Ministerie van Financiën

Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. *Tijd voor een code?*

Essaybundel

Beter | Kwaliteit | Bouwstenen | Kennis
Medewerkers | Kwaliteitsbeleid | Opdrachten
verlening | Rijk | Professionals | Onderzoeken
Organisatie | Ontwikkeling | Departementen
Vettelijk | Vraaggestuurd | Onafhankelijkheid
Eén | Transparant | Betrokken | Audits | Bete
| Kwaliteit | Bouwstenen
| Kennis | Medewerkers
| Kwaliteitsbeleid | Opdrachten
| Dienstverlening | Rijk
| Professionals | Onderzoeken

Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek.

Tijd voor een code?

Essaybundel

Hans Gribnau (red.)

Inhoud

Inhoudsopgave

Lijst met afkortingen 9

Voorwoord 11
Hans Vijlbrief - Staatssecretaris van Financiën - Fiscaliteit en Belastingdienst

1 **Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in context** 15
Hans Gribnau

1.1 Inleiding 15
1.2 Maatschappelijke samenwerking en wederkerigheid 16
1.3 Belastingen dragen maatschappij 16
1.4 Functies van belastingen 17
1.5 Fiscale dimensies 18
1.6 Fiscaliteit en globalisering 19
1.7 Fiscaal gedrag in het oog van de storm 20
1.8 Tax governance 20
1.9 Deze bundel 21

2 **Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid** 29
Eva Boomsluiter en Claire Hofman (Nederlandse Universiteiten)

2.1 Inleiding 29
2.1.1 *'De visie' van 'de wetenschap'* 29
2.1.2 *Doel van dit essay en leeswijzer* 30
2.2 Fiscale ethiek 31
2.2.1 *Over verschillende perspectieven* 31
2.2.2 *De verschillende fiscale partijen en de maatschappij* 31
2.2.3 *Ethiek en de wet* 32
2.2.4 *Handvatten t.b.v. een discussie over fiscale ethiek* 33
2.2.5 *Tussenconclusie* 34
2.3 Wat we zien I: Het maatschappelijk debat 34
2.3.1 *Inleiding* 34
2.3.2 *Maatschappelijke ontwikkelingen* 34
2.3.3 *Het oplaaien van het debat* 34
2.3.4 *Toenemende bewustwording* 35
2.3.5 *Tussenconclusie* 35
2.4 Wat we zien II: Grip 35
2.4.1 *Inleiding* 35
2.4.2 *Grip door – waar mogelijk – samen te werken* 36
2.4.3 *Grip via toenemende regelgeving* 36
2.4.4 *Tussenconclusie* 37
2.5 Wat we zien III: Uitdagingen 37
2.5.1 *Inleiding* 37
2.5.2 *Globalisering* 38
2.5.3 *Houdbaarheid van wetgeving* 38
2.5.4 *Waarborgen van procedurele rechtvaardigheid* 38
2.5.5 *Tussenconclusie* 39
2.6 Wat we graag zouden willen zien 39
2.6.1 *Inleiding* 39
2.6.2 *Debat met diepgang* 39
2.6.3 *Een TGC?* 40
2.6.4 *Tussenconclusie* 41
2.7 Conclusie 42

3 **De evolutie in tax governance** 45
Marnix van Rij

3.1 Inleiding 45
3.2 Fase 1 (tot 2008): 'De veilige driehoek': de belastinginspecteur, de belastingadviseur en de tax director 45
3.3 Fase 2 (2009-2012): Het tijdperk van transparantie breekt aan 46
3.4 Fase 3 (2012-2015): de "assertieve driehoek": Ngo's, media en politiek 47
3.5 Fase 4 (2015-2019): Tax in the boardroom 49
3.6 Fase 5 (2019 en verder): 'Het purpose-denken' als cement voor een constructieve dialoog in de zeshoek 50
3.7 Conclusie 53

4 **Tax governance code: Werken aan een internationale 'gouden standaard'** 57
Dirk-Jan Sinke (VNO-NCW)

5 **Tax governance** 61
Klaas Bangma en Ron Tolman (FNV)

5.1 Inleiding 61
5.2 Historie 61
5.3 Maatschappelijke relevantie 61
5.4 Huidige belastingpraktijken 63
5.5 Belang van fiscale transparantie 63
5.6 De ondernemingen waarop de tax governance code zich op richt 64
5.7 Cultuurverandering is noodzakelijk 65
5.8 Verandering van de belastingmoraal alleen is niet voldoende 65

6 **Tax governance vanuit het perspectief van de NOB** 69
Niels Boef, Arjo van Eijsden, Marlies de Ruiter, Edwin Visser en Bartjan Zoetmulder (NOB)

6.1 Inleiding 69
6.2 De rol en functie van de belastingadviseur 69
6.3 De veranderende context waarin de belastingadviseur opereert 71
6.4 Wat is tax governance? 72
6.5 Toepassingsbereik van een tax governance code: ook voor de Belastingdienst? 74
6.6 De rol van de NOB 77
6.7 Reglement Beroepsuitoefening - Code of conduct 77
6.8 De Roadmap 78
6.9 Perspectief aangesloten kantoren 79

7 **Tax governance vanuit het perspectief van de jonge NOB** 87
Yannick Schuerman (JOB & MOB)

7.1 Inleiding 87
7.2 Fiscale ethiek 87
7.3 Rolverdeling tussen belastingadviseur en belastingplichtige 87
7.4 Opleidingsperspectief 88
7.5 Transparantie 89
7.6 Conclusie 89

8 **Een Tax governance code voor het MKB** 91
Fons Overwater, Chantal Moelands, Daniël van Meijgaarden en Sylvester Schenk (RB)

8.1 Wat is het Register Belastingadviseurs en waar staat het voor? 91
8.2 Wat doet een RB eigenlijk, een profiel 91
8.3 Geschiedenis van het Register Belastingadviseurs 93

8.4 Visie en missie van het RB 93
8.5 Wie kan er lid worden van het RB? 93
8.6 Reglementen 94
8.7 Kwaliteitsstreven, permanente educatie (PE) 95
8.8 Wat verstaat het RB onder Tax Governance? 95
8.9 De ontwikkeling van tax governance sinds 2015 96
8.10 Wat is er momenteel op het gebied van Tax Governance? 98
8.11 Tax Governance Code als vorm van zelfregulering voor het RB 99
8.12 Tax Governance: de toekomst 99
8.13 Naar een wettelijk gereguleerd beroep? 100
8.14 Wat doet het RB aan opleidingen op het gebied van TGC? 100
8.15 Jong RB 100
8.16 Samenvatting 101

9 Tax and social responsibility – The need for business responsible tax principles 103
Ewan Livingston (The B Team)

9.1 Tax, social responsibility, and licence to operate 103
9.2 Voluntary Responsible Tax Principles, and the role of The B Team 104
9.3 The Business Case for Endorsing The B Team Responsible Tax Principles 106
9.4 The future for responsible tax 108
9.5 The B Team 108

10 What is more public than tax? 111
Xander Urbach (VBDO)

10.1 Introduction 111
10.2 Sustainable Development and Tax 112
10.3 Good Tax Governance Principles 112
10.4 Testing the Principles 113
10.5 Tax Transparency Benchmark results 2015 – 2019 115
10.6 Role of investors 115
10.7 What is more public than tax? 116

11 Encouraging responsible tax behavior: What investors need to know 119
Xander den Uyl (PRI)

11.1 Introduction 119
11.2 Why are investors concerned about aggressive tax planning? 119
11.3 Global investor collaboration on tax 120
11.4 From guidance to engagement: healthcare and technology 120
11.5 Disclosure trends 120
11.6 Recommendations 121
11.7 Investor expertise 121
11.8 On the PRI 121

12 Good tax governance... Govern tax good 125
Eelco van der Enden & Bronetta Charlotte Klein (GRI)

12.1 Inleiding: De 5W-1H van 'fiscaal gedrag' 125
12.2 Good governance en code of conduct 127
12.3 Code of conduct en fiscaliteit 129
12.4 Tax governance ≠ Tax transparency reporting 131
12.5 Conclusie: Is een 'tax code of conduct' nodig? 136

13 **Ideeën voor een Nederlandse Tax Governance Code** 139
Anna Gunn en Thom Gunn

13.1 Inleiding 139
13.2 Twee algemene aspecten 140
13.2.1 *Fiscale ethiek* 140
13.2.2 *Legitimiteit en betrokkenheid van de overheid* 142
13.3 Ideeën met een formeel karakter 143
13.3.1 *Transparantie* 143
13.3.2 *Assurance* 143
13.3.3 *Tegenspraak organiseren* 144
13.4 Ideeën met een materieel karakter 145
13.4.1 *Inleiding* 145
13.4.2 *Invulling geven aan een materiële afspraak* 145
13.4.3 *Gebruik effectieve belastingdruk (ETR)* 146
13.4.4 *Timing en onverwachte omstandigheden* 147
13.5 Conclusie 147

14 **Tax integrity richtlijn (tekst voorjaar 2020)** 149
Jan van der Kolk (Holland Quaestor)

14.1 Inleiding 149
14.2 Dienstverlening Corporate Service Providers 149
14.3 Koers Holland Quaestor 150
14.4 De Tax Integrity richtlijn (TIR) 150
14.5 Geleerde lessen 154

15 **Tax governance: Perspectieven** 159
Ronald Russo en Ronald Hein

15.1 Inleiding 159
15.2 Enkele overwegingen vooraf 159
15.3 De belanghebbenden: posities en perspectieven 160
15.3.1 *Het bedrijfsleven* 160
15.3.2 *Belastingadviseurs* 161
15.3.3 *Accountants* 162
15.3.4 *(Institutionele) beleggers* 163
15.3.5 *Klanten* 163
15.3.6 *Ngo's* 164
15.4 Afsluitende opmerkingen 164

16 **Sustainable tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Een evaluatie** 167
Hans Gribnau

16.1 Inleiding 167
16.2 Governance 168
16.3 Public governance 169
16.4 Public tax governance 170
16.5 Corporate Governance 173
16.6 Corporate tax governance 177
16.7 Corporate tax governance en ethiek 178
16.8 Corporate tax governance, CSR en duurzaamheid 180
16.9 Transparantie 182
16.9.1 *Belang van transparantie* 182
16.9.2 *Verplichte en vrijwillige transparantie* 183
16.9.3 *Transparantie is niet genoeg* 185

16.10 Tax governance code? 187
16.11 Belastingadviseurs 188
16.12 Maatschappelijk verantwoorde advisering 191
16.13 Governance en belastingadviseurs 193
16.14 Code of Conduct 193
16.15 Tax code of conduct 195
16.16 Conclusie 197

Bijlage 1: Tax Integrity richtlijn (tekst voorjaar 2020) **201**

Bijlage 2: Samenstelling klankbordgroep **229**

Bijlage 3: Feitenanalyse **231**

Lijst met afkortingen

Lijst met afkortingen

ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATO	Australian Tax Office
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CCN	Common Communication Network
CDSB	Climate Disclosure Standards Board
CGC	Corporate governance code
CRS	Corporate Social Responsibility
DNB	De Nederlandsche Bank
ESG	Environmental, social and corporate governance
ETR	Effective Tax Rate
FNV	Federatie Nederlandse Vakbeweging
GRI	Global Reporting Initiative
HT	Horizontaal Toezicht
IBC	International Busines Council
IIRC	International Integrated Reporting Council
JOB	Jonge Orde van Belastingadviseurs
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
MOB	Medior Orde van Belastingadviseurs
MVO	Maatschappelijk verantwoordelijk ondernemen
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Ngo	Niet-gouvernementele organisatie
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
PRI	Principles for Responsible Investment
RB	Register Belastingadviseurs
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
SDG	Sustainable Development Goals
SOMO	Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen
TCFD	Task Force on Climate-related Financial Disclosures
TIR	Tax Integrity Richtlijn
TGC	Tax governance code
VBDO	Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling
VNO-NCW	Verbond van Nederlandse Ondernemingen – Nederlands Christelijk werkgeversbond
Wwft	Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme

Voorwoord

Voorwoord

Belastinggeld is van ons allemaal en voor ons allemaal. We brengen het samen op en de overheid geeft het geld uit ten gunste van de maatschappij. Met belastinggeld bekostigen we onze wegen, scholen, ziekenhuizen en sociale zekerheid. Dat maakt het betalen van belasting niet alleen tot een wettelijke plicht, het schept ook een morele verantwoordelijkheid. Voor veel mensen en bedrijven is de connectie tussen het betalen van belasting en de voordelen die dat oplevert, niet altijd duidelijk. Een blauwe envelop leidt tot zuchten en steunen en weinigen zullen het beschouwen als de eigen bijdrage aan de buurtschool, de nieuwe spoorlijn of het culturele festival.

Tegelijkertijd is er de afgelopen jaren terecht steeds meer aandacht gekomen voor bedrijven en personen die via soms ingewikkelde constructies langs meerdere landen proberen zo min mogelijk belasting te betalen. Evenredig met die aandacht is de morele verontwaardiging vanuit de maatschappij toegenomen. Ondernemingen die vanwege hun lage belastingdruk in de media komen, kunnen in het maatschappelijke discours rekenen op stevige kritiek. We zien dat ook terug in de huidige economische crisis die is veroorzaakt door Covid-19, bijvoorbeeld bij bedrijven die staatssteun krijgen en tegelijkertijd belasting ontwijken.

Natuurlijk ligt de primaire verantwoordelijkheid voor een integer belastingsysteem bij de overheid. Door wet- en regelgeving aan te scherpen kan de wetgever belastingontwijking tegengaan. Maar het bedrijfsleven en de belastingadviseurs hebben hier ook een eigen rol in. Die overtuiging is ook bij het bedrijfsleven en de belastingadviessector zelf steeds meer op de voorgrond komen te staan. Was het streven van de succesvolle adviseur eerst nog vaak om de cliënt zo min mogelijk belasting te laten betalen, nu stelt men zich in toenemende mate ook morele vragen. Het denken over moraliteit is daarbij niet alleen een ethische plicht, het is ook een filosofische exercitie. Want wanneer is een goed fiscaal advies moreel over het randje, ook als de wet niet wordt overtreden? Het is ingewikkelde materie, die wat mij betreft toch ook een concrete invulling verdient. Hoe zorgen we dat ethische vraagstukken een nadrukkelijkere rol krijgen in de fiscale wereld? Wat betekent een integer belastingsysteem als dat verder moet gaan dan alleen de letter van de wet? Om gezamenlijke overeenstemming te vinden over wat dat inhoudt, om daar vervolgens ook reële invulling aan te geven en om elkaar aan de regels te kunnen committeren, riep mijn voorganger het bedrijfsleven en de belastingadviestak op om na te denken over een Tax Governance Code.

Wat is precies een Tax Governance Code? Daar kan je verschillend over denken en dat maakt ook dat deze bundel zo'n belangrijke eerste aanzet is. Wat mij betreft zijn er in elk geval twee belangrijke elementen.

Allereerst is dat transparantie. Bedrijven zouden open moeten zijn over hoe, waar en hoeveel belasting ze betalen. Nu is dat vaak onduidelijk en is het vooral door onthullingen in de media dat de maatschappij hier meer over hoort. Door transparant te zijn kan de maatschappij zelf een oordeel vellen – en zullen bedrijven ook meer geneigd zijn hier rekening mee te houden. Met een Tax Governance Code committeren bedrijven zich aan deze transparantie. Een manier waarmee een bedrijf transparanter wordt is bijvoorbeeld door een country-by-country rapport te publiceren. Hierin valt te lezen in welk land het bedrijf hoeveel belasting betaalt. In dat rapport is ook te lezen hoe de betaalde belasting zich verhoudt tot onder meer omzet, personeel en winst.

Het tweede dat wat mij betreft onderdeel mag worden van de Code is een richtlijn die voorkomt dat creatieve belastingadviseurs niet in de geest van de wet handelen. Zo is te lezen in de bijdrage van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs dat de aangesloten kantoren hun gedragscode hebben aangepast met regels en codes waar de leden zich aan dienen te houden.

Het is daarbij wel belangrijk dat beide elementen onderdeel zijn van een Tax Governance Code. Alleen transparantie of enkel gedragsregels is onvoldoende. Juist de samenhang zorgt voor meer bewustzijn bij bedrijven en de belastingadviessector.

Deze essaybundel is samengesteld in roerige tijden, toen de coronacrisis ons land overspoelde. Tegen deze achtergrond heb ik er des te meer bewondering voor dat de bundel onder leiding van professor Hans Gribnau is voltooid. Het bevat bovendien bijdragen van alle verschillende relevante partijen, zoals het bedrijfsleven, de belastingadviseurs, de wetenschap en ngo's. Daarmee geeft de bundel een goed en volledig beeld van de verschillende invalshoeken en ideeën over tax governance. Met de bijdrages vanuit het onderwijs en de Jonge Orde van Belastingadviseurs krijgt bovendien ook de nieuwe generatie een plek. Zij geven zelf aan dat het denken over ethiek en moraal en het belang van duurzaamheid in brede zin al veel meer een tweede natuur is. Dat stemt optimistisch over de toekomst!

Na het lezen van de bundel is maar één conclusie mogelijk - en ik verwacht dat de lezer die met mij zal delen: het gesprek over Tax Governance dient een vervolg te krijgen. Met het organiseren van een webinar in de winter wil ik daarom de dialoog over dit thema en de invulling daarvan voortzetten.

Hiermee zetten we wat mij betreft weer een belangrijke stap in de voortzetting van ons streven naar een integer belastingsysteem, waarvoor wij allen – overheid, bedrijfsleven en burgers – de verantwoordelijkheid dragen en waarvan wij allen de vruchten plukken.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst,

Hans Vijlbrief

1

1 Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in context

Hans Gribnau[1]

1.1 Inleiding

De staatssecretaris van Financiën heeft in de Fiscale beleidsagenda 2019 de discussie aangezwengeld over een 'tax governance code.' Op die manier wil hij belastingplichtigen, met name het bedrijfsleven, en fiscaal adviseurs stimuleren na te denken over hun maatschappelijke verantwoordelijkheid. Deze bundel beoogt de discussie te faciliteren. De bundel bevat bijdragen van een aantal organisaties en personen waardoor verschillende perspectieven op de fenomenen 'tax governance', 'maatschappelijke verantwoordelijkheid' en 'tax governance code' worden geboden. De afsluitende evaluerende nabeschouwing probeert een aantal rode draden bijeen te brengen.

Het belang van belastingen is evident. Zij maken talloze publieke goederen mogelijk, zoals defensie, justitie, politie, infrastructuur, sociale zekerheid, onderwijs, gezondheidszorg, culturele voorzieningen en economische stimuleringsregelingen. De relatie tussen belastingen en maatschappelijke verantwoordelijkheid was echter lange tijd niet vanzelfsprekend. Bij velen heerste de gedachte dat de wet bepaalt wat ieder moet betalen en dat aldus ieders maatschappelijke verantwoordelijkheid op het gebied van de fiscaliteit is afgebakend. Zolang men de wet niet overtreedt is er geen probleem, ook niet als er sprake is van agressieve belastingplanning.

De publieke reactie op het agressieve fiscale gedrag van personen en (grote) bedrijven dat doorgaans binnen de grenzen van de - letter van de – wet bleef, laat zien dat de maatschappij hier grote vraagtekens bij zet. Belastingontwijking staat tegenwoordig dan ook in het brandpunt van de publieke en politieke belangstelling. De media besteden er prominent aandacht aan. De brede maatschappelijke aandacht laat niet alleen zien dat er een verband is tussen belastingen en maatschappelijke verantwoordelijkheid maar ook dat het belang van fiscale transparantie sterk is toegenomen.

De relatie tussen belastingen en maatschappelijke verantwoordelijkheid is echter complex. De belastingwet moet immers bepalen wat ieder geacht wordt te betalen, maar slaagt daar vaak niet goed in. Ook kan de wet in strijd komen met het rechtvaardigheidsgevoel. Wat betekent dat voor de verantwoordelijkheid van de belastingplichtige? Bovendien zet de belastingwetgever vaak juist bewust aan tot calculerend gedrag. De complexiteit van de tegenwoordige fiscale wet- en regelgeving biedt sommigen mogelijkheden een wel zeer voordelige fiscale weg te bewandelen. Het staat ieder vrij de voordeligste weg te kiezen, maar ergens is er een grens en is er sprake van onverantwoordelijk fiscaal gedrag.

De bijdragen aan deze bundel zijn grotendeels geschreven voordat de coronacrisis in maart 2020 uitbrak in Nederland. De coronacrisis laat zien hoe actueel het thema van deze bundel is. Een goed functionerende overheid is cruciaal om de maatschappij optimaal te dienen in crisistijd. Ook grote delen van het bedrijfsleven kunnen niet of nauwelijks overleven zonder (economische) steun van de overheid. Belastingen financieren dergelijke steunmaatregelen.

---

[1] Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University, en bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

Maar met belasting wordt ook bijvoorbeeld een goede gezondheidszorg betaald – en gezonde werknemers zijn evident van belang voor het bedrijfsleven. Het verbaast dan niet als er discussie ontstaat over de vraag of bedrijven die voor de crisis agressief belastingontwijkend gedrag vertoonden dan voor staatsteun in aanmerking mogen komen. Is er sprake van maatschappelijk (on)verantwoord fiscaal gedrag?

Nu de fiscaliteit onder een maatschappelijk en politiek vergrootglas ligt, is bezinning (extra) noodzakelijk. Deze inleiding biedt enige achtergrondinformatie om meer grip te krijgen op dat complexe fenomeen belastingen, de daaraan inherente maatschappelijke verantwoordelijkheid en de roep om betere fiscale governance en moreel verantwoord fiscaal gedrag (en advies). Ik bespreek eerst de diepere maatschappelijke betekenis, de rechtvaardiging, de functies en een aantal dimensies van belastingen. Aansluitend laat ik zien hoe belastingontwijkend gedrag, dat mede door de globalisering mogelijk wordt gemaakt, in het oog van de storm is geraakt. Dat leidde tot meer aandacht voor de morele aspecten van fiscaal gedrag en tax governance. Tot slot schets ik kort de verschillende bijdragen aan deze bundel.

1.2 Maatschappelijke samenwerking en wederkerigheid

Maatschappelijke verantwoordelijkheid staat voor de verantwoordelijkheid van individuen en organisaties (in ruime zin) voor de maatschappij. De maatschappij is te zien als een vorm van samenwerking waarvan de deelnemers vruchten plukken en dat schept wederkerige verplichtingen. Het is een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel dat wordt ondersteund door de staat en het rechtssysteem. Dit collectieve samenwerkingsverband maakt welvaart en welzijn voor allen mogelijk. Elk individu maakt onontkoombaar deel uit van de maatschappij. Mensen zijn van nature van elkaar afhankelijk. Dit niet alleen om in hun onderhoud te voorzien en voor bescherming, maar ook voor het gevoel ergens bij te horen en van elkaar te leren. Deze samenwerking gaat regelmatig gepaard met conflict, strijd en competitie, zoals bij bijna elke vorm van samenwerking.

Maatschappelijke samenwerking heeft dus tal van voordelen. Men heeft profijt van de maatschappij, maar dat profijt is niet direct te herleiden tot een individuele concrete bijdrage. Een dergelijke samenwerking is gebaseerd op wederkerigheid. Tegenover de vruchten die men plukt van de inspanningen van (vaak onbekende) anderen, staat een verplichting in zekere mate bij te dragen aan het welslagen van deze gemeenschappelijke onderneming – zoals bij elk samenwerkingsverband. Voor niets gaat de zon op. Anders dan de markt waar wederkerigheid de vorm van ruilrechtvaardigheid heeft, is de samenwerking in de maatschappij minder grijpbaar en vaak ook een kwestie van toeval. Denk aan de bijstand, waar niemand graag in terecht komt. Toch is zo'n financieel vangnet onontbeerlijk en in ieders belang. Het gaat om een meer algemene, lange-termijn wederkerigheid.

Het bewustzijn van wederkerigheid kan lijden onder het gegeven dat men samenwerkt met vele onbekende ('abstracte') anderen, wier directe bijdrage men meestal niet ziet, en het ontbreken van een concrete ruilverhouding. Een aanwijsbare tegenprestatie voor de eigen bijdrage ontbreekt immers; men ziet niet wat men hier en nu terugkrijgt voor de eigen inspanning. Men realiseert zich in een grootschalige maatschappij ook minder in welke mate men profijt heeft van de inspanningen van vele anderen. De staat behartigt de belangen van allen die deel uitmaken van dit grote samenwerkingsverband. Het rechtssysteem vervult daarbij een onmisbare functie. Staat en recht waarborgen wederkerigheid die minder vanzelfsprekend is in een anonieme grootschalige maatschappij. Belasting betalen betekent in dit licht verantwoordelijkheid dragen voor dat grotere samenwerkingsverband, de maatschappij.

1.3 Belastingen dragen maatschappij

Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de staat zonder dat daar een concreet aanwijsbare tegenprestatie tegenover staat. De staat is er echter niet voor zichzelf. Belastingen zijn daarom betalingen aan de staat ten behoeve van de maatschappij. De overheid heft belastingen om het goed functioneren van de samenleving en welbevinden van individuen te bevorderen. Dit is de meest basale functie van belastingen. De staat is slechts een intermediair ten behoeve van de

samenleving door te voorzien in publieke goederen en voorzieningen, zoals defensie, justitie, politie, infrastructuur, sociale zekerheid, onderwijs, gezondheidszorg, culturele voorzieningen en economische stimuleringsregelingen. Het rechtssysteem dat bijvoorbeeld (intellectueel) eigendom beschermt en nakoming van contracten zonodig afdwingt, is ook een noodzakelijke randvoorwaarde voor succesvolle markten, zo wist Adam Smith al. In tijden van crisis, zoals nu de coronacrisis, blijkt bij uitstek het belang van een goed functionerende, sterke staat.

Belastingen vormen een inbreuk op het eigendomsrecht en de (bestedings)vrijheid van het individu maar maken ook zinvolle vrijheid, persoonlijke ontwikkeling en welzijn mogelijk. De overheidstaken waarvoor belastingen worden geheven komen in principe elk lid van de samenleving ten goede waartegenover een plicht bestaat naar vermogen bij te dragen. Dat ieder bijdraagt is een eis van gelijkheid en wederkerigheid. Maar belastingheffing belichaamt ook solidariteit: het naar vermogen (draagkracht) bijdragen, ook ten behoeve van voorzieningen die kwetsbare medemensen ondersteunen. Uiteindelijk gaat het om distributieve rechtvaardigheid, de verdeling van de lusten en lasten die nu eenmaal bij elk samenwerkingsverband, dus ook de maatschappij, horen. Free riders ondermijnen het vertrouwen in elkaar en in dat samenwerkingsverband.

Naarmate het belastingsysteem complexer wordt vallen deze grondgedachten en -waarden moeilijker te herkennen. De norm van een fiscaal fair share is dan minder zichtbaar in de berg van regels. Gevaar is dan dat de fair share-norm voor belastingplichtigen minder een richtingaanwijzer zal zijn bij het maken van fiscale keuzes.

1.4 Functies van belastingen

Belastingen hebben drie functies. Allereerst is er de traditionele budgettaire functie: de belastingwet wordt gebruikt voor het vergaren van financiële middelen ten behoeve van de bekostiging van de vakdepartementen – zoals de ministeries van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW), Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) en Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS). Belastingen vullen dus de schatkist ten behoeve van publieke goederen die de vakdepartementen leveren aan de samenleving.

De belastingen moeten worden opgebracht door de leden van de samenleving. Dat leidt tot een verdelingsvraagstuk. Wat is een rechtvaardige verdeling van de belastinglast? Daarnaast zijn belastingen een belangrijk middel ten behoeve van inkomens- en vermogensbeleid, om inkomen en vermogen te herverdelen. Deze (her)verdeling wordt gevoed door morele noties van distributieve rechtvaardigheid en solidariteit. Het gaat hier om de fundamentele vraag naar de verdeling van de lusten en lasten die nu eenmaal bij elk samenwerkingsverband horen.

Tot slot is er de derde, de regulerende of beleidsinstrumentele, functie. De belastingwet bevat tal van stimulerings- en ontmoedigingsregelingen om burgers, ondernemingen en instellingen tot bepaald gedrag te bewegen of juist af te remmen ten behoeve van beleidsdoelstellingen van de wetgever. Sinds de Tweede Wereldoorlog is deze functie steeds belangrijker geworden – inmiddels waarschijnlijk wel de belangrijkste. Het kan gaan om sociaaleconomische (economie en werkgelegenheid) beleidsdoelen maar ook om andere doelen, zoals een beter milieu, en het bevorderen van gezondheid en cultuur. Voorbeelden zijn: zelfstandigenaftrek, arbeidskorting, bedrijfsopvolgingsregeling, vergroening van de autobelastingen, groene beleggingen, scholingsaftrek, ‘fiets van de baas’ en giftenaftrek.

Het beleidsinstrumentele gebruik van belastingen is een belangrijke oorzaak van de buitengewone complexiteit die kenmerkend is voor het tegenwoordige belastingrecht. Er zijn verschillende andere oorzaken van de huidige fiscale complexiteit. Het belastingrecht heeft zich ontwikkeld tot een zeer gedetailleerd en technisch regelsysteem. Een belangrijke oorzaak daarvan is dat onze tegenwoordige maatschappij erg complex is. De belastingwetgever streeft naar belastingwetten die recht doen aan de huidige complexe wereld. De wetgever dient bijvoorbeeld mee te bewegen met allerlei maatschappelijke, economische en technische ontwikkelingen, maar ook met internationale en Europese ontwikkelingen. Ook reageert hij vaak op belastingplichtigen die de belastingwet op een niet-beoogde manier gebruiken, of op

misbruik en fraude. Soms wordt de wet ook gebruikt onwelgevallige gevolgen van uitspraken van de rechter te 'corrigeren.' Daarnaast probeert de belastingwetgever als gezegd actief de maatschappij te sturen; dit is de zojuist genoemde beleidsinstrumentele functie van de wet.

De resulterende complexiteit kan echter afbreuk doen aan de legitimiteit en het vertrouwen van burgers in het belastingsysteem. Met name de talloze fiscale stimulerings- en ontmoedigingsregelingen hebben sterk bijgedragen aan het buitengewoon complex, almaar uitdijend en snel veranderend geheel van fiscale regels. De maatschappelijke norm van een fiscaal fair share is mede daardoor ook vaak moeilijk in de belastingwetgeving terug te vinden: gedrag sturen staat immers in beginsel los van een rechtvaardige verdeling van de belastinglast. Complexiteit leidt zo tot een gebrek aan transparantie met betrekking tot de verdelende rechtvaardigheid.[2] Soms leidt de wet ook tot een niet of nauwelijks te rechtvaardigen verschil in behandeling.[3] Bovendien stimuleert de wetgever zo actief burgers en ondernemers om te calculeren - tax planning wordt bewust uitgelokt.[4]

Fiscale complexiteit leidt er ook toe dat veel burgers die fiscale regels, die soms van grote invloed zijn op hun leven, niet kunnen begrijpen en toepassen (naleven) zonder hulp van anderen. Hulp kan dan komen van familie, bekenden of anderen, waaronder de Belastingdienst (website, BelastingTelefoon, vooringevulde aangifte, e.d.) of een financieel adviseur. De meeste ondernemers kunnen niet aan hun fiscale verplichtingen voldoen zonder bijstand van een financieel of fiscaal adviseur.

1.5 Fiscale dimensies

De drie functies van belastingen maken ook verschillende dimensies duidelijk. Rijksbelastingen moeten op grond van art. 104 Grondwet krachtens een wet (in formele zin) worden geheven. De wet komt tot stand in een proces van politieke representatie. Dat zorgt voor democratische legitimatie. Maar de belastingwet als sturingsmiddel dreigt tot een politiek instrument gereduceerd te worden – ten koste van het rechtskarakter. Daarbij geldt sowieso: hoe meer fiscale regelingen, hoe meer de fiscaliteit verpolitiseert. Het gevaar is dan dat de belastingwet gereduceerd wordt tot een middel om de wil van de toevallige politieke meerderheid door te drijven – ten koste van legitimiteit en vertrouwen. Dat brengt rechtsstatelijke waarden als rechtszekerheid en rechtsgelijkheid in het nauw.

Dat brengt ons bij de juridische dimensie: belastingheffing vindt plaats op basis van en begrensd door de wet. De wet is de basis voor rechtshandhaving én rechtsbescherming. Fiscale wet- en regelgeving is als gezegd zeer complex en verandert ongekend snel – soms lijkt het wel wegwerpwetgeving. Het gaat daarbij ook om tal van bijkomende plichten voor de burgers, zoals informatieplichten, en sanctiebepalingen. De wet is bovendien per definitie imperfect: woorden schieten tekort om de wil van de wetgever uit te drukken. Daarnaast kan de wetgever het gedrag van belastingplichtigen, de reactie op wetgeving, vaak moeilijk in schatten. Wettelijk regels lopen daarom bijna per definitie achter. Juridische, talige, teksten zijn vaak voor meerdere interpretaties vatbaar, juridische interpretaties die tot een hogere of lagere belastingschuld leiden.
De keuze voor een bepaalde interpretatie of toepassing heeft financiële gevolgen – dit is de derde dimensie. Belastingen zijn een kostenpost (of opbrengsten in het geval van fiscale faciliteiten, verminderingen e.d.). Daarnaast kan een belastingplichtige vaak zijn doelen op verschillende manieren bereiken. Het ene feitencomplex leidt tot een andere belastingschuld dan het andere. Hij zal dan ceteris paribus al gauw kiezen voor die vormgeving van zijn activiteiten die leidt tot een lagere belastingschuld. Dat doet bijvoorbeeld iemand die 30 km

[2] Gebrek aan kennis van het steeds ondoorzichtiger belastingrecht kan ook percepties bij de burgers in de hand werken dat anderen niet betalen wat ze zouden moeten betalen. Een ervaren gebrek aan wederkerigheid kan gevolgen hebben voor de bereidheid tot naleving van belastingwetten, de compliance.

[3] Strategisch en calculerend gedrag van de wetgever, bijvoorbeeld als die zijn hoofd laat hangen naar invloedrijke belangengroepen, miskent het morele karakter van belastingen. Dat kan de compliance negatief beïnvloeden.

[4] Al deze regelingen zetten de uitvoering van de belastingwet door de Belastingdienst zeer onder druk en geschillen daarover leggen een groot beslag op de rechterlijke macht. Bij de effectiviteit van die regelingen worden bovendien vaak grote vraagtekens gezet – zie bijvoorbeeld diverse rapporten van de Algemene Rekenkamer.

omrijdt om over de grens te tanken. Men mag binnen de grenzen van de wet de fiscaal voordeligste weg kiezen – dat is al lang in de jurisprudentie bepaald. Men mag voorkomen dat een belast feit zich voordoet of kiezen voor een laag belast feit. Belastingbesparend gedrag doet zich bijvoorbeeld ook voor bij de keuze voor een fiscale voordelige hypotheek of auto.

Maar sommigen gaan bij het kiezen van de voordeligste weg wel heel erg ver – en dan komt de vierde, morele dimensie van belastingen in de knel. Dan is de vraag of zij hun fiscale bijdrage aan de samenleving nog wel leveren – ook al blijven zij binnen de grenzen van ('de letter van') de wet. Een verschuiving van belastingdruk naar anderen in de samenleving vermindert de distributieve rechtvaardigheid. Het voor fiscalisten lange tijd comfortabele onderscheid tussen belastingontwijking (legaal, binnen de grenzen van de wet) en belastingontduiking (fraude) valt niet samen met de scheidslijn tussen moreel aanvaardbaar en niet-aanvaardbaar gedrag. Dat roept de morele vraag op: hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in? Wanneer is fiscaal gedrag nog maatschappelijk verantwoord te noemen? Aan dergelijk fiscaal gedrag is dus een morele keuze inherent. Evident niet een fiscaal fair share betalen is moreel onverantwoord gedrag.

1.6 Fiscaliteit en globalisering

Kenmerkend voor de globalisering is de sterk toegenomen mobiliteit die wordt veroorzaakt door technologische en logistieke innovaties op het vlak van transport en communicatie. Afstanden zijn snel en goedkoop te overbruggen en spelen daardoor nog maar een relatieve rol.[5] Anno 2020 heeft de globalisering van de handel en zeker die van de financiële markten een enorme vlucht genomen. Multinationals zijn tegenwoordig op complexe manieren over de landsgrenzen heen georganiseerd. De moderne informatietechnologie speelt hierbij een cruciale rol. Kapitaalstromen verplaatsen zich met speels gemak over de wereld. De internationale mobiliteit betreft echter ook personen, goederen en diensten.

Het fiscale gedrag van het internationale bedrijfsleven verandert fundamenteel. Bij intercompany-transacties wordt bijvoorbeeld winst vooral gealloceerd aan landen met een laag vpb-tarief. Ook wordt er actief ingespeeld op verschillen tussen fiscale stelsels van landen. Denk ook aan het creatief gebruik van immateriële activa. Intellectuele eigendomsrechten worden geregistreerd in laag belaste jurisdicties. Digitalisering maakt het voor bedrijven mogelijk economisch actief te zijn in een land zonder permanente fysieke aanwezigheid ('vaste inrichting').

De dienstensector die bij deze mobiliteit assisteert is een grotere rol gaan spelen. Daaronder vallen bijvoorbeeld juristen, accountants, fiscale dienstverleners die hun werkterrein verruimden. Dat leidde tot een ware tax planningsindustrie. Overigens is tax planning vaak bittere noodzaak vanwege de complexiteit van het (internationale) belastingrecht en bijvoorbeeld ook om dubbele belasting te voorkomen. Ook voor de media wordt het speelveld internationaler. Zij richten zich meer op internationale belastingontwijking en -ontduiking, een voorbeeld daarvan is het 'International Consortium of Investigative Journalists'.

Het internationale belastingstelsel berust traditioneel in sterke mate op talloze (bilaterale) belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Dit systeem was sterk geworteld in de oude economie van voor de globalisering en digitalisering. Nationale belastingstelsels en internationaal overeengekomen normen liepen achter bij de nieuwe geglobaliseerde realiteit. Staten bleven vasthouden aan hun fiscale soevereiniteit, die overigens de facto door de belastingconcurrentie, die hen tot aanpassingen dwong, is verminderd. Zo daalden de vennootschapsbelastingtarieven drastisch. Het belastinginstrument werd ingezet ter bevordering van het vestigingsklimaat. Nederland probeert fiscaal aantrekkelijk te zijn voor multinationals die verleid worden hun hoofdkantoren in Nederland te vestigen. Denk ook aan de innovatiebox.

[5] Daarnaast is ook van belang het wegvallen van culturele barrières door internationalisering van onderwijs, onderzoek en de media, alsmede de opheffing van allerlei protectionistische maatregelen van staten op grond van tal van internationale afspraken.

Internationale belastingontwijking, belastingontduiking en belastingconcurrentie dragen bij aan de perceptie van fiscale onrechtvaardigheid. Belastingen en het fiscale gedrag van multinationals komen in het brandpunt van de publieke en politieke belangstelling te staan.

1.7 Fiscaal gedrag in het oog van de storm

Door de financiële crisis (2008) die staten en hun burgers hard raakte is de publieke belangstelling voor multinationals en vermogende individuen die hun bijdrage aan de schatkist lijken te minimaliseren sterk toegenomen. Deze crisis – versterkt door de Eurocrisis – leidde tot belastingverhogingen en minder en duurdere publieke goederen en voorzieningen. De effecten van een onevenwichtige verdeling van de belastingdruk werden duidelijker zichtbaar, waardoor de roep om een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk groter wordt. Door de forse bezuinigingen op de overheidsuitgaven moesten de burgers stevig de broekriem aantrekken. Tevens verdwijnen banen naar andere landen of staan zij op de tocht – waarbij globalisering toch vaak al als een bedreiging wordt gevoeld. Onder deze omstandigheden is het begrijpelijk dat (vermeende) free riders het mikpunt van publieke verontwaardiging zijn. Belastingontwijkende ondernemingen en vermogende particulieren die deel uitmaken van, bestaan dankzij en profiteren van de maatschappij maar daaraan niet of onvoldoende fiscaal bijdragen, worden aan de schandpaal genageld.

De aandacht in de media voor belastingontwijking is dan ook tot ongekende hoogte gestegen. Voorbeelden zijn Starbucks, Google, Amazon, Facebook, IKEA en de Nederlandse Spoorwegen, maar ook Bernard Arnault, Gerard Depardieu en Koningin Fabiola, U2 en de Rolling Stones. Betaalden zij nog wel hun fair share? Het publieke wantrouwen werd verder gevoed door LuxLeaks, Panama Papers, Paradise Papers en de staatssteunprocedures. Het ging veelal om belastingontwijking en niet belastingontduiking, maar dat nam niet het beeld weg dat tal van grote internationale ondernemingen en zeer vermogenden personen hun fair share niet betaalden. Gevolg was een verschuiving van de belastingdruk naar de spreekwoordelijke bakker op de hoek en burgers ('sitting ducks'). Deze perceptie is nog versterkt door het gebruik van met name de vennootschapsbelasting om bedrijven naar Nederland te lokken, en de berichten over de rulingpraktijk, de staatssteunprocedures en de voorgenomen afschaffing van de dividendbelasting.

Een belangrijke aanjager van de publieke discussie over het morele gehalte van fiscaal gedrag zijn tegenwoordig non-gouvernementele organisaties (ngo's), denk aan Tax Justice Network (Tax Justice Nederland), Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen (SOMO), Stichting Oikos, Christian Aid en ActionAid. Zij vragen al enige tijd aandacht voor de schadelijke gevolgen van belastingontwijking voor ontwikkelingslanden. Maar ook investeerders begonnen de maatschapplijke impact van de fiscaliteit op de agenda te zetten, een voorbeeld is de Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO). Tax planning mag niet ten koste gaan van het betalen van een *fair share*, zo is de boodschap. Dergelijke ngo's hebben beslist bijgedragen tot een groter bewustzijn van de ethische aspecten van tax planning.

De betrokkenheid van ngo's, investeerders en de media bij het debat over fiscaal gedrag laat zien dat tax governance niet enkel meer een kwestie van fiscale specialisten kan zijn. Het ontwerpen en handhaven van belastingsystemen door nationale overheden en supranationale organisaties ('public taxgovernance') en de aansturing van de fiscaliteit binnen een onderneming ('corporate tax governance') vragen dan ook om het afleggen van verantwoording en een dialoog met stakeholders. Dat gaat niet zonder fiscale transparantie. Good tax governance kan bijdragen aan het vertrouwen en de legitimiteit die deze organisaties in de buitenwereld genieten.

1.8 Tax governance

De politiek heeft de afgelopen jaren niet stil gezeten. In Nederland zijn er bijvoorbeeld talloze Kamervragen gesteld en is er een parlementaire hoorzitting geweest. Het (internationale) belastingsysteem is door nationale overheden en supranationale organisaties stevig onder

handen genomen. Organisaties zoals OECD en de EU en de 'aangesloten' staten hebben belangrijke stappen gezet om de (coördinatie en afstemming van) regels en handhaving daarvan te verbeteren zodat een beter internationaal belastingstelsel resulteert.

Maar steeds opnieuw de fiscale regels aanscherpen maakt het systeem nog complexer en leidt onherroepelijk tot nieuwe mogelijkheden voor belastingontwijking. Een perfect (internationaal) belastingsysteem is sowieso niet mogelijk. Daarom zullen ook belastingplichtigen en hun adviseurs een zekere verantwoordelijkheid moeten tonen voor de integriteit van het belastingstelsel.

Dat is dan ook de boodschap van de staatssecretaris van Financiën in de Fiscale beleidsagenda 2019. Hij schrijft daar onder het kopje 'Tax governance code':

"Het kabinet zet grote stappen om door middel van wet- en regelgeving belastingontwijking en -ontduiking aan te pakken. Belasting betalen is niet alleen een wettelijke verplichting. Het is ook een maatschappelijke verantwoordelijkheid. Het is vanzelfsprekend dat belastingontduiking wettelijke en maatschappelijke grenzen overschrijdt, maar hoe ver de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtige en fiscale adviseurs reikt ten aanzien van belastingontwijking is steeds vaker onderwerp van maatschappelijk debat. Die maatschappelijke verantwoordelijkheid vraagt om een voortzetting van deze dialoog, mede met de wetgever. Toch zal wetgeving alleen niet de oplossing zijn. Al was het maar omdat de wetgever niet alle nieuwe vormen van belastingontwijking kan voorzien of voorkomen. Het bedrijfsleven speelt hierin een essentiële rol, evenals belastingadviseurs die door middel van adviezen het fiscale gedrag van zowel burgers als bedrijven beïnvloeden. Ik zie dat er al bedrijven en belastingadvieskantoren zijn die die handschoen oppakken, maar ik hoop op een breed en gecoördineerd initiatief. In dat opzicht zou het wenselijk zijn als het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een 'tax governance code' ontwikkelen".[6]

De staatssecretaris wil zo het publieke debat stimuleren over zelfregulering - in aanvulling op bestaande wetgeving – om vorm te geven aan maatschappelijke verantwoordelijkheid, governance en ethiek in relatie tot belastingontwijking.

1.9 Deze bundel

Zoals de staatssecretaris schrijft zijn er al bedrijven en belastingadvieskantoren, maar ook andere organisaties, die zich bezinnen op hun fiscale maatschappelijke verantwoordelijkheid. Zoals uit verschillende bijdragen aan deze bundel blijkt, heeft dat geleid tot verschillende initiatieven, zoals de ontwikkeling van 'tax principles' (The B Team), een 'tax transparency benchmark' (VBDO), een 'tax integrity richtlijn' (Holland Quaestor) en aanscherping van gedragscodes voor belastingadviseurs (NOB, RB). Daarbij gaat het enerzijds over tax governance (code), dus bestuur en toezicht van een onderneming, en anderzijds over een ethische code of conduct met gedragsregels voor maatschappelijk verantwoord gedrag voor belastingadviseurs. Dit zijn echter losse initiatieven van bepaalde groepen die vaak niet in brede kring, buiten de direct belanghebbenden, bekend zijn. Juist vanwege de maatschappelijke en politieke dimensie van individueel fiscaal gedrag is een bredere discussie geboden over de vraag wat maatschappelijke verantwoordelijkheid hier inhoudt. Wat is in dit licht behoorlijk bestuur ('good tax governance'), kan dat via zelfregulering (een code) worden vormgegeven en welke plaats is er voor ethiek daarbinnen?

Om een brede dialoog over de drie samenhangende thema's 'maatschappelijke verantwoordelijkheid, governance en ethiek' te faciliteren heeft het ministerie van Financiën een aantal gesprekken gevoerd met vertegenwoordigers van relevante organisaties, deskundigen en opleidingsdirecteuren van universitaire fiscale opleidingen. Er is vervolgens gekozen voor een combinatie van een bundel met opstellen over deze thematiek en een conferentie waar de thematiek zal worden bediscussieerd. Voor de redactie van de essaybundel

[6] *Kamerstukken II* 2018-2019, 32140 nr. 51, p. 8.

is iemand uit de wetenschap aangezocht – Hans Gribnau, de auteur van deze inleiding. Daarnaast is een klankbordgroep gevormd om mee te denken over de essaybundel en de invulling van de conferentie (zie bijlage 2). Er zijn vervolgens diverse organisaties en deskundigen benaderd om een bijdrage voor deze bundel te schrijven. Dat bleek niet voor ieder mogelijk, mede door de relatief korte termijn waarop de bijdragen aangeleverd zouden moeten worden (voorjaar 2020).

Aangezien de tax governance code een initiatief dient te zijn van het bedrijfsleven en de adviessector, komen deze eerst aan bod. Daar gaan echter twee meer algemene beschouwingen aan vooraf om tax governance in een bredere context te plaatsen. Allereerst een brede academische reflectie en daarna een beschouwing over de ontwikkelingen van pakweg de laatste vijftien jaar in de praktijk van fiscalisten die internationale ondernemingen adviseren. Na een bijdrage van het bedrijfsleven volgt dan een bijdrage van de vakbeweging. Daarna komt de belastingadviessector aan bod – waarbij ook het perspectief van jongere adviseurs wordt belicht. Dan volgt 'het B Team, een groep internationaal actieve bedrijven, die in 2018 de 'Responsible Tax Principles' publiceerde. Vervolgens presenteren een aantal stakeholders hun perspectief. Daarna doen Gunn en Gunn aan aantal suggesties voor het geval er daadwerkelijk gekozen zou worden voor een code. Holland Quaestor bespreekt vervolgens haar ervaring met het opstellen van een code en de daarbij gemaakte (inhoudelijke) keuzes. Russo en Hein gaan vervolgens in op typische governance aspecten in de andere essays. Daarna volgt een afsluitende beschouwing van mijn hand. De verschillende bijdragen kunnen als volgt worden samengevat.

Boomsluiter en Hofman, Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid
Eva Boomsluiter (EUR) en Claire Hofman (EUR) verkennen met medewerking van andere fiscale wetenschappers het onderwerp ethiek en verdisconteren daarbij de perspectieven van de verschillende stakeholders (belastingplichtige, belastingadviseur, Belastingdienst en wetgever). Zij beschrijven daarna de voor het debat over fiscale ethiek relevante gebeurtenissen en noemen een aantal uitdagingen en aandachtspunten voor toekomstige debat en voor de ontwikkeling van een tax governance code. Zij benadrukken de noodzaak van nuance. Het bewustzijn van een gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid zou voorop moeten staan. Een code zou daarom voor alle partijen moeten gelden. Zij kunnen zich vinden in een (niet *rule based*) code voor belastingplichtigen en adviseurs, maar bepleiten ook eenvoudiger wetgeving en bescherming van werknemers die kritische morele vragen stellen. De Belastingdienst zou bovendien ook een gedragscode moeten onderschrijven waarbij de 'European Taxpayers' Code' inspiratie kan bieden.

Van Rij, De evolutie van tax governance
Na de academische reflectie volgt een bijdrage van Marnix van Rij, belastingadviseur en oud lid van de Eerste Kamer. Hij schetst de snelle ontwikkelingen die de fiscale adviessector heeft doorgemaakt in Nederland in de periode 2007-2019. De lange tijd gesloten fiscale wereld is opengebroken: meer transparantie is het devies. Belastingminimalisatie in de 'veilige driehoek' waar de internationale fiscaliteit zich afspeelde – belastinginspecteur, belastingadviseur en tax directors – werd voorwerp van maatschappelijk debat. De 'veilige driehoek' kreeg te maken met de 'assertieve driehoek' bestaande uit non-gouvernementele organisaties (ngo's), media en politiek – die heel eigen dynamiek kent. Van Rij koppelt overgang aan veranderingen in het denken over de onderneming die zich ook meer op de maatschappij betrokken moet zijn (corporate governance).
Hij bepleit tax governance als een integraal onderdeel van de 'purpose statement' van een onderneming waarover een fundamenteel debat zou moeten worden gevoerd. Het hogere doel voor de fiscale actoren zou daarbij moeten zijn een constructieve bijdrage te leveren aan het realiseren van de zeventien SDG-doelstellingen van de Verenigde Naties.

Sinke, Tax governance code: werken aan een internationale 'gouden standaard'
Dirk-Jan Sinke schrijft namens VNO-NCW dat het Nederlandse bedrijfsleven haar maatschappelijke verantwoordelijkheid voelt en betrokken is bij het maatschappelijke debat over belastingheffing. Het Nederlandse fiscale stelsel dient afgestemd te zijn op de Nederlandse open economie, waarbij investerings- en vestigingsklimaatbeleid reële activiteiten centraal

dienen te staan. Tegelijkertijd moet het fiscale beleid waarborgen dat belastingontwijking en -ontduiking effectief wordt bestreden. Een breed maatschappelijk draagvlak is noodzakelijk voor stabiliteit en voorspelbaarheid het fiscale stelsel. Meer transparantie kan de dialoog over het fiscale beleid in Nederland verder helpen. Het bedrijfsleven omarmt daarom het opstellen van een tax governance code. Het past goed bij de initiatieven die reeds door veel bedrijven worden ontplooid – bijvoorbeeld via een hun corporate social responsibility of concreet in de vorm van *responsible tax principles*. Nederland kan als gidsland fungeren bij de ontwikkeling van een internationale norm (een 'gouden standaard'). Een tax governance code zou moeten aangeven wat er op fiscaal gebied van ondernemingen mag worden verwacht als het gaat om een transparantie fiscale strategie, interne checks en balances en het gesprek daarover met stakeholders.

Bangma en Tolman, Tax Governance

De volgende bijdrage is van Klaas Bangma (FNV) en Ron Tolman (FNV).[7] Zij verwoorden het standpunt van een vakbeweging als stakeholder. Het belang van een fair share betalen is groot nu de lastendruk op arbeid sterk is toegenomen. Hoewel steeds meer bedrijven hun tax governance op papier op orde lijken te hebben, wordt er in de praktijk niet altijd naar gehandeld, zo betogen zij. Country-by-country rapportage in aansluiting bij de GRI tax standard zou een grote stap vooruit zijn.

De tax governance code zou kunnen aansluiten bij de corporate governance code. Zo komt tot uitdrukking dat niet alleen de letter van de wet, maar ook de geest van de wet en fiscale ethiek van belang zijn. Fiscale transparant bevordert verantwoording en een dialoog met stakeholders. Tegelijkertijd bepleiten zij verdere internationale afspraken over publieke country-by-country rapportage, aanvullende regels om ontwijken van belasting te voorkomen en afspraken over minimum belastingtarieven voor de winstbelasting.

Boef, Van Eijsden, De Ruiter, Visser en Zoetmulder, Tax governance vanuit het perspectief van de NOB

Niels Boef, Arjo van Eijsden, Marlies de Ruiter, Edwin Visser en Bartjan Zoetmulder gaan namens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) allereerst in op de rol en functie van de belastingadviseur en wijzen op het grote belang van hulp bij compliance en rechtsbescherming. De cliënt heeft weliswaar de eindverantwoordelijkheid, maar ook de adviseur zal nadrukkelijk verantwoordelijkheid moeten nemen. Door de veranderende maatschappelijke context dienen adviseurs met meer aspecten rekening te houden (andere risico's, de strategie van de onderneming en belangen van stakeholders). Tax governance kent drie pijlers, namelijk een belastingstrategie, processen om de strategie te implementeren en rapportage. Een tax governance code kan best practices op ieder van de drie pijlers gaan omvatten. Bij een tax governance code voor belastingadviseurs wordt vooral gedacht aan een code waarin richtlijnen worden gegeven over de advisering van klanten. De NOB pleit ook voor een code of conduct – die op de Belastingdienst van toepassing zou moeten zijn (bijvoorbeeld via een taxpayer charter).

Om de maatschappelijke aspecten van de advisering kracht bij te zetten, is de Code of Conduct van de NOB onlangs aangepast: de centrale waarde 'eer en waardigheid' van het beroep is gekoppeld aan het bespreken van maatschappelijke aspecten van het advies met de cliënt. Die komen ook in de opleiding aan bod. Voorts is er een Roadmap om in samenspraak met de leden verder invulling te geven aan de discussie over tax governance. Aansluitend worden ter adstructie de tax governance en de tax codes of conduct van een aantal bij de NOB aangesloten kantoren beschreven.

Schuerman, Tax governance vanuit het perspectief van de jonge NOB

De bijdrage van de Jonge Orde van Belastingadviseurs en de Medior Orde van Belastingadviseurs die gezamenlijk de adviseurs met maximaal tien jaar ervaring vertegenwoordigen binnen de NOB sluit in grote mate aan bij de bijdrage van de NOB. Yannick Schuerman betoogt dat deze (vrij) jonge adviseurs zich zeer bewust zijn van de maatschappelijke opvattingen over agressieve belastingstructuren en de daaraan verbonden commerciële risico's. Sustainability is een belangrijk aandachtspunt voor deze generatie adviseurs. Doel is de mondiale welvaart te verhogen maar het heeft ook een commerciële

[7] FNV maakt samen met zeven andere maatschappelijke organisaties deel uit van Tax Justice Nederland.

waardepotentieel. De klant heeft het recht te kiezen voor agressieve structuren maar de adviseurs hechten veel waarde aan volledige transparantie over de belastingpositie. Deze generatie houdt zich steeds meer bezig met de vraag wat wel en niet kan op het gebied van maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijdens de interne opleiding wordt gediscussieerd over verschillende standpunten en kennis gemaakt met de NOB dilemma app.

Overwater e.a., Een Tax Governance Code voor het MKB

De adviseurs van het Register Belastingadviseurs bedienen vooral het nationaal opererende MKB. Fons Overwater, Chantal Moelands, Daniël van Meijgaarden en Sylvester Schenk schrijven dat ook hier geldt dat assistentie bij compliance en voorlichting van onmisbaar belang zijn voor de Belastingdienst en de schatkist. De vrijheid van de adviseur wordt ingeperkt door tal van meer of minder geformaliseerde vormen van tax governance: talloze wettelijke regels (met de nodig sancties), maar ook bijvoorbeeld toezicht in de vorm van tuchtrechtspraak waar leden zich vrijwillig aan onderwerpen.

De kernbepaling van de Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs beroeps-en gedragsregels is artikel 1 dat gaat over de eer en waardigheid van het beroep - de maatschappelijke opvattingen zijn daarop van invloed. Ethiek komt ook aan bod in de opleiding. De klant is uiteindelijk verantwoordelijk voor de gemaakte fiscale keuze en de maatschappelijke aspecten daarvan. Maar de persoonlijke opvatting van de adviseur is vaak doorslaggevend. Daarbij situeert de morele dimensie zich in het spanningsveld van “het beperken van de fiscale druk” en niet alles wat kan, hoeft “ook daadwerkelijk te gebeuren.”

Een tax governance code voor het mkb zou moeten aansluiten bij horizontaal toezicht waarbij de code geldt voor adviseur en klant. Belangrijke voorwaarde is daarbij een intensievere regulering van ongeorganiseerde adviseurs – die “nog relatief gemakkelijk en goedkoop onder de radar wegkomen met weinig toezicht, sancties en kwaliteitseisen.”

Aansluitend wordt kort het perspectief van de Jonge RB geschetst. Minder complexe belastingwetgeving staat hier hoog op het verlanglijstje. Kernbegrippen zijn verder samenwerking, transparantie en een kritische reflectie op het eigen handelen van belastingadviseur, Belastingdienst en wetgever.

Livingston, Tax and Social Responsibility – The Need for Business Responsible Tax Principles

Het B Team, een groep internationaal actieve bedrijven, laat bij monde van Ewan Livingston zien dat er ondernemingen zijn voor wie het verband tussen die de fiscaliteit en Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen vanzelfsprekend is. Het B Team doet dit vanuit de overtuiging dat het vertrouwen tussen het bedrijfsleven en het publiek is verbroken omdat in brede kring het geloof heerst dat ondernemingen korte termijn winst (en aandeelhouderswaarde) belangrijker vinden dan lange termijn duurzaamheid. De aangesloten ondernemingen zien belastingen niet als kosten, maar als toegangsprijs voor deelname aan de tegenwoordige maatschappij. De in 2018 gepubliceerde ‘Responsible Tax Principles’ vormen leidraden om de uitgangspunten te realiseren in feitelijk gedrag. Belastingen zijn daarbij een belangrijk middel om de Sustainable Development Goals (SDGs) van de Verenigde Naties te realiseren. Belangrijk uitgangspunt is compliance met de letter en geest van de wet - ook bij het gebruik van ‘tax incentives’. Verantwoord fiscaal handelen is in het bijzonder van belang voor ondernemingen die actief zijn in ontwikkelingslanden omdat de belastingadministraties aldaar vaak beschikken over zeer beperkte middelen.

Urbach, What is more public than tax?

Xander Urbach van de Nederlandse Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO) laat zien dat ook (institutionele) beleggers steeds meer duurzaamheid verbinden met belastingen en het daarmee samenhangende ondernemingsbeleid. Op de jaarlijkse aandeelhoudersvergaderingen van Nederlandse ondernemingen stelt VBDO vragen over duurzaamheidskwesties.

VBDO heeft in samenwerking met PwC een Tax Transparency Benchmark ontwikkeld. Deze bestaat uit zes principes voor Good Tax Governance – elk uitgewerkt in een aantal meer concrete indicatoren. Steeds meer (beursgenoteerde) ondernemingen verstrekken vrijwillig fiscale informatie aan stakeholders zo blijkt uit de Benchmark. Ondernemingen rapporteren over het algemeen steeds beter over risico-management en de implementatie van de belastingstrategie. Zij maken ook beter inzichtelijk of de bedrijfsactiviteiten overeenkomen met

de belastingafdracht in het desbetreffende land. Verbeteringen zijn zeker nog mogelijk: nog weinig ondernemingen rapporteren bijvoorbeeld over de per land betaalde belasting.

Den Uyl, Encouraging responsible tax behavior: What investors need to know
Xander den Uyl, schrijft namens 'Principles for Responsible Investment' een aan de Verenigde Naties gelieerde organisatie van institutionele beleggers. Een van de elementen waarop deze beleggers bedrijven beoordelen zijn de prestaties op het gebied van 'environmental, social, and corporate governance' (ESG). Via een dialoog ('engagement') probeert PRI ondernemingen op dit gebied te stimuleren Zorgen om economische ongelijkheid en media-aandacht voor controversiële fiscale praktijken van ondernemingen hebben ertoe geleid dat (ook) PRI sinds 2015 haar aandacht heeft gericht op de verantwoordelijkheid van ondernemingen op het gebied van belastingen. De fiscaliteit bleek moeilijk te doorgronden. De grote mate van geheimhouding rond het fiscale gedrag van ondernemingen, de zeer uiteenlopende wet- en regelgeving in de verschillende jurisdicties en de technische taal die ondernemingen gebruiken in hun communicatie over belastingzaken zijn belemmeringen voor een effectieve dialoog. Beleggers dienen daarom om hun (fiscale) expertise te vergroten het gesprek aan te gaan met ondernemingen en fiscale experts. Maar in dergelijke gesprekken dienen beleggers ondernemingen ook te vragen of er sprake is van een 'ongoing dialogue with stakeholders on tax (e.g. tax authorities, civil society organizations, consumers) and how it has impacted on tax policy.' PRI faciliteert institutionele beleggers hierbij o.a. met rapporten, bedrijfsonderzoeken, gesprekken met fiscale experts en vertegenwoordigers van ondernemingen.

