft de onderzoeksgroep expertise in huis: Caminada is hoogleraar Empirische analyse van sociale en fiscale regelgeving.<sup>59</sup> Een ander deel van de vragen betreft de bredere thematiek van fiscale wetgevingskwaliteit – die wordt immers bepaald door meer dan alleen doelbereik. Hoe kunnen – op zichzelf algemeen aanvaarde – criteria voor wetgevingskwaliteit worden toegepast op fiscale regelgeving? Welke rol speelt daarbij dat belastingplichtigen geen passieve rechtssubjecten zijn, maar anticiperen en reageren op verwachte respectievelijk bestaande fiscale regels? Ook op dit punt heeft de onderzoeksgroep expertise in huis: Gribnau is hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving.

#### *Relatie onderzoek en onderwijs*

Tussen het fiscale onderzoek en het onderwijs dat wordt verzorgd vanuit de Leidse universiteit bestaat een duidelijke relatie. Met enige regelmaat worden publicaties van onderzoekers als studiestof gebruikt bij vakken van de bachelor- en masteropleiding fiscaal recht. Dit doet zich relatief vaak voor bij vakken als *Belastingverdragen* en *Europees belastingrecht*. Het komt ook regelmatig voor dat een onderzoeker in de hoedanigheid van scriptiebegeleider een scriptieonderwerp aan een student voorstelt dat nauw verband houdt met zijn eigen onderzoek.<sup>60</sup> Voor studenten is dit interessant omdat zij bezig zijn met onderwerpen die nog niet “uitgekauwd” zijn; voor onderzoekers kan zo’n scriptie nieuw bronnenmateriaal of zelfs nieuwe gezichtspunten opleveren.

Aan het eind van de bachelorfase wordt aan gemotiveerde studenten (na een selectieprocedure) deelname aangeboden aan de *Fiscale Talentenklas*. Zo’n 6-10 studenten bestuderen gedurende enkele maanden onderwerpen die voor de betrokken docenten direct deel uitmaken van hun eigen onderzoek. In dat kader werd de laatste jaren aandacht besteed aan onderwerpen als fiscaal overgangsbeleid, kwaliteit van fiscale regelgeving en terugkoppeling in het belastingrecht. Het onderwerp voor het studiejaar 2008/2009 is het gebruik van open normen in het belastingrecht. Deze Fiscale Talentenklas wordt steeds meer ingezet als “onderzoeksvorbereidingsinstrument”. Hierdoor krijgen de onderzoekers zicht op het bestaande bronnenmateriaal en wordt zichtbaar welke problemen op het desbetreffende terrein spelen. Tijdens vervolgonderzoek door onderzoekers/docenten (al dan niet in combinatie met studenten) wordt van dit voorbereidende onderzoek gebruik gemaakt.

In de paragraaf Scouting en personeelsbeleid wordt uiteengezet hoe via het onderwijs in de bachelor- en masteropleiding fiscaal recht aan ‘scouting’ wordt gedaan voor nieuwe onderzoekers.

Ten slotte kan worden gewezen op de wisselwerking tussen het fiscale onderzoek binnen het deelprogramma “Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit” en het onderwijs in het LL.M.-programma *International Tax Law*. Diverse onderzoekers verzorgen

<sup>59</sup> Vgl. C.L.J. Caminada, *Empirische analyses van sociale en fiscale regelgeving* (oratie Leiden), Leiden 2006.

<sup>60</sup> Europees en internationaal belastingrecht zijn favoriete scriptieonderwerpen en juist op deze terreinen maken studenten regelmatig gebruik van een onderwerpsuggestie van een onderzoeker/scriptiebegeleider. Maar ook met betrekking tot onderwerpen uit deelprogramma 2 worden scripties geschreven. Zo schreef een student een mooie scriptie over het rechterlijk toetsingsmoment in belastingzaken in het licht van de terugwerkende kracht van fiscale regelgeving.

onderwijs in dit door het Leidse International Tax Center georganiseerde onderwijsprogramma, dat jaarlijks 30 tot 40 (top)studenten uit de hele wereld trekt<sup>61</sup>. Deze studenten maken gebruik van publicaties van de onderzoekers en fungeren als klankbord voor de onderzoeksideeën die deze onderzoekers hebben.

#### *Kwaliteitszorg en samenwerking binnen de onderzoeksgroep*

In de beleving van de onderzoekers is sinds 2004 een werkbaar en stimulerend onderzoeksklimaat ontstaan. In de loop van de tijd is bij de onderzoekers het gevoel sterker geworden dat men van elkaar kan leren en langs die weg de kwaliteit van zijn publicaties kan verbeteren. Het van elkaar leren vindt niet alleen plaats daar waar gezamenlijk wordt gepubliceerd<sup>62</sup> maar ook tijdens discussies “op de gang”, tijdens de lunch en daar waar publicaties ter beoordeling worden voorgelegd aan medeonderzoekers. Soms is de (dreigende) overschrijding van een inleverdatum een jammerlijk beletsel voor interne “peer review”, maar in toenemende mate becommentariëren onderzoekers elkaars publicaties. Gegeven de beperkte omvang van de onderzoeksgroep en de relatief grote fysieke aanwezigheid op de werkplek is voor het scheppen van een goed onderzoeksklimaat weinig formele organisatie nodig. Formele sturing vindt plaats tijdens resultaat- en ontwikkelingsgesprekken met individuele medewerkers. In dat kader wordt teruggeblikt op het onderzoek van het voorgaande jaar, worden de onderzoeksplannen van de medewerker voor het komende jaar besproken en worden publicatieafspraken gemaakt.

