

Onderzoeksprogramma Grenzen van Fiscale Soevereiniteit

Coördinator – Prof. dr. Henk Vording

1. Inleiding

Het onderzoeksprogramma ‘Grenzen van fiscale soevereiniteit’ is van start gegaan in 2006. De onderzoeksthematiek heeft lange tijd betrekking gehad op de begrenzingen van de macht van een staat om met belastingheffing inbreuk te maken op de rechten van burgers. Het gaat dan zowel om de externe fiscale soevereiniteit (wat zijn de beperkingen (‘grenzen’) van de heffingsmacht van een staat doordat ook andere staten belasting heffen?) als om de interne soevereiniteit (hoe beperken (‘begrenzen’) normen van rechtsstatelijkheid, en maatschappelijke opvattingen over het staatsoptreden, de uitoefening van fiscale soevereiniteit?). In de loop der jaren, en met name sinds het OECD BEPS-project, is de aandacht gaandeweg verschoven naar internationale fiscale samenwerking. Het betreft dan vragen van institutionalisering en instrumentkeuze, maar ook belangenafweging in interstatelijke fiscale coördinatie. Deze verschuiving in aandacht – van begrenzingen naar mogelijkheden – kan gevolgen hebben voor de naamgeving van het programma. De groep omvatte in de periode 2016-2018 rond de 15 research fellows (ca. 4 fte onderzoekscapaciteit). Het aantal PhD-fellows nam toe van 4 naar 8; daarnaast zijn er ca. vijftien buitenpromovendi. Financiering van het onderzoek steunt vooral op de eerste geldstroom; het aandeel derde geldstroom neemt echter toe. Zo zijn ultimo 2018 3 PhD-fellows bekostigd uit de derde geldstroom.

Binnen het fiscaalrechtelijke onderzoek in Nederland heeft het Leidse onderzoek een uitgesproken profiel. Het is (zie de hierboven geschetste thematiek) gericht op grondslagen, en zoekt naar interdisciplinaire benaderingen. Het heeft met het overige fiscaalrechtelijke onderzoek gemeen dat er in het vakgebied nog geen sterke traditie is van peer reviewed publiceren.

Discussiepunt: is de naamgeving en inhoudsomschrijving van het programma nog “dekkend” voor wat we in feite doen?

2. Organisatie, leiderschap en reputatie

Aansturing van de onderzoeksgroep berust op twee uitgangspunten: (i) de bewezen kwaliteit en productiviteit van individuele onderzoekers en (ii) het bevorderen van synergie waar mogelijk. De programmacoördinator monitort de individuele output in het kader van de jaarlijkse beoordelingscyclus en de driejaarlijkse Meijers-ronde. Het onderzoeksprogramma werkt sturend in de zin dat het een gemeenschappelijke betrokkenheid op een aantal actuele fiscale vragen vormgeeft; niet in de zin dat een onderzoeker “verplicht” zou zijn om tijd te besteden aan vragen die buiten haar of zijn eigen sfeer van belangstelling liggen. De genoemde uitgangspunten werken in praktijk goed: niet alleen is de productie behoorlijk, maar ook is de samenwerking tussen onderzoekers goed ontwikkeld en vaak een bron van weer nieuwe ideeën. De programmacoördinator stimuleert samenwerking door de onderzoeksthematiek te bespreken met de onderzoekers en daarvoor ook een platform te bieden (bijv. gezamenlijke papers voor buitenlandse congressen). Daarnaast is er een regulier voortgangsoverleg met de (interne) promovendi.

3. Publicatiestrategie, kwaliteitsindicatoren

De strategie van de Leidse onderzoeksgroep is om onderscheidend te zijn door met een gemêleerd onderzoeksteam in te zetten op een kritische en waar mogelijk multidisciplinaire analyse van de fiscale doctrine. Kenmerkend voor de Leidse onderzoeksgroep is de uiteenlopende achtergrond van de wetenschappers. De klassiek-juridische benadering kan daardoor worden verrijkt met perspectieven uit bijv. de rechtshistorie, filosofie, economie en taalkunde. Deze strategie past bij de

ambitie van de onderzoeksgroep om het fiscaalrechtelijke onderzoek verder te brengen dan de traditionele bestudering van het positieve belastingrecht; dat type onderzoek wordt ook volop gedaan door praktijkfiscalisten. In de strategie ligt besloten dat deelname aan het internationale fiscaalwetenschappelijke debat van even groot belang is als het bijdragen aan nationale discussies. Daarom wordt van elke research fellow gevraagd om geregeld internationaal te publiceren, overigens met gemengde resultaten.

De voornaamste publicatievorm binnen het programma is het tijdschriftartikel, met een focus op de (Nederlands- en Engelstalige) tijdschriften die binnen de fiscale wereld goed worden gelezen.

Discussiepunt: De totale stroom aan publicaties van de onderzoeksgroep is groot, dankzij een substantiële bijdrage aan de Nederlandse wetenschappelijke literatuur en een hoge produktie aan annotaties. Het aantal Engelstalige wetenschappelijke publicaties blijft daarbij achter. Behoeft deze mix bijstelling?