Van der Enden en Klein, Good Tax Governance … Govern Tax Good
Eelco van der Enden en Bronetta Charlotte Klein leveren een bijdrage namens het Global Reporting Initiative (GRI). Een code of conduct is een 'instrumenteel' onderdeel van good tax governance (grofweg behoorlijk bestuur ten aanzien van de fiscaliteit). Vraag is dan wie bij de (totstandkoming van een) tax code of conduct betrokken zouden moeten zijn. Van der Enden en Klein betogen dat een tax code of conduct met richtlijnen voor fiscaal gedrag vooral waardevol is om mensen tot denken aan te zetten en als instrument om fiscaal beleid te ontwikkelen. Een code is echter geen 'catch-all solution' voor het stimuleren van 'acceptabel fiscaal gedrag'. Een (niet-wettelijke) code of conduct kan op zichzelf ook niet waarborgen dat de daarin vervatte gedragsregels daadwerkelijk worden gevolgd. Strikte compliance dreigt namelijk – verpakt in marketingcampagnes. Daarom is monitoring door de organisatie of een derde (accountant) noodzakelijk, gecombineerd met een deugdelijke publieke verantwoordingsrapportage.
Dan kunnen stakeholders beoordelen of er – volgens hun ('subjectieve') normen – sprake is van 'fiscaal acceptabel gedrag' en daaraan consequenties verbinden. Deugdelijke informatie voorkomt dat enkel perceptie regeert, met alle negatieve (reputationele) gevolgen van dien. Fiscale transparantie is dus de manier om verantwoording over de uitvoering van fiscaal beleid te toetsen. De GRI 207: Tax standard – met o.a. publieke country-by-country rapportage - is hier een nuttig instrument. Zo kan belasting een integraal onderdeel worden van de voor ondernemingen en stakeholders steeds belangrijkere duurzaamheidsverslaggeving.

Gunn en Gunn, Ideeën voor een Nederlandse Tax Governance Code
De fiscalisten Anna en Thom Gunn brengen allereerst een aantal nuances aan met betrekking tot het debat over fiscale ethiek. Ook wijzen zij op het belang van praktische aspecten en de aantasting van vertrouwen in multinationals door 'slecht gedrag overheid en problemen bij Belastingdienst.' Vervolgens bespreken zij drie aspecten van de rol van de overheid als initiatiefnemer van een vrijwillige code: het bevorderen van participatie door bedrijven, wet- en regelgeving worden niet overbodig en de noodzaak van een balans tussen het bestrijden van belastingontwijking en belangen zoals het voorkomen van overkill en administratieve efficiëntie.
Aansluitend doen zij enkele suggesties voor de mogelijke inhoud van een code, vanuit de veronderstelling dat voor het opstellen van een Nederlandse tax governance code wordt gekozen. Zij maken daarbij een onderscheid tussen materiële en formele punten. Formele punten zijn de transparantie, assurance en het borgen van de ethische kwaliteit van de eigen besluitvorming (tegenspraak organiseren). Wat betreft de materiële punten zien zij voordelen in het gebruik van resultaats- en/of inspanningsverplichtingen, waarbij bedrijven zich committeren aan specifieke fiscale uitkomsten of gedrag. Daarbij kan niet alleen naar de effectieve

vennootschapsbelastingdruk (ETR) van een multinational gekeken worden maar ook het totale bedrag van belastingen dat een bedrijf betaalt (*total tax contribution*). Het kan tot slot soms geboden zijn niet slechts één (fiscaal) jaar maar een ruimer tijdvak in de beoordeling te betrekken.

Van der Kolk, Tax integrity richtlijn

Jan van der Kolk belicht namens Holland Quaestor, de branchevereniging van Corporate Service Providers (trustkantoren), de recent tot stand gekomen bindende richtlijn ter beheersing van fiscale integriteitsrisico's (tax integrity richtlijn). Holland Quaestor beschikte al over een algemene gedragscode maar die vroeg om nadere regels, zoals de Tax integrity richtlijn (en uiteraard feitelijk gedrag in de dagelijkse praktijk). De richtlijn is een vorm van zelfregulering die gedragsregels biedt die uitstijgen boven wat al wettelijk verplicht is (dus legaal én legitiem gedrag). Zij geeft invulling aan de verantwoordelijkheid voor de toetsing op legitimiteit en biedt de leden daarbij handvatten. De richtlijn beoogt een invulling te geven van de term maatschappelijke betamelijkheid, die als open norm in de Wet toezicht trustkantoren is opgenomen. Tevens is het doel een gelijk speelveld te bereiken voor de leden van Holland Quaestor. Maar ruime steun voor de richtlijn van diverse stakeholders zou ook kunnen bijdragen aan navolging bij niet leden respectievelijk andere sectoren. Doel was tot een werkelijk effectieve richtlijn te komen (geen papieren tijger). Intrinsieke motivatie is dan minstens zo belangrijk als externe druk vanuit de maatschappij. Overhaaste totstandkoming is onverstandig; het was dan ook een proces van ongeveer anderhalf jaar, inclusief toepassing van een ver uitgewerkte eerste versie.
In de richtlijn is gekozen voor een combinatie van 'principle based en rule based', van kernbeginselen en behandeling van concrete belastingstructuren – waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen structuren met een risico op belastingontduiking (in beginsel niet toegestaan) en structuren die duiden op agressieve belastingplanning ('correctie' mogelijk via objectieve contra indicatoren). Daarnaast is een aantal subjectieve indicatoren opgenomen. Monitoring geschiedt via de in de Wet toezicht trustkantoren opgenomen verplichte interne audit, waaraan de vereniging aanvullende eisen stelt. Een onafhankelijke commissie toetst de kwaliteit van de jaarlijkse audit bij elk lid. Tot slot worden de lessen die zijn geleerd uit het omvangrijke en ingrijpende totstandkomingsproces van de richtlijn samengevat.

Russo en Hein, Tax governance: perspectieven

Ronald Russo en Ronald Hein evalueren de verschillende bijdragen specifiek vanuit een governance perspectief. Zij constateren dat alle bijdragen het belang van tax governance onderschrijven. Ondanks de uiteenlopende achterliggende visies en ideeën verschillen zijn er voldoende aanknopingspunten voor een zinvolle verdere discussie over meer gestructureerde en effectievere tax governance.
Er bestaan weinig regels over tax governance, maar een ding is zeker: die zal moeten aansluiten bij het besturingsmodel van de onderneming. Transparantie hoort daar vanzelfsprekend bij: het moet gaan om toetsbare informatie waarmee de gebruiker (stakeholder) zorgvuldig dient om te gaan. 'Kostenplaatjes' stellen grenzen aan alle theoretische mogelijkheden en wenselijkheden. Zij besteden ook aandacht aan monitoring en assurance.
Het is nog een open vraag of en in welke mate er gekozen moet worden voor formele regelgeving. Russo en Hein menen echter dat het logisch is dat de Nederlandse Corporate Governance Code hieraan aandacht gaat geven. Een zekere vergelijkbaarheid of uniformiteit en zou de bruikbaarheid van gepubliceerd beleid ten goede komen.
Bij de ontwikkeling van fiscaal beleid van ondernemingen kunnen ook (belasting)adviseurs een rol spelen. Ten behoeve van de transparantie zouden zij hun standpunten op het gebied van tax governance kunnen publiceren. Klanten kunnen dan gemakkelijker beoordelen of de betrokken adviseur bij hen past. Tevens zou een eventueel geleverde rapportage in de context van die standpunten kunnen worden beoordeeld.

Gribnau, Duurzame tax governance. Over maatschappelijke verantwoordelijkheid, ethiek en transparantie

Hans Gribnau brengt in een nabeschouwing een aantal krachtlijnen uit de bundel bij elkaar en reflecteert daarop. Het uitgangspunt daarbij is dat good tax governance een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de fiscale actoren is; gezamenlijk zijn zij verantwoordelijk voor de

integriteit van het (internationale) belastingsysteem. Een duurzaam belastingstelsel is alleen mogelijk als alle betrokkenen hun verantwoordelijkheid nemen.
Onderwerpen die de revue passeren zijn recente ontwikkelingen op het gebied van tax governance, zowel voor de overheid als het bedrijfsleven, waaronder de koppeling van governance aan maatschappelijke verantwoordelijkheid (MVO) en duurzaamheid waarbij ook de belangen van stakeholders van organisaties steeds meer aandacht krijgen. In dat kader wordt transparantie steeds belangrijke – verantwoording af te leggen maar ook om een dialoog aan te gaan met stakeholders. De samenleving verwacht integere transparantie over de fiscaliteit omdat zij zich anders geen geïnformeerde mening kan vormen over het fiscale gedrag van ondernemingen. Ook belastingadviseurs zijn zich serieus aan het herbezinnen op hun rol. Zij hebben hun beroepscode aangescherpt en besteden aandacht aan ethiek in hun opleidingen. Een volgende stap zou kunnen zijn responsible tax principles te verankeren in de tax governance van ondernemingen en deze principes in een gedragscode of een aparte richtlijn voor belastingadviseurs verder in te vullen.

Tot slot is een bijlage met een 'feitenanalyse' opgenomen. Deze bevat een door het ministerie van Financiën uitgevoerd onderzoek (voorjaar 2020) dat beoogt de stand van zaken op het gebied van tax governance en de aangrenzende wet- en regelgeving te inventariseren.

2

2 Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid

Eva Boomsluiter en Claire Hofman[8] *(Nederlandse Universiteiten)*

2.1 Inleiding

2.1.1 'De visie' van 'de wetenschap'

Dit hoofdstuk is het resultaat van een *ad hoc* samenwerking tussen een groot aantal fiscale vakgroepen van diverse Nederlandse universiteiten.[9] Vanzelfsprekend gaat het te ver om te stellen dat 'de visie' van 'de fiscale wetenschap' hier wordt gepresenteerd, maar vanwege het belang van het centraal staande thema, 'fiscale ethiek' in het licht van maatschappelijke verantwoordelijkheid en *governance*, is gestreefd naar een breed gedragen stuk. Uiteindelijk is het ontwikkelen van een 'tax governance code' (hierna: TGC) niet aan ons, maar aan de overheid en de beroepspraktijk. Wel is de wetenschap bij uitstek in staat om in voorkomende gevallen een overkoepelend beeld te geven, in dit geval bijvoorbeeld van de (belangen van de) belangrijkste betrokkenen, de *stakeholders*.[10] Alvorens hiertoe wordt overgegaan, wordt eerst de gekozen invalshoek voor dit essay belicht, aan de hand van een korte verhandeling over voor de wetenschap belangrijke waarden.

De wetenschap staat voor integriteit, onafhankelijkheid en academische vrijheid.[11] In verband met de *academische vrijheid* geldt dat ervoor wordt gewaakt dat de academische agenda door de

[8] Mr. dr. E. Boomsluiter en mr. C. Hofman zijn verbonden aan de Erasmus School of Law. Supervisie: prof. dr. S.J.C Hemels en prof. dr. M.F. de Wilde (Erasmus School of Law). Met medewerking van: mr. A.F. Gunn, mr. dr. E.W Ros, prof. dr. M.M.W.D. Merkx, M.L.Schippers LL.M., prof. mr. G.J.M.E. de Bont, mr. drs. B. Broen (Erasmus School of Law), prof. dr. P. Kavelaars (Erasmus School of Economics), drs. C.J.C. Vos MA (Faculteit Economie en Bedrijfskunde Universiteit van Amsterdam), dr. M.G.H. Schaper (Maastricht University), prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau, prof. dr. P.H.J. Essers, prof. dr. S.A. Stevens (Tilburg University), mr. drs. B.B. de Mik (Vrije Universiteit), prof. mr. dr. P.G.H. Albert (Nyenrode Business Universiteit), mr. dr. S.J. Mol-Verver (Faculteit der Rechtsgeleerdheid Universiteit van Amsterdam), prof. dr. J.N. Bouwman, prof. dr. I.J.J. Burgers (Rijksuniversiteit Groningen), prof. mr. G.T.K. Meussen, prof. mr. dr. M.B.A. van Hout (Radboud Universiteit).

[9] De insteek van dit project, dat is opgezet n.a.v. een initiatief van de voormalige Staatssecretaris van Financiën, is om een inventariserend, oriënterend en vooral verbindend stuk op te leveren, met daarin met name een aanzet tot verdere gedachtevorming over dit thema.

[10] We gaan in dit essay uit van vier stakeholders: belastingplichtigen, de belastingadviespraktijk, de Belastingdienst en de wetgever. De rechter heeft ook een rol in het debat over fiscale ethiek, maar die rol achten wij in grotere mate onafhankelijk dan de rol van de andere genoemde stakeholders. Deze rol is meer te vergelijken met de onze.

[11] Op 21 mei 2016 kopte de Volkskrant: "Belastingprofessoren bijna zelden volledig onafhankelijk", met het volgende onderschrift: "Bijna alle belastinghoogleraren hebben banden met accountants- en advocatenkantoren. Kunnen zij zo wel kritisch bijdragen aan het debat en nieuw beleid?" (https://www.volkskrant.nl/economie/belastingprofessoren-zelden-volledig-onafhankelijk~bd28a41d/). Naar aanleiding hiervan werden op 27 mei 2016 vragen gesteld door kamerleden aan de toenmalige Staatssecretaris van Financiën en aan de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap over de belangenverstrengeling van hoogleraren belastingrecht en andere fiscale wetenschappers. Wij kunnen niet anders dan benadrukken dat we met volle overtuiging staan achter de antwoorden die destijds zijn gegeven. Hoogleraren vervullen nevenfuncties en zijn daar transparant over. Nevenfuncties – de combinatie van academie en praktijk – bieden ruimte voor verbinden en bruggenbouwen en geven reliëf, diepte en verrijking aan het academische onderzoek en onderwijs, en daarmee het maatschappelijke debat. De combinatie verrijkt de ontwikkeling en betrokkenheid van wetenschappers, persoonlijk en als professional, en van studenten, vakgenoten en het beroepsveld in de meest brede zin (*Kamerstukken II*, 2015-2016, nr. 2890). In het systeem zijn voorzieningen ingebouwd die de onafhankelijkheid borgen. Bovendien bestaat een stevig sociaal-controlerend *self-policing* mechanisme. De wetenschapper die onder de noemer 'onafhankelijk onderzoek' een belangenverstrengeld narratief presenteert, verspeelt onmiddellijk zijn of haar academische krediet- en geloofwaardigheid. Natuurlijk, verschillende hoedanigheden kunnen spanning en wrijving opleveren. Uiteindelijk, menen wij, gaat het hier om de intrinsieke professionele en academische integriteit van betrokken wetenschappers. Integriteit zit 'van binnen', denken wij, en dat houdt geen verband met het al dan niet betrekken van een nevenfunctie. De academie staat voor het leggen van verbindingen en gaat niet over het versterken van tegenstellingen.

politiek wordt bepaald. Maatschappelijke ontwikkelingen hebben uiteraard wel invloed op die agenda. Daarbij hoort ook een kritische blik vanuit de volksvertegenwoordiging en het is te waarderen dat politici aandacht voor fiscale ethiek vragen. Toch moet worden gewaakt voor te veel invloed van de samenleving (bijvoorbeeld via de volksvertegenwoordiging) op de onderzoeksagenda en de curricula van academische instellingen in Nederland. Wanneer de samenleving sturing geeft aan onderzoeksvragen of de inhoud van het onderwijs, houdt dit een zekere beperking van de academische vrijheid in.[12] De fiscale vakgroepen haken dus graag aan bij het maatschappelijk debat, maar blijven daarbij de academische vrijheid zorgvuldig in het oog houden, daarmee aansluitend bij het door de Koninklijke Nederlandse Academie voor Wetenschappen gegeven advies om op dit punt alert te blijven.[13]

In lijn met het voorgaande – de integriteit, onafhankelijkheid en academische vrijheid - past het dat we op onze manier deelnemen aan het debat over fiscale ethiek en een TGC. Concreet betekent dit dat de zes principes uit de in 2004 opgestelde Nederlandse Gedragscode Wetenschapsbeoefening in acht worden genomen bij het schrijven van dit essay:[14] (1) eerlijkheid en zorgvuldigheid, (2) betrouwbaarheid, (3) controleerbaarheid, (4) onpartijdigheid, (5) onafhankelijkheid en (6) verantwoordelijkheid.[15]

2.1.2 Doel van dit essay en leeswijzer

Het doel van dit essay is tweeledig. Op de eerste plaats wordt beoogd inzicht te geven in de inbedding van het thema 'fiscale ethiek' in fiscale opleidingen. In de tweede plaats wordt ingegaan op het voorstel van de Staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris) om in overleg met het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een TGC te ontwikkelen.[16]

In paragraaf twee wordt het begrip 'ethiek' nader verkend. De volgende twee vragen komen in deze paragraaf aan bod: (i) 'Wat wordt verstaan onder 'fiscale ethiek'?' en (ii) 'Welke handvatten kunnen (bijvoorbeeld in de fiscale opleidingen) worden geboden om 'mee te kunnen praten' over dit thema?'

In de paragrafen drie tot en met vijf wordt een (niet-uitputtende) beschrijving gegeven van de fiscale ethiekdiscussie (welke ook de aanleiding vormde voor de staatssecretaris om te pleiten voor een TGC).[17] Het maatschappelijk debat over fiscale ethiek wordt belicht aan de hand van de volgende lijn:

- Feitelijke gebeurtenissen en ontwikkelingen in de fiscale wereld die een ethische lading hebben (in paragraaf drie).
- De reacties daarop (in paragraaf vier).
- De uitdagingen die met dit alles samenhangen (in paragraaf vijf).

In deze drie paragrafen staat de vraag 'Wat zien we gebeuren?' centraal. Waar het kan zullen verschillende perspectieven aan bod komen; dat van de wetgever, de Belastingdienst, en van belastingplichtigen en hun belastingadviseurs.

In verband met het doel van de essaybundel en de specifieke vraag van de Staatsecretaris wordt in paragraaf zes meegedacht over een TGC, door kansen en risico's ervan te belichten. De centrale vraag in paragraaf zes luidt 'Wat willen we zien?' en bij de beantwoording van deze

[12] Op 2 februari 2017 werd de motie Straus-Duisenberg ingediend, waarin de regering wordt gevraagd of zelfcensuur en beperking van diversiteit van perspectieven in de wetenschap in Nederland een rol spelen. De vraag was voorts of de KNAW met aanbevelingen zou kunnen komen hoe te allen tijde het vrije woord binnen de wetenschappelijke waarheidsvinding de ruimte zou moeten krijgen. Kamerstukken II, 2016/17, 34550 VIII, 120.

[13] Vrijheid van wetenschapsbeoefening in Nederland, KNAW-briefadvies naar aanleiding van de motie Straus-Duisenberg, nr. 120 (34550-VIII), te vinden via: www.knaw.nl/shared/resources/actueel/publicaties/pdf/briefadvies-vrijheid-van-wetenschapsbeoefening-in-nederland.

[14] Overigens ook bij al onze andere wetenschappelijke activiteiten.

[15] http://vsnu.nl/files/documenten/Domeinen/Onderzoek/Code_wetenschapsbeoefening_2004_%282014%29.pdf.

[16] Zie onder meer de Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 3 december 2019, nr. 2019-0000200050.

[17] Tijdens het wetgevingsoverleg van 4 november 2019 (over het Pakket Belastingplan 2020).

vraag zal ook weer een veelzijdig pallet aan wensen worden gepresenteerd. Het thema 'fiscale ethiek' spitst zich in deze paragraaf met name toe op de onderwerpen 'maatschappelijke verantwoordelijkheid' en '*governance*'.[18]

2.2 Fiscale ethiek

2.2.1 Over verschillende perspectieven

De invulling van '(fiscale) ethiek' lijkt een subjectieve en impliciete activiteit: het begrip wordt vaak gebruikt zonder hier nader duiding aan te geven of via algemene categorieën, zoals rechtvaardigheid, *fairness*, integriteit, verantwoordelijkheid en professionaliteit. Maar ethiek is minder subjectief dan het lijkt. De ethische wetenschap onderzoekt analytisch vragen over goed en kwaad en reikt daarover (algemene) theorieën aan. Daarvan gebruik maken in concrete situaties is weliswaar een menselijke activiteit, maar door de terugkoppeling naar deze theorieën in hoge mate geobjectiveerd.

Voor een nadere invulling van het begrip 'ethiek' is het goed om aan te sluiten bij het neutrale uitgangspunt van belastingheffing. Belastingheffing dient om activiteiten van de overheid te financieren en de maatschappelijke samenwerking te ondersteunen. Wat heeft dit met ethiek te maken? Gribnau schrijft: "De maatschappij is een vorm van samenwerking waarvan de deelnemers profijt hebben en dat schept wederkerige verplichtingen. De vraag is dan 'hoe vul ik mijn (wettelijke) fiscale verplichting tegenover de samenleving in?' Dit is een morele keuze."[19]

Deze morele keuze vereist de kennis en vaardigheid om een onderbouwde afweging te kunnen maken. Opleidingen kunnen studenten helpen argumenten te vinden ter ondersteuning van hun morele oordeel. De kennismaking met het wetenschappelijk onderzoek op het gebied van ethiek is hierbij behulpzaam. Van belang is dat niet van het wetenschappelijke onderwijs kan worden gevraagd de studenten te vertellen wat 'goed' of 'fout' is. Dat is ook niet mogelijk, een moreel oordeel is mensenwerk en hangt uiteindelijk af van de concrete situatie. In het onderwijs laten we zien dat het begrip 'fiscale ethiek' voor verschillende personen een verschillende inhoud heeft. Onze focus is kortom studenten van de middelen te bedienen die van nut zijn om tot eigen oordeelsvorming te komen en die behulpzaam kunnen zijn het oordeel van een ander te duiden.

Juist laatstgenoemd element maakt de huidige maatschappelijk dialoog zo belangrijk. Wij willen benadrukken dat het voor alle partijen van belang is om niet alleen hun eigen boodschap te zenden, maar ook om bereid te zijn daadwerkelijk de boodschap van de ander te ontvangen (niet voor niets is de definitie van effectieve communicatie: 'een combinatie van zenden en ontvangen'). Het blijven vastzitten in het eigen gelijk kan geen constructieve dialoog tot gevolg hebben: van beide kanten moet er bereidheid zijn om te bewegen in het debat en alle partijen dienen zich gehoord te voelen. In ons onderzoek en onderwijs proberen we een brugfunctie te vervullen en zo een duurzaam fundament te leggen voor blijvende constructieve dialogen in onze samenleving.

2.2.2 De verschillende fiscale partijen en de maatschappij

"Heel de wereld is mijn vaderland" ("*Quaevis terra patria*") schreef Erasmus in zijn '*Klacht van de Vrede*' ('*Querela Pacis*', 1517). Hierbij verzette hij zich tegen de vooringenomenheid, de beperkte blik en het ontbreken van kennis bij Europese volkeren, als gevolg waarvan onderlinge misverstanden en oneigenlijke discussies waren ontstaan. De enige manier om deze misverstanden en discussies tot een einde te brengen, is door middel van onafhankelijk denken en wederzijds begrip, vanuit een gezamenlijk beleefd gevoel van rechtvaardigheid, aldus Erasmus.

[18] Al komen deze onderwerpen in de eerdere paragrafen ook al aan bod.

[19] J.L.M. Gribnau, Fiscale ethiek: Wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht. In *Belastingen en ethiek: Preadviezen en bespreking preadviezen* (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap; No. 243), Deventer: Kluwer, 2011, p.112.

Wij zijn ervan overtuigd dat dit uitgangpunt evenzeer geldt in de wereld van de fiscaliteit. Alle partijen zijn van elkaar afhankelijk en maken met elkaar de fiscale werkelijkheid. Het werk van de wetgever beïnvloedt het gedrag van de belastingplichtigen en de wijze waarop belastingplichtigen met de regels omgaan, bepaalt weer de vormgeving van de wet. Hetzelfde geldt voor uitvoerders, rechtspraak, supranationale organisaties, enzovoort. In dit geheel speelt elk onderdeel zijn eigen rol en heeft iedereen zijn eigen verantwoordelijkheid, afhankelijk van zijn plaats, zijn mogelijkheden en zijn kennisniveau. Het streven naar rechtvaardigheid ligt bij ieder van deze partijen ten grondslag aan haar houding en gedrag, alhoewel de invulling van dit begrip niet voor iedereen hetzelfde zal zijn. Door middel van het ontwikkelen van wederzijds begrip voor ieders rol, positie en belangen wordt het evenwicht in het fiscale systeem bewaakt.

Voor een inzicht in de rollen en verantwoordelijkheden van de verschillende belanghebbenden kan een handvat worden gevonden in hetgeen Dworkin stelt over het gelijkheidsbeginsel. Dworkin maakt onderscheid tussen gelijke behandeling (‘*equal treatment*’) en behandeling als gelijke (‘*treatment as equal*’).

Voor de overheid gelden beide. ‘*Equal treatment*’ houdt in dat de overheid de burger zo objectief en neutraal mogelijk tegemoet moet treden. Het principe van’ *treatment as equal*’ brengt met zich mee dat de overheid elke burger met hetzelfde respect en dezelfde zorg tegemoet dient te treden als ieder ander. Voor de burger geldt een ander uitgangspunt, zo stelt Dworkin. De burger heeft tot op zekere hoogte het recht om eigenbelang na te streven.[20] Aan het overheidshandelen worden dus striktere eisen gesteld dan aan het handelen van de burger.[21] Tegelijkertijd wordt van de burger uiteraard wel verwacht dat deze zich aan de wet houdt en bijdraagt aan de samenleving.

Het voorgaande roept de vraag op of het bedrijfsleven, en dan met name het internationale concern, in dit verband gelijk kan worden gesteld met de burger, of dat hier sprake is van een op zichzelf staande categorie belastingplichtigen, met eigen rechten en eigen plichten. Het verschil in positie, de kennisvoorsprong en mogelijkheden tot internationale *tax planning* maken een zelfstandige benadering denkbaar. De volgende vraag is dan uiteraard hoe het internationale concern zich verhoudt tot de eerdergenoemde twee groepen (de burger en de overheid). Verdedigbaar is dat het bedrijfsleven, net als het individu, er recht op heeft om een zekere mate van ‘eigenbelang’ na te streven, in de vorm van een zo hoog mogelijke winst-na-belastingen (‘*shareholder value*’). Tegelijkertijd kan worden gesteld dat het internationale concern, evenals de overheid, een eigen morele verantwoordelijkheid heeft ten opzichte van de maatschappij (‘*stakeholder value*’). Vanuit deze optiek vormt het internationale bedrijfsleven een tussencategorie, met kenmerken van beide andere groepen.

2.2.3 Ethiek en de wet

Belastingen worden geheven op grond van de wet. Dit legaliteitsbeginsel is in Nederland in artikel 104 van de Grondwet vastgelegd. Wetgeving is de neerslag van (op morele gronden gestoelde) beginselen. In een discussie over fiscale ethiek ontkomt men niet aan een discussie over de uitgangspunten, inhoud en kwaliteit van de wetgeving. De functies van de belastingheffing, de beginselen van goede wetgeving en morele oordelen zijn sterk met elkaar verweven.

Van de drie functies van de belastingheffing - de budgettaire, de verdelende en de instrumentele functie – zijn, in het bijzonder met de laatste twee, morele oordelen onlosmakelijk verweven. In het kader van de inkomensherverdeling is een oordeel over wat een rechtvaardige verdeling van inkomen en vermogen is, onontbeerlijk. De instrumentele functie

[20] Gribnau spreekt over een ‘*shared responsibility*.’ J.L.M. Gribnau, *The Integrity of the Tax Systeem after BEPS: A Shared Responsibility*, Erasmus Law Review, 1/2017, p. 12-28. Nieuwenhuizen zet naast de ‘fair share’ van de belastingplichtige, de door de overheid in acht te nemen houding, die Nieuwenhuizen als ‘fair play’ aanduidt. J.H.M. Nieuwenhuizen, *De discussie over belastingontwijking is uit balans*, MBB 2018/12. Anders: R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, Cambridge (Mass.): Harvard University Press, 1977, p. 227 en 272.

[21] J.H.M. Nieuwenhuizen, t.a.p., p. 497.

van de belastingheffing komt alleen tot zijn recht, indien keuzes worden gemaakt over (fiscaal) te stimuleren en te ontmoedigen gedrag.

Het gedrag van belastingplichtigen en hun bereidheid om belasting te betalen, is voor een groot deel afhankelijk van het vertrouwen dat zij in de wet hebben, of zij zich in de wetgeving kunnen herkennen en of ze de indruk hebben dat andere belastingplichtigen ook aan hun verplichtingen voldoen. Uiteraard gaat het er daarbij niet om dat de individuele belastingplichtige zich volledig kan vinden in alle keuzes die de wetgever heeft gemaakt. Het draait om het vinden van een '*common ground*' door middel van begrijpelijke en duurzame (niet steeds wijzigende) wetgeving. Anders gezegd: het gaat om het vinden van wetgeving waarin een evenwichtige plaats is voor elk van de beginselen gelijkheid, rechtvaardigheid en rechtszekerheid en die naleving afdwingt.

De wetenschap heeft de belangrijke taak om vraagtekens te plaatsen bij zaken die als vanzelfsprekend worden aangenomen. De structuur van het huidige belastingstelsel en de heffing van een winstbelasting van multinationale ondernemingen kunnen als dergelijke vanzelfsprekendheden worden beschouwd. Door hierbij vraagtekens te zetten komt er ruimte voor een nieuw perspectief. Het bestrijden van het ontwijken van belastingen, zoals zich dat fenomeen de afgelopen jaren heeft ontwikkeld, richt zich hoofdzakelijk op belastingen die van (multinationale) ondernemingen worden geheven. Vanuit juridisch oogpunt zijn zij de belastingplichtigen die de belasting ook dragen. Vanuit economisch perspectief wordt wel gesteld dat dit onmogelijk is, vanuit de gedachte dat belastingen alleen gedragen kunnen worden door natuurlijke personen; elke van een niet-natuurlijk persoon, een juridisch construct, geheven belasting wordt in deze visie uiteindelijk afgewenteld op een natuurlijk persoon. Daarmee is het ontwijkingsvraagstuk voor een belangrijk deel in wezen een verdelingsvraagstuk. Wetenschappelijk onderzoek naar de mogelijkheden tot bijvoorbeeld hervorming van de winstbelasting, wellicht zelfs vervanging daarvan door bijvoorbeeld omzet-gerelateerde belastingen, laat zien dat de bestrijding van belastingontwijking ook op een heel andere manier zou kunnen worden geadresseerd dan nu gebeurt: op een meer structureel en fundamenteel niveau via aanpassing van het stelsel en systeem van belastingen.

2.2.4 Handvatten t.b.v. een discussie over fiscale ethiek[22]

Wanneer het onderwerp 'ethiek' ter sprake komt, is rechtsfilosofische input onontbeerlijk. Ethiek is veelomvattend. Het gaat over 'het goede', over hoe we met elkaar omgaan en hoe we in een concrete situatie conflicterende rechten en belangen kunnen wegen. Rechtsfilosofen kunnen het debat over 'ethiek in de praktijk van het (belasting)recht' in goede banen leiden door houvast te bieden, wanneer deelnemers trachten invulling te geven aan normen en voor hen geldende waarden.

Hoe maak je de juiste keuze? Rechtsfilosofen houden zich onder andere met deze algemene vraag bezig en maken daarbij in de regel een onderscheid tussen gevolgenethiek en beginselenethiek. Onder deze laatste stroming vallen zowel de plichtenethiek als de deugdenethiek. Deze drie ethische stromingen (gevolgen-, plichten- en deugdenethiek) worden hierna kort besproken.

De meest bekende vertegenwoordiger van de gevolgenethiek (of: het utilisme) is Jeremy Bentham (1748-1832). Bentham betoogt dat het belangrijkste doel bij een ethische afweging zou moeten zijn dat de gemaakte keuze het grootste geluk oplevert voor de meeste mensen. De gevolgenethiek gaat uit van een simpele optelsom en bekijkt het resultaat daarvan. Keerzijde van deze theorie is dat deze geen rekening houdt met beginselen, zoals mensenrechten.

De grondlegger van de plichtenethiek (of: de deontologie) is Immanuel Kant (1724-1804). Kant gaat niet uit van de gevolgen, maar van de plichten. Volgens Kant hebben mensen bepaalde plichten die altijd gelden. Hier zijn geen uitzonderingen op mogelijk. Hij vat de plichten samen

[22] C.M. Dijkstra (Fiscaliteit, emotie en ethiek – over Alfred Ayers emotivisme en het belastingrecht, in: G.T.K. Meussen en J.J. van den Broek (red.), Formeel en Formidabel. Liber Amicorum R.E.C.M. Niessen, Den Haag: SDU 2018), p. 67-79) staat ook stil bij ethische stromingen in fiscale context en beschrijft tevens hoe C. Bruijsten, R.H. Happé, J.L.M. Gribnau en L.G.M. Stevens hier volgens hem tegenaan kijken.

als categorische imperatief. Het draait volgens Kant om handelingen die in absolute zin gedaan moeten worden: “Je moet dat doen waarvan je kunt willen dat iedereen het altijd zo zou doen.” Hierbij moet worden gedistantieerd van enige subjectiviteit (die bijvoorbeeld wel doorklinkt in het gezegde: “Wat gij niet wilt dat u geschiedt, doe dat ook een ander niet”). Doe dat waarvan je kunt willen dat het een algemene wet is. Deze theorie heeft als keerzijde dat negatieve gevolgen er niet toe doen.

De grote naam van de derde ethische stroming, de deugdenethiek, is Aristoteles (384-322 V. Chr.). Het idee van deugdenethiek is niet dat er regels zijn die je op een specifieke situatie kunt toepassen, zoals bij de vorige twee theorieën het geval is. Deugdenethiek gaat ervan uit dat je je ontwikkelt tot een deugdzaam mens: niet laf, niet overmoedig, maar kalm en dapper. Niet gierig, niet vrijgevig, maar verantwoord met je geld omgaan. Door telkens de juiste keuze te maken, inhoudend de ‘gulden middenweg’, ontwikkel je een deugdzaam karakter. Het moeilijke van deze theorie is dat ze, ondanks het feit dat ze intuïtief goed kan aanvoelen, niet echt duidelijke houvast biedt. Niet duidelijk wordt wat precies een deugd is in een concreet geval.

2.2.5 Tussenconclusie

Het maken van een morele keuze is tot op zekere hoogte een subjectieve activiteit, waarvan de uitkomst afhankelijk is van de concrete situatie. De wetenschap en het onderwijs kunnen echter handvatten bieden ter objectivering van die keuze. In de discussie over (fiscale) ethiek is het van belang om oog te hebben voor de standpunten en de positie van alle betrokkenen, vanuit het besef dat alle partijen van elkaar afhankelijk zijn en er sprake is van een doorgaande wederzijdse beïnvloeding. Daarbij dienen ook de uitgangspunten, inhoud en kwaliteit van de wetgeving te worden meegenomen.

2.3 Wat we zien I: Het maatschappelijk debat

2.3.1 Inleiding

Het debat over juridische en fiscale ethiek, maatschappelijke verantwoordelijkheid en *governance* is van alle tijden. Recente ontwikkelingen hebben er echter voor gezorgd dat het maatschappelijk debat in een versnelling terecht is gekomen.

2.3.2 Maatschappelijke ontwikkelingen

De toenemende globalisering en digitalisering zijn de voornaamste aanjagers van de intensivering van het maatschappelijke debat geweest. Deze hebben geleid tot een stroom aan informatie, die de vraag naar verdere transparantie heeft opgeroepen. Ook de bewustwording van de gevolgen van het menselijk handelen voor het klimaat en de aandacht voor duurzaamheid kunnen in dit verband worden genoemd.

Maatschappelijk verantwoord ondernemen en *corporate governance* staan volop in de aandacht. Duidelijk is geworden dat winststreven en aandeelhoudersbelangen niet meer de enige speerpunten voor ondernemingen kunnen zijn, maar dat ook andere aspecten in ogenschouw moeten worden genomen. Als leidraad worden in dit verband vaak de drie p’s genoemd: ‘*People, Planet en Prosperity*’,[23] waaruit een vierde p - ‘*Paying a fair share*’ – logischerwijs voortvloeit.

2.3.3 Het oplaaien van het debat

In 2013 kreeg het politieke debat internationaal een sterke impuls door de hoorzittingen van het Britse parlement onder leiding van Margaret Hodge over de belasting die multinationals in het Verenigd Koninkrijk betaalden. In de afgelopen jaren is het debat ook in Nederland verder opgelaaid als gevolg van een aantal spraakmakende zaken. Zonder een uitputtend overzicht te willen geven, kan gedacht worden aan het gedrag van de Belastingdienst in de kwestie over de kinderopvangtoeslagen, het gedrag van belastingplichtigen zoals gebleken uit de Panama Papers, en het gedrag van rechter en wetgever in de kwestie over de vermogensrendements-heffing in Box 3. Hoewel de voorbeelden inhoudelijk totaal verschillende vragen betreffen,

[23] Oorspronkelijk werd hier – i.p.v. prosperity – profit genoemd. De term ‘3 Ps’ is afkomstig van John Elkington, *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone, North Mankato, MN, 1994.

hebben zij gemeen dat zij in het maatschappelijk debat hebben geleid tot de conclusie dat deze actoren in het fiscale verkeer wellicht ethisch tekort zijn geschoten: de Tweede Kamer riep de staatssecretaris ter verantwoording over het gebrek aan *fair play* in de door Belastingdienst/Toeslagen gevolgde procedures, onderzoeksjournalisten stelden kritische vragen of de in de Panama Papers genoemde personen en bedrijven hun *fair share* betaalden en actiegroepen zijn teleurgesteld in het uitblijven van een in hun ogen rechtvaardige inkomstenbelasting terzake van vermogen.[24]

2.3.4 Toenemende bewustwording

Deze en andere gebeurtenissen hebben eraan bijgedragen dat zaken als '*fair share*', maatschappelijk verantwoord ondernemen, *governance*, transparantie, (magistratelijk) overheidsoptreden en de menselijke maat hoog op de agenda zijn komen te staan. In alle onderdelen van de maatschappij wordt de vraag gesteld in hoeverre bepaald gedrag en bepaalde uitkomsten wenselijk zijn. Ook de kwaliteit van wetgeving en de grenzen van de wetgeving in het kader van de invulling van wenselijk gedrag worden daarbij ter discussie gesteld. Vanuit academisch perspectief bezien is dit een positieve ontwikkeling: kennis, inzicht en bewustwording nemen toe, vragen worden gesteld, een fundamentele discussie komt verder op gang.

Tegelijkertijd dient ervoor te worden gewaakt dat de nuance niet uit het oog wordt verloren. Indien het maatschappelijk debat over fiscale ethiek vooral wordt gevoerd naar aanleiding van een aantal opvallende zaken, bestaat het gevaar dat deze het debat zijn kleur geven, waardoor de werkelijke verhoudingen buiten beeld raken en het evenwicht zoekraakt. Indien vooral negatieve *triggers* het maatschappelijk debat aanzwengelen, kan het beeld ontstaan dat het gedrag van bepaalde actoren in het fiscale verkeer in zijn algemeenheid ethisch tekortschiet. Er is dan sprake van '*selection bias*': de wijze waarop de steekproef is verkregen maakt dat deze niet representatief is voor de populatie.

De enorme complexiteit van de fiscale wetgeving en de onbekendheid van de niet-fiscaal onderlegde burger met de finesses daarvan dragen bij aan het risico van ongenuanceerde discussies. Het evenwicht kan in het debat worden teruggebracht door fiscalisten die met kennis van zaken en met oog voor alle posities een reëler beeld voor het voetlicht kunnen brengen. Door middel van een gezamenlijke inspanning – de Belastingdienst, de ondernemingen, de belastingadviseurs, de wetgever, de rechterlijke macht en de universiteiten – kan een belangrijke bijdrage worden geleverd aan bewustwording binnen demaatschappij en uiteindelijk aan een evenwichtig fiscaal rechtssysteem.

2.3.5 Tussenconclusie

Het maatschappelijk debat over fiscale ethiek en *corporate governance* is de laatste jaren in een stroomversnelling terecht gekomen, onder meer als gevolg van een aantal spraakmakende zaken. De maatschappelijke aandacht en het voeren van het debat zijn positieve ontwikkelingen, maar van belang is wel dat de nuance in het oog wordt gehouden. Hier ligt een taak voor fiscalisten om vanuit de verschillende specialisaties en posities een evenwichtiger beeld te laten zien.

2.4 Wat we zien II: Grip

2.4.1 Inleiding

Het tweede element dat we zien in het debat over fiscale ethiek, is dat er – in reactie op de in de paragraaf 2.3.4 genoemde 'negatieve uitschieters' – pogingen worden gedaan om grip te krijgen op gedrag van belastingplichtigen, met name vanuit de statelijke actoren. Zo vertaalt het Nederland sierende poldermodel zich in fiscale zin naar een overlegcultuur die onder andere ten doel heeft zo veel mogelijk (vrijwillige) transparantie te bewerkstelligen, maar ook naar andere (pogingen tot) samenwerking met de private sector (paragraaf 2.4.2.). Transparantie is ook het

[24] Voor een meer uitgebreide uiteenzetting, zie G.T.K. Meussen, Fiscale ethiek in opmars, *NTFR* 2013/158 en P.G.H. Albert, De invloed van maatschappelijke opvattingen op het beroep van belastingadviseur, *WFR* 2017/235.

doel van veel nieuwe fiscale wetgeving, waarvan de ontstaansgeschiedenis zijn grondslag vindt in projecten van internationale organisaties die uitgewerkt werden in Europese regelgeving en daarna in nationale wetgeving (paragraaf 2.4.3.).

2.4.2 Grip door – waar mogelijk – samen te werken

Nederland en dus ook het Nederlandse fiscale klimaat wordt gekenmerkt door een overlegcultuur. Zo schrijft Happé in zijn afscheidsrede: "Zeer regelmatig vond er overleg tussen deze adviseur en de inspecteur plaats. Grote ondernemingen met grote, internationale belangen hebben behoefte aan rechtszekerheid over de fiscale gevolgen van hun handelen. Vooroverleg is dus niet van vandaag of gisteren, maar een gevestigde traditie waar Nederland ook internationaal om bekendstaat."[25] Dat de Belastingdienst al sinds jaar en dag een overlegcultuur nastreeft is niet vreemd. Een belastingplichtige heeft in de regel een bijzonder lange relatie met het fiscale bestuursorgaan. Dit is in het strafrecht en het 'gewone' bestuursrecht anders: de relaties zijn daar in de regel kortstondiger.

Op verschillende manieren wordt invulling gegeven aan een effectieve relatie met belastingplichtigen (en hun adviseurs) via een overlegcultuur. Dit gebeurt overigens met name in het contact met ondernemingen, in mindere mate met particulieren, zo bleek ook al uit het citaat van Happé. Op deze voor particulieren afstandelijke Belastingdienst is al langer kritiek, ook vanuit de wetenschap.[26] Het maatschappelijk onbehagen hierover is de afgelopen periode geculmineerd in de toeslagaffaire.

Voor met name grotere ondernemingen is in 2005 horizontaal toezicht geïntroduceerd. Deze toezichtsvorm gaat uit van convenanten die zijn gebaseerd op transparantie, begrip en wederzijds vertrouwen. Daarbij is het uitgangspunt dat er voldoende aandacht is voor de beheersing van fiscale risico's binnen de onderneming (via een *tax control framework*).[27] Recent heeft de Belastingdienst een aantal wijzigingen aangebracht in het horizontaal toezicht met als doel de naleving van fiscale regelgeving en de duidelijkheid, transparantie en eenduidigheid van het horizontaal toezicht te bevorderen.[28] Zo worden de convenanten bij de 100 grootste ondernemingen omgezet in een individueel toezichtsplan.[29] Vooroverleg met de Belastingdienst is een ander bekend fenomeen. Dit overleg kan leiden tot een standpuntbepaling van de Belastingdienst of tot een vaststellingsovereenkomst waarin staat hoe het recht in een specifiek geval toegepast wordt. De in het Burgerlijk Wetboek geregelde vaststellingsovereenkomst is een uiting van het gegeven dat overleg met de Belastingdienst tot de mogelijkheden behoort. Nederland stond ook internationaal bekend om de mogelijkheid tot een *ruling* te komen. Met het in 2019 ingevoerde nieuwe *ruling*beleid zijn deze mogelijkheden tot vooroverleg overigens sterk ingekaderd en, naar het lijkt, beperkt.[30]

2.4.3 Grip via toenemende regelgeving

Internationale organisaties proberen grip te krijgen op fiscale grensverkenning door het opstellen van nieuwe internationale regels door middel van het G20/OESO *anti-Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) project.[31] De OESO heeft met het anti-BEPS-project een internationaal kader geschetst waarmee belastingontwijking tegengegaan zou moeten worden en presenteerde hiertoe in 2015 vijftien actieplannen. Dit project heeft ook in de Europese Unie geleid tot

---

[25] R.H. Happé, Belastingrecht en de geest van de wet: *Een pleidooi voor een beginsel-benadering in de wetgeving*, Tilburg: Tilburg University 2011, inleiding.

[26] Bijvoorbeeld S.J.C. Hemels, Belastingadviseur in BelastingTelefoonland, *NTFR* 2014/415, p. 1-4 en M.B.A. van Hout, Fiscale rechtshulp voor hulpbehoevende belastingplichtigen, *WFR* 2018/212.

[27] Zie proefschriften van M.E. Oenema, *De formeelrechtelijke aspecten van horizontaal toezicht in belastingzaken*, Deventer: Wolters Kluwer 2014 en E.A.M. Huiskers-Stoop, *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht*, Ridderkerk: Ridderkerk BV 2015.

[28] Jaarplan 2020 Belastingdienst, https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst-inzicht-in-keuzes-uitvoering-en-toezicht.

[29] Jaarplan 2020 Belastingdienst, p. 31.

[30] Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003 over de vernieuwde rulingpraktijk, Staatscourant 2019, 35519. Zie voor een toelichting F. Heideman I.J.J. Burgers, Herziening van de rulingpraktijk en beroepsaansprakelijkheid, *Ondernemingsrecht* 2019/135.

[31] http://www.oecd.org/tax/beps/.

wetgeving die vormen van belastingontwijking, welke tot winstverschuivingen en grondslaguitholling leiden, moet voorkomen. Deze anti-misbruikrichtlijn,[32] bij fiscalisten bekend als ATAD 1/2, is onderdeel van het Nederlandse belastingrecht. Thans lopen discussies, internationaal en binnen EU-verband over de vraag of de winstbelastingrondslag niet op een andere wijze dan nu gebeurt over landen zou moeten worden verdeeld en of we een mondiaal minimumniveau van belastingtarieven op dit terrein zouden moeten nastreven (BEPS 2.0, *Pillar* 1 en 2).

We zien ook dat belastingautoriteiten in de EU meer transparantie vragen van belastingplichtigen en hun fiscale intermediairs om onwenselijke fiscale grensverkenning op te sporen. Hiertoe heeft de EU een richtlijn aangenomen, DAC6 in jargon,[33] met een meldingsplicht voor bepaalde grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies en, bijvoorbeeld in Nederland forse, sancties bij het niet naleven daarvan. Deze informatie moeten de belastingautoriteiten vervolgens opnemen in een door de Europese Unie ontwikkelde en voor alle landen toegankelijke database, het *Common Communication Network* (CCN). De intensievere wetgeving en het aangescherpte toezicht scheppen nieuwe verplichtingen voor belastingplichtigen. De keerzijde is dat de reikwijdte en inhoud van deze nieuwe verplichtingen niet altijd helder zijn en nadere uitleg vereisen om eenduidig te kunnen worden toegepast.[34] Bovendien blijkt uit evaluaties van de Europese Commissie dat landen wel netjes informatie, zoals *rulings*, bankrekeninggegevens en *country-by-country*-rapporten verzamelen en in de CCN zetten, maar dat belastingdiensten in veel landen de *database* vervolgens zelden raadplegen.[35] Informatieverzameling wordt dan een doel op zich en geen middel om tot een betere belastingheffing te komen. Op den duur zal dat, gezien de kosten die bedrijven, intermediairs en de overheid voor deze informatieverzameling moeten maken en die zullen worden afgewenteld op de consument/burger, het draagvlak voor deze maatregelen mogelijk ondermijnen.

2.4.4 Tussenconclusie

De overheid lijkt zoveel mogelijk transparantie als de manier te zien om grip te krijgen op gedrag van belastingplichtigen. De uitvoerende macht wil samenwerken en overleggen om inzicht te krijgen in de fiscale positie van belastingplichtigen en de wetgevende macht vaardigt nieuwe regels uit die ervoor moeten zorgen dat fiscale grensverkenning zoveel mogelijk wordt voorkomen. Aan de ene kant van het spectrum valt de bereidheid te prijzen. Aan de andere kant van het spectrum blijkt dat met name het in hoog tempo uitvaardigen van nieuwe regelgeving ook een keerzijde kent. Niet alleen de rechtsbescherming van belastingplichtigen kan in gedrang komen, maar ook de effectiviteit van al deze maatregelen. Het ironische is dat de overheid hierdoor juist grip zou kunnen verliezen.[36]

2.5 Wat we zien III: Uitdagingen

2.5.1 Inleiding

Uiteenlopende perspectieven op fiscale ethiek, belanghebbenden met verschillende posities, globalisering, een opgelaaid maatschappelijk debat, toenemende regelgeving; de onderwerpen die in de voorgaande paragrafen aan de orde zijn gesteld, brengen grote uitdagingen met zich. Hierna gaan we op enkele van deze uitdagingen nader in.

---

[32] Richtlijn (EU) 2016/1164 en 2017/952 van de Raad.

[33] Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad.

[34] Alleen al over DAC 6 zijn talloze vragen gesteld, zie onder meer: J.J.A.M. Korving en J.W.M. Verbaarschot, To disclose or not to disclose, that's the question, *WFR* 2019/176, J.L van der Streek, Enkele kanttekeningen bij het wetsvoorstel meldingsplicht grensoverschrijdende constructies, *WFR* 2019/177 en J.A.R. van Eijsden en M.A de Ruiter, Mandatory Disclosure in de EU en Nederland (deel I en II), *MBB* 2019/4 en 2019/5.

[35] Europese Commissie, Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, Commission staff working document SWD(2019) 327 final, 12 September 2019, p. 60: "the perceived usefulness of accessing information on foreign rulings is still limited. The opinions on the potential relevance of DAC4 are more positive, albeit there are as of yet hardly any cases where these tools have been tested."

[36] Zie bijvoorbeeld J.L.M. Gribnau, *De belastingrechter in een veranderende trias politica*, in: J.P. Boer (red.), *Kwaliteit van belastingrechtspraak belicht* (p. 71-93), Den Haag: SDU 2013, p. 73.

2.5.2 Globalisering

Eerder noemden wij de globalisering als een van de ontwikkelingen die het debat over fiscale ethiek in een stroomversnelling hebben gebracht. Globalisering vormt ook een van de uitdagingen in het vervolg van het debat en de nadere uitwerking van tax governance. Bij de vormgeving van het wettelijk kader, een *Tax Control Framework* of een TGC vormen de Nederlandse belastingheffing en de Nederlandse maatschappij niet langer de overwegende referentiekaders. Rekening moet worden gehouden met de belastingsystemen van een ontelbaar aantal andere landen, met wereldwijde verschillen in opvattingen over belastingmoraal en met andere culturele waarden dan alleen die van West-Europa. Hier ligt mogelijk een uitdaging voor het onderwijs op het gebied van rechtsfilosofie en ethiek door tevens aandacht te schenken aan andere dan westerse filosofische stromingen.

2.5.3 Houdbaarheid van wetgeving

De fiscale wetgeving is de laatste decennia steeds complexer, meer gedetailleerd en minder duurzaam geworden. Voor een deel is de toenemende complexiteit toe te schrijven aan de implementatie van op Europees en internationaal niveau ontwikkelde initiatieven tegen belastingontwijking, zoals BEPS, ATAD en het Multilaterale Anti-BEPS-verdrag (*Multilateral Instrument*, 'MLI'). Daarnaast kan worden gewezen op belastingconcurrentie tussen de EU-lidstaten, op de aandacht voor details in plaats van de uitgangspunten van de wet en op het toenemende instrumentalisme. Meer en meer wordt de belastingheffing ingezet om gewenst geoordeeld gedrag te stimuleren en ongewenst geacht gedrag te ontmoedigen. Dit heeft niet alleen geleid tot meer complexere en meer gedetailleerde regelgeving, maar ook tot minder duurzame wetgeving. Hier speelt ook de politieke scoringsdrift een rol. Politici willen daadkrachtig overkomen en maatschappelijke problemen of incidenten met steeds weer nieuwe regels oplossen. Voor een evaluatie en reflectie op het bestaande beleidsinstrumentarium is in de huidige mediacratie veel minder ruimte. Belastingplichtigen krijgen te maken met steeds wijzigende en daardoor minder voorspelbare regels. Dit heeft gevolgen voor de rechtszekerheid, het vertrouwen in de wet en daarmee ook voor het fiscale gedrag van belastingplichtigen.[37] Bij het opstellen van een TGC is een duidelijke visie op de rol van de wet, de plaats van de rechtsbeginselen en de verhouding tussen deze aspecten onontbeerlijk.

De rol die het leerstuk van *fraus legis* in dit geheel speelt, en binnen de EU het leerstuk misbruik van Unierecht, dient uiteraard ook te worden meegenomen in de discussie. Waar 'de grenzen van wet- en regelgeving' worden besproken, gaat het in feite om 'de grenzen van wet- en regelgeving, inclusief het leerstuk van *fraus legis*'. Doel en strekking van de wetgeving dienen in het oog te worden gehouden, niet alleen in het kader van de misbruikbestrijding, maar ook in het kader van de vormgeving van de wet. Door oog te hebben voor zowel rechtsbeginselen als doel en strekking van de wet, is eenvoudiger en duurzamere wetgeving - met ruimte voor toegespitste misbruikbestrijding - realiseerbaar.

2.5.4 Waarborgen van procedurele rechtvaardigheid

Voor de Belastingdienst blijkt de personele bezetting een grote uitdaging. Daarnaast is ook de digitalisering een grote opgaaf. Deze twee uitdagingen hebben een negatieve invloed op het waarborgen van procedurele rechtvaardigheid richting belastingplichtigen. Belastingplichtigen voelen zich – zo blijkt ook uit de recente toeslagenkwestie – regelmatig niet gehoord. Belastingplichtigen hebben hier wel recht op. Volgens het EHRM en/of het Handvest hebben belastingplichtigen recht op een eerlijk proces, op privacy en op voorzienbaarheid van regels over belastingheffing. Volgens de nationale wet hebben belastingplichtigen het recht te worden gehoord. En op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur hebben belastingplichtigen recht op zorgvuldige, deskundige, gelijke en evenredige behandeling en besluitvorming. Het blijkt de Belastingdienst niet altijd te lukken de procedurele waarborgen van rechtsbescherming genoeg in acht te nemen.[38]

---

[37] Zie bijvoorbeeld J.L.M. Gribnau, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg: Prisma Printing Tilburg University 2012 (oratie).

[38] Zie ook M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag: SDU 2019.

2.5.5 Tussenconclusie

Globalisering, complexe wetgeving, hoge werklast en digitalisering zijn slechts enkele van de vele uitdagingen die in het debat over fiscale ethiek een rol spelen. Voor het ontwikkelen van een TGC is inzicht in deze elementen van groot belang. Aandacht voor de kwaliteit van wetgeving, voor de rol van doel en strekking van de wet en voor procedurele rechtvaardigheid kan een belangrijke bijdrage leveren aan de totstandkoming van een evenwichtig systeem.

2.6 Wat we graag zouden willen zien

2.6.1 Inleiding

De staatssecretaris heeft – mede naar aanleiding van Kamervragen – aandacht gevraagd voor 'fiscale ethiek', maatschappelijke verantwoordelijkheid en *governance*. In deze paragraaf vestigen wij de aandacht allereerst op de diepgang van het debat (paragraaf 2.6.2.) en in de tweede plaats op een TGC (paragraaf 2.6.3.).

2.6.2 Debat met diepgang

Een debat over fiscale ethiek is complex, omdat het vaak 'zweverig' blijft. Iedereen is vóór fiscale ethiek, net zoals iedereen vóór rechtvaardigheid is. Met andere woorden: op een hoog abstractieniveau is iedereen het met elkaar eens. Het is dan ook aan de fiscale opleidingen om studenten handvatten te geven (zie paragraaf 2.4.) om ook een morele keuze te kunnen maken in een concreet voorliggend geval.[39] Dat dit moeilijk is, blijkt onder andere uit de manier waarop het debat op dit moment gevoerd wordt. Het debat is vaak gepolariseerd en deelnemers respecteren elkaar niet altijd. Daardoor kan de *middle ground* zoekraken. Het onderwerp verschilt bovendien al naar gelang de betrokkene: grensverkenning door de private actoren enerzijds en grensverkenning door de publieke actoren anderzijds.

Deze *middle ground* en diepgang vormen al sinds de start van het debat uitdagingen. Zoals is gebleken uit paragraaf 2.3.3, kwam het in 2013 internationaal sterk op gang doordat bij hoorzittingen van het Britse parlement onder leiding van Margaret Hodge onderzocht werd hoe weinig belasting multinationals in het Verenigd Koninkrijk betaalden. Een hoorzitting met een sterk politieke *framing*. Toenmalig premier van het Verenigd Koninkrijk Cameron nam de multinationals onder vuur: zij zouden geen morele scrupules hebben.[40] Daar zaten de multinationals en hun fiscalisten dan:[41] in het beklaagdenbankje.[42] Maar wat ons betreft waren er nog wel wat plaatsen vrij op dat bankje. Voor de politiek zelf, bijvoorbeeld, die internationale belastingplanning jarenlang in de hand had gewerkt door op belastingwetgeving te concurreren met andere staten. En ook voor de wetgever, die belastingwetten steeds complexer maakt, wetten die op allerlei manieren uitgelegd kunnen worden. Dit kan leiden tot een *rule-based mindset*, met het risico dat de ethiek en de morele afweging naar de achtergrond worden verdrongen.[43]

Waar zou het debat volgens ons over moeten gaan? In hun eigen werk, maar ook in de onderlinge relaties moeten belastingplichtigen, hun adviseurs, de wetgever en de

---

[39] P.G.H. Albert, De invloed van maatschappelijke opvattingen op het beroep van belastingadviseur, *WFR* 2017/235 noemt acht voorbeelden van belastingontwijking. Wordt in die voorbeelden een ethische norm geschonden? Handelt een belastingplichtige die een beroep doet op de afwezigheid van een nieuw feit om een (overigens terechte) navorderingsaanslag niet te betalen, onethisch? Handelt een inspecteur onethisch die een navorderingsaanslag oplegt, terwijl hij weet dat er geen nieuw feit is? Is de ethische norm voor een belastingplichtige die een onzorgvuldige inspecteur treft (bijvoorbeeld een inspecteur die een verzoek om een geruisloze herstructurering pas na één jaar in behandeling neemt) exact hetzelfde als voor een belastingplichtige die nog nooit contact met de Belastingdienst heeft gehad?

[40] Christopher Hope, *The Telegraph*, 4 januari 2013; http://www.telegraph.co.uk/news/politics/david-cameron/9779983/David-Cameron-Tax-avoiding-foreign-firms-like-Starbucks-and-Amazon-lack-moral-scruples.html.

[41] De 'private actoren'.

[42] Politiek was dit uiterst productief, zeker binnen de EU heeft dit ertoe geleid dat in een hoog tempo een brede waaier aan fiscale anti-misbruikwetging is geproduceerd. De keerzijde is echter dat niet alles in wetten te vatten is en dat wetten gauw weer achter lopen. Zie paragraaf 2.4.3.

[43] J.L.M. Gribnau, Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone (2015) 24, *Social and Legal Studies* 225, pp. 233-235.

Belastingdienst hun (eigen) morele verantwoordelijkheid nemen. Binnen een gedeelde morele verantwoordelijkheid zou vervolgens een debat gevoerd moet worden. Hierbinnen past uitdrukkelijk geen beklaagdenbankje. Het onderwerp van het debat is wat ons betreft dus als volgt: de gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid om te komen tot rechtvaardige belastingheffing. Een *rule-based* benadering geniet daarbinnen ook niet de voorkeur.

Tot slot draait het debat nu hoofdzakelijk om "onethische" gevallen, terwijl er in de fiscaliteit ook genoeg zaken zijn die wel deugen. Anders gezegd: de positieve invulling van ethiek blijft uit. Wetenschappelijk onderzoek naar fiscale ethiek kan bijdragen aan een diepgaand debat.[44]

2.6.3 Een TGC?

Naast een mindset waarbij afdwingen door regelgeving plaatsvindt is steeds meer aandacht voor vrijwillig 'afdwingen' door middel van het door de OECD bepleite en in steeds meer landen ingevoerde *cooperative compliance*.[45] De staatsecretaris vindt het wenselijk als het bedrijfsleven en de belastingadviessector een TGC ontwikkelen.[46] Onder andere doet de staatssecretaris een beroep op de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtigen en fiscale adviseurs. Wetgeving kan niet de enige oplossing zijn.[47] Het zal niet verbazen dat wij ons in deze gedachte kunnen vinden. Immers, door middel van een dergelijke Code kan, afhankelijk van de invulling, worden afgestapt van een *rule-based* benadering, waardoor de morele afweging naar de voorgrond kan treden. Ook begrijpen wij de gedachte van het (laten) nemen van eigen verantwoordelijkheid door belastingplichtigen en hun adviseurs.

