

ONDERZOEKSPILOTS VOORJAARSSEMESTER 2013

**Onderzoekspilot
Begeleider**

**Winst uit onderneming
mr. R.H.J. Aelen**

1. De fiscale behandeling van renteswaps

In het verleden hebben veel belastingplichtigen renteswaps afgesloten bij de bank. In de huidige economische tijden leiden deze renteswaps vaak per saldo tot een verlies. De vraag die hierbij opkomt is of een belastingplichtige dit verlies fiscaal mag nemen op grond van de beginselen die ten grondslag liggen aan goed koopmansgebruik?

2. Doorwerking van IFRS in de fiscale winstbepaling

De Hoge Raad heeft in het verleden geoordeeld dat de bedrijfseconomische benadering als uitgangspunt dient voor de fiscale winstbepaling, tenzij de wet of de beginselen die daaraan ten grondslag liggen zich hiertegen verzetten. In de literatuur wordt wel aangenomen dat 'bedrijfseconomisch' dient te worden uitgelegd als 'standaarden die gelden voor de vennootschappelijke resultaatbepaling'. Sinds 2005 is het echter ook mogelijk om een jaarrekening op basis van IFRS op te stellen. De vraag die hierbij opkomt is of IFRS ook als uitgangspunt kan dienen voor de fiscale winstbepaling en tot hoever die eventuele invloed reikt?

3. Afschrijving op vastgoed, een vergelijking tussen IFRS en de Nederlandse belastingwetgeving

Zowel in de Nederlandse winstbelasting als in IFRS zijn bepalingen opgenomen omtrent de afschrijvingen op gebouwen. Tussen de fiscale bepalingen en de bepalingen in IFRS bestaan echter verschillen. Onderzocht kan worden waaruit deze verschillen voortkomen en of goedkoopmansgebruik deze verschillen rechtvaardigt?

4. De fiscale waardering van courante financiële activa

In de literatuur gaan nadrukkelijk stemmen op om ten aanzien van courante financiële activa fiscaal tot een andere wijze van waarderen te komen. In plaats van de huidige systematiek zou dan kunnen worden aangesloten bij de waarderingsmethode die ook bij IFRS gebruikelijk is. De vraag is echter of deze waarderingsmethode past binnen de grenzen van het goedkoopmansgebruik. Daarbij kan ook de CCCTB in de beschouwing worden betrokken, aangezien ook daar voor aparte waardering van dergelijke activa is gekozen.

5. Samenhangende waardering van vermogensbestanddelen

Het leerstuk van de samenhangende waardering van vermogensbestanddelen wordt in de jurisprudentie steeds verder ontwikkeld. Er is echter nog veel onduidelijkheid. Onderzocht kan worden welke rechtsregels uit de jurisprudentie volgen en hoe deze in samenhang het leerstuk vormen. De student kan hierbij tevens ingaan op de in zijn of haar optiek openstaande vragen en hoe de wetgever of rechterlijke macht in zijn of haar optiek verder invulling dient te geven aan het leerstuk.

**Onderzoekspilot
Begeleider**

**Toekomstvoorzieningen
mr. H.P.M. van Bijnen**

1. Regeerakkoord VVD en PVDA `bruggen slaan` en (nabestaanden) pensioen

In het regeerakkoord 2013 zijn ten aanzien van pensioen voorstellen gedaan. Deze voorstellen worden verwerkt in het Witteveen kader en hebben uiteraard gevolgen voor pensioenaanspraken. De aanpassingen hebben ook gevolgen voor de nabestaandenpensioen aanspraken. De vraag is of de gevolgen zodanig zijn dat niet meer kan worden gesproken van het fiscaal gefaciliteerd sparen voor een adequate nabestaandenvoorziening. Hierbij dient eveneens de mogelijkheid van de derde pijler in ogenschouw te worden genomen. Tevens kan daarbij de vraag worden gesteld of fiscale wetgeving een stimulans zou moeten zijn voor het opbouwen van een adequate nabestaanden voorziening.

2. De houdbaarheidsdatum op fiscaal gefaciliteerde (levensverzekerings) producten en betrouwbaarheid van de overheid?

In de Wet IB 2001 zijn diverse faciliteiten opgenomen voor gefaciliteerd doelsparen. Sparen voor de oude dag (lijfrente sparen) sparen voor de aflossing van de eigen woning (KEW en overige kapitaalverzekeringen) en levensloopregeling (sparen voor verlof).

De faciliteiten worden op enig moment opgenomen in de wet en worden afgesloten voor een lange termijn. De laatste jaren komen veel van deze faciliteiten te vervallen en/of worden weer afgebouwd. De achterliggende redenen zijn divers soms budgettair dan weer eenvoud.

Meerdere onderdelen kunnen bij dit onderwerp aan de orde komen:

- De vraag is of de wetgeving met deze producten het gewenste doel bereikt.
- Hoe betrouwbaar is de overheid bij fiscaal gefaciliteerde lange termijnproducten. Waar mag een belastingplichtige op rekenen?
- Is een overgangsrecht houdbaar/gewenst? Zijn er voorwaarden voor overgangsrecht? Denk hierbij o.a. aan HR 21 januari 2011 (0903783)

**Onderzoeksvoorstel
Begeleider**

**Fiscale ficties
mw. Mr. S.M.H. Dusarduijn FB**

Het belastingrecht staat bekend als een vakgebied dat sterk gericht is op feiten. Een wettelijke fictie – een als-of redenering – lijkt daarin slecht op haar plaats. Toch maakt de belastingwetgever van oudsher gebruik van deze wetstechniek. Een bekend voorbeeld van deze Hollandse ‘traditie’ is de Vermogensbelasting 1892 van Pierson. Eigentijdse voorbeelden zijn te vinden in de fictief loonregeling voor aanmerkelijk belanghouders, de woonplaatsficties in verschillende fiscale wetten en de vermogensrendementsheffing. Zo’n omstandigheids- of inkomensfictie is in strijd met de werkelijkheid: situaties die feitelijk en civielrechtelijk van elkaar verschillen worden immers (fiscaal) gelijk getrokken. In deze onderzoekspilot staan dergelijke ficties centraal.

