

**Onderzoeksvisiting FdR UL 2016-2021**  
**Case study Grenzen van Fiscale Soevereiniteit (GFS)**

**1. Wat doet het onderzoeksprogramma GFS?**

*1.1 Focus op belastingontwijking door multinationals*

Het onderzoeksprogramma GFS heeft betrekking op de begrenzings van de macht van een staat om met belastingheffing inbreuk te maken op de rechten van burgers, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen twee pijlers, te weten externe en interne soevereiniteit. Het onderzoek in beide pijlers is gericht op multidisciplinaire benaderingen, waardoor eveneens metajuridische vragen aan bod komen. Het Leidse onderzoek heeft daarmee een uitgesproken profiel binnen het fiscaalrechtelijke onderzoek in Nederland. Henk Vording (2016-2018), Irma Mosquera Valderrama (2019-2020) en Jan van de Streek (2021-thans) hebben als programmacoördinator opgetreden.

Het onderzoek dat wordt verricht in de eerste pijler gaat in het algemeen over de begrenzing van de heffingsmacht van een staat ten opzichte van andere staten. Sinds de OESO en de EU de aanpak van belastingontwijking door multinationals op de internationale beleidsagenda hebben gezet, is de aandacht binnen deze pijler komen te liggen op de samenwerkingsmogelijkheden tussen landen. In de laatste twee jaar van de verslagperiode is de uni- en multilaterale aanpak van de belastingontwijking door multinationals uitgegroeid tot een centrale onderzoeksfocus van het onderzoeksprogramma. Het onderzoeksprogramma beoogt daarmee aan te sluiten bij de grote maatschappelijke zorgen over de belastingontwijking door multinationals en het gebrek in de samenleving aan vertrouwen in winstbelastingstelsels. Kernpublicaties op het terrein van belastingontwijking door multinationals hebben o.a. betrekking op het [multilaterale instrument, Nederland als belastingparadijs](#) en [de meldingsplicht voor agressieve belastingconstructies](#). De onderhanden zijnde promotieonderzoeken op het terrein van de belastingheffing van multinationals gaan o.a. over [misbruik van belastingverdragen](#), [de invloed van het OESO/BEPS-project op belastingprofessionals](#), [arbitrage in het internationale belastingrecht](#) en [de samenloop van EU-recht en belastingverdragen](#). Twee in het onderzoeksprogramma GFS ingebede onderzoeksprojecten hebben betrekking op de aanpak van de belastingontwijking door multinationals, te weten [GLOBTAXGOV](#) en [Fiscale Transparantie](#).

**Onderzoeksproject GLOBTAXGOV**

Het onderzoeksproject GLOBTAXGOV (A New Model of Global Governance in International Law Making), waarvan Irma Mosquera Valderrama de hoofdonderzoeker is, onderzoekt de haalbaarheid en de legitimiteit van het bestaande model van *global tax governance* en de rol van de OESO en de EU bij het opstellen van (model)belastingwetgeving. Het is het eerste (en tot nu enige) onderzoeksproject in het belastingrecht in Nederland dat een ERC-grant in de wacht heeft gesleept. De [ERC-grant](#) bedraagt € 1.384.750 en loopt van februari 2018 tot en met juli 2023. Het onderzoeksproject is sociaaljuridisch van aard en past theorieën uit de rechtsvergelijking en de politicologie toe op de tussen landen overeengekomen aanpak van de belastingontwijking door multinationals. Het project vergelijkt in het bijzonder de implementatie van de (model)belastingwetgeving in Nederland, EU-lidstaten en landen in drie verschillende geografische regio's, te weten Afrika, Azië en Amerika. De positie van

ontwikkelingslanden heeft daarbij bijzondere aandacht. Het project heeft o.a. publicaties opgeleverd over [bijzondere economische belastingzones](#), [internationaal gewoonrecht op belastinggebied](#) en [belastingfaciliteiten in twee specifieke landen \(case studies\)](#). Binnen het project wordt promotieonderzoek verricht op het terrein van [internationale belastingharmonisatie](#) en [de implementatie van het OESO/BEPS-project in ontwikkelingslanden](#).

### **Onderzoeksproject Fiscale Transparantie**

Het onderzoeksproject Fiscale Transparantie, waarvan Martijn Nouwen de hoofdonderzoeker is, onderzoekt belastingcompetitie tussen landen, in het bijzonder EU-lidstaten, en de effectiviteit van de aanpak ervan. Het onderzoek wordt medegefinancierd door een donatie van € 656.000 van [Adessium Foundation](#). Het project hanteert een unieke empirische benadering om te onderzoeken hoe EU-lidstaten en EU-instellingen in verschillende overleg- en besluitvormingsfora samenwerken om belastingontwijking aan te pakken. Op basis van door middel van de Eurowob opgevraagde documenten worden het besluitvormingsproces en de resultaten ervan getoetst op, onder andere, effectiviteit. Naast het belastingrecht, heeft het project oog voor andere disciplines, waaronder het EU-recht, economie en politieke wetenschappen. Het onderzoeksproject is in 2020 gestart aan de Universiteit van Amsterdam en is met ingang van 2021 overgegaan naar het Leidse onderzoeksprogramma GFS. Het onderzoeksproject heeft in 2021 o.a. een publicatie opgeleverd over de [stemming bij meerderheid in Europese belastingzaken](#). Binnen het onderzoeksproject wordt promotieonderzoek verricht naar [de Europese zwarte lijst van belastingparadijzen](#) en [de Europese minimumbelasting voor multinationals](#).