Tegelijkertijd denken wij dat – wil een dergelijke Code goed landen en effect hebben – een aantal belangrijke uitdagingen moet worden aangepakt. Immers: door de verantwoordelijkheid bij belastingplichtigen en hun adviseurs te leggen, 'ontkomen' de twee andere partijen in het debat, de Belastingdienst en de wetgever, aan hun verantwoordelijkheid. Er is volgens ons – en zo wordt dit ook benoemd door de redactie van Vakstudie Nieuws - een duidelijke samenhang tussen de eenvoud en de kwaliteit van de fiscale wetgeving en de mogelijkheden tot belastingontwijking.[48] Het is aan de wetgever ook hierover na te denken, sterker nog: op dit punt actie te ondernemen.

Een andere taak voor de wetgever is gelegen in het bieden van bescherming. Voor het stellen van kritische morele vragen is behalve oefening ook moed nodig, want voor bepaalde betrokkenen zoals werknemers is dit niet altijd zonder risico. Aan dit aspect van veiligheid zou in een TGC aandacht besteed kunnen worden, bijvoorbeeld door erkenning van het recht van werknemers op een integere werkgever, een werkgever die ruimte biedt voor morele oordeelsvorming. Een wettelijke bescherming, bijvoorbeeld in het arbeidsrecht, van het recht op een integere werkgever zou een belangrijk politiek signaal kunnen vormen. De overheid laat daarmee zien zich ook verantwoordelijk te voelen en daarmee zelfregulering als in een TGC krachtig te willen ondersteunen. Een algemene erkenning van het recht op een integere werkgever zou het debat over moreel handelen in het bedrijfsleven ook breder trekken dan de belastingadviespraktijk. Dit draagt bij aan het level *playing field* en ondersteunt een zuiverder debat over morele oordeelsvorming in het bedrijfsleven.

---

44 Dit gebeurt ook al geruime tijd, zie bijvoorbeeld J. van der Poel, Belastingmoraal en -ethiek, *WFR* 1962/797, J.E.A.M. van Dijck, Belastingmoraal, *WFR* 1994/731, R.H. Happé, Fiscale ethiek voor multinationals, *WFR* 2015/938, L.C.J. van Apeldoorn, Rechtvaardigheid en belastingen – filosofie en fiscaliteit, WFR 2015/93, G.T.K. Meussen, Fiscale ethiek in opmars, *NTFR* 2013/10, C. Bruijsten, Belastingrecht en ethiek: een mogelijk denkkader, *WFR* 2014/580, J.L.M. Gribnau, Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan, *NTFR* 2017/660, T. Bender, Tussen ethiek en wet: een derde weg, *WFR* 2017/20, E. Heithuis, Van de splinter en de balk, *WFR* 2019/244.

45 Zie bijvoorbeeld https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/cooperative-compliance-approaches-features-and-requirements-2017_e4096479-en.

46 De OECD heeft met de 'Taxpayer's rights and Charters', *een survey* in gang gezet die een van de drivers vormt voor een TCG. De *survey* betreft de rechten en plichten van belastingplichtigen in 55 landen en vormt, naar de woorden van de OECD 'an important part of the wider governance of tax administrations comes from the set of taxpayer rights.'

47 Brief Staatssecretaris van Financiën van 3 december 2019, nr. 2019-0000200050.

48 Redactie *V-N* 2019, 59.4.

Tot slot bepleiten wij dat de Belastingdienst een ook voor hen geldende variant van een 'tax governance code zal onderschrijven'. De term '*tax governance*' zou daarbij wellicht vervangen kunnen worden door de woorden '*procedural fairness*'. Deze gedachte sluit aan bij een Europese variant van een aanzet tot een TGC waarin ook de Belastingdienst aan zijn verantwoordelijkheid wordt gehouden: "The European Taxpayers' Code is a model of behaviour for both European taxpayers and Member States' tax administrations to follow rather than a strict template code or charter."[49]

De in 2016 ontwikkelde Europese TGC (*Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code)* kan als voorbeeld dienen voor een Nederlands model.[50] In de Europese TGC zijn de belangrijkste bestaande rechten en plichten die van toepassing zijn op de betrekkingen tussen de belastingbetalers en de belastingdiensten in Europa samengebracht. Het is een niet-bindend document en moet worden beschouwd als een model dat de lidstaten kunnen aanvullen of aanpassen aan de nationale behoeften en context. Te lezen valt dat: "This European Taxpayers' Code contains guidelines that aim to ensure a balance between the rights and obligations of both taxpayers and tax administrations. Therefore, this European Taxpayers' Code should contribute to more effective tax collection by improving relations between taxpayers and tax administrations, where the mutual understanding of tax rules will reduce the risk of mistakes with potentially severe consequences for taxpayers and subsequent costs for tax administrations."

De inhoud van een TGC kan bestaan uit gedragsnormen en een beschrijving van bijbehorende waarden, net als het Europese voorbeeld: "The European Taxpayers' Code provides a core of principles, which compiles the main existing rights and obligations that govern the relationships between taxpayers and tax administrations. Furthermore, it expects to provide European citizens with a convenient source of knowledge on the main rights and obligations they can expect when dealing with a tax administration in a Member State other than their State of residence."[51]

De Europese Commissie is van oordeel dat de Code op lange termijn voordelen kan opleveren, waaronder het verbeteren van transparantie en het begrijpelijker maken van rechten en plichten, bevordering van rechtvaardigheid, efficiëntie, zekerheid, respect en verantwoordelijkheid in de betrekkingen tussen belastingdiensten en belastingplichtigen, verbetering van de naleving en voorkoming en vermindering van fiscale risico's en conflicten.[52] Dit zijn doelen die – zo is uit dit essay gebleken – ook in Nederland als prioriteit worden gezien.

De vraag rijst of een TGC het geschikte middel is om bovenstaande doelen te bereiken. Vragen die in dit verband kunnen rijzen zijn: In hoeverre is het ondertekenen van een TGC anders dan het tekenen van een convenant horizontaal toezicht? Worden belastingadviseurs en belastingambtenaren daadwerkelijk bewuster van het zetten van een handtekening? Of wordt dit een '*tick the box*'? Past een dergelijke Code niet in de trend van reactie middels regelgeving? Is geen sprake van overkill? Zit moraliteit niet 'gewoon' vanbinnen?

2.6.4 Tussenconclusie

Wij onderschrijven het idee van een appèl op de maatschappelijke verantwoordelijkheid. Deze verantwoordelijkheid kan niet eenzijdig worden opgelegd noch worden genomen, wil deze serieuze uitstraling hebben. In de term 'maatschappelijke verantwoordelijkheid' is ingeblikt dat het een gedeelde betrokkenheid betreft en in lijn met onze visie op het debat over fiscale ethiek betekent dit dat alle *stakeholders* verantwoordelijkheid moeten nemen, zowel private, als

[49] Europese Commissie 2016, *Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.*

[50] De lidstaten van de EU zijn geraadpleegd op basis van een ontwerp van deze Europese *guidelines*, dat door een groep lidstaten is opgesteld.

[51] Europese Commissie 2016, *Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code,* https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.

[52] Europese Commissie 2016, *Guidelines for a model for a European Taxpayer's Code,* https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.

publieke actoren. Willen zij dit vastleggen in een gedragscode, dan is dit aan te moedigen, aangezien bewustheid van de thematiek wordt versterkt. De status van een dergelijke gedragscode vergt gedegen overweging. Het is zowel juridisch als ethisch het meest zuiver wanneer een dergelijke code niet wordt opgelegd, maar de aanleiding voor een gesprek vormt.

2.7 Conclusie

Bij het schrijven van dit essay, met bijdragen vanuit bijna alle fiscale opleidingen in Nederland, zijn de academische waarden onafhankelijkheid, integriteit en academische vrijheid leidend geweest.

Het doel van dit essay komt voorts overeen met de manier waarop in het onderwijs en het onderzoek aandacht wordt besteed aan het onderwerp ethiek: oog hebben voor de verschillende stakeholders en daarmee zo veel mogelijk relevante perspectieven belichten. De stakeholders die in dit essay centraal stonden, zijn: (i) de belastingplichtige, (ii) de belastingadviseur, (iii) de Belastingdienst en (iv) de wetgever.[53]

Beschreven is hoe maatschappelijke ontwikkelingen en gebeurtenissen het debat over fiscale ethiek op gang hebben gebracht en invulling hebben gegeven, hoe de bewustwording in alle onderdelen van de maatschappij is toegenomen en welke pogingen er zijn gedaan om grip op het geheel te krijgen. Ook is aandacht besteed aan de uitdagingen en aandachtspunten die er zijn bij een verdere uitwerking van het debat en voor de ontwikkeling van een TGC.

Wij hebben betoogd dat er behoefte is aan nuance. Dit essay beoogt daar een aanzet voor te bieden. Een overkoepelend beeld kan onderling begrip tussen de verschillende *stakeholders* creëren. Maatschappelijke verantwoordelijkheid betekent dat eenieder in staat en bereid is om mee te praten èn naar de ander te luisteren.

De gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid vertaalt zich door naar onze visie op een TGC. Voor een effectieve aanpak van belastingontwijking is een totaalpakket van maatregelen van belang, waarbij ook oog dient te zijn voor de kwaliteit van wetgeving, het systeem van de wet en het evenwicht tussen de verschillende maatregelen. Bezien vanuit een gezamenlijke maatschappelijke verantwoordelijkheid zou een TGC voor alle partijen moeten gelden. Daarbij stellen wij de vraag in hoeverre het wettelijk opleggen van een dergelijke code een effectieve bijdrage aan de probleemoplossing biedt. Met symboolpolitiek is immers - op de lange termijn - niemand geholpen.

We sluiten af. Verantwoordelijkheid, wederkerigheid en oog hebben voor elkaars belangen vormen het fundament van de duurzame relaties waarmee we in onze samenleving welvaart creëren. In een notendop is dit waar morele oordeelsvorming om draait. Zoals onze academische waarden bij ons zijn ingebakken, denken we – met Aristoteles en dus conform de deugdenethiek - dat intrinsieke motivatie om 'het goede' te doen, uiteindelijk de '*common ground*' is.

[53] De rechter is in dit essay slechts zijdelings aan de orde gekomen. Over de rol van de rechter valt uiteraard nog veel meer te zeggen, maar dit geldt in bredere zin voor alle onderwerpen die in dit essay voorbij zijn gekomen. Dit essay stipt een aantal punten aan, die naar wij hopen de gedachtevorming op dit gebied zullen helpen voortzetten.

3

3 De evolutie in tax governance

Marnix van Rij

3.1 Inleiding

In dit essay beschrijf ik de verandering die de beroepsgroep van de belastingadviseurs in Nederland in de periode 2007-2019 onderging[54], culminerend in een pleidooi om tax governance een integraal onderdeel te laten uitmaken van de *purpose statement* van een onderneming.[55] In de beschreven periode zag ik de beroepsgroep van een gesloten élite, bestaande uit min of meer gelijkgezinde, gespecialiseerde fiscalisten - belastinginspecteur, belastingadviseur en tax director ('veilige driehoek') - periode tot 2008 - veranderen in een beroepsgroep die vol in de branding kwam te staan door de aandacht van ngo 's, media en politiek (2009-2019), de zogenaamde 'assertieve driehoek'. In het begin was de beroepsgroep zoekende om zich te herpositioneren in deze nieuwe zeshoek. Aanvankelijk overheersten elementen van voorspelbaar defensief gedrag, totdat het besef doorbrak dat een pro-actievere houding en meer transparantie zou helpen om aan het grotere publiek duidelijk te maken wat belastingadviseurs nu wel en niet doen. Nu is volgens mij de fase aangebroken dat het bedrijfsleven uit het defensief moet treden. Het nationale en internationale bedrijfsleven moet verantwoordelijkheid nemen in het debat over belastingen. Daar is wel voor nodig dat het bedrijfsleven de doelstelling van maximalisatie van winst los moet laten. Ondernemen dient een hoger doel, zoals sommige bedrijven nu al belijden en laten zien. Dat betekent verantwoord ondernemerschap. Een 'tax governance code' zou een onderdeel kunnen uitmaken van dat *purpose*- denken. In Nederland ligt daar een schone taak voor de Raden van Bestuur en de Raden van Commissarissen van beursgenoteerde – en niet-beursgenoteerde vennootschappen. Een specifieke verantwoordelijkheid is er voor de eigenaren van ondernemingen.

3.2 Fase 1 (tot 2008): 'De veilige driehoek': de belastinginspecteur, de belastingadviseur en de tax director

Reflecterend op die periode tot 2008 zou je van 'de veilige driehoek' kunnen spreken. In die 'veilige driehoek' van Nederlandse fiscalisten kenden ons ons. Aan de ene kant had je de belastinginspecteurs die verantwoordelijk zijn voor de heffing van belastingen. Die werkten voor de overheid. Dan had je de belastingadviseurs. Die kwamen op voor de belangen van hun cliënten: bedrijven en burgers. Daar hoorde ook tax planning bij. Het gebruik maken van de wet om cliënten zo weinig mogelijk belasting te laten betalen werd als volstrekt legitiem gezien. En tenslotte de tax directors van de grote bedrijven. Zij rapporteerden aan de CFO. Buiten de CFO was niemand verder geïnteresseerd in belastingen. De tax directors waren er verantwoordelijk voor dat het bedrijf op tijd belastingaangiften doet en dat er vooral niet te veel (vennootschaps) belasting wordt betaald. Belastingen werden vooral als kosten gezien. Hoe lager die kosten, hoe beter voor de aandeelhouder. Dan zouden immers de kosten per aandeel dalen en dat betekent meer waarde voor de aandeelhouder. Dat paste helemaal in de filosofie van Milton Friedman die vanaf de jaren tachtig in de VS en Europa steeds vastere voet aan de grond kreeg. Recent is

[54] De observaties en inzichten zijn gebaseerd op mijn verschillende rollen die ik in die periode vervulde: van partner bij Ernst& Young Belastingadviseurs LLP (1998-2019), lid van het Algemeen Bestuur van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs waarvan de laatste drie jaar als voorzitter (2007-2015) en lid van de Eerste Kamer voor het CDA, onder meer als woordvoerder fiscale zaken (2015-2019).

[55] Vanaf 1 juli 2019 ben ik lid van de Advisory Council van het Ownership Project van de Saïd Business School van de Universiteit van Oxford.

daar vanuit de Angelsaksische wetenschap een krachtig onderbouwd tegengeluid tegen opgekomen.[56]

Het fiscale recht kent geen zwart-wit paradigma, immers balancerend op het snijvlak van recht en bedrijfseconomie. Het fiscale recht werkt met 'open normen'. Veel begrippen, zoals 'goed koopmansgebruik' krijgen in de praktijk invulling. De vaak aan dezelfde fiscale faculteiten opgeleide fiscalisten wisten elkaar in de regel wel te vinden bij het oplossen van interpretatiegeschillen in wet –en regelgeving. In een zeer klein aantal gevallen werd er geprocedeerd. Vaak om rechtsvragen verduidelijkt te krijgen. Aan die gesloten cultuur ('de veilige driehoek') werd wreed een einde gemaakt door de financiële crisis van 2008/2009 die gevolgd werd door een diepe economische recessie.

In 2007 werd ik namens EY Belastingadviseurs LLP gekozen tot lid van het Algemeen Bestuur van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB).[57] Tijdens één van mijn eerste vergaderingen kwam Prof. Dr. Cees van Riel van de Erasmus Universiteit Rotterdam[58] ons uitleggen hoe in een korte tijd een reputatie te gronde kan gaan. Hij hield ons voor "dat vertrouwen te voet komt en te paard gaat". Daarnaast had hij een *framework* ontwikkeld, waarin de verschillende fasen en gradaties van reputatieverandering zich konden voltrekken. En uiteraard ook een aantal instrumenten hoe te handelen als een beroepsgroep of als een belangenorganisatie in de publieke opinie in het defensief zou komen. In wezen was het dan al te laat, liet hij aan de hand van de casus "woningbouwverenigingen" zien. Op dat moment nog niet wetend wat daar allemaal nog meer mis was. Het was veel beter om het oude Latijnse adagium ter harte te nemen van "Qui disiderat pacem, bellum praeperat",[59] zo interpreteerde ik zijn uiteenzetting. In de zomerse luwte van 2007 leek deze boodschap in de Muiderpoort te Amsterdam bij de meeste leden van het Algemeen Bestuur van de NOB het ene oor in te gaan en het andere uit. Niemand aan die bestuurstafel kon immers bevroeden dat het jaar daarop de wereld op zijn kop gezet zou worden. Met het faillissement van de Amerikaanse bank Lehman Brothers werd een ongekende stroom van ontwikkelingen in gang gezet. Meerdere financiële instellingen, zoals banken en verzekeringsmaatschappijen in de Verenigde Staten en Europa stonden op omvallen. De centrale banken, multilaterale organisaties, zoals het IMF en de nationale regeringen moesten in een strakke coördinatie aan versneld crisismanagement doen. Banken werden halsoverkop genationaliseerd om een totale ineenstorting van het financiële systeem te voorkomen. Als gevolg daarvan moesten regeringen de belastingen verhogen. Burgers gingen door de bank genomen de prijs betalen van het onverantwoorde financieel gedrag door banken. De volkswoede werd nog groter naarmate de economische crisis die volgde op de bankencrisis diepe sporen na liet bij de burgers. Naast de belastingverhogingen werden er banen afgestoten of vast werk omgezet in onzeker tijdelijk of free-lance werk, pensioenen bevroren en zorgkosten gingen omhoog. Binnen de EU kwam daar de euro-crisis bovenop als gevolg van de gigantische overheidsschulden van een aantal zuidelijke landen in de eurozone.

3.3 Fase 2 (2009-2012): Het tijdperk van transparantie breekt aan

De politieke leiders verzameld op de G-20-top in april 2009 in Londen waren heel duidelijk: "the era of 'non-transparency" was voorbij. In het communiqué[60] dat, na de bijeenkomst, werd uitgebracht stond expliciet dat de twintig grootste economieën ter wereld "would take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens" en "we stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems". In dezelfde week liet de omslag

[56] C. Mayer, *Prosperity: Better Business Makes the Greater Good*, Oxford University Press 2018: "The agency problem, an idea from the 1930s that has come to acquire the force of fact, maintains that manager's interest conflict with the interests of the owning shareholders. The role of owners-that is, shareholders-has thus been understood primarily as one of *control* over the self-interest of managers. The conventional view of purpose of the corporation, advanced by Milton Friedman in 1970, is the financial maximization of shareholder returns".

[57] De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs is een vereniging van academisch gevormde fiscaal-juristen en fiscaal economen, opgericht in 1954 en niet gereguleerd door de overheid. De vereniging kent meer dan 5000 leden.

[58] Gespecialiseerd in reputatiemanagement.

[59] "Degene die vrede wil, moet zich op de oorlog voorbereiden"; Flavius Vegetius Renatus. Alternatief: "Si vis pacem, para bellum".

[60] *G20 London Summit-Leader's Statement*, 2 april, 2009.

van de Economist het bekende schilderij van de Franse schilder, de la Croix, over de revolutie van 1830 zien. Er stond boven "Under attack" en eronder "Get the rich".[61] Dezelfde gevoelens als bij één van de Franse revoluties spoelden door Europa en de Verenigde Staten. Opeens stonden belastingvermijding en belastingontduiking zeer hoog op de politieke agenda. De Rotterdamse professor was een profeet geweest, maar profeten worden in eigen land niet geëerd.

De OESO had al initiatieven genomen, zoals het project "Coöperative Compliance for High Net Worth Individuals" en "The Global Forum for the international standards for exchange of information (2009). De OESO kreeg de opdracht van de G-20 om met een set van voorstellen te komen om belastingontwijking tegen te gaan. Enigszins verhullend is dat het "Base Erosion and Profit Shifting"-project (hierna "BEPS") is gaan heten.

3.4 Fase 3 (2012-2015): de "assertieve driehoek": Ngo's, media en politiek

Het was eind november 2012 dat er een lichte mate van paniek uitbrak in het tot voor kort overzichtelijke wereldje van de fiscalisten in Nederland. Als kersverse voorzitter van de NOB kreeg ik een telefoontje vanuit het ministerie van Financiën. Het verzoek was of ik 'een kop koffie' wilde komen drinken. Men was benieuwd naar mijn mening over de motie -Klaver c.s. die recent door de Tweede Kamer was aangenomen.[62] Hoe hiermee om te gaan?

Welnu, het toenmalige, jonge en getalenteerde kamerlid van Groen- Links, Jesse Klaver, had in politieke zin zeer goed door dat hij politiek kon scoren met het thema belastingontwijking. In de beeldvorming was hij niet zo geïnteresseerd tussen de scherpe scheidslijn tussen belastingontduiking en belastingontwijking, zoals dat door de Hoge Raad was beschreven.[63]. De publieke opinie was volstrekt aan het kantelen en hij gaf uiting aan de volkswoede onder burgers die de rekening van de financiële crisis moesten betalen, terwijl multinationals nog doodleuk deden alsof het onder fiscalisten "business as usual" was. Terugkomend in de Muiderpoort en vergaderend met de voorzitters van de grote belastingadvieskantoren hield ik voor dat nu belastingontwijking en belastingontduiking onderdeel waren geworden van het politieke debat er een heel andere situatie was ontstaan. Wij als beroepsgroep dreigden onderdeel te worden van een scherpe politiek controverse en daar zijn heel andere inzichten en vaardigheden voor nodig.[64] Inzichten over hoe het complexe politieke besluitvormingsproces zich voltrekt in de politieke machtscentra is daarbij van cruciaal belang, zowel in Nederland als daarbuiten (Brussel –EU-,Parijs-OESO- en Washington DC). Dat leren fiscalisten niet op de universiteit of in de veilige kantooromgeving. Ook waren andere vaardigheden nodig die academisch gevormde fiscalisten niet in hun curriculum tegenkomen. Fiscalisten werden immers opgeleid volgens een bepaald stramien van denken. Wat zijn de feiten en omstandigheden? Beschrijf die zo volledig mogelijk. Formuleer vervolgens wat het probleem is. Beschrijf dat zo nauwkeurig mogelijk en werk dan zo zorgvuldig mogelijk uit wat de mogelijkheden zijn om het probleem volgens het geldende recht op te lossen.

De bronnen voor dat recht zijn de tekst van de wettelijke bepalingen, de wetsgeschiedenis, het ontwikkelde beleid en de rechtspraak. Belastingontduiking was strafbaar, daar deden wij niet aan[65], maar belastingontwijking onder voorwaarden, zoals door de Hoge Raad geformuleerd, was wel geoorloofd. Tot die tijd was er een belangrijke stroming onder fiscalisten, de zogenaamde 'legisten' die de letter van de wet volgden. Zeker naar mate er zich grensover-

[61] *The Economist*, 4 april, 2009.

[62] Op 15 november 2012, Kamerstuk, 33402 bij de behandeling van het Belastingplan 2012 in de Tweede Kamer werd de motie-Klaver (GL) ingediend en een week later met een grote meerderheid aangenomen. Deze motie riep de Nederlandse regering op tot o.a. "...en zich actief in te zetten om mogelijkheden van belastingontwijking via Nederland weg te nemen"

[63] Ook wel de twee-wegenleer bij fraus legis genoemd. Het gaat dan om twee vereisten: het motiefvereiste (belastingverijdeling als doorslaggevende beweegreden) en het normvereiste (de handeling(en) moeten in strijd met doel en strekking van de wet zijn).

[64] Mijn advies werd overgenomen om een gerenommeerd Public Affairs kantoor in Den Haag in te schakelen om de NOB permanent bij te staan in de duiding van de complexe ambtelijke-en politieke besluitvormingsprocessen.

[65] In die gevallen past de NOB tuchtrecht toe en met als uiterste consequentie royement van het lidmaatschap. De NOB kent alleen individuele leden.

schrijdende elementen voordeden en er 'mismatches' ontstonden in de interpretatie van begrippen tussen de ene jurisdictie en de andere jurisdictie lagen er mogelijkheden tot planning om zo weinig mogelijk belasting te betalen of zelfs helemaal geen belasting. Wanneer de bilaterale verdragen en eenzijdige regelingen ter voorkoming van dubbele belasting daar geen uitsluitsel, ontstonden er zogenaamde *loopholes* door deze 'mismatches'. Met de toenemende globalisering en de groei van de wereldhandel ontstond er een élite binnen de élite van de fiscalisten: de internationaal gespecialiseerde fiscalisten. De regels werden steeds ingewikkelder.

Noch multinationale organisaties (OESO) noch supranationale organisaties (EU) waren tot 2008 zeer actief geweest. Nu stond daar ineens een goedgebekte politicus van Groen Links die geen enkele boodschap had aan een zeer grondige genuanceerde uiteenzetting waarom bepaalde fiscale planning echt volgens de wet mocht. Hij bracht een sterk ideologisch gekleurd moreel oordeel naar voren.[66] Belastingontwijking mag niet en schaadt de internationale reputatie van Nederland. Als politicus mag je zo'n standpunt innemen, alleen de fiscalisten wisten er geen raad mee. Letterlijk werd tegen mij gezegd dat ik "met mijn politieke ervaring" het de dames en heren in Den Haag nog maar één keer goed moest uitleggen hoe het fiscale recht echt in elkaar stak. Die uitnodiging sloeg ik beleefd af. Dat was typisch nog een reflex van representanten van de gesloten beroepsgroep die gewend waren om vanuit specialistische kijk op de wereld verticaal met de samenleving te communiceren. De samenleving accepteerde dat niet meer. Ik hield een pleidooi dat wij ons anders moesten gaan gedragen en organiseren. Naar mijn stellige mening was er een driehoek bijgekomen. De driehoek van de ngo's, de politiek en de media. Ik gaf aan dat daar een eigen dynamiek en interdependentie gelden, anders dan in de zogenaamde 'veilige driehoek'. In de nieuwe driehoek gaat het vooral om het bewerken en beïnvloeden van de publieke opinie. In die driehoek gaat het bij ngo's vaak om *one single issues*. Om goed en kwaad. Dat gaat gepaard met een (zeer) activistische houding en een grote gedrevenheid om voor de in hun ogen belangrijkste maatschappelijke zaak te strijden. In een pluriforme, open en democratische samenleving is dat goed. Maar je moet wel beseffen dat achter die gedrevenheid vaak veel ideologie zit: een gekleurd mens- en maatschappijbeeld. De relatie tussen sommige ngo's en bepaalde politieke partijen is ook niet onbekend, net zo goed als dat ook voor het bedrijfsleven en bepaalde politieke partijen gold. Om de standpunten die afgeleid zijn van die ideologie goed te communiceren zijn de media nodig. De traditionele media, maar ook de sociale media.

Ooit hield de oud-professor en oud-politicus, prof. dr. Bram Peper (PvdA) mij voor dat ceen 'waardendebat' nooit gewonnen kan worden. Dan gaat het om principes. Die kan je over en weer tegen elkaar uitspreken, maar overtuigen doe je de ander zelden of nooit, tenzij die ander van zijn principes afvalt. Dat is heel anders dan bij een belangendebat. In een belangendebat gaat het wel om de argumenten en de rationaliteit. In een belangendebat is het zoeken naar een gemeenschappelijke grond. Wanneer die gevonden is, dan zijn in beginsel alle verschillen overbrugbaar. Waar een wil is, is een weg. Het debat, zoals door de ngo's en politici, zoals Jesse Klaver aan geslingerd was een waardendebat. Diegenen die het debat zo insteken zijn niet in compromissen geïnteresseerd.

Als onafhankelijke beroepsorganisatie moesten wij ons niet in het politieke debat mengen, oreerde ik. Ik had daar twee argumenten voor: de NOB zou aan gezag inboeten, omdat wij daarmede partij in een politiek ideologisch gedreven waardendebat zouden worden, terwijl de NOB een onafhankelijke, a-politieke, vereniging van academisch gevormde belastingadviseurs is. De NOB moet het van de kracht van de inhoudelijke standpunten en argumenten hebben. Ten tweede gelden er in de arena van 'de assertieve driehoek' hele andere wetten. Debatteren in de publieke opinie is een vorm van non-fysiek 'straatvechten'. Wie de eerste klap uitdeelt, staat op punten voor. Nuances tellen vaak niet. Het gaat om het beeld en de beeldtaal. In eerste

[66] Hij stond daar niet alleen in. Zo is Margaret Hodge, lid van de House of Commons voor Labour, berucht geworden in de kringen van tax directors vanwege de wijze waarop zij een aantal van hen op de gril legde tijdens een openbare hoorzitting van de Public Accounts Committee op 12 november 2012, zie www.publications.parliament.uk session 2012-2013. Belangrijk citaat van haar uit *The Independent*, Sunday, 26 May, 2013: "Companies have to pay their share. Tax is a moral issue".

instantie was men nog niet overtuigd. Daar kwam in maart 2013 een kentering in, toen een zeer gezaghebbende professor uit onze kring op TV het debat met Jesse (GL) Klaver (GL)[67] aanging. Het werd een volledige knock-out met hulp van de interviewer. De politicus ging vol in de aanval over het schandalige gedrag van de multinationals, iedere nuance viel weg, de professor probeerde het rustig uit te leggen, maar dat lukt zelden op TV en de interviewer deelde dan ook de genadeslag uit door vilein te vragen of de professor misschien ook verbonden was aan een belastingadvieskantoor.[68] In de daaropvolgende conference-call met de voorzitters van de grote kantoren voelde ik mij gesterkt in de gedachte dat wat professor Peter Kavelaars was overkomen een ieder van ons had kunnen overkomen. Zij hadden nu 'live' kunnen zien dat het niet verstandig is om je in het publieke debat als partij te mengen. Wel moest er een strategie komen hoe je dan wel zou kunnen positioneren. Het begon langzaam bij de beroepsgroep door te dringen dat de 'veilige driehoek' te maken had gekregen met een 'assertieve driehoek' die niet meer zou weggaan. De 'veilige driehoek' moest zich herpositioneren in een nieuwe complexe 'zeshoek'. Dat gold net zo goed voor de belastingadviseurs als de inspecteurs en de bedrijfsfiscalisten. In die zin zaten alle actoren uit de oude 'veilige driehoek' allemaal in hetzelfde schuitje of, beter gezegd, in het hoekje waar de klappen vielen.

3.5 Fase 4 (2015-2019): Tax in the boardroom

In september 2015 was ik uitgenodigd voor een strategische sessie binnen EY Tax. Tijdens de strategische sessie bracht ik naar voren dat belasting niet meer een onderwerp moest zijn voor alleen de CFO en de Tax Director. Naar mijn stellige overtuiging behoorde het onderwerp belasting een onderdeel te zijn van de strategie van een bedrijf. De samenleving begon zich door middel van ngo's, politiek en media ('de assertieve driehoek') immers veel meer te bemoeien met het belastinggedrag van bedrijven. Dat ging niet alleen over de vraag of er een bedrijf zich aan de regels hield, maar bovenal of een bedrijf wel een goed doordacht belastingbeleid[69] heeft en daar ook naar handelt en daar verantwoording over kan en wil afleggen. Dat heeft bij EY in de periode 2015-2019 geleid tot de ontwikkeling van een metingsmethode. Bedrijven kunnen zichzelf doorlichten op basis van drie pijlers. De eerste pijler is de *tax policy*, de tweede de transparantie en de derde de governance. Per pijler wordt er een serie vragen gesteld. De antwoorden worden gewogen. De uitkomsten per pijler en voor wat betreft het geheel worden vergeleken met de antwoorden van anderen. Zo ontstaat een 'benchmark'. De metingsmethode is geen rapportcijfer, maar een eigen beoordeling. Het geeft aan waar een bedrijf staat in vergelijking met andere bedrijven per pijler en waar het naar toe zou willen gaan.

Dit initiatief paste in een kentering van denken in de fiscale wereld van bedrijfsleven en belastingadviseurs, mede geïnitieerd door Ngo' s. Zo bracht de VBDO in samenwerking met PWC al in 2015 de eerste 'tax transparency benchmark' uit, nadat de VBDO in 2013 vragen was gaan stellen in aandeelhoudersvergaderingen van beursgenoteerde ondernemingen over het belastingbeleid. Bij de VBDO gaat het wel om een rapportcijfer. De methodologie die in deze benchmark wordt gevolgd is gebaseerd op de zeven principes van 'good tax governance', zoals ontwikkeld door de VBDO en Oikos.[70] Inmiddels is de vijfde versie in 2019 verschenen. Bijna 80 beursfondsen (AEX, AMX en ACSX) worden op hun Tax Transparantie beoordeeld en met elkaar vergeleken. Deze twee voorbeelden zijn van Nederlandse origine. Internationaal is in dezelfde tijd het B Team initiatief ontstaan rondom "The B team Responsible Tax Principles".[71] Het is

[67] Pauw & Witteman, 27 maart 2013: Jesse Klaver (financieel woordvoerder Groen- Links) in debat met Peter Kavelaars (Professor Fiscale Economie, Erasmus Universiteit Rotterdam) bij Pauw & Witteman over de vraag: "Is Nederland een belastingparadijs".

[68] Veel professoren fiscaal-recht en fiscale economie zijn verbonden aan een belastingadvieskantoor

[69] Zo stelde ik de vraag: "Moet je ook altijd wel willen, wat kan en mag?" Is er voor een belastingadviseur niets zoiets als een het maken van een eigen morele afweging?" Zie nu OECD, *Tax Morale: What drives people and businesses to pay tax?*, September 2019.

[70] De zeven principes zijn: 1-"Define and communicate a clear strategy", 2-" Tax must be aligned with the business and is not a profit centre by itsel", 3-"Respect the spirit if the law, 4- "Tax–compliant behavior is the norm", 5-"Know and manage tax risks", 6-"Monitor and test tax controls" and 7-"Provide tax assurance"

[71] Ook hier zijn zeven responsible tax principles ontwikkeld: 1-"Accountability&Governance, 2-"Compliance", 3-"Business Structure", 4-"Relationships and authorities" , 5-"Seeking and accepting Tax Incentives", 6-"Supporting Effective Tax Systems, 7- "Transparency"

opvallend dat van de negen multinationals die dit initiatief hebben genomen er geen enkele een hoofdkantoor in de Verenigde Staten heeft. Er zitten twee Nederlands-Britse multinationals bij, n.l. Shell en Unilever. Interessant is dat de verbinding wordt gemaakt tussen 'Tax & The Sustainable Development Goals'.[72] In 2015 zijn de 17 Sustainable Development Goals door de Verenigde Naties vastgesteld.

De wetgevers zaten in de tussentijd ook niet stil. In 2015 werd het BEPS-pakket uiteindelijk met vijftien aanbevelingen door de OESO gepresenteerd.[73] Het bevatte deels aanbevelingen voor een betere informatie van uitwisseling en transparantie en deels maatregelen om de uitholling van de belastinggrondslag tegen te gaan alsmede het schuiven van winsten. Een belangrijk deel van deze aanbevelingen ('soft law') is direct door de Europese Commissie, aangespoord door het Europees Parlement, vertaald in een wetgevingspakket ('hard law'), deels bestaande uit ontwerp-richtlijnen (bijvoorbeeld ATAD1 en ATAD2),[74] deels bestaande uit eigen initiatieven (bijvoorbeeld uitwisseling van tax rulings).[75] Tenslotte meende de Franse commissaris, Pierre Moscovieci, verantwoordelijk voor begroting en belastingen, van het momentum gebruik te maken om "oude wijn in nieuwe zakken" te verpakken (splitsing CCTB en CCCTB-voorstellen).[76] Deze wetgevingsagenda is deels door nationale parlementen geïmplementeerd, deels gestrand in Raad van Ministers van de EU vanwege een gebrek aan unanimiteit (zie CCTB en CCCTB-voorstellen) en deels doorgeschoven naar de nieuwe, recent, geïnstalleerde commissie. Daarnaast is de Europese Commissie zeer actief geworden door het instrument van ongeoorloofde staatssteun in te zetten om het beleid van individuele lidstaten inzake tax rulings in te zetten. Denk bijvoorbeeld aan de Starbucks-zaak. En tenslotte heeft de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie soms vergaande gevolgen voor goed doordachte concepten, zoals de deelnemingsvrijstelling of de fiscale eenheid.

In Nederland zijn met name beleidsnotities van belang. Daar waar het kabinet-Rutte-2 onder leiding van staatssecretaris van Financiën, Eric Wiebes (VVD), nog koos voor een én/én –beleid[77], lijkt het kabinet Rutte-3 de bakens verzet te hebben door in ieder geval het tegengaan van belastingontwijking door multinationals als eerste in de beleidsprioriteiten te noemen. Desgevraagd heeft de staatssecretaris van Financiën wel steeds namens het kabinet geantwoord dat alle beleidsprioriteiten nevenschikkend zijn[78]. Tenslotte is de relatie tussen het bedrijfsleven en de politiek naar een dieptepunt is gedaald. Eerst vanwege de discussie over de afschaffing van de dividendbelasting[79], later door andere belangrijke maatschappelijke onderwerpen, zoals het klimaatbeleid en recent de hoogoplopende discussies over stikstof en PFAS.

3.6 Fase 5 (2019 en verder): 'Het purpose-denken' als cement voor een constructieve dialoog in de zeshoek

Naar mijn mening zou de Nederlandse en de internationale discussie over belasting en belastingontwijking door bedrijven gebaat zijn bij een verdere verdieping door het bedrijfsleven

[72] Zie de publicatie "A new bar for responsible tax" van het B Team: "Taxes are a critical resource to help create this world through enhanced public services and investment to reach these goals. Taxation links governments and their people. Clear tax rules, robustly applied, can help enable business to invest in a particular country or area. Taxes can also be used as a policy tool for sustainable development. Taxes provide a means for societies to redistribute resources and new business models are needed for sustainable development and tax systems will have to keep pace.

[73] OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting*, 2015 Final Report, www.oecd.org.beps.

[74] www.consilium.europa.eu: Anti Tax Avoidance Directives 1 en 2 juli 2016 en mei 2017.

[75] www.europa.eu: Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency, 17 maart 2015.

[76] www.europarl.europa.eu: Op 25-10-2016 heeft de Europese Commissie besloten om het voorstel inzake een gemeenschappelijke, geconsolideerde grondslag voor de vennootschapsbelasting opnieuw in te dienen. In 2011 liep de besluitvorming daarover vast. Nu werden de voorstellen, iets aangepast, in een tweetrapsraket aangeboden; eerst de CCTB, gevolgd door de CCCTB.

[77] Zie www.tweedekamer.nl Kamerstuk 25.087 Internationaal fiscaal (verdragsbeleid).

[78] Zie www.eerstekamer.nl verslag plenaire vergadering van 18 december 2018, nr. 11: bijdrage senator M.L.A. van Rij (CDA).

[79] Zie de vele artikelen hierover, zoals www.nrc.nl 14.09.2018 en www.ad.nl 23.08.2018.

over het doel van ondernemen. Op 27 november 2019 publiceerde 'The British Academy'[80] in het kader van het project 'The Future of the Corporation' een interessante publicatie. In deze publicatie zijn 'The principles for Purposeful Business'[81] uitgewerkt. Kern van het project "The Future of the Corporation" is dat het maken van winst niet de doelstelling van ondernemen moet zijn. Het doel van ondernemen in de 21e eeuw moet zijn om de problemen van mensen en de planeet "winstgevend" op te lossen en niet te profiteren van het veroorzaken van problemen[82]. Dat gaat om een totale paradigmawisseling. In plaats van financieel gewin staan de zeventien UN Sustainable Development Goals (SDG's)[83] centraal. Winst in financiële zin is dan een gevolg van deze doelstelling, maar niet een doel op zichzelf. Het vraagt mitsdien een cultuur van ethiek en waarden binnen bedrijven om een zinvolle bijdrage te kunnen leveren aan de oplossing van de fundamentele vraagstukken in onze (wereld)samenleving, zoals armoede, klimaatverandering, verantwoorde consumptie-en productie, gezondheid, overbevolking, milieuvervuiling etc. Bedrijven hebben de volgende drie van de zeventien doelstellingen (SDG's) geprioritiseerd: nr. 13: climate action (61%), nr. 12: responsible consumption & production (54%) en nr. 8: decent work and economic growth (52%).

Bedrijven zouden door middel van een *statement of purpose*[84] inhoud kunnen geven aan hun bijdrage aan de SDG-doelstellingen. Verschillende "stakeholders in de samenleving "moeten op de bedrijven kunnen vertrouwen dat zij niet alleen zeggen in deze het goede te zullen doen, maar daar ook naar handelen: *practice what you preach*. Daar dienen bedrijven, groot en klein, transparant over te zijn en verantwoording over af te leggen. In wezen gaat het om een nieuw contract tussen de samenleving en bedrijven. The British Academy geeft een viertal argumenten waarom een fundamentele verandering nodig is om tot een nieuw contract tussen het bedrijfsleven en de samenleving te komen.[85] Vennootschapsbelasting wordt ook genoemd: "Meanwhile, globally mobile business means that corporate taxat*ion* is unlikely to be a remedy".[86] Dat leidt ertoe dat de volstrekte fixatie op de vennootschapsbelasting in het maatschappelijk debat in wezen een afgeleide is van waar het echt om gaat. Dat komt mede, omdat bepaalde ngo's en politici dit debat gekaapt hebben voor eenzijdige politiek-ideologische doeleinden. Dat moeten het bedrijfsleven en de beroepsgroep van de belastingadviseurs zich aanrekenen. En in wezen de overheid ook. Intellectueel gezien zou het debat op het hogere niveau van het 'purpose-denken' gebracht moeten worden. Hoe kunnen

[80] Professor Sir David Cannadine, President of the British Academy: "The British Academy's purpose is to deepen understanding of people, societies and cultures, enabling everyone to learn, progress and prosper. Our Fellowship draws on the full range of the human experience-from politics to art, and economics to philosophy. The Future of the Corporation programme could not be a better example of the Academy's work and its ability to draw on such a wide range of ideas".

[81] Zie: The Principles for Purposeful Business "How to deliver the framework for The Future of the Corporation: "an agenda for businesses in the 2020s and beyond", published by the British Academy -Future of the Corporation-.

[82] Zie "Principles for Purposeful Business", pagina 8: "We concluded that the purpose of business is to solve the problems of people and planet profitably, and not profit from causing problems".

[83] Het laatste jaar staat het denken over "purposeful business" zeer in de belangstelling. Zie bijvoorbeeld 'The American Business Roundtable' van 169 CEO's van Amerikaanse multinationals bracht een verklaring uit ("statement on corporate purpose". Zie ook *The Economist* van 24-30 Augustus 2019: "What are companies for"? Zie ook ook de campagne die de Financial Times is gestart: "The long-term health of free enterprise capitalism will depend on delivering profit with purpose'.

[84] Zie bijvoorbeeld the statement of purpose van Handelsbanken in Zweden: www.handelsbanken.com.

[85] (1) The global nature of challenges that society faces and the global nature of business itself. The most urgent challenge is climate change. (2) The opportunities and challenges presented by new technology. The rate of change has outpaced regulation and, as time passes, regulators and lawmakers get further behind the latest developments in both technology and business models. New technologies also provide?? challenges and opportunities for the future of work. (3) The increasingly intangible nature of companies. Leading companies' assets have altered from 83% tangible (building, plant, machinery) to 87% intangible (brands, patents, intellectual property). This has turned on its head the justification for shareholders to dominate companies based on ownership of tangible assets. In turn, this renders the application of traditional economic tools of competition policy and regulation increasingly irrelevant (4) The perception of business in wider society. Trust in institutions is essential for social and economic progress. Business is .... now widely regarded as more trustworthy than governments and media. Corruption is enemy number one for businesses. Building greater accountability within business for its impact on people and planet is essential.

[86] M. Desai & D. Dharmapala, "Revisiting the Uneasy Case for Corporate Taxation in an easy World", *Journal of the British Academy* 2018.

bedrijven en hun adviseurs aan een betere wereld bijdragen. Daar ligt ook de sleutel waar ngo's, politiek, bedrijfsleven en hun adviseurs elkaar kunnen vinden. In plaats van een voortdurende lawine van nieuwe regels over de samenleving te storten die amper op een ordentelijke wijze in de parlementen worden behandeld[87], zou de politiek de dialoog met het bedrijfsleven en hun adviseurs moeten aangaan over de vier grote trends (zie de vier door The British Academy genoemde argumenten). Vennootschapsbelasting is een achterhaalde belasting die bij een economie van 'rokende schoorstenen'.

Daarom vind ik de vraag of er wel of niet een 'tax governance code' moet komen te prematuur. In de eerste plaats: wat is het doel van een dergelijke code? Is het een voortzetting van het weinig constructieve politieke debat over belastingontwijking? Wat wordt er mee beoogd? Is het een oprechte poging van het bedrijfsleven en de belastingadviseurs om het onderwerp belasting te zien als een uitwerking van het 'purpose-denken'? In de trant van: "hoe kan ik door middel van belastingen bijdragen aan de verwezenlijking van de zeventien SDG's? Zijn ngo's en politici die tot nu toe het debat domineren bereid om van hun vooringenomenheid af te stappen dat het bedrijfsleven uitsluitend hier op aarde is om winstmaximalisatie na te streven? Zijn zij ook bereid om echt de dialoog met de belastingadviseurs en de belastinginspecteurs aan te gaan hoe een belastingstelsel in de 21e eeuw eruit zou moeten zien? Of is het voortdurend 'zwartmaken' van multinationals electoraal en voor de donateurs een te verleidelijke strategie? Kortom in Nederland zou best eens over de grens gekeken kunnen worden en de vraag is of wij ook niet een project 'Toekomst van de onderneming' zouden moeten aanvangen à la The British Academy. Misschien zou onze Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid daarin een rol kunnen vervullen gezamenlijk met de Koninklijke Nederlandse Academie voor Wetenschappen. Een van de sterke punten van de aanpak van het Britse project 'Future of the Corporation' is hierin gelegen dat met een zeer brede groep van stakeholders wordt gesproken, zoals academici, vertegenwoordigers uit het bedrijfsleven, overheid, beleidsmakers, institutionele beleggers, journalisten en ngo's. Juist die gedepolitiseerde aanpak onder leiding van een academisch gezaghebbend instituut maakt het zo interessant.

Ik zou daaraan willen toevoegen dat een dergelijke benadering het thans weinig constructieve debat over belastingontwijking zou kunnen 'defiscaliseren'. Daar bedoel ik mee dat een dialoog over de wenselijkheid van een 'tax governance code', voorafgegaan moet worden door de vraag of de volgende fase in de evolutie naar een 'tax governance code' niet onderdeel moet uitmaken van een ander denken over het nut en noodzaak van ondernemen. Dat is veel fundamenteler dan een code of nog erger verschillende codes. Zelf denk ik dat belasting een wezenlijk onderdeel zou moeten zijn van een Nederlandse 'corporate governance code' die het resultaat is van de omslag in het denken over ondernemen en governance: van agency naar purpose-denken. Daar zou belasting een onderdeel van moeten zijn. In het Paper "Principles for Purposeful Business" stellen de schrijvers acht principes[88] voor die business leiders, beleidsmakers en ngo's zouden kunnen uitwerken. Zelf denk ik dat belasting een integraal onderdeel kan uitmaken van het 'purpose-denken'. Het betalen van belasting is een bijdrage aan het goed functioneren van een fatsoenlijke samenleving. Zowel op het niveau van de eigenaren als op het niveau van de vennootschap. In wezen zou het onderdeel Tax & The Sustainable Development Goals (zie het citaat van het B team in noot 72) in iedere *purpose statement* van een bedrijf moeten voorkomen. Die integrale benadering kan dan tot een nieuwe maatschappelijke consensus leiden. De beroepsgroep van de belastingadviseurs zal slechts een bijrol daarin vervullen, net als de belastinginspecteurs of de fiscalisten bij de ngo's. De belastingadviseurs zullen in de eerste plaats als eigen ondernemers 'het purpose- denken' kunnen omarmen, maar primair zijn zij slechts adviseurs voor de bedrijven die de leiding moeten nemen in de dialoog over het nieuwe contract tussen de bedrijven en de samenleving. Moeten belastingadviseurs dan helemaal niets doen?

[87] Dit is mijn persoonlijke ervaring als lid van de Eerste Kamer der Staten-Generaal voor het CDA in de periode 2015-2019. Het dieptepunt was dat ik als enige woordvoerder een inhoudelijke bijdrage had over het Wetsvoorstel Spoedreparatie Fiscale Eenheid, Kamerstukken I 34.959, zie verslag 16-4-2019.

[88] "The eight principles are: Corporate Law, Regulation, Ownership, Corporate Governance, Measurement, Performance, Corporate Financing and Corporate Investment."

Ik denk het niet. Zij zullen de bedrijven kunnen helpen om de discussie over tax governance verder op het niveau van de Raden van Bestuur en de Raden van Commissarissen te brengen. De drie pijlers uit 'Tax in the Boardroom' vormen daar een uitstekend richtsnoer voor. Bij *tax policy* komen vragen aan de orde of een bedrijf een eigen belastingbeleid heeft geformuleerd. Dat gaat veel verder dan de beperkte vragen, zoals die nu volgens de Nederlandse corporate 'governance code' beantwoord moeten worden op belastinggebied, n.l. hoe hoog het bedrag aan belastingverplichtingen is en de effectieve belastingdruk.

Bedrijven zullen bij de formulering van de eigen belastingpolitiek moeten ingaan of zij handelen naar de letter van de wet of naar de geest van de wet, maar ook of zij gebruik maken van fiscale incentives in ontwikkelingslanden en belastingbesparende structuren in laag belaste jurisdicties. De bijdrage per jurisdictie of regio in belastingen is belangrijk. Dan gaat het om alle belastingen en niet alleen de vennootschapsbelasting of winstbelasting.

De pijler van de transparantie heeft er vooral ook mee te maken dat het bedrijf bereid is om op een coherente en duidelijke manier de tax policy naar buiten toe te communiceren. Bij het project 'Tax in the Boardroom' werd menigmaal geconstateerd dat binnen een bedrijf hier verschillende belangen gelden. Het hoofd communicatie is soms bereid minder ver te gaan dan de tax director of soms juist weer verder. Juridische zaken kan soms op de rem staan vanwege het risico van mogelijke kwetsbaarheid inzake de juridische aansprakelijkheden. Afhankelijk van de belangstelling van een CEO voor het onderwerp *sustainability* wordt het onderwerp belasting naar voren gehaald of juist weggedrukt. Ook concurrentieoverwegingen weerhouden bedrijven ervan om te transparant te zijn.

Tenslotte de governance. Hoe leg je nu precies als bedrijf vast dat hetgeen je in je belastingpolitiek hebt geformuleerd en waarover je ook communiceert ook daadwerkelijk gebeurt. Dan gaat het om vraagstukken van borging van het fiscale beleid in de organisatie. Vragen, zoals wie er in de organisatie verantwoordelijk is voor het belastingbeleid zijn van belang, wie is verantwoordelijk voor de compliance, aan wie is de verantwoordelijkheid van de implementatie van de tax policy gedelegeerd, maar ook hoe wordt de wereldwijde belastingpolitiek gemonitord. Is er een tax committee die uiteindelijk beslist over ingewikkelde vraagstukken over interpretatie? Hoe vaak wordt de tax policy geëvalueerd? Is er een beleid voor 'klokkenluiders'? Aan wie rapporteert de tax director? Heeft de tax director directe toegang tot de Raad van Bestuur en de Raad van Commissarissen? Hoe lopen de reporting lines? Hoe is de tax functie vormgegeven?

Kortom het onderwerp belasting zou geïntegreerd moeten worden in het '*purpose*-denken' en de acht principes van 'purposeful business'. Fiscalisten kunnen daarbij helpen door een verdere verdiepingsslag te maken in het verder vorm geven van tax governance. Als die twee ontwikkelingen synchroon lopen, dan zou idealiter een tax governance code een integraal onder uitmaken van een nieuwe versie van de Nederlandse corporate governance code waarin het 'purpose-denken' is uitgewerkt. Kortom in de zeshoek is er werk aan de winkel.

3.7 Conclusie

Belastingen is van een onderwerp van pure specialisten die dat in een 'veilige driehoek' (belastinginspecteurs, belastingadviseurs en tax directors) bespraken onderdeel geworden van een scherp maatschappelijk debat. Dat komt omdat er een 'assertieve driehoek' bijgekomen is van ngo's, politici en media. Dat gebeurde na de financiële crisis van 2008. Burgers moesten de hogere belastingen betalen die nodig waren om het redden van financiële instellingen te financieren. Die volkswoede werd vertaald door met name multinationals aan te spreken op hun belastingontwijkende debat. Een en ander heeft geleid tot een stortvloed van nieuwe regels. Een middel waar politici internationaal en nationaal graag naar grijpen, maar waarvan het effect soms beperkt is. Of vaak is het middel nog erger dan de kwaal. De vraag is nu hoe er in de dynamische, nieuwe zeshoek, een constructieve dialoog gestart kan worden. Daartoe zullen bedrijven de leiding moeten nemen. Niet door als doel alleen op een 'tax governance code' aan te koersen. Bedrijven en de eigenaren van die bedrijven zullen wezenlijk het '*purpose*-denken' moeten omarmen en de doelstelling van winstmaximalisatie loslaten. Kortom hun

‘raison d’être’ ter discussie stellen. Dan pas kan het betalen van belasting onderdeel uitmaken van een bijdrage aan de samenleving i.p.v. het verlagen van kosten voor de onderneming en de eigenaren daarvan.

Het initiatief van The British Academy, The Future of the Corporation genaamd, effent daarvoor de weg. De acht principes van Purposeful Business kunnen stuk voor stuk ook vertaald worden naar de fiscaliteit. Dit vraagt van de wereld van de Nederlandse fiscalisten om dienend aan die hogere dialoog over het ‘purpose-denken’ in de zeshoek een constructieve bijdrage te leveren aan het realiseren van de zeventien SDG-doelstellingen van de VN.

4

4 Tax governance code: Werken aan een internationale 'gouden standaard'

Dirk-Jan Sinke[89] (VNO-NCW)

Het Nederlandse bedrijfsleven omarmt het opstellen van een 'tax governance code. Dit doet recht aan de diverse initiatieven die reeds geruime tijd door verschillende bedrijven worden ontplooid. De belangrijkste elementen van een 'tax governance code' omvatten:

- Het hebben van een transparante fiscale strategie en een duidelijk intern beleid.
- Het uitoefenen van toezicht door bestuur en raad van commissarissen op dit beleid.
- Het afleggen van verantwoording over hoe het toezicht is ingericht.
- Het hebben van duidelijke interne *checks & balances*.
- De rol van een interne auditfunctie en/of een externe accountant.
- Publieke rapportage over beleid en fiscale ke(r)ngetallen.

Het uitrollen van een 'tax governance code' zou niet tot Nederland beperkt moeten blijven: wij kunnen als gidsland fungeren bij de ontwikkeling van een internationale norm.

VNO-NCW gelooft dat een duurzaam sterke economie en een excellent bedrijfsleven onmisbare elementen zijn om te komen tot een welvarende, inclusieve maatschappij met kansen voor iedereen. Hierbij hoort een samenleving met de ramen open, die gericht is op de wereld en voldoende ruimte biedt aan alle soorten en maten ondernemers om vanuit Nederland hun vleugels internationaal uit te slaan. Andersom hoort daar ook een open en transparante manier van ondernemen bij.

De Nederlandse economie ontleent naar onze overtuiging haar kracht aan de rijke en brede variëteit aan bedrijven en sectoren. Startups, scale-ups, zelfstandig ondernemers, het midden- en kleinbedrijf en de internationaal opererende bedrijven met hun (mondiale) hoofdkantoren vormen een vitaal ecosysteem aan bedrijvigheid dat Nederland veel welvaart en welzijn heeft gebracht. Vanwege de relatief kleine thuismarkt zal onze economische groei en welvaartstoename vooral uit activiteiten met het buitenland moeten komen. Nederland moet daarom een fiscaal beleid voeren dat een goed vestigingsklimaat creëert voor reële investeringen in de echte economie en ons hele ecosysteem van ondernemingen. Tegelijkertijd moet het fiscale beleid waarborgen dat belastingontwijking en -ontduiking effectief wordt bestreden.

Ons fiscale stelsel moet ervoor zorgen dat al onze bedrijven, klein en groot, buitenlandse markten kunnen betredenen daar risicovolle investeringen kunnen doen. Dit is de reden dat we in Nederland bijvoorbeeld de deelnemingsvrijstelling, de fiscale eenheid en de liquidatieverliesregeling hebben, en daarnaast een uitgebreid belastingverdragennetwerk hebben opgebouwd. Ons stelsel is erop gericht om belemmeringen weg te nemen om vanuit Nederland handel te drijven en/of te investeren in het buitenland. Het zorgt ervoor dat ondernemingen vanuit Nederland de hele wereld kunnen bedienen. Ook zorgt dit beleid ervoor dat ons land aantrekkelijk is voor buitenlandse bedrijven om zich in Nederland te vestigen en vanuit hier hun internationale activiteiten te organiseren en regionaal uit te bouwen.

Uiteraard mag het belang van onze open economie geen rechtvaardiging zijn dat wordt toegelaten dat ons belastingstelsel en verdragennetwerk worden misbruikt. Beleid dat (mede)

[89] mr. D.J. Sinke, Head of Tax Policy at VNO-NCW and MKB-Nederland.

ten gunste komt van internationaal opererende bedrijven moet namelijk kunnen steunen op maatschappelijk draagvlak. Het Nederlandse investerings- en vestigingsklimaatbeleid moet derhalve reële activiteiten centraal stellen. Dit beleid mag bovendien niet gericht zijn op het uithollen van de belastinggrondslag van andere landen. Dat is niet goed voor de internationale concurrentieverhoudingen en zorgt ervoor dat bedrijfsstructuren onlogisch en economisch suboptimaal worden ingericht. Daarbij leidt het tot maatschappelijke verontwaardiging, tast het potentieel de belastingmoraal aan en zet het internationale verhoudingen onnodig op scherp.

Het brede Nederlandse bedrijfsleven ondersteunt daarom de invoering van de maatregelen gericht op bestrijding van belastingontduiking en -ontwijking. De OESO en de EU hebben al veel maatregelen voorgeschreven en Nederland heeft die snel en vergaand geïmplementeerd. Hier bovenop zijn bovendien door Nederland unilaterale maatregelen genomen door ontwikkelingslanden aan te bieden om antimisbruikbepalingen in de belastingverdragen met hen op te nemen, de substance regels (de binding met Nederland) aan te scherpen, een nationale lijst van non-coöperatieve landen op te stellen en een bronheffing op rente- en royaltybetalingen aan tax havens in te voeren. Met de vernieuwde rulingpraktijk komen er strengere normen voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter en wordt de kern van de afgegeven rulings ook gepubliceerd. Dit laatste zal bijdragen aan een andere en hopelijk meer positieve perceptie van de Nederlandse rulingpraktijk; een belangrijke pijler van het Nederlandse fiscale beleid.

De exacte effecten van de maatregelen gaan de komende jaren duidelijk worden, maar er zijn al voorbeelden van bedrijven die geen reële investeringen of activiteiten in Nederland hebben en niet langer kapitaalstromen van en naar Nederland laten gaan. Zo voorkomen we ook dat (delen van) deze kapitaalstromen nog langer leiden tot economische schade elders in de wereld, met name in ontwikkelingslanden.[90] Deze daadkrachtige aanpak van het kabinet van belastingontduiking en -ontwijking helpt ook om te zorgen dat de kern van het fiscale beleid van Nederland overeind kan blijven en dat is van grote waarde. Aan de andere kant zijn er wel zorgen. Het beleid dat is bedoeld voor de bestrijding van belastingontwijking lijkt in steeds meer gevallen ook internationaal opererende ondernemingen met reële economische activiteiten in Nederland te raken.

Bedrijven hebben een lange investeringshorizon en hebben daarom behoefte aan stabiliteit en voorspelbaarheid van regelgeving. Daarvoor is breed maatschappelijke draagvlak voor de vormgeving van het fiscale stelsel van groot belang. Daarom moet er meer zijn dan alleen de verzekering van fiscale experts dat de uitkomsten van het stelsel technisch precies kloppen, of dat de uitkomsten van het systeem van transfer pricing in lijn zijn met wat daarover in de OESO is afgesproken. De uitkomsten van het (internationale) systeem moeten ook aansluiten bij wat maatschappelijk aanvaardbaar is in het licht van het soort economie dat wij willen hebben in Nederland, en de beleidsdoelstellingen die daaraan ten grondslag liggen.

Voor draagvlak en dialoog over het fiscale stelsel zijn inzicht in het soort economie dat wij willen hebben, de beleidsdoelstellingen die dat ondersteunen, en de effectiviteit van de wetten die daarop zijn gebaseerd, van groot belang. Transparantie kan daarbij helpen. Veel ondernemingen erkennen dat en gaan hierover intern en extern het gesprek aan. Sommige bedrijven treden ook naar buiten over hun belastingbeleid, de daarbij horende gedragsregels en eveneens het toezicht daarop. Uiteindelijk zal het ook betekenen dat bedrijven – als sluitstuk van het belastingbeleid – transparanter zullen worden over de belasting die zij betalen in landen waar zij actief zijn. Op die manier ontstaat ruimte voor een dialoog over de vraag in hoeverre de beleidsdoelstelling en de wetten die daarop zijn gebaseerd het gewenste effect hebben, of we uitkomen waar we willen zijn.

Goed bestuur van een beursgenoteerd bedrijf beschermt de belangen van aandeelhouders, werknemers en andere belanghebbenden.[91] Elementen als helderheid over fiscale strategie en

[90] UNCTAD, *Reforming international investment governance*, World Investment Report 2015, https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf..

[91] https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/corporate-governance/corporate-governance-code.

beleid, de rol van bestuur en raad van commissarissen, en het afleggen van verantwoording spelen daarbij een belangrijke rol. Het Nederlandse bedrijfsleven is daarom voorstander van een 'tax governance code': een internationale norm, een 'gouden standaard', als het gaat om de manier waarop bedrijven omgaan met belastingen, toezicht en transparantie.