Met het oog op de mogelijkheid van tussentijdse bijsturing is afgesproken dat onderzoekers – voordat zij daadwerkelijk gaan schrijven – het onderwerp en de invalshoek van hun publicatie met de programmaleiding afstemmen. De programmaleiding, of een hoogleraar op het desbetreffende onderzoeksterrein, kan de onderzoeker dan suggesties doen waardoor een voorgenomen publicatie een effectieve bijdrage levert aan het beantwoorden van onderzoeksvragen uit het onderzoeksprogramma. Tijdens de vergaderingen van de afdeling Belastingrecht wordt steevast aandacht besteed aan de stand van zaken met betrekking tot het onderzoek; bij die gelegenheid behandelt een onderzoeker een inhoudelijk onderwerp.<sup>63</sup> In januari 2009 heeft – met het oog op de start van een nieuwe verslagperiode – met alle onderzoekers een onderzoeksdag op de hei” plaatsgevonden. Daarbij is onder meer gesproken over de vraag hoe de methodologische component van publicaties kan worden versterkt zodat hun wetenschappelijke kwaliteit nog verder verbeterd wordt, op welke onderzoeksthema’s de groep zich de komende anderhalf jaar zou moeten richten en hebben vier promovendi hun onderzoeksresultaten gepresenteerd.

Tijdens de vorige verslagperiode kon nog melding worden gemaakt van het driemaandelijke wetenschappelijke overleg voor promovendi onder leiding van mr. J. van Soest (voormalig plv-PG bij de Hoge Raad der Nederlanden en eredoctor van de Leidse Universiteit). Na het overlijden van mr. Van Soest, begin 2006, is besloten dit overleg niet voort te zetten omdat het onderzoeksklimaat sterk was verbeterd ten opzichte van de periode waarin dit overleg werd ingesteld. Er is vrijwel dagelijks contact (mogelijk) tussen promovendus en promotor, hoogleraren zijn goed op de hoogte van het onderzoek van elkaars promovendi en aarzelen niet om zich met dat onderzoek en die promovendi te ‘bemoeien’ en promovendi hebben ruimschoots overleg met elkaar en met inmiddels gepromoveerde onderzoekers.

#### *Samenwerking buiten de onderzoeksgroep*

Op diverse punten heeft de onderzoeksgroep tijdens de verslagperiode samengewerkt met mensen van buiten de onderzoeksgroep.

---

<sup>61</sup> Deze opleiding staat slechts open voor ‘advanced’ studenten, wat wil zeggen studenten met een afgeronde juridische (veelal master-) opleiding.

<sup>62</sup> Er wordt binnen de onderzoeksgroep relatief veel gezamenlijk gepubliceerd.

<sup>63</sup> Het afgelopen jaar heeft Douma een Europeesrechtelijk onderwerp behandeld waarover hij op dat moment een publicatie voorbereidde en besprak Engelen en Vording hun ervaringen met betrekking tot ‘hun’ wetsvoorstel met betrekking tot de renteaftrek in de vennootschapsbelasting.

In de eerste plaats vond samenwerking plaats met onderzoekers uit andere onderzoeksprogramma's binnen de Leidse faculteit. Op uitnodiging van Douma en Engelen waren de Leidse hoogleraren publiekrecht Alkema, Blokker, Lawson en Schrijver van het onderzoeksprogramma "Securing the rule of law in a world of multilevel jurisdiction" betrokken bij de voorbereiding van de internationale conferentie "The Legal Status of the OECD Commentaries".<sup>64</sup> De samenwerking met onderzoekers uit dit programma zal ook de komende jaren worden gezocht daar waar het bijvoorbeeld gaat om fiscale staatssteun (o.a. Den Ouden, Ottervanger). Binnen het deelprogramma "Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit" werd en wordt rondom een aantal onderzoeksvragen samengewerkt met onderzoekers uit het programma "Hervorming van sociale regelgeving" (o.a. Goudswaard).

In de tweede plaats is en wordt actief samenwerking gezocht met wetenschappers van zusterfaculteiten in Nederland<sup>65</sup> en buiten Nederland.<sup>66</sup> Vermeldenswaard is dat deze samenwerking ook gericht is op de scholing van promovendi; voor fiscale promovendi uit diverse landen werd in samenwerking met de onderzoeksgroep van Prof. dr. M. Lang (Wirtschaftsuniversität Wien) en Prof. dr. B. Wiman (Stockholm School of Economics) een tweedaagse seminar georganiseerd over het EG-recht (oktober 2007). Hieraan namen 24 promovendi uit tien landen deel. Op 29 en 30 oktober 2009 vindt wederom een tweedaags seminar in deze reeks in Leiden plaats. De eerste dag van dit seminar is volledig gewijd aan fiscale staatssteun.

In de derde plaats heeft samenwerking plaatsgevonden met het Ministerie van Financiën, onder meer in het kader van het onderzoeksproject *Belasting met beleid*; Leidse onderzoekers en medewerkers van het Ministerie van Financiën voerden samen de redactie met betrekking tot de bundel die naar aanleiding van dit project is uitgebracht.<sup>67</sup> Aan die bundel hebben zowel wetenschappers (fiscalisten en economen) als medewerkers van het ministerie bijdragen geleverd. Dit project is overigens ook een goed voorbeeld van succesvolle samenwerking tussen de onderzoeksprogramma's "Hervorming van sociale regelgeving" en "Grenzen van fiscale soevereiniteit".

#### 4. Eigen beoordeling onderzoeksresultaten

Hiervóór in paragraaf 2 zijn bij de beschrijving van het onderzoeksprogramma voetnoten geplaatst met verwijzingen naar publicaties die door de onderzoeksgroep tijdens de verslagperiode zijn geschreven ter beantwoording van de onderzoeksvragen. Hierna zal beknopt een eigen oordeel over de kwaliteit en de kwantiteit van de output worden gegeven. Tevens worden de kernpublicaties kort toegelicht.