4. Wetenschappelijke produktie

In onderstaande beschrijving van de onderzoeksproduktie worden twee thema's uitgelicht: internationale fiscale coördinatie en grondslagenonderzoek. Bij elk van deze thema's worden slechts enkele kernpublicaties genoemd; de volledige lijst met wetenschappelijke publicaties laat zien dat deze thema's binnen de onderzoeksgroep breder worden gedragen.

5. Internationale fiscale coördinatie

De thematiek van internationale fiscale coördinatie heeft een sterke impuls gekregen door recente internationale beleidsinitiatieven en de voortdurende discussie over belastingontwijking. In ons onderzoek komt dat terug in drie vormen:

- onderzoek naar de inhoud van deze beleidsinitiatieven. Met name het (innovatieve) multilaterale instrument uit de OESO/G20-BEPS initiatieven heeft veel aandacht gekregen, in de eerste plaats in het proefschrift van Broekhuijsen (verdedigd op 16 november 2017), *A multilateral tax treaty: designing an instrument to modernise international tax law*. Voorts Broekhuijsen D.M. & Vording H. (2016), *The Multilateral Tax Instrument: How to Avoid a Stalemate on Distributional Issues?*, *British Tax Review* [2016](1): 39-61. Ook de doorwerking binnen het EU-recht kreeg aandacht: Sjoerd Douma, *BEPS and European Union Law*, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 102a, Sdu: The Hague 2017, p. 65-95.
- onderzoek naar verder reikende mogelijkheden voor fiscale coördinatie: Vleggeert & Vording, *A Conditional Withholding Tax: a Tax on Tax Planning*, *Bulletin for International Taxation* 2017 (Augustus): 452-464.
- onderzoek naar de feitelijke implementatie van BEPS-maatregelen, tegen de achtergrond van afwijkende of botsende belangen. Dit is de thematiek van Mosquera's GLOBTAXGOV project, Mosquera Valderrama I.J. (2018), *Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative*, *Bulletin for International Taxation* 72(3); Mosquera Valderrama I.J., Mazz A, Schoueri L.E., Quiñones N., West C., Pistone P. & Zimmer F. (2018), *Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency*, *Intertax* 46(2): 140-155. Voorts Gribnau J.L.M. (2017), *The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility*, *Erasmus Law Review* 10(1): 12-28.

6. Fiscaal grondslagenonderzoek

Het interdisciplinaire karakter van ons onderzoek komt duidelijk naar voren in het onderzoek naar doelstellingen, randvoorwaarden en rechtvaardiging van het belastingrecht. Te noemen zijn: Arendsen R. (2016), *Eenvoudig belasting heffen: Tussen droom en daad* (oratie). Den Haag: Sdu; Vording, *Talents, Types and Tags – What Is the Relevance of the Endowment Tax Debate?* In: Bhandari M. (red.) *Philosophical Foundations of Tax Law*, Oxford University Press 2017 233-252;

Gribnau & Vording, *The Birth of Tax as a Legal Discipline*. In: P. Harris and D. de Cogan (red.) *Studies in the History of Tax Law* Volume 8 Oxford/Portland: Hart Publishing 37-66.

In dit verband wordt ook aandacht besteed aan metajuridische vragen: Gribnau, *Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play*. In: Peeters, B., Gribnau, J.L.M., Badisco J. (red.) *Building Trust in Taxation*, Antwerpen: Intersentia. 18-49; Boer J.P. & Gribnau J.L.M. (2018), *Legal Aspects of Behaviourally Informed Strategies to Enhance Tax Compliance*. In: Goslinga S., Hel-van Dijk L. van der, Mascini P., Steenbergen A. van (red.) *Tax and Trust. Institutions, Interactions and Instruments*, The Hague: Eleven International Publishing. 209-234; Bender T. & Broekhuijsen D.M. (2017), *The Relationship between CSR and Tax Avoidance*, in Castermans A.G., Woensel C. van (red.) *CSR for Young Business Lawyers*. Boom Juridische studieboeken The Hague: Eleven International Publishing. 287-322.

7. Overige

In de verslagperiode zijn, naast het al genoemde proefschrift van Broekhuijsen, ook verschenen de dissertaties van Van Kreveld en Van den Heuvel. Kreveld N.M.A. van (10 februari 2016), *Consultatie bij fiscale wetgeving* (Dissertatie. Fiscale en Economische vakken, Faculteit der Rechtsgeleerdheid, Universiteit Leiden) Fiscaal Wetenschappelijke Reeks nr. 25. Den Haag: SDU; Heuvel R.L.G. van den (29 november 2018), *Duidelijkheid van fiscale wetgeving: een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving* (Dissertatie. Institute of tax law and economics, Faculty of Law, Leiden University).

De leden van de onderzoeksgroep zijn voorts zeer actief op het terrein van de Nederlandse fiscale actualiteit. Als illustratie de recente publicaties over fiscale rulings: Breuer A.C., Boer J.P. & Douma S.C.W. (2016), *Uitwisseling van tax rulings*, *Weekblad Fiscaal Recht* 2016(50): 334-341; Booi J.A. (2017), *De rullingpraktijk: effecten uitwisseling van rulings*, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2017(3): 13-19; Huiskers E.A.M. (2018), *De juridische kwalificatie van een fiscale rulling en de betekenis daarvan voor de toepassing in de rechtspraktijk*, *Ars Aequi* 67(10): 793-803.