Hier ligt een kans voor Nederland, ook om internationaal de toon zetten. Het bedrijfsleven wil betrokken blijven bij het maatschappelijke debat over belastingheffing en voelt haar maatschappelijke verantwoordelijkheid. Daarom wordt het initiatief van een 'tax governance code' omarmt en concreet opgepakt. De uitdaging hierbij is hoe er maximale transparantie op het gebied van belastingen kan worden gegeven zonder dat de dagelijkse bedrijfsprocessen worden beïnvloed en bedrijfsgevoelige informatie openbaar wordt. Daarbij wordt ook het faciliteren van stakeholder-management op het gebied van belastingen beoogd.

Het is van belang ervoor te zorgen dat iedereen een vergelijkbaar beeld heeft bij wat een 'tax governance code' precies zou moeten omvatten. Het is goed om daarover het gesprek aan te gaan. Wij denken dat een 'tax governance code' in ieder geval moet aangeven wat er op fiscaal gebied verwacht mag worden van ondernemingen met betrekking tot:

- Het hebben van een transparante fiscale strategie en een duidelijk intern beleid.
- Het uitoefenen van toezicht door het bestuur en de raad van commissarissen op dit beleid.
- Het afleggen van verantwoording over hoe het toezicht is ingericht.
- Het hebben van duidelijke interne *checks & balances* (tax control framework).
- De rol van een interne auditfunctie en/of een externe accountant.
- Publieke rapportage over beleid en fiscale ke(r)ngetallen (transparantie).

Met het opstellen van een 'tax governance code' wordt ook recht gedaan aan de grote stappen die in de afgelopen jaren reeds zijn gezet door ondernemingen als het gaat over de communicatie rondom belastingstrategie. Wij verwijzen bijvoorbeeld naar de door het B Team ontwikkelde *responsible tax principles*.[92] Hierin zijn veel elementen opgenomen die een belangrijke rol moeten spelen bij een 'tax governance code'. Bij de totstandkoming van deze beginselen zijn, naast bedrijven, diverse internationale én maatschappelijke organisaties betrokken geweest. Het document kan dan ook een uitstekende basis zijn om het gesprek over een 'tax governance code' verder te brengen.

Tot slot ligt er een belangrijke vraag hoe een koppeling kan worden gelegd met de bredere wereld van corporate governance. In dit kader is het ook de vraag in hoeverre een 'tax governance code' een nationale aangelegenheid zou moeten zijn of dat het navolging moet krijgen op Europees of OESO-niveau. Wij denken dat Nederland, vanwege het relatief grote aantal multinationals, hierbij als gidsland kan fungeren.

[92] https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax.

5

5 Tax governance

Klaas Bangma en Ron Tolman (FNV) [93]

5.1 Inleiding

Sinds 2003 kennen we in Nederland een corporate governance code. Een nieuw te introduceren 'tax governance code' kan een aanvulling hierop zijn. Zo kan transparantie over belastingen worden bevorderd en wordt zichtbaar of een onderneming zijn eerlijke deel in de belastingen betaald. Inmiddels zijn er al verschillende initiatieven om ondernemingen te bewegen transparanter te laten zijn over hun belastingen. De recente ontwikkeling van de GRI Tax Standard is hier één van. Een andere is de Tax Transparency Benchmark die elk jaar wordt opgesteld door VBDO. Toch is gebrek aan fiscale transparantie en belastingontwijkend gedrag van bedrijven nog steeds een groot probleem. De belangrijkste omissie is dat weinig ondernemingen rapporteren over hun per land betaalde belasting (country-by-country reporting).

5.2 Historie

Nederland had de traditie van het Rijnlandse model. Niet alleen de belangen van de aandeelhouders stonden centraal maar ook de belangen van andere stakeholders, werknemers, klanten, leveranciers en de samenleving als geheel speelden een belangrijke rol bij de besluitvorming. In het Rijnlandse model speelt de overheid een belangrijke regulerende rol. De stakeholders zijn gericht op de lange termijn. Vanaf eind jaren '80 komt hier verandering in. Het Angelsaksische model waarbij de ondernemer en de aandeelhouders centraal staan wint terrein. De overheid trekt zich op allerlei terreinen terug omdat ervan uit wordt gegaan dat de markt zijn werk beter kan doen zonder overheidsbemoeienis. Het Angelsaksische model zou meer welvaart moeten opleveren.

Vanaf de jaren '80 zien we door toenemende globalisering steeds meer internationale geldstromen. Landen concurreren met elkaar door middel van steeds lagere tarieven voor vennootschapsbelasting. De moraal veranderde van 'niet alles wat mag hoeft toegepast te worden' in 'alles wat mag moet'. Dit leidde uiteindelijk tot een agressieve internationale tax planning. Grote ondernemingen doen dit zo succesvol dat ze in Nederland geen belasting meer betalen over hun in Nederland behaalde winst. Een van de gevolgen is dat de kosten voor collectieve voorzieningen steeds meer opgebracht moeten worden door inkomstenbelasting en indirecte belastingen.

Deze ontwikkeling wordt steeds minder maatschappelijk geaccepteerd. Daarom is het nu tijd om stappen te zetten om de belastingmoraal te veranderen zodat *iedere* onderneming een rechtvaardig en eerlijk deel bijdraagt aan de belastingen. Het invoeren van een 'tax governance code' kan hier een bijdrage aan leveren.

5.3 Maatschappelijke relevantie

Een helder zicht op wat de omvang van belastingontwijkend gedrag van bedrijven is momenteel indicatief aanwezig. Wereldwijd kost belastingontwijking landen naar schatting US$ 500 miljard

[93] Auteurs zijn als beleidsmedewerker werkzaam bij vakbond FNV. FNV maakt, samen met zeven andere maatschappelijke organisaties deel uit van Tax Justice Nederland. Tax Justice zet zich in voor een mondiaal eerlijker belastingsysteem en pleit voor meer transparantie van bedrijven en overheden.

per jaar.[94] De effectieve vennootschapsbelastingdruk was voor grote bedrijven tien jaar na de financiële crisis van 2008 lager dan ervoor.[95] De lagere belastingopbrengsten zijn verloren inkomsten voor de financiering van publieke diensten die van cruciaal belang zijn voor burgers en bedrijven, zoals onderwijs, infrastructuur en gezondheidszorg. Ook zorgen deze publieke verliezen tot een ongelijke verdeling van belastingdruk van kapitaal naar arbeid.

Recent heeft het CBS-onderzoek gedaan naar de effectieve belastingdruk van Nederlandse bedrijven[96] Deze bleek gedaald te zijn en op een niveau uitgekomen die veel lager ligt dan het nominale belastingtarief. Dit is een zorgelijke uitkomst en maakt nader onderzoek noodzakelijk om een beter beeld te krijgen van de belastingdruk van Nederlandse bedrijven. Ook door de adviescommissie belastingheffing multinationals[97] is gekeken naar de effectieve belastingdruk. Zij wilden graag weten de omvang van de Nederlandse opbrengst van de vennootschaps-belasting weten van multinationals ten opzichte van hun in Nederland behaalde commerciële winst. Door gebrek aan data en daarmee gebrek aan transparantie van de betreffende bedrijven, kon de commissie niet op deze wijze het effectieve belastingtarief bepalen.

In december 2019 heeft DNB een studie gepubliceerd naar de spaaroverschotten in zowel het grootbedrijf als in het MKB.[98] DNB noemt dat DGA's de belastingheffing van box 2 proberen te mijden door geld onnodig in het bedrijf op te potten. Ook benoemt DNB de grote financiële stromen tussen dochter- en moederbedrijven van Nederlandse en buitenlandse multinationals. Volgens DNB lijkt deze ook gedreven te zijn door belastingontwijking. Dit ondermijnt de belastinggrondslag en kan belastingcompetitie tussen landen in de hand werken.

Nederland speelt internationaal een hoofdrol in het mogelijk maken van belastingontwijking. Met als primair doel belastingbesparing, stoomt er veel geld door Nederland via brievenbusmaatschappijen aan dividenden, rente en royalty's. De totale waarde van deelnemingen, leningen en intellectuele eigendomsrechten van Nederlandse brievenbusmaatschappijen – ook wel bijzondere financiële instellingen genoemd - bedroeg in 2016 in totaal ruim 4.500 miljard euro [99]. Zowel de instroom als uitstroom van dividenden, renten en royalty's bedroegen circa 200 miljard euro. Door te schuiven met dividenden, royalty's en rente, kunnen internationaal opererende bedrijven hun winsten laten vallen in de door hen gewenste landen en zo de te betalen belasting reduceren. Dit geldt onder meer voor multinationals met waardevolle merknamen of grote marktaandelen zoals kleding of drankbedrijven, maar ook andere vormen van intellectueel eigendom zoals farmaceutische bedrijven.

Het belang dat iedereen bijdraagt met zijn eerlijke deel in de belastinginkomsten zal alleen maar groter worden. Zo laat het bouwstenenrapport van het ministerie van Financiën zien dat de lastendruk op arbeid sterk is toegenomen. In het rapport wordt voorgesteld om de belastingdruk op arbeid te verlagen door onder meer de druk op kapitaal te verhogen.[100] Ook de adviescommissie belastingheffing van multinationals doet voorstellen om de belastingheffing voor multinationals eerlijker te maken. Tevens laat de Corona-crisis het belang van een overheid zien als macro-economische stabilisator, waarbij bedrijven diverse vormen van steun krijgen. Ook laat de corona-crisis het belang van goede publieke voorzieningen zien, waaronder een

[94] A. Cobham & P. Jansky, *Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance – Re-estimating and country results,* Journal of International Development 2018.

[95] Tommy Span, Henri Demarteau en Stefan Hoefsmit, *De effectieve druk van de vennootschapsbelasting 2006-2017*, , CBS 2019.

[96] Tommy Span, Henri Demarteau en Stefan Hoefsmit, *De effectieve druk van de vennootschapsbelasting 2006-2017*, CBS: 2019. Zie: https://www.cbs.nl/nl-nl/maatwerk/2019/43/de-effectieve-vennootschapsbelastingdruk-2006-2017.

[97] Adviescommisie belastingheffing van multinationals, *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting*, Ministerie van Financiën: 2020.

[98] De Nederlandse Bank, *Het spaaroverschot van Nederlandse bedrijven ontrafeld,* DNBulletin 2019. Een vergelijkbare analyse komt naar voren in rapport van het Ministerie van Financiën uit mei 2020 *bouwstenen voor een beter belastingstelsel*.

[99] Johannes Hers, Joost Witteman en Ward Rougoor, *Balansen, Inkomsten en Uitgaven van Bfi's,* SEO Economisch Onderzoek: 2018.

[100] *Kamerbrief* 18 mei 2020, *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, Ministerie van Financiën,2020.

goede gezondheidszorg waaronder een adequate IC-capaciteit. Daarnaast levert de corona-crisis een rekening op die door de komende generatie via de belastingen weer opgebracht zal moeten worden. Daarnaast laat het CPB zien dat de economische groei in Nederland structureel beperkt zal zijn[101]. Bij een beperkte groei, zal ook de belastingopbrengsten beperkt toenemen. In een dergelijke omgeving zal een doorgaand fiscaal belastingontwijkend gedrag van bedrijven extra druk zetten op de betaalbaarheid van publieke voorzieningen. Bedrijven zullen de komende jaren nog sterker aangesproken worden op hun maatschappelijke verantwoordelijkheid, waarbij rekenschap geven van hun redelijke fiscale bijdrage een essentieel onderdeel zal zijn.

5.4 Huidige belastingpraktijken

Sinds 2014 publiceert VBDO jaarlijks de Tax Transparency Benchmark.[102] Aan de hand van zes principes wordt hier een beeld gegeven van de Tax Governance van Nederlandse bedrijven. In november 2019 is de lustrum-editie verschenen. Hieruit blijkt dat Nederlandse bedrijven veel vooruitgang geboekt hebben op het gebied van Tax Governance. Maar hoewel steeds meer bedrijven hun Tax Governance op papier goed op orde lijken te hebben, wordt er in de praktijk niet altijd naar gehandeld. Zo zien we dat een bedrijf als Shell in de top 20 staat van de Tax Transparency Benchmark, maar werd in juni 2018 bekend dat Shell via een trust in Jersey, dividend uitkeerde aan haar aandeelhouders om Nederlandse dividendbelasting te ontwijken. In mei 2019 werd bekend dat Shell, maar ook een aantal Nederlandse grote multinationals geen of vrijwel geen belasting afdragen over hun in Nederland behaalde winst. Dit laatste omdat zij in een aantal gevallen hun liquidatieverliezen uit het buitenland in Nederland kunnen verrekenen. Een krachtige belastinglobby heeft jaren geleden ervoor kunnen zorgen deze regeling in de belastingwet werd opgenomen.

Tijdens de landelijke discussie in 2018 over de dividendbelasting kwam de krachtige belastinglobby vol in de spotlights te staan. Zo werd duidelijk dat onder meer Shell en Unilever krachtig voor afschaffing van de Nederlandse dividendbelasting lobbyden.[103] Hierbij is Unilever een bedrijf dat in de top 10 van de Tax Transparency Benchmark staat.

In juli 2017 heeft SOMO, in opdracht van FNV, de studie gepubliceerd *Verborgen belastingpraktijken van Nederlandse bedrijven* met een aantal casestudies naar het belastinggedrag van een aantal Nederlandse bedrijven.[104] Zo kwam naar voren dat Ahold Delhaize een deel van haar handelsmerken in Zwitserland houdt. Hierdoor is het mogelijk dat Ahold winst verschuift vanuit Amerika, waar een statutair tarief voor vennootschapsbelasting van 35 procent geldt, en vanuit Nederland, waar een statutair tarief van 25 procent geldt, naar de effectief lager belaste kantons in Zwitserland. Een belangrijke vraag wat betreft het houden van Ahold's intellectueel eigendom is waarom het bedrijf ervoor kiest om haar handelsmerken in Zwitserland te houden. Het lijkt, fiscale overwegingen daar gelaten, logischer om dat in Nederland te doen. Hoewel de onderzoekers van SOMO hier behoorlijk over hebben doorgevraagd, heeft Ahold Delhaize geweigerd hier financiële en fiscale duidelijkheid over te verschaffen.

5.5 Belang van fiscale transparantie

De rode draad in bovenstaande voorbeelden is dat tenminste een deel van de grote Nederlandse bedrijven nog steeds fiscaal onvoldoende transparant is. Dit gebrek aan transparantie heeft er in 2018 en 2019 toe geleid dat de publieke opinie en de Nederlandse politiek zich kritischer zijn gaan opstellen richting grote Nederlandse bedrijven. Duidelijk is ook geworden dat op het gebied van Tax Governance nog een belangrijke weg te gaan is. Het betalen van het eerlijke deel in de belastingen en oprechte fiscale openheid zijn hierbij

[101] CPB, *Verkenning Middellangetermijn 2022-2025*, Den Haag: 2019.

[102] Zie www.vbdo.nl.

[103] Zie onder andere NRC van 3 november 2017, '*Shell begon al vroeg met lobby tegen dividendbelasting*', maar ook NRC van 24 november 2018, '*Schrappen dividendbelasting was harde eis van Unilever*'.

[104] Vincent Kiezenbrink &Katrin McGauran, *Verborgen belastingpraktijken van Nederlandse bedrijven, een onderzoek naar grondslaguitholling en winstverschuiving*, SOMO 2017.

noodzakelijke veranderpunten. Zo is alleen een dialoog van de stakeholders niet voldoende, maar moeten bedrijven ook eerlijk ingaan op vragen over de fiscaliteit van bedrijven. Zo is openheid over je bedrijfsstructuren van belang. Dat geldt des te sterker als deze via landen lopen waar het betreffende bedrijf weinig economische toegevoegde waarde genereerd.

Ook zullen Nederlandse bedrijven kritisch moeten zijn op hun rol in de belastinglobby. Het ongegeneerd bepleiten dat lagere belastingen ook beter voor Nederland zou zijn onder de frame van 'fiscaal vestigingsklimaat' zou moeten veranderen in een pleidooi voor het betalen van een eerlijke deel van de belastingen. Openheid over de eigen rol in de belastinglobby is hierbij eveneens gewenst.

Het gebrek aan openheid over belastingafspraken die Nederlandse bedrijven met de fiscus hebben gemaakt, heeft de fiscale reputatie van het Nederlands bedrijfsleven geen goed gedaan. Soms zijn die belastingafspraken terecht als kwalijk te bestempelen. Diverse van deze afspraken zijn nader onderzocht door de Europese Commissie. Toch zullen veel belastingafspraken keurig in lijn zijn met de geest van de wet. Nederlandse bedrijven kunnen alleen hun fiscale reputatie verbeteren door hun belastingafspraken te publiceren.

Tevens is essentieel dat bedrijven per land publiceren over hun betaalde belasting. Dit te beginnen met hun belasting over de Nederlandse winst. Er zijn nog weinig Nederlandse bedrijven die dit op basis van vrijwilligheid doen. Als ze dit wel doen, dan doen ze dat verplicht in opdracht van een toezichthouder. Een cultuur van fiscale geheimzinnigheid lijkt bij veel bedrijven nog schering en inslag. Een mooi voorbeeld hoe dit anders kan, laat het jonge bedrijf Adyen zien. Hoewel dit bedrijf laag genoteerd staat in de Tax Transparency Benchmark, kent het bedrijf wel een zeer uitgebreide country-by-country fiscaal overzicht.

Country-by-country reporting is één van de centrale onderdelen uit van de GRI tax standard. Alleen met een country-by-country rapportage kan een onderneming inzichtelijk maken dat zij geen misbruik maken van verschillen tussen belastingstelsels van landen om hun belasting te reduceren. Indien in de 'tax governance code' de GRI tax standard zou worden gevolgd, dan zou een grote stap naar fiscale transparantie gezet kunnen worden. Indien bedrijven op onderdelen deze standaard niet volgen, zullen ze dat duidelijk uit moeten leggen waarbij een goed beeld van het te betalen eerlijke deel in de belastingen niet in het geding mag komen.

5.6 De ondernemingen waarop de tax governance code zich op richt

Het doel van de 'tax governance code' is dat ondernemingen zichtbaar maken dat zij hun eerlijke deel bijdragen in de belastingen. Wenselijk is dat alle grotere bedrijven dit zichtbaar maken. Bij het bepalen van de reikwijdte van de 'tax governance code' ligt het voor de hand dat deze binnen dezelfde reikwijdte ligt als de Corporate Governance Code (verder: CGC). Dat neemt niet weg dat ook andere ondernemingen de 'tax governance code' kunnen volgen.

De keuze voor deze ondernemingen die onder de CGC vallen motiveren we als volgt:

- De ondernemingen waarop de CGC van toepassing is hebben een zodanige omvang en vaak een multinationale structuur waardoor belastingontwijking zeer lonend kan zijn. De kosten die gemaakt moeten worden voor advisering en het opzetten van een belastingstructuur kunnen ruimschoots goedgemaakt worden door het voordeel van lage belastingtarieven.
- Deze ondernemingen kunnen rekenen op een brede belangstelling van analisten en journalisten waardoor er eerder sprake kan zijn van een voorbeeldfunctie.
- Bij het merendeel van deze ondernemingen spelen vakbonden een rol bij het afsluiten van collectieve arbeidsovereenkomsten en bij fusies en reorganisaties. Vakbonden hebben belang bij eerlijke belasting. Vakbonden hebben sowieso belang bij inzicht in de verdeling van de winst per land.
- De ondernemingen die gebruik maken van rulings met de Nederlandse Belastingdienst om belasting elders te ontwijken zoals Starbucks en IKEA komen ook in beeld. Het zijn weliswaar de facto buitenlandse ondernemingen maar zij zijn statutair in Nederland gevestigd. Het is natuurlijk de vraag of de buitenlandse aandeelhouders toezien op naleving van de code.

5.7 Cultuurverandering is noodzakelijk

Verantwoording afleggen over waar en hoeveel belasting is betaald is de kern van de 'tax governance code'. Een governance code gaat uit van het principe van zelfregulering. De inzet van de 'tax governance code' is dat de onderneming verantwoording aflegt aan alle stakeholders en niet alleen aan de aandeelhouders. Vanuit het perspectief van de vakbond is het belangrijk te kunnen zien dat niet alleen werknemers belasting betalen maar dat ook ondernemingen belasting te betalen en zo hun bijdrage leveren aan collectieve voorzieningen, zoals onderwijs, infrastructuur etc.

Anders dan bij de CGC kan goed ondernemingsbestuur ertoe leiden dat er meer belasting moet worden betaald en er derhalve minder ruimte is voor een dividenduitkering. Daar waar de code zich richt op openheid en best practices wat betreft de wijze van rapporteren kan op het gebied van belastingen met name de country-by-country rapportage voorkomen dat bedrijven hun winsten verschuiven naar fiscaal aantrekkelijke landen.

De waardering voor het gevoerde beleid is sterk afhankelijk van het perspectief van waaruit naar de onderneming wordt gekeken. Is dat het shareholder belang of staan de stakeholders centraal? Een eng shareholder belang is in veel gevallen strijdig met de lange termijn waardecreatie uit de CGC. Hier speelt (fiscale) ethiek een belangrijke rol. Zowel de eenzijdige keuze voor shareholder belang als een bredere keuze voor het belang van stakeholders, zijn ethische keuzes.

De 'tax governance code' moet ervoor zorgen dat ondernemingen verantwoording afleggen over het betalen van belasting met als doel dat ondernemingen hun eerlijke deel betalen. Stakeholders krijgen inzicht in het ondernemingsbeleid ten aanzien van belastingen. Dit kan leiden tot tevredenheid maar ook tot activisme.

Enig optimisme over de voorbeeldfunctie en cultuurverandering is op zijn plaats. Het lijkt erop dat eenzijdige aandacht voor aandeelhouderswaarde over zijn hoogtepunt heen is. De crises in de jeugdzorg, onderwijs en politie laten zien dat private rijkdom samen kan gaan met publieke armoede die niet opgelost kan worden met 'meer markt'. De Covid-19 crisis heeft dit nog eens benadrukt. De CGC heeft vrijwillig navolging gekregen in minimaal 14 branche codes zoals de Zorgbrede Governance Code en de Governance Code Woningcorporaties.

5.8 Verandering van de belastingmoraal alleen is niet voldoende

De CGC heeft 'lange termijn waardecreatie' als uitgangspunt. Bij de 'tax governance code' draait het om eerlijk belasting betalen. Het is niet vreemd om te veronderstellen dat 'eerlijk' voor de genoemde ondernemingen betekent dat ze meer belasting betalen. In tegenstelling tot de CGC ligt er niet een alleen maar een mooie toekomst voor alle stakeholders in het verschiet. Er ligt ook een blauwe enveloppe op de mat. Dit gegeven zet de openheid over belastingontwijking voortdurend onder druk.

Na verloop van tijd zouden machts- en rechtsmiddelen noodzakelijk kunnen zijn om de eerlijke belastingheffing af te dwingen. We kunnen hierbij denken aan een uniform minimumtarief vennootschapsbelasting, om te beginnen binnen de Europese Unie.

Emmanuel Saez en Zucman stellen in 'The Triumph of Injustice' een andere wijze van aanpak van belastingontwijking voor: laat andere landen de belasting heffen die belastingparadijzen weigeren op te leggen aan multinationals.[105] Dit zou kunnen betekenen dat Nederland alsnog de belasting oplegt die Nederlandse ondernemingen elders hebben ontweken tegen het Nederlandse of het uniforme EU-tarief. We zullen vooraf wel moeten vaststellen of Nederland zelf geen belastingparadijs is.

[105] E. Saez & G. Zucman, *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*, New York: W. W. Norton & Company 2019.

Initiatieven die leiden tot een grotere transparantie over belastingen, zijn van harte toe te juichen. De ‘tax governance code’ is zo’n initiatief. Op deze manier wordt het duidelijk dat ondernemingen niet alleen de letter van de wet horen te volgen, maar dat de geest van de wet en fiscale ethiek ook een belangrijke rol speelt. Dit kunnen ze dan aan hun stakeholders duidelijk maken door fiscaal transparant te zijn. Dit neemt niet weg dat tegelijkertijd voortgegaan moet worden op de weg van internationale afspraken over publieke country-by-country rapportage, aanvullende regels om ontwijken van belasting te voorkomen en afspraken over minimum belastingtarieven voor de winstbelasting.

6

6 Tax governance vanuit het perspectief van de NOB

Niels Boef, Arjo van Eijsden, Marlies de Ruiter, Edwin Visser en Bartjan Zoetmulder (NOB)

6.1 Inleiding

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) draagt graag bij aan de discussie over tax governance. De NOB is een beroepsvereniging voor academisch opgeleide fiscalisten. De NOB heeft momenteel ruim 5.300 leden, die werken bij een breed palet aan organisaties, variërend van de Big-4 accountantsfirma's tot aan advocatenkantoren, alsmede middelgrote en kleine organisaties, al dan niet in samenwerking met accountants, advocaten of andere (vrije) beroepsbeoefenaren. Daarnaast is er binnen NOB ook een grote vertegenwoordiging van bedrijfsfiscalisten. De cliënten van NOB-leden zijn breed verdeeld over de samenleving en omvatten zowel particulieren als bedrijven, in binnen- en buitenland.

De NOB opereert onder het adagium: "kwaliteit, integriteit en onafhankelijkheid", waarvan de invulling onder andere is vastgelegd in de NOB Code of Conduct. Om nader inhoud te geven aan het adagium wordt door de NOB een verplichte post-doctorale fiscale beroepsopleiding en permanente educatie georganiseerd en kent de NOB onafhankelijke tuchtrechtspraak.

In dit essay wordt allereerst ingegaan op de rol en functie van de belastingadviseur en wordt ruim aandacht besteed aan de maatschappelijke context waarin de belastingadviseur opereert. Wij geven onze visie op tax governance en fiscale ethiek, hoe die twee zich tot elkaar verhouden en welke stakeholders daarbij in onze optiek een rol moeten spelen. We geven daarbij aan dat een 'tax governance code' ook nuttig zou zijn voor de Belastingdienst.

De NOB is reeds een aantal jaren bezig met een programma om de maatschappelijke aspecten van de fiscale advisering en de dilemma's die dat soms met zich meebrengt, actief bij haar leden onder de aandacht te brengen. Dat doet de NOB onder andere in het opleidingsprogramma en door middel van de DilemmApp. Daarnaast draagt de NOB actief bij aan de maatschappelijke discussie over belastingen door middel van conferenties en stakeholder-bijeenkomsten, door wetscommentaar te leveren en gesprekken te voeren met beleidsmakers over praktijkervaringen en sinds juni 2019 via "Belastingpoort" bijeenkomsten in Nieuwspoort in Den Haag.

Om het belang van de maatschappelijke aspecten bij de advisering kracht bij te zetten, heeft de NOB in juni 2018 haar code of conduct aangepast. In de jaarvergadering van juni 2019 is voorts een Roadmap gepresenteerd om in samenspraak met de leden aan die toevoeging nader invulling te geven. Voor deze essaybundel is een aantal NOB-kantoren bereid gevonden om een beschrijving te geven van de interne procedures die gevolgd worden bij de advisering en op welke wijze de maatschappelijke aspecten in de advisering worden verankerd. Tot slot zal op verzoek van de initiatiefnemers van deze essaybundel een separate bijdrage worden geleverd door de Jonge Orde van Belastingadviseurs en de Medior Orde van Belastingadviseurs.

6.2 De rol en functie van de belastingadviseur

Een belastingadviseur adviseert zijn cliënt over de fiscale gevolgen van voorgenomen (rechts) handelingen zoals bedrijfsopvolging, investeringen, financiering en herstructureringen (transacties) of levensgebeurtenissen zoals het huwelijk of het overlijden. De belastingadviseur wijst op fiscale stimuleringsmaatregelen (giftenaftrek, investeringsaftrek, innovatiebox) en vrijstellingen, zoals een reorganisatievrijstelling, die beschikbaar zijn. Een onderdeel van het werk van een belastingadviseur is het voorkomen dat kosten nergens aftrekbaar zijn of

inkomsten meer dan eens belast worden. Een bij de NOB aangesloten belastingadviseur waakt ervoor betrokken te worden bij belastingfraude. Soms is de wet onduidelijk; ook dan wordt het advies gebaseerd op een redelijkerwijs verdedigbaar (objectief pleitbaar) standpunt. Binnen deze grenzen mag de belastingplichtige streven naar de meest gunstige positie; de rechter (Hoge Raad) heeft dit consequent gesanctioneerd. De taak van de belastingadviseur brengt met zich dat deze die positie ook aan zijn cliënt voorlegt.

Voorts is het een taak van een belastingadviseur zijn cliënt te helpen bij het nakomen van zijn fiscale verplichtingen en de cliënt ervoor te behoeden dat hij fiscale verplichtingen over het hoofd ziet. De expertise van de belastingadviseur is daarbij onontbeerlijk, omdat de fiscale regelgeving complex en voortdurend aan verandering onderhevig is. Verder verleent een belastingadviseur rechtsbijstand bij fiscale geschillen. Een belastingadviseur kan daartoe zijn cliënt in het contact met de Belastingdienst vertegenwoordigen en namens de cliënt een fiscale procedure voeren.

Voor zover redelijkerwijs nodig mag van een lid van de NOB verwacht worden dat deze ook de maatschappelijke aspecten van het advies met zijn cliënt bespreekt. Alvorens we ingaan op de maatschappelijke verantwoordelijkheid en daaromtrent te maken afwegingen aan de kant van de belastingadviseur, is het goed te beseffen hoe we maatschappelijk tegen situaties aankijken waarbij geen belastingadviseur betrokken is of hoeft te zijn.

Maatschappelijk geaccepteerde fiscale motieven
In veel situaties hebben burgers en bedrijven helemaal geen belastingadviseur nodig. Min of meer standaard aangelegenheden behoeven geen advies. Toch spelen maatschappelijke aspecten daarbij een rol, bijvoorbeeld:

- Indien een burger besluit om te rijden om zijn auto vol te tanken in Duitsland of België, streeft hij doorgaans een fiscaal voordeel na.
- Indien een BV besluit om zijn voorlopige aanslag vennootschapsbelasting vooruit te betalen, dan profiteert zij van een betalingskorting.
- Indien een burger met een behoorlijk bedrag aan spaargeld besluit de aankoop van zijn eigen woning volledig te financieren met een hypothecaire geldlening en de rente fiscaal ten laste van zijn inkomen brengt.

Belastingplichtigen behoeven in deze situaties doorgaans geen bijstand van een belastingadviseur, maar de maatschappij ondervindt wel de financiële gevolgen van de gemaakte afwegingen en daaruit voortvloeiende beslissingen. Er zijn nog talloze andere voorbeelden van belastingontwijking die financiële consequenties voor de maatschappij hebben, maar waarbij het motief tot handelen weinig of geen toelichting behoeft. Zo zijn er vele voorbeelden waarbij het motief tot handelen alsook de maatschappelijke gevolgen duidelijk zijn.

Besef van maatschappelijke verantwoordelijkheid
De belastingadviseur heeft primair als taak zijn cliënt bij te staan. Dit is maatschappelijk gezien niet zonder betekenis. Fiscale regelgeving is vaak dermate complex dat veel cliënten ‘door de bomen het bos niet meer zien’. De belastingadviseur helpt zijn cliënt om te voldoen aan alle fiscale verplichtingen en vervult daarmee indirect een rol in de belastingheffing. Om de complexe belastingwetten te kunnen toepassen en uitleggen is veel (praktijk)kennis vereist, kennis waarover de cliënt in het algemeen niet beschikt. Deze kennisvoorsprong leidt automatisch tot een zeker verantwoordelijkheidsbesef omdat een cliënt in bepaalde gevallen niet goed zelf kan duiden of handelen dat mede fiscaal gemotiveerd is, als ‘normaal’, als ‘verantwoord’ of als ‘niet passend’ moet worden gezien. Dit is zeer sterk afhankelijk van de normen en waarden van de cliënt, zijn (fiscale) strategie en de cultuur waarbinnen hij opereert. In een open economie als Nederland doen een veelheid van culturen zich gelden, ieder met een eigen kijk op wat verantwoord is. Dit laat zich moeilijk objectiveren. Hier fungeert de belastingadviseur als vertrouwenspersoon en een belangrijke raadgever.

Praktische beperkingen aan maatschappelijke verantwoordelijkheid
Het blijft belangrijk telkens te beseffen dat een burger of een bedrijf uiteindelijk geheel zelf eindverantwoordelijk is voor gemaakte keuzes met betrekking tot het vormgeven van de fiscale behandeling van gebeurtenissen of transacties. Sterker nog, hij huurt een belastingadviseur in om de mogelijkheden in kaart te brengen en mag erop vertrouwen dat alle mogelijkheden tot hem komen. Indien de belastingadviseur dat niet zou doen, ontstaat een onduidelijke situatie. Mag de belastingadviseur bepaalde mogelijkheden om gunstiger opties te benutten zomaar achterwege laten? Op welke gronden mag hij dit doen? Wie heeft de wijsheid dan eigenlijk in pacht? En, is de belastingadviseur voor de financiële consequenties dan niet aansprakelijk? De context waarin de cliënt opereert (waarden, strategie, stakeholders) bepaalt uiteindelijk welke optie het beste voor hem is. Dat kan soms tot dilemma's leiden in het verkeer tussen cliënt en adviseur. Vele NOB-leden hanteren hiervoor interne richtlijnen en kantoorregels, en onderhouden overlegstructuren om voorkomende dilemma's bespreekbaar te maken.

Maatschappelijke verantwoordelijkheid getoetst aan de werkzaamheden van een belastingadviseur
Zelfs indien we bovenstaande praktische beperkingen in ogenschouw nemen, zal de belastingadviseur zijn verantwoordelijkheid moeten nemen. Deze verantwoordelijkheid kan het beste worden getoetst aan de werkzaamheden van de belastingadviseur. In dit licht worden enerzijds de functie en rol van de belastingadviseur duidelijker en kan de verantwoordelijkheid een praktischer invulling krijgen.

Indien we over de adviesfunctie spreken, dient een NOB-lid voor zover redelijkerwijs nodig de maatschappelijke aspecten van het advies met zijn cliënt te bespreken. De praktijk laat zien dat cliënten zich doorgaans terdege bewust zijn van maatschappelijke aspecten van mogelijke belastingtoepassingen. Een *sophisticated cliënt*, zoals een beursfonds, bedient zich van bepaalde geobjectiveerde beleidskaders en is uitstekend in staat om met inachtneming van haar eigen 'tax policy' fiscale keuzes te maken. Een cliënt met een minder omlijnd normenkader maakt wellicht dezelfde afwegingen maar vaak zonder een objectief toetsingskader. De praktijk laat evenwel zien dat – zeker in het afgelopen decennium – het besef van wat 'verstandig' of 'acceptabel' is in verregaande mate is opgeschoven. Daarbij komt dat veel cliënten geen fiscaal gedrag nastreven dat als fiscaal agressief aangemerkt zou kunnen worden. Zij wensen vooral zekerheid en geen verrassingen achteraf.

Wanneer we stilstaan bij de voor vele NOB-leden belangrijke werkzaamheid van het voorbereiden van belastingaangiften bezien we de maatschappelijke verantwoordelijkheid in een ander kader. De maatschappelijke verantwoordelijkheid spitst zich toe op het op de juiste wijze in de belastingaangifte verwerken van de rechtspositie van de cliënt. De belastingadviseur bewaakt hier veelal de norm: het zekerstellen van compliance met wet- en regelgeving, en erop toezien dat cliënten tijdig hun belastingschuld aan de fiscus voldoen. Het is ontegenzeggelijk zo dat de belastingadviseur in dit opzicht een poortwachtersfunctie heeft welke - mede dankzij de professionele infrastructuur - de taakuitoefening van de belastingdienst verlicht. De maatschappelijke functie als 'buffer' te opereren tussen cliënten en overheid kan niet eenvoudig gerelativeerd worden.

Tot slot dient maatschappelijke verantwoordelijkheid in het licht van de rechtsbijstand te worden gezien. Geschillen met de belastingdienst zijn talrijk. De beschikbaarheid van expertise teneinde tegenwicht te bieden aan een bestuursorgaan met vele bevoegdheden en rechtsmiddelen is in een rechtstaat van wezenlijk belang. In een situatie waarin een geschil dient te worden beslecht is de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingadviseur te vereenzelvigen met de taak de individuele cliënt bij te staan en dienst rechtspositie te bewaken.

6.3 De veranderende context waarin de belastingadviseur opereert

Tot aan de financiële crisis en de kort daaropvolgende economische crisis werd de kwaliteit van een belastingadvies nagenoeg geheel bepaald door een fiscaaltechnische lens. Bezuinigingen volgend op de crisis raken burgers en bedrijven hard in hun portemonnee. Tegelijkertijd zien we een dalende trend aan vennootschapsbelastingtarieven, waar concurrentieoverwegingen tussen landen aan ten grondslag lijken te liggen. Ook dreigen internationale instituties zoals de OESO

door hun gebrek aan inclusiviteit hun relevantie te verliezen. Schandalen (Luxleaks, Panama Papers), non-gouvernementele organisaties die belastingafdrachten van multinationale ondernemingen zichtbaar maken, publieke verontwaardiging daarover en ambitieuze agenda's van hoofdrolspelers bij internationale instituties maken het palet compleet. Dit leidt tot het ontwerpen, vaststellen en uitvoeren van een ongekend ambitieuze en brede anti-belastingontwijkingsagenda op mondiaal (OESO/G20) en Europees niveau, uitmondend in 15 rapporten van de OESO, een nieuw multilateraal verdrag (MLI) en een aantal EU-richtlijnen. Ondanks deze maatregelen hebben burgers niet de perceptie dat zij mee profiteren van de inmiddels in gang gezette economische groei en zien ze de winstbelastingtarieven mondiaal verder naar beneden gaan. De huidige aanknopingspunten voor de heffing zijn niet toepasbaar op grote bedrijven die met beperkte fysieke presentie door nieuwe technologieën kunnen opschalen in een markt. Inmiddels is de OESO bezig met de grootste aanpassingen in het internationale belastingsysteem sinds decennia. Ten eerste door fysieke presentie als aanknopingspunt voor de belastingheffing los te laten en deels te vervangen door een bestemmingsbeginsel. Ten tweede door een wereldwijd minimum winstbelastingtarief te willen invoeren om een gelijk speelveld te bewerkstelligen en de gepercipieerde *race to the bottom* te stoppen.

Parallel hieraan zien we dat belastingen niet alleen maar financiële impact op ondernemingen hebben, maar ook reputationele en commerciële risico's met zich meebrengen. Belastingen bevinden zich niet alleen meer in het technische domein van het hoofd belastingzaken van de onderneming en de belastingadviseur, maar krijgen aandacht van het bestuur van de onderneming en de toezichthouders op dat bestuur.

Toezicht houden op het belastingbeleid van de onderneming betekent dat er een belastingbeleid moet zijn en ook dat de uitvoering van dat beleid gemonitord moet worden en dat erover gerapporteerd moet worden. We zien in toenemende mate dat een bredere groep 'stakeholders' van de onderneming belangstelling krijgt voor het belastingbeleid, denk aan institutionele beleggers, vakbonden en toezichthouders zoals DNB. Inmiddels wegen steeds meer institutionele beleggers het belastingbeleid en het belastinggedrag mee in hun investeringsbeslissingen[106] en wegen banken dat mee bij het accepteren van klanten.[107] Belastingen zijn onderdeel geworden van de duurzaamheidsagenda.

De adviseur kan zich in zijn advisering niet meer beperken tot fiscaaltechnische aspecten. Dat blijft uiteraard de solide basis van ieder advies, maar daarnaast zullen ondernemingen in toenemende mate van hun adviseurs verwachten dat zij andere risico's meewegen in de advisering, dat zij het advies toetsen aan de (fiscale) strategie van de onderneming en dat zij belangen van stakeholders van de onderneming meewegen. Kwaliteit van de advisering wordt daarmee opnieuw gedefinieerd. Tegen deze achtergrond heeft de NOB in 2018 haar code of conduct aangepast en een Roadmap ontwikkeld (zie hierna onder 6.8).

6.4 Wat is tax governance?

De letterlijke vertaling van 'good governance' in het Nederlands is behoorlijk bestuur. Hierbij gaat het met name om de manier waarop de bestuurs- en toezichtorganen van een bedrijf hun taken en hun verantwoordelijkheden uitvoeren en daarover verantwoording afleggen. De Nederlandse 'corporate governance code' bepaalt de regels voor Nederland. Deze regels zorgen ervoor dat de belangen van de diverse belanghebbenden bij een bedrijf worden beschermd doordat op een evenwichtige wijze verantwoordelijkheden zijn verdeeld en processen zijn vastgelegd. Het belastingbeleid is in deze code zeer beperkt benoemd. De regels die bepalen wat er in de financiële rapportages moet worden opgenomen verplichten alleen tot het openbaar maken van het bedrag aan belastingverplichtingen en de effectieve belastingdruk.

[106] Https://www.unpri.org/academic-research/encouraging-responsible-tax-behaviour-what-investors-need-to-know/4346.article.

[107] Https://www.toezicht.dnb.nl/binaries/50-237752.pdf.

De intentie achter de introductie van een Nederlandse 'tax governance code' lijkt te zijn om een richtlijn te ontwikkelen aan de hand waarvan kan worden beoordeeld op welke wijze bedrijven en belastingadviseurs de belastingwetgeving toepassen. Hierbij lijken zowel de zorgvuldigheid van de toepassing van fiscale wetgeving via de daarvoor benodigde processen (governance), alsook de bij de toepassing gemaakte inhoudelijke keuzes (policy) en de mate van publieke transparantie (transparency) relevant te zijn. Een soortgelijke samenstelling van doelstellingen is te vinden in de ontwikkelde standaarden voor de rapportages op het gebied van maatschappelijk verantwoord ondernemen (Corporate Social Responsibility of CSR). Zowel ten aanzien van CSR in zijn algemeenheid, als ten aanzien van belastingheffing in het bijzonder, is er een toenemende vraag naar transparantie vanuit bepaalde belanghebbenden, maar ook vanuit de maatschappij in het algemeen. Voor CSR zijn op dit gebied al standaarden ontwikkeld. Eén van deze standaarden is de GRI-standaard, welke standaard door een grote groep internationaal opererende bedrijven wordt gebruikt in hun rapportages. Voor belastingen zijn de eerste internationaal geformuleerde standaarden recent toegevoegd aan de al bestaande GRI-standaarden (GRI-207).[108]

Het gaat bij good governance over de wijze waarop bestuurs- en toezichtsorganen hun taken en verantwoordelijkheden uitoefenen, in dit geval ten aanzien van de toepassing van de belastingwetgeving. Bij tax governance gaat het dus onder andere over het formuleren van een belastingstrategie (die mede wordt bepaald door de waarden van de onderneming en die van de stakeholders), het beleggen van verantwoordelijkheid, wat inhoudt dat bestuurders en toezichthouders worden geacht hun verantwoordelijkheden te benoemen en te nemen door de noodzakelijke processen te implementeren die belangrijk zijn voor het voldoen aan de eisen van de belastingwetgeving (tax control framework). Tot slot gaat het over controleerbare rapportage over de werking van het tax governance framework. Er wordt dus 'eigenaarschap' verwacht van de bestuurders en toezichthouders. Dit wordt over het algemeen vormgegeven via een tax governance framework.

Richtlijnen ten aanzien van een governance framework dienen dus in ieder geval onderdeel te zijn van een 'tax governance code'. Daarvoor zou gekeken kunnen worden naar de bestaande initiatieven op het gebied van responsible tax principles teneinde te beoordelen wat er nog meer onderdeel zou kunnen zijn van een 'tax governance code'. Denk bijvoorbeeld aan de B Team responsible tax principles die door een groeiende groep bedrijven worden onderschreven.[109]

Tax governance en belastingethiek worden soms ten onrechte als elkaars synoniemen gebruikt. Waar good governance met name gaat om de hoe vraag, gaat het bij belastingethiek met name om de wat vraag. Wat voor keuzes maakt een bedrijf bij het toepassen van de belasting-wetgeving in een land? Wat voor normen en waarden liggen hieraan ten grondslag? En hoe beïnvloeden deze normen en waarden de wijze waarop belastingwetgeving wordt toegepast? Hoe gaat een bedrijf om met interpretatievragen en met risico's op het gebied van belastingheffing? Hoe worden belangen van stakeholders meegenomen in de afweging? In het algemeen liggen deze (soms ethische) afwegingen ten grondslag aan de *tax strategy* van een bedrijf. Bij de vraag op welke wijze een bedrijf de belastingwetgeving interpreteert, gaat het als de gebruikelijke definitie wordt gehanteerd dus om de inhoud van de *tax strategy*. Bij de vraag via welke processen de *tax strategy* tot stand komt en wordt uitgevoerd binnen het bedrijf, gaat het om de vormgeving van het *tax governance framework*. Zo wordt de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur voor de belastingstrategie neergelegd in het tax governance framework. Dit wordt onder andere geëffectueerd doordat de tax director directe verantwoording dient af te leggen aan het bestuur, wat ervoor zorgt dat het bestuur de verantwoordelijkheid voor deze *tax strategy* ook kan dragen. In de *tax strategy* zelf worden vervolgens de inhoudelijke keuzes op het gebied van *tax planning*, *tax risk management*, *tax compliance* en de gewenste relatie met belastingautoriteiten neergelegd. Hierin kan bijvoorbeeld worden vastgelegd dat alle entiteiten van de groep zich niet alleen dienen te houden aan de letter, maar ook aan de doel en strekking of geest van de wetgeving in een bepaald land. Meer specifiek kan dit worden uitgewerkt door

[108] Https://www.globalreporting.org/standards/media/2513/gri-207-tax-standard-2019-factsheet.pdf.
[109] Https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf.

bijvoorbeeld aan te geven onder welke voorwaarden het gebruik van *tax incentives* acceptabel is, en wat voor soort *tax planning* structuren niet acceptabel zijn voor het bedrijf.

Als laatste is ook relevant op welke wijze bedrijven aan hun stakeholders laten zien hoe zij met belastingheffing omgaan. Welke elementen van de *tax strategy* zijn met name relevant voor stakeholders, en welke elementen van de tax governance? Hoe wordt hierover gecommuniceerd? En is deze communicatie in lijn met de communicatie van een bedrijf over CSR, of zit daar een verschil in intentie of intensiteit achter?

Bij de vraag wat een 'tax governance code' zou moeten omvatten, is het daarom allereerst van belang om de drie pijlers van een coherente en strategische aanpak van de belastingverplichtingen door een bedrijf te onderscheiden: een *tax strategy* die de benadering van een bedrijf ten aanzien van *tax planning*, *tax* risk *management*, *tax compliance* en de gewenste relatie met belastingautoriteiten en andere stakeholders weergeeft; een *tax governance framework* dat de verantwoordelijkheden en processen benoemt via welke de invulling en uitvoering van de tax policy binnen het bedrijf plaatsvindt, en een *tax transparency strategy* ofwel een rapportage waarmee (controleerbaar) verantwoording wordt afgelegd aan belanghebbenden over de voorgaande elementen. Gezien de intenties achter de 'tax governance code', lijkt het doel te zijn dat deze code best practices gaat omvatten op ieder van deze drie elementen.

Hetgeen hiervoor is weergegeven ziet met name op bedrijven. Natuurlijk zal de 'tax governance code' direct van toepassing zijn op de eigen belastingverplichtingen van belastingadviseurs. Maar bij een 'tax governance code' voor belastingadviseurs kan vooral worden gedacht aan een code waarin richtlijnen worden gegeven over de advisering van klanten. Wellicht kan voor belastingadviseurs beter worden gesproken over een 'tax code of conduct'. Dat betekent in de eerste plaats dat belastingadviseurs zich in hun dagelijkse werkzaamheden bewust zijn van het bestaan van deze code, en deze bewustheid doorgeven aan hun klanten via de door hen verstrekte adviezen en de gesprekken daarover waarbij niet alleen aandacht wordt besteed aan de fiscaaltechnische gevolgen, maar ook aan de maatschappelijke aspecten van de inhoud van de advisering. Om hieraan handen en voeten te geven, zou een 'tax code of conduct' evenals bij bedrijven, kunnen aangeven wat de rol van de belastingadviseur is, voor welke klanten hij wil werken en welke eisen hij stelt aan de klanten en welke principes worden gehanteerd om de inhoudelijke grenzen van de advisering af te bakenen. Daarnaast zou aangegeven kunnen worden welke maatregelen (op NOB- en kantoorniveau) er op het gebied van kwaliteit, risk-management en procesinrichting bestaan om ervoor te zorgen dat adviseurs zich houden aan de op hen van toepassing zijnde 'tax code of conduct'. Tenslotte zouden belastingadviseurs duidelijk kunnen maken hoe gerapporteerd wordt over de werking van de 'tax code of conduct'.

6.5 Toepassingsbereik van een tax governance code: ook voor de Belastingdienst?

De oproep van oud-staatssecretaris van Financiën Menno Snel om te komen tot een 'tax governance code' is specifiek gericht op het bedrijfsleven en de belastingadviessector. In zijn Fiscale beleidsagenda 2019 schrijft hij: "In dat opzicht zou het wenselijk zijn als het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een 'tax governance code' ontwikkelen." De vraag komt evenwel op of het toepassingsbereik van een 'tax governance code' beperkt zou moeten blijven tot deze twee sectoren. Meer in het bijzonder kan de vraag gesteld worden of een 'tax governance code' niet ook van toepassing zou kunnen/moeten zijn op de Belastingdienst. In dit kader is interessant dat Renske Leijten (lid van de Tweede Kamer voor de SP) tijdens de behandeling van het Belastingplan 2020 de volgende opmerkingen heeft gemaakt: "Wat ik te horen heb gekregen, is dat de belastingadviespraktijk zegt: u vraagt ons om zelfregulering, prima, daar willen we over nadenken; maar dan willen we ook dat de Belastingdienst gaat kijken naar een protocol voor de manier waarop hij omgaat met belastingplichtigen. (...) [I]k vind het eigenlijk wel een mooie geste. Volgens mij kan het aan twee kanten beter worden: zowel de belastingadviespraktijk als ook de handelwijze van de Belastingdienst."[110] Renske Leijten toont zich hiermee een voorstander van de mogelijkheid om ook op (medewerkers van) de Belastingdienst een 'tax

[110] *Kamerstukken II*, 2019–2020, 35 302, nr. 68, blz. 27.

governance code' van toepassing te laten zijn. Hoe moet deze wens van Renske Leijten beoordeeld worden?

De oproep van oud-staatssecretaris Snel om een 'tax governance code' te ontwikkelen, is in feite een oproep aan het bedrijfsleven en de belastingadviessector om hun maatschappelijke verantwoordelijkheid te nemen. Dit blijkt duidelijk uit de behandeling in de Eerste Kamer van het wetsvoorstel Wet bronbelasting 2021 waar de staatssecretaris opmerkt: "Het is inderdaad belangrijk dat de belastingadviessector zich maatschappelijk verantwoord opstelt."[111] Maar geldt de roep om zich maatschappelijk verantwoord op te stellen, niet ook, of zelfs eerst en vooral de Belastingdienst? In dit kader is het van belang dat de Belastingdienst als onderdeel van de overheid een dienende taak heeft. De overheid is er voor het collectieve en individuele belang van de burgers.[112] Voorintholt verwijst in dit kader naar de naam van de Belastingdienst: "Als inspecteur maak je deel uit van de Rijksbelastingdienst. Dit woordje dienst mag geen loze kreet zijn, maar moet mijns inziens het besef aanscherpen dat we in dienst van de totale bevolking werkzaam zijn."[113] Van Eijsden heeft – hierop voortbordurend – in zijn bijdrage aan de Van Amersfoort-bundel de beroepshouding van de inspecteur gekarakteriseerd aan de hand van een drietal kenmerken:

- Een inspecteur dient zich magistratelijk en onpartijdig op te stellen.
- Een inspecteur dient cliëntgericht te zijn.
- Een inspecteur dient in de wetstoepassing redelijkheid en billijkheid te betrachten.[114]

Het behoeft geen toelichting – met alle waardering die er (zeker ook vanuit de NOB) is voor het functioneren van de Belastingdienst – dat juist deze kenmerken de laatste tijd onderwerp van discussie zijn. De werkwijze van de Belastingdienst wordt publiekelijk ter discussie gesteld. Er worden tal van kritische vragen gesteld over de beroepshouding van individuele medewerkers (en hun leidinggevenden). Daarbij gaat het niet alleen om de politiek en de media die – bijvoorbeeld in het kader van de toeslagaffaire – veelvuldig van zich laten horen. Ook vanuit de belastingadviessector en de wetenschap wordt regelmatig aandacht gevraagd voor het functioneren van de Belastingdienst.[115] In dit kader is veelzeggend dat uit het recent uitgevoerde onderzoek van de NOB en het Register Belastingadviseurs (RB) blijkt dat de dienstverlening door de Belastingdienst 'nog steeds onder de maat is'.[116] Er is met name veel kritiek op de bereikbaarheid en de toegankelijkheid van de Belastingdienst. Maar ook wordt aandacht gevraagd voor de verharding in de relatie met de Belastingdienst die veel adviseurs ervaren.

Wat dat laatste betreft, kan ook gewezen worden op het feit dat inspecteurs – in toenemende mate, naar het lijkt – standpunten innemen die als fiscale grensverkenning worden gekarakteriseerd.[117]

Is het in dit licht bezien niet goed als er ook voor de Belastingdienst een 'tax governance code', of een vergelijkbaar document, van toepassing zou zijn? Oud-staatssecretaris Snel heeft, in

[111] *Kamerstukken I*, 2019–2020, 35 305, nr. C, blz. 6.

[112] Zie o.a. J.L.M. Gribnau, Preadvies 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', in: Belastingen en ethiek, Geschriften voor de Vereniging voor belastingwetenschap, No. 243, Kluwer, Deventer 2011, blz. 99. dezelfde zin: J.E.A.M. van Dijck, De proceshouding van de belastingdienst, *FED* 1988/679.

[113] D. Voorintholt, 'Een belastinginspecteur is ook maar een mens', in: De inspecteur getaxeerd, Bundel uitgegeven bij het 100-jarig bestaan van de Vereniging van inspecteurs van 's Rijks belastingen, 1985, p. 81.

[114] Zie: J.A.R. van Eijsden, Grensgangers, in: *Springende punten*, Van Amersfoort-bundel, Kluwer, Deventer 2017, blz. 92 e.v., met verdere verwijzingen naar literatuur.

[115] Wat betreft de wetenschap zij verwezen naar: Leo Stevens, Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar, Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden, uitgegeven door het VHMF, 2018; zie met name hoofdstuk 5, blz. 42 e.v., alsmede M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Sdu, Den Haag 2019; zie met name blz. 27 e.v.

[116] Persbericht NOB/RB, 18 juni 2019: https://www.nob.net/persbericht-nob-rb-dienstverlening-door-belastingdienst-nog-steedsonder-de-maat.

[117] Zie o.a.: P.J. van Amersfoort, De rechtstatelijkheid van het handelen van de Belastingdienst, *WFR* 2017/236, F.R. Herreveld, *Rechtsstatelijkheid*, in: Ode aan Bart (Van Zadelhoff-bundel), Kluwer, Deventer 2017 en J.A.R. van Eijsden, a.w., blz. 94 e.v.

reactie op de opmerkingen van Renske Leijten (zie hiervoor) aangegeven dat er voor belastingambtenaren “heel veel wetten, aanwijzingen en regels” gelden waar ze zich aan moeten houden. Niettemin is hij het eens met de oproep “dat ook de dienst moet zeggen hoe hij het gaat doen”.[118] Het argument dat er al heel veel wetten en regels van toepassing zijn voor belastingambtenaren is uiteraard niet zonder betekenis[119], maar kan niet doorslaggevend zijn. In dit kader zij erop gewezen dat de staatssecretaris zelf in zijn Fiscale beleidsagenda 2019 heeft aangegeven dat wetgeving alleen niet de oplossing zal zijn. Voor zover er daarnaast nog interne (gedrag)instructies van toepassing zijn op belastingambtenaren, zijn die niet openbaar en daarmee niet kenbaar. Het lijkt er bovendien op dat in de regelgeving die thans van toepassing is op belastingambtenaren relatief weinig aandacht is voor de relatie met en de positie van de belastingplichtige (en diens adviseur). In dat kader, alsmede vanuit een oogpunt van evenwicht, zou het aanbeveling verdienen dat ook op de Belastingdienst een ‘tax governance code’, of een vergelijkbaar document, van toepassing wordt.

De NOB wil in dit kader nogmaals wijzen op het belang van een zogenoemd ‘taxpayer charter’. De NOB heeft in het verleden gepleit om te komen tot een Handvest met rechten en plichten van de belastingplichtige.[120] Kort gezegd is in een dergelijk handvest beschreven hoe de belastingplichtige en de Belastingdienst zich ten opzichte van elkaar zouden moeten gedragen en wat hun rechten en verplichtingen in dat kader zijn. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat het hierbij dus niet uitsluitend om rechten van de belastingbetaler gaat. Dit wordt (fraai) verwoord in artikel 1 lid 6 van het model Handvest dat door de NOB is gepubliceerd: “De belangrijkste doelstellingen van dit Handvest zijn het bevorderen van een relatie van wederzijds vertrouwen, respect en verantwoordelijkheid enerzijds van belastingplichtigen voor hun verplichtingen jegens de Staat, en anderzijds van de Staat voor de rechten van de belastingplichtigen, het codificeren van het gedrag en de taken van de Belastingdienst, en op deze wijze de kosten van naleving te verminderen, de vrijwillige naleving te vergroten en te waarborgen dat alle belastingplichtigen gelijk en zonder vooringenomenheid en willekeur worden behandeld.”

Dit Handvest zou deels kunnen dienen als (basis voor) een ‘tax governance code’, in ieder geval wat betreft een normeninstrumentarium. Niettemin heeft de staatssecretaris zich tot op heden geen voorstander getoond van het invoeren van een dergelijk Handvest.[121] Belangrijkste argument van de staatssecretaris is dat de rechten en plichten van belastingplichtigen in samenhang verankerd zijn in wet- en regelgeving, zowel op nationaal niveau als in internationale verdragen die Nederland erkend heeft. De staatssecretaris heeft tot nu toe geen aanleiding gezien om naast wetgeving nog een handvest in te voeren: “Een handvest doorloopt immers niet dit wetgevingsproces, heeft een onduidelijke status en schept verwachtingen richting belastingplichtigen die niet noodzakelijkerwijs terecht zijn. Vanuit deze optiek brengt het vaststellen van een handvest voor burgers mijns inziens geen duidelijkheid met zich, maar roept het wel veel vragen op.”[122] Zoals hiervoor reeds opgemerkt, kan het bestaan van wetgeving geen argument zijn om complementair daaraan een code te ontwikkelen waaruit duidelijk wordt wat belastingplichtigen en de Belastingdienst van elkaar mogen verwachten. Het was immers de staatssecretaris zelf die in zijn Fiscale beleidsagenda 2019 erop heeft gewezen dat wetgeving alleen niet de oplossing zal zijn?

De Europese Commissie heeft inmiddels aangekondigd in 2020/2021 te komen met een ‘Charter on taxpayer’s rights’ waarin de balans zal worden opgemaakt van de bestaande rechten van belastingbetalers op grond van het EU-recht, met een aanbeveling aan de lidstaten om de implementatie van de rechten van belastingbetalers te vergemakkelijken en

[118] *Kamerstukken II*,2019–2020, 35 302, nr. 68, blz. 27.

[119] Daarbij kan gewezen worden op de Ambtenarenwet, het Algemeen Rijksambtenarenreglement en de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst.

[120] Zie: https://www.nob.net/de-nob-publiceert-de-rechten-en-plichten-van-de-belastingplichtige. Zie ook: het artikel ‘Rechtsbescherming belastingbetalers verdient verbetering’ uit het Financieel Dagblad van 23 mei 2018.

[121] Zie: Aanhangsel Handelingen, 2017–2018, nr. 2682 alsmede Aanhangsel Handelingen, 2018–2019, nr.244.

[122] Aanhangsel Handelingen, 2018–2019, nr. 244.

belastingverplichtingen te vereenvoudigen.[123] Wellicht is de publicatie van dit 'Charter' aanleiding voor de staatssecretaris om zijn visie te herzien en ofwel zelf een Handvest met rechten en plichten van de belastingplichtige in te voeren ofwel zich aan te sluiten bij dit 'Charter on taxpayer's rights'.

Kortom, juist vanuit het perspectief van 'maatschappelijke verantwoordelijkheid' is de NOB van mening dat een 'tax governance code' (al dan niet in de vorm van een Handvest met rechten en verplichtingen van de belastingbetaler) niet alleen voor het bedrijfsleven en de belastingadviessector nuttig zou zijn, maar ook voor de Belastingdienst.

6.6 De rol van de NOB

De NOB behartigt de gemeenschappelijke belangen van de leden en bevordert een kwalitatief hoogwaardige beroepsuitoefening door haar leden, onder andere door:

- Het hanteren van materiële eisen waaraan een fiscale universitaire opleiding dient te voldoen, wil deze toegang geven tot het NOB-lidmaatschap.
- Te zorgen voor een post-master beroepsopleiding voor belastingadviseurs.
- Het aanbieden van een uitgebreid programma voor permanente educatie.
- Het vaststellen van een code of conduct[124] met beroeps- en gedragsregels waaraan de leden zijn onderworpen.
- Het organiseren van onafhankelijk tuchtrecht waarmee – indien daar aanleiding toe is – de beroepsuitoefening door de leden aan de in de code of conduct neergelegde beroeps- en gedragsregels wordt getoetst.

Voor cliënten is het NOB-lidmaatschap van hun belastingadviseur een waarborg voor kwaliteit. Voor leden is het lidmaatschap de toegang tot een hoogwaardige beroepsopleiding, permanente educatie en een (kennis-)netwerk op fiscaal terrein met specialistensecties op post-masterniveau en een (kennis-) netwerk op het gebied van andere voor het vak relevante ontwikkelingen.

