

## Leidraad bij NOB Tax Principles

Deze leidraad biedt een toelichting op en handreiking voor de toepassing van de NOB Tax Principles. Naast een toelichting bij de Tax Principles zijn veel gestelde vragen opgenomen die de toepassing van de Tax Principles in de praktijk illustreren.

### 1. Toelichting

#### Het karakter van de Tax Principles

De verschillende tax principles hebben een verschillend karakter. Sommige principles houden een verbod in, andere principles kunnen worden gezien als een gedragsbepaling. In geval van strijdigheid met de tax principles over standpuntbepaling (principes 1, 2 en 3) of als de advisering gebaseerd is op het achterhouden van relevante informatie (principe 5) kunt u de cliënt niet helpen met de implementatie.

Indien de cliënt ondanks de toelichting in uw advisering een andere afweging maakt dan u ten aanzien van zijn wettelijke informatieverplichtingen en de toepasselijke rapportageregels (principe 4), het reëel economisch doel (principe 7 en 8) of de economische, commerciële en reputatierisico's, belangen van stakeholders (principe 9), dan verhinderen de Tax Principles niet dat u de cliënt helpt met de implementatie. U moet zelf de afweging maken of u uw cliënt wenst bij te staan bij de implementatie daarvan.

#### Standpuntbepaling

1. Fiscale advisering moet gebaseerd zijn op een realistische inschatting van alle relevante bekende feiten en op verdedigbare interpretaties van de toepasselijke internationale en nationale belastingwet- en regelgeving.
2. Bij interpretatievraagstukken besteedt het lid in zijn advies naast andere relevante bronnen van rechtsvinding ook aandacht aan de intentie van de wetgever en aan de pleitbaarheid van standpunten.
3. Een ingenomen fiscaal standpunt moet ten minste pleitbaar zijn.

#### *Toelichting*

*Van een pleitbaar standpunt is volgens de Hoge Raad sprake indien aan de aangifte (of in dit geval aan de advisering) een standpunt ten grondslag ligt dat gebaseerd kan worden op een pleitbare uitleg van het*



*(fiscale) recht, in die zin dat de belasting- of inhoudingsplichtige ten tijde van het doen van de aangifte – naar objectieve maatstaven gemeten – redelijkerwijs kon en mocht menen dat deze uitleg juist was.*

*Het standpunt hoeft niet door degene die aangifte doet zelf te worden ingenomen of verwoord, het kan ook volgen uit andere rechterlijke uitspraken, literatuur of gewoonte. Een pleitbaar standpunt kan dus ook aanwezig zijn in een geval waarin de desbetreffende belastingplichtige dat standpunt bij het doen van aangifte helemaal niet voor ogen stond, maar het standpunt objectief gezien pleitbaar was.*

*Met betrekking tot een pleitbaar standpunt dient er voorts rekening mee te worden gehouden dat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat een pleitbaar standpunt uitsluitend betrekking kan hebben op een standpunt over de interpretatie van het (fiscale) recht, dus op een – geheel of gedeeltelijk – rechtskundig standpunt. Daaronder is mede te begrijpen de rechtskundige duiding van de feiten. Indien het geschil niet rechtskundig is, maar uitsluitend betrekking heeft op de vaststelling van de feiten als zodanig dan kan dat aan een pleitbaar standpunt in de weg staan (zie HR 29-05-2020, ECLI:NL:HR:2020:970, BNB 2020/108).*

## **Transparantie en openbaarmaking**

4. Het lid voldoet aan alle wettelijke informatieverplichtingen en rapportageregels en van de cliënt wordt verwacht dit ook te doen.
5. Een lid verricht geen werkzaamheden waarbij het advies steunt op, of resulteert in, het opzettelijk achterhouden van informatie richting de relevante fiscale autoriteiten.
6. Als een lid in vooroverleg treedt met de fiscale autoriteiten dan zal het lid de voor het verzoek relevante en hem kenbare feiten volledig en op een juiste wijze vermelden.

### *Toelichting*

*De verplichting om transparant te zijn richting de relevante fiscale autoriteiten is niet beperkt tot de Nederlandse belastingdienst; de Tax Principles werken universeel. In geval van internationale advisering dient het principe derhalve ook in relatie tot de relevante buitenlandse fiscale autoriteiten in acht te worden genomen.*

## **Reëel economisch doel**

7. Een lid vergewist zich van het reëel economisch doel van de transacties waarop de advisering ziet. Indien een reëel economisch doel niet voldoende aannemelijk is en het behalen van een belastingvoordeel leidend is, dan bespreekt het lid de aspecten als bedoeld onder 9 hierna in zijn advies.