Aan de hand van de hierna genoemde subthema’s bakent u een eigen onderzoeksterrein af. De door u geformuleerde onderzoeksvraag kan in het kader van algemene rechtsbeginselen worden uitgewerkt tot een masterthesis.

Als u twijfelt over uw eventuele deelname, neem dan voor inschrijving contact op (per mail: s.m.h.dusarduijn@uvt.nl)

1 Ficties of forfaits: een (rechts)vergelijking

Ook wetgevers in andere landen maken gebruik van de wetgevingstechniek van fiscale ficties en vooral forfaits. Bij dit onderzoeksvorstel wordt gezien of en in hoeverre de achtergronden van dat gebruik en de daarbij geldende toetsing door wetenschappers overeenstemt met onze eigen vaderlandse traditie.

2 Het belastingen van kapitaalinkomen

Veel inkomstenbelastingstelsels ruimen een aparte plaats in voor de heffing over kapitaalinkomen. Met het oog op de mobiliteit van kapitaal wordt kapitaalinkomen vaak op een gunstigere wijze belast dan actief arbeidsinkomen. Bij dit onderzoeksvorstel vergelijkt u twee technieken voor de heffing over kapitaalinkomen:

- De in Nederland geldende fictieve vermogensrendementsheffing ('box 3')
- De in Duitsland ingevoerde Kapitalertragsteuer.

U kunt deze rechtsvergelijking baseren op de wijze waarin belangrijke (rechts)beginselen vorm hebben gekregen binnen deze twee uiteenlopende stelsels. U kunt uw analyse ook steunen op economische uitgangspunten (mogelijke economische verstoringen) of andere door u te formuleren variabelen.

NB Voor dit onderzoek zult u veelvuldig Duitse literatuur moeten raadplegen.

3 Evaluatie van de inzet van ficties in onze wetgeving

Een aantal fiscale auteurs wijst er op dat door een overdadig gebruik van fiscale ficties het maatschappelijk draagvlak voor belastingheffing zou afnemen. Ook van overheidszijde blijkt (aanvankelijk) huiver voor het gebruik van ficties als wetgevingstechniek. Nummer 61 van de Aanwijzingen voor de regelgeving meldt immers 'Formulering van een regel in de vorm van een fictie wordt zoveel mogelijk vermeden.' (Circulaire van 18 november 1992). Binnen dit deelonderwerp onderzoekt u of het gebruik van fiscale ficties zo bijzonder dat voor de inzet daarvan een speciaal toetsingskader vereist is. Als basis daarvoor zou gekeken kunnen worden naar algemene toetsingskaders voor wetgeving of naar een meer specifiek toetsingskader, bijvoorbeeld ten aanzien van wetgeving met terugwerkende kracht.

Onderzoeksvorstel Project 'belastingheffing in Nederland en Duitsland'

Begeleider

Drs. F.J. Elsweyer (coördinatie)

Het project 'Belastingheffing in Nederland en Duitsland'

Het project 'belastingheffing in Nederland en Duitsland' is een onderdeel van het samenwerkingsverband van de universiteiten Osnabrück, Münster en Tilburg. Het project is voortgekomen uit het streven van de deelnemende universiteiten om een stimulans te geven aan (grensoverschrijdend) onderzoek van het belastingrecht in Nederland en Duitsland. Het belang van de grensoverschrijdende dimensie blijkt onder andere uit het feit dat het project mede wordt gefinancierd met gelden van het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling (EFRO).

Het project ziet op de fiscale aspecten van economische grensoverschrijdende betrekkingen in Duitsland en Nederland. Veelzijdige onderwerpen worden vanuit de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting, loonbelasting en formele belasting hoek bekeken. In het onderzoek zullen behalve een inventarisatie van de fiscale verschillen tussen Duitsland en Nederland, maatregelen en mogelijkheden ontwikkeld worden om te komen tot een opheffing van de belemmeringen die uit de geconstateerde verschillen voortvloeien. Het kan gaan om

belemmeringen die voortvloeien uit de verschillende fiscale systemen, bureaucratie en/of jurisprudenties. Voor het onderzoek is enige beheersing van de Duitse taal een vereiste.

Aan het programma wordt deelgenomen door studenten en onderzoekers van de bovengenoemde universiteiten. Jaarlijks worden er verschillende onderwerpen in een rechtsvergelijkend fiscaal perspectief onderzocht. Per onderwerp verrichten studenten onderzoek, in diverse bijeenkomsten zal met de begeleiders/sprekers over verschillende aspecten worden gediscussieerd.

De verschillende (deel)onderwerpen

De probleemstelling / exacte invulling van het onderzoek zal in onderling overleg met de begeleider geschieden. Om een indicatie te geven van onderwerpen die aan bod kunnen komen, zie onderstaande lijst.

1. Directe belastingen

- 1.1. Personenvennootschappen en rechtspersonen
- 1.2. Vaste inrichting en dochtervennootschappen
- 1.3. Grensoverschrijdende reorganisaties
- 1.4. Renteaftrek en verliesverrekening
- 1.5. Belasting ten aanzien van concern en fiscale eenheid
- 1.6. Harmonisering van opstellen/publicatie commerciële en fiscale stukken

2. Loonbelasting en sociale zekerheid

- 2.1. Grensarbeiders (inclusief telewerk)
- 2.2. Detacheren werknemers (bv. job rotation in een internationaal concern)
- 2.3. Bestuurder (inclusief beloningen)
- 2.4. Belasting van pensioenen
- 2.5. Emigratieheffing (exit taxation)
- 2.6. Kunst en sport

3. Omzetbelasting

- 3.1. Bestemmingsland principe en kwalificatie verschillen
- 3.2. Omzetbelasting fraude en Reverse-Charge-Modelle
- 3.3. Documentatievereisten
- 3.4. Grensoverschrijdende omzetbelastingvergoedingen
- 3.5. Vrijstellingen en belastingtariefverlagingen
- 3.6. Fiscale eenheid voor de omzetbelasting

4. Formele belasting / Fiscale procesvoering

- 4.1. Rulingbeleid
- 4.2. Boekenonderzoek
- 4.3. Elektronische aangifte
- 4.4. Aansprakelijk en inkeerregeling
- 4.5. Informatie uitwisseling
- 4.6. Fiscale procedures en proces

Aanmelden

Naast aanmelding in het scriptiedossier onder vermelding van het deelonderwerp, dient u zich

ook aan te melden bij F.J.Elsweier@tilburguniversity.edu. Graag daarbij vermelden in welk onderwerp of richting u geïnteresseerd bent.