Onder de meer dan 5.300 leden van de NOB is een diepgaande (praktijk)kennis aanwezig over de volle breedte van het fiscale terrein. De NOB wil die kennis inzetten om als een fiscale denktank, gevraagd en ongevraagd, een actieve bijdrage te leveren aan het fiscale debat, bijvoorbeeld door het geven van commentaar op (voorgestelde) wet- en regelgeving en door proactief discussiebijdragen en opinies te publiceren. In die bijdragen blijft de NOB weg van politieke stellingname en zegt dus niet of een fiscale maatregel wel of niet moeten worden ingevoerd (dat is een politieke keuze), maar wel welke voor- en nadelen aan de maatregel kleven uit oogpunt van onder andere rechtszekerheid (waaronder voorkomen terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat. De NOB hoopt er zo aan bij te dragen dat het debat zoveel mogelijk op basis van inhoudelijk feitenkennis kan worden gevoerd. De NOB publiceert haar bijdragen aan het fiscale debat op haar website en gaat hierover in gesprek met de deelnemers aan het fiscale debat. Dit gebeurt onder andere in de door de NOB onder de vlag van het pers- en politiek debatcentrum Nieuwspoort georganiseerde Belastingpoort, waar over verschillende fiscale thema's (praktijk)kennis wordt gedeeld met pers, politici en beleidsmakers.

6.7 Reglement Beroepsuitoefening - Code of conduct

Om de kwaliteit van de beroepsbeoefening van haar leden te bevorderen en te bewaken heeft de NOB heeft een eigen tuchtrechtspraak, waarin – als daar aanleiding voor is – de praktijkuitoefening van leden wordt getoetst aan de beroeps- en gedragsregels als neergelegd in het Reglement Beroepsuitoefening - of de code of conduct[125]. De tuchtrechtspraak treedt in

[123] Europese Commissie, An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy, EU/320/312 (final), 15 juli 2020, p. 14.

[124] Code of Conduct, zie website NOB: https://www.nob.net/file/98339/download?token=GHbZgy5A.

[125] https://nob.net/file/98339/download?token=GHbZgy5A.

werking als cliënten of anderen met een belang een klacht indienen bij de Raad van Tucht. Klachten kunnen ook worden ingediend door het NOB-bestuur, de Directeur-Generaal van de Belastingdienst en het Bureau Financieel Toezicht (als Wwft-toezichthouder) als zij een belang hebben.

De code of conduct bevat regels en normen met betrekking tot de wijze waarop de belastingadviseur zijn beroep uitoefent. Deze regels zien op verschillende aspecten van de dienstverlening zoals bijvoorbeeld de onafhankelijkheid tegenover cliënten, geheimhouding, het op peil houden van de vakbekwaamheid, de beroepsaansprakelijkheid en op financiële aspecten van de dienstverlening aan cliënten.

De kernbepaling van de beroeps-en gedragsregels gaat over de eer en waardigheid: een lid is gehouden zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich te houden aan wet- en regelgeving en zich verder te onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep. Naast de genoemde normen (dat een lid zich houdt aan wet- en regelgeving en dat het beroep op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze wordt uitgeoefend) wordt 'eer en waardigheid' mede bepaald door maatschappelijke opvattingen. De invulling van het begrip is daarmee aan verandering onderhevig.

De bepalingen van de code of conduct zijn een voortdurend punt van aandacht waarbij steeds wordt gemonitord of zij aanpassing behoeven. Mede als gevolg van de veranderende visie op de rol van de belastingadviseur, zowel in een bredere maatschappelijke context als bij de beroepsgroep zelf[126] zijn de beroeps- en gedragsregels de afgelopen jaren telkens aangescherpt. In 2018 is het volgende opgenomen in de toelichting bij de code of conduct: "het lid dient, waar redelijkerwijs nodig, ook maatschappelijke aspecten in het overleg met zijn cliënt te betrekken, voor zover er reden is te verwachten dat cliënt zich hier niet van bewust is en voor zover van het lid verwacht mag worden dat hij deze wel in beeld heeft. Het voorgaande kan bijvoorbeeld meebrengen dat het lid met zijn cliënt standpunten van stakeholders over diens fiscale keuzes bespreekt."

De tuchtrechtspraak die het handelen van NOB-leden toetst aan de code of conduct, is in eerste instantie in handen van de Raad van Tucht. Tegen een uitspraak van de Raad van Tucht is beroep mogelijk bij de Raad van Beroep. De voorzitters van zowel de Raad van Tucht als de Raad van Beroep zijn geen lid van de NOB. Ze voldoen allen aan de vereisten voor benoembaarheid in de Nederlandse rechterlijke macht. Voorst bestaan de Raden zowel uit NOB-leden met ervaring in de belastingadviespraktijk als uit externe deskundigen. Elke klacht wordt beoordeeld door een Raad van Tucht, of in hoger beroep door een Raad van Beroep, die in meerderheid bestaat uit niet NOB-leden. Op deze wijze is een onafhankelijke en deskundige beoordeling van de ingediende klachten gewaarborgd.

6.8 De Roadmap

Tegen de in paragraaf 6.3 beschreven achtergrond en door eerdergenoemde oproep van de staatssecretaris, is er in het Nederlandse politieke debat een discussie ontstaan waarin "... de noodzaak van (zelf)regulering en 'maatschappelijke betamelijkheid' in de beroepsgroep van belastingadviseurs aan de orde ..."[127] is. De NOB wenst nadrukkelijk partij te zijn in deze discussie. Het lijkt erop dat de deelnemers aan deze discussie zich er niet altijd van bewust zijn dat de NOB al een code of conduct kent en dat, met de gestelde opleidings- en kwaliteitseisen die aan leden worden gesteld en het tuchtrecht waaraan zij zijn onderworpen, al een in verre mate zelf gereguleerde beroepsorganisatie is.

Met de in 2018 aangepaste code of conduct is deels al invulling gegeven aan de veranderende visie op de rol van belastingadviseur. De discussie over de rol van de belastingadviseur, de vraag

[126] Zie de voorbeelden in de bijlage bij dit essay. De grote internationaal opererende kantoren zijn vaak al voor 2018 gestart met het vastleggen van principes en uitgangspunten in -soms wereldwijde- gedragscodes.

[127] Brief van 4 april 2019 van Staatssecretaris van financiën inzake fiscale moties en toezeggingen, kenmerk 2019 -0000057531.

of en in hoeverre hij/zij een maatschappelijke rol heeft, of en hoe hij daarover verantwoording dient af te leggen, de rol van een organisatie als de NOB in het toezicht op haar leden, al dan niet binnen een raamwerk van (wettelijke) regulering, is daarmee echter niet voorbij. Het NOB-bestuur heeft daarom in juni 2019 een Roadmap gemaakt om in overleg met de aangesloten kantoren (groot en klein) en leden (via een enquête) verder invulling te geven aan de discussie over de 'tax governance code' en de vraag of verdere invulling moet worden gegeven aan de zelfregulering door de NOB.

In 2019 is een uitgebreid onderzoek gestart om na te gaan op welke wijze de aangesloten kantoren de aangepaste code of conduct toepassen en deze in hun interne governance en kwaliteitscontrole hebben opgenomen. Met interne en externe stakeholders is en wordt gesproken over een eventuele nadere invulling van de maatschappelijke aspecten van de advisering door belastingadviseurs. Daarbij wordt ook te rade gegaan bij andere beroepsorganisaties en gekeken hoe deze organisaties de naleving van hun gedragscodes borgen.

Op basis van de resultaten van dit onderzoek zullen best practices worden geformuleerd die gedeeld zullen worden met de leden. Ook zal een e-learning worden ontwikkeld die onderdeel zal zijn van de verplichte educatie en zal de toepassing van de aangepaste code of conduct onderdeel worden van het curriculum van de opleiding tot belastingadviseur. Onderzocht wordt of, naast het bestaande tuchtrecht, andere vormen van monitoring van de beroepsuitoefening van de leden door de NOB wenselijk zijn.

6.9 Perspectief aangesloten kantoren

Hierna treft u beschrijvingen aan van de tax governance en de tax codes of conduct van een aantal bij de NOB aangesloten kantoren met als doel de deelnemers aan het debat feitelijk te informeren over stappen die reeds worden gezet. De opzet en inrichting van een tax governance framework hangt uiteraard af van factoren als grootte van het kantoor, aard en omvang van het klantenpakket en bijvoorbeeld het al dan niet onderdeel zijn van een internationaal netwerk. De diversiteit van het ledenbestand van de NOB is groot en de bijgevoegde beschrijvingen vormen derhalve niet per se een best practice of grootste gemene deler. Voor de invulling van een code of conduct zijn niet alleen principes nodig, maar ook een procesinrichting. Dat is voor een kleiner kantoor vaak lastiger vorm te geven, hetgeen overigens niet betekent dat kleine kantoren hier niet mee bezig zijn. Ook op deze kantoren wordt, zij het vaak op een minder geformaliseerde manier, in de praktijkvoering aandacht besteed aan de tax governance en de code of conduct. Daarbij moet gedacht worden aan collegiale intervisie, bespreking van dilemma's in vaktechnisch overleg en training van medewerkers. In de, veelal op een vertrouwensrelatie gebaseerde, dialoog van de cliënt en zijn belastingadviseur neemt de adviseur doorgaans de gelegenheid de maatschappelijke aspecten van zijn fiscale advisering te bespreken en aan zijn eerdergenoemde zorgplicht te voldoen. De NOB overweegt om best practices te formuleren op basis van een breed onderzoek (zie hiervoor onder 8) onder de leden en op basis van gesprekken met onder meer diverse klankbordgroepen binnen de NOB (kleine kantoren, middelgrote kantoren, grote kantoren, advocatenkantoren, bedrijfsfiscalisten). Hiermee ondersteunt de NOB alle leden, groot en klein.

Deloitte Nederland

Inleiding
Onder andere als gevolg van globalisering, digitalisering en wijzigingen in regelgeving, is het fiscale landschap zowel nationaal als internationaal al langere tijd fors in beweging. Deloitte ondersteunt deze veranderingen en de hier uit voortvloeiende fiscale en bedrijfseconomische transparantie. Deloitte ziet het als haar taak om klanten actief te informeren over de vele wijzigingen die hieruit voortvloeien en hen met advies en technologie bij te staan om in dit veranderende landschap compliant te blijven.

Deloitte helpt haar klanten bij de interpretatie van complexe (internationale) belastingwetgeving en adviseert in dat kader over wereldwijde fiscale verplichtingen en

vraagstukken. Daarnaast informeert Deloitte haar klanten over eventuele bredere implicaties van fiscale keuzes, waaronder reputationele aspecten. Ook staat Deloitte belastingafdelingen, besturen en raden van commissarissen van klanten bij in het ontwikkelen van een fiscale strategie.

Guiding Tax Principles en Tax Policy Review Board
Inspelend op dit veranderde speelveld waarin maatschappelijke verantwoordelijkheid rondom fiscale keuzes een steeds grotere rol speelt, hanteert Deloitte voor haar belastingadviseurs een raamwerk van ethische standaarden en kwaliteitsregels. Dit raamwerk wordt continu getoetst en actueel gehouden en bestaat uit drie onderdelen. Zo heeft Deloitte internationale Guiding Tax Principles ontwikkeld die richting geven aan wat kan worden geadviseerd. Daarnaast is er een Tax Policy Review Board actief waar toetsing van specifieke vraagstukken plaatsvindt. En tenslotte is er met regelmaat communicatie naar en dialoog met de gehele praktijk over dit onderwerp.

Naast de Guiding Tax Principles die specifiek zien op fiscale advisering, hanteert en handhaaft Deloitte de Global Code of Conduct en de Ethics Code. Deze zien meer algemeen op houding en gedrag van professionals bij Deloitte. Via de NOB-lidmaatschappen van onze adviseurs is ook het Reglement Beroepsuitoefening van de NOB van toepassing. Deze principes en codes zijn net als de Global Tax Principles opgenomen in het training curriculum voor partners en medewerkers van de belastingadviespraktijk. Om ervoor te zorgen dat de Guiding Tax Principles worden gevolgd, is een aantal jaren geleden de Tax Policy Review Board gevormd. Deze board is breed samengesteld om veelzijdigheid en onafhankelijkheid te waarborgen. De board bestaat uit senior partners, externe leden en jonge professionals.

De Tax Policy Review Board wordt door de praktijk geraadpleegd in situaties waarbij er mogelijk sprake is van een inbreuk op één van de Guiding Tax Principles. Het doel van de board is het in die situaties geven van guidance over (maatschappelijke) accepteerbaarheid van diensten en proposities.

Naast de principes en het proces van de Tax Policy Review Board, is de communicatie erover belangrijk voor het bevorderen van de juiste cultuur binnen Deloitte. Het thema is veelvuldig onderwerp van partner meetings en wordt ook in team meetings binnen de gehele belastingadviespraktijk besproken. Deze sessies zorgen voor dialoog over en bekendheid van de principes en het bijbehorende proces. Handhaving en monitoring vindt uiteindelijk plaats via de interne practice reviews.

Ernst & Young (EY)

EY Nederland maakt deel uit van een wereldwijd opererende advies- en accountantsorganisatie. EY Nederland ondersteunt en geeft mede vorm aan de gemeenschappelijke mondiale visie en strategie. Tegelijkertijd heeft EY Nederland haar eigen verantwoordelijkheid op lokaal, landelijk niveau. Van iedere partner en medewerker binnen EY wordt verwacht dat hij of zij integriteit, respect en teamspirit toont. Partners en medewerkers van EY moeten beschikken over energie, enthousiasme en het lef om waar nodig de leiding te nemen. De partners en medewerkers van EY bouwen relaties op basis van het doen van wat juist is. EY vraagt aan alle partners en medewerkers om de waarden van EY zoals die zijn vastgelegd in de global code of conduct te onderschrijven en uit te dragen. Daarin staan duidelijke richtlijnen, regels en omgangsvormen waaraan iedereen zich te allen tijde dient te houden. Ook waarden als objectiviteit en onafhankelijkheid zijn daarin verankerd.

Maatschappelijk verantwoord ondernemen staat bij EY hoog in het vaandel. EY streeft ernaar langdurig toegevoegde waarde te bieden aan haar medewerkers, haar cliënten en aan de maatschappij. Ook op fiscaal gebied neemt EY haar maatschappelijke verantwoordelijkheid serieus. Dat komt onder meer tot uitdrukking in het feit dat de belastingadviseurs van EY het grootste deel van hun tijd besteden om cliënten te helpen met het voldoen aan alle verplichtingen die uit fiscale wet- en regelgeving voortvloeien. Voor veel cliënten zijn deze regels complex en moeilijk om te begrijpen. EY helpt cliënten om op het juiste moment de juiste

keuzes te maken. Ook het delen van kennis via publicaties, bijdragen of individuele gesprekken ziet EY als een maatschappelijke verantwoordelijkheid.

De publieke en politieke discussie over (internationale) fiscaliteit is van grote invloed op het handelen van bedrijven en particulieren en hun adviseurs. Ook binnen EY wordt voortdurend nagedacht over de positie van de belastingadviseur in de maatschappij en de manier waarop klanten worden geadviseerd. Daarnaast vindt EY het van cruciaal belang dat alle activiteiten voldoen aan de hoge kwaliteitsstandaarden die binnen het beroep en binnen EY van toepassing zijn. Binnen deze maatschappelijke context heeft EY zogenoemde 'guiding principles for the Dutch tax practice' opgesteld. Deze 'guiding principles' zijn de lokale doorvertaling van de EY 'global code of conduct' en de EY 'global tax policies'. Deze 'guiding principles' zijn algemene richtlijnen die ingaan op hoe partners en medewerkers zich opstellen waar het gaat om fiscale advisering. Daarbij gaat het over de wijze waarop geadviseerd wordt, welke waarborgen vanuit een governance- en kwaliteitsperspectief genomen worden in de advisering en waar grenzen gelegd worden. Doel van deze 'guiding principles' is om binnen EY het gesprek met elkaar aan te gaan over de manier waarop de partners en medewerkers adviseren. Dit geeft verdere richting en houvast in de advisering aan cliënten.

In het kader van deze 'guiding principles' heeft de Tax Opinion and Policy Board van EY een belangrijke rol. Van partners en medewerkers van EY wordt in specifieke situaties verwacht dat zij, alvorens een voorgenomen fiscaal advies of standpunt aan de klant te communiceren, het betreffende advies/standpunt eerst aan de Tax Opinion & Policy Board voorleggen. Dit betekent dat een extra paar ogen meekijkt en beoordeelt of het betreffende advies/standpunt aan de kwaliteits- en policy-standaarden van EY voldoet.

EY besteedt uitgebreid aandacht aan de 'global code of conduct' en de 'guiding principles for the Dutch tax practice' via periodieke e-mails aan de praktijk en tijdens behandeling daarvan en discussie daarover via kwartaalbijeenkomsten op de diverse kantoren. Periodiek wordt deze boodschap richting de praktijk herhaald. Tax governance is een belangrijk onderwerp en daarom wordt hierover voortdurend met partners en medewerkers gesproken.

Grant Thornton

Als accountants- en belastingadviesorganisatie ontlenen wij ons bestaansrecht aan het verstrekken van kwalitatief hoogwaardige dienstverlening rekening houdend met het belang van onze cliënten, het publiek belang en in overeenstemming met de geldende wet- en regelgeving. Bij de ontwikkeling en monitoring van tax governance in de organisatie zijn onze kernwaarden, verenigd onder de noemer CLEARR, van essentieel belang. Deze kernwaarden geven richting aan ons gedrag en liggen ten grondslag aan wat wij doen.

• *Collaboration (samenwerking)*
De adviseurs dienen zich bij de uitvoering van hun werkzaamheden rekenschap te geven van de impact van ons werk niet alleen op klanten, maar ook andere stakeholders, waaronder de samenleving. We handelen rechtmatig en eerlijk in onze professionele relaties en verwachten hetzelfde gedrag van onze mensen en klanten.

• *Leadership (leiderschap)*
Toegewijd aan het leveren van succes voor onze klanten, onze mensen, ons vak en onze stakeholders door op alle niveaus leiderschap te tonen.

• *Excellence (kwaliteit)*
Iedere betrokken medewerker dient ervoor te zorgen dat hij zijn professionaliteit zowel jegens de cliënt als jegens de overheid en andere stakeholders bewaart. Eén ieder die zich binnen de organisatie bezighoudt met fiscale dienstverlening dient te voldoen aan de beroepsregels die de NOB stelt. De kwaliteit van advisering dient voortdurend gemonitord te worden. Uitgangspunt bij de advisering is het *four-eyes-principle*: adviezen dienen minimaal door twee gekwalificeerde adviseurs te worden beoordeeld. Voor adviezen waaraan grotere fiscale risico's kunnen kleven,

geldt het principe van 'tweede lezing'. Op deze adviezen vindt een verzwaarde controle plaats door Bureau Vaktechniek Fiscaal.

• *Agility (wendbaarheid)*
Wendbaarheid om snel te reageren en te anticiperen op complexe klantvragen, veranderingen in de maatschappij en ons vakgebied.

• *Respect (respect)*
Relaties bouwen op basis van wederzijds vertrouwen, samenwerking, transparantie en respect, mensen behandelen als individuen en een omgeving bevorderen die de kwaliteit en bijdragen van elke persoon waardeert.

• *Responsibility (verantwoordelijkheid)*
De impact van ons werk op klanten, medewerkers en de samenleving erkennen. Wij handelen met integriteit, objectiviteit, zorgvuldigheid en verantwoordingsplicht en gedragen ons op een manier die in overeenstemming is met onze waarden.

In de dagelijkse praktijk geven wij onder andere invulling aan onze kernwaarden door in nieuwsbrieven en interne instructies nadrukkelijk te communiceren welke afwegingen er in het kader van wet- en regelgeving en beroepsregels gemaakt moeten worden. In het kader van de Wwft-regelgeving is een aantal 'verboden handelingen' geformuleerd, omdat we als organisatie en op grond van onze beroepscode vinden dat dergelijke handelingen strijdig zijn met onze kernwaarden.

Vraagstukken en advisering die (mogelijk) als – al dan niet fiscaal – grensverkennend bestempeld kunnen worden of op maatschappelijke weerstand zouden kunnen stuiten, dienen te worden afgestemd met Bureau Vaktechniek Fiscaal en Compliance. Zo nodig vindt in dit kader multidisciplinaire afstemming plaats met afdelingen Compliance, Bureau Vaktechniek Accountancy en het Bestuur.

De maatschappij verandert en vraagt om veranderingen in ons vak. Zo zijn wij bezig met de implementatie van een tax responsibility board voor guidance in fiscaal ethische vraagstukken. Het is de bedoeling op korte termijn een door alle fiscalisten te onderschrijven overzicht van 'tax principles' beschikbaar te hebben.

Loyens & Loeff

Loyens & Loeff (L&L) is een juridische en fiscale dienstverlener, opererend in België, Nederland, Luxemburg en Zwitserland. Per jurisdictie zijn voor de lokale beroepsuitoefening gedragsregels vastgesteld. L&L heeft haar kernwaarden, principes en gedragsregels in een uniform protocol vastgelegd (Protocol). Dit Protocol werkt o.a. de meeste principes zoals opgenomen in het NOB Reglement Beroepsuitoefening (NOB Code of Conduct) nader uit. Hierbij kan worden gedacht aan principes zoals:

- Het handelen zowel naar de letter als naar de geest van wet- en regelgeving.
- Geheimhoudingsplicht.
- Handelen op maatschappelijk verantwoorde wijze.
- Kennis/vakbekwaamheid.
- Professionaliteit.
- Het zich onthouden van agressieve belastingbesparende transacties.

Het Protocol vereist tevens van iedere medewerker de naleving van de op hem of haar van toepassing zijnde externe beroepsuitoefeningsregels. Een wijziging van deze regels is daarmee direct van toepassing op de desbetreffende L&L-medewerker. De wijziging van de toelichting bij artikel 1 van de NOB Code of Conduct (Eer en Waardigheid) van 2018 heeft daarmee directe werking. De gedachte leeft om het Protocol te vervangen en de desbetreffende gedragsregels nader uit te werken in een algehele governance code en een specifieke 'tax governance code'. In beide documenten zullen de specifieke gedragsregels in nog meer detail worden uitgewerkt.

De naleving van het Protocol door de medewerkers van L&L wordt onder andere geëffectueerd door opleiding (NOB, intern), door deze aspecten onder de aandacht te brengen in wekelijkse vaktechnische besprekingen en tijdens de begeleiding bij de dagelijkse gang van zaken *('training on the job')* van medewerkers. Hierbij wordt meer en meer gewezen op het bij onze cliënten onder de aandacht brengen van de maatschappelijke aspecten van de verstrekte adviezen/ verrichte transacties. Daarnaast heeft L&L een General Counsel office die betrokken is bij het onboarden van nieuwe cliënten en het (doorlopende) Wwft en KYC proces.

Er is onmiskenbaar een groeiende aandacht in de publieke opinie voor het gedrag in fiscale zaken van individuele belastingbetalers en hun adviseurs, m.n. gericht op agressieve tax planning. L&L neemt deze ontwikkeling uiterst serieus en neemt haar verantwoordelijkheid, zowel voor haar cliënten als haar medewerkers. Om het proces van 'checks and balances' nader vorm te geven heeft L&L onder andere een specifieke commissie (de *'Matter Assessment Committee'* - MAC) die tot taak heeft de risico's die gepaard gaan met zogenaamde *'High-Risk Transactions'* in kaart te brengen en te analyseren. De gedachte achter deze MAC is enerzijds om aan de hand van praktijkervaringen tot een gezamenlijk beleid te komen m.b.t. de door L&L verleende juridische en fiscale dienstverlening en anderzijds om als ondersteunend orgaan onze medewerkers te begeleiden bij het maken van de benodigde afwegingen. De MAC kwalificeert *High-Risk Transactions* aan de hand van een aantal *'red* flag'-criteria (bijv. "substantial financial interest"; "main motive"; "arbitration/mismatch"; "resolving existing tax claims"; "concealing UBO"; "potential exposure to money-laundering"). Op het moment dat sprake is van *High-Risk Transactions* dient de betreffende medewerker de transactie te melden bij de MAC. Vervolgens wordt door de MAC de betreffende transactie beoordeeld aan de hand van een aantal *'Guiding Principles'*. Deze principes omvatten bijvoorbeeld een expliciet voorbehoud voor advies bij volstrekt kunstmatige transacties, zonder een zakelijk motief, waarbij vermoed moet worden dat de relevante belastingautoriteiten niet op de hoogte zijn. Transparantie richting de fiscus staat bij L&L hoog in het vaandel. De MAC is van toepassing op alle medewerkers van L&L: advocaten, notarissen en fiscalisten. Dit betekent dat ook waar een externe fiscaal adviseur betrokken is bij een transactie die kwalificeert als een *High-Risk Transaction,* de advocaat of notariële medewerker van L&L de MAC zal moeten consulteren.

Meijburg & Co

• *Onze organisatie*
Meijburg & Co is in 1939 opgericht door Willem Meijburg, destijds inspecteur van 's Rijksbelastingen, en was een van de eerste belastingadvieskantoren in Nederland. Dit plan kwam mede tot stand op instigatie van Pieter Klijnveld, een van de medeoprichters van Klynveld Kraayenhof & Co accountants (een voorloper van het huidige KPMG). De vastberadenheid, het ondernemerschap en het doorzettingsvermogen van Meijburg en Klijnveld zijn nog steeds kenmerkend voor onze dienstverlening.

Als zelfstandige 'member firm' in het wereldwijde netwerk van KPMG heeft Meijburg & Co zich internationaal sterk ontwikkeld. KPMG is actief in 153 landen op het gebied van Audit, Advisory en Tax.

Sinds 2016 adviseert en ondersteunt Meijburg Legal ondernemingen op het terrein van het ondernemingsrecht. De geïntegreerde werkwijze van Meijburg Legal en Meijburg & Co biedt de combinatie van de juridische en fiscale oplossing onder één dak, gekoppeld aan inhouse notariële uitwerking.

De afgelopen tachtig jaar heeft Meijburg & Co zich ontwikkeld als speler van internationaal formaat en daarbij toch altijd zijn eigen identiteit behouden. Onze dienstverlening en geïntegreerde werkwijze is uniek in Nederland en daar zijn wij trots op.

• *Global Tax Principles*
De door het KPMG netwerk gevoerde principes op het gebied van de binnen het netwerk uitgeoefende belastingadviespraktijken zijn neergelegd in de zogeheten Global Tax Principles (hierna: Principles).[128]

De Principles zijn feitelijk sinds lange tijd verankerd in de bestaande bedrijfsuitoefening en cultuur binnen Meijburg & Co. Bij invoering van de Principles hebben we in diverse overleggen en gremia uitgebreid met al onze partners en medewerkers gecommuniceerd over de Principles. Wij vragen sindsdien regelmatig aandacht voor de Principles bij onze partners en medewerkers door middel van training, onderlinge discussies en overleg, alsmede bij jaarlijkse interne review cycli.

• *Risk and Reputation Committee*
Meijburg & Co heeft daarnaast een Risk and Reputation Committee waar partners en werknemers zich met vragen kunnen wenden omtrent de te voeren lijn in specifieke adviessituaties. Deze commissie neemt de Principles (mede) als richtsnoer. De leden van de commissie wegen de maatschappelijke aspecten van bepaalde situaties en adviesvraagstukken nadrukkelijk mee.

• *Code of conduct*
Meijburg & Co heeft zijn uitgangspunten van ethisch gedrag, zoals deze ook binnen het KPMG-netwerk gelden, verwoord in de Meijburg & Co Code of Conduct. Aan de code of conduct liggen verschillende richtlijnen ten grondslag, waaronder die van de UN Global compact principles. De code of conduct is van toepassing op alle medewerkers van Meijburg & Co, ongeacht rang of functie, en fungeert voor hen als een leidraad voor de professionele handelwijze bij de uitoefening van hun dagelijkse werkzaamheden.[129]

• *The responsible tax project*
Binnen en buiten het wereldwijde KPMG-netwerk wordt uitgebreid aandacht gevraagd voor maatschappelijke aspecten van belastingheffing en de belastingzaken van onze cliënten. Onder de noemer 'responsible tax' voeren wij actief het debat met overheden, ngo's, cliënten, en supranationale organisaties over de vorm en voorwaarden van een evenwichtig, effectief en duidelijk belastingsysteem in een globale economie met daarin vele stakeholders.[130]

• *NOB Code of Conduct*
Onze partners en fiscale medewerkers zijn lid van de NOB en wij opereren conform de code of conduct. De wijziging van de toelichting bij artikel 1 van de code of conduct die de NOB in 2018 was voor onze organisatie aanleiding om opnieuw aandacht te vragen voor de maatschappelijke aspecten van onze advisering.

PwC Nederland

• *Governance*
Tax governance is onderdeel van onze corporate governance. Waar mogelijk volgen wij de principes van de Nederlandse corporate governance code. Deze code is van toepassing op beursgenoteerde ondernemingen, maar wij vinden dat compliance met de code bijdraagt aan het vertrouwen in goed en verantwoord ondernemingsbestuur en integratie in de maatschappij. Daarom passen wij de Code toe op vrijwillige basis. Eén van de dominerende principes van de Code is de focus op lange termijn waardecreatie, hetgeen in lijn is met onze ambitie om

[128] (. https://responsibletax.kpmg.com/global-tax-principles.
[129] https://meijburg.nl/sites/default/files/2019-06/Global%20Code%20of%20Conduct.pdf).
[130] (Https://responsibletax.kpmg.com/home.

purpose-led en waarde gedreven te worden.[131] PwC Nederland rapporteert tevens op basis van de zogenaamde GRI-standaarden.[132]

• *Fiscale strategie PwC Nederland*
Als onderdeel van de Nederlandse corporate governance code houdt onze Raad van Commissarissen toezicht op onze fiscale strategie.

Onze fiscale strategie ziet op onze eigen organisatie, inclusief partners en werknemers, fiscale dienstverlening die door PwC Nederland via haar partners en werknemers aan klanten wordt verleend, én derden waarmee wij zakendoen. De strategie beschrijft wie we zijn en wat we doen, onze fiscale beginselen, governance, risicomanagement en transparantie rapportage. Voorts geeft deze meer informatie over onze relaties met stakeholders en implementatie van de strategie. Wij zien dit als een wezenlijk onderdeel van onze purpose om bij te dragen aan het vertrouwen in de maatschappij.[133]

• *Global tax code of conduct*
In het internationale PwC netwerk is onze 'global tax code of conduct (hierna: "code") van kracht. Deze code dient verplicht te worden toegepast in de belastingadviespraktijk van PwC. Onze advisering toetsen we, behalve aan vaktechnische aspecten, ook aan een aantal andere aspecten. De code belicht hiertoe vier thema's. Ten eerste het kader waarbinnen PwC haar klanten adviseert om hun belastingzaken als onderdeel van hun business efficiënt vorm te geven, maar waarbij wel past dat aan de advisering zakelijke motieven ten grondslag liggen. Ten tweede hecht de code aan de integriteit en legitimiteit van de klanten die wij bedienen, waarbij onder meer het handelen van de klant in relatie tot wet- en regelgeving en andere relevante gedragsaspecten worden getoetst. Ten derde kijkt de code naar de standaarden die wij onszelf dienen op te leggen in onze advisering. Zo is van essentieel belang dat onze advisering berust op vaktechnische juistheid en de wet en dat wij volledige openheid geven richting de belastingautoriteiten van alle relevante feiten en omstandigheden. De laatste en misschien wel belangrijkste toets in de code is de toets aan de principes die PwC in haar advisering toepast. De strategie van de klant, de belangen en opvattingen van stakeholders achter de klant en maatschappelijke opvattingen over belastingen zijn hierbij van belang. Iedereen binnen de belastingadviespraktijk is verplicht een training te volgen inzake de 'global tax code of conduct'. In Nederland wordt dat bijvoorbeeld nog aangevuld met dilemmasessies en trainingen ethiek en fiscale dilemma's.[134]

• *Tax policy panel*
PwC Nederland is één van de PwC firma's die een Tax policy panel heeft. Het Tax policy panel bestaat uit senior partners en experts die vaststellen of een mogelijk fiscaal project of een fiscaal advies, past binnen onze waarden en onze 'global tax code of conduct'.

[131] Gedetailleerde informatie over onze governance is publiek beschikbaar op onze website: Https://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/governance-pwc-nederland.html.

[132] Een GRI overzicht is te vinden in het PwC Jaarverslag 2018-2019 op pag.138-142: Https://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/jaarbericht2019/pdf/pwc-jaarbericht-2018-2019.pdf.

[133] Dit document is publiek beschikbaar op onze website: https://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/assets/pdf/pwc-nl-fiscale-strategie.pdf.

[134] Dit document is publiek beschikbaar op onze global website: Https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-global-tax-code-f-conduct-2019.pdf.

7

7 Tax governance vanuit het perspectief van de jonge NOB

Yannick Schuerman (JOB & MOB)

7.1 Inleiding

In dit essay besteden we aandacht aan het perspectief van de Jonge Orde van Belastingadviseurs en de Medior Orde van Belastingadviseurs (hierna de "Jonge Orde"), welke twee groepen gezamenlijk de adviseurs met maximaal tien jaar ervaring vertegenwoordigen binnen de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna "NOB").

We behandelen de fiscale ethiek, de rolverdeling tussen de adviseur en de belastingplichtige en de opleiding van adviseurs. Tenslotte reiken we praktische handvatten aan die volgens de Jonge Orde in de 'tax governance code' kunnen worden verwerkt.

7.2 Fiscale ethiek

Alhoewel de 'tax governance code' niet hetzelfde is als fiscale ethiek, is de ethiek wel belangrijk voor het formuleren van principes. De invulling van de 'tax governance code' zal dus voor een belangrijk deel voortkomen uit de fiscale ethiek van de schrijver.

In principe heerst bij de Jonge Orde het idee dat iets is toegestaan als de wet het niet uitdrukkelijk verbiedt. Aan de andere kant is het maatschappelijk perspectief van een wettelijk toegestane structuur vaak logisch en direct duidelijk. Dit heeft volgens de Jonge Orde twee belangrijke redenen. Sinds de eerste dag van hun werkzame leven als belastingadviseur zijn ze er aan gewend dat er een maatschappelijke discussie over 'agressieve' belastingstructuren gaande is en dat cliënten het onderwerp kunnen worden van *naming and shaming*. Dit is voor deze adviseurs niet slechts iets nieuws van de laatste jaren, maar de *status quo* waardoor ze flexibeler zijn in hun denken en betere "voelsprieten" hebben om deze problematiek aan te voelen. Daarnaast is *sustainability* belangrijk voor de Jonge Orde. Deze generatie heeft de overtuiging dat alles meer *sustainable* zal moeten zijn om de mondiale welvaart te verhogen. Dit strekt zich niet alleen uit van recyclen tot minder vlees eten, maar ook van de '*fair share*' tot belastingethiek.

De adviseurs van de Jonge Orde zijn zich zeer bewust van de maatschappelijk opinie over en de commerciële risico's verbonden aan 'agressieve belastingstructuren'. Daarnaast begrijpen deze adviseurs het commerciële waardepotentieel dat in het innemen van een *sustainable* positie zit, wat wij verder bespreken in het onderdeel "Transparantie".

Deze fiscale ethiek van de adviseurs van de Jonge Orde leidt ertoe dat een door de Jonge Orde opgestelde 'tax governance code' naast het legalistische aspect een zeer prominente plek zou toebedelen aan de maatschappelijke opinie en *sustainability*.

7.3 Rolverdeling tussen belastingadviseur en belastingplichtige

Nog een belangrijk aspect van de 'tax governance code' is de rolverdeling tussen de belastingadviseur en de belastingplichtige. Wat kan er van beide partijen worden verwacht en bij wie ligt de verantwoordelijkheid?

De ‘tax governance code’ zou beperkingen kunnen opleggen aan de belastingadviseur. Een zeer vergaand voorbeeld is dat de adviseur niet meer mag adviseren op ‘agressieve’ structuren en dat afscheid moet worden genomen van cliënten die aan belastingplanning doen. Bij de Jonge Orde heerst echter het idee dat het haar rol is om alle legale mogelijkheden voor te leggen aan een cliënt. Dit omvat belastingplanning, maar ook belastingontwijkende structuren die als ‘agressief’ kunnen worden gezien. Deze adviseurs ervaren het daarbij wel steeds meer als hun taak om de cliënt hierbij goed en volledig te informeren over de maatschappelijke discussie en het risico van *naming and shaming*. Uiteindelijk is en blijft het echter de keuze van de belastingplichtige om een bepaald advies te implementeren en zolang de wet dit niet uitdrukkelijk verbiedt is de Jonge Orde van mening dat zij hieraan mee moet kunnen werken. Verplicht afscheid moeten nemen van zo een cliënt is volgens de Jonge Orde dan ook geen optie, tevens omdat iedere belastingplichtige recht moet houden op onafhankelijk belastingadvies.

De ‘tax governance code’ zou ook beperkingen kunnen opleggen aan de belastingplichtige. Een zeer vergaand voorbeeld hiervan is dat de belastingplichtige geen ‘agressieve’ structuren meer mag implementeren en volledig transparant moet zijn over haar belastingpositie. In principe heerst bij de Jonge Orde het idee dat iets is toegestaan als de wet het niet uitdrukkelijk verbiedt, dus het eerste gedeelte van dit voorbeeld is volgens de Jonge Orde ongewenst. De adviseurs kunnen zich waarschijnlijk wel vinden in een variant op het tweede gedeelte van dit voorbeeld, omdat deze generatie erg veel waarde hecht aan transparantie. Dit bespreken wij verder in het onderdeel “Transparantie”.

Concluderend is de Jonge Orde van mening dat de rolverdeling tussen de belastingadviseur en de belastingplichtige in de ‘tax governance code’ vooral doorslaat naar de belastingplichtige. De legalistische benadering en overtuiging dat iedere belastingplichtige recht moet houden op onafhankelijk belastingadvies zijn hier doorslaggevend. Wel ligt er een belangrijke taak voor de adviseur om hun cliënten goed en volledig te informeren.

7.4 Opleidingsperspectief

De generatie van de Jonge Orde houdt zich steeds meer bezig met de vraag wat wel en niet kan op het gebied van maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Wij merken dat die vraag leeft onder deze adviseurs. Op de universiteit komen ze in aanraking met deze onderwerpen, waar de laatste jaren meer aandacht lijkt te worden besteed aan deze onderwerpen. Hier ligt dan ook een belangrijke rol om op meerdere momenten in de fiscale opleiding aandacht aan te besteden. Dit zou verder moeten gaan dan enkel één algemene week ethiek. Het is van groot belang dat jongeren met de juiste handvatten een mening kunnen gaan vormen en zich meer en meer bewust worden van de huidige ontwikkelingen. Dit houdt wat ons betreft niet in dat bepaalde structuren geen onderdeel meer zijn van de lesstof. Maar dat juist duidelijk moet worden benoemd wat de (maatschappelijke) gevolgen van een structuur of advies kunnen zijn.

Dit dient vervolgens verder onder de aandacht te worden gebracht bij het volgen van de beroepsopleiding van de NOB. De adviseurs van de Jonge Orde staan op dat moment namelijk aan het begin van hun (advies)carrière. Tijdens de algemene introductie wordt momenteel al uitvoerig aandacht besteed aan de code of conduct van de NOB en vraagstukken inzake ethiek. Er is tevens voldoende ruimte om te discussiëren over verschillende standpunten en de leden maken kennis met de dilemma app (DilemmApp). De DilemmApp is een applicatie waar elke twee weken een nieuw dilemma verschijnt, waarbij een afweging moet worden gemaakt tussen tegenstijdige belangen. Op deze manier probeert de NOB de beroepsethiek op een speelse en inspirerende wijze onder de aandacht van de leden te brengen. Met de app wil de NOB de discussie over dillema’s binnen de beroepsgroep bevorderen en het bewustzijn vergroten. De dilemma’s zijn gekoppeld aan drie belangen, te weten: een persoonlijk belang, een organisatiebelang en een maatschappelijk belang. Na het invullen van tien dillema’s ontvangt het deelnemende lid een persoonlijk profiel.

Tijdens het volgen van de opleiding zijn er nog diverse andere momenten waarop ethiek aan bod komt. Het is belangrijk dat beginnende adviseurs zich realiseren wat voor

(maatschappelijke) gevolgen een advies kan hebben. Dit kan bijvoorbeeld door het behandelen van het maatschappelijke perspectief tijdens fiscaaltechnische cursussen en het oefenen van gesprekken om de cliënt te informeren over de maatschappelijke discussie en het risico van *naming and shaming* als gevolg van een bepaalde belastingstructuur. Daarnaast is het van belang om aandacht te besteden aan hoe verschillende opvattingen bespreekbaar kunnen worden gemaakt binnen advieskantoren. De adviseurs van de Jonge Orde ervaren namelijk met enige regelmaat dat de meer senior-adviseurs anders tegen bepaalde adviezen/structuren aankijken. Het is cruciaal dat jongeren dit durven aan te geven.

7.5 Transparantie

Een ander aspect wat speelt bij de generatie van de Jonge Orde is transparantie. Transparantie inzake de belastingdruk, maar ook de belastingmoraal. Met name door de digitalisering is het steeds gemakkelijker geworden voor het publiek om actuele fiscale relevante data te raadplegen. De maatschappij verwacht ook meer en meer dat dergelijke informatie beschikbaar is. De Jonge Orde staat hier over het algemeen positief tegenover, zolang het de privacy van de privépersonen niet schendt, de administratieve last voor bedrijven niet onnodig verhoogt en niet leidt tot het onvrijwillig prijsgeven van bedrijfsgeheimen.

Als deze informatie vrij beschikbaar is voor de consument kan deze zijn gedrag hierop aanpassen. De adviseurs van de Jonge Orde begrijpen dit commerciële waardepotentieel dat in het innemen van een *sustainable* positie zit beter, omdat zij bekend zijn met de snelheid waarmee informatie wordt verspreid via *social media* en de toenemende mate waarin consumenten stemmen met hun voeten.

In de jaarrekening is het verplicht om risico's te rapporteren. Wij vinden het niet ondenkbaar dat vennootschappen ook in de jaarrekening een paragraaf gaan opnemen waarin is opgenomen hoe het bestuur van de vennootschap/onderneming omgaat met de belastingdruk en waarom bepaalde belastingfaciliteiten worden benut. Te denken valt aan een soort belastingprofiel met bepaalde kenmerken. Het is tevens denkbaar dat bedrijven dit profiel ook op de website vermelden zodat consumenten gemakkelijk deze informatie kunnen raadplegen en mee kunnen nemen in beslissingen. De belastingmoraal van bedrijven wordt op deze manier transparanter en toegankelijker.

7.6 Conclusie

Concluderend zijn de adviseurs van de Jonge Orde zich zeer bewust van de maatschappelijke discussie, *sustainability* en transparantie. De adviseurs zijn van mening dat alle mogelijke adviesroutes mogen worden benoemd, maar dat vandaag de dag de maatschappelijke gevolgen hierbij benoemd dienen te worden. Uiteindelijk blijft het de keuze van de belastingplichtige. Het opleiden en het creëren van bewustwording van de maatschappelijke discussie bij de nieuwe generatie adviseurs begint op de universiteit en wordt voorgezet bij het volgen van de beroepsopleiding.

8

8 Een Tax governance code voor het MKB

Fons Overwater, Chantal Moelands, Daniël van Meijgaarden en Sylvester Schenk (RB)[135]

Kleiner Mann – was nun?

Wie googelt met als zoektermen de naam van een willekeurige Amerikaanse multinational in combinatie met de term 'belastingontwijking' krijgt standaard enkele duizenden resultaten. Geen wonder dat de politiek hiertegen ageert. Een middel (uiteraard niet: hét middel) in de strijd tegen belastingontwijking is meer transparantie in de fiscale wereld. Dat streven is ook terug te vinden in de Fiscale beleidsagenda 2019, waarin verder het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid gevraagd wordt een 'tax governance code' te ontwikkelen.' Die code zou onder meer tot (vrijwillige) zelfregulering moeten leiden, die de ergste fiscale uitwassen dan weer zou moeten verhinderen.

Nu denkt men bij fiscale trapezewerkers (dixit oud-staatssecretaris voor cultuur en media Rick van der Ploeg) in de eerste plaats aan het internationale bedrijfsleven. Ook de vaak in chocoladeletters opgemaakte krantenkoppen schreeuwen dit de lezer tegemoet; "Nederland wint zaak over belastingdeal met Starbucks". De rol van het midden- en kleinbedrijf blijft bij dit alles onderbelicht. Dat is vreemd, want deze sector is verantwoordelijk voor meer dan de helft van het BNP en ruim 70% van de totale werkgelegenheid. Daarbij kan verder opgemerkt worden dat deze sector enerzijds als dader wordt nagewezen (ondernemende ZZP'ers worden nagewezen als 'fiscale parasiet' en de opbrengst van de in deze sector veel gebruikte besloten vennootschap zou niet belast worden in box 2 maar in een 'knutselbox'), tegelijkertijd heeft de kleine horecaondernemer natuurlijk gewoon last van het laagbelaste grootwinkelbedrijf, dat hem feitelijk valse concurrentie aandoet.

Hierna volgt een uiteenzetting over het fenomeen 'tax governance code', bezien vanuit de optiek van het Nederlandse mkb en de grootste fiscale adviseur van deze doelgroep, (de leden van) het Register Belastingadviseurs (hierna: RB).

8.1 Wat is het Register Belastingadviseurs en waar staat het voor?

Het RB is met ruim 7.000 leden dé beroepsvereniging van belastingadviseurs voor het mkb. Zij kunnen bij het RB terecht voor belangenbehartiging richting overheid en politiek, vaktechnische informatie en ondersteuning in de beroepsuitoefening, opleidingen om Register Belastingadviseur te worden en permanente educatie (PE) in de vorm van cursussen en workshops om kwaliteit en kennis op peil te houden. Na vele jaren gevestigd te zijn geweest in Culemborg zit zij nu in Den Haag.

8.2 Wat doet een RB eigenlijk, een profiel

De Register Belastingadviseur is een integer en pragmatisch adviseur met uitgebreide fiscale kennis en ervaring. Er zijn zoals gezegd ruim 7.000 leden en het is moeilijk zo niet onmogelijk

[135] Mr. drs. A.J.A. Overwater RB (voorzitter Register Belastingadviseurs), mw. mr. C.M.J.F. Moelands RB (vicevoorzitter Register Belastingadviseurs), drs. D.H.L. van Meijgaarden RB (voorzitter Jongerencommissie Register Belastingadviseurs) en mr. S.F.J.J. Schenk RB (directeur fiscale zaken Register Belastingadviseurs).

om ze allemaal over één kam te scheren maar in hoofdlijnen zouden de volgende profielen aangemaakt kunnen worden:
Ongeveer 1.000 leden zijn tevens accountant, en nog eens 2.500 werken bij een accountantsorganisatie. Ongeveer 500 leden zijn bedrijfsfiscalist. Verder zijn 2.500 leden werkzaam bij of voor administratiekantoren, waaronder relatief veel eenpitters. Verder is er een baaierd aan variatie, van belastingadviseurs bij vakbonden tot fiscaal advocaten en hoogleraren. De meeste leden kunnen als generalist qua middelen worden bestempeld, hoewel het aantal specialisten op middelen, (zoals de omzetbelasting) of vakgebieden (zoals estate planning) sterk groeiende is. De klantenkring van de leden bestaat hoofdzakelijk uit ondernemers in het mkb, de agrarische sectoren, allerhande verenigingen, stichtingen, lagere overheden, scholen, kerken en particulieren.

Het werk van de RB bestaat grosso modo uit drie typen werkzaamheden, te weten:
- Compliance in de aangiftepraktijk.
- Voorlichting.
- Advies in het kader van optimalisatie.

Ter nadere toelichting moge het volgende dienen;

Compliance in de aangiftepraktijk
Volgens de bouwstenennotitie van 15 april 2019 bedroegen de Rijksbelastinginkomsten 2018 ongeveer € 270 miljard. Ongeveer 240 miljard daarvan betreft aangiftebelastingen (zoals de omzetbelasting en de loonheffingen), het restant betreft aanslagbelastingen (inkomsten- en vennootschapsbelasting). Het zijn vooral de RB's die zorgen dat het massale proces van de aangiftebelastingen (aangifte doen en tegelijkertijd betalen) hoogwaardig, soepel en efficiënt verloopt. Eigenlijk hoeft de Belastingdienst alleen maar een bankrekeningnummer open te stellen en het geld stroomt binnen, ongeveer 1 miljard euro per werkdag.

Het resterende gedeelte van de Rijksbelastinginkomsten ad. 30 miljard betreft vooral de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Als het aan ons en overigens ook de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VHMF) ligt wordt van deze de aanslagbelastingen in ieder geval de vennootschapsbelasting een aangiftebelasting. Oftewel: aangifte doen, meteen betalen en daarna zien we wel weer. Maar zover is het nog niet. Maar we kunnen wel vaststellen dat de aangiften die via de RB lopen een uitnodiging zijn aan de Belastingdienst voor het uitschrijven van een aanvaardbare belastingrekening, waarmee bedoeld wordt dat op een RB aangifte kan en mag vertrouwen en dus haast blindelings een aanslag conform aangifte kan opleggen. De belastingdienst hoeft slechts 'de rekening' uit te schrijven.

Indien alle aangiften van alle RB's bij elkaar opgeteld zouden worden zijn de RB's vaktechnisch eindverantwoordelijk voor pakweg 400.000 bedrijven maal (gemiddeld) twaalf omzetbelastingaangiftes en 400.000 maal 12 aangiftes loonheffingen LH en dan nog de haast talloze (al dan niet voorlopige) aangiftes inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting plus nog wat (althans getalsmatig) klein grut. Het lijkt niet overdreven te stellen dat men jaarlijks goed is voor meer dan 12 miljoen aanvaardbare aangiften.

Voorlichting
Wat de RB ook doet is onleesbare en onbegrijpelijke wetteksten uitleggen aan de klanten en ze praktisch vertalen naar een aanvaardbare aangifte en (voor de klant vaak nog belangrijker) het bedrag onder de streep. Een onmisbare schakel dus in onze doorlopend wijzigende en extreem complexe fiscaal-juridische wereld. Verder is de belastingwetgeving vergeven van politieke, maatschappelijke en sociale incentives, zowel positieve als negatieve. Het is de politiek er kennelijk veel aan gelegen om haar beleidsdoeleinden via belastingwetten te realiseren. Dat is vooral de reden dat het allemaal zo ingewikkeld is geworden. Maar voor een goede voorlichting en de juiste toepassing van fiscale incentives, en daarmee de gewenste maatschappelijke beïnvloeding vanuit de politiek, is ook de RB weer volledig in beeld. Want wie zou dat anders moeten of kunnen doen, alle goedbedoelde pogingen van de Belastingdienst ten spijt?

Advies in het kader van optimalisatie
Advieswerk voor binnenlandse consumptie is onder te verdelen in drie typen, te weten arbitrage, uitstel en afstel. Vrijwel het meeste advieswerk behelst arbitrage voor de middelen IB en VPB. Bijvoorbeeld tussen entiteiten, tussen boekjaren, tussen balansposten, tussen balans en V&W, tussen boxen, binnen boxen (bronnen) enzovoorts. Het is meestal het zoeken naar de laagste belastingdruk of uitstel (rentevoordeel). Afstel is voor binnenlandse consumptie vrijwel niet meer mogelijk, althans in de IB en VPB. In vroegere jaren waren er nog riante stakingsvrijstellingen, was de landbouwvrijstelling nog aardig opgetuigd, kon je je BV nog belastingvrij meenemen naar het buitenland, enzovoorts. Allemaal afgeschaft of tenminste zwaar versoberd. Bij andere middelen zoals bijde erf- en schenkbelasting, bij overdrachtsbelasting en omzetbelasting zijn er nog iets meer mogelijkheden om afstel te bewerkstelligen zoals bijvoorbeeld periodiek schenken onder de schenkingsvrijstelling. Maar dat is voor de Rijksbegroting allemaal erg marginaal. Het beeld dat kennelijk bij een deel van de politiek en een deel van het publiek leeft over belastingadviseurs, namelijk dat ze ervoor zorgen dat er door hun toedoen geen of nauwelijks belastingen worden betaald, is misplaatst voor zover het binnenlands advies betreft.

Al met al kun je samengevat wel stellen dat de RB een onmisbare schakel is voor de staatsfinanciën en daarmee de democratie, die ook nog eens een belangrijke bijdrage levert aan maatschappelijke ontwikkelingen. En ja, er worden ook nog adviezen gegeven om belasting te besparen of uit te stellen. En daar is niets mis mee zolang dat nog steeds leidt tot aanvaardbare aangiften.

8.3 Geschiedenis van het Register Belastingadviseurs

De in rechte lijn oudste rechtsvoorganger van het RB is de Bond van Belastingconsulenten, opgericht op 12 maart 1931. Andere rechtsvoorgangers zijn het College Belastingadviseurs (uit 1956) en de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs (1954). Het huidige RB is voortgekomen uit een fusie van laatstgenoemde twee rechtspersonen in 2008.

8.4 Visie en missie van het RB

Ondernemers en ondernemingen zijn, evenals de belastingbetaling, van grote betekenis voor de Nederlandse economie. Daarom is het integere, pragmatische advies van de RB aan ondernemers van grote waarde. De RB staat voor een belastingbetaling die voor alle betrokken partijen gepast is.

Ondernemers vinden in 'hun' RB een integer, pragmatisch adviseur met uitgebreide fiscale kennis en ervaring en gevoel voor ondernemerschap. De RB adviseert over de kansen en bedreigingen voor hun onderneming bezien vanuit een fiscaal perspectief. Hij dient, als vertrouwd partner van zijn cliënt, bij uitstek diens belangen en onderneming, zonder de grenzen van het mogelijke uit het oog te verliezen.

8.5 Wie kan er lid worden van het RB?

Het RB kent twee sub-registers, te weten die van Register Belastingadviseurs en het Register Belastingconsulenten. Afhankelijk van de vraag in welk register een lid is ingeschreven geeft dat hem of haar het recht om de titel RB respectievelijk RBc achter de naam te mogen voeren. Het verschil tussen de twee registers en daarmee titels zit vooral in de vooropleiding. Het is niet doelmatig om dit verschil in deze bijdrage verder uit te diepen en daarom zullen we het hierna alleen over RB hebben.

Om lid te kunnen worden van het RB en om daarmee opgenomen te worden in het register moet voldaan zijn aan een serie eisen. Deze zijn in hoofdlijnen:

- Men moet te goeder naam en faam bekend staan en niet werkzaam zijn op een wijze die strijdig is met het Reglement Beroepsuitoefening.
- Men moet theoretische kennis bezitten die nodig is om het beroep naar behoren te kunnen

uitoefenen. Dat kan worden aangetoond door de volgende diploma's.
A. Diploma Register Belastingadviseur (of vergelijkbare diploma's van rechtsvoorgangers).
B. Diploma Master Fiscaal Recht c.q. diploma Master Fiscale Economie (universitair).
- Men moet beroepsvaardigheden bezitten die nodig zijn om het beroep naar behoren te kunnen uitoefenen. Dat kan worden aangetoond door het afronden van de RB Academy of door middel van het aantonen van voldoende en relevante praktijkervaring als belastingadviseur.

Onder lid wordt hier verstaan een gewoon lid. Naast gewone leden kent het RB ook aspirant leden, buitengewone leden en ereleden.

8.6 Reglementen

Het RB stelt hoge eisen aan leden om de kwaliteit van de dienstverlening te waarborgen en daarom moeten ze zich houden aan de volgende voor deze bijdrage relevante reglementen:

- Statuten Register Belastingadviseurs
- Huishoudelijk Reglement Register Belastingadviseurs
- Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs
- Reglement Tuchtrechtspraak
- Reglement Permanente Educatie
- Reglement Erkenning als RB-kantoor

Hierna zullen de reglementen als onder 3 en 4 iets meer uitgediept worden.

Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs
Dit reglement schrijft het gedrag voor van het aangesloten lid, en niet alleen in de beroepsuitoefening. Onderwerpen die aan de orde komen zijn:

- Eer en waardigheid
- Onafhankelijkheid
- Optreden
- Geheimhouding
- Vakbekwaamheid
- Beroepsaansprakelijkheid

Alle onderdelen zijn voorzien van een toelichting. Kern van dit reglement is artikel 1 dat luidt:

"Een lid is gehouden zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich te houden aan wet- en regelgeving en zich verder te onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep."

Toelichting (verkort) op dit artikel 1: Wat onder 'eer en waardigheid' van het beroep wordt verstaan wordt medebepaald door maatschappelijke opvattingen en kan dus aan verandering onderhevig zijn. Dit artikel beperkt zich nadrukkelijk niet tot werkzaamheden verricht in de hoedanigheid van belastingadviseur. Ook in andere hoedanigheden, bijvoorbeeld in privé of als bestuurslid van een sportvereniging, moet een lid zich overeenkomstig de eer en waardigheid van het beroep van belastingadviseur gedragen.

In strijd met artikel 1 van dit Reglement is dienstverlening die strekt tot voorbereiding, ondersteuning, uitvoering of afscherming van onwettige activiteiten of die anderszins in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep. Een lid moet daarom de (potentiële) klant vragen stellen om te kunnen bepalen of de dienstverlening zich verdraagt met wet- en regelgeving en met de eer en waardigheid van het beroep.

Een lid onthoudt zich van de gevraagde dienstverlening, indien er aanwijzingen bestaan dat de dienstverlening in strijd is met de wet- en regelgeving of anderszins in strijd is met de eer en

waardigheid van het beroep. Dit zal niet in alle gevallen direct duidelijk zijn. In geval van gerede twijfels wordt aanbevolen collegiaal overleg te plegen met een ander lid.

Reglement Tuchtrechtspraak
Het tuchtrecht van het RB als privaatrechtelijke organisatie is vanzelfsprekend niet-wettelijk tuchtrecht oftewel verenigingstuchtrecht. Door lid te zijn van het RB onderwerpen de leden zich vrijwillig aan het dit tuchtrecht. Het staat de vereniging RB vrij om het tuchtrecht geheel naar eigen inzicht te organiseren. Er is voor gekozen om het zoveel als mogelijk aan te laten sluiten bij de eisen van wettelijk tuchtrecht met de beperkingen die niet-wettelijk tuchtrecht met zich meebrengt. Dit heeft men trachten te doen door onder meer de volgende (voor deze bijdrage relevante) zaken te regelen:

- Tuchtrecht in twee instanties, te weten Raad van Tucht (RvT) en Raad van Beroep (RvB).
- De voorzitter en de plaatsvervangend voorzitter van zowel RvT als RvB zijn (voormalig) lid van de rechterlijke macht met rechtspraak belast. Zij zijn geen lid van RB.
- De RvT en RvB worden ondersteund door een secretariaat dat wordt gevoerd door een door het bestuur aan te stellen onafhankelijke organisatie. Deze organisatie voorziet in een secretaris.
- De RvT oordeelt over klachten ter zake van misslagen van de leden van RB in de uitoefening van hun beroep en van inbreuken op de statuten, besluiten en reglementen van RB, waaronder het Reglement Beroepsuitoefening.
- Een klacht kan worden ingediend door:
  a. Een direct belanghebbende.
  b. Het bestuur van RB.
  c. De DG van de Belastingdienst of een door hem gemachtigde ambtenaar van de Belastingdienst.
  d. De toezichthouder ingevolge de Wwft, te weten BFT (Bureau Financieel Toezicht).
- De RvT resp. RvB kan, bij gehele of gedeeltelijke gegrondverklaring van de klacht, de volgende maatregelen opleggen: waarschuwing, berisping, schorsing, ontzetting uit het lidmaatschap.
- Uitspraken worden (geanonimiseerd) gepubliceerd op de website van het RB en in het verenigingsblad.

Doorlopend zijn er enkele tientallen zaken onder handen, overigens vrijwel uitsluitend tussen leden of tussen leden en (voormalig) cliënten.

8.7 Kwaliteitsstreven, permanente educatie (PE)

Als dé beroepsvereniging van belastingadviseurs voor het mkb, is kwaliteit een van de belangrijkste pijlers van het RB. Kwaliteit van de vereniging, in de vorm van goede inhoudelijke en toekomstgerichte ondersteuning in de beroepsuitoefening. Maar juist ook kwaliteit van de RB-leden, in het niveau van scholing en het naleven van beroepsregels.

Het kwaliteitsniveau en de borging daarvan vindt op vele manieren plaats. Naast toelatingseisen en tuchtrecht kent het RB de verplichting tot PE. Dit houdt in dat jaarlijks 40 punten moeten gescoord waarvan tenminste 20 zuiver vaktechnische punten. Eén vaktechnisch punt staat, afhankelijk van het soort vaktechniek dat men ondergaat, voor tenminste één tot anderhalf uur educatie. Verder mogen maximaal 20 punten worden gescoord met andere voor het beroep relevante trainingen en cursussen, bijvoorbeeld op het gebied van vaardigheden of ICT.

Het niet naleven van de PE-verplichting, wat jaarlijks streng gecontroleerd wordt, kan een lid duur komen te staan op een scala van maatregelen, te weten (afhankelijk van de ernst en frequentie van de overtreding) waarschuwing, berisping, schorsing of royement.

8.8 Wat verstaat het RB onder Tax Governance?

Als het gaat om het begrip ‘Tax Governance’ in relatie tot een Code voor de belastingadviseur én zijn klanten, dan moet men die differentiëren, dus aanpassen naar de omstandigheden. Op de

vraag wat het RB dan precies onder 'Tax Governance' verstaat zal hierna worden teruggekomen (de Australische definitie lijkt ons redelijk compleet, waarbij overigens de nadruk wordt gelegd op ethisch handelen). De governance-dilemma's én de rekening van de belastingadviseur voor Uber, die afstel van heel veel belastingheffing bewerkstelligt, en de dilemma's van Uber zelf (als die er al zijn), is natuurlijk van een totaal andere orde dan de governance-dilemma's en rekening van een belastingadviseur voor de bakker op de hoek die worstelt met het dilemma of hij zijn IB-onderneming wel of niet via een BV zal uitoefenen met per saldo slechts een paar procent minder belastingdruk. Want daar gaat het dan over en dat typeert het grote verschil. Althans bij het via het RB georganiseerde beroep van belastingadviseur. We kunnen en willen uiteraard niets zeggen over de groep ongeorganiseerde belastingadviseurs, kennelijk een restgroep van zo'n 10.000 adviseurs, en wat die allemaal hun klanten adviseren. Volgens het RB is met name daar wat betreft compliance voor de overheid het laaghangend fruit binnen te halen, en niet zozeer bij het RB of NOB, zijnde de compliant georganiseerden met samen ongeveer 12.000 leden.