8. Indien een reëel economisch doel ontbreekt maar het belastingvoordeel uitdrukkelijk door de wetgever is beoogd of is onderkend en/of door de relevante fiscale autoriteiten wordt geaccepteerd, dan kan het desalniettemin raadzaam zijn toch de aspecten als bedoeld onder 9 hierna in het advies te betrekken.

#### *Toelichting*

*Onder een reëel economisch doel wordt verstaan dat andere dan fiscale motieven in overwegende mate een rol spelen bij de voorgenomen transactie(s). In geval van een reëel economisch doel mag, op basis van de meerwegeneer en met inachtneming van deze Tax Principles, de fiscaal voordeligste weg gekozen worden. Van een lid mag een redelijke inspanning worden verwacht om zich ervan te vergewissen of een reëel economisch doel bestaat bij de voorgenomen transactie(s) en/of het behalen van een belastingvoordeel het leidende motief is. Een lid adviseert dan ook geen constructies of structuren voor fiscale planning die in strijd zijn met het doel en de strekking van de wet én zeer kunstmatig of zeer gekunsteld zijn.*

## **Maatschappelijke aspecten**

9. Het lid betreft in zijn advies naast naleving van wet- en regelgeving en technische standaarden, waar relevant, ook expliciet de economische, commerciële en reputatie risico's alsmede belangen van in- en externe stakeholders van de cliënt.
10. Deze Tax Principles zijn geen beperking voor het lid om alle fiscaal pleitbare standpunten aan zijn cliënt voor te leggen. Uit de adviesvraag kan zelfs voortvloeien dat een lid, met inachtneming van deze principes, de verschillende mogelijke opties aan zijn cliënt voor moet leggen. Indien een lid bezwaren ziet tegen één of meer van de in zijn advies opgenomen opties worden die bezwaren in de advisering betrokken.

#### *Toelichting*

*De fiscaal meest voordelige oplossing is niet altijd de beste oplossing voor een cliënt, indien ook de economische, commerciële en reputatie risico's en belangen van stakeholders van de cliënt in aanmerking worden genomen. Ook de overkoepelende strategie en waarden en de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de cliënt zijn daarbij relevant. Het lid dient deze aspecten, waar redelijkerwijs nodig, in het overleg met zijn cliënt te betrekken. Het voorgaande kan bijvoorbeeld meebrengen dat het lid met zijn cliënt standpunten van stakeholders over diens fiscale keuzes bespreekt. Het lid moet hierbij rekening houden met enerzijds de complexiteit van het fiscaal advies en anderzijds de organisatiegraad van de cliënt en in redelijkheid aan zijn client toerekenbare kennis en wetenschap.*



## Samenloop met andere of aanvullende principes

11. Het staat een lid vrij om, in aanvulling op de Tax Principles, nadere principes te hanteren indien deze niet in strijd zijn met deze Tax Principles.
12. Het staat een lid vrij om in plaats van deze Tax Principles andere normenkaders te hanteren indien deze in wezen in overeenstemming zijn met deze Tax Principles.
13. Het lid informeert de cliënt over de tax principles die worden toegepast in de advisering.

## Inwerkingtreding

14. De Tax Principles treden in werking na instemming van de algemene ledenvergadering van de NOB. Een besluit tot wijziging van de Tax Principles kan slechts worden genomen in een algemene ledenvergadering met een meerderheid van de uitgebrachte stemmen.
15. De Tax Principles beschrijven hetgeen van een lid wordt verwacht in de rol als adviseur. Voor een lid dat niet aan de Tax Principles kan voldoen geldt tot 31 december 2023 het principe van 'pas toe of leg uit'. Een lid moet uitdrukkelijk aangeven in hoeverre het lid de in deze Tax Principles opgenomen principes opvolgt en zo niet, waarom en in hoeverre het lid daarvan afwijkt.