Onderzoeksvoorstel **Begeleider**

Navordering **Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau**

Algemeen

De mogelijkheden tot navordering zijn per 1 januari 2010 uitgebreid. Aanleiding was het arrest van de Hoge Raad 7 december 2007, nr. 44906, *BNB* 2008/178. Hij besliste dat geen navordering mogelijk was bij een fout in de aangifte(via een diskette) van een ‘eenvoudige’ belastingplichtige die leidde tot een onjuiste aanslag op basis van een belastbaar inkomen van negatief € 3.390.453. Gezien de ophef rond dit arrest kan de vraag gesteld worden of het leerstuk van de navordering niet eens herijkt moet worden.

Het nieuwe art. 16, lid 2 AWR is een reactie op dit arrest en tegelijk een codificatie van de schrijf- en tikfoutenleer. Kenbare fouten kunnen nu worden hersteld door middel van een navorderingsaanslag – hierbij is een kwantitatief criterium van 30% vastgesteld.

Maar dit artikel lijkt door de tijd ingehaald. In het najaar van 2012 was er een internetconsultatie over het wetsontwerp ‘Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst’ waarbij het navorderingsregime radicaal op de schop werd genomen. Een juiste aanslagregeling zou nu een gedeelde verantwoordelijkheid van Belastingdienst en burger moeten worden

Systematische achtergrond en historische ontwikkeling

Het opleggen van een navorderingsaanslag is aan bepaalde voorwaarden gebonden - m.n. nieuw feit; navordering kan niet dienen tot herstel van een onjuist inzicht in de feiten of het recht. Dit zijn veel stringentere voorwaarden dan voor een naheffingsaanslag. Dit verschil is mede gebaseerd op de afweging van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid in het licht van de verschillende heffingstechnieken waarbij inspecteur en belastingplichtige andere rollen vervullen en een andere verantwoordelijkheid hebben. Ook de veronderstelde complexiteit van de belastingen en deskundigheid van de belastingplichtigen spelen hierbij een rol.

Het leerstuk van navordering is in de loop der tijd steeds verder ontwikkeld. In 1973 was er het eerste schrijf- en tikfouten arrest. In 1994 introduceerde de wetgever de kwade trouw van de belastingplichtige als criterium. Hier is het perspectief niet meer dat van de inspecteur - en met name diens al dan niet zorgvuldig handelen (nieuw feit) – maar het handelen van de belastingplichtige. Bij de schrijf- en tikfoutenleer gaat het overigens niet om het handelen van de belastingplichtige (zelf) maar om de indruk die de belastingplichtige van het handelen van de inspecteur mocht hebben. Deze schrijf- en tikfoutenleer staat buiten de eis van het nieuwe feit (die ziet immers op het handelen van de inspecteur). De (directe) kenbaarheid voor de belastingplichtige van een niet beoogde vaststelling van de aanslag is hier van belang.

In de recente jurisprudentie komt de schrijf- en tikfoutenleer minder vaak voor. Daarnaast lijken kenbare [schrijf- en tik]fouten bij de feitenvaststelling ter voorbereiding van de aanslag wel heel erg op de schrijf- en tikfoutenleer, maar volgens de Hoge Raad vallen ze onder de eis van het nieuwe feit. Dan is geen navordering mogelijk. Dat lijkt verwarrend vanuit het gezichtspunt van de belastingplichtige voor wie niet kenbaar is met welke van de twee situaties hij van doen heeft. De Hoge Raad lijkt echter een groter gewicht toe te kennen aan de klassieke eis van redelijk zorgvuldig handelen van de Belastingdienst.

De werkwijze van de fiscus krijgt de laatste tijd ook de nodige aandacht in de jurisprudentie. Soms speelt automatisering hier een rol, soms gaat het om fouten door ondergekwalficeerde medewerkers. Worden fouten veroorzaakt door een werkwijze waar de fiscus voor gekozen heeft, dan is navordering niet mogelijk. Er is geen nieuw feit, want er geen sprake van redelijk

zorgvuldig handelen van de Belastingdienst. Biedt het nieuwe art. 16, lid 2 AWR een adequate oplossing voor het herstel van dit soort fouten?

Nieuwe regels omtrent navordering nodig?

De vraag is dan of de eis van het nieuwe feit nog wel van deze tijd is; nu het grootste gedeelte van de aangiften IB geautomatiseerd wordt afgedaan. Aan de andere kant maken steeds meer belastingplichtigen gebruik van de mogelijkheid elektronisch aangifte te doen. Bovendien is de vraag of een geautomatiseerde afdoening van aangiften door de Belastingdienst niet in het belang van belastingplichtigen is, omdat ze zo sneller zekerheid krijgen omtrent de hoogte van hun (geformaliseerde) belastingschuld.

Dit alles roept een aantal vragen op – die niet alle nieuw zijn.

Wat is redelijk zorgvuldig handelen van de Belastingdienst in deze tijd. Spelen hier de eis van van een betrouwbare overheid of de idee van good governance een rol? Is het misschien zinvol een verschil tussen ambtelijk verzuim en nieuw feit te maken (Scheltens pleitte hiervoor in de jaren '50)? Moet de eis van het nieuwe feit maar helemaal vervallen? Is het verschil tussen belastingheffing bij wege van aangifte en bij wege van aanslag wellicht achterhaald?

Alle redenen dus om artikel 16 AWR eens aan een gedegen onderzoek te onderwerpen. Daarbij dient uiteraard ook het per 1 januari 2010 gewijzigde art. 16, lid 2 AWR kritisch te worden onderzocht.