#### *1.2 Kwaliteit van fiscale regelgeving, het formele verkeer tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst en fiscaal grondslagenonderzoek*

Het onderzoek dat betrekking heeft op de interne soevereiniteit betreft de vraag hoe normen van rechtsstatelijkheid en maatschappelijke normen over staatsoptreden de uitoefening van fiscale soevereiniteit begrenzen. De thema's die binnen deze tweede pijler bij uitstek aandacht krijgen zijn kwaliteit van fiscale regelgeving, het formele verkeer tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst en fiscaal grondslagenonderzoek. Bij fiscaal grondslagenonderzoek gaat het om onderzoek naar de doelstellingen, randvoorwaarden en rechtvaardiging van het belastingrecht. Overigens is niet alleen aandacht voor normen die staatsoptreden begrenzen, maar ook voor ethische en maatschappelijke normen die het gedrag van belastingplichtigen zouden kunnen begrenzen. Publicaties die binnen deze pijler het licht hebben gezien hebben o.a. betrekking op [horizontaal belastingtoezicht](#), [de rol van precedentes in Nederlandse fiscale geschillen](#) en [de geboorte van het belastingrecht als juridische discipline](#). De leden van het onderzoeksprogramma GFS waren ook ruim vertegenwoordigd in het onderzoeksproject "[50 jaar vennootschapsbelasting](#)", dat is uitgevoerd met de zusterafdelingen belastingrecht van andere universiteiten. Afgerond promotieonderzoek binnen deze pijler heeft o.a. betrekking op [consultatie bij fiscale wetgeving](#), [fiscale budgettering](#), [duidelijkheid van fiscale wetgeving](#), [normen in het belastingrecht](#), [de fiscale geheimhoudingsplicht](#) en de [belastingheffing in koloniaal Indonesië](#). Binnenkort af te ronden promotieonderzoek heeft betrekking op [de voorlichting van de Belastingdienst aan burgers](#).

## **2. Maatschappelijke impact**

Van het onderzoek wordt op tal van wijzen een vertaalslag gemaakt naar de maatschappij. Het onderzoeksproject **GLOBTAXGOV** is sinds de start in 2018 het internationale visitekaartje van het onderzoeksprogramma GFS en brengt door middel van conferenties, workshops en een digitaal platform wetenschappers van verschillende disciplines, het bedrijfsleven, niet-gouvernementele organisaties en beleidsmakers van de EU, de OESO en de VN bij elkaar om vanuit verschillende perspectieven van gedachten te wisselen over de globale uitdagingen over de belastingheffing van multinationals, internationale handel en aanverwante uitdagingen van politicologische, economische en politiek-economische aard. Voorbeelden zijn georganiseerde workshops over [duurzaamheidsdoelstellingen en de aanpak van belastingontwijking](#), [belastingfaciliteiten in ontwikkelingslanden](#), [tax governance en digitalisering](#).

Een belangrijk onderdeel van het onderzoeksproject **Fiscale Transparantie** is de valorisatie van het onderzoek ten behoeve van drie doelgroepen ((onderzoeks)journalistiek, beleidsmakers/politiek en niet-gouvernementele organisaties). Voorbeelden van de valorisatieactiviteiten ten behoeve van de (onderzoeks)journalistiek betreffen [publicaties in Der Spiegel, NOS \(website en 8-uur journaal\), Het Financieel Dagblad, Volkskrant, NRC etc.](#) De onderzoeksmethode van het project was voorwerp van een [publicatie in NRC](#). Voorbeelden van valorisatieactiviteiten ten behoeve van beleidsmakers/politiek betreffen deelname aan een [hoorzitting in de Tweede Kamer](#) en een [debat met politici georganiseerd door het Montesquieu Instituut](#). Voorbeelden van valorisatieactiviteiten ten behoeve van niet-gouvernementele organisaties zijn diverse workshops voor [Oxfam Novib](#), [FNV](#) en [Tax Justice Nederland](#).

Los van de twee onderzoeksprojecten is Jan Vleggeert een veelgevraagd expert door de media. Hij trad ook op als expert in de [parlementaire mini-enquête Fiscale Constructies](#). Nagenoeg alle leden van het onderzoeksprogramma nemen voorts actief deel aan discussies in de fiscale vakliteratuur over de toepassing van het belastingrecht in de praktijk door middel van o.a. annotaties bij rechterlijke uitspraken, vakpublicaties en bijdragen aan hand- en studieboeken. Henk Vording maakte ten slotte deel uit van de [adviescommissie Regulering van Werk](#) en van de [adviescommissie Doorstroomvennootschappen](#).