Kort en goed, het RB zou graag zien dat een TGC voor het mkb aansluit bij de definities van 'Horizontaal Toezicht'. Een vorm van toezicht die de doorsnee belastingadviseur niet alleen reeds kent maar tevens een code impliceert voor én de belastingadviseur (waaronder begrepen de accountant) én de klant. Grosso modo houdt die code in dat de fiscaal intermediair uitsluitend aanvaardbare aangiften doet op basis van een degelijk controlesysteem, en bij situaties waarbij hij zou kunnen denken dat de Belastingdienst mogelijk anders tegen onderdelen van de aangifte aan zou kunnen kijken dat dan van tevoren aanmeldt bij de contactinspecteur voor overleg. Voorwaar een sluitend en prachtig systeem dat promotie en aanmoediging verdient. Althans voor de massaliteit van het mkb.

Ter illustratie het volgende. VNO-NCW schrijft op haar website het volgende over de TGC- en hou daarbij de 'bakker op de hoek' - voor ogen:

"Staatssecretaris van Financiën Menno Snel kwam recent met het voorstel een 'tax governance code' te ontwikkelen. Dat is een interessant voorstel. Het kan helpen een 'gouden standaard' te zetten voor de openheid van bedrijven over hun belastingstrategie en -gedrag. Hoe stakeholders worden betrokken bij het belastingbeleid en wat de rol van ondernemingsbestuur, commissarissen en aandeelhouders hierbij is. Hier ligt een kans voor Nederland, ook om internationaal de toon zetten. Het bedrijfsleven pakt die handschoen graag op."

Dat gaat natuurlijk niet werken voor de 'bakker op de hoek'. Daar moet iets anders voor gevonden worden wat al bestaat: zoals gezegd Horizontaal Toezicht, liefst met een wettelijke basis.

8.9 De ontwikkeling van tax governance sinds 2015

Sinds jaar en dag wordt beginnende studenten in een fiscale studie het verschil bijgebracht tussen het ontduiken van belasting, het ontgaan van belasting en het ontwijken van belasting. Het is van groot belang om deze fenomenen van elkaar te onderscheiden (of niet), want ze worden vaak – al dan niet bewust - op één hoop gegooid, maar principiële verschillen bestaan er zeker. Wat onder belastingontduiking verstaan moet worden is helder. Het is handelen in strijd met de wet en daarmee strafbaar. Het verzwijgen van inkomen of vermogen zijn voorbeelden hiervan. Het beeld van de andere twee vormen is minder helder. Onder belastingontwijking wordt het verlagen van de belastingdruk verstaan waarbij – in tegenstelling tot ontduiking - door belastingplichtigen wel binnen de grenzen van de wet gebleven wordt. Het uithollen van de belastinggrondslag door rente- of royaltybetalingen of het schuiven met winsten naar lager belaste jurisdicties zijn voorbeelden hiervan. Bij het ontgaan van belasting voorkomt men dat het belaste feit zich voordoet. Vaak is dat wenselijk gedrag (wie stopt met roken of drinken betaalt niet langer accijns), maar dit kan voor de overheid wel budgettaire consequenties hebben. Belastingontduiking is strafbaar, -ontwijking en -ontgaan zijn dat (nog) niet. Nu zijn de grenzen tussen deze drie zaken niet altijd scherp. Vaak gaan ze naadloos in elkaar over en zoals bekend bloeien aan de rand van het ravijn de fraaiste bloemen. Niet voor niets wist Denis Healey (onder meer oud-minister van Financiën van het Verenigd Koninkrijk)

dat 'Het verschil tussen belastingvermijding en belastingontduiking is de dikte van de gevangenismuren'. Of sprake is van belastingontduiking is in wezen een technische vraag, waarin de Hoge Raad of als het niet anders is een supranationaal Hof het laatste woord heeft. En zelfs dan kunnen er nog pleisters geplakt worden, al was het alleen al met de leer van het pleitbaar standpunt. En nee; fraus legis is niet strafbaar.

Een andere vraag is of er een principieel verschil tussen deze drie grootheden bestaat. Steun voor deze opvatting zien velen in het bepaalde in artikel 104 Grondwet, een bepaling die u prominent toelacht bij het betreden van het kantoor van het Register Belastingadviseurs; "Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet". Ze worden dus niet gehoeven uit hoofde van financiële behoefte van de heffende instantie, ze worden niet geheven uit morele, religieuze of maatschappelijke opvattingen of uit welke hoofde dan ook. Zou dat wel zo zijn dan liggen willekeur en wetteloosheid op de loer. Aan de andere zijde van het spectrum valt met enige regelmaat ter horen dat niet alleen belastingontduiking maar ook belastingvermijding (waaronder zowel het ontgaan als het ontwijken van belasting verstaan lijkt te worden) illegaal is. Zo betoogde John Christensen, directeur van de Britse NGO Tax Justice Network, dat "Het is een veelgehoorde mythe dat belastingvermijding legaal is". Wellicht dient het woord legaal hier niet in strikt juridische zin te worden opgevat.

Behalve het ontgaan van belastingen kan ook het ontwijken van belastingen voor de betrokken belastingplichtigen profijtelijk zijn. Zowel bedrijven als natuurlijke personen zijn massaal gevestigd dan wel woonachtig in belastingparadijzen. In een artikel dat na vele jaren nog steeds *he-le-maal niets* van zijn zeggingskracht verloren heeft betoogde – overigens dit naar aanleiding van een congres van de toenmalige Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs met als thema 'Belastingfraude en belastingmoraal' - dagvoorzitter Harm Mobach dat "Het verlagen van de aanslag kan door middel van belastingontwijking (stemmen met de voeten en emigreren naar een fiscaal paradijs) of door belastingvermijding. Neem daarvoor een goede adviseur die de weg weet in de fiscale grabbelton. Belastingontduiking werkt ook, maar meestal niet zo lang. En de straffen zijn behoorlijk. Het blijft lang niet meer altijd bij een boete. Ook een echte gevangenisstraf is mogelijk".

De aandacht voor stemmen met de voeten is er nog steeds. Weliswaar lijkt de door de voormalige vermogensbelasting ingegeven massale trek naar België inmiddels te zijn opgedroogd, en is met het instituut van de eeuwigdurende conserverende aanslag een fiscaal hek om Nederland gezet, maar voor veel bedrijven ziet de wereld er in dit verband nog steeds anders uit. Zeker als men er in slaagt om belastingontwijking te combineren met belastingvermijding. Een dergelijke gang van zaken kreeg in 2012 met de Starbuckszaak de wind vol in de zeilen, toen duidelijk werd dat deze onderneming in het Verenigd Koninkrijk niet of nauwelijks (winst)belasting had betaald, terwijl men toch een marktaandeel kende van 31 procent. Maar op papier maakte het concern geen winst, en betaalde het daarom geen belasting. Later bleek dat Nederland in het fiscale spel een centrale rol speelde. Hiermee was de geest uit de fles, en kwam belastingontwijking vol in de schijnwerpers te staan.

De vraag waar het Register Belastingadviseurs zich voor gesteld ziet luidt echter; wat betekent dit alles voor haar natuurlijke achterban, de (adviseurs van) het voornamelijk slechts nationaal opererende Nederlandse midden- en kleinbedrijf? Is de RB-adviseur er in dit verband voornamelijk om ongelukken te voorkomen, en zijn of haar cliënt onder de wielen van de voor de grote jongens bedoelde reparatiewetgeving vandaan te trekken? Is hij of zij vooral een compliance-medewerker, die moet kleuren binnen de door de overheid strak en als het moet genadeloos (zoals de schrijver Honoré de Balzac het verwoordde; 'De fiscus heeft geen hart, bekommert zich niet om gevoelens en slaat met zijn klauwen steeds weer toe') neergezette lijntjes? Of is er ook in de nationale praktijk ruimte voor – al dan niet gewenste – belastingontwijking, waar de adviseur een rol in heeft? Dat de speelruimte voor de nationale adviseur kleiner is dan die van de grensoverschrijdende adviseur lijkt daarbij overigens evident. En hoeverre is de persoonlijke opvatting van de adviseur doorslaggevend ten opzichte van de opvatting van de cliënt? Waarbij het mijn (onze) persoonlijke ervaring is dat een cliënt met een zelfstandige mening minder vaak ten tonele verschijnt dan de klant die de oren – ook in ethisch opzicht – volledig naar de adviseur laat hangen.

Waar Mobach echter ook op wees (en in veel sterkere mate deed Brüll dat ook) is de positie van de Belastingdienst en van de wetgever. “It takes two to tango”, maar die two zouden er weleens three kunnen zijn. In hoeverre is de fiscus zelve ethisch bezig en hoe staat het in dit opzicht met de rol van de politiek en de wetgever? Er kan best wat gezegd worden over de vaak kwalijke rol van onze counterparts. Fiscaal fatsoenlijk gedrag vertonen vereist fatsoenlijke wederpartijen. Er is de laatste jaren te vaak sprake van evident onrechtvaardige en te sterk door budgettaire belangen ingegeven wetgeving. In hoeverre komt de overheid dan nog een beroep op het opgeheven vingertje toe? Is een belastingplichtige die een spaargeld BV opricht bezig met ontwijking of is gewoon sprake van fiscale zelfverdediging? Bedenkelijk in dit verband is dat er in Nederland nooit sprake is geweest van een krachtig ‘Taxpayers charter’ of een (Public) Governance Code. De stelling dat alles wat de overheid doet welgedaan is, is beslist niet meer van deze tijd. Laten we de zeer recente instelling van een externe adviescommissie rechtsbescherming in belastingzaken door staatssecretaris Vijlbrief een begin noemen. Waarbij opgemerkt kan worden dat rechtsbescherming niet meer dan een sluitstuk kan zijn. Eerlijke en goede wetgeving is een – veel belangrijker – begin.

8.10 Wat is er momenteel op het gebied van Tax Governance?

De belastingadviseur is allang niet meer de vrije beroepsbeoefenaar die hij of zij ooit is geweest. De adviseur heeft sinds 1994 de volgende wettelijke maatregelen, sanctiedreigingen en beperkingen over zich heen gekregen. Let wel: dit geldt voor zowel de georganiseerde als de ongeorganiseerde adviseurs:

- 1994: Wwft (voorgangers WID/MOT, handhaving BFT).
- 2009: 4e tranche AWB, de adviseur als medepleger (handhaving Belastingdienst (BD)).
- 2010 Fiscale Strafbeschikking (handhaving BD).
- 2016: AVG (handhaving AP).
- 2020: Wet openbaarmaking vergrijpboeten, (handhaving BD).
- 2021 MDD (meldplicht agressief grensoverschrijdende advies (handhaving BD).

Voor de adviseur die lid is van de privaatrechtelijke beroepsvereniging RB komt daar het volgende bij:

- Reglement Beroepsuitoefening (handhaving: bestuur, tuchtrechtspraak).
- RB: facultatief voor de leden: Kwaliteitshandboek.
- RB: toezicht arrangement met BFT.
- RB: toezichtarrangement met Belastingdienst inzake HT.

Voor de adviseur die werkt bij een accountantskantoor komen daar nog bovenop de wettelijke c.q. privaatrechtelijke regels en eisen (nb: let op, er is nog een gradueel verschil tussen assurance en non-assurance kantoren/afdelingen):

- Huisregels en interne kwaliteitshandboeken.
- Vio (Verordening inzake onafhankelijkheid) én NVKS (Nadere voorschriften kwaliteitssystemen) van de NBA (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) voor adviseurs.
- Indien accountantskantoor lid is van SRA (Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten): SRA toezicht arrangementen BFT en HT.

Voor de belastingadviseur die tevens accountant is gelden zware wettelijke aanvullende eisen, opgenomen in de Wet op het accountantsberoep en alle daarbij behorende verordeningen en talrijke nadere voorschriften;

Voor de belastingadviseur die via koepelconvenanten met RB of SRA, of middels de handreiking van de NBA, klanten onder HT heeft gelden dan nog de verdere eisen:

- Gedragsregels Leidraad horizontaal toezicht fiscaal dienstverleners.
- Het hebben van een goedgekeurd tax control framework (TCF).

Al met al een lappendeken aan vormen, eisen, regels en sancties die zich prima zouden lenen voor één regeling ten behoeve van de belastingadviseurs.

8.11 Tax Governance Code als vorm van zelfregulering voor het RB

De Australian Tax Office (ATO) heeft in 2016 'Seven principles of effective tax governance' gepubliceerd. Deze seven principles lijken in eerste instantie bedoeld voor de ondernemer, maar niet ontkend kan worden dat er ook voor de belastingadviseur een belangrijke rol is weggelegd. De principes betreffen;

1. In control zijn (accountable management and oversight).
2. Fiscale bewustheid (recognise tax risks).
3. Indien nodig fiscaal advies inwinnen en indien nodig vooroverleg met de fiscus (seek advice).
4. Betrouwbare administratie (integrity in reporting).
5. Goede relatie met de fiscus (professional and productive working relationship).
6. Tijdig nakomen van fiscale verplichtingen (timely lodgments and payments).
7. Ethisch en verantwoord (fiscaal) gedrag (ethical and responsible behaviour).

De eerste zes punten lijken – om het maar in goed Nederlands te zeggen – een kwestie van 'common sense'. Hoe ver de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtige en fiscale adviseurs reikt ten aanzien van belastingontwijking is steeds vaker onderwerp van maatschappelijk debat. Met andere woorden: het laatste traject van de zeven stappen heeft een sterke ethische component. Zoals ze het in Australië zeggen; "Ethical and responsible behaviour involves more than mere technical compliance with the law. Effective tax governance not only ensures accurate reporting, but helps avoid behaviours associated with tax manipulation, avoidance and schemes".

De voor de hand liggende vraag die zich dan aandient is natuurlijk in hoeverre het Register Belastingadviseurs hierin moet meegaan. Enerzijds staat het uitgangspunt van het beperken van de fiscale druk in grote lijnen nog steeds. De ooit door de Hoge Raad geformuleerde weg van de fiscaal meest voordelige weg staat – weliswaar met mitsen en maren - nog steeds. Anderzijds hoeft niet alles wat – in fiscaal opzicht – kan ook daadwerkelijk te gebeuren. In een bijdrage van de voornoemde Harm Mobach werden grote fiscale namen ('Fiscale kanonnen', heette destijds niet voor niets een artikelserie in Tribuut, het maandblad van een van de rechtsvoorgangers van het RB) genoemd die in dit opzicht volstrekt – maar dan ook diametraal tegenovergestelde – opvattingen verdedigden, met Geppaart en Brüll aan de ene kant van het fiscale spectrum en Van Dijck aan de andere kant.[136]

8.12 Tax Governance: de toekomst

Hoe verder met een 'tax governance code'? Het wettelijk – al dan niet via open normen, nu ethiek ons goeddeels een kwestie van open normen lijkt - afdwingen van een code lijkt ons lastig. Dan is het ook geen code meer, dan is het wetgeving. Dat kan ook maar is een ander traject. Open normen kunnen wellicht beter afgedwongen worden via de beroepsgenoten, verenigd in hun beroepsorganisaties. Die organisaties kennen een beroepsreglement waarin – in deze of vergelijkbare woorden – wordt uitgegaan van 'eer en waardigheid van het beroep'. Het Register Belastingadviseurs kent een 'REGLEMENT BEROEPSUITOEFENING' (inderdaad: volledig geschreven in hoofdletters), waarvan in artikel 1 lid 1 (opgenomen onder het kopje eer en waardigheid) de volgende bepaling is opgenomen;
"Een lid is gehouden zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich te houden aan wet- en regelgeving en zich verder te onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep".
Daar is geen letter van gelogen en er valt ook niets aan toe te voegen. Het fenomeen 'tax governance code' past hier naar onze stellige overtuiging naadloos in.

[136] Harm Mobach, Het eeuwige spanningsveld tussen belastingontduiking en belastingontgaan, IMPOST – Mededelingen voor de vrienden van het Belastingmuseum en de Stichting Geschiedenis van de overheidsfinanciën in Nederland, 3e jaargang, nr.8, mei 1996.

8.13 Naar een wettelijk gereguleerd beroep?

Dat roept de vraag op of een TGC gekoppeld moet worden aan de regulering van het beroep. Daar kan een boek over geschreven worden. In nagenoeg alle lidstaten van de EU is het beroep van belastingadviseur in meer of mindere mate gereguleerd. In Nederland is dat niet het geval, al wordt daar steeds meer via de achterdeur gereguleerd. Een grotere rol voor de beroepsorganisaties kan overigens – zoals in het Verenigd Koninkrijk – prima gepaard gaan met een niet-verplicht lidmaatschap. Het VK kent geen wettelijke regulering van het beroep, maar desalniettemin is ongeveer 70% van de adviseurs georganiseerd. Deze 70% is goed voor slechts 30% van de door de fiscus gesignaleerde problemen, kort gezegd: de vergrijpboetes en erger. De niet georganiseerde 30% is goed voor 70% van alle problemen. Bij de HRMC bestaat er een soort adviseurspolitie, die rotte appels overdraagt aan de organisaties, die zelf voor de verdere afhandeling en berechting zorg dragen. Niet-leden worden uiteraard door de overheid zelf berecht. Opvallend is dat deze beroepsorganisaties, willen zij als zodanig worden erkend, statutair dienen te regelen dat zij (ook) in het algemeen belang werkzaam zijn.

De prijs die voor niet-aansluiting betaald dient te worden is een grotere mate van toezicht door de overheid. Een systeem dat naar wij begrepen prima werkt. De prijs die de organisaties daarvoor betalen is dat zij in hun statuten dienen op te nemen dat zij – mede – werkzaam zijn in het algemeen belang en dus niet enkel in het belang van leden of hun cliënten.

8.14 Wat doet het RB aan opleidingen op het gebied van TGC?

De RB Academy is een driejarige beroepsopleiding. Alle vakken binnen het curriculum zijn verplicht. In het tweede jaar wordt het vak 'Algemene introductie en gedrag- en beroepsregels en ethiek' gedoceerd. Onderdeel van het derde leerjaar is de module 'Wwft'. De opleiding is gebaseerd op blended learning, waarbij e-learning afgewisseld wordt met hoorcolleges. Daarnaast kenmerkt de opleiding zich door uitwisseling van cases en praktijkervaring van, met en door studenten. Leden van het RB hebben, zoals gezegd, een jaarlijkse permanente educatieplicht van ten minste 20 fiscale en 20 algemene punten. Doel is dat leden daarmee hun vakkennis actualiseren en onderhouden. Tax Governance en ethiek zijn onderwerpen die ook via het PE-programma van de vereniging worden aangeboden. Voorbeelden van cursussen zijn onder meer 'De Wwft in uw praktijk' en 'Gevolgen implementatie ATAD voor de Vpb'.
De wijze waarop binnen de opleiding RB Academy invulling wordt gegeven aan gedrag- en beroepsregels en ethiek is als volgt. In de bijeenkomsten komen de volgende onderwerpen aan de orde:

- Het Reglement beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs.
- Ethiek.
- Onderzoeksplicht van de belastingadviseur.
- Informatieverplichting ex artikel 10a AWR.
- Geheimhoudingsverplichting.
- Inkeersituaties.
- Deelnemingsvormen pleger, medepleger, medeplichtige, doen pleger.
- Formele en procedurele aspecten bij boeteoplegging aan belastingadviseur.

Na deze bijeenkomsten gevolgd te hebben wordt de student geacht over voldoende kennis, inzicht en gevoel bij de genoemde onderwerpen te hebben om op een verantwoorde manier zijn of haar vak te kunnen beoefenen.

8.15 Jong RB

Vanuit het RB is speciale aandacht voor de volgende generatie belastingadviseurs. Deze groep wordt vertegenwoordigd door de jongerencommissie van het RB. Naar de mening van deze commissie is het huidige belastingstelsel zo complex geworden dat het niet meer uit te leggen valt. Toeslagen leiden tot het rondpompen van geld, en premies volksverzekeringen en de zorgverzekeringswet maken belastingheffing onoverzichtelijk. Het gevolg is dat de wil om belasting te betalen verdwijnt. Het belastingstelsel moet daarom te allen tijde eerlijk, effectief, efficiënt en eenvoudig (vier E's) zijn. Fiscale wetgeving moet veel minder als instrument worden

gebruikt. Dit zorgt voor wetgeving die niet duurzaam is. Als schrijnend voorbeeld kan de auto van de zaak worden genomen. Jong RB is van mening dat het belastingstelsel alleen voor instrumentele doelstellingen gebruikt moet worden als het echt de beste oplossing biedt. Indien het belastingstelsel meer voldoet aan de vier E's zal een deel van het probleem van de fiscale complexiteit kunnen worden verholpen.

Daarnaast staat Jong RB open voor een TGC waarbij vooral door de (jonge) belastingadviseurs de samenwerking wordt gezocht met de beroepsorganisaties. Transparantie en een kritische houding op het eigen handelen, vanuit zowel de belastingadviseur, als de Belastingdienst en de wetgever zijn hierbij essentieel. Onder het reeds genoemde tuchtrecht van het RB, eventueel aangevuld met de bestaande wettelijke regelingen zijn er voldoende mogelijkheden om de 'rotte appels' eruit te halen. Jong RB pleit ervoor om deze kans te grijpen om direct positief kritisch te kijken naar de bestaande wetten, en waar mogelijk deze te schrappen of aan te passen. Het in het Belastingplan 2020 opgenomen voorstel om overtreders met naam te noemen op de website van de Belastingdienst (het zogenaamde "naming and shaming" zoals het in de literatuur ook wordt genoemd) zou in onze visie als eerste aandacht verdienen.

8.16 Samenvatting

Een TGC voor het mkb in de vorm zoals het bedoeld is voor het grootbedrijf zoals VNO-NCW dat op haar website beschrijft is een kansloze exercitie. Om reden dat het vocabulaire daarvan niet zal aanspreken bij de spreekwoordelijke bakker op de hoek en, voor zover het achterliggende concept al door hem al begrepen wordt, niet herkend zal worden. Veel beter is het om aan te sluiten bij een iets meer dwingender vorm van het bereiken van meer compliance namelijk het verder echt doorontwikkelen en aantrekkelijker maken van HT. Maar dat is best nog een lange weg te gaan en hierboven wordt ook aangegeven waar en hoe sneller resultaat geboekt kan worden namelijk door een intensievere aanpak en controle bij de (klanten) van de ongeorganiseerde adviseurs en administratiekantoren.

Voor de belastingadviseurs in het mkb ligt dat natuurlijk wel wat anders. Dit zijn professionals van wie je naast professionaliteit ook begrip voor een TGC voor de eigen beroepsgroep mag verwachten. Punt van grote zorg en aandacht daarbij is het grote verschil in actuele kwaliteitseisen tussen georganiseerden en ongeorganiseerden. Daar waar de ongeorganiseerden nog relatief gemakkelijk en goedkoop onder de radar wegkomen met weinig toezicht, sancties en kwaliteitseisen is dat voor de georganiseerden in de verschillende gradaties niet of nauwelijks nog mogelijk. En we moeten met ons allen niet willen dat er nog langer geschipperd wordt met toezicht en kwaliteit. Het RB vindt derhalve een zekere vorm van een TGC voor de sector van belastingadviseurs een goede oplossing om over de volle breedte van het beroep een grotere en bredere compliance te bewerkstelligen, mits daarmee ook maatregelen worden genomen om het verschil tussen georganiseerden en ongeorganiseerden te drastisch te verkleinen. En in dat kader zou het dan ook wenselijk zijn om al die regelgeving eens samen te brengen in één regeling. Het RB denkt daar graag over mee.

9

9 Tax and social responsibility – The need for business responsible tax principles

Ewan Livingston (The B Team)

9.1 Tax, social responsibility, and licence to operate

Tax is the entry fee that we all - as individuals - pay in order to be part of a modern society. It pays for schools to educate our children, healthcare for the sick, and defence and security to keep us safe.

That same principle applies to businesses. Businesses rely on education to provide them with skilled and educated workforces, in order to expand, and to innovate. And whilst we all as individuals rely on health services to keep us well, businesses too rely on those services to ensure that its staff are able to work; absenteeism costs businesses billions.

Tax is also critical to the provision of modern infrastructure. Whilst the degree to which states are responsible for the provision of telecommunications, energy and transportation varies across countries, it's clear that without state financing, much of the infrastructure that we often take for granted would not be provided for.

Therefore from the business perspective, paying tax should be seen not simply as a legal obligation, but also an investment in a stable, beneficial environment in which to trade.

This is particularly the case for businesses that have committed -- alongside countries around the world -- to advance the Sustainable Development Goals (SDGs). The link between the SDGs and taxation is often expressed simply as the need to raise more revenue for governments so they can increase public spending. In practice, however, the relationship between tax revenue and the SDGs is more complex:

- *Taxation links governments and their people*. When governments collect tax from their citizens they tend to be more responsive and accountable to them; when tax collection is capricious or corrupt it can be particularly damaging.

- *Clear tax rules, robustly applied, can help enable businesses to invest*. Achieving the SDGs depends on directing the world's capital towards those areas where it can deliver real value; tax systems which are overly complex, inefficient or uncertain prevent capital flow and economic progress.

- *Taxes can also be used as a policy tool for sustainable development*. Governments use tax policy as a tool to incentivise positive impact -- such as investment in infrastructure -- and disincentivise negative impacts -- such as environmental damage.

- *New business models are needed for sustainable development and tax systems will have to keep pace*. Achieving the SDGs depends on developing radically more accessible, affordable and environmentally efficient services in all areas of the economy. New business models create new challenges for tax systems, which will need to adapt to these new ways of working and creating value.

Tax is also central to businesses' social licence to operate. Over recent years, trust between business and the public has broken down, with a widespread belief that companies are prioritising short term profit and gain over long term sustainability. Corporate tax practices have contributed to that perception, with a growing belief that many companies are not paying what is seen to be a 'fair share' of tax, and exploiting aggressive tax planning strategies - or loopholes in tax systems - to artificially minimise their tax liabilities.

Whilst companies may dispute whether public perceptions are warranted or fair, public opinion sends a clear message. In the United Kingdom, a poll indicated that 61% of the public believe that it is never acceptable for a business to use a tax avoidance scheme -- even if it is legal[137]. Polling from the UK-based Institute of Business Ethics also found that over recent years, tax avoidance has consistently been the number one concern of the British public when it comes to corporate conduct[138]. In the United States, perceptions are similar. According to the Pew Research Center, 64% of the American public say they are bothered 'to a great extent' by the feeling that some corporations aren't paying a fair amount of taxes[139], whilst 71% said that paying taxes was very important to what it means to be a good citizen.[140]

Against that backdrop, scrutiny of corporate tax practice has intensified. Companies are increasingly under the spotlight whether that be from politicians, the media, or civil society organisations. Investors, too, are increasingly analysing the tax risks associated with their investees. Therefore it is incumbent on companies to respond in order to manage commercial and reputational risks, and to provide assurance to their stakeholders that they are acting responsibly.

9.2 Voluntary Responsible Tax Principles, and the role of The B Team

How then should companies respond? It is clear that legal compliance alone is not sufficient to provide assurance; companies under scrutiny often claim in their defence that their tax practices have not broken any laws. Tax compliance is naturally the first concern of responsible companies, but they also need to demonstrate that they are seeking to comply with both the letter *and the spirit* of the law.

Demonstrating this intent requires that companies are open about their approach to tax. Data transparency is part of the solution, but data alone is often insufficient to assure stakeholders that companies are acting responsibly. The experience of companies in The B Team's Responsible Tax Working Group[141] is that narrative and reporting can be as important as data:

'Data is part of the solution, but raw data are very often difficult to interpret and can lead to more questions than answers or even to misinterpretations. For this reason, many companies voluntarily publishing tax information tend to back this data up with significant amounts of narrative explanation, which helps to make the data accessible and digestible to a broader range of stakeholders. As one respondent stated, "My advice to people from other companies starting on this journey: you need narrative to explain the data. It's your insurance against criticism and misunderstanding. The aim is to support the reader to trust that decision-making is ethical and fair and lawful."'[142]

[137] https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/500203/Exploring_public_attitude_to_tax_avoidance_in_2015.pdf.

[138] https://www.ibe.org.uk/userassets/surveys/ibe_%20attitudes_survey_2018.pdf.

[139] https://www.pewresearch.org/fact-tank/2015/04/10/5-facts-on-how-americans-view-taxes/.

[140] https://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/07/02/what-makes-a-good-citizen-voting-paying-taxes-following-the-law-top-list/.

[141] The B Team's Responsible Tax Working Group is a multistakeholder initiative aimed at promoting better dialogue and understanding in the responsible tax space. Company members of the group are: Allianz, Anglo American, BHP, Fortum Oyj, KCB Bank, Maersk, Natura Cosmeticos, Pearson, RELX, Repsol, Rio Tinto, Safaricom, Shell, Total, Unilever and Vodafone.

[142] https://bteam.org/our-thinking/reports/learning-by-doing-and-through-dialogue-eight-lessons-distilled-from-public-tax-reporting.

When it comes to corporate tax, companies need to explain their policies and practices to stakeholders. In order to do this - and to send a positive and public signal that they are seeking to act responsibly - some companies have chosen to endorse The B Team's Responsible Tax Principles ('the Principles'). [143]

The Principles are a framework for action on responsible tax, setting out a common view of what good tax practice should look like across issues -- from governance, compliance and interactions with tax authorities, to incentives, business structure and transparency. They were developed by The B Team secretariat and a group of leading companies that agreed to support The B Team's work on responsible tax. The group included companies already closely associated with The B Team -- such as Natura and Unilever -- as well as others such as Shell and Vodafone. In developing the Principles, extensive input was also received from civil society organisations, the investment community and international institutions. Upon their launch in 2018, they were initially endorsed by a nine-strong group of major corporations; since then the movement has grown, with support from companies across a range of sectors and geographies.

The Principles aim to be holistic both in terms of the range of tax issues that they cover, and in terms of the broad applicability, sectorally and geographically. They are intended to drive best practice, and aim to articulate what a responsible approach to tax looks like, in an effort to drive towards a common approach over time. They intend to raise the bar on responsible tax, and help create a global environment in which responsible tax practice becomes a well understood and widely practiced business norm.

The seven Principles cover three main areas: (1) approach to tax management; (2) relationships with others, and (3) reporting to stakeholders.

Approach to tax management
The first area covers the internal tax practices of companies - how they are governed, how they promote compliance, and how the structure their businesses:

- *Principle 1 - Accountability and Governance* - stated that "Tax is a core part of corporate responsibility and governance and is overseen by the board of directors (the Board)."

- *Principle 2 - Compliance* - states that "We comply with the tax legislation of the countries in which we operate and pay the right amount of tax at the right time, in the countries where we create value."

- *Principle 3 - Business Structure* - states that "We will only use business structures that are driven by commercial considerations, are aligned with business activity and which have genuine substance. We do not seek abusive tax results."

Relationships with others
The second area addresses the relationship between companies and external parties, such as tax authorities, business associations and civil society. It also concerns the use of tax incentives, and support for more effective and sustainable tax systems.

- *Principle 4 - Relationships with Tax Authorities* - states that "We seek, wherever possible, to develop cooperative relationships with tax authorities, based on mutual respect, transparency and trust."

- *Principle 5 - Seeking and Accepting Tax Incentives* - states that "Where we claim tax incentives offered by government authorities, we seek to ensure that they are transparent and consistent with statutory or regulatory frameworks."

- *Principle 6 - Supporting Effective Tax Systems* - states that "We engage constructively in national and international dialogue with governments, business groups and civil society to support

[143] https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf.

the development of effective tax systems, legislation and administration."

Reporting to stakeholders

The final Principle concerns reporting to stakeholders, and tax transparency. It underpins the other six Principles, as transparency and reporting are the means through which stakeholders can be assured that companies are acting responsibly. It is about the way in which companies choose to tell their tax story.

- *Principle 7 - Transparency* - states that "We provide regular information to our stakeholders, including investors, policy makers, employees, civil society and the general public, about our approach to tax and taxes paid."

Throughout, the Principles seek to promote compliance with both the letter and spirit of the law. So for example Principle 5 states that "Where we claim tax incentives offered by government authorities, we seek to ensure that they are...consistent with statutory or regulatory frameworks," which would generally be taken as a commitment to abide by the letter of the law. However it also goes further, with signatory companies committing to avoid exploiting loopholes to take advantage of certain incentives: "We will only use tax incentives where they are aligned with our business and operational objectives and where they require economic substance." Further, companies commit that they will voluntarily make data available for governments to assess the revenue and economic impacts of specific tax concessions, when requested to do so. These further commitments encourage companies to abide by the spirit of the law.

Importantly, the Principles are a framework for action -- not a prescriptive or rigid standard. They allow space for each individual company to chart its own path, responding to the respective needs of its stakeholders. This malleability is important -- and intentional -- because since no two companies are the same, nor will no two companies' responsibly tax strategies necessarily look the same. Whilst for an extractives company, the key tax issues might be tax incentives or capital gains, for a technology company it is more likely to be intellectual property ownership, or transfer pricing.

The sixteen companies[144] working with The B Team on tax are all adopting different approaches, and learning as their responsible tax strategies evolve. They also share best practice, and engage in dialogue with their stakeholders to ensure that they remain responsive to their needs. Responsible tax and tax transparency are relatively new concepts, and no one company has all of the answers.

For similar reasons, the Principles aren't a certification scheme, and The B Team doesn't use an accreditation model. It also doesn't formally audit companies; rather, it asks them to publicly state their support for the Principles; embed them over time; and report to their stakeholders through transparency and enhanced reporting. Companies can then be held to account against the Principles, which provide a clear framework against which stakeholders can raise concerns or ask questions.

9.3 The Business Case for Endorsing The B Team Responsible Tax Principles

From the business perspective, multiple motivations lie behind endorsement of a set of voluntary tax principles such as those developed by The B Team. Many businesses have made public commitments to contribute to the Sustainable Development Goals, and since tax is so integral to the achievement of those goals, responsible tax must be seen as a foundation on which such commitments can be realised. There is also a growing recognition of the relationship between tax and human rights[145], therefore companies seeking to abide by their responsibilities

[144] Allianz, Anglo American, BHP, Fortum Oyj, KCB Bank, Maersk, Natura Cosmeticos, Pearson, RELX, Repsol, Rio Tinto, Safaricom, Shell, Total, Unilever and Vodafone.

[145] For example see P. Alston & N. Reisch, *Tax, Inequality, and Human Rights*, OUP 2019.

as set out in the UN Guiding Principles on Business and Human Rights should also consider tax as part of that endeavor.

There are also a number of instrumental motivations behind the adoption of voluntary tax principles. Companies working with The B Team on responsible tax have noted multiple benefits from endorsement of the Principles -- including, but not limited to the following:

- *They provide a framework to guide corporate behaviour*. A comprehensive set of responsible tax principles can act as a 'north star' for companies looking to implement policies and practices in a consistent manner. This is particularly important in an era of globalisation, in which corporate structures can be complex, spanning multiple geographies and involving numerous subsidiaries and branches. A common set of responsible tax principles can help to ensure that common tax standards are applied across the entirety of a company.

- *They send a signal to employees and improve staff morale*. Several companies have noted that following endorsement of The B Team Responsible Tax Principles, their staff have indicated pride in the fact that their employer has publicly stated their position on tax. At a time when staff retention is front of mind for many companies in a competitive labour market, a positive signal on tax is a means through which they can attract and retain staff. According to research conducted by Global Tolerance[146], 44% of people in the UK thought meaningful work that helped others was more important than a high salary. These numbers are even higher amongst those born between 1981 and 1996 -- 62% said that they wanted to work for a company that makes a positive impact, whilst 53% said they would work harder if they were making a difference to others. As PWC states in its 2018 Workforce of the Future report[147], "businesses need a clear and meaningful purpose and mandate to attract and retain employees, customers and partners in the decade ahead."

- *They allow companies to develop good practices and therefore better prepare for scrutiny by tax advocacy groups and the media*. Recent years have seen considerable scrutiny from the media and tax advocacy groups of individual companies. When asked probing questions by these external groups, it is helpful for companies to be able to point towards a public statement of intent around which their approach to tax can be communicated and explained. Companies working with The B Team have indicated that the Responsible Tax Principles are a helpful reference, against which their tax practices can be explained and thus better understood.

- *They build investor confidence and provide assurance about tax risks*. The investment community is increasingly expectant that companies are able to demonstrate a responsible approach to tax, and various investor initiatives have sought to respond to the growing risks associated with corporate tax practice. The UN Principles for Responsible Investment has been working with global investors on the issue of corporate tax since 2015, and produced and engagement guide for investors wishing to more closely scrutinise the tax position of companies in their portfolios[148]. This was supplemented in 2017 with a set of investor recommendations on corporate income tax disclosure, which set out a (non-prescriptive) list of information that companies should provide[149]. Individual investors are also developing their own initiatives -- Norges Bank Investment Management (NBIM) publishes its own tax transparency guidance[150], whilst MFS Investment Management states that it considers tax to be a material ESG consideration, making the case that investors would benefit from enhanced tax disclosures including increased disclosure regarding intercompany debt and interest rates[151]. The B Team Responsible Tax Principles are not only an important signal to investors, they are

[146] https://www.theguardian.com/sustainable-business/2015/may/05/millennials-employment-employers-values-ethics-jobs.

[147] https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/workforce-of-the-future/workforce-of-the-future-the-competing-forces-shaping-2030-pwc.pdf.

[148] https://d8g8t13e9vf20.cloudfront.net/Uploads/w/c/g/pri_taxguidance2015_550023.pdf.

[149] https://www.unpri.org/download?ac=1877.

[150] https://www.nbim.no/contentassets/29f69f7ae81449f9adc88a32aa3de8c8/expectations-document---tax-and-transparency---norges-bank-investment-management.pdf.

[151] https://www.sec.gov/comments/s7-06-16/s70616-193.pdf.

also a framework through which companies can communicate their tax practices to the investment community, and assuage concerns about tax risk.

A further advantage arising from the adoption of responsible tax principles is that they send an important signal to policymakers that companies seek to act within both the spirit and letter of the law. Around the world, we have seen that it is not only the public and civil society organisations that have expressed disapproval at the tax practices of companies, but also governments and regulators. Paying tax is a legal obligation but also an issue of social responsibility, and responsible tax principles are one tool that companies can use to indicate to policymakers that they are seeking to act responsibly. This is particularly important for companies operating in developing countries, where revenue authorities often cannot match the resources of their peers in wealthier countries. Responsible tax principles are a means of communicating a company's tax strategy, providing insight into policy and practice. The voluntary provision of tax data is also helpful to revenue authorities in developing countries, that might not have in place information sharing agreements that would otherwise allow them to access tax data.

This, in turn, builds the credibility of companies in the policymaking space. At a time of considerable flux in the international corporate tax landscape -- both at an international level via the OECD, and at a national level in many contexts (e.g. the proliferation of revenue taxes, particularly in the digital sector) -- companies will naturally wish to ensure that their voices are heard. However since trust in corporate tax behaviour has been severely eroded, the extent to which governments will be inclined towards listening to the perspective of companies is questionable. Companies wishing to shape the debate can gain credibility in the policymaking space by voluntarily adopting best practice tax principles, thus publicly stating their commitment to responsible tax.

9.4 The future for responsible tax

Looking ahead, it is clear that the international corporate tax system will be subject to significant reform. The current reforms proposed by the OECD are potentially far-reaching, whilst calls for more systemic change -- such a shift towards a formulary apportionment tax systems -- are growing. The need for reform has arisen from changes in the ways in which businesses operate in an age of globalisation and digitalisation, and the fact that the international tax system has not kept pace with such seismic shifts. Yet a breakdown in trust is part of the equation also. Whilst globalisation and digitalisation necessitate reform, the erosion of trust in corporate tax behaviour has arisen, largely, from tax practices that are only made possible by these seismic shifts. Whether it is tax treaty shopping, abuse of transfer pricing or the utilisation of inefficient tax incentives, some companies are acting in ways that undermine trust in the system that we have.

Responsible tax principles are certainly no panacea. Even when companies seek to act responsibly, they operate within a system of rules and regulations that is in need of reform. However by voluntarily adopting a set of responsible tax principles, companies send an important message -- to their staff and customers, to civil society, to the investment community, to policymakers and to the wider public. That signal can help to rebuild trust, both in the companies themselves, and in the wider tax ecosystem.

Tax is integral to corporate responsibility. It is the entry fee that we all pay to operate in a modern, functioning society. Companies wishing to make clear to their stakeholders that they wish to pay that fee should say so publicly, by adopting responsible tax principles.

9.5 The B Team

About The B Team

The B Team is a catalyst for bold dialogue, inspiring courageous leadership and brave business action toward a fairer, greener and more human economy. The B Team's global collective of business and civil society leaders are working together to build a principled and purpose-driven

private sector and demonstrate that, with courageous leadership, business becomes a force for good.

About The B Team Responsible Tax Working Group

The B Team Responsible Tax Working Group constitutes sixteen companies endorsing the Responsible Tax Principles, as well as other stakeholders including civil society organisations, investors and international institutions. The sixteen companies are Allianz, Anglo American, BHP, Fortum Oyj, KCB Bank, Maersk, Natura Cosmeticos, Pearson, RELX, Repsol, Rio Tinto, Safaricom, Shell, Total, Unilever and Vodafone. Some of these companies are involved in other B Team initiatives such as those focused on climate or equality; others are involved only in The B Team's work on responsible tax. The Working Group is a forum for dialogue and debate, information sharing and learning. All companies endorsing The B Team Responsible Tax Principles are invited to join.

10

10 What is more public than tax?

Xander Urbach (VBDO)

10.1 Introduction

Several companies and their shareholders have categorically claimed they are better at allocating revenues to society than governments. Traditionally, tax governance of global corporations has been a practice of relevant corporate departments and specialised advisors only. This has resulted in a complex series of tax structures which has proved, to be both unclear and unaccountable for stakeholders. This method of dealing with tax has impacted companies in two main respects. On one level, some companies have been able to optimise their tax structures by concealing taxes from stakeholders, allowing those companies to allocate revenues in ways they deem appropriate. However, a lack of transparency and accountability such as this risks undermining the legitimacy of companies. Not only will the companies who aggressively plan their tax structures become public suspects of tax avoidance, but all companies as potentially every globally operating company could be culpable.

In 2020, there is a lot to be optimistic about. The International Chamber of Commerce recently published a position paper, which called for an alignment of the global tax system with the Sustainable Development Goals (SDGs).[152] Similarly, Royal Dutch Shell presented and published their tax contribution report providing specific, country-by-country tax information for 98 countries[153]. The Global Reporting Initiative (GRI) added the 'GRI 207: Tax standard', to the world's most used sustainability reporting framework.[154] This standard developed by GRI is the first global fiscal reporting standard and provides an extensive code of conduct for companies to disclose relevant tax information. Additionally, this standard ensures the disclosure of important country-by-country information and raises public awareness about the underpinning governance of major tax strategies. At the World Economic Forum in Davos, the International Business Council (IBC) invited the 'Big Four' accounting firms to produce a core set of global metrics for non-financial reporting and align them with the SDGs.[155] GRI 207: Tax is one of the proposed core metrics to bring prosperity and lead to sustainable development. However, it will be important for all relevant stakeholders to track such important developments.

The discourse surrounding tax governance has changed significantly over the previous 10 years, from managing reputational risks after serious leaks, to taking central stage in the implementation of far-reaching sustainable development goals. This essay will present the results of the Dutch Tax Transparency Benchmark research carried out by The Dutch Association of Investors for Sustainable Development (VBDO) and will explain why tax governance has been a focal point for the association and its members for almost 10 years. The publication of the 'tax code of conduct' could be a step forward in the formalisation of tax governance expectations from stakeholders for companies. Such a code could be a demonstration of the development this work that has already undertaken. This essay aims to shed a light on the status quo of tax governance in the Netherlands and propose criteria which a Dutch 'tax code of conduct' could focus on.

[152] Https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2018/02/icc-position-paper-on-tax-and-the-un-sdgs.pdf.

[153] https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/servicepages/downloads/files/shell_tax_contribution_report_2018.pdf.

[154] https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/.

[155] Deloitte, EY, KPMG and PwC.

10.2 Sustainable Development and Tax

It can be contended that tax was rarely part of a company's core business and was often neglected in the boardroom.[156] Yet in 2011, governments that adhered to the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), updated their Guidelines for Multinational Corporations, adding a taxation chapter to the recommendations for responsible business conduct in a global context. Within this chapter, there was a range of additions recommending that companies should operate in the spirit of the law, conform transfer pricing to the "arm's length" principle, co-operate with tax administrations and, the boardroom "should adopt tax risk management strategies to ensure that the financial, regulatory and reputational risks associated with taxation are fully identified and evaluated".[157] Consequentially, the discussion on tax governance was introduced then into the boardroom.

Given that the updated OECD Guidelines began referring to taxation within the context of corporate social responsibility and attentive governance, VBDO initiated this theme to its priority theme list for 2013. In 1995 VBDO was founded with the mission to make the capital market more sustainable. Until that point, topics such as sustainability were seldom discussed at Annual General Meetings of Dutch listed companies. In 2020, VBDO is still the only Dutch association representing over 80 financial institutions and more than 500 private investors to promote sustainable development. Engagement at, and beyond, the Annual General Meetings (AGMs) of Dutch companies has been key to VBDO's work for 25 years. VBDO has asked 60 percent of sustainability questions at AGM's of Dutch companies and many questions involved implementing the OECD Guidelines and since recently the SDGs.[158]

The link between sustainable development and taxation is clear. Subsidizing institutions such as healthcare, education and many other public services, taxes are key to the social structures of society. Furthermore, they are essential to dealing with the many global crises we are facing today, such as climate change and inequality. Taxes are an important aspect of a company's contribution to the countries where they operate in. Every company that commits to long-term value creation, ought to align their tax strategy with the SDGs and corporate social responsibility. Underpinning the work at VBDO is the following assertion that, without a sustainable tax strategy, the Sustainable Development Goals for 2030 will not be met.

10.3 Good Tax Governance Principles

When VBDO started engagement on tax governance, results were disappointing.[159] In 2013 only 9 companies, from 69, published a responsible tax policy and only 4 companies demonstrated a general awareness that tax is part of corporate social responsibility (CSR). Many companies struggled with the notion of tax governance, why it was important to their stakeholders and how they should address it. What was needed was to structure the debate and give effective guidance. The result was the publication of the report: Good Tax Governance in Transition: Transcending the debate to CSR[160]. The premise of the report was discussed in the introduction: "In this publication we address the topic of 'tax'. Tax is often regarded as an obligatory burden for a company's profits. Yet, this perspective does not seem to help restoring trust with stakeholders. In the era of transparency companies are a visible part of society, and as such have a responsibility to contribute to it. Therefore, we think that defining a responsible tax strategy is part of corporate social responsibility. We hope to contribute to a balanced debate on what good tax governance means for companies".

[156] Zie https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2018/10/GoodTaxGovernanceinTransition.pdf.

[157] OECD, *Update of the OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, 2011.

[158] A, Lafarre & C. van der Elst, Corporate Sustainability and Shareholder activism in the Netherlands, In B. Sjåfjell & C. Bruner (Eds.), *The Cambridge Handbook of Corporate Law, Corporate Governance and Sustainability* (Cambridge Law Handbooks, p. 260 – 275), Cambrdige: Cambridge University Press. Doi 10.1017/9781108658386: 2019.

[159] VBDO, *Sustainability Performance of Dutch stock-listed companies*, AGM Report 2013 & 2014.

[160] VBDO & Oikos, *Good Tax Governance in Transition - Transcending the tax debate to CSR*, 2014. Zie https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2018/10/GoodTaxGovernanceinTransition.pdf.

To give proper guidance to companies, the report lays out six Principles for Good Tax Governance:

• *Define and communicate a clear tax strategy.*
A proper tax strategy should be transparent and clearly contain a company's vision and objectives with respect to its tax policy. Tax should be part of a company's CSR policy.

• *Tax must be aligned with the business and should not be a profit centre by itself.*
It should be understood that tax is an integrated part of doing business. Tax is not merely the exclusive domain of the tax department. The main purpose of business is to create value for stakeholders before tax, not after. As a principle a company pays tax in every country where it employs business activities.

• *Respect the spirit of the law. Tax-compliant behaviour is the norm.*
Ultimately, managing tax is about filing the correct returns on time, irrespective of the company's tax planning strategy. Being compliant with tax laws and regulations, statutory financial obligations and international accounting standards is the core responsibility of our tax function.

• *Know and manage tax risks.*
Tax risk management is a pro-active process that is demonstrably embedded within the risk management and internal control function of the company.

• *Monitor and test tax controls.*
It is important that a company has a standardised approach for monitoring and testing the execution of its tax strategy and controls. This must be carried out on a regular basis.

• *Provide tax assurance.*
A company should be prepared to provide additional tax assurance should regulators, tax authorities or other stakeholders require a certain level of comfort.

10.4 Testing the Principles

Tax Transparency Benchmark 2019
77 participating companies
30 criteria worth 35 points in total
69% feedback response rate

The Tax Transparency Benchmark emerged from an attempt to create a common language regarding good tax governance and to gain a deeper understanding between internationally operating companies, tax administrations, advisors and the public. The six Good Tax Governance Principles stipulate what we consider Good Tax Governance ought to be. They have been formulated based on existing tax governance standards and include feedback from corporate tax directors, tax governance professionals, academics, investors and civil society. However, a code of conduct such as this list of principles is only useful when acceptance and adherence can be practically measured within and between organisations. Therefore, these principles have been supplemented with concrete and measurable criteria. Such principles can be applied by a company to assess its level of tax governance and by stakeholders to enhance it. By benchmarking organizations to the principles, we have been able to present an elaborate overview of 77 (in 2019) Dutch stock-listed companies' and their performance on tax governance for the previous five years. Utilising the measurable criteria from the Good Tax Governance Principles, the performance of participating parties can be accurately monitored, making it a powerful communication instrument for all stakeholders.
The use of a benchmark methodology is intended to measure transparency. All the information pertaining to a company's tax strategy should be publicly available to stakeholders and

participating companies can only obtain points then. The benchmark measures whether companies are sincerely following the six Good Tax Governance Principles and does not make any value judgements about the information. Therefore, the results do not say anything about the actual state of tax payments to governments, rather the results should stimulate and motivate further transparent tax behaviour. Others will have to interpret the information that is available (or unavailable). To our knowledge the Tax Transparency Benchmark is the only standard that measures tax transparency and results show companies have gradually become more transparent.

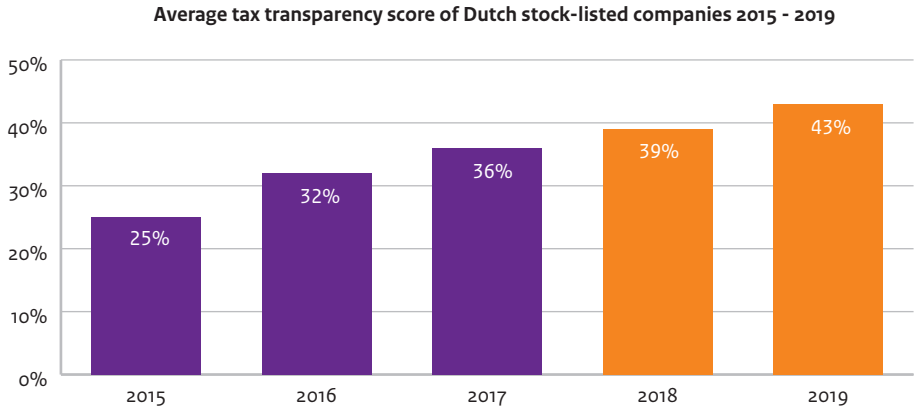


Figure 1: Average aggregated transparency score over the six Good Tax Governance Principles. Measured from 2015 – 2019. Orange bars present the study results after the update of the methodology.

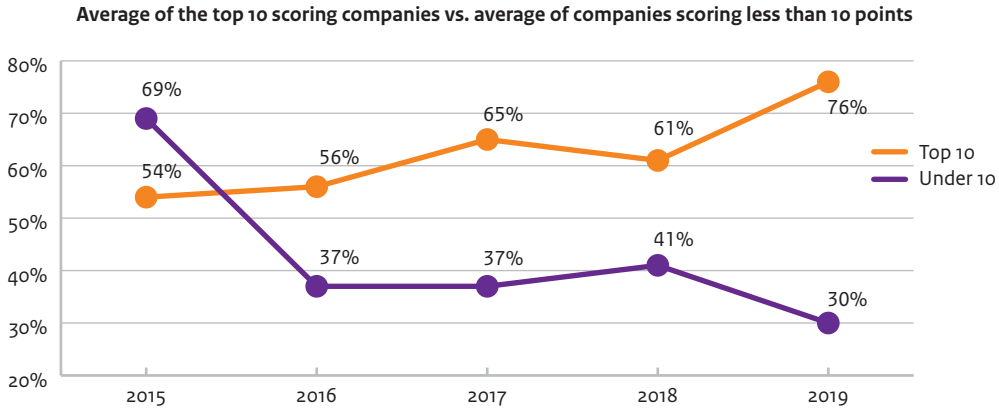


Figure 2: Average of Top 10 scoring companies vs. Average scoring less than 10 points. Measured from 2015 - 2019.

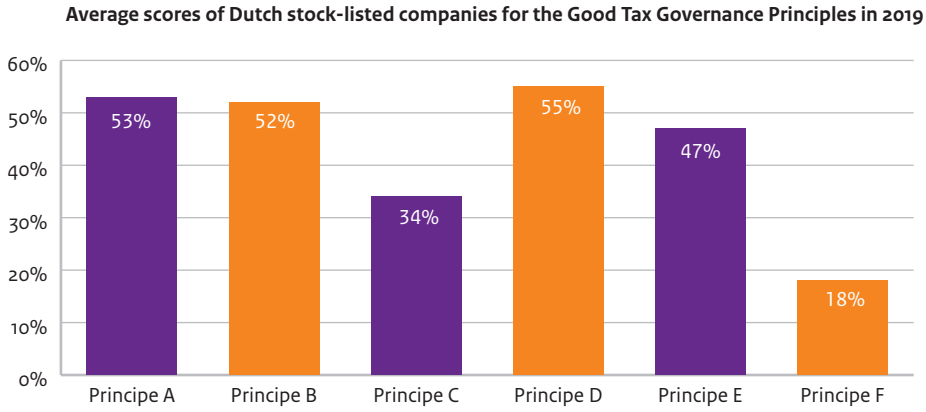


Figure 3: Average scores per Good Tax Governance Principle for 2019.

10.5 Tax Transparency Benchmark results 2015 – 2019

In the first benchmark report published in 2015, companies averaged 25% on the six Good Tax Governance Principles. Five years on, benchmarked against a more stringent methodology, companies average 43%.[161] What is more, leading companies in the benchmark have never achieved such a high score before. The top 10 companies now achieve, on average, 76%. In 2015, the 10 best performing companies scored 54% on average. Additionally, the findings also observed the fewest number of companies scoring 10 points or less. The Tax Transparency Benchmark 2019 report evidences a comprehensive improvement across all companies.

It is unprecedented that so many companies included in the benchmark communicated their views on tax by means of a tax policy or tax strategy, 86% of the companies. In addition, 70% of the companies mentioned tax as a part of corporate social responsibility. Companies were most transparent about the risk control processes of the tax strategy. More than 80% of the researched companies reported tax risks to stakeholders and most of them describe the risks in detail, providing a commentary of the company's response. In 2019, it is common to report tax risk management to the audit committee and 1/3 of the companies provided a description of how the implementation and execution of the tax strategy is monitored.

Nevertheless, several criteria for the principles of Good Tax Governance have been identified as progressing slowly. Some Dutch companies now publish country-by-country tax information, but rarely provide assurance on the performance and execution of the tax processes. The time where only financial information is audited is over. After five years of benchmarking Dutch stock-listed companies to ensure the publication of tax strategies, it is a logical next step that auditors validate this. The issuing of the GRI Tax: 207 Standard gives stakeholders the opportunity to analyse comparable information and it provides a framework for auditors. Currently, investors have the potential to play a significant role at this stage, as they can ensure the uptake of this standard by companies. Code of conducts are enforced by many stakeholders and investors can lead the way to implementation.

10.6 Role of investors

Since VBDO represents over 80 financial institutions, including the large Dutch pension funds, insurers and asset managers, research has always been carried out to encourage sustainability of the capital markets. The six Good Tax Governance Principles, as defined by VBDO and Oikos, could form the basis on the integration of tax in responsible investment strategies. With the publication of the Investor Guide: Integration of tax in responsible investment, VBDO and PwC NL attempted to build a progressive approach to design and implement a responsible tax strategy for investors.[162]
The report presents a roadmap based on a seven-step process:

Step 1: Understand your organisational values, business and strategic mission.
Align tax with the broader business; effective implementation rests on the proper alignment between the tax strategy, organisational values, business strategy and strategic mission.

Step 2: Determine your tax norm and principles.
Base your tax principles on the beforementioned organisational values, business and strategic mission. The tax norm should be a product of the tax principles and could be derived from existing tax standards and code of conducts. This is a fundamental exercise because it will determine the tax behaviour of the investor and may also influence the tax behaviour of investees.

[161] In 2018, the benchmark methodology was updated. Notable changes were: companies have to show the alignment between their tax strategy and their sustainability strategy; companies have to show how they implement the tax strategy and; tax governance should benefit from digital innovation.

[162] VBDO & PwC NL. Investor Guide: Integration of tax in responsible investment: Practical steps to design and implement a responsible tax strategy for investors (2017).

Step 3: Translate your tax norm and principles into concrete tax criteria.
Delineate the tax norm and principles into concrete criteria that can be used in day-to-day business tailored to the specific organisation and asset classes.

Step 4: Integrate tax in business.
Design, implement and monitor a tax control framework that helps to integrate and manage the tax norm throughout the organisation.

Step 5: Digitise.
Use technological solutions to manage the responsible tax strategy.

Step 6: Report and comply.
Regularly update reporting standards internally and externally based on the tax norm, laws, regulations and societal standards.

Step 7: Communicate.
Maintain a proper dialogue with stakeholders about the desired tax norm and communicate the tax norm to investee companies.

10.7 What is more public than tax?

Stakeholders require transparency from companies about their tax policy and practice. In 2016, VBDO member Robeco started engaging with investee companies on tax governance. The MSCI, Dow Jones Sustainability and FSTE4Good indices include tax avoidance in their analysis of companies. Recently, four Danish pension funds collectively published their tax code of conduct to outline how their investment managers should behave.[163]
There has been an appeal from the IBC and the 'Big Four' accounting firms to use GRI 207: Tax, as a core metric for non-financial reporting. Royal Dutch Shell produced a total tax contribution report containing tax payments to governments for 98 countries in line with the country-by-country requirements from the OECD. These developments can only be regarded as a trend for greater scrutiny of globally operating companies and their tax behaviour.

Introducing a 'tax governance code of conduct' can ensure Dutch companies comply with this trend. In this way, it can make sure that the wealth of initiatives which have already been conducted continue to be followed. Presently, the status quo suggests that companies do not disclose their country-by-country tax information often enough. Not only can the Code enforce companies with large public profiles to do so, but instead it can enforce all companies to do so that have an international presence. In addition, many companies disclose their governance principles, but do not show their implementation strategies. Lastly, by guaranteeing companies make use of a common standard for reporting, the Code will enhance the capability of stakeholders to assess verified and assured tax information. All these criteria of 'good tax governance' can be enforced by a code of conduct. In any case, VBDO will continue its work to provide an overview of the tax transparency of Dutch stock-listed companies.[164]

[163] https://www.ipe.com/danish-pension-funds-ban-aggressive-tax-planning-by-external-managers/10032868.article.

[164] We are working hard to ensure the Tax Transparency Benchmark will be extended to include a European scope.

11 Encouraging responsible tax behavior: What investors need to know

Xander den Uyl (PRI)[165]

11.1 Introduction

Investors want to know their portfolio companies are paying taxes in line with their business activities, as aggressive tax planning costs governments billions of dollars of revenue, and creates market distortions in both developed and developing countries.

Concerns about economic inequality and media scrutiny of controversial tax practices have thrown the spotlight on corporate tax responsibility. As a result, international bodies and institutions such as the European Commission[166]and the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), among others, are working to clamp down on unsustainable tax practices.

Principles for Responsible Investment (PRI) was delighted to work with the academic coordinator of the OECD's Base Erosion and Profit Sharing (BEPS) initiative, Professor Sol Picciotto, to develop a review of the BEPS project for investors.[167]

As the tax landscape is changing, there is a need for greater corporate tax disclosure to allow stakeholders to evaluate if companies are striking the right balance between controlling their tax bill and paying their 'fair share'. Indeed, PRI signatories have identified tax as a priority issue and are keen to build their understanding around this issue.

11.2 Why are investors concerned about aggressive tax planning?

Materiality: Tax is material to the profitability of corporations, and investors want to understand the extent to which companies' future cash flows rely on the performance of the underlying business and the extent to which they rely on access to subsidies and credits, and on artificially shifting profits to operations in low-tax jurisdictions.

Reputation and brand: By seeking to aggressively minimize their tax bill, companies risk damage to their reputation and the value of their brand, harming their relationship with host and/or home country, and affecting their social license to operate. Negative media coverage may result in boycotts and consumer backlash.

Inequality: In minimizing their tax liabilities, companies deprive governments of resources they need to: fund public services, such as education and healthcare; pay for public infrastructure; and build well-functioning economies. Companies depend on a stable economy and basic infrastructure to generate revenue, so by using aggressive tax planning practices they may contribute to an unsustainable business environment and undermine long-term investment returns.