Een aantal mogelijke thema's vallen te onderscheiden. Deze deels elkaar overlappende thema's kunnen te omvangrijk zijn voor een enkele scriptie zodat een nadere afbakening van het onderwerp verstandig is. Er zijn zeker ook andere thema's en invalshoeken mogelijk.

Onderstaande opsomming kan dan dienen als een opstapje om een eigen probleemstelling en onderzoeksoptzet te formuleren.

In alle gevallen zal een probleemstelling vanuit een specifiek perspectief moeten worden geformuleerd in overleg met de docent.

Thema 1. De oorsprong en rechtvaardiging van de eis van het nieuwe feit

Hoe verloopt in de wetshistorie en jurisprudentie (en eventueel de literatuur) de afweging van rechtszekerheid tegenover rechtsgelijkheid bij de oorspronkelijke regeling van art. 16, lid 1 AWR en sluiten latere ontwikkelingen (schrijf- en tikfoutenleer en kwade trouw) bij die afweging. Hoe dacht men destijds over rechtsbetrekking tussen Belastingdienst en belastingplichtige en is deze in de loop van de vorige eeuw fundamenteel veranderd?

Is het ook zo dat er steeds vanuit de inspecteur - en diens al dan niet zorgvuldig handelen – werd geredeneerd en het gedrag of de verwachtingen van de belastingplichtige niet van belang werden geacht.

Werd er in het verleden een verschil gemaakt tussen ambtelijk verzuim en nieuw feit? Zou de leer Scheltens weer van stal gehaald moeten worden? Wat houdt die leer precies in? Berust die op een juiste afweging van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid?

Thema 2. Schrijf- en tikfoutenleer moet worden afgeschaft of terecht gecodificeerd?

Hoe heeft de schrijf- en tikfoutenleer zich in de loop der tijd ontwikkeld? Is de schrijf- en tikfoutenleer aan herziening toe (en is de Hoge Raad dat wellicht al voorzichtig aan het doen)? Wat is immers het verschil tussen administratieve fouten voor en na de feitenvaststelling en de vaststelling van de belastingschuld vanuit het perspectief van de belastingplichtige (vanuit het kenbaarheidsvereiste).

Denk ook aan de methodologische opbouw: is de Hoge Raad wellicht verstrikt geraakt in de eigen case by case opgebouwde methode, dus de interne logica van de schrijf- en tikfoutenleer?

Moet die worden afgeschaft of juist helemaal niet: is juist codificatie door de wetgever nodig? Wat zijn dan de voor- en nadelen van codificatie? Weer een andere vraag; is er een alternatief? Hoe zou het moeten als je nu helemaal van het begin af zou beginnen?

Is er een civielrechtelijke of bestuursrechtelijke parallel die inspiratie kan bieden?

Had het nieuwe art. 16, lid 2 AWR dus wellicht heel anders moeten worden geformuleerd?

Thema 3. De eis van het nieuwe feit moet worden afgeschaft?

Leidt de veranderde werkwijze van de fiscus en het massale gebruik van ICT tot een andere afweging van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid? Moet de belastingplichtige maar accepteren dat de Belastingdienst vrij gemakkelijk een aanslag kan herzien? Denk ook de Voringevulde aangifte (VIA) en aan de plannen voor een modernisering van de AWR met een Persoonlijke Internetpagina (PIP) voor iedere burger waarop ook een fiscaal deel zou staan. Maakt een dergelijke meer informele vorm van vaststelling van de belastingschuld de eis van het nieuwe feit obsoleet?

Zou er dan toch een zorgvuldigheidseis moeten zijn, die als een soort open norm in de wet moet worden vastgelegd en vervolgens door de Hoge Raad ontwikkeld moet worden? Of bieden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur hier de belastingplichtige voldoende rechtsbescherming, zoals Simons midden jaren '80 verdedigde?

Of zou er bij afschaffing van het nieuwe feit een andere stimulans voor de Belastingdienst tot redelijke zorgvuldig werken moeten zijn, bijvoorbeeld in de vorm van een 'navorderingskorting' zoals Happé in 2008 voorstelde? Gaat het nieuwe art. 16, lid 2 AWR dus niet ver genoeg?

Thema 4. Correctie van te weinig geheven of veel uitbetaalde belastingbedragen

Er zijn verschillende gevallen waarin de vraag is of een te laag vastgestelde (geformaliseerde) belasting gecorrigeerd kan worden; dit speelt niet alleen bij navordering maar waarschijnlijk ook in de sfeer van de invordering.

Vgl. HR 12 september 1997, civiele kamer nr. 16 405, NJ 1998, 145, V-N 1997, blz. 3796, voor een handvat. De ontvanger kan in dat geval hetgeen tengevolge van die kenbare vergissing teveel is terugbetaald als onverschuldigd betaald terugvorderen

Denk ook aan de terugvordering van teveel betaalde inkomensafhankelijke toeslagen in de Awir die ook door de Belastingdienst wordt uitgevoerd.. De artikelen 20 en 21 Awir bevat een gedifferentieerde herzieningsregeling. Hier geldt niet de eis van het nieuwe feit. Waarom bestaat die eis dan nog wel in de AWR?

Het gaat hier om de vraag of de wetgever de verschillende gevallen waarin te weinig belasting is betaald of teveel is uitbetaald, meer algemeen: onjuiste beschikkingen, consistent heeft geregeld. Dus de consistentie van de verschillende leerstukken heen (eenheid van recht).

Mogelijk kan hier een parallel met de civielrechtelijke leerstukken van de eigenlijke en oneigenlijke dwaling verhelderend werken (zie al A-G Moltmaker voor HR 15 juni 1988, BNB 1989/99).