### *Toelichting*

*De Tax Principles beschrijven hetgeen van leden wordt verwacht in hun rol als adviseur. Van alle leden wordt verwacht dat zij deze principes in acht nemen bij hun advisering. De Tax Principles zijn integraal onderdeel van de beroepsregels en worden meegenomen in de verplichte permanente educatie en (self)assessment die voor het eerst over het jaar 2022 wordt afgenomen. Bij wijze van overgangsregeling worden leden tot 31 december 2023 in de gelegenheid gesteld het 'pas toe of leg uit' principe te hanteren indien zij menen geheel of gedeeltelijk niet aan de tax principes te kunnen voldoen. Bijvoorbeeld omdat de werkgever van een lid-bedrijfsfiscalist het toepassen van Tax Principles niet accepteert en/of er sprake is van strijdigheid met andere beroeps- en gedragsregels waaraan het lid is onderworpen. Gedurende deze periode zal de NOB de toepassing van de Tax Principles monitoren in het kader van het genoemde ledentoezicht. Indien daartoe aanleiding is, kan worden besloten tot verduidelijking en/of aanpassing van de Tax Principles, bijvoorbeeld voor bepaalde ledengroepen.*

## 2. Veelgestelde vragen



### **1. Is advisering over fiscale planning nog mogelijk?**

Ja. De NOB Tax Principles zijn ontwikkeld ter bevordering van de kwaliteit van de advisering door NOB-leden en om de reputatie van leden en de beroepsgroep te beschermen en ervoor te zorgen dat tegemoet wordt gekomen aan zorgen die naar voren komen in de maatschappelijke discussie over belastingheffing. In de Tax Principles staat het gedrag van de adviseur centraal, niet het fiscale resultaat voor de cliënt. De NOB Tax Principles bieden NOB-leden een kader dat hen met betrekking tot hun advisering in staat stelt de maatschappelijke aanvaardbaarheid van een fiscale positie te overzien. De kwaliteit van een advies wordt bepaald door de fiscaaltechnische kwaliteit. Dat blijft de basis. De kwaliteit van een advies heeft ook een bredere dimensie gekregen. Met de Tax Principles wordt beoogd die bredere dimensie in te vullen en het advies robuuster te maken.

### **2. Ik ben bedrijfsfiscalist in dienst van een onderneming. Gelden de Tax Principles ook voor mij?**

Ja, de NOB Tax Principles zijn van toepassing op alle individuele leden die advies geven over toekomstige belastingaangelegenheden, derhalve ook op bedrijfsfiscalisten. Daar waar in deze Tax Principles wordt gerefereerd aan de cliënt is dat voor de bedrijfsfiscalist zijn opdrachtgever of de onderneming waarvoor hij werkzaam is.

Bedrijfsfiscalisten kunnen aannemelijk maken dat hun werkgever een (publiek raadpleegbare) tax policy, de Tax Governance Code van VNO NCW of andere (internationale) tax principles voert die in overeenstemming zijn met NOB Tax Principles. Wanneer de werkgever in het geheel geen tax policy heeft, dan zal de bedrijfsfiscalist op de eigen werkzaamheden de NOB Tax Principles toepassen.

### **3. Hoe weet ik of fiscale planning in strijd is met de intentie van de wetgever?**

De wetsgeschiedenis geeft vaak een duidelijk beeld van hetgeen de wetgever voor ogen heeft gehad bij het invoeren van een wet. Waarschijnlijk levert het vaststellen van de bedoeling van de wet vooral problemen op in geval van complexe advisering. In dergelijke gevallen is het raadzaam de wetsgeschiedenis te raadplegen.

### **4. Wat moet ik doen als de planning geen ander doel heeft dan het behalen van een belastingvoordeel maar het realiseren van dit voordeel geaccepteerd wordt door de belastingdienst en/of is onderkend door de wetgever?**

Indien deze situatie zich voordoet, dan kan het nog steeds raadzaam zijn de bredere aspecten zoals genoemd in principe 9 met de cliënt te bespreken. We hebben in het recente verleden tal van situaties gezien waarin de Belastingdienst een vorm van fiscale structurering accepteerde en zich toch commerciële en reputatie risico's manifesteerden.



## **5. Ik adviseer een cliënt over een internationale fiscale aangelegenheid. Gelden de Tax Principles dan ook?**

Ja, de Tax Principles gelden voor al uw advieswerkzaamheden. Wel is het zo dat in sommige situaties, bijvoorbeeld als het hoofdkantoor of de aandeelhouder van de cliënt in het buitenland is gevestigd, culturele verschillen en/of andere maatschappelijke normen en waarden een rol kunnen spelen. Bijvoorbeeld omdat in dat andere land een andere weging van reputatie of commerciële risico's wordt gehanteerd, door de cliënt of door diens stakeholders. Dit verlangt van het lid een aanvullende communicatie richting zijn/haar cliënt over de toepasselijkheid van de principes.