##### a. Kwaliteit

De fiscale onderzoeksgroep kijkt met gepaste trots terug op het bereikte resultaat tijdens de verslagperiode. Veel van de binnen het onderzoeksprogramma verschenen wetenschappelijke publicaties zijn origineel en richtinggevend. In toenemende mate proberen onderzoekers te publiceren in het hart van het onderzoeksprogramma. Hierdoor hebben veel van de wetenschappelijke publicaties bijgedragen aan de beantwoording van de onderzoeksvragen. Er wordt bovendien steeds meer in het Engels gepubliceerd, ook in "peer reviewed" tijdschriften zoals bijvoorbeeld *British Tax Review*.

---

<sup>64</sup> S.C.W. Douma & F.A. Engelen (red.), *The Legal Status of the OECD Commentaries. Conflict of Norms in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008.

<sup>65</sup> Zoals bijvoorbeeld in het kader van het wetsevaluatieproject Vijf jaar Wet IB 2001 en het baanbrekende 'wetsvoorstel' over de fiscale behandeling van (grensoverschrijdende) rente in de vennootschapsbelasting van Engelen en Vording in samenwerking met Van Weeghel (UvA).

<sup>66</sup> Zoals bijvoorbeeld in het kader van de bijdrage aan het congres van EATLP in Helsinki (2007) over kwaliteit van fiscale wetgeving.

<sup>67</sup> C.L.J. Caminada, A.M. Haberham, J.H. Hoogteijling & H. Vording (Eds.), *Belasting met beleid*, Den Haag: Sdu 2007.

## *Kernpublicaties*

De onderzoeksgroep heeft de volgende publicaties als kernpublicaties aangemerkt:

1. *F.A. Engelen, On Value and Norms. The Principle of Good Faith in the Law of Treaties and the Law of Tax Treaties in Particular, Kluwer, Deventer, 2006.*

In deze originele publicatie – die gelijktijdig (in dezelfde uitgave) in het Nederlands is verschenen onder de titel “Over waarden en normen. Het beginsel van de goede trouw in het (fiscale) verdragenrecht” – is belangrijk voorbereidend werk verricht voor latere publicaties van de onderzoeksgroep met betrekking tot de rol die het algemene internationaal publiekrecht bij de afbakening en uitoefening van fiscale jurisdictie speelt.<sup>68</sup> Onderzocht is welke betekenis het internationale beginsel van goede trouw – zoals thans toegepast in het algemene internationaal publiekrecht – heeft of kan hebben voor het internationale belastingrecht. Voor het eerst is baanbrekende jurisprudentie van de Hoge Raad over de uitlegging en toepassing van belastingverdragen op nationale fiscale forfaits en ficties geplaatst in de sleutel van de goede trouw. Tevens is in deze publicatie de aloude internationale discussie over de juridische status van het officiële commentaar op de *OECD Model Tax Convention* voorzien van een geheel nieuwe dimensie.

2. *S.C.W. Douma, The principle of legal certainty: Enforcing international norms under Community law, in: S.C.W. Douma & F.A. Engelen (red.), The Legal Status of the OECD Commentaries. Conflict of Norms in International Tax Law, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 217-249.*

Deze bijdrage begeeft zich op het snijvlak van Europees gemeenschapsrecht, algemeen internationaal publiekrecht en internationaal belastingrecht. Voor het eerst wordt het communautaire rechtszekerheidsbeginsel in verband gebracht met de nakoming door de lidstaten van internationale verplichtingen, zoals verplichtingen die voortvloeien uit belastingverdragen. De stelling wordt verdedigd dat de niet-nakoming van een internationale verplichting kan resulteren in een verboden beperking van het vrije verkeer.

3. *S.C.W. Douma, Doorwerking van rechtspraak van het HvJ EG in de nationale rechtsorde, Weekblad Fiscaal Recht 2008, p. 1175-1184.*

Dit artikel bespreekt een belangwekkende kwestie op het snijvlak van fiscaal recht, Europees gemeenschapsrecht en staatsrecht die in de fiscale literatuur nauwelijks aandacht had gekregen. Het gaat om de wijze waarop de rechtspraak van het HvJ EG doorwerkt in de nationale fiscale rechtsorde, mede gelet op de rechtsvormende taak van de belastingrechter binnen het staatsbestel. Vereist de communautaire rechtsorde de buitenwerkingstelling van nationale belastingmaatregelen die strijdig zijn met een vrijverkeersbepaling of vereist het gemeenschapsrecht juist dat de rechter de in het arrest van het HvJ EG geformuleerde regels overneemt? Of mag de nationale rechter zelf beslissen welke keuze hij maakt? Mag hij het bieden van rechtsherstel overlaten aan de wetgever? In dit artikel zijn deze vragen in hun context geplaatst en voorzien van een antwoord, waarbij is gebleken dat op dit punt grote verschillen bestaan tussen de rechtssystemen van de verschillende lidstaten.

4. *H. Vording en A.O. Lubbers, The ECJ, Retrospectivity and the Member States' Tax Revenues, British Tax Review 2006, p. 92-113.*

In deze publicatie is voor het eerst een economische dimensie toegevoegd aan een bestaand debat over de eventuele beperking in de tijd van uitspraken van het HvJ EG. Daardoor is dat debat deels “op z'n kop gezet”. Deze publicatie toont duidelijk de meerwaarde aan van de samenwerking tussen fiscalisten en economen.

5. *S.J.C. Hemels, Simplifying tax laws as a result of budgeting and accounting for tax incentives differently, Australian Tax Forum 2006, jaargang 21, nr 4, p. 707-724.*

---

<sup>68</sup> Zie bijvoorbeeld S.C.W. Douma & F.A. Engelen (red.), *The Legal Status of the OECD Commentaries. Conflict of Norms in International Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 251–272.