### **3. Onafhankelijkheid van de belastingwetenschap op de agenda**

Op 30 oktober 2020 hield Jan Vleggeert zijn inaugurele rede [Over onafhankelijkheid, de verschraving van het fiscale debat en wat we daaraan kunnen doen](#). In zijn oratie uit Vleggeert zorgen over de onafhankelijkheid van de belastingwetenschap vanwege het relatief grote aantal parttime belastinghoogleraren die daarnaast belastingadviseur zijn in de commerciële adviespraktijk. De oratie van Vleggeert vormde het startschot voor een [intens academisch, politiek en maatschappelijk debat](#) over de commerciële invloeden op de belastingwetenschap. De oratie was voor de Vereniging voor Belastingwetenschap aanleiding om een [bijeenkomst](#) te organiseren over de onafhankelijke fiscale wetenschapsbeoefening. De afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden organiseerde op 24 september 2021 een [congres over de commerciële en financiële belangen in de rechtswetenschap](#).

Mede in het licht van deze oratie streeft de afdeling Belastingrecht naar een hooglerarenkorps dat overwegend bestaat uit hoogleraren met een grote aanstelling. Dergelijke aanstellingen komen ook de betrokkenheid bij de afdeling en het onderzoeksprogramma GFS ten goede. Hiermee is de afdeling Belastingrecht onderscheidend ten opzichte van afdelingen belastingrecht aan zusterfaculteiten. Zowel de Commissie Hammerstein (2009-2015) als de Mid Term Review (2016-2018) wees op het ontbreken van een 'gender balance' op hoogleraarniveau. De [benoeming van Irma Mosquera in 2021 tot \(fulltime\) hoogleraar Tax Governance](#) biedt intussen hieraan tegenwicht.

#### 4. SWOT-analyse

In de onderstaande figuur is een SWOT-analyse opgenomen van het onderzoeksprogramma GFS.

<p><b>Sterktes</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Innovatief, multidisciplinair en internationaal erkend onderzoek</li> <li>• Inverdienvermogen (ERC-grant)</li> <li>• Sterke samenhang van het onderzoek in de eerste pijler (belastingontwijking door multinationals)</li> <li>• Onderzoek van groot maatschappelijk belang</li> <li>• Goede balans tussen (bijna) fulltime wetenschappers en aan de praktijk verbonden parttime wetenschappers</li> </ul>	<p><b>Zwaktes</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beperkte focus van het onderzoek in tweede pijler (interne soevereiniteit)</li> </ul>
<p><b>Kansen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verwerven van tweede en derde geldstroom vanwege de maatschappelijke aandacht voor belastingontwijking door multinationals (1<sup>e</sup> pijler) en de rechtsstaat (2<sup>de</sup> pijler)</li> </ul>	<p><b>Bedreigingen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Schaarste fulltime belastingwetenschappers (i.h.b. promovendi en universitair (hoofd)docenten) in verband met fiscale arbeidsmarkt</li> </ul>

De Commissie Hammerstein (2009-2015) waardeerde de ingediende (maar afgewezen) NWO-voorstellen en beval sterk aan om te blijven streven naar het verwerven van financiering in de tweede en geldstroom. Thans zijn twee onderzoeksprojecten gefinancierd uit deze geldstromen en zijn bij NWO twee aanvragen voor een Vici-beurs (voor)aangemeld. Een aanvraag voor een Veni-beurs werd in 2021 afgewezen na de slotronde (interviewfase).

Met de sterke samenhang van het onderzoek in de eerste pijler heeft het onderzoeksprogramma GFS opvolging gegeven de aanbeveling van de Commissie Hammerstein naar het streven van meer coherentie in de promotie-onderwerpen. De Mid Term Review (2016-2018) constateerde reeds dat de in 2018 lopende promotieonderzoeken in dit opzicht voldoen. De Mid Term Review wees er verder op dat de aansturing van het

onderzoeksprogramma GFS sterk afhankelijk is van de kwaliteiten van het actuele leiderschap. Die aansturing berust op twee uitgangspunten: 1. De bewezen kwaliteit en productiviteit van de individuele onderzoekers en 2. Het waar mogelijk bevorderen van synergie. Dit zijn nog steeds geldende uitgangspunten, met dien verstande dat onderzoekscoördinator Jan van de Streek (2021-thans) stuur op de aanwezigheid van samenhang en samenwerking door middel van regelmatige onderzoeksbijeenkomsten. Ook wordt gewerkt aan de (door)ontwikkeling van de onderzoeksfocus in beide pijlers van het onderzoeksprogramma in een beschreven beleidsvisie.

\*\*\*