Dit thema kan nog verbreed worden naar de jurisprudentie. Denk aan de door de rechter toegelaten interne compensatie, die al door Scheltens oneigenlijke navordering werd genoemd. Is dit niet een inbreuk op de eis van het nieuwe feit? De zorgvuldigheid waar een belastingplichtige op mag vertrouwen, zoals verwoord in de eis van het nieuwe feit, speelt ook bij het vertrouwensbeginsel. Weegt zorgvuldigheid hier minder zwaar? Vgl. HR 24 september 2010, nr. 08/03539, V-N 2010/50.9 & V-N 2010/50.10 waar de Hoge Raad besliste dat ondanks onjuiste voorlichting fiscus de ten onrechte uitbetaalde algemene heffingskorting moest worden terugbetaald. Is er dan wel sprake van consistentie met betrekking tot de eis van een (redelijk)

zorgvuldige handelende Belastingdienst bij de verschillende fiscale leerstukken (eenheid van belastingrecht)?

Thema 5. Onderscheid aanslagbelastingen vs aangiftebelastingen achterhaald?

Navorderingsaanslag past in de heffingstechniek van de aanslagbelastingen; naheffing hoort bij heffing bij wege van aangifte. Deze verschillende heffingstechnieken zijn gebaseerd op een aantal veronderstellingen. De vraag is hoe reëel die nog zijn o.a. vanwege de vergaande automatisering bij de belastingdienst (en de belastingplichtigen). Misschien dat ook de vrij recente heffing bij wege van uitnodiging tot betaling (in de douanesfeer) interessante vergelijkingsmogelijkheden biedt.

Het gebruik van de heffingsmethode bij wege van aanslag traditioneel bepleit indien het gaat om gecompliceerde regelingen en belastingtarieven en burgers aan wie veelal geen bijzondere fiscale deskundigheid kan worden toegerekend. De vaststelling van de omvang van de belastingschuld is bij deze belastingen een zo ingewikkelde zaak, dat deze onmogelijk aan de contribuabelen kan worden overgelaten. Bovendien zijn de bedragen waarom het gaat te hoog geworden om op een juiste vaststelling daarvan door de belastingplichtige te kunnen vertrouwen. De voordelen van aangiftebelastingen daarentegen zijn gelegen in de gemakkelijke wijze van innen en de lage perceptiekosten. Deze methode wordt traditioneel slechts bruikbaar geacht in geval van eenvoudige regelingen en belastingtarieven.

Het wetsontwerp 'Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst' lijkt een verschuiving naar aangiftebelastingen in te houden. Is dat inderdaad de weg die we in moeten slaan? Kan dat mede dankzij (toekomstige) ICT-toepassingen, zoals een persoonlijke internetpagina, waar de burger zelf 'informeel' fouten kan gaan herstellen? Zijn aanslagbelastingen niet meer van deze tijd?

Hoe is de traditionele afweging van rechtszekerheid tegenover rechtsgelijkheid bij deze methoden?

Thema 6. Rechtsvergelijking met een ander land

Hoe zit het met navordering in het buitenland? Bestaat er zoiets als de eis van een nieuw feit, kwade trouw en de schrijf- en tikfoutenleer in het buitenland. En is dan het eventuele herstel van fouten beperkt tot schrijf- en tikfouten? Of mogen ook fouten van de inspecteur m.b.t. de feiten en een onjuist inzicht het recht hersteld worden? Spelen andere normen zoals de beginselen van behoorlijk bestuur hier een rol?

Hier zal eerst onderzocht moeten worden welke heffingsmethoden het betreffende land kent. Onder welke voorwaarden kunnen bij de verschillende heffingsmethoden fouten hersteld worden? Hoe is hier de afweging van rechtszekerheid tegenover rechtsgelijkheid vormgegeven? Kunnen wij iets leren van het leerstuk van navordering in een of meerdere andere landen, bijvoorbeeld mbt schrijf- en tikfouten? Daarbij is de vraag of en in welke mate het systeem van heffing en de navorderingsmogelijkheden in andere landen vergelijkbaar zijn met de Nederlandse regeling. Het kan immers zijn dat een buitenlandse systeem zo anders is dan ons systeem dat ieder punt van overeenkomst ontbreekt. Vanwege die onvergelijkbaarheid kunnen we dan niets uit dat buitenlandse systeem direct 'importeren' in ons systeem. Maar kan een ander land desalniettemin toch inspiratie voor (kleine) veranderingen bieden?

Thema 7 Correctie van te veel uitbetaalde uitkeringen

En hoe zit het in het (overige) bestuursrecht: kan een onjuiste beschikking zomaar hersteld worden? Geldt dat zowel voor een vergunning – waar vaak derde-belanghebbenden bij betrokken

zijn – als voor financiële beschikkingen of aan terugvordering door de Informatiebeheergroep; ook in dit laatste geval gaat het om een massaal proces van beschikkingsverlening. Dat is ook het geval bij de Sociale Verzekeringsbank die uitvoerder is van de volksverzekeringen (kinderbijslag, bijzondere ziektekosten, nabestaandenpension en AOW). Hoe zorgvuldig moet hier de beschikking vastgesteld zijn wil correctie van mogelijk zijn? Welke eisen stellen wet en rechter (Centrale Raad van Beroep)? Is eventueel herstel van fouten beperkt tot schrijf- en tikfouten? Of mogen ook fouten m.b.t. de feiten en een onjuist inzicht het recht hersteld worden? Hier gaat het ook om de onder thema 4 al genoemde vraag of de wetgever de verschillende gevallen waarin te weinig door de burger is betaald of teveel door een bestuursorgaan (uitkeringsinstantie) is uitbetaald, meer algemeen: onjuiste beschikkingen, consistent heeft geregeld. Dus de consistentie van de verschillende leerstukken/rechtsgebieden heen (eenheid van recht). Net als de Awb uniformering tot doel, zou dat hier misschien ook moeten/kunnen.