In dit peer reviewed artikel, dat een bewerking is van een paper dat op een internationale conferentie is gepresenteerd, worden met een internationaal publiek de bevindingen gedeeld die naar voren zijn gekomen uit het in het kader van het kwaliteitscriterium “doeltreffendheid en doelmatigheid” uitgevoerde onderzoek naar belastingsubsidies . Deze bevindingen worden vervolgens toegepast op de vraag of vereenvoudiging van belastingwetten kan worden bereikt, een thema dat internationaal zeer in de belangstelling staat. Het artikel stelt dat de overheid beleidsdoelstellingen op een effectievere en efficiëntere manier kan bereiken door de wijze waarop belastingsubsidies worden begroot en verantwoord te wijzigen, waarmee tevens de gewenste belastingvereenvoudiging zou kunnen worden bereikt.

6. *J.L.M. Gribnau en A.O. Lubbers, Terugkoppeling in het belastingrecht; analyse en conclusies, in: J.L.M. Gribnau, A.O. Lubbers en H. Vording (red.), Terugkoppeling in het belastingrecht, Sdu Amersfoort 2008, p. 155-200.*

Dit analyserende hoofdstuk in de bundel “Terugkoppeling in het belastingrecht” beantwoordt de vraag hoe door het terugsluizen van informatie met betrekking tot onvolkomenheden in (de uitvoering van) fiscale regelgeving de kwaliteit van die regelgeving en uitvoering kan worden verbeterd. Er was op dit terrein nog niet eerder onderzoek gedaan. Hierbij is niet het traditionele statelijke perspectief van de trias politica vertrekpunt, maar dat van de normadressaten. Uitgangspunt zijn met name de door burgers ervaren en gesignaleerde tekortkomingen. De publicatie biedt rubriceringen van onvolkomenheden in (de uitvoering van) fiscale regelgeving en van typen terugkoppeling, laat zien hoe 'intermediairs' zoals de belastingrechter, de belastingdienst en de ombudsman informatie terugkoppelen en wat de effecten van terugkoppeling zijn. Bovendien worden in deze publicatie diverse vragen voor vervolgonderzoek blootgelegd.

7. *H. Gribnau, Soft Law And Taxation: EU and International Aspects, 2008 Legisprudence II/2, p. 67-117.*

Dit artikel laat zien hoe soevereiniteit van de EU-lidstaten wetgeving op het gebied van directe belastingen in de weg staat, maar hoe vervolgens via soft law toch gedragsverandering tot stand komt. Kwaliteit van fiscale regelgeving is dus niet enkel een kwestie van “traditionele” harde regelgeving maar ook van juridisch niet-afdwingbare regels. Dit samenspel van hard law en soft law draagt bij aan de legitimiteit van regelgeving waarbij aspecten van consultatie en participatie, maar ook transparantie en accountability van groot belang zijn. Dit geldt zowel voor Europese als voor nationale fiscale regelgeving. Op dit punt is nog slechts weinig onderzoek gedaan; deze publicatie is origineel en richtinggevend. Met deze publicatie is bovendien een onderzoeksthema aangesneden dat de onderzoeksgroep de komende jaren verder wil uitwerken.

8. *Heuvel, R.L.G. van den, Lubbers, A.O., Vording, H. & Ydema, O.I.M. (2006). Vermogensrendementsheffing. In A.C Rijkers & H. Vording (Eds.), Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer Deventer 2006, p. 539-562.*

In deze publicatie wordt de – in wetenschappelijke kringen omstreden – vermogensrendementsheffing in de Wet IB 2001 (“box 3”) ex post geëvalueerd. Dit artikel legt dankzij de inbreng van historisch georiënteerde fiscalisten bloot dat de wetgever aanvankelijk – dat wil zeggen in de voorbereiding van de Wet IB 2001 – helemaal niet een vermogenswinst- of vermogensaanwasbelasting als fiscaal ideaalbeeld voor zich had. De wetgever greep veeleer terug op fiscale regels uit een gedachtewereld waarin de belastingheffer terughoudend dient om te gaan met privé-vermogen (perspectief van Pierson). Aan de andere kant worden in de publicatie praktische gevolgen en economische effecten uitgewerkt, waarmee de argumenten van tegenstanders van de vermogensrendementsheffing worden genuanceerd. In dat kader wordt onder meer ingegaan op het effect van de vermogensrendementsheffing op beleggingskeuzen en kapitaalmarkten.

#### *Vakpublicaties*

Ten aanzien van een bijproduct – de vakpublicaties – kan worden geconstateerd dat vele daarvan een uitstekend niveau hebben en relevant zijn voor de fiscale rechtspraak. Niettemin is

het een doelstelling van de onderzoeksgroep om terughoudend te zijn met het schrijven van vakpublicaties.

#### *Seminars, symposia en expertmeetings*

De onderzoeksgroep is duidelijk zichtbaar voor de buitenwereld, niet alleen nationaal maar ook internationaal. Dit komt niet alleen door de publicaties, maar ook door de seminars, symposia en expertmeetings die door de onderzoeksgroep (mede) zijn georganiseerd en waarbij stevast deskundigen uit de praktijk werden betrokken. Tijdens de verslagperiode ging het om de volgende bijeenkomsten:

- Seminar "Kwaliteit van (fiscale) regelgeving", 16 december 2008.
- Symposium "Fiscaal Cultuurmecenaat", 21 november 2008.
- Expertmeeting "Terugkoppeling in het belastingrecht", 10 oktober 2008.
- Expertmeeting "Hedge-problematiek", 4 maart 2008, voor in het totaal 40 belastingadviseurs, belastinginspecteurs, bedrijfsfiscalisten, leden van de Hoge Raad en wetenschappers.
- Symposium "De wijze waarop de Hoge Raad in belastingzaken beslissingen neemt en die beslissingen vastlegt in arresten", 2 november 2007.
- Symposium "Recent Developments in EC Tax Law", 29-30 oktober 2007.
- Symposium "De toekomst van de overdrachtsbelasting", 14 september 2007.
- Symposium in samenwerking met Ministerie van Financiën "Belasting met beleid", 26 juni 2007.
- Symposium "The Legal Status of the OECD Commentaries", 14-15 september 2006.