## **6. Ik ondersteun mijn collega-accountant bij het beoordelen van de fiscale paragraaf van een controlecliënt. Gelden de Tax Principles voor mij in die relatie?**

De Tax Principles zijn in beginsel van toepassing op de adviesfunctie. Beoordeling van de fiscale paragraaf van de jaarrekening geschiedt doorgaans op basis van toepasselijke financiële verslaggevingsregels. In voorkomende gevallen kan het lid met de cliënt verkennen of en hoe de geïmplementeerde fiscale positie zich verhoudt tot de Tax Principles. Daarbij is relevant of de cliënt zelf Tax Principles heeft toegepast (m.a.w. of er sprake is geweest van advisering door een bedrijfsfiscalist of ander NOB-lid). Het lid kan desgevraagd observaties vastleggen in de rapportage naar de accountant, maar het is aan de accountant om hieraan oordelen te verbinden.

## **7. Ik verzorg de aangifte voor een cliënt waarin een fiscale positie is opgenomen die aan de hand van de Tax Principles bij mij vragen oproept. Wat is de voorgestane handelwijze?**

De Tax Principles zijn in beginsel van toepassing op de adviesfunctie. Verzorgen van de aangifte waarin reeds geïmplementeerde fiscale posities worden ingenomen valt daar in beginsel niet onder. Uiteraard dient het lid te zorgen voor een juiste, complete en aanvaardbare aangifte. Van het lid mag worden verwacht dat deze reflecteert op fiscale posities die schuren met de Tax Principles. In voorkomende gevallen kan het lid met de cliënt verkennen of en hoe de geïmplementeerde fiscale positie zich verhoudt tot de Tax Principles. Bijvoorbeeld in het geval waarin de materiële belastingpositie juist in de aangifte is opgenomen, maar niet aan alle rapportageverplichtingen is voldaan door de cliënt. Daarbij is relevant of de cliënt zelf tax principles heeft toegepast (m.a.w. of een bedrijfsfiscalist of ander lid NOB-lid betrokken geweest is). Het lid kan ervoor kiezen observaties vast te leggen in de begeleidende brief bij de (concept)aangifte.



**8. Ik voer een fiscale due diligence uit voor een target van mijn cliënt waarin een fiscale positie is opgenomen die aan de hand van de Tax Principles bij mij vragen oproept. Wat is de voorgestane handelwijze?**

De Tax Principles zijn in beginsel van toepassing op de adviesfunctie. Uitvoeren van een due diligence valt daar in beginsel niet onder. Van het lid mag worden verwacht dat deze reflecteert op fiscale posities die schuren met de Tax Principles. In lijn met beantwoording van voorgaande vragen, kan het lid ervoor kiezen observaties te maken in het due diligence rapport.

**9. Ik ben een zelfstandig gevestigd fiscalist. Ik bedien vrijwel uitsluitend particulieren met aangiftewerkzaamheden en aanpalend advieswerk. Ik ben als adviseur niet betrokken bij grensoverschrijdende transacties of ondernemingen. Hoe ga ik met de Tax Principles om?**

De Tax Principles gelden voor alle NOB-leden. Indien de particuliere cliënt de gevolgen van de advisering voldoende kan overzien en de advisering niet bovenmatig complex is, kan het zo zijn dat het lid in de praktijk relatief beperkte inspanningen hoeft te leveren om de Tax Principles in de praktijk goed toe te passen. In situaties van twijfel doet het lid er verstandig dit transparant te maken naar de cliënt en waar gewenst te bespreken in collegiaal overleg met een ander NOB-lid.

**10. De Tax Principles lijken niet toepasbaar op een concrete adviesvraag die ik aan de hand heb. Toch twijfel ik. Wat is de voorgestane handelwijze?**

De Tax Principles gelden, in aanvulling op de overige beroepsregels zoals neergelegd in de Code of Conduct, voor alle advisering door NOB-leden. In situaties van twijfel doet het lid er verstandig dit transparant te maken naar de cliënt en waar gewenst te bespreken in collegiaal overleg met een ander NOB-lid.