Literatuur om mee te starten

- Amersfoort P.J. van, en L.A. de Blieck (2000), Nieuw feit en navordering. Ontstaan, inhoud en wenselijkheid van het voor navordering vereiste nieuwe feit, in: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 225, Deventer: Kluwer, download via: <www.belastingwetenschap.nl/>
- Blieck L.A. de, P.J. van Amersfoort (2009), J. de Blieck, E.A.G. van der Ouderaa, *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer
- Van Eijsden J.A.R., 'Vereenvoudiging van het formele verkeer tussen belastingplichtige en belastingdienst. Quo vadis?', *WFR* 2012/6976
- Gribnau J.L.M. (1997), 'Kwade trouw of opzet bij navordering', *MBB* 66 (1997) nr 7/8
- Gribnau J.L.M. (1997), 'Navordering als resultaat van geschreven en ongeschreven recht', *WFR* 1997/6262
- Gribnau J.L.M. (1998), *Rechtsbetrekking en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst*, Deventer: Gouda Quint
- Gribnau J.L.M. (2007), 'Navordering: strijd over rechtsgelijkheid en rechtszekerheid', in Idem, *Bijdragen aan een rechtvaardige belastingheffing*, Amersfoort: Sdu Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers
- Gribnau J.L.M. (2009), 'Navordering en een betrouwbare Belastingdienst', *NTFR* 2009/614
- Gribnau J.L.M. (2010), 'Kenbare fouten en navordering. Grondslagen in het licht van automatisering en mensenwerk', *WFR* 2010/6847, p. 214-228
- Happé R.H. (2008), 'Navordering in de 21e eeuw: een principiële uitdaging', *WFR* 2008/825
- Hemels S.J.C. (2009), 'Het nieuwe feit bij navordering in discussie', *WFR* 2009/6794
- Pelinck M.J. en E. Poelmann, 'Vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst', *TFB* 2012/7
- Perdaems, A.J.C., 'Wetsvoorstel AWR: ingewikkelder kunnen ze het niet maken?!' *NTFR* 2012/2620
- Scheltens J.P. (1958), *Navordering bij directe en andere belastingen*, Deventer/Antwerpen
- Scheltens J.P. (1966), 'Navordering: vroeger en nu; nu als vroeger?', *WFR* 1966/4802

Onderzoeksvoorstel belastingheffing over kapitaal/ duale inkomstenbelasting

Mr. N.C.G. Gubbels

In onze inkomstenbelasting wordt inkomen uit kapitaal verschillend belast zonder dat daarvoor een afdoende juridische of economische rechtvaardiging bestaat. De particulier wordt relatief laag belast over het kapitaalinkomen. Over het privé-vermogen wordt 30% belasting geheven over een vast (forfaitair) rendement van 4%. Ondernemers en ab-houders worden belast voor het werkelijk behaalde rendement op het kapitaal en de vermogenswinst tegen een tarief van circa 45-40%.

In deze onderzoekspilot wordt onderzocht op welke wijze het inkomen uit kapitaal het beste kan worden belast. In de economische literatuur heerst communis opinio over het feit dat het inkomen uit kapitaal lager moet worden belast dan inkomen uit arbeid. In de eerste plaats dient de thesis een overzicht te geven van de (economische/maatschappelijke of juridische) redenen om kapitaalinkomen anders (in casu lager) te belasten dan arbeidsinkomen. Dit is de opstap naar het hoofdonderwerp van deze thesis, namelijk het onderzoek hoe een lagere heffing over inkomen uit kapitaal in ons huidige stelsel het beste kan worden vormgegeven. Bij de ondernemer of de aanmerkelijkbelanghouder, wordt het kapitaalinkomen immers niet lager belast dan het arbeidsinkomen. In de Scandinavische landen hebben ze mogelijk een oplossing voor dit probleem. Zij hebben een zogenoemde duale inkomstenbelasting ingevoerd. (zie daarover bijvoorbeeld Sörensen, 'DUAL INCOME TAXATION: WHY AND HOW?', CESIFO WORKING PAPER NO. 1551.).

Vertaald naar het Nederlandse stelsel is dit feitelijk een 'twee-boxensysteem'. In de ene box wordt het arbeidsinkomen belast en in de andere box het kapitaalinkomen. In de thesis staat de vraag centraal of zo'n duaal stelsel ook in Nederland wenselijk is en zo ja, hoe dit dan vormgegeven zou kunnen worden. Omdat bij de particulier al een onderscheid wordt gemaakt tussen arbeids- en kapitaalinkomen (respectievelijk box 1 en box 3) spitst de problematiek zich vooral toe op de ib-ondernemer en de ab-houder. Kan bij de ondernemer een goede splitsing worden gemaakt tussen het inkomen dat aan zijn arbeid is toe te rekenen en het inkomen dat aan het kapitaal is toe te rekenen. Voor de ab-houder zou box 2 verdwijnen: zijn arbeidsinkomen wordt in box 1 belast en zijn inkomen uit kapitaal in box 3. Bij de uitwerking zal men antwoord moeten geven op vragen als: op welke wijze dient deze splitsing te worden aangebracht? Welke problemen worden daarmee opgelost? Welke nieuwe problemen ontstaan dan?

Onderzoeksvoorstel Verschillen in waardering tussen IFRS, CCCTB en de Nederlandse belastingheffing

Begeleider

Dr. R.Russo

Drs. E.D.M. Gerrits RA

De wijze waarop fiscaal balansposten kunnen of moeten worden gewaardeerd is gebaseerd op het begrip goed koopmansgebruik. Goed koopmansgebruik is niet in de wet omschreven, maar wordt aan de hand van jurisprudentie ingevuld en is dus een dynamisch geheel. Ook de commerciële verslaggeving heeft invloed op de ontwikkeling van het begrip goed koopmansgebruik, denk bijvoorbeeld aan het cacaoononarrest, waarin de Hoge Raad voor de gezamenlijke waardering verwijst naar de zogenaamde 80-125% regeling van de "International

Financial Reporting Standards" (IFRS). De vraag die gesteld zou kunnen worden in dit kader luidt: kunnen wij fiscaal iets leren van de verslaggeving zoals verplicht wordt gesteld onder IFRS? Daarnaast is er sinds enige tijd ook een ander ontwikkeling gaande, namelijk bij de Europese commissie, die probeert te komen tot de invoering van een Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Op 16 maart 2011 heeft de Europese commissie om deze reden een voorstel gedaan voor een richtlijn betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. In deze richtlijn worden in de hoofdstukken 5 (timing en kwantificering) en 6 (afschrijving van vaste activa) de uitgangspunten voor de jaarwinstbepaling benoemd. De vraag die naar aanleiding van de richtlijn inzake de CCCTB gesteld zou kunnen worden luidt: Hoe verhoudt de CCCTB zich tot de waardering voor de Nederlandse belastingheffing en de waardering onder IFRS?