#### *b. Kwantiteit*

De onderzoeksgroep is tevreden over de in de verslagperiode gerealiseerde totale productie. In absolute cijfers is het aantal wetenschappelijke publicaties gedurende de verslagperiode per jaar weliswaar afgenomen, maar het aantal onderzoeksfte's is in die periode ook afgenomen. Aangetekend moet worden dat de vruchten van een tweetal in 2008 gepleegde tijdsroevende onderzoeksinspanningen kunnen worden teruggevonden in publicaties die in 2009 worden gerapporteerd. Het gaat daarbij om de oratie van Gribnau<sup>69</sup> en een engelstalige publicatie van Vording en Gribnau.<sup>70</sup> De onderzoeksgroep realiseert zich dat het voortbrengen van vernieuwende publicaties met een meer wetenschappelijk karakter ook meer onderzoekstijd vergt dan het voortbrengen van publicaties-oude-stijl. De output 2007/2008 moet ook de komende jaren kunnen worden gehaald, zeker als de inspanningen om de individuele productie van een aantal onderzoekers te verhogen, hun vruchten gaan afwerpen.

Het aantal dissertaties kon hoger; een tweetal dissertaties die in 2009 worden afgerond hadden eigenlijk in 2008 moeten worden afgerond.

Het aandeel vakpublicaties in het geheel van publicaties is naar het oordeel van de programmaleiding te hoog.

## **5. De onderzoeksgroep**

### *De onderzoekers*

De onderzoekscapaciteit in fte's gemeten is relatief gering. Doordat er veel onderzoekers met een kleine aanstelling aan de onderzoeksgroep zijn verbonden en de onderzoeksgroep bovendien gebruik kan maken van gratis onderzoekers die ter beschikking worden gesteld door belastingadvieskantoren, is het totaal aantal onderzoekers voldoende om een volwaardig onderzoeksprogramma in de lucht te houden.

<sup>69</sup> J.L.M. Gribnau, *Soevereiniteit en legitimiteit: Grenzen aan (fiscale) regelgeving*, Sdu Amersfoort, 2009.

<sup>70</sup> H. Vording & H. Gribnau, *Assessing Corporate Tax Reform: Incomplete Information and Conflicting Interests*, in: J. Verschuuren (ed.), *The Impact of Legislation: A Critical Analysis of Ex Ante Evaluation*, Leiden-Boston 2009, p. 229-251.

Dankzij afspraken over aanwezigheid en betrokkenheid gaat het parttimekarakter van veel aanstellingen - anders dan in het verleden wel het geval was – bovendien niet ten koste van de hechtheid en samenwerking in de onderzoeksgroep. Bovendien is het voordeel van kleinere aanstellingen dat – doordat de meeste onderzoekers met een kleine aanstelling meer productie afleveren dan wordt verlangd – al met al een grotere productie kan ontstaan dan verwacht zou worden op basis van het aantal fte's.

Veel van de onderzoekers hebben naast hun universitaire aanstelling een betrekking in de rechtspraktijk (als belastingadviseur, advocaat of rechter-plaatsvervanger).

### *De opbouw van de onderzoeksgroep*

Sinds eind 2003, waarin voor het eerst een daadwerkelijk fiscaal onderzoeksprogramma is geformuleerd, is gewerkt aan het samenstellen van een succesvolle onderzoeksgroep. Vanuit de gedachte dat moet worden geprobeerd ander onderzoek te gaan doen dan het traditionele fiscale onderzoek – dat voornamelijk was gericht op de bestudering van het positieve recht – is als filosofie gekozen dat met name bij de hoogleraarbenoeringen de toegevoegde waarde van de kandidaat voor het onderzoeksprogramma voorop dient te staan.

Vóór de verslagperiode is Engelen benoemd tot hoogleraar Europees belastingrecht. Deze benoeming was nodig omdat expertise met betrekking tot het Europese belastingrecht onvoldoende aanwezig was binnen de onderzoeksgroep. Engelen combineert zijn specialisatie op het terrein van het Europese belastingrecht met grondige kennis van de vennootschapsbelasting en het internationale belastingrecht. Bovendien heeft hij sterke affiniteit met het volkenrecht. Voor de onderzoeksgroep is de benoeming van Engelen bijzonder waardevol gebleken: hij schrijft niet alleen zelf originele publicaties, maar weet ook andere onderzoekers te inspireren en aan de onderzoeksgroep te binden. Door zijn inbreng is het accent binnen deelprogramma 1 verlegd van de bestudering van het internationaal belastingrecht op de meer klassieke wijze naar de bestudering van de rol van het gemeenschapsrecht en het algemene internationaal publiekrecht bij de afbakening en uitoefening van fiscale soevereiniteit.

Tijdens de verslagperiode hebben twee belangrijke hoogleraarbenoeringen plaatsgevonden. In de eerste plaats is Vording benoemd tot hoogleraar algemeen belastingrecht. Vording kijkt vanuit het perspectief van een econoom en historicus naar het belastingrecht. Hij kan als geen ander fungeren als schakel tussen fiscalisten en economen. Bovendien had hij een sterk internationaal gericht publicatieprofiel. In de tweede plaats was het mogelijk Gribnau – die als universitair hoofddocent is verbonden aan de Universiteit van Tilburg – als hoogleraar aan de onderzoeksgroep te binden. Dit was mogelijk dankzij de instelling van een bijzondere leerstoel “Kwaliteit van fiscale regelgeving” door het Leids Universiteits Fonds. Gribnau geldt als de deskundige op het gebied van de kwaliteit van fiscale regelgeving. Vording en Gribnau zijn derhalve hoogleraren die door hun achtergrond, interesses en publicatieprofiel een verrijking voor de onderzoeksgroep betekenen. Zij dragen niet alleen met eigen, originele wetenschappelijke publicaties bij aan het onderzoeksprogramma, maar zij doen tevens waardevolle suggesties aan bijvoorbeeld “echte” fiscalisten waardoor ook dat onderzoek zich kan onderscheiden van het traditionele fiscale onderzoek.