---

[165] Elected board member of the Principles for Responsible Investment.

[166] https://www.internationalinvestment.net/internationalinvestment/news/3501588/european-commission-unveils-tax-avoidance-crackdown-proposal.

[167] See PRI, Engagement guidance on corporate tax responsibility: Why and how to engage with your investee companies, 2018, p. 25; https://www.unpri.org/tax-avoidance.

11.3 Global investor collaboration on tax

In 2015, 11 global investors came together with the PRI to explore corporate tax planning in more detail. One of the challenges identified by the group was the high level of secrecy around companies' practices, which made it difficult for investors to assess tax risks and opportunities in their shareholdings. Moreover, the legal framework governing tax practices varied across jurisdictions and the technical language used in corporate communications regarding tax created barriers to effective dialogue. To address these barriers, and provide a framework for investor-company conversation, the nvestor group produced a briefing paper, "*Engagement guidance on corporate tax responsibility*".[168]

In 2017, the PRI and the investor group supplemented the guide with *Investors' recommendations on corporate income tax disclosure* – a set of recommendations to strengthen corporate income disclosure across tax policy, governance and risk management, and performance. The recommendations (supplemented by *explanatory notes* aim to help investors evaluate the maturity of their portfolio companies' disclosure practices, and to facilitate discussion about how companies can improve the extent and quality of their tax disclosures.

11.4 From guidance to engagement: healthcare and technology

To put the guidance and recommendations into practice, a group of 35 institutional investors, representing US$2.9 trillion in assets under management, joined a PRI-led collaborative engagement on corporate tax transparency, focusing on the healthcare and technology sectors. By being part of a collaborative engagement, the investors benefit from collective knowledge and pooled resources and, when opening dialogues with companies, increased influence and enhanced legitimacy.

Company selection in PRI-collaborative engagements is typically based on factors including market capitalization, variation of ESG performance, and the size of the shareholding involved. In this engagement, healthcare and information technology (IT) were chosen because of their sector-related risks, including:

- Dependence on revenues related to intellectual property (IP): the IT and healthcare sectors intrinsically depend on IP-related revenues. Because IP is intangible, and does not usually have a transparent market price, it can enable the abuse of transfer pricing where divisions of a company transact with each other.
- High tax gaps: Companies in these sectors have been known to have the highest gaps between the statutory tax rate, and the effective rate of tax they actually pay, relative to other sectors. Although these tax gaps may be the result of factors unrelated to profit shifting, a large and persistent tax gap may be indicative of aggressive tax planning and warrant further consideration from investors.
- Poor tax disclosure: Companies in these sectors often have poor tax disclosure. Given the tax risks associated with the sectors, investors are interested in increasing transparency around their tax practices.

11.5 Disclosure trends

To help investors start a dialogue with their portfolio companies, the PRI commissioned a benchmark study on corporate tax disclosures by 50 companies from the two sectors. Based on this research, the PRI also published a report – "*Evaluating and engaging on corporate tax transparency: An investor guide* which investors can use to identify areas for further evaluation when assessing their portfolio companies' data on tax. This will also enable them to conduct a

[168] All references to PRI's publications on tax avoidance can be found on: https://www.unpri.org/tax-avoidance.

more structured dialogue with investee companies. The report focuses on engagement dialogue in these key areas:

- Policy: A clear majority of companies in the research set had not yet published a tax policy that applies to the entire organization. Investors can therefore encourage companies to formulize their approach on tax.
- Governance and risk management: Although a relatively large number of companies had published information on tax risks, corporate reporting could be more detailed and organization-specific. Investors can encourage companies to articulate the process of identification and management of tax risks.
- Reporting: None of the companies surveyed had published a country-by-country report. Investors could request more meaningful data that substantiates companies' commitments to avoiding aggressive tax planning.

11.6 Recommendations

The international community, including investors, is concerned about the consequences of aggressive tax planning, and want to push for responsible tax practices. With an increased awareness of and interest in collaborating on these issues, investors can use their leverage to drive change in company behaviour. Some starting points for investor conversations may be to:

- Discuss the board's view on corporate income tax, and how its approach aligns with the company's business and sustainability strategies.
- Engage with companies on how they define and manage tax-related risk.
- Discuss the company's thoughts or concerns around providing a detailed report on operations and corporate income taxes paid, broken down by country level.
- Ask if the company has ongoing dialogue with stakeholders on tax (e.g. tax authorities, civil society organizations, consumers) and how it has impacted on tax policy.

11.7 Investor expertise

To ensure that investors build expertise on tax issues, and to support investors in engagement and ultimately in improving corporate performance on tax, the PRI provides tools and resources to investors on an ongoing basis. These include:

- Reports, informs investors about trends and gaps in corporate tax disclosure.
- Company research, such as the benchmark study on individual companies' tax disclosure, which can be used by investors when going into dialogue with their portfolio companies.
- Calls with experts (e.g. practitioners, academics and tax authorities) are regularly held to address topical issues.[169]
- Calls with company representatives to understand what leadership means in relation to corporate tax transparency.
- Investor days, which bring together experts on tax to talk with and guide investors on technical material.

11.8 On the PRI

The PRI is a global organisation aligned with the United Nations, of now 2700 signatories (asset owners, asset managers, service providers, responsible for around US$ 90 trillion AUM) who subscribe to the six principles of responsible investment (www.UNPRI.org). The PRI was founded in 2006: Xander den Uyl is one of 10 elected board members of the PRI.

Signatories commitment:
As institutional investors, we have a duty to act in the best long-term interests of our beneficiaries. In this fiduciary role, we believe that environmental, social, and corporate governance (ESG) issues can affect the performance of investment portfolios (to varying degrees

[169] https://www.unpri.org/governance-issues/oecd-beps-project-and-country-by-country-reporting/4186.article.

across companies, sectors, regions, asset classes and through time). We also recognise that applying these Principles may better align investors with broader objectives of society. Therefore, where consistent with our fiduciary responsibilities, we commit to the following:

We will incorporate ESG issues into investment analysis and decision-making processes.
We will be active owners and incorporate ESG issues into our ownership policies and practices.
We will seek appropriate disclosure on ESG issues by the entities in which we invest.
We will promote acceptance and implementation of the Principles within the investment industry.
We will work together to enhance our effectiveness in implementing the Principles.
We will each report on our activities and progress towards implementing the Principles.

12

12 Good tax governance... Govern tax good

Eelco van der Enden[170] *& Bronetta Charlotte Klein*[171] *(GRI)*

12.1 Inleiding: De 5W-1H van 'fiscaal gedrag'

Het afgelopen decennium is er veel gezegd en geschreven over 'fiscaal gedrag' van grote ondernemingen. Tal van internationale publicaties zagen het daglicht. De rode draad die door al deze publicaties loopt is de vraag van belanghebbenden, ook wel 'stakeholders' genoemd, of er sprake is van 'acceptabel fiscaal gedrag' of niet. Om die vraag te kunnen beantwoorden moet er eerst consensus zijn over voor wie, met andere woorden voor welke 'stakeholders' dat gedrag dan acceptabel moet zijn? En vervolgens natuurlijk wat 'acceptabel fiscaal gedrag' dan wel is.

Wie? De contractpartijen

Wij hebben in fiscalibus te maken met 'regisseurs van het fiscale gedrag', degenen die het fiscale gedrag bepalen en sturen, en de 'acteurs in het fiscale gedrag', degenen die de fiscale informatie tot zich nemen en (menen) daar een belang bij te hebben. Zoals we zullen zien is de grens tussen wie de 'regisseurs van fiscaal gedrag' en 'acteurs in fiscaal gedrag' poreus geworden. Op een bepaald moment kan de 'acteur' door het mobiliseren van publieke en politieke druk 'mede-regisseur' worden van het fiscale beleid. Zowel de fiscale regisseurs als acteurs zijn 'stakeholders'. Onder stakeholders verstaan wij 'de verschillende interne en externe partijen waarmee een publieke of private organisatie rekening dient te houden bij het bepalen van het fiscale beleid'. Een organisatie doet er verstandig aan te bepalen wie zijn stakeholders zijn.

Wat? Definitie van acceptabel fiscaal gedrag

Gedrag veronderstelt een bepaalde actie, een keuze om iets te doen of na te laten. Wat beïnvloedt die keuze? Waar worden deze keuzes op gebaseerd? De wet, de marktpositie, ethiek, de noodzaak van het moment (opportunisme), toeval, of een combinatie van al deze factoren? Datzelfde geldt ook voor 'fiscaal gedrag'. De discussie over 'fiscaal acceptabel gedrag' is een lastige. Het gaat immers over persoonlijke opvattingen van mensen. Deze zijn vaak politiek en cultureel gekleurd. Wat voor de ene groep acceptabel is, is dat voor de andere niet. Wat op het ene moment in de tijd acceptabel is, is het op een later tijdstip niet meer.[172] Het is dus niet zondermeer te bepalen wat 'acceptabel fiscaal gedrag' is. De beelden die mensen hebben bij 'acceptabel gedrag' zijn verschillend.

De 'minimumnorm' voor acceptabel fiscaal gedrag is de wet. Wie de wet overtreedt pleegt een strafbaar feit. Wie dat bewust doet plaatst zich buiten de samenleving en is crimineel of maakt deel uit van een criminele organisatie.[173] De 'wettelijke minimumnorm' lijkt voor stakeholders echter onvoldoende. Ten eerste, is de wet niet altijd even helder. In de toepassing en uitvoering van de wet worden bovendien fouten gemaakt of vergist men zich in de interpretatie. Voor veel stakeholders zal dat feit op zich niet 'onacceptabel' zijn. Dat is dan weer anders als een organisatie onvoldoende zorgplicht betracht heeft om het maken van fouten of vergissingen uit te sluiten. Ten tweede, hebben internationaal opererende bedrijven niet alleen te maken met de fiscale mores in het land waar het hoofdkantoor is gevestigd, maar ook de mores van de landen

[170] Member of Board of Directors GRI - Chair of Tax Policy Group Accountancy Europe – Partner PwC Tax Reporting & Strategy – Tax Administration Consulting.

[171] Associate PwC – Tax Reporting & Strategy – Tax Administration Consulting.

[172] T. Boerrild, M. Kohonen, R. Sarin, K. Stares & M. Lewis, Getting to Good: Towards responsible corporate tax behavior, Oxfam Internatiol: 2015. https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/dp-getting-to-good-corporate-tax-171115-en.pdf.

[173] In deze bijdrage gaan we voorbij aan bewuste wetsovertreders.

waar dochterondernemingen gevestigd zijn. De VS - waar de wet als minimumnorm veelal genoeg is - is daarop misschien een uitzondering, maar name Europa, is dit anders en kan wat als acceptabel fiscaal gedrag wordt gedefinieerd meer bevatten dan (fiscale) wetgeving alleen. Denk bijvoorbeeld aan de discussies die gevoerd worden rondom de Environment, Social and Governance (ESG) principes of Sustainable Development Goals (SDGs) in relatie tot fiscaal beleid.

Hoe? Een 'tax code of conduct'

Er zijn de afgelopen jaren verschillende initiatieven geweest om 'acceptabel fiscaal gedrag' nader te beschrijven en in te kaderen in al dan niet afdwingbare, soms zelfs wettelijke richtlijnen. Deze richtlijnen voor fiscaal gedrag staan ook wel bekend onder de naam: 'tax code of conduct', vrij vertaald: fiscale gedragscode. De 'tax code of conduct' maakt deel uit van de 'good tax governance' van ondernemingen. Zeg maar 'het behoorlijke bestuur ten aanzien van fiscaliteit'.[174] Deze maakt dan weer deel uit van de fiscale strategie van de onderneming. Anders gezegd: de fiscale strategie van een onderneming bevat naast (specifiek) fiscale doelstellingen een visie op hoe men fiscaliteit beheerst en hoe men zich (fiscaal) gedraagt. Een hedendaagse trend is dat bedrijven in toenemende mate hun fiscale strategie openbaren,[175] in het Verenigd Koninkrijk zijn groepsmaatschappijen daartoe zelfs verplicht.[176]

Een belangrijke bijkomende vraag is overigens: wie zijn bij een tax code of conduct de 'contractspartijen'? Zijn dat alle stakeholders? Hebben zij dan invloed op de inhoud van de Tax Code of Conduct? Hoe wordt dat vormgegeven? Of is het een zaak tussen ondernemingen en de Belastingdienst? Betreft het eventueel 'branche afspraken'? Dat alles is van belang om de verwachtingen van de stakeholders te managen. Welke stakeholders probeert men te bereiken met een Tax Code of Conduct?

Waarom? De wenselijkheid van 'tax code of conduct'

Een andere belangrijke vraag is natuurlijk hoe wenselijk een tax code of conduct eigenlijk is. Is 'fiscale gedragsverandering' überhaupt nodig? Of gaat het allemaal wel prima zoals het nu gaat, zonder Tax Code of Conduct? Zo niet, wie en wat moeten er dan veranderen? En leiden Tax Codes of Conduct dan ook effectief tot ander fiscaal gedrag?

Wij menen dat een tax code of conduct met bepaalde gedragsregels slechts als aanzet moet worden gezien tot een inhoudelijke discussie over het te voeren fiscale beleid, maar niet als een 'catch-all solution' voor het stimuleren van 'acceptabel fiscaal gedrag'. Temeer daar een code of conduct op zichzelf niet de nodige waarborgen aan (alle) stakeholders kan bieden dat de gedragsregels zoals die beschreven zijn ook daadwerkelijk worden gevolgd. Daarvoor is monitoring van de beginselen van de code of conduct door de organisatie of een derde, gecombineerd met een deugdelijke publieke verantwoordingsrapportage noodzakelijk.

Waar en Wanneer? De juridische beperkingen

Naast de wenselijkheid is een belangrijk punt de juridische duiding van de fiscale gedragscode. Moet een code of conduct wettelijk afdwingbaar zijn of niet? Als de fiscale gedragscode wel wettelijk afdwingbaar is, zal een instantie de naleving moeten controleren. De vraag roept zich dan op wie dat dan moet zijn: de Belastingdienst, de Autoriteit Financiële Markten of een andere (nieuwe?) instantie?

Zolang een code of conduct niet wettelijk is verankerd, zal hij ook niet 'wettelijk' afdwingbaar zijn. In dat geval dient - om naar de stakeholders toe geloofwaardig te zijn - te worden nagedacht over een communicatie- en validatieproces. Dat validatieproces kan intern georganiseerd worden door de onderneming zelf of via een externe partij (accountant). In beide gevallen, zowel bij interne als externe validatie, zal een controleprotocol moeten worden

[174] H. Gribnau, E. van der Enden & K. Baisalbaveva, Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance, Intertax 2018, nr. 46 (5).

[175] VBDO/PwCNL, Tax Transparancy Benchmark 2019. https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2019/11/VBDO-TTB19_Dig.pdf.

[176] https://www.gov.uk/guidance/large-businesses-publish-your-tax-strategy#who-must-publish-a-strategy.

ontwikkeld om de controle op naleving van fiscale gedragscode te faciliteren. Hoe kan de interne- of externe accountant een oordeel vellen over de mate waarin naleving van de gedragscode plaatsvindt, dan wel geborgd is, in de controle- en monitoringprocessen van de onderneming?

Opzet

In deze bijdrage pogen wij een aanzet te geven tot een nader debat over 'fiscaal beleid' en gaan we in op de stelling dat een 'tax code of conduct' zonder publieke verantwoordingsrapportage weinig zinvol is. Fiscale verantwoording is belangrijk omdat veel stakeholders concrete fiscale informatie willen. Zo kunnen ze zelf een beeld vormen of er sprake is van 'fiscaal acceptabel gedrag'. Op deze wijze kan de stakeholder zelf consequenties verbinden aan zijn (subjectieve) oordeel op basis van de feiten. Aandeelhouders kunnen besluiten in of uit te stappen, net als institutionele beleggers, mensen kunnen bepalen of ze voor de onderneming willen werken, overheden kunnen vaststellen of er sprake is van een 'acceptabele contractspartij', etc. De kern is erin gelegen dat 'subjectiviteit' betekent dat wat voor de één acceptabel is, dat voor de ander niet zo hoeft te zijn. Maar oordeelsvorming is slechts mogelijk op basis van deugdelijke informatie. Anders regeert perceptie, met alle negatieve (reputationele) gevolgen van dien.

12.2 Good governance en code of conduct

Back to basics

Het startpunt in een discussie over nut en noodzaak van een 'tax code of conduct' begint bij een bredere discussie over 'good (tax) governance'.[177] Een code of conduct is een instrumenteel onderdeel van de algehele good governance van een onderneming, wat vervolgens weer deel uitmaakt van de overkoepelende strategie.

Corporate governance is een veelomvattend begrip dat in feite neerkomt op een 'leidraad voor goed bestuur en management.' Het ministerie van Financiën omschrijft 'good governance' zelf als 'het waarborgen van de onderlinge samenhang van de wijze van besturen, beheersen en toezicht houden van een organisatie, gericht op een efficiënte en effectieve realisatie van doelstellingen, alsmede het daarover op een open wijze communiceren en verantwoording afleggen ten behoeve van belanghebbenden.'[178]

Door middel van 'good governance' tracht men dus bepaalde strategische doelstellingen en principes te realiseren en daarmee omvat 'governance' het gehele pakket van ondernemingsactiviteiten. De overkoepelende visie, missie en strategie gelden voor alle operaties van de onderneming, en dus ook voor de fiscaliteit. In dat licht bezien, lijkt het ons ook vreemd dat een onderneming met een bepaalde visie op haar rol in de samenleving en die verankerd heeft in de strategie, daarnaast nog een separate principes en gedragsregels dient te hebben voor fiscaal gedrag. 'Good tax governance' is daarmee in feite een 'derivaat' van 'corporate good governance' omdat het fiscale beleid een integraal onderdeel van alle strategische en operationele activiteiten van de onderneming is.

Als we er grosso modo vanuit gaan dat de meeste bedrijven een zogenaamde 'purpose'[179] hebben die de elementen 'people, planet en profit' zal bevatten, en de meeste ondernemingen daarnaast principes uit algemeen erkende governance codes zullen onderschrijven (meestal op basis van het 'comply or explain' principe), dan lijkt het onverenigbaar om van dit beleid fiscaal af te wijken. Immers, als bedrijven bijvoorbeeld geen winstmaximalisatie nastreven door gebruik te kunnen maken van 'loopholes' in milieuwetgeving of regels rondom arbeidsrecht, waarom zou men dat fiscaal dan wel doen? Als er bijvoorbeeld in bepaalde landen op fiscaal

[177] Corporate (tax) Governance in deze zin is het 'bredere fiscale beleid en beheersing' en niet enkel het beleid ten aanzien van winstbelastingen (corporate tax).

[178] J. Bossert, "Good Governance: de leidraad voor goed bestuur en management", Overheidsmanagement: 2002, p. 244-248. Zie: https://primonederland.eu/wp-content/uploads/2002/09/bossert-good-gevernance-de-leidraad-voor-goed-bestuur-en-management-artn.-68.pdf.

[179] Zie bijvoorbeeld de purpose van PwC: "Our purpose is to build trust in society and solve important problems" https://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/purpose-en-waarden.html.

gebied mogelijkheden zijn die voortvloeien uit kenbare omissies in lokale wetgeving of definitieverschillen tussen landen leiden tot een 'heffings-vacuüm', dan lijkt het vreemd dat men daar fiscaal gebruik van maakt terwijl de algemene Governance principes van de onderneming zich daartegen verzetten.

Dat zien we ook bij de ontwikkelingen rondom de Sustainable Development Goals (SDG's) van de Verenigde Naties en het denken in concepten als 'Governance, People, Planet & Prosperity'.[180] Veel bedrijven hebben hun strategische doelstellingen verankerd in hun Environmental, Social and Governance (ESG) beleid. Wat wettelijk in landen mogelijk is op het vlak van milieu, arbeidsvoorwaarden, CO_2-emissie en mensenrechten, wordt door veel ondernemingen 'aangevuld' met datgene wat men zelf wenselijk acht vanuit het oogpunt van duurzaamheid en het leveren van een maatschappelijke bijdrage. Het is lastig voor overheden om buitenwettelijke normen af te dwingen bij bedrijven. Bedrijven doen dit al dan niet onder druk van stakeholders, waaronder met name investeerders (zoals pensioen-, index- en hedgefondsen en private equity partijen). In toenemende mate verwachten zij van bedrijven een transparante houding ten aanzien van hun ESG-beleid, het behalen van de SDG's en de bijdrage die ze daarmee aan de samenleving leveren.[181] Dat geldt tegenwoordig ook voor fiscaliteit.[182] Wij komen daar later op terug.

Monitoren van gedragscodes

Wij menen dat het monitoren van de beginselen van een code of conduct door ondernemingen zelf of door externe accountants nodig is. Dat dit standpunt niet uit de lucht gegrepen is, blijkt uit de in december 2019 verschenen evaluatie van de Monitoring Commissie Corporate Governance Code naar de toepassing van de Code-Tabaksblat, waarvan de eindconclusie is dat Nederlandse bedrijven deze niet serieus genoeg nemen. Blijkens de Commissie is er sprake van 'sleetsheid en onwetendheid bij de naleving' ervan. Voorzitter Pauline van der Meer Mohr van de Monitoring Commissie vindt dat de beursgenoteerde ondernemingen beter hun best kunnen doen om de Code-Tabaksblat na te leven. Ze stelt: "Als we vinden dat de Code zo belangrijk is, dan staat en valt die bij een gewetensvolle naleving".[183]

In feite concludeert de Monitoring Commissie Corporate Governance Code (niet met zoveel worden overigens) dat de naleving van een code of conduct gebreken vertoont en bedrijven het lastig vinden om over Good Goverance in algemene zin te rapporteren. Het gaat zelfs zo ver dat de Monitoring Commissie het als haar taak ziet de Code-Tabaksblat 'levend te houden'.[184] Het kunstmatig in leven houden van een min of meer vrijwillige standaard die ervoor moet zorgen dat bedrijven bepaald gedrag nastreven klinkt een beetje tegenstrijdig. Bovendien druist het in tegen de instrumentele waarde die een niet-wettelijke code of conduct zou moeten hebben als middel van zelfregulering. Dit om meer wetgeving en regels van bovenaf tegen te gaan. Wij verwachten niet dat een soort 'derivaat' van de Code-Tabaksblat, namelijk een tax code of conduct, een beter lot beschoren zal zijn.

Niet alleen in Nederland speelt dit fenomeen, ook in het buitenland zien we deze trend. In januari 2020 kwam de Financial Reporting Council (FRC) met haar evaluatie van de Britse Code of Conduct waarvan de conclusie luidt dat Britse bedrijven deze te nauw interpreteren. "Concentrating on achieving box-ticking compliance, at the expense of effective governance and reporting, is paying lip service to the spirit of the code and does a disservice to the interests of shareholders and wider stakeholders, including the public," aldus Jon Thompson, FRC Chief

[180] Zie WEF/IBC rapport: Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf.

[181] Zie bijvoorbeeld Tax Code of Conduct ondersteund door 12 Deense Pensioenfondsen: https://www.pensiondanmark.com/globalassets/dokumenter/investering/new-tax-code-of-conduct.pdf.

[182] Zie Strong backing for tax transparency from investors (https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/tax-transparency-investors.aspx) en Backing for GRI's Tax Standard

[183] J. Woudt, Sleetsheid vormt bedreiding voor code-Tabaksblat. Financieel Dagblad, 13 december 2019. https://fd.nl/ondernemen/1326367/sleetsheid-vormt-bedreiging-voor-code-tabaksblat.

[184] J. Woudt, Sleetsheid vormt bedreiding voor code-Tabaksblat. Financieel Dagblad, 13 december 2019. https://fd.nl/ondernemen/1326367/sleetsheid-vormt-bedreiging-voor-code-tabaksblat.

Executive.[185] Een daadwerkelijke verbetering van de Corporate Governance blijft daarbij achter. De FRC concludeert dat veel bedrijven nalaten een duidelijke invulling aan de 'purpose' te formuleren en op het niveau van 'slogans en marketing lines' blijven steken.

De logische vervolgvraag naar aanleiding van deze evaluaties is, waarom een Tax Code of Conduct dan wel nageleefd zou worden?

12.3 Code of conduct en fiscaliteit

In de discussie over nut en noodzaak van een 'tax code of conduct' geldt naar onze mening dat de fiscale governance doelstellingen niet wezenlijk anders zouden moeten zijn dan de andere governance doelstellingen binnen de onderneming.[186] Hier doemt de vraag op wie in deze context bepaalt welk fiscaal gedrag als 'acceptabel' kan worden beschouwd. Het is bijvoorbeeld maar de vraag of het de overheid is die het morele gezag heeft te bepalen wat acceptabel is. Zeker in fiscalibus in een land als Nederland dat - of we het nu leuk vinden of niet - internationaal onder een 'fiscaal moraliteitsvergrootglas' ligt. Wat het fiscale gedrag of beleid van een onderneming moet zijn, bepaalt de onderneming in eerste instantie zelf. Tax codes of conduct kunnen wel bijdragen aan de oordeelsvorming van de onderneming over hoe men uiteindelijk zijn fiscale beleid bepaald.

De vraag die stakeholders thans stellen is: in hoeverre wordt het gecommuniceerde fiscale beleid daadwerkelijk nageleefd en wie monitort dat? De stakeholderbehoefte aan relevante en toegankelijke informatie geldt zowel in situaties waarbij er sprake is van een tax code of conduct, als in situaties waar deze niet voorhanden is. Vrijblijvende gepubliceerd fiscaal beleid of fiscale gedragscodes kunnen de 'Gutmensch' een warm gevoel geven, maar gaan het vertrouwen in het daadwerkelijk gevoerde fiscale beleid voor de meeste stakeholders niet vergroten.

Samengevat, als het doel van een tax code of conduct het aanzetten is tot nadenken over fiscaal beleid in het algemeen en bijdraagt aan de oordeelsvorming van de daadwerkelijke uitvoering ervan, dan is dat prima. Maar als het doel is het vertrouwen van stakeholders in de uitvoering van het fiscale beleid van de onderneming te vergroten, dan is een fiscale rapportagestandaard een daartoe beter geëigend middel. 'GRI 207: Tax 2019' is in dit opzicht overigens de eerste wereldwijde standaard voor *tax transperency*. Wij gaan hier later in dit artikel nog uitgebreid op in.

Tax als core ESG-metric

"Tax is where the environment was 10 years ago" liet voormalig directeur fiscale zaken van de OECD Jeffrey Owens optekenen in 2004. Maar hoe staan we ervoor anno 2020? Onderwerpen die betrekking hebben op 'klassieke duurzaamheid' als milieu en mensenrechten zijn momenteel veel verder ontwikkeld op het gebied van 'governance' en 'reporting' dan fiscaliteit. Voor fiscaliteit is de discussie rondom 'tax as an Environmental Social and Governance (ESG) topic' pas echt op gang gekomen vanaf het moment van de 'LuxLeaks' in november 2014[187] en daaropvolgend de 'Panama Papers' in april 2016.[188] Beide onthullingen hebben dienden als katalysator voor verandering in de discussies over de geloofwaardigheid van het internationaal belastingstelsel.

Tekenend voor deze trend is het feit dat 'tax' prominent wordt opgenomen door organisaties als de Global Reporting Initiative (GRI) als onderdeel van duurzaamheidsverslaggeving,[189] en dat door de Verenigde Naties erkend is dat belastingen een vitale rol spelen in het bereiken van de

[185] T. Kinder, UK companies are only 'paying lip service' to governance reform. Financial Times, January 9 2020. https://www.ft.com/content/b0c9684a-320a-11ea-9703-eea0cae3f0de.

[186] E. van der Enden, K.Baisalbayeva & K. BronżewskaTax Code of conduct: fit for purpose? Bulletin for International Taxation (2016), 70 (9).

[187] Zie LuxLeaks dossier: https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/.

[188] Zie Panama Papers dossier: https://www.icij.org/investigations/panama-papers/.

[189] Zie 'First global standard for tax transparency' (https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/First-global-standard-for-tax-transparency.aspx).

Sustainable Development Goals (SDG's).[190] Tax is 'out there' en valt samen met kwesties als 'maatschappelijk verantwoord ondernemen', 'stakeholder engagement' en 'lange termijn duurzame waarde creatie'. Fiscaliteit is daarmee niet langer een puur juridische en financiële kwestie bestemd voor juristen, bedrijfsfiscalisten en fiscaal adviseurs.

Dat dit inmiddels ook een internationaal geaccepteerd en onderschreven feit is, bleek in januari 2020 op het World Economic Forum in Davos 2020. *Sustainability* kwam daar uitgebreid ter sprake. Er was veel te doen rondom ESG-reporting en het behalen van de Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties.[191] De International Business Council (IBC) van het World Economic Forum presenteerde daar een eerste aanzet tot een universeel ESG-reporting framework voor sustainability en niet-financiële informatie genaamd: *"Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation."*[192] Het rapport is het product van een samenwerking tussen de 140 leden van de IBC, onder voorzitterschap van Brian Moynihan (CEO Bank of America), en de Big 4 accountantskantoren– PwC, Deloitte, KPMG en EY. Het doel van de samenwerking is te komen tot een gemeenschappelijke, algemeen aanvaarde, universele set voor duurzaamheidsverslaggeving die de consistentie en vergelijkbaarheid in ESG-rapportages moet bevorderen. Het rapport noemt 22 'core metrics' en 34 'recommended metrics' welke bedrijven zouden moeten rapporteren in het belang van 'long term sustainable value creation'. Opmerkelijk is dat 'tax' in de vorm van public country-by-country reporting, als één van de 22 'core metrics' in het rapport is opgenomen. De core en recommended metrics zijn ontleend aan bestaande standaarden voor duurzaamheidsverslaggeving, zoals GRI, SASB, TCFD, IIRC en CDSB.[193] In plaats van het wiel opnieuw uit te vinden, heeft de IBC gebruik gemaakt van het rigoureuze voorwerk dat al door deze initiatieven is gedaan en deze samengevoegd tot een universele set van ESG-metrics.

Pillar	Core metrics	GRI	SASB	TCFD	CDSB	CDP	Other	SDG alignment
Governance	1 Setting purpose	GRI (102--56)					Colin meyer/ EPIC	Aligned with SDGs 12,16,17
	2 Board composition	GRI (102-22)						
	3 Impact of material issues on stakeholders	GRI (102-47)						
	4 Anti-corruption	GRI (205-2/ 205-3)						
	5 Protected ethics	GRI (102-17)						
	6 Integrating risk and opportunity into business process		SASB (230a.1/2)				EPIC	
Planet	7 Greenhouse Gas (GHG) emisions	GRI (305-1)	SASB (110a.1)		CDSB (R03/R04)	CDP (C6-C7)	GHG Protocol	Aligned with SDGs 6,7,12,14,14,15
	8 TCFD aligned reporting		SASB (110)	TCFD	CDSB (R01-R02-R03-R05-R06)			
	9 Land use and ecological sensitivity	GRI (304-1)						
	10 Fresh water consumption	GRI (303-3)	SASB (140a.1)		CDSB (R04)	CDP (W1)		
People	11 Gender pay equility	GRI (405.2)						Aligned with SDGs 1,3,4,5,10
	12 Diversity and inclusion	GRI (406.1)						
	13 Wage level	GRI (202.1)						
	14 Risk of incidents of child and forced labour	GRI (408/409)						
	15 Health and safety	GRI (403-2)	SASB (101-18)					
	16 Traning provided	GRI (404-1)	SASB (101-15)					
Prosperity	17 Fet number of jobs created	GRI (404-1)						Aligned with SDGs 1,8,9,10
	18 Net economic contribution	GRI (201-1/201-4)						
	19 Net investment						IAS-7 Cash Flows	
	20 R&D ratio spend						Frascati Manual for measuring R&D (OECD 2015)	
	21 Community investment	GRI (G4-ECI)						
	22 Country-by-Country tax reporting	GRI (207)						

Het IBC-rapport zal verder uitgewerkt en gefinaliseerd worden in de komende maanden. De intentie is dat de 140 leden van de IBC vanaf 2021 de core metrics op zullen nemen als onderdeel van hun financiële rapportageverplichtingen. De IBC geeft hiermee invulling aan een langgekoesterde wens van met name investeerders om te komen tot een standaard set van global metrics aan de hand van de huidig beschikbare sustainability standaarden om 'greenwashing' en 'framework-shopping' tegen te gaan.

Het feit dat 'tax' als core metric is opgenomen in een standaardrapport dat door 140 van 's werelds grootste bedrijven[194] is ondertekend, betekent dat belastingen in principe kenbaar onderdeel zijn geworden van 'duurzame waarde creatie op lange termijn'. De invulling en

[190] Zie OECD (2018). Countries must strengthen tax systems to meet Sustainable Development Goals. (https://www.oecd.org/tax/countries-must-strengthen-tax-systems-to-meet-sustainable-development-goals.htm).

[191] Birkinshaw, J (2020). Why sustainability was the star at Davos 2020. Forbes, January 29 2020. https://www.forbes.com/sites/lbsbusinessstrategyreview/2020/01/29/why-sustainability-was-the-star-at-davos-2020/

[192] Zie WEF/IBC rapport: Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation. http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf.

[193] De afkortingen van de sustainability reporting standards zijn: GRI = Global Reporting Initiative, SASB = Sustainability Accounting Standards Board, IIRC= International Integrated Reporting Council, CDP = Carbon Disclosure Project, TCFD = Task Force on Climate-related Financial Disclosures.

[194] Zie hier lijst van members van WEF/IBC: https://www.weforum.org/about/our-members-and-partners.

bepaling van 'acceptabel fiscaal gedrag' is daarmee ook niet langer alleen het werkterrein van fiscale beroepsbeoefenaars, maar van eenieder die zich bezighoudt met de 'Corporate Social Responsibility' van de onderneming. Het is opmerkelijk dat in de aanloop naar het opnemen van fiscaliteit als kernwaarde van duurzaamheidsverslaggeving ESG-reporting nut en noodzaak van een tax code of conduct als drukmiddel om 'fiscaal gedrag' te reguleren bij de IBC niet eens ter sprake is gekomen. Waarschijnlijk omdat tax gezien wordt als onderdeel van Corporate governance oftewel 'goed bestuur' en het 'wettelijk minimum denken' is ontgroeid en ontstegen. Fiscaliteit schuift internationaal op naar het veel bredere kader van SDG/ESG reporting rondom 'long term sustainable value creation' en wordt als essentieel onderdeel beschouwd in de strijd tegen klimaatverandering en het behalen van de SDG's.[195] De effectiviteit van een tax code of conduct als middel om good tax governance tot stand te brengen, is gezien de hedendaagse ontwikkelingen niet zo vanzelfsprekend meer.

De ontwikkelingen op het gebied van fiscaliteit en ESG-reporting volgen elkaar in rap tempo op. Daarmee zal een eventuele tax code of Conduct hetzelfde lot beschoren zijn als andere Codes of Conduct en achter de feiten van de werkelijkheid aanhollen. Naar ons inzien zal deugdelijke publieke verantwoordingsrapportage ten aanzien van 'sustainable tax information' meer tegemoetkomen aan hun groeiende vraag van stakeholders naar inzicht in het good tax governance beleid van ondernemingen dan een tax code of conduct.

12.4 Tax governance ≠ Tax transparency reporting

Good tax governance principles

Naast de discussie over nut en noodzaak van een tax code of conduct is er een ander struikelblok, namelijk dat er tot op de dag van vandaag geen consensus is over wat Good Tax Governance behoort te zijn. Er zijn reeds vele initiatieven gewijd aan het opstellen van 'Guiding Principles for Good Tax Governance'. Denk aan de B Team's A New Bar for Responsible Tax uit 2018;[196] de 'A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour van CSR Europe en PwC Nederland uit 2019;[197] de Principles for Good Tax Governance uit 2014 van de Vereniging Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO)[198] en de Getting to Good Principles of Responsible Tax Behavior van Christian Aid, Oxfam en Action Aid uit 2015.[199]

We behandelen hier twee van: de B Team principles en de VBDO Good Tax Governance principles. Het B Team kent zeven Responsible Tax Principles. Zij bestrijken de volgende zeven gebieden: [1] Accountability and Governance; [2] Compliance; [3] Business Structure; [4] Relationship with tax authorities; [5] Seeking & Accepting tax incentives; [6] Supporting effective tax systems en [7] Transparency. Met name het zevende principe is relevant. Bedrijven die de B Team principles onderschrijven zullen transparant moeten zijn ten aanzien van hun tax strategy, group structure, material tax incentives, advocacy on tax issues, subsidiaries in low tax jurisdictions, en informatie verstrekken ten aanzien van taxes paid at level. Hoe rapportages eruit moeten zien en welke zekerheid er ontleend kan worden aan (eventueel) verstrekte informatie wordt niet duidelijk gemaakt.

De VBDO-principes voor Good Tax Governance eisen daarentegen meer uitleg voor wat betreft de inhoud en de naleving ervan door het bedrijfsleven. Dit wordt ook jaarlijks gemonitord sinds 2014 aan de hand van de Tax Transparancy Benchmark.[200] De principes zijn ontwikkeld met de

[195] Zie EESC studie "Exposing EU policy gaps to address the Sustainable Development Goals" https://www.eesc.europa.eu/sites/default/files/files/qe-02-19-009-en-n.pdf.

[196] Zie B Team Principles https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf.

[197] Zie 'A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour: https://www.csreurope.org/governance-and-accountability/tax-project-tax-transparency-responsible-tax-behaviour.

[198] Zie VBDO/PwCNL Principles for Good Tax Governance, https://www.vbdo.nl/.

[199] Zie Boerrild, T., Kohonen, M., Sarin, R., Stares, K. & Lewis, M. (2015). Getting to Good – Towards Responsible Corporate Tax Behaviour, https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/dp-getting-to-good-corporate-tax-171115-en.pdf.

[200] Zie VBDO/PwCNL Tax Transparancy Benchmark 2019. https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2019/11/VBDO-TTB19_Dig.pdf.

bedoeling een gemeenschappelijke taal te creëren over wat men als 'goed fiscaal bestuur' zou moeten beschouwen. De zes principes zijn als volgt:

1. Define and communicate a clear strategy regarding tax governance.
2. Align taxation with the business and tax is not to be regarded as a profit center in itself.
3. Respect the spirit of the law, i.e. tax compliant behavior is the norm.
4. Have insight into the management of tax risks.
5. Monitor and test tax controls and adhere to tax policies and strategy.
6. Be able to provide tax assurance.

De grootste Nederlandse beursgenoteerde bedrijven worden jaarlijks beoordeeld op hun fiscaal bestuurlijk gedrag, door middel van een benchmark met indicatoren waarbij punten worden toegekend voor kenbare naleving van de zes principes. Een commissie ('jury') samengesteld uit vertegenwoordigers uit het bedrijfsleven, ngo's, investeerders en de wetenschap beoordeelt vervolgens de bevindingen van VBDO. De gemiddelde beoordeling op basis van het totaalaantal behaalde punten is gestegen van 25% in 2015 tot 43% in 2019. Daar komt bij dat in 2019 86% van de 77 deelnemende bedrijven in de benchmark inmiddels een tax strategie publiceert, terwijl dat in 2015 nog maar 45% van de 64 deelnemende bedrijven waren.[201] Rapporteren over fiscaal beleid is dus kennelijk voldoende relevant geworden.

Tax Transparancy – publieke country-by-country reporting

Een van de meest prominente debatten van de afgelopen vijf jaar in het Europees Parlement is het debat over fiscale transparantie geweest, en dan met name over publieke country-by-country reporting (cbcr). In het hiernavolgende gaan we in op twee initiatieven om cbc rapporten openbaar te maken: allereest het formele voorstel van de Europese Commissie. En daarnaast het recent verschenen voorstel van de vrijwillige sustainability reporting standaard GRI 207: tax 2019.

Europese publieke country-by-country reporting

De Europese Commissie heeft in april 2016, een week na de bekendmaking van de Panama Papers, een wetsvoorstel ingediend voor publieke cbcr voor alle in de Europese Unie opererende ondernemingen met een jaaromzet van minstens €750 miljoen. Dit voorstel veroorzaakte een kleine institutionele crisis binnen de EU, met name omdat een blokkerende meerderheid van landen binnen de Raad van de Europese Unie stelt dat voorstellen met betrekking tot publieke cbcr over 'belastingwetgeving' gaan en niet over 'accountancy and corporate law reporting'. Voor voorstellen rondom 'belastingen' is unanimiteit van stemmen (artikel 115 VWEU) vereist in de Raad. Voor voorstellen rondom 'accountancy and corporate law reporting' is dat (slechts) een kwalificerende meerderheid (artikel 50 VWEU) kan worden volstaan om te worden aangenomen. De Europese Commissie, gesteund door een ruime meerderheid binnen het Europees Parlement, houden van hun kant vol dat het wetsvoorstel onder de paraplu van 'accountancy and corporate law reporting' valt en waarover dus op basis van een gekwalificeerde meerderheid gestemd moet worden.[202]

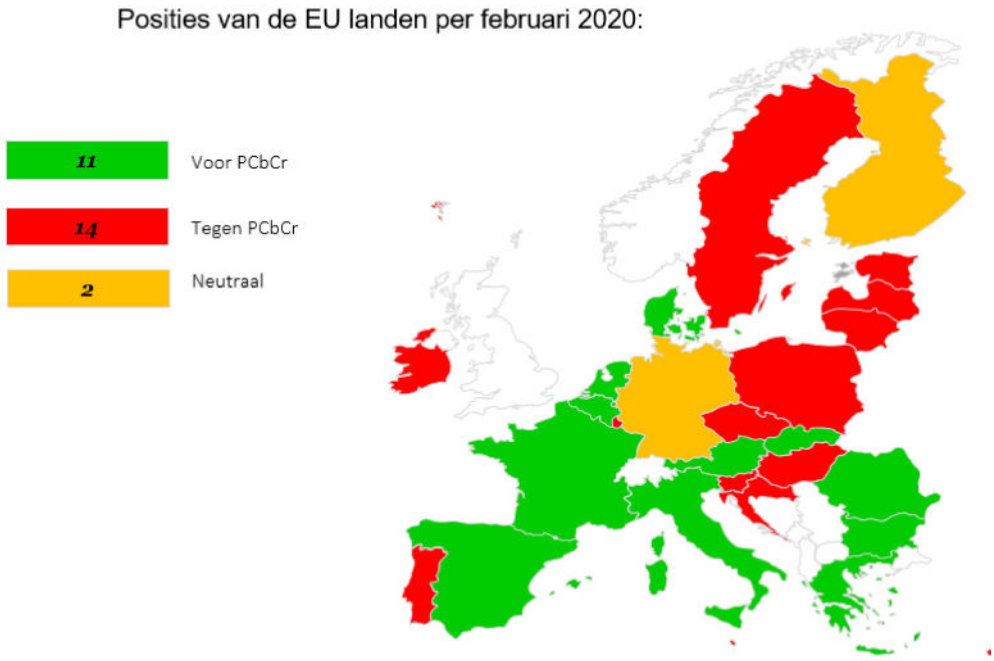
Op de Tax Day 2020 van Accountancy Europe heeft Benjamin Angel, directeur van DG TAXUD van de European Commissie, overigens opgemerkt dat de Commissie een eerder ongebruikt verdragsartikel – namelijk Artikel 116 van het Verdrag betreffende de werking van de EU - overweegt te gebruiken, om het vetorecht - die individuele Europese lidstaten momenteel uitoefenen op wetgeving ten aanzien van belastingen- te omzeilen om zo politieke impasses ten behoeve van de ontwikkeling van de Europese interne markt te doorbreken.[203]

[201] Zie VBDO/PwCNL Tax Transparancy Benchmark 2015. https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2018/10/VBDO_TaxTransparencyBenchmark2015.pdf.

[202] J. Barros, EU Watch: quo vadis, public tax transparency? TaxJournal, 4 november 2019. https://www.taxjournal.com/articles/eu-watch-quo-vadis-public-tax-transparency?_cldee=YnJvbnRlLmtsZWluQHB3Yy5jb20=

[203] M. Thompson, EU May Use Treaty Article To End Countries' Veto On Tax Matters. Taxlaw360, 19 February 2020. https://www.law360.com/tax-authority/articles/1245324/eu-may-use-treaty-article-to-end-countries-veto-on-tax-matters.

Desalniettemin, verkeert momenteel het vraagstuk van publieke cbcr in een politieke impasse die al drie jaar voortduurt. Doch recente ontwikkelingen laten een beweging in de discussie zien.[204] Op 24 oktober 2019 heeft het Europese Parlement gestemd over een niet-bindende resolutie waarin de Europese Raad wordt opgeroepen om vooruitgang te boeken met het wetsvoorstel. Opvolgend heeft het Finse voorzitterschap de Raad op 28 november bijeengeroepen om te kijken of de posities van landen zijn veranderd. Het antwoord lijkt nee te zijn. Tien landen zijnde Frankrijk, Spanje, België, Denemarken, Nederland, Italië, Roemenië, Bulgarije, Griekenland en Slovakije stemden voor publieke cbcr. Veertien landen waaronder stemden tegen: Malta, Cyprus, Luxemburg, Kroatië, Slovenië, Ierland, Hongarije, Portugal, Estland, Letland, Litouwen, Oostenrijk, Polen, Zweden, Tsjechië. Finland en Duitsland onthielden zich overigens van stemmen.[205] Vanzelfsprekend kunnen standpunten van landen door gewijzigde politieke omstandigheden veranderen.[206]



Niet alleen in Europa zien we de discussie over publiek country-by-country reporting, ook in de VS wordt hierovergedebatteerd. De Amerikaanse senator Chris Van Hollen (Democraat-Maryland) en vertegenwoordigers Cindy Axne (Democraat-Iowa) en Lloyd Doggett (Democraat-Texas) hebben een open brief uitgegeven die is ondertekend door 33 senatoren en vertegenwoordigers bij de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), waarbij de organisatie wordt aangespoord de regels en kwaliteit van country-by-country reporting informatie te versterken.[207] Zij stellen dat verbeterde publieke landeninformatie een cruciale stap is om ervoor te zorgen dat grote ondernemingen hun fair share in de belastingheffing betalen en stellen dat CbC info publiek zou moeten zijn, en wijzen daarbij expliciet naar rapportage mogelijkheden onder GRI 207: Tax. Naast de open brief hebben Van Hollen en Axne een wetsvoorstel ingediend genaamd 'The Disclosure of Tax Havens and Offshoring Act om de Securities Act van 1934 te wijzigen en publieke cbcr in te voeren.[208]

[204] B. Van der Made EU: Chances of adopting EU public cbcr directive appears to wane. International Tax Review, 17-12-2019. https://www.internationaltaxreview.com/article/b1jf8sohc1gzgc/eu-chances-of-adopting-eu-public-cbcr-directive-appears-to-wane.

[205] J. Barros, EU Watch: quo vadis, public tax transparency? TaxJournal, 4 november 2019.https://www.taxjournal.com/articles/eu-watch-quo-vadis-public-tax-transparency?_cldee=YnJvbnRlLmtsZWluQHB3Yy5jb20.

[206] Zo lijkt de positie van Oostenrijk bij het schrijven van dit artikel zich richting 'voor' te bewegen en is er vanuit de Zweedse media veel kritiek geweest op het 'tegen' van de Zweedse regering.

[207] https://www.vanhollen.senate.gov/news/press-releases/van-hollen-klobuchar-duckworth-introduce-legislation-to-keep-jobs-in-the-united-states.

[208] N.M. White, House Bill Could Force Detailed Tax Reports from Multinationals. Bloomberg Tax, 21-02-2020; https://news.bloombergtax.com/financial-accounting/house-bill-could-force-detailed-tax-reports-from-multinationals.

De trend past binnen de recente ontwikkelingen in de VS waarin ondernemingen meer aandacht (willen) schenken aan de directe stakeholdergroep en sociale omgeving waar zij invloed hebben, waaronder hun werknemers en de gemeenschappen waarin zij actief zijn. De 180 bedrijven van de US Business Roundtable hebben afgelopen augustus zichzelf gecommitteerd aan een nieuwe geherdefinieerde 'purpose' van een onderneming, namelijk: "To promote an Economy That Serves All Americans".[209] Dat wil zeggen dat 'shareholdervalue' niet meer de enige 'metric' is waarop gestuurd wordt.

Zoals we echter gezien hebben wint vrijwillige fiscale transparantie in het bedrijfsleven terrein, mede onder druk van stakeholders. Institutionele beleggers eisen bijvoorbeeld steeds vaker dat bedrijven aanvullende informatie ten aanzien van hun belastingbeleid openbaar maken.[210] We zien grote bedrijven dan ook meer openheid van zaken geven zonder dat ze daartoe wettelijk verplicht worden, zie bijvoorbeeld de vrijwillig publieke cbcr rapportages van Vodafone, Shell en Anglo American.[211]

GRI 207: Tax 2019

In dat kader is interessant te vermelden dat op 5 december 2019 de Global Reporting Initiative (GRI), een fiscale rapportagestandaard heeft gepubliceerd. GRI is een organisatie die s 'wereld meest aanvaarde en geadopteerde standaarden voor duurzaamheidsrapportage ontwikkeld. De fiscale rapportagestandaard genaamd: '*GRI 207: Tax 2019*' (hierna: GRI 207)[212] is de eerste onafhankelijke publieke standaard voor financiële en niet-financiële fiscale informatie. GRI 207 vormt een integraal onderdeel van de bestaande set GRI-standaarden en is effectief voor rapportages gepubliceerd op of na 1 januari 2021. GRI kent drie universele standaarden en 33 topic-specifieke standaarden. GRI 101 (Foundation), GRI 102 (General Disclosures) en GRI 103 (Management approach, waar bedrijven, die GRI hanteren, altijd over dienen te rapporteren. De 33 topic specifieke standaarden kunnen worden onderverdeeld in economische impact (GRI 200), milieu-impact (GRI 300) en sociale impact (GRI 400). GRI 101 is het startpunt voor het gebruik van de standaarden. Het introduceert de 10 rapportageprincipes inclusief materialiteit, waarmee bedrijven de specifieke onderwerpen kunnen identificeren die een materiële impact hebben. GRI 102 gaat over het rapporteren van contextuele informatie over de organisatie en haar rapportagepraktijken. GRI 103 wordt gebruikt om te rapporteren hoe organisaties de materiële onderwerpen beheren.

Momenteel rapporteert twee-derde van de 350 's werelds grootste bedrijven onder GRI voor hun duurzaamheidsverslaggeving.[213] In Nederland alleen al rapporteren 194 bedrijven onder GRI-standaarden en in West-Europa zijn dat er meer dan 1.540.[214]

GRI 207 is ontwikkeld in reactie op de toenemende vraag van stakeholders naar meer en betekenisvolle informatie over belasting- en risicobeheersing, waaraan de huidige normen voor financiële verslaglegging (zoals IFRS of local GAAP) met betrekking tot belastingen niet voldoen. De wijze van publiek rapporteren over fiscaliteit is momenteel beperkt tot financiële gegevens onder International Financial Reporting Standards (IFRS) en lokale Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Het betreft voornamelijk geconsolideerde fiscale data; latente en

[209] M. Posner, What's Driving the New Push to Measure Companies on Social Performance, Forbes, 20-02-2020. https://www.forbes.com/sites/michaelposner/2020/02/20/whats-driving-the-new-push-to-measure-companies-on-social-performance/#154e886a5199.

[210] J. Thompson, Investment groups want companies to disclose global taxes, Financial Times, 5 December 2019. https://www.ft.com/content/d84eeafc-16c6-11ea-9ee4-11f260415385.

[211] Zie https://www.vodafone.com/content/dam/vodcom/sustainability/pdfs/vodafone_2018_tax.pdf; https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/. https://www.angloamerican.com/~/media/Files/A/Anglo-American-Group/PLC/investors/annual-reporting/2019/anglo-american-country-by-country-report-2018.pdf.

[212] Zie: https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/.

[213] Zie: KPMG Survey of corporate social responsibility reporting 2017. https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf.

[214] Onder West-Europa beschouwen wij: Duitsland (347), Frankrijk (233), België (87), Zwitserland (188), Oostenrijk (128), Spanje (345), Italië (214).

acute fiscale activa en passiva. Deze geven echter weinig tot geen inzicht in het fiscale gedrag van ondernemingen anders dan een 'geconsolideerd geheel'.

De totstandkoming GRI 207 is verlopen volgens een proces waarbij een multi-stakeholder technisch comité onder toezicht van GRI's *Global Sustainability Standards Board* (GSSB) een concept standard heeft ontwikkeld. Dit concept is vervolgens ter openbare, publieke raadpleging aangeboden voor commentaar. Tijdens de ontwikkeling van de standaard is een tax code of conduct niet overwogen. Het gaat immers om een rapportage standaard en niet over 'gedragsregels'. Meer dan 250 belanghebbende organisaties hebben hun commentaar geleverd en 55% van deze organisaties vertegenwoordigt de 'investor community' (pensioenfondsen, private equity en hedgefondsen) met een gezamenlijk belegd vermogen van meer dan 2,5 biljoen dollar.[215]

Wereldwijd hebben investeerders, maatschappelijke organisaties, vakbonden en andere belanghebbenden hun steun voor deze nieuwe belastingstandaard kenbaar gemaakt, omdat deze zal helpen tegemoet te komen aan hun groeiende vraag naar fiscale transparantie.[216] Onder GRI 207 dient een organisatie inzicht te geven in onderwerpen als:

- De fiscale strategie.
- Fiscale risico- en beheersomgeving.
- Stakeholder engagement.
- Publieke country-by-country landeninformatie.

Zoals we reeds hierboven gezien hebben is een maand na publicatie de GRI 2017 standaard al opgenomen als 'core metric' in het IBC rapport "Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation" onder de vierde pillar 'prosperity'. Naast prosperity kent het IBC rapport overigens nog 3 'pillars': 'principes of governance, people en planet'.[217] Bezien vanuit het standpunt van IBC over de lange termijn en duurzame waarde creatie van ondernemingen, wordt het op een transparante manier verantwoording afleggen over het belastingbeleid - ongeacht of dit nu 'acceptabel' fiscaal beleid of niet is - dus gezien als onderdeel van 'prosperity' oftewel 'welvaartcreatie'. Dit plaatst een transparant verantwoordingsrapportage model voor belastingen in een ander daglicht. Fiscaliteit schuift internationaal op van een 'technische (meestal) juridische discipline' naar het veel bredere kader van SDG/ESG reporting rondom 'long term sustainable value creation'. Hoe dit zich verder ontwikkelt wachten wij af.

Ten aanzien van de publieke country-by-country rapportageverplichting toont recent wetenschappelijk onderzoek aan dat het veelgenoemde argument vanadministratieve lastenverzwaring niet helemaal opgaat.[218] Vergelijkingen tussen de cbcr verplichtingen onder BEPS 13, GRI en EU laten zien dat de initiatieven elkaar qua opzet en in te rapporteren inhoud niet veel ontlopen.[219] Voor Nederlandse groepsentiteiten met een omzet vanaf 750mln Euro geldt al een rapportageverplichting - niet publiek maar naar de Belastingdienst toe - sinds de implementatie van Actie 13 van het OESO-project *Base Erosion and Profit Shifting*[220] via de

[215] Zie: Strong backing for tax transparency from investors. https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/tax-transparency-investors.aspx.

[216] Zie: Backing for GRI's Tax Standard. https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/newsarchive/Pages/Backing-for-GRIs-Tax-Standard.aspx.

[217] Zie het WEF/IBC rapport: Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation. http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf.

[218] Van Klaveren, F.M.; Van der Vliet, D. & Sahin, L.G.C. (2020). "Initiatieven en kansen omtrent publieke country-by-country rapportage". WFR 2020/37.

[219] Hier gaan wij voorbij aan de technische definitie discussie. Zie daarvoor: Klaassen, P. & Bobeldijk, A. (2019). Country-by-country reporting and the effective tax rate: how effective is the effective tax rate in detecting tax avoidance in country-by-country reports? Intertax 47 (12), 1057-1069. en Klaasen, P.; Bobeldijk, A.C.P. (2020). Het effectieve belastingtarief volgens het landenrapport. WFR 2020/9.

[220] BEPS 13 OECD https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/.

implementatie van de EU-richtlijn[221] en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.[222] Op grond van deze documentatieverplichting is een Nederlandse rapporterende groepsentiteit onder andere verplicht een landenrapport aan de Belastingdienst te verstrekken. Vervolgens dient Nederlandse Belastingdienst dit rapport binnen 15 maanden na het verslagjaar automatisch uit te wisselen met de belastingjurisdicties waarmee een overeenkomst tot uitwisseling bestaat en waar de multinationale groep een groepsentiteit heeft. Bedrijven dienen derhalve al een landenrapport, groepsdossier en lokaal rapport op te stellen en te delen met de Belastingdiensten wereldwijd. Het feit dat bedrijven deze rapportage nu publiek dienen te maken onder voorgestelde Europese wetgeving of vrijwillige *sustainability* rapportage standaarden, betekent derhalve niet een directe administratieve lastenverzwaring. Het publiek maken van fiscale informatie en de maatschappelijke bijdrage in de verschillende jurisdicties waarin men actief is, vergt een omslag in het denken dat fiscale data slechts van belang zouden zijn voor belastingdiensten.

12.5 Conclusie: Is een 'tax code of conduct' nodig?

Onze conclusie op basis van de bovenstaande analyse is dat een Tax Code of Conduct zonder rapportageverplichting niet zinvol is als middel voor het afdwingen van 'acceptabel fiscaal gedrag'. Het fiscaal beleid is een zaak van de onderneming zelf. Het introduceren van een Tax Code of Conduct met als doel om mensen tot denken aan te zetten en het als een instrument te gebruiken om fiscaal beleid te ontwikkelen kan wel waardevol zijn.

Een Code of Conduct als instrument om bepaald 'fiscaal gedrag' af te dwingen lijkt sowieso al niet zinvol zolang er geen consensus is tussen stakeholders over wat 'acceptabel fiscaal gedrag' is. Bovendien is het de vraag of een vrijwillige Tax Code of Conduct ook daadwerkelijk fiscaal gedrag gaat veranderen. Als we de ontwikkelingen rondom de Code- Tabaksblat of de UK Corporate Governance Code zien, dan valt dat te betwijfelen.

Als het de bedoeling is van een Code of Conduct om stakeholders te informeren over fiscaal beleid van een onderneming op basis waarvan men dan een 'subjectief oordeel' kan vormen lijkt een andere weg meer voor de hand te liggen. Die van fiscale transparantie.

Paul Polman verwoord het als volgt in de Tax Transparancy Benchmark 2019: "It is vital to not only pay our fair share but also to transparently communicate about tax payments made to governments all over the world, so that stakeholders can hold companies accountable for their actions and reward them for their responsible conduct. Tax transparency is an integral part of corporate social responsibility."[223]

Waar het uiteindelijk om gaat is de 'geloofwaardigheid' in de uitvoering van het fiscale beleid. Geloofwaardigheid wordt gecreëerd door verantwoording. Verantwoording legt men af door transparantie: laten zien hoe het fiscale beleid zich heeft vertaald in effectieve handelingen. Om het vertrouwen en de geloofwaardigheid in het fiscaal beleid van ondernemingen te vergroten zijn derhalve publieke fiscale verantwoordingsrapportages noodzakelijk. Een Tax Code of Conduct zonder rapportageverplichting zal stakeholders onvoldoende vertrouwen bieden. Het publiceren van relevante fiscale informatie des te meer. GRI 207 kan daar bijvoorbeeld bij.

[221] EU richtlijn 2016/881 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=NL.

[222] Zie Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/462M, houdende aanvullende documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen (Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen) https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-47457.html.

[223] VBDO/PwC Tax Transparancy Benchmark 2019. https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2019/11/VBDO-TTB19_Dig.pdf.

GRI 207: TAX 2019

The Standard contains three management approach disclosures and one topic-specific disclosure on country-by-country reporting. The combination of management approach disclosures and country-by-country reporting gives insight into an organization's tax practices in different jurisdictions.

Management approach disclosures require a narrative explanation of how organizations manage tax.

Disclosure 207-1 Approach to tax
Disclosure 207-2 Tax governance, control and risk management
Disclosure 207-3 Stakeholder engagement and management concerns related to tax

Country-by-country reporting requires reporting of financial, economic, and tax-related information for each jurisdiction in which the organization operates.

Disclosure 207-4 Country-by-country reporting

The GRI Standards are available for all organizations as a free public good at www.globalreporting.org. With the GRI Standards, organizations of all sizes can report publicly on their economic, environmental and social impacts – and show how they contribute to sustainable development. 93% of the world's largest 250 corporations report on their economic, environmental and social impacts, and 75% of them use the GRI Standards KPMG Survey

13

13 Ideeën voor een Nederlandse Tax Governance Code

Anna Gunn[224] *en Thom Gunn*[225]

13.1 Inleiding

In deze bijdrage reflecteren wij over de mogelijkheden van een Nederlandse 'tax governance code' (hierna: 'code'), als instrument voor de normering van het fiscale gedrag van multinationals en het herstel van het vertrouwen van het publiek in de Nederlandse fiscaliteit. Dit stuk is geschreven op verzoek van het Ministerie van Financiën ter voorbereiding van een seminar over de mogelijkheden voor een nieuwe, door de overheid te coördineren, code. De Fiscale beleidsagenda 2019 bevat hierover de volgende passage:

"Het kabinet zet grote stappen om door middel van wet- en regelgeving belastingontwijking en - ontduiking aan te pakken. Belasting betalen is niet alleen een wettelijke verplichting. Het is ook een maatschappelijke verantwoordelijkheid. Het is vanzelfsprekend dat belasting-ontduiking wettelijke en maatschappelijke grenzen overschrijdt, maar hoe ver de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingplichtige en fiscale adviseurs reikt ten aanzien van belastingontwijking is steeds vaker onderwerp van maatschappelijk debat. Die maatschappelijke verantwoordelijkheid vraagt om een voortzetting van deze dialoog, mede met de wetgever. Toch zal wetgeving alleen niet de oplossing zijn. Al was het maar omdat de wetgever niet alle nieuwe vormen van belastingontwijking kan voorzien of voorkomen. Het bedrijfsleven speelt hierin een essentiële rol, evenals belastingadviseurs die door middel van adviezen het fiscale gedrag van zowel burgers als bedrijven beïnvloeden. Ik zie dat er al bedrijven en belastingadvieskantoren zijn die die handschoen oppakken, maar ik hoop op een breed en gecoördineerd initiatief. In dat opzicht zou het wenselijk zijn als het bedrijfsleven en de belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een 'tax governance code' ontwikkelen."