De masterthesis

- Een masterthesis kan geschreven worden over de algemene beginselen volgens IFRS (het zogenoemde conceptual framework), CCCTB en de Nederlandse belastingheffing (goed koopmansgebruik). Wat zijn de verschillen, wat zijn de raakvlakken tussen deze drie "standaarden". Ook dient naar voren te komen of er een rangorde aanwezig is bij deze beginselen.
- Met bovenstaande als uitgangspunt kan een masterthesis geschreven worden over (bijvoorbeeld, niet limitatief) de volgende balansposten:
 1. Onroerend goed
 2. Bedrijfsmiddelen
 3. Immateriële activa
 4. Voorraden
 5. Vorderingen/schulden en (tevens) de gezamenlijke waardering
 6. Aandelen, obligaties, derivaten en (tevens) de gezamenlijke waardering
 7. Voorzieningen

De masterthesis dient een analyse te bevatten (voor de gekozen balanspost) met betrekking tot de waardering volgens IFRS, CCCTB en de Nederlandse belastingheffing (goedkoopmansgebruik). Daarnaast dient de masterthesis de vraag te beantwoorden of de waardering volgens IFRS uitgangspunt zou kunnen zijn voor de Nederlandse belastingheffing en waarom dit wel of niet zou kunnen. Ook wordt in de masterthesis ingegaan op de vraag hoe de CCCTB zich verhoudt tot de waardering voor de Nederlandse belastingheffing en de waardering onder IFRS. Tot slot dient aandacht besteed te worden aan hetgeen de student als wenselijk recht beschouwd (eigen mening)

- Daarnaast kan in het verlengde hiervan een masterthesis geschreven over het verschil tussen eigen en vreemd vermogen onder IFRS, CCCTB en de Nederlandse belastingheffing. Ook hier dient aandacht besteed te worden aan hetgeen de student als wenselijk recht beschouwd.

Onderzoeksvoorstel
Begeleider

Diverse onderwerpen
L.W.D. Wijtvliet Msc

1. De Vlaktaks

Regelmatig laait in de media en in de (wetenschappelijke) literatuur de discussie rondom de vlaktaks weer op. Volgens sommigen zou de vlaktaks een zegen zijn, anderen zien er juist weinig heil in. Het begrip vlaktaks blijkt echter erg diffuus te zijn. In de praktijk bestaan er namelijk verschillende varianten van de vlaktaks. Hierdoor kan in discussies eenvoudig verwarring ontstaan, wanneer mensen verschillende “varianten” voor ogen hebben. Aan u daarom de taak om licht in het duister te scheppen en op basis van een literatuurstudie diverse varianten in kaart te brengen.

- *Literatuur (en video) ter oriëntatie:*
Leo Stevens over de vlaktaks: <http://www.mejudice.nl/video/detail/leo-stevens-over-de-vlaktaks> .
- R.E. Hall & A. Rabushka, *The Flat Tax*, (gratis te downloaden via <http://www.hoover.org/publications/books/8329>).
- Schenk behandelt in zijn artikel “The Plethora of Consumption Tax Proposals: Putting the Value Added Tax, Flat Tax, Retail Sales Tax, and USA Tax into Perspective” ook een aantal varianten van de vlaktaks. Dit artikel is verschenen in 33 San Diego L. Rev. 1281 1996 en is te downloaden via http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/sanlr33&div=33&g_sent=1&collection=journals (U heeft hiervoor een vpn-verbinding nodig).

2. Consumptiebelasting

Regelmatig hoor je de term “consumptiebelasting” vallen. Veel mensen zullen hierbij direct denken aan een indirecte belasting, zoals de btw en accijnzen. De term consumptiebelasting bestrijkt echter een veel breder gebied; de consumptiebelasting kan namelijk ook een directe belasting zijn. Kort gezegd wordt bij de directe consumptiebelasting iemands jaarlijkse consumptie bepaald door zijn inkomen te verminderen met hetgeen hij gespaard heeft. Immers, dat wat mensen niet sparen, moeten zij voor consumptieve doeleinden hebben aangewend. Op de aldus bepaalde consumptie kan vervolgens een progressief tarief worden losgelaten. Ook kunnen aftrekposten en heffingskortingen worden toegepast. De directe consumptiebelasting lijkt in die zin erg veel op onze inkomstenbelasting, met als enige verschil dat de grondslag bestaat uit consumptie, en niet uit inkomen.

Hoewel er dus meerdere belastingen onder de noemer consumptiebelasting zijn te scharen, hebben deze allemaal gemeen dat besparingen onbelast zijn. Ga zelf maar na, btw betaal je alleen als je goederen of diensten consumeert en de directe consumptiebelasting belast alleen hetgeen mensen niet sparen.

In deze pilot doet u nader onderzoek naar het begrip consumptiebelasting en identificeert u verschillende varianten die in de literatuur genoemd zijn.

- *Literatuur ter oriëntatie:*
- Schenk, “The Plethora of Consumption Tax Proposals: Putting the Value Added Tax, Flat Tax, Retail Sales Tax, and USA Tax into Perspective” *33 San Diego L. Rev. 1281 1996* (http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/sanlr33&div=33&g_sent=1&collection=journals). Let op: u heeft hiervoor een vpn-verbinding nodig.
- J.E.A.M. van Dijck, *Is een verteringsbelasting mogelijk?*, Amsterdam: FED 1968.
- S. Cnossen, *De belasting van de toekomst?*, (inaug. Rede Rotterdam), Deventer: Kluwer 1978.

3. Critical Tax Theory

Belastingheffing is een politiek fenomeen, althans dat is één van de fundamentele aannames van de zogenoemde *critical tax theory*. Deze relatief nieuwe theorie komt voort uit de zogenoemde *critical theory*, die probeert om maatschappelijke ongelijkheden tussen verschillende

demografische groepen bloot te leggen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan discriminatie op basis van leeftijd, geslacht, afkomst of seksuele voorkeur. Aanhangers van de *critical tax theory* stellen zich de vraag waarom belastingwetten zijn zoals ze zijn en de manier waarop deze uitwerken op bepaalde bevolkingsgroepen, zoals vrouwen, gehandicapten of immigranten.