In 2007 is Ydema voor vijf jaar herbenoemd als bijzonder hoogleraar Geschiedenis van het belastingrecht. Deze herbenoeming is voor de onderzoeksgroep belangrijk geweest. Met enige regelmaat publiceert Ydema over de betekenis van oude belastingstelsels voor de hedendaagse belastingwetgeving. Dit leidt menigmaal tot originele publicaties.<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Zie O.I.M. Ydema, Historische kanttekeningen bij bestedingsbelastingen, Maandblad Belasting Beschouwingen 2006, p. 189-205 en O.I.M. Ydema, De belastinghervorming van Alexander Gogel uit 1806, Weekblad Fiscaal Recht 2006, p. 900-906.

De onderzoeksgroep profiteert ook van hoogleraarbenoemingen die in de loop van de tijd bij andere afdelingen hebben plaatsgevonden. Zo werd Caminada, verbonden aan de afdeling Economie, in 2005 benoemd tot hoogleraar Empirische analyse van sociale en fiscale regelgeving. In 2007 werd Sonneveldt benoemd tot hoogleraar Successiewet en Estate Planning bij de afdeling Notarieel recht.

Het resultaat van deze zorgvuldige opbouw van de onderzoeksgroep is dat “echte” fiscalisten – die binding hebben met de fiscale praktijk – nauw samenwerken met onderzoekers met een economische achtergrond (Caminada en Vording), filosofische achtergrond (Gribnau, Ydema en Leen), historische achtergrond (Ydema en Vording)<sup>72</sup> en informatiseringsachtergrond (Rustenburg). Hierdoor was het mogelijk een stap verder te zetten dan het traditionele fiscale onderzoek.

Ten slotte kan nog worden gemeld dat de onderzoekers binnen de onderzoeksgroep relatief jong zijn en openstaan voor de meer wetenschappelijke weg die met het onderzoek is ingeslagen; zij zijn gedreven om daaraan een bijdrage te leveren.

## 6. Maatschappelijke relevantie

De onderzoeksgroep ziet het als haar maatschappelijke taak om in voorkomende gevallen een bijdrage vanuit wetenschappelijke hoek te leveren aan het debat rondom nieuwe wetgeving of oplossingen aan te dragen voor bestaande knelpunten in fiscale regelgeving. Niet altijd vallen die onderzoeksinspanningen in hart van het onderzoeksprogramma, maar het belang van deelname aan het debat is in de ogen van de onderzoekers soms zo groot dat de onderzoeksprogrammering in die gevallen even moet wijken. Grote impact heeft het voorstel van Engelen, Vording en Van Weeghel met betrekking tot de renteaftrek in de vennootschapsbelasting gehad.<sup>73</sup> Vanuit de Leidse onderzoeksgroep kon Engelen zijn expertise op het gebied van de vennootschapsbelasting en het Europese en internationale belastingrecht combineren met de expertise van Vording op het terrein van fiscaal beleid en het in kaart brengen van (budgettaire) effecten van belastingmaatregelen. Deze publicatie heeft veel pennen van collega-wetenschappers in beweging gebracht en geleid tot een hoorzitting met de drie hoogleraren in de Tweede Kamer. Ook hebben diverse leden van de onderzoeksgroep ideeën aangedragen voor een nieuwe successiewet.<sup>74</sup> In een aantal gevallen hebben onderzoekers ook geprobeerd de wetgever, uitvoerder of belastingrechter te voorzien van oplossingen voor problemen die voortvloeien uit concrete fiscale regelingen of arresten. Dit geschiedde in de vorm van publicaties<sup>75</sup> maar bijvoorbeeld ook door het organiseren van bijeenkomsten. Zo werd begin

---

<sup>72</sup> Hierdoor kon bijvoorbeeld een mooie analyse worden gemaakt van een paar eeuwen progressieve inkomstenbelasting: H. Vording en O.I.M. Ydema, *The Rise and Fall of Progressive Income Taxation in the Netherlands (1795-2001)*, *British Tax Review* 2007, p. 255-279.

<sup>73</sup> F.A. Engelen, H. Vording en S. van Weeghel, *Voorstel tot wijziging van belastingwetten en verbeteren fiscale vestigingsklimaat*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008, p. 891-906; zie ook de voorstudie: F.A. Engelen, *(Door)werken aan groepsrente in 2008*, *NTFR* 2008 (nr. 1), p. 1-4. De plannen van Engelen, Vording en Van Weeghel hebben geleid tot intensieve contacten tussen deze wetenschappers, het Ministerie van Financiën, politici en belangenorganisaties als VNO-NCW.

<sup>74</sup> Staatssecretaris van Financiën De Jager heeft aangekondigd de huidige successiewetgeving te willen herzien. Vanuit Leiden zijn de volgende publicaties verschenen: J.P. Boer, *De Jager en zijn prooi*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008, p. 518-520; J.P. Boer, *Het ontbreken van een rechtsgrond voor de schenk- en erfbelasting*, in: *Bundel LOF-congres*, 2008, blz. 37-52; F. Sonneveldt en M. de Monteiro, *Internationale suggesties voor de nieuwe Wet schenk- en erfbelasting*, *WPNR* 2008, p. 430-435; F. Sonneveldt en B.B.A. de Kroon, *Internationale inspiratie voor een nieuwe Successiewet*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008, p. 592-599; J.J. van Gilst, H. Nijboer en C.L.J. Caminada, *De successiebelasting vanuit economisch perspectief*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2008, p. 1423-1430.