8. Valorisatie

In het fiscaalrechtelijk onderzoek is valorisatie vanzelfsprekend. Het gaat om een vakgebied dat maatschappelijke aandacht trekt; een deel van de publicatiestroom betreft dan ook het annoteren van rechterlijke uitspraken en het systematiseren van de stand van het recht. Duidelijke blijken van waardering die kunnen worden genoemd:

- Lubbers ontving de prijs 'Watcher van de belastingkamer', een prijs die door de Hoge Raad in 2016 werd toegekend in het kader van '100 jaar belastingkamer' aan degene die 'de Belastingkamer op de meest innoverende, stimulerende en/of kritische wijze heeft gevolgd'. Deze waardering kan worden gezien als een belangrijke erkenning voor het omvangrijke wetenschappelijke oeuvre van Lubbers met betrekking tot de positie van de belastingrechter.
- Het werk van Vleggeert op het terrein van de internationale belastingontwijking heeft de laatste jaren veel aandacht getrokken, met een expert-optreden voor de parlementaire ondervragingscommissie Belastingontwijking en een lange reeks van interviews en vermeldingen in de (nationale en internationale) dagbladen.
- Broekhuijsen ontving in 2018 de tweejaarlijks uitgereikte dissertatieprijs van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

9. Levensvatbaarheid

Het aantal PhD-fellows is de laatste jaren aanzienlijk toegenomen, ook door financiering uit de derde geldstroom. Dat is mede te danken aan Arendsen die de banden met de onderzoeksafdeling van de Belastingdienst heeft verstevigd en aansluiting heeft gevonden bij het universitaire Big Data programma. De komst van Mosquera met ingang van 2018 versterkt de interdisciplinaire benadering

van internationale fiscale coördinatie, en leidt vanwege haar ERC-grant ook tot een forse extra groei van extern gefinancierde onderzoekers (4 fte).

10. SWOT analyse

De visitatiecommissie-Hammerstein noemde het onderzoek van de groep over de periode 2009-2015 “van zeer goede en internationaal erkende kwaliteit” en noemde het maatschappelijk belang van het onderzoeksprogramma “groot.” Zij achtte “de nadruk op financiering uit de eerste geldstroom kwetsbaar.” De aanbeveling van de commissie was “te blijven streven naar uitbreiding van de financiering met name in de tweede en derde geldstroom en naar coherentie in de promotie-onderwerpen.”

De eerste aanbeveling is inmiddels opgevolgd. Met de komst van Arendsen (per 2015) en Mosquera (per 2018) zijn belangrijke externe financieringsstromen aangeboord, met vooruitzicht op verdere mogelijkheden. Dit brengt als vanzelf een grotere samenhang in promotie-onderwerpen teweeg. Met name bij externe promovendi blijft echter, naast de inhoudelijke “match” met promotores, het vooruitzicht op resultaat een beslissend criterium.

Er is een keerzijde aan toenemende externe financiering. Deze heeft immers mede tot gevolg dat sommige onderzoekers en PhD-fellows (omvangrijke) onderwijstaken hebben terwijl anderen daarin geen rol hebben en – indien zij geen achtergrond hebben in het Nederlandse belastingrecht – ook niet zomaar kunnen hebben. Dat is voor de balans binnen de groep een uitdaging.

GFS	2016	2017	2018	Totaal
Wetenschappelijke publicatie	60	52	36	148
1. Artikel refereed (double-blind)	4	1	2	7
2. Artikel non-refereed	39	32	25	96
3. Dissertatie	3	1	2	6
4. Monografie	4	1	2	7
5. Hoofdstuk in boek	10	15	5	30
7. Rapport		1		1
9. Annotaties		1		1
Vakpublicatie	161	181	164	506
1. Artikel in tijdschrift	58	66	91	215
2. Monografie	2	6	8	16
3. Hoofdstuk in boek	10	12	7	29
4. Artikel in proceeding			1	1
5. rapport			2	2
6. Annotatie	81	95	52	228
7. Boekredactie	3		2	5
8. Boekbespreking	7	2	1	10
Overig	45	54	36	135
Overig	45	54	36	135
Totaal	266	287	236	789

**Fellows Grenzen van fiscale soevereiniteit
2019-2021**

Prof.dr.ir. R. Arendsen
Prof.mr.dr. J.P. Boer
Mr.dr. A.C. Breuer
Prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau
Mr. R.L.G. van den Heuvel
Dr.mr. N.M.A. van Kreveld
Prof.dr.mr. A.O. Lubbers
Dr.mr. C. Maas
Mr.dr. M.M.W.D. Merx
Dr. I.J. Mosquera Valderrama
Prof.dr. F. Sonneveldt
Mr.dr. J. Vleggeert
Prof.dr. H. Vording
Prof.mr. R.J. de Vries
Dr. H. Vrijburg