In deze pilot doet u een verkennend literatuuronderzoek naar deze theoretische stroming, die met name in de Verenigde Staten thans veel aanhangers kent. U kunt er daarnaast voor kiezen om – naast een beschrijving van de theorie zelf – te proberen om discriminatoire elementen in de Nederlandse belastingwetten te identificeren.

- Literatuur ter oriëntatie:
A.C. Infanti & B.J. Crawford, *Critical Tax Theory – An Introduction*, Cambridge: Cambridge University Press 2009. (zie http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1333799 voor een eerste indruk). Het boek zelf is verkrijgbaar bij L.W.D. Wijtvliet.

4. Rechtvaardigheid in belastingheffing

Iedereen zal het erover eens zijn dat de fiscale lasten eerlijk verdeeld moeten worden. De vraag is alleen wat eerlijkheid precies behelst. Belastingen kenmerken zich namelijk veelal door een onvermijdelijke afruil tussen efficiëntie en rechtvaardigheid, en een ‘goed’ belastingsysteem zal beide (en andere) elementen moeten incorporeren.

Hoewel de precieze invulling rechtvaardigheid of *fairness* en de vertaling daarvan in concrete (belasting)maatregelen en tarieven een voornamelijk politieke keuze is, zijn er in de literatuur algemeen uitgesproken opvattingen te vinden over de manieren waarop rechtvaardigheid in belastingheffing bereikt kan worden. Zo worden het draagkracht- en het profijtbeginsel (*ability to pay* en het *benefit principle*) genoemd. In deze pilot gaat u nader in op deze (en andere) beginselen en onderzoekt u welke maatstaven er voor deze beginselen kunnen worden aangelegd, welke verschijningsvormen zij kennen en welke bezwaren er tegen toepassing van deze beginselen kunnen worden ingebracht.

- Literatuur ter oriëntatie:
- L. Murphy en T. Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and justice*, Oxford: Oxford University Press 2002, hoofdstuk 2.
- K. Holmes, *The Concept of Income. A Multi-Disciplinary Analysis*, Amsterdam: IBFD Publication 2002, hoofdstuk 1 (raadpleegbaar via ibfd.org).

•

5. Een kritische beschouwing van optimal tax theory

Eén van de belangrijkste ontwikkelingen op fiscaal-economisch terrein is die van de theorie van optimale belastingheffing (*optimal tax theory*). Deze theorie biedt een kader om de versturende werking van belastingheffing te minimaliseren onder gelijktijdige welvaartsmaximalisatie. Aldus tracht deze theorie een balans tussen *efficiency* en *equity* te vinden.

Hoewel deze theorie door economen breed gedragen wordt, is zij niet vrij van kritiek. Het is dan ook niet verrassend met name vanuit de (fiscaal-)juridische hoek de nodige bezwaren geuit zijn. In deze pilot geeft u eerst een korte beschrijving van de belangrijkste resultaten van *optimal tax theory*, waarna u deze theorie (deels aan de hand van de literatuur) kritisch beschouwt.

- Literatuur ter oriëntatie:
- Sandmo, “Optimal Taxation: An Introduction to the Literature”, *Journal of Public Economics* 1976-6, p. 37-54 (raadpleegbaar via <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0047272776900402>).
- Een korte omschrijving is ook te vinden in J. Bankman en T. Griffith, “Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation”, 75 *California Law Review* 1905-1968 (December 1987). Met name onderdeel III. (raadpleegbaar via www.heinonline.org).

- L. Sugin, "A Philosophical Objection to the Optimal Tax Model", 64 Tax L. Rev. 229 2010-2011 (raadpleegbaar via www.heinonline.org).

•

6. Belastingheffing en excess burdens ("welvaartsverliezen")

Belastingen beïnvloeden het gedrag van belastingplichtigen. Niet alleen worden mensen door belastingheffing in hun koopkracht aangetast, ook zullen zij onder invloed van belastingen hun consumptie- en gedragspatronen aanpassen. Er wordt veelal aangenomen dat deze gedragsaanpassing leidt tot een zogenoemd welvaartsverlies en een verlies aan economische groei.

In dit onderzoek verricht u een (empirisch) literatuuronderzoek naar de omvang en impact van de gevolgen van belastingheffing en voorziet u dit waar nodig van een kritische kanttekening.

- *Literatuur ter oriëntatie:*
- B. Jacobs, *De Prijs van Gelijkheid*, Amsterdam: Uitgeverij Bert Bakker 2008.
- J.R. Hines Jr., "Excess Burden of Taxation", OTPR Working Paper WP 2007-1, University of Michigan Ross School of Business Office of Tax Policy Research: 31 mei 2007 (raadpleegbaar via <http://www.bus.umich.edu/otpr/>).
- J.E. Stiglitz, *Economics of the Public Sector (3rd edition)*, New York: W.W. Norton & Company 2000, H. 19.

•

7. Inkomens- en vermogenseffecten bij een verschuiving van directe naar indirecte belastingen

In dit onderzoek gaat u nader in op de voorgenomen verschuiving van directe naar indirecte belastingen. Op basis van theorie en bestaand empirisch onderzoek bestudeert u de tariefstructuur voor directe en indirecte belastingen. In een spreadsheet brengt u vervolgens de inkomensgevolgen van mogelijke varianten in beeld, mede ten behoeve van het transitie pad.

Literatuur ter oriëntatie:

J.A. Mirrlees e.a., "The Mirrlees Review: Conclusions and Recommendations for Reform", *Fiscal Studies* 2011, 32-3, p. 331-359 (raadpleegbaar via <http://www.ifs.org.uk/publications/5689>)

N.B.: Boeken genoemd in deze pilots kunnen op afspraak ingezien worden. Neem hiertoe contact op via l.w.d.wijtvliet@uvt.nl.