<sup>75</sup> Zie onder meer de volgende publicaties: J.P. Boer, *Het voorgestelde art. 3.98 Wet IB en het misbruiken van het woord misbruik*, *Fiscaal Weekblad FED* 2006/110, p. 3-12; H. Lohuis, *De deelnemingsvrijstelling aangescherpt: is de Hoge Raad door de bocht of uit de bocht?*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2006, p. 318-323; R.J. de Vries, *Internationale afbakening van de fiscale eenheid met behulp van het begrip ‘vaste inrichting’*, in: *Van Brunschot-bundel: De grote lijn*, Kluwer Deventer 2006, p. 211-218; E. Bongers en R.J. de Vries, *Pandrecht in de schijnwerpers: vennootschapsbelasting- en dividendbelastingaspecten*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2006, p. 487-491; K.M. Braun, *Aanpassingen in de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met arrest Charles en Charles-Tijmens*, *Maanblad Belasting Beschouwingen* 2007, p. 66-76; A.O. Lubbers en R. van Scharrenburg, *Confrontaties tussen totaalwinst en jaarwinst*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2007, p.

2008 in Leiden een expertmeeting over “hedging” georganiseerd en gingen ongeveer 40 belastingadviseurs, belastinginspecteurs, bedrijfsfiscalisten, leden van de Hoge Raad en wetenschappers met elkaar in debat over de invulling die gegeven zou kunnen worden aan de problematiek van de samenhangende waardering in de winstsfeer.

Los van deze “incidentele hulp” aan wetgever en rechter, wordt met het onderzoeksprogramma beoogd maatschappelijk relevante problematiek aan te snijden. Zo levert de onderzoeksgroep door middel van het beantwoorden van de onderzoeksvragen uit het deelprogramma “Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit” een bijdrage aan het meetbaar maken en het structureel verbeteren van de kwaliteit van fiscale regelgeving. Van de onderzoeksresultaten zou de fiscale regelgever kunnen profiteren. Zoals hiervóór in deel 1 is beschreven, heeft een deel van het onderzoek binnen het deelprogramma zich toegespitst op de effectieve en efficiënte inzet van belastingsubsidies voor kunst en cultuur en de grenzen die de belastingwet (daaronder begrepen Europese regelgeving) stelt aan de mogelijkheid om doelstellingen van cultuurbeleid te bereiken. Dit onderzoek is afgesloten met een boek en een symposium Fiscaal Cultuurmecenaat op 21 november 2008 waarbij de fiscale en de kunstwereld met elkaar in discussie gingen over dit thema.<sup>76</sup> De dialoog met de culturele wereld is een belangrijk element van dit onderzoek om ervoor te zorgen dat de resultaten niet binnen de (fiscale) wetenschap blijven hangen maar ook hun weg vinden naar het culturele veld en de politiek. Om die reden is ook over het onderzoek gepubliceerd in specifiek op de culturele wereld gerichte uitgaven.<sup>77</sup> In dit kader is bovendien ondersteuning gegeven aan diverse projecten in de cultuurwereld.<sup>78</sup>

Geprobeerd wordt om in het kader van specifieke onderzoeksprojecten (medewerkers van) overheidsinstanties en andere instellingen bij het Leidse fiscale onderzoek te betrekken. Dat gebeurde niet alleen bij het onderzoeksproject *Belasting met beleid*<sup>79</sup>, maar bijvoorbeeld ook bij het onderzoeksproject *Terugkoppeling in het belastingrecht*<sup>80</sup>. Het grote voordeel van deze aanpak is dat het onderzoek wordt versterkt met praktijkervaringen van mensen uit het veld en met specifieke expertise. Er is hier overigens een duidelijke wisselwerking waarneembaar. Voor de medewerkers van die instellingen kan het samenwerken met wetenschappers nieuwe gezichtspunten opleveren met betrekking tot de eigen werkzaamheden.

## 7. Scouting en personeelsbeleid

### Scouting

De laatste jaren zijn studenten met goede cijfers en met een belangstelling voor fiscaal onderzoek op diverse momenten tijdens de studie fiscaal recht in contact gebracht met het Leidse fiscale onderzoek. Dit gebeurt bijvoorbeeld tijdens de *Fiscale Talentenklas* in het derde bachelorjaar. In het collegejaar 2007/2008 hebben acht studenten onder leiding van Gribnau gesproken over de kwaliteit van fiscale regelgeving en vooronderzoek verricht naar

---

1007-1015; M.H.C. Ruijschop en J.P. Boer, Afscheid van een eenduidig deelnemingsbegrip, Weekblad Fiscaal Recht 2007, p. 273-279; R.J. de Vries en K.J. Visser, De winstbegrippen in de vennootschaps- en dividendbelasting: toenemende divergentie, Weekblad Fiscaal Recht 2007, p. 1215-1224; R.J. de Vries en I. de Roos, Laagbelaste beleggingsdeelneming en (grensoverschrijdende) fiscale eenheid: nadere afstemming aanbevolen, Weekblad Fiscaal Recht 2007, p. 1105-1111.

<sup>76</sup> S.J.C. Hemels, Kunsliefhebbers, culturele instellingen en belastingen, een onderzoek naar fiscale kansen en grenzen, Sdu fiscale en financiële uitgevers, Amersfoort 2008. Zie ook S.J.C. Hemels, Tax incentives for the arts: the case of the Netherlands, Japan Journal for Cultural Economics april 2006, p. 1-12.

<sup>77</sup> Bijvoorbeeld S.J.C. Hemels, Betrokkenheid, belastingen en budgetverantwoordelijkheid. Een combinatie van publieke en private financiering, in: L. ter Braak, G. Luiten, T. de Neef en S. van Teeseling (ed.) Second Opinion, NAI Uitgevers, Rotterdam 2007, p. 124-131 en S.J.C. Hemels, Belastingwet stimuleert de kunst, Boekman 76, 2008, p. 40-44.

<sup>78</sup> Zo is (pro bono) geadviseerd over en een voorwoord geschreven in de in een oplage van 100.000 exemplaren verspreide brochure ‘Geven aan Cultuur’, een initiatief van het programma Cultuurmecenaat van Stichting Kunst & Zaken in opdracht van het ministerie van OCW. Zie <http://www.cultuurmecenaat.nl/beta/index.php?objectID=5315>.

<sup>79</sup> In de bundel *Belasting met beleid* zijn bijvoorbeeld vele bijdragen opgenomen van medewerkers van het Ministerie van Financiën.

<sup>80</sup> In de bundel *Terugkoppeling in het belastingrecht* (Sdu Amersfoort 2008) zijn bijdragen opgenomen van de Nationale ombudsman, de Ombudsman van Amsterdam en Rotterdam, van een voormalig raadsheer in de Hoge Raad etc.

“terugkoppeling in het belastingrecht”; dit vooronderzoek vormde de basis voor het onderzoek dat uitmondde in de bundel *Terugkoppeling in het belastingrecht*. Goede studenten worden bovendien door hun docenten gestimuleerd om werkstukken die zijn geschreven in het kader van vakken als *Theorie van het Belastingrecht*, *Verdieping algemene leerstukken van het belastingrecht* of *Fiscaal economisch beleid* om te werken tot een artikel dat wordt gepubliceerd in één van de studentenbladen voor fiscale studenten.<sup>81</sup> Dit heeft als voordeel dat docenten kunnen zien of de student in staat is een artikel te schrijven, maar daarnaast wakkert dit bij studenten in vele gevallen een ‘onderzoeksvuurtje’ aan. Ook worden student-assistenten zoveel mogelijk ingezet bij werkzaamheden die hen in contact brengen met het onderzoek dat door de docenten wordt gedaan. Een gevolg daarvan was dat een student-assistente in 2008 een scriptie schreef die als basis dient voor een onderzoeksopdracht voor een externe partij.<sup>82</sup> Hoewel deze inspanningen in vele gevallen leiden tot (groot) enthousiasme aan de kant van de student, lukt het - door de enorme krapte op de arbeidsmarkt voor fiscalisten – niet om geschikte studenten voor substantiële aanstellingen aan de universiteit te verbinden. Wel is het mogelijk gebleken voor onderzoek geschikte studenten te stimuleren met hun toekomstige werkgever (vaak een belastingadvieskantoor) afspraken te maken voor het schrijven van een proefschrift gedurende één of twee dagen per week. Soms lukt dit ook, zeker als een medewerker van de afdeling Belastingrecht betrokken is bij dat advieskantoor.<sup>83</sup>

### *Personeelsbeleid*

De goede arbeidsmarkt - met hoge beloningen en interessant werk - is er de oorzaak van dat het lastig is om (nieuwe) onderzoekers voor meerdere dagen per week aan de universiteit te binden. Voor zover in het verleden onderzoekers zijn aangetrokken met substantiële aanstellingen, is het lastig om deze onderzoekers voor de onderzoeksgroep te behouden. Dat zien wij niet alleen bij PhD-fellows<sup>84</sup> maar ook bij gevorderde onderzoekers.<sup>85</sup> Met de financiële arbeidsvoorwaarden van met name de belastingadvieskantoren valt niet te concurreren. Geprobeerd wordt om binnen de onderzoeksgroep veel samen te werken en samen te publiceren; de persoonlijke aandacht die langs die weg aan (jongere) onderzoekers wordt gegeven, zou de aantrekkelijkheid van een onderzoeksaanstelling bij de universiteit kunnen vergroten. Overigens kunnen medewerkers van bijvoorbeeld belastingadvieskantoren in een goede arbeidsmarkt ook eisen stellen op het terrein van eigen ontwikkeling. Een betrekking van een dag in de week bij de universiteit hoort dan tot de mogelijkheden.

Er wordt geprobeerd fiscaalrechtelijke docenten – dat zijn docenten die geen onderzoeksaanstelling hebben – te stimuleren, waar mogelijk, om mee te doen in onderzoeksprojecten. Bij Van den Heuvel heeft dit ertoe geleid dat hij begonnen is aan een proefschrift over toegankelijkheid van fiscale regelgeving.

---

<sup>81</sup> In de loop van de tijd zijn langs die weg vele artikelen van Leidse studenten fiscaal recht gepubliceerd in *Forfaitair of Fiscaal*. De publicatie K.M. Braun en M. Koubia, *BTW-carrouselfraude: geen kruid tegen gewassen?*, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2007, p. 335-341, komt voort uit een scriptie die door een student is geschreven en met behulp van de scriptiebegeleider is omgewerkt tot een artikel.

<sup>82</sup> Netty van Kreveld schreef haar scriptie over wetgevingsadvisering door de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

<sup>83</sup> Anna Gunn is langs deze weg aan de onderzoeksgroep verbonden; zij schrijft een proefschrift in het deelprogramma “Internationale en supranationale grenzen aan fiscale soevereiniteit”.

<sup>84</sup> Douma en Schuver-Bravenboer hebben hun vierdaagse respectievelijk vijfdaagse aanstelling bij de universiteit in de loop van de tijd teruggebracht tot een tweedaagse aanstelling respectievelijk een 0-aanstelling.

<sup>85</sup> Vóór de verslagperiode is Bender teruggegaan van een vierdaagse aanstelling naar een aanstelling van anderhalve dag.