Een 'tax governance code' wordt gezien als een middel tegen bepaalde vormen van belastingontwijking in gevallen waar wet- en regelgeving tekortschieten. Bedrijven en belastingadviseurs moeten - op vrijwillige basis - in fiscaal opzicht terughoudender zijn, en meer oog hebben voor de rest van de maatschappij. Een "dialoog" is wenselijk als aanvulling op eerdere "grote stappen" door het kabinet. Het initiatief voor een code lijkt op het eerste gezicht alleen maar sympathiek: wie is immers tegen hoge ethische normen? Zelfregulering door belastingplichtigen past bovendien goed bij de huidige *Zeitgeist*, waarin veel aandacht is voor *fair taxation* en de belastingheffing van multinationals.

Vooropgesteld, wij delen de opvatting dat een 'tax governance code' meerwaarde kan hebben, zowel voor de bevordering van zelfregulering als voor het verbeteren van het fiscale imago van Nederland en - langs deze omweg - het vestigingsklimaat. Tegelijkertijd is er reden om kritisch te blijven. Als het beeld ontstaat dat de fiscale moraliteit voortaan is uitbesteed aan de commerciële lobby, dan zal dit weinig bijdragen aan het publieke vertrouwensherstel. Daarnaast zitten veel belastingplichtigen niet te wachten op vage, buitenwettelijke normen als alternatief voor gedegen wet- en regelgeving. Het opstellen van een code is daarom geen vrijblijvende

[224] Mr A.F. Gunn MA (Cantab) is hoofdredacteur van Artikel104.nl en partner bij Gunn Tax Communication B.V. Eerder was zij werkzaam in de internationale corporate tax praktijk van PwC.

[225] Mr T.H. Gunn is partner bij Gunn Tax Communication B.V. en werkte voorheen in de nationale en internationale praktijk bij Baker Tilly (Netherlands) N.V. De auteurs zijn broer en zus.

'stap in de goede richting' zonder nadelen of risico's. Critici moeten serieus worden genomen[226], zelfs als dit leidt tot af-/uitstel van het voorliggend initiatief. Dit neemt niet weg dat alle individuen die zich inspannen tegen belastingontwijking - van de ambtenaren tot de medewerkers van ngo's en bedrijven - waardering verdienen.

Terminologie, structuur en scope

In deze bijdrage wordt een 'tax governance code' geconceptualiseerd als een 'afspraak', 'belofte', 'commitment' of 'zelfregulering' door een bedrijf. Met deze terminologie willen wij steeds tot uitdrukking brengen dat het opstellen en naleven van een tax governance code voor bedrijven vrijwillig is. In onderdeel 2 beginnen wij bij twee onderliggende aspecten, die relevant zijn bij de hele discussie over de 'tax governance code'. Deze zijn de fiscale ethiek en de betrokkenheid van de overheid bij het opstellen van een code. Onderdelen 3 en 4 bevatten vervolgens een reeks formele en materiële gedachtenexperimenten en voorbeelden, die in een nieuwe 'tax governance code' zouden kunnen worden uitgewerkt. Onderdeel 5 bevat een korte conclusie.

Wij richten ons in dit opiniërende stukop de concrete invulling van een code, en een aantal (mogelijk onderbelichte) nadelen van het voorliggende initiatief. Verondersteld wordt dat de onmiskenbare voordelen van een code elders in deze bundel uitvoerig aan bod komen.

13.2 Twee algemene aspecten

13.2.1 Fiscale ethiek

Wat is de rol van ethiek bij een 'tax governance code'? Het antwoord lijkt ons duidelijk: ethiek is van bepalend belang (althans, zou dat moeten zijn) bij zowel de keuze om een code te maken en de invulling die daaraan wordt gegeven, als de wijze waarop de code wordt nageleefd én hoe wordt omgegaan met assurance. We benadrukken dat moraliteit steeds een doel op zich is, en dus niet een obstakel dat simpelweg eventjes 'gemanaged' moet worden.

'Legalisme' is geen substituut voor ethiek

In de fiscale literatuur wordt een onderscheid gemaakt tussen 'legalisme' en 'ethiek' als leidende beginselen voor het gedrag van een belastingplichtige.[227] Bij legalisme is - om kort door de bocht te gaan - alleen de wet van belang ('alles wat niet verboden is mag') terwijl er bij het ethische perspectief ook rekening gehouden wordt met morele overwegingen. Zonder dit verder uit te werken zetten wij enkele vraagtekens bij een te strenge scheidslijn tussen legalisme en ethiek. Wetten behoren weliswaar ethisch te zijn, maar dat betekent niet dat elk denkbaar moreel dilemma is verdisconteerd in wet- en regelgeving. Een belastingplichtige zal daarom zelf moeten blijven nadenken. Het loutere feit dat een belastingplichtige zich aan de wet houdt, betekent niet dat hij van elke *morele* kritiek gevrijwaard is. Wel kan de naleving van wet- en regelgeving een factor zijn bij de morele beoordeling van gedrag in een bepaalde situatie.[228]

Ethiek staat al op de agenda van de belastingsector

Waar ligt de grens tussen 'gewone', niet-problematische wetstoepassing en ethisch discutabele belastingontwijking? Dit is vaak een lastige vraag. In de fiscale literatuur zijn voorzetten gedaan voor het 'operationaliseren' van fiscale ethiek. Binnen de belastingsector zijn eveneens initiatieven te vinden gericht op de vertaalslag van ethiek naar de dagelijkse praktijk. Het instellen van ethical boards bij een aantal kantoren is een voorbeeld hiervan. Ook de

[226] Wij denken aan Kamerlid Renske Leijten (SP), die in de aanloop naar het seminar de zorg uitsprak dat sprake zou kunnen zijn van een "gimmick" waarbij de oppositie quasi voor-spek-en-bonen kon aanschuiven (zie: Kamerstukken II, 2019/20, 35 302, nr. 68).

[227] Een beknopt overzicht hiervan is te vinden bij T. Bender, Tussen ethiek en wet: een derde weg, *WFR* 2017/20. Voorts wijzen we op A.F. Gunn, Deel I Ethiek, *Anders: Gunn*, Stichting NLFiscaal, Amsterdam 2020, p. 9. En naar de analyse van R.H. Happé, Fiscale ethiek voor multinationals, *WFR* 2015/938 en R.H. Happé, De fiscale wereld in transitie: van morele ontkoppeling naar moreel kompas, *Rechtsgeleerd Magazijn THEMIS* 2017-5, p. 244 - 253.

[228] Dit laat zich illustreren met het voorbeeld van een onethische wet. Onder bepaalde omstandigheden is het wellicht beter om dergelijk wet niet te volgen. In de sfeer van de fiscaliteit denken wij bijvoorbeeld aan het gebruik maken van een bepaling die overduidelijk een onrechtmatige steunregeling is.

Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) houdt zich nadrukkelijk met dit thema bezig.[229] Toch moeten wij constateren dat de fiscale sector anno 2020 zoekende is. Het is niet altijd duidelijk voor fiscalisten in de praktijk in welke situaties ethische overwegingen relevant zijn en welke maatstaf in die gevallen moet worden aangelegd. Voorts lijkt (fiscale) ethiek in sommige gevallen vooral als kapstok gebruikt te worden voor zaken als corporate social responsibility als marketingtool ('greenwashing'), aansprakelijkheidsbeperking, en (media-)beeldvorming.

Afbakening concept 'belastingontwijking' in het (publieke en fiscale) debat

Het is opvallend dat de afbakening van het concept van belastingontwijking in het publieke debat niet of nauwelijks aan de orde is. In de media wordt relatief makkelijk gesproken van *tax avoidance*, zonder dat dit begrip gedefinieerd wordt. Het publieke debat verschilt in dit kader wezenlijk van het debat in fiscale kringen. In onze ervaring wordt het laatste vooral gekenmerkt door een zoektocht naar nuance, waarbij kan worden geput uit een beter begrip van het recht alsmede de feiten. De maatschappelijke discussie zou gebaat zijn bij een meer zorgvuldige beschrijving van het concept belastingontwijking, en een duidelijker onderscheid tussen (a) de reguliere toepassing van wetgeving die een onwenselijke, soms onvoorziene, uitwerking heeft; en (b) belastingontwijking. De categorieën kunnen overlappen. Echter, voor de globale oplossingsrichting is het verschil wel relevant. Indien een onwenselijke maas in de wet zich laat dichten door een wetswijziging, dan zouden wij dit verkiezen boven (slechts) het gebruik van een vrijwillige code (zie onderdeel 2.3, onder).

Onderschat de invloed van praktische bezwaren niet

Een bedrijf dat meedoet aan een 'tax governance code' zal het gebruik van agressieve tax planning en belastingontwijking afzweren. Deze belofte kan alleen worden waargemaakt indien het bedrijf doorlopend en kritisch naar zijn eigen fiscale gedrag blijft kijken. Er moet dan een bewuste afweging gemaakt worden door het bedrijf. Hier zijn zeker aanknopingspunten voor, maar in de hectische realiteit bij het gemiddelde fiscale afdeling is dit allesbehalve makkelijk. De financiële belangen kunnen groot zijn en niet elke aandeelhouder is gediend van een fiscaal terughoudende koers die de dividenden drukt. Daarnaast wordt de ethische reflectie benadeeld door hele praktische zaken zoals top-down besluitvorming, gescheiden afdelingen, onvolledige informatie, tijdsdruk en wettelijke termijnen, of 'groepsdenken' bij de fiscale afdeling.[230] In de discussie over fiscale ethiek mogen de praktische aspecten niet uit het oog worden verloren.

Slecht gedrag overheid en problemen bij Belastingdienst

In de fiscale literatuur is betoogd dat slecht gedrag van de overheid ertoe kan leiden dat een belastingplichtige niet gebonden is aan ethische normen. Hoewel wij deze benadering in algemene zin niet onderschrijven, is de belastingmoraal wel relevant in de onderhavige context. Het is algemeen bekend dat er de afgelopen jaren problemen waren bij de Belastingdienst.[231] Wij volstaan met het noemen van de recente problematiek omtrent de CAF-affaire en de Toeslagen. Multinationals zullen – in onze ervaring minder last ervaren van een falende fiscus dan 'gewone' burgers. Grote bedrijven profiteren bijvoorbeeld van voorafgaande zekerheid in de vorm van rulings (APA/ATRs) en kunnen rekenen op zeer kundige inspecteurs en contactpersonen. Burgers zijn daarentegen meestal aangewezen op de algemene informatie van de Belastingtelefoon en de website van de Belastingdienst. Terecht of onterecht kan zo het beeld ontstaan dat multinationals worden voorgetrokken. Dit is schadelijk voor het vertrouwen van het publiek. Bij het opstellen van een code is het belangrijk om elke (schijn van) een voorkeursbehandeling van multinationals ten opzichte van andere belastingplichtigen tegen te gaan.

[229] Getuige de NOB Lustrumrede 2019 door Bartjan Zoetmulder (2019).

[230] Zo is het sterk de vraag of een discussie over fair share veel kans van slagen heeft om 3 uur 's nachts, op de eindstreep van een internationale M&A deal, als iedereen strak staat van de koffie en de pizzabezorger voor de tweede keer is langs geweest.

[231] Wij verwijzen naar de brief naar de 'Kamerbrief beheerst vernieuwen Belastingdienst' van 26 april 2018.

13.2.2 Legitimiteit en betrokkenheid van de overheid

Ons tweede punt betreft de rol van de overheid als initiatiefnemer van een code. Wij bespreken drie aspecten hiervan.

Bevorderen participatie door bedrijven

Eén van de uitdagingen van een code is de participatie door bedrijven. De code is immers vrijwillig. De angst voor de eigen concurrentiepositie ten opzichte van bedrijven die niet meedoen aan de code, zou belemmerend kunnen werken voor participatie.[232] Coördinatie door de overheid zou in dit kader een oplossing kunnen vormen. Echter, we merken op dat niet alle multinationals die Nederland actief zijn 'Nederlandse multinationals' zijn. Wellicht zijn dochtervennootschappen van Amerikaanse, Britse of Chinese bedrijven minder geïnteresseerd in het invoeren van een Nederlandse 'tax governance code'. Wij zouden ons kunnen voorstellen dat het voor een Nederlands bedrijf, dat actief is in een land waar 'agressieve' tax planning de norm is, onwenselijk is om andere/hogere ethische standaarden te volgen dan de plaatselijke concurrentie. De exacte feiten en omstandigheden van het individuele geval zijn in dit verband doorslaggevend. Het is daarom slecht mogelijk om algemene uitspraken te doen over de gevolgen van een code op de concurrentiepositie van een bedrijf.

Code is geen alternatief voor wet- en regelgeving

Het is wat ons betreft helder dat de overheid een constructieve rol zou kunnen spelen bij de totstandkoming van een code, en dat zij deze rol - al dan niet in overleg met stakeholders - op verschillende manieren kan vormgeven. De vraag rijst echter of het tevens wenselijk dat de overheid op dit moment het voortouw neemt bij het ontwikkelen van een code. De maatschappelijk discussie over zelfregulering is geenszins vastgelopen of afgerond. Zoals hierboven al werd aangegeven, zijn er bovendien al initiatieven gaande omtrent dit onderwerp. Zelfregulering is in de kern een private kwestie: een bedrijf heeft de keuze om een code onderschrijven. Voor zover een forum geboden wordt voor de verschillende stakeholders - bedrijven, ngo's, wetenschap, etc. - om zelfregulering te bespreken, juichen wij dit toe: een dergelijk forum bestaat nog niet. Tot op zekere hoogte kan zelfregulering een nuttige toevoeging zijn aan wetgeving, ons inziens vooral wanneer het als ondersteuning dient (en niet als substituut). Echter, het is onwenselijk dat bindende, democratisch gelegitimeerde wet- en regelgeving en het daaraan ten grondslag liggende politiek-publieke debat, volledig worden vervangen door vrijwillige private codes[233], waarop geen politieke controle is. Voor het vertrouwensherstel moet de naleving van de code in elk geval wordt gemonitord (zie hierna, onderdeel 3.3).

Wetgever is niet machteloos tegen belastingontwijking

Eén van de argumenten voor een 'tax governance code', is - zo lezen wij in de Fiscale Beleidsagenda 2019 - dat "de wetgever niet alle nieuwe vormen van belastingontwijking kan voorzien of voorkomen". Wij denken dat deze stelling op zichzelf bezien klopt, maar hopen niet dat de wetgever te snel de handdoek in de ring zal gooien. Het voorkomen van belastingontwijking is immers niet alleen een kwestie van het anticiperen op lekken; het gaat evengoed om het zoeken naar de balans tussen strenge wetgeving om ontwijking tegen te gaan, en andere overwegingen zoals het voorkomen dat 'onschuldige' partijen getroffen worden (*overkill*) en het waarborgen van administratieve efficiëntie. Voorts wijzen we op het leerstuk fraus legis en de internationale (Europese) antimisbruikregelingen, die een oplossing kunnen bieden bij sommige fiscale misbruiksituaties. Dit is een belangrijk wapen in het arsenaal van de Belastingdienst, dat wellicht vaker zou kunnen worden ingezet.
In het vervolg van deze bijdrage wordt verondersteld dat gekozen wordt voor het opstellen van een Nederlandse 'tax governance code'. De vraag die hierna centraal staat, is naar de inhoud van een dergelijke code.

---

[232] Er is een ander scenario denkbaar, te weten dat bedrijven juist meedoen aan de code omdat ze menen dat dit voordelig is voor hun concurrentiepositie. Voor een bedrijf dat zich profileert als maatschappelijk verantwoord zou de code een verkooppunt kunnen zijn.

[233] Zie omtrent de interactie tussen wetgeving en Codes of Conduct o.a. H. Gribnau, E. van der Enden en K. Baisalbayeva, 'Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance', *Intertax* (2018) 46, Issue 5, p. 402/3.

13.3 Ideeën met een formeel karakter

13.3.1 Transparantie

Het verbeteren van transparantie hoort thuis in een 'tax governance code'. Dit lijkt ons geen controversiële stelling. Het denken over transparantie is in de praktijk al redelijk vergevorderd; bij het opstellen van een code kan inspiratie geput worden uit de bestaande inzichten en initiatieven. Een nieuwe 'tax governance code' zou verder moeten gaan dan bestaande benaderingen van transparantie zoals het Tax Contribution Report van Shell[234], de benadering van The B Team[235] en de Tax Transparency Benchmark van de VBDO[236]. Wij noemen hierna drie aspecten van de fiscale positie waarover een bedrijf meer uitleg zou kunnen geven op de website of als deel van het jaarverslag. Kort samengevat zijn deze aspecten als volgt:

Rulings en tax holidays

In het kader van transparantie heeft het meerwaarde als een bedrijf zo open mogelijk is over zijn rulings en tax holidays. In het ideale geval zouden deze, samen met een korte toelichting, integraal gepubliceerd worden (mits dit mogelijk is gelet op vertrouwelijke bedrijfsinformatie). Een minder vergaande optie is samenvattingen te publiceren, zoals bij internationale rulings. Zo ontstaat een beter beeld over de positie van het bedrijf en de afspraken die met de Belastingdienst of een buitenlandse fiscus gemaakt zijn. Ethische vraagstukken en dilemma's komen dan eerder op tafel te liggen. Wij denken dat het hierdoor gemakkelijker wordt voor bedrijven om gericht na te denken over hun ethische positie en om proactief te onderbouwen welke keuzes zij in dit verband gemaakt hebben.

Omgang met vragen van onderzoekers

Eén probleem in het huidige belastingdebat is het ontbreken van feitelijke gegevens. Als voorbeeld hiervan geven wij een berekening van de omvang van een belastingvoordeel, dat genoemd wordt in een rapport van een ngo en waar men - bij gebrek aan de juiste informatie - is uitgegaan van schattingen. Ngo-onderzoekers vragen soms om informatie bij bedrijven en leggen hun bevindingen ter controle voor, maar vangen in veel gevallen bot.[237] Dit veroorzaakt misverstanden die gemakkelijk verholpen kunnen worden: bedrijven kunnen immers aangeven hoe hun positie er in werkelijkheid uitziet en kunnen nadere toelichting geven. Hiermee wordt een *fact free*-discussie tegengegaan.

Lobbyactiviteiten

Het is bekend dat bedrijven, adviseurs en belangenorganisaties geregeld lobbyen in o.a. Den Haag en Brussel. De rol van de fiscale lobby is momenteel schadelijk voor het maatschappelijk vertrouwen (vgl. de discussie over de afschaffing van de dividendbelasting in 2018). Bedrijven zullen transparanter moeten zijn over waarom ze lobbyen, hoe zij dit doen en welk effect deze activiteiten sorteren. Dit zou veel verder moeten gaan dan alleen de 'agenda's overleggen' zonder nadere verduidelijking. De omgang met lobbyactiviteiten is een punt dat in een code kan worden opgenomen, waarbij wij de kanttekening zetten dat de omgang met (fiscale) lobbyactiviteiten ons inziens gebaat zou zijn bij verdere algemeen geldende wetgeving.

13.3.2 Assurance

De code dient ingepast te worden binnen een stevig assurance framework. Dit betekent dat resultaten meetbaar moeten zijn. Daarnaast moeten derden in de gelegenheid zijn om de informatie te verifiëren. Daarbij is het van belang dat het framework niet al te ingewikkeld is, maar dat tegelijkertijd de betrouwbaarheid van data en processen wel geborgd blijft. Wellicht kan hierbij worden geput uit de ervaringen die zijn opgedaan in het kader van Horizontaal Toezicht en de transfer pricing documentatieverplichtingen. Bij het opstellen van een nieuwe 'tax governance code' moet voldoende ruimte zijn voor bedrijven om gebruik te maken van bestaande assurance systemen. Het opnieuw uitvinden van het wiel moet voorkomen worden.

---

[234] https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/.

[235] https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax.

[236] https://www.vbdo.nl/en/2019/11/tax-transparency-benchmark-2019/.

[237] A.F. Gunn, D.-J. Koch en F. Weyzig, A methodology to measure the quality of tax avoidance case studies: Findings from the Netherlands, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 39 (2020) 100318.

Bij dit alles zou de Belastingdienst een faciliterende rol kunnen spelen door in voorkomende gevallen een bevestiging te geven dat de geschetste kengetallen overeenkomen met hetgeen bekend is bij de Belastingdienst (bijvoorbeeld over de omvang van de daadwerkelijk betaalde belasting of het gebruik van een bepaalde faciliteit).

13.3.3 Tegenspraak organiseren

Het derde formele punt betreft het organiseren van een kritische discussie bij belangrijke fiscale beslissingen. Het doel van tegenspraak is tunnelvisie en groepsdenken binnen het bedrijf én bij hun externe adviseurs te voorkomen, opdat de code optimaal wordt nageleefd. Wij dragen zes ideeën aan voor tegenspraak:

Advocaat van de duivel

Onze eerste suggestie voor bedrijven is om een fiscaal-ethische 'Advocaat van de duivel' in te stellen. Dit is iemand die stelselmatig met kritische vragen komt over de omgang met belastingen binnen het bedrijf en contraire standpunten verdedigt, al zijn deze niet de zijne. De meerwaarde hiervan is dat tegenargumenten en andere visies een vast onderdeel worden van het besluitvormingstraject. Bij voorkeur is een dergelijk persoon goed geïnformeerd over (maar niet direct betrokken bij of verantwoordelijk voor) de reguliere besluitvorming.

Klokkenluidersregeling

Een 'tax governance code' zou een afspraak moeten bevatten over de omgang met en bescherming van klokkenluiders. In Nederland is een klokkenluidersregeling in sommige gevallen overigens verplicht. In een 'tax governance code' zou de klokkenluidersregeling kunnen worden uitgebreid naar buitenlandse (fiscale) klokkenluiders, dat wil zeggen: vanuit een Nederlands hoofdkantoor wordt beleid ingesteld dat buitenlandse dochtervennootschappen geen stappen onderneemt tegen de desbetreffende persoon.

Ondernemingsraad

Nederlandse ondernemingen die aan bepaalde kenmerken voldoen hebben een wettelijke plicht om een ondernemingsraad (OR) in te stellen. Voor sommige besluiten door het bedrijf is de toestemming van de OR nodig. In andere gevallen heeft de OR een adviserende rol. In de context van een code, is een additionele rol voor de OR weggelegd als leverancier van input en tegenspraak. De OR beschikt immers al over gedetailleerde kennis over het bedrijf, en bestaat uit werknemers (stakeholders) met een eigen kijk op de koers van het bedrijf.[238] Bijkomend voordeel is dat de OR een reeds bestaand, wettelijk omkaderd orgaan is, dat onder de geheimhoudingsplicht van het bedrijf kan vallen.

Stakeholders

Stakeholders kunnen een rol spelen bij externe controle. Het begrip 'stakeholders' vatten wij in die zin ruim op, waarbij iedereen die meent stakeholder te zijn, stakeholder is. Door overleg met stakeholders of het uitschrijven van een schriftelijke consultatieronde kan waardevolle informatie en (kritische) feedback worden ingewonnen, die vervolgens wordt ingezet om de besluitvorming van een bedrijf te verbeteren.[239] Het is wel zaak om de verwachtingen goed te managen bij stakeholders; inspraak is immers niet hetzelfde als beslissingsbevoegdheid.

Interne samenspraak

Het is onze ervaring dat de fiscale positie en besluitvorming van een multinational het eindresultaat is van de samenwerking tussen meerdere afdelingen of partijen (denk aan de tax manager die rapporteert aan de CFO namens een afdeling tax planning, een afdeling tax compliance, een afdeling HR en een afdeling subsidies & facilities). Op elk van deze vlakken kan waardevolle kennis of inzichten aanwezig zijn, die bij kunnen dragen aan de discussie over de CSR en het ethisch handelen van het bedrijf. Onder het kopje 'tegenspraak' scharen wij daarom

[238] Uiteraard moeten fiscale structuren e.d. goed worden uitgelegd aan de OR. Het is evident dat als de OR de fiscale materie echt niet begrijpt, het vragen van advies wellicht weinig zin heeft. Echter, wij denken dat het in veel gevallen wel haalbaar moet zijn om de kern van de fiscale vraag op een betekenisvolle wijze duidelijk te maken.

[239] Het is steeds aan het bedrijf om te bepalen wat het met input van stakeholders doet.

ook ‘samenspraak’: een samenwerking tussen deze afdelingen (alsmede de externe adviseurs) die verder gaat dan enkel het aftikken van de broodnodige compliance en risk analysis.

Externe monitoring en rapportage
Deelname aan een ‘tax governance code’ is vrijwillig maar niet vrijblijvend. Hoewel wij op dit moment twijfelen aan de haalbaarheid van een harde handhavingsmechanisme van een code (vgl. tuchtrecht met sancties), zou onafhankelijke monitoring, door journalisten en de wetenschap, wel mogelijk moeten zijn. Waar het dan vooral om zou moeten gaan, is het verzamelen van informatie over naleving (eventueel geanonimiseerd of geaggregeerd), die openbaar wordt gemaakt op internet. Externe monitoring en rapportage geeft inzicht aan de maatschappij over feitelijk uitwerking van de ‘tax governance code’ en kan - afhankelijk van de geboden inzichten - bijdragen aan het vertrouwen van het publiek.

13.4 Ideeën met een materieel karakter

13.4.1 Inleiding
Sommige bestaande fiscale codes bevatten afspraken over materiële aspecten van de belastingpositie van een bedrijf. Zo beloven bedrijven dat ze geen gebruik zullen maken van tax havens of van brievenbusmaatschappijen of dat fiscale overwegingen niet leidend zijn maar dat de bedrijfseconomische werkelijkheid steeds voorop staat (tax follows business). Afspraken met een materieel karakter horen wat ons betreft thuis in een nieuwe ‘tax governance code’. Specifiek doelen wij op afspraken waarbij het bedrijf zich committeert aan een bepaalde fiscale uitkomst.

13.4.2 Invulling geven aan een materiële afspraak
Het bedrag aan belasting dat volgt uit de juiste toepassing van de relevante wet- en regelgeving zal in elk geval voldaan moeten worden. Daar bovenop zijn additionele afspraken denkbaar. Wij maken een onderscheid tussen een resultaatverplichting en een inspanningsverplichting om een bepaalde uitkomst te bereiken. In beide gevallen gaat het bedrijf mogelijk ‘verder’ dan hetgeen uit wet- en regelgeving volgt. Dergelijke verplichtingen zijn kwalitatief verschillend van formele aspecten als transparantie of het bewaken van de kwaliteit van het besluitvormingsproces door o.a. het organiseren van *checks and balances* (interne en externe tegenspraak). Het doel van toezeggingen over de materiële positie van een bedrijf is om vooraf een commitment te maken over de te betalen belasting.

- *Bij de totstandkoming van de afspraak* kunnen interne organen (zoals de Raad van Commissarissen, de Ondernemingsraad of de Algemene Vergadering van Aandeelhouders) een rol krijgen. Er kunnen inlichtingen worden ingewonnen bij externe stakeholders, zoals lokale bestuurders, wetenschappers en relevante ngo’s.
- *Bij de concrete invulling van de afspraak* kan voorts rekening worden gehouden met specifieke omstandigheden. Ter illustratie: de toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij een bepaalde entiteit zou een verklaring kunnen bieden voor een lage effectieve belastingdruk (*effective tax rate;* hierna ‘ETR’) zonder dat dit per se problematisch is. Met dergelijke factoren kan bij de vormgeving van resultaatverplichtingen rekening worden gehouden.

Resultaatverplichtingen
Een bedrijf kan zich allereerst committeren aan het bereiken van bepaald fiscaal resultaat, zoals een vast bedrag aan te betalen belasting of een bepaald minimum ETR. Een dergelijke toezegging door het bedrijf kan op veel verschillende manieren worden vormgegeven, al dan niet met toepasselijke voorbehouden. Zo zou de verplichting betrekking kunnen hebben op een bepaalde periode en op een specifiek deel van het bedrijf. Dat laatste kan zijn op entiteits-niveau, per jurisdictie, per tak van de onderneming, et cetera. Het opnemen in de code van resultaatverplichtingen heeft ons inziens twee voordelen. De eerste is duidelijkheid. In principe is op voorhand bekend hoeveel het bedrijf minimaal aan belasting zal betalen c.q. wat zijn ETR zal zijn. Dit draagt bij aan het tweede voordeel, te weten het signaal dat wordt afgegeven aan de maatschappij. Zelfs als het eigenlijke bedrag laag is (vanuit de optiek van sommige burgers), denken wij dat de openheid en duidelijke stellingname van een bedrijf op waardering kan

rekenen bij het bredere publiek, zeker wanneer dit leidt tot betere mogelijkheden voor journalistieke en politieke duiding.

Inspanningsverplichtingen
Een nadeel van een resultaatsverplichting is het gebrek aan flexibiliteit. Indien geen of te weinig rekening wordt gehouden met bedrijfseconomische ontwikkelingen, kan een afspraak over een bepaald bedrag of een specifieke ETR tekortschieten.[240] Een oplossing hiervoor is om geen harde belofte te doen over een bepaalde uitkomst, maar om een inspanningsverplichting af te spreken. Deze inspanning zou allerlei vormen kunnen hebben. Wij denken in eerste instantie aan het gebruik van een streefbedrag of -ETR met een inhoudelijke herbeoordeling van de fiscale positie indien dat niet gehaald wordt. Deze herbeoordeling ziet op het achterhalen en beoordelen van de oorzaken van de lage ETR (denk aan deelnemingsvrijstelling, verrekening of fiscale faciliteiten), en zou verricht kunnen worden door de fiscale afdeling van het bedrijf, in overleg met de hierboven genoemde interne organen en met input van relevante externe stakeholders. Deze herbeoordeling zou ertoe kunnen leiden dat wordt vastgesteld dat de afwijkende ETR geheel of gedeeltelijk verklaarbaar en (ethisch) acceptabel is; in dat geval is geen aanpassing vereist. Indien bij de herbeoordeling wordt vastgesteld dat het verhogen van het belastingbedrag of het ETR in een bepaalde situatie wenselijk is, dan kan gekeken worden hoe dit in dit specifieke geval te bereiken.

Omgekeerde belastingontwijking
Vanuit technisch optiek kan het verhogen van het belastingbedrag en het ETR op verschillende manier plaatsvinden al naar gelang de omstandigheden. Een bedrijf kan ervoor kiezen om optionele faciliteiten, zoals R&D-faciliteiten, versnelde afschrijvingen of bepaalde verdragsvoordelen, *niet* te claimen. Mutatis mutandis zou deze benadering kunnen werken bij (voorwaartse en achterwaartse) verliesverrekening of het gebruik van fiscale consolidatie-regimes. Het is in eerste instantie contra-intuïtief, maar er zijn tig mogelijkheden voor een bedrijf om binnen de fiscale wet- en regelgeving 'onhandig' te opereren met een hoger belastbaar bedrag tot gevolg. In wezen is dan sprake van 'omgekeerde belastingontwijking'. Vanzelfsprekend zijn de mogelijkheden steeds afhankelijk van de feiten en omstandigheden en de relevante bepalingen van het nationale recht van het desbetreffende land en de toepassing van relevante internationale bepalingen.

Zelfs als 'onhandig opereren' niet mogelijk is, kan ervoor gekozen worden bij te dragen. Een bekend voorbeeld hiervan is Starbucks, die in 2012 aankondigde GBP 20 miljoen aan extra 'belasting' te betalen in het Verenigd Koninkrijk.[241]

13.4.3 Gebruik effectieve belastingdruk (ETR)

De effectieve belastingdruk wordt in de huidige context bepaald door de daadwerkelijk betaalde belasting te delen door de commerciële winst. Voordeel hiervan is dat een verband wordt gelegd tussen de commerciële realiteit van een bedrijf en zijn fiscale bijdrage. In bepaalde situaties kan de effectieve belastingdruk echter een vertekend beeld opleveren. Dit is bijvoorbeeld het geval in situaties waar de deelnemingsvrijstelling van toepassing is. In deze gevallen kan de ETR (opvallend) laag uitvallen, zonder dat er vanuit het perspectief van een code per se iets aan de hand is. De ETR is weliswaar een nuttig vergelijkingsmaatstaf, maar vertelt niet het hele verhaal.

Verduidelijking van het concept ETR
In deze bijdrage ligt de nadruk op belastingen naar de winst (vennootschapsbelasting). Bij het bepalen van de ETR zou eveneens gekeken kunnen worden naar (een combinatie) van andere

[240] Dit werk twee kanten op: het afgesproken bedrag of ETR kan te hoog of te laag zijn in vergelijking met het bedrijfseconomisch resultaat in een bepaald jaar en in het licht van de 'tax governance code' en andere ethische overwegingen.

[241] De vraag naar de fiscale kwalificatie van een dergelijk (al dan niet fiscaal aftrekbare) bijbetaling en/of gift, laten we in het midden.

belastingen waar een multinational mee te maken heeft. Het concept van *total tax contribution*[242] (het totale bedrag van belastingen dat een bedrijf betaalt) kan in dit verband inzicht bieden. Hierbij is wel zaak om een duidelijk onderscheid te maken tussen de belasting die een bedrijf zelf betaald heeft (*taxes borne*) en het bedrag dat door het bedrijf is ingehouden en afgedragen (*taxes withheld;* o.a. de loonbelasting en btw). Wij denken dat beide benaderingen nuttig kunnen zijn, mits steeds is aangegeven welke ETR bedoeld wordt. Zonder nadere toelichting zal het publiek een verwijzing naar de ETR van een bedrijf waarschijnlijk opvatten als daadwerkelijk door dat bedrijf betaalde belasting.

13.4.4 Timing en onverwachte omstandigheden

In het bovenstaande is steeds uitgegaan van afspraken die betrekking hebben op één (fiscaal) jaar. In de praktijk kan het wenselijk zijn om naar een ruimer tijdvak te kijken. Te denken valt aan gevallen waarin sprake is van een sterk fluctuerende commerciële resultaten. Deze situatie kan ondervangen worden in een code, door deelnemende bedrijven de optie te geven van een voorbehoud in de bepaalde situaties. Een mogelijkheid om een resultaats- of inspanningsverplichting in bijzondere gevallen[243] met terugwerkende kracht aan te passen, zou meerwaarde kunnen hebben mits voorzien van de juiste *checks and balances.* Bij het toestaan van voorbehouden moet een balans gezocht worden tussen de 'hardheid' van de code en de noodzaak voor bedrijven om met onverwachte omstandigheden (risico's) te kunnen omgaan.

13.5 Conclusie

Wij komen tot een afronding. Ons is de vraag voorgelegd naar de mogelijkheden van een 'tax governance code' voor het reguleren van het fiscale gedrag van Nederlandse multinationals. Het gebruik van vrijwillige governance codes door bedrijven is niet nieuw. Op het vlak van de fiscaliteit zien wij voordelen in het gebruik van een code als middel om (meer) duidelijkheid te scheppen over de normering van het fiscale gedrag van bedrijven. Een code mag echter niet ten koste kan gaan van de ontwikkeling van 'gewone' wet- en regelgeving.

In dit stuk doen we enkele suggesties voor de mogelijke inhoud van een code, waarbij wij een onderscheid aanbrengen tussen materiële en formele punten. We hebben gekeken naar transparantie, assurance en het borgen van de ethische kwaliteit van de eigen besluitvorming (organiseren van tegenspraak). Daarnaast zien wij voordelen in het gebruik van resultaats- en/of inspanningsverplichtingen, waarbij bedrijven zich committeren aan specifieke fiscale uitkomsten of gedrag.

Tot slot, voor de legitimiteit van een code is maatschappelijke steun vereist van meer dan enkel de fiscale *usual suspects* (belastingplichtigen, ngo's, de belastingadviespraktijk en de Belastingdienst). Wil sprake zijn van vertrouwensherstel, dan zal een bredere kring van burgers achter de code moeten staan. Dat laatste is geen geringe opdracht. Indien er een 'tax governance code' komt, is het daarom verstandig dat deze zo concreet mogelijk is en verder gaat dan alleen het opsommen van goede bedoelingen. Hierbij geldt: hoe harder de verplichtingen, des te sterker de code. Het beeld dat sprake is van een lobby-exercitie-achter-gesloten-deuren moet in elk geval vermeden worden.

[242] Ter illustratie geven wij het rapport van The Hundred Group,: '2019 Total Tax Contribution survey for the 100 Group' (https://www.pwc.co.uk/tax/assets/pdf/total-tax-contribution-100-group-2019.pdf).

[243] Wij dachten bij het schrijven van deze bijdrage eind 2019 aan een faillissement of een grote economische crisis. De Corona-crisis was op dat moment nog niet in beeld maar is een uitstekend voorbeeld van een bijzonder geval.

14 Tax integrity richtlijn

Jan van der Kolk (Holland Quaestor)

14.1 Inleiding

Holland Quaestor (HQ) is de brancheverenigingen van Corporate Service Providers (CSP's), die in Nederland over een vergunning moeten beschikken op grond van de Wet toezicht trustkantoren 2018 (Wtt2018) en onder (integriteits)toezicht staan van De Nederlandsche Bank N.V. (DNB). Sinds najaar 2016 is de koers van Holland Quaestor ingrijpend veranderd, met als centrale doel het bevorderen van de kwaliteit en professionaliteit van haar leden. In dat kader is onder andere in 2018/'19 een bindende richtlijn ter beheersing van fiscale integriteitsrisico's opgesteld (de Holland Quaestor Tax integrity richtlijn). In dit essay wordt het totstandkomingsproces van de richtlijn geschetst en de inhoud kort samengevat. In de bijlage is de volledige richtlijn opgenomen. Alvorens tot de inhoud over te gaan is het wellicht nuttig om wat meer te vertellen over Holland Quaestor en haar leden.

De leden van Holland Quaestor vertegenwoordigen circa 75% van de omzet op de Wtt gereguleerde markt. De toegevoegde waarde voor de Nederlandse economie van de gehele sector is circa € 3 mld. per jaar. De directe plus indirecte werkgelegenheid is 8800 – 13.000 fte.[244], [245] Deze cijfers hebben alleen betrekking op zogenoemde bijzondere financiële instellingen (BFI's).[246] Van de circa 12.000 ondernemingen die door Corporate Service Providers worden bediend kwalificeren ruim 4.000 als BFI.[247] De werkelijke toegevoegde waarde en werkgelegenheid zijn (veel) hoger.

14.2 Dienstverlening Corporate Service Providers

De leden van Holland Quaestor verlenen een groot aantal diensten, die kunnen worden samengevat onder de noemer "ontzorgen" van vestigingen van buitenlandse ondernemingen in Nederland. Klanten variëren van startups tot multinationals. Gezien de grote omvang van activa en financiële geldstromen die hierbij een rol spelen, is de rol van (een van de) poortwachter(s) van het financiële stelsel van groot belang. Wat cliëntacceptatie en transactiemonitoring betreft is het de strengst gereguleerde sector in Nederland (en daarbuiten).[248] Met bovendien een aanzienlijk intensiever toezicht ten opzichte van dienstverleners die vergelijkbare diensten leveren (zoals juridische en administratieve dienstverleners) die niet onder de Wtt2018, maar onder de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) vallen,[249] die een lichter regime kent. En een sector waarin alle bestuurders door de Nederlandsche Bank worden getoetst.
De belangrijkste diensten zijn:

- Begeleiding van de vestiging van buitenlandse ondernemingen in Nederland.
- Waarborgen dat buitenlandse ondernemingen aan Nederlandse wetgeving voldoen (compliance).

[244] In de schaduw van het bankwezen, SEO, 2013
[245] DNB Bulletin 25 oktober 2018
[246] Een BFI is kort gezegd een vestiging van een buitenlands bedrijf in Nederland die zich voornamelijk bezig houdt met financiële zaken. Zie voor een volledige definitie https://wetten.overheid.nl/BWBR0014656/2018-05-01
[247] Jaarlijkse rapportage aan de toezichthouder.
[248] Het cliëntenonderzoek op grond van artikel 27 Wet toezicht trustkantoren 2018 is een extra zware variant op artikel 8 (verscherpt cliëntenonderzoek) van de Wet ter voorkoming van witwassen en het financieren van terrorisme.
[249] De Wtt18 is van toepassing op aangewezen diensten en op combinaties van diensten die in samenhang onder de Wtt18 vallen, maar los van elkaar onder de Wwft.

- Verzorgen van administratieve werkzaamheden voor ondernemingen.
- Beheer van vastgoed in opdracht van buitenlandse partijen.
- Beheer van beleggingsfondsen.
- Beheer van investeringen via Nederland in een derde land (op basis van het uitgebreide netwerk van investeringsbeschermingsverdragen van Nederland).
- Optreden als onafhankelijke derde namens consortia van investeerders.

Op zich zouden de Nederlandse vestigingen van buitenlandse ondernemingen deze activiteiten ook zelf kunnen (laten) uitvoeren zonder inzet van een CSP. In die zin draagt de dienstverlening van CSP's geen exclusief karakter. Zo blijkt bijvoorbeeld dat de BFI's die 2/3 van het balanstotaal van alle BFI's vertegenwoordigen, geen gebruik maken van CSP's. Verder houdt slechts een deel van de genoemde activiteiten verband met belastingplanning, in tegenstelling tot wat vaak wordt gedacht.

14.3 Koers Holland Quaestor

De in het najaar van 2016 van Holland Quaestor ingezette koers omvat, kort gezegd, het volgende:

- Aanscherping van het reeds bestaande keurmerk, dat een voorwaarde is voor het lidmaatschap van de vereniging (beheer en controle op de naleving van het keurmerk geschiedt door de onafhankelijke Stichting AQTO)[250].
- Formulering van een aantal richtlijnen waaraan de leden moeten voldoen, onder andere inzake cliëntacceptatie en maatschappelijk verantwoord ondernemen, transactiemonitoring en Tax Integrity.
- Vergroting van het educatie aanbod, enkele verplichte opleidingen en verzwaring van het aantal te behalen PE punten.
- Functie- en educatie eisen voor compliance officers en Wtt auditors.
- Jaarlijks een schriftelijke verklaring van elk lid dat aan de gestelde eisen vanuit de vereniging is voldaan.
- Aanscherping van statuten en huishoudelijk reglement (o.a. uitbreiding van verplichtingen voor de leden en sancties).

Keurmerkcriteria, richtlijnen, functievereisten en educatie zijn ook beschikbaar voor niet leden. Dit vanuit de gedachte dat het voor de sector als geheel goed is een professionaliserings- en kwaliteitsslag te maken. Door de hoge eisen aan het lidmaatschap en ook de (in)directe kosten daarvan is het aantal leden de laatste paar jaar teruggelopen. Dit is natuurlijk te betreuren, maar doet niet af aan de overtuiging en vastberadenheid dat de ingeslagen koers de juiste is.

Ten slotte: Holland Quaestor heeft zich publiekelijk positief uitgelaten over het OECD BEPS programma, de EU ATAD richtlijnen, de geheel herziene Wet toezicht trustkantoren uit 2018 en effectief toezicht door DNB.

14.4 De Tax Integrity richtlijn (TIR)[251]

Cliënten die in of via Nederland willen investeren zullen in de regel eerst een fiscale opinie vragen aan een belastingadvieskantoor of aan de advocatuur verbonden fiscalist, in gevallen waarin belastingen een rol spelen. Nadat een keuze is gemaakt wordt vervolgens een opdracht gegeven aan een CSP om de investering gestalte te geven en om de noodzakelijk administratieve, juridische en compliance handelingen te verrichten.[252] Het is de uitdrukkelijk de

[250] Dit keurmerk wordt vervangen door een alternatieve onafhankelijke controle bij de leden, op onder andere de eisen die aan het lidmaatschap worden gesteld, die beter aansluit bij de gewijzigde wetgeving en ontwikkelingen bij Holland Quaestor.

[251] In het voorjaar van 2017 is als eerste een beperkte richtlijn aanvaard door de leden, op basis waarvan elk kantoor zijn principes, het beleid en de invulling ten aanzien van fiscaliteit diende te beschrijven. Deze richtlijn is intussen ingehaald door de in 2019 vastgestelde richtlijn die hier wordt besproken.

[252] Het was voor de leden van Holland Quaestor al niet toegestaan in de dienstverlening conform de Wtt belastingadvies voor een en dezelfde cliënt te combineren met andere diensten. Intussen is dat ook in de Wet vastgelegd.

verantwoordelijkheid van de aangezochte CSP om te beoordelen of hij de achterliggende fiscale opinie geoorloofd en/of acceptabel acht. Met andere woorden: toetst op legaliteit, maar ook op legitimiteit.

Waarom een richtlijn?
Er liggen verschillende redenen ten grondslag aan de TIR.

In zijn brief van 24 oktober 2017 aan de Tweede Kamer in reactie op het rapport van de parlementaire ondervragingscommissie merkte de minister van financiën op: "Dat een sector of een deel daarvan (noot: lees Holland Quaestor) besluit tot zelfregulering, is in beginsel lovenswaardig, maar heeft alleen meerwaarde als die regels uitstijgen boven wat al wettelijk verplicht is….". Die handschoen heeft HQ opgepakt.

Een tweede reden is invulling te geven aan de verantwoordelijkheid voor de toetsing op legitimiteit en de leden daartoe handvatten te bieden. De aard van bepaalde diensten van corporate service providers kunnen te maken hebben met risico's op belastingontduiking en betrokkenheid bij agressieve belastingplanning.[253] Oogmerk van de richtlijn is die risico's zoveel mogelijk te beheersen en om betrokkenheid bij bepaalde constructies te verbieden.

Ten derde wordt met de richtlijn een gelijk speelveld bereikt, althans voor de leden van Holland Quaestor. Hopelijk krijgt de richtlijn ruime steun van diverse stakeholders, wat kan bijdragen aan navolging bij niet leden (en overigens ook in andere sectoren).

De context
De grote (inter)nationale aandacht voor fiscale zaken is al genoemd. Vanuit de maatschappij worden heldere standpunten en transparant gedrag gevraagd op fiscaal gebied. Dichter bij huis speelt de al langer bestaande Gedragscode voor de leden van Holland Quaestor een rol. De daarin genoemde kernwaarden zijn:

- Integriteit
- Professionaliteit
- Betrouwbaarheid
- Onafhankelijkheid
- Duurzaamheid

Een gedragscode komt pas tot leven in de concrete toepassing, in de vorm van nadere regels, zoals de TIR en het feitelijk gedrag in de dagelijkse werkzaamheden. De Nederlandsche Bank heeft in oktober 2019 de Good practices fiscale integriteitsrisico's gepubliceerd. Dat is vooral een organisatorisch/administratief raamwerk hoe om te gaan met die risico's en biedt vrijwel geen concreet houvast; dat wordt bewust aan de Wtt vergunninghouders overgelaten. De richtlijn van Holland Quaestor beoogt juist wel dat houvast te geven.

Timing
Naast de logica vanuit de context, zijn de vragen:

- Willen de leden een (niet vrijblijvende!) richtlijn?
- Zijn de leden eraan toe?
- Kan er invulling aan worden gegeven?
- Is het uitvoerbaar?
- Past het bij de rol van corporate service providers? Of dient de verantwoordelijkheid te liggen bij de cliënt en zijn belastingadviseur?

[253] In de richtlijn gedefinieerd als: Agressieve belastingplanning is belastingplanning waarbij technische fiscale verschillen tussen landen of fiscale regelingen van landen worden benut, met gebruikmaking van constructies zonder een economische of bedrijfsmatige basis.

Belangrijke vragen om tot een richtlijn te komen die werkelijk effect heeft en niet verwordt tot een papieren tijger. De verwachtingen en de druk vanuit de maatschappij spelen natuurlijk een rol, maar minstens zo belangrijk is dat het daaraan voldoen ook werkelijk gestalte krijgt vanuit een intrinsieke motivatie.

De eerste stap in 2017, een beperkte richtlijn heeft zeker bijgedragen aan de rijping van de geesten voor een volgende stap. Temeer daar richtlijnen – vrijwel altijd met externe inbreng – door de leden zelf worden vormgegeven (meer daarover onder de kop "proces").

Eisen aan de richtlijn
Om het beoogde effect te hebben moet een richtlijn aan een aantal eisen voldoen met het oog op de doelgroep. *Corporate service providers* zijn tamelijk "down to earth" praktisch opererende organisaties. Algemene beginselen zijn te weinig concreet en laten – zeker op het complexe terrein van fiscaliteit – nogal wat ruimte voor verschillen in interpretatie. Bovendien: naarmate de invulling concreter wordt is de aansluiting bij de praktijk dat ook. Om deze redenen is gekozen voor een heel concrete en specifieke richtlijn.

De toepassing van de richtlijn moet controleerbaar zijn, waarbij een meervoudige interpretatie kan leiden tot een aantasting van het beoogde gelijke speelveld. Dat is nog een argument voor een zo concreet mogelijke invulling.

De richtlijn moet geen wassen neus zijn: "het ziet er mooi uit, maar in de toepassing laat het teveel ruimte, zodat in voorkomend geval veel bij het oude kan blijven". Nu is het vrijwel inherent aan belastingstructuren dat er in menig geval uitzonderingen kunnen bestaan of deugdelijk tegenwicht, waardoor een bepaalde structuur nauwelijks risico meer oplevert op ontduiking van belastingen, of, in het geval van mogelijke agressieve belastingplanning, door heldere waarborgen daarvan geen sprake is. Ook daarin doen zich gradaties voor, zodat bij het beheersen van het risico op belastingontduiking is gekozen voor "nee respectievelijk nee, tenzij", en bij het beheersen van het risico op agressieve belastingplanningen overwegend is gekozen voor "nee, tenzij". Het "tenzij" betekent dat we niet betrokken willen zijn, tenzij het duidelijk is dat het ogenschijnlijk agressieve karakter in werkelijkheid niet strekt tot een agressieve vorm van belastingplanning.

Kernbeginselen
Het voorgaande neemt niet weg, dat een aantal kernbeginselen een stevig fundament vormt en helpt bij de concretisering èn bij de afweging in een breder kader. De volgende beginselen zijn in de richtlijn opgenomen:

- Rechtmatigheid: de belastingstructuur moet legaal zijn (vanzelfsprekend).
- Rechtvaardigheid: naast de letter van de wet ook de strekking/geest van de wet in acht nemen.
- Wederkerigheid: er dient een vorm van tegenprestatie te zijn als van een bepaalde jurisdictie gebruik wordt gemaakt van het fiscale rechtssysteem (een beginsel dat overigens lang niet overal bijval vindt, onder andere niet bij de Nederlandse overheid).
- Proportionaliteit: omvang van omzet, winst en betaalde belasting staan in redelijke verhouding tot elkaar.
- De combinatie van kernbeginselen en duidelijke regels (zie hierna) is te zien als een combinatie van "principle based en rule based".

Hoofdlijnen van de richtlijn
In de bijlage bij deze essaybundel is de complete richtlijn opgenomen.
Het was een zoekproces om de juiste opzet van de richtlijn te vinden. Zo is op enig moment getracht aansluiting te vinden bij DAC6, de EU richtlijn die onder andere een meldplicht voor mogelijk agressieve belastingstructuren bevat. Gezien het prille stadium van implementatie van de richtlijn bleek dit vooralsnog geen goed begaanbare weg. Uiteindelijk is gekozen voor een tweedeling:

- Structuren met een risico op belastingontduiking zijn in beginsel niet toegestaan, Slechts in

uitzonderingsgevallen onder voorwaarden waarbij het risico volledig kan worden gemitigeerd, zijn sommige structuren toegestaan.
- Structuren die duiden op agressieve belastingplanning, waarbij het agressieve karakter kan worden weggegenomen door aan een aantal (met name genoemde) objectieve contra indicatoren te voldoen.

Ten slotte is een aantal subjectieve indicatoren opgenomen, met als doel nog eens met een ruimere blik een structuur in beschouwing te nemen (zoals: resteert een laag belastbaar bedrag onderaan de streep? Wat laat een historische analyse van een cliënt zien?). Voor de duidelijkheid is ten slotte een aantal structuren opgenomen die niet fiscaal gedreven zijn.

Proces

Voor het opstellen van een richtlijn wordt binnen Holland Quaestor een Taskforce ingesteld, met een opdracht van het bestuur. Vrijwel altijd is externe deskundigheid ingehuurd, niet alleen ter ondersteuning, inbreng van specialisme en kennis van buiten, maar ook om objectiviteit te waarborgen. In het geval van de richtlijn tax integrity was dat PWC, dat na een bredere oriëntatie is gekozen, met als belangrijke overweging dat dit kantoor intern een proces had doorgemaakt met als doel fiscaal advies vanuit een bredere context te benaderen.

Eind 2017 heeft aan de hand van een notitie een eerste discussie plaatsgevonden in de algemene ledenvergadering. Medio 2018 is op basis van een eerste ruw concept een gesprek gevoerd met een vijftal stakeholders afzonderlijk. Op basis daarvan is een versie gemaakt die eind 2018 tweemaal in de algemene ledenvergadering is besproken, met tussentijdse aanpassing. In het voorjaar van 2019 is een finaal concept vastgesteld door de algemene ledenvergadering waarmee de leden in hun kantoor aan de slag zijn gegaan bij wijze van 'pilot'. Dat concept is andermaal besproken met een aantal stakeholders. En in een workshop voor de gebruikers bij de leden nader is toegelicht en besproken. In oktober 2019 heeft na de 'pilot' in een ledenbijeenkomst een kritische en betrokken evaluatie plaatsgevonden, waarover is gerapporteerd in de aansluitende ledenvergadering. Tezamen met de aanpassingen aan de hand van de gesprekken met stakeholders is de finale versie aan de leden voorgelegd.

Door het werken met een taskforce van de leden werd de richtlijn "iets van henzelf" (en daarmee al van een deel van de leden), herkenbaar voor de overige leden en niet gevoeld als "iets dat van buiten wordt opgelegd".
Statutair is vastgelegd dat het bestuur een richtlijn vaststelt, na consultatie van de algemene ledenvergadering. Dat heeft het bestuur in februari 2020 gedaan. Alles bijeen een proces van ongeveer twee jaar. Die tijd bleek nodig om een aantal redenen:

- De complexiteit van de materie.
- De "worsteling" om een opzet te vinden die voldoet.
- Het betrekken van de leden bij het groeiproces van de richtlijn, zodat die uiteindelijk goed landt.
- Het (tweemaal) betrekken van diverse stakeholders.

Het fiscale terrein is internationaal en nationaal sterk in beweging. Dat vraagt periodieke aanpassing van de richtlijn. Zo bezien is het een levend document.

Implementatie

Een richtlijn is één, maar handvatten en afspraken over de invoering daarvan is twee. Ook daarin voorziet de richtlijn. De leden dienen de richtlijn te implementeren in:

- De (wettelijk verplichte) Integrity Risk Appetite (IRA).[254]
- De (wettelijk verplichte) Systematische Integriteits Risico Analyse (SIRA).[255]
- De interne operationele bedrijfsprocedures.

[254] De IRA omschrijft de ex ante risicobereidheid.

[255] De SIRA bevat de analyse van de risico's voor de integere bedrijfsvoering.

Verder dienen zij een zogenoemde hervormingsprocedure voor bestaande situaties in gang te zetten, die erop neerkomt dat cliënten waarvoor belastingstructuren worden gefaciliteerd die volgens de richtlijn niet meer zijn toegestaan, actief worden benaderd. De cliënt dient binnen een redelijke termijn schriftelijk te laten weten bereid te zijn tot een aanpassing van de structuur. Als dat niet gebeurt dient de relatie te worden beëindigd. Als de cliënt daartoe bereid is tot aanpassing, moet dat binnen een jaar zijn gerealiseerd.

Voor nieuwe cliënten geldt de richtlijn onverkort bij het aangaan van de relatie.

Monitoring
Het keurmerk van de onafhankelijke Stichting AQTO was verplicht is voor de leden van Holland Quaestor In dat kader werd onder andere nagegaan of de leden zich houden aan de richtlijnen van Holland Quaestor.

In verband met de geheel herziene Wet toezicht trustkantoren en de ver uitgewerkte verplichtingen voor het lidmaatschap van Holland Quaestor, wordt het keurmerk herzien. De Wtt schrijft een jaarlijkse interne audit voor. Holland Quaestor stelt eisen aan de auditor, het audit proces, de te onderzoeken punten en de audit rapportage. In de audit wordt ook het nakomen van de lidmaatschapsverplichtingen van Holland Quaestor getoetst, waaronder de Tax Integrity richtlijn. Een onafhankelijke commissie toetst of de opdracht aan de auditor respectievelijk zijn rapportage voldoet aan de eisen vanuit Holland Quaestor.

Daarnaast dient elk lid aan het begin van elk kalenderjaar een gestandaardiseerde verklaring in te dienen bij het secretariaat van de vereniging, waarin hij verklaart aan de eisen voor het lidmaatschap van Holland Quaestor te voldoen, waaronder de richtlijnen.

14.5 Geleerde lessen

De lessen die zijn geleerd uit het omvangrijke en ingrijpende totstandkomingsproces van de richtlijn kunnen als volgt worden samengevat. Van primair belang is het besef dat het onderwerp aandacht en vervolgens actie vraagt van de doelgroep. De aandacht is gestoeld op de rol die de doelgroep speelt bij het onderwerp en de notie dat daaruit een verantwoordelijkheid voortvloeit (in dit geval leden van Holland Quaestor en tax governance). Hierna enkele geleerde lessen, onderverdeeld in inhoud en totstandkomingsproces.

Inhoud

- Zou de richtlijn verder moeten gaan dan de wet of niet?

Bij belastingontduiking speelt die vraag uiteraard niet (wel speelt daar het vermijden van het *risico* van ontduiking buiten het zicht van *corporate service providers*). Bij agressieve belastingplanning juist wel, sterker: daar komt niet alleen de letter en de geest van de wet bij kijken, maar ook maatschappelijke ontwikkelingen. De vraag was dus snel te beantwoorden: de richtlijn moet verder gaan dan de wet. De wet bevat deels open normen, de richtlijn vult deze normen in en voegt daar normen aan toe.

- In het verlengde daarvan de behoefte aan “guidance” ten aanzien van het onderwerp:

- Vaststellen wat de reikwijdte is van het onderwerp (in dit geval belastingontduiking en belastingontwijking).
- Duiden wat de rol is ten aanzien van het onderwerp (in dit geval: verantwoordelijkheid voor het al dan niet faciliteren van bepaalde belastingstructuren en daarmee het kunnen beoordelen daarvan).
- Behoefte aan een gedeeld denkkader, dat handvatten biedt voor beslissingen ter zake en een gelijk speelveld bevordert.

- Wat de inhoudelijke invulling betreft waren keuzes te maken:

- Alleen kernbeginselen?
- Alleen principes?[256]
- Concrete belastingstructuren, beoordelingscriteria voor belastingstructuren en handelwijze met betrekking tot die structuren?
- Een combinatie van voornoemde opties.

Gezien de aard van de werkzaamheden van CSP's is gekozen voor een combinatie van kernbeginselen en behandeling van concrete belastingstructuren. Met dat laatste hebben we het ons niet gemakkelijk gemaakt in het zeer complexe fiscale terrein, als gevolg waarvan enige tijd twijfel bestond of deze benadering wel voldoende invulling zou kunnen krijgen (onder de kop "Hoofdlijnen van de richtlijn" is daar wat over geschreven). Belangrijk bleek daarover niet te lag te discussiëren, maar "ergens te beginnen", kritisch bekijken, weggooien, aanpassen, anders indelen etc. Een soort organisch groeiproces waaruit geleidelijk de richtlijn is gekneed.

- Als basis bleek het omschrijven van begrippen zinvol, zoals "belastingontduiking", "agressieve belastingplanning" en "integriteitsrisico"). Niet eenvoudig dat voor elkaar te krijgen, maar wel behulpzaam bij de verdere concrete invulling.

Proces

- De houding van trustkantoren ten aanzien van fiscale zaken was "van nature" betrekkelijk passief: dat is het domein van wetgever en belastingadviseur op wiens specialistisch advies werd gevaren. Een corporate service provider is dus niet de bedenker van belastingstructuren. Moet een partij die puur inhoudelijk gezien langs de zijlijn staat zich wel uitspreken over wat wel respectievelijk niet acceptabel is?

- Dat is in bestuur en algemene ledenvergadering ter discussie gesteld, door de eigen verantwoordelijkheid van corporate service providers te benadrukken voor de uitvoering van belastingstructuren. Vervolgens is een voorloper van de richtlijn in 2017 gelanceerd (zie onder de kop "Timing"), die leden aanspoort tot het doordenken van hun beleid, procedures etc. op fiscaal terrein en dat vast te leggen.

- Mede onder invloed van het maatschappelijk discours, de roep van de minister van financiën om zelfregulering en de toegenomen interne aandacht als gevolg van de voorloper van de richtlijn, werd de tijd rijp voor een meer inhoudelijke richtlijn.

- Door een taskforce in te stellen - onder het motto "voor en door de leden" - met als opdracht van het bestuur om tot een concept richtlijn te komen, is al vanaf het begin een betrokkenheid van een aantal leden gewaarborgd, wat tevens de acceptatie vergroot: het komt niet van buiten maar van binnen, al heeft "buiten" natuurlijk wel duidelijk invloed. Voorzien in externe ondersteuning had een aantal redenen: inbreng van expertise, bewaking van kwaliteit, een kritische blik en bevorderen dat de richtlijn "body" heeft.

- Belangrijk was dat de taskforce niet in isolement opereerde:

- Tot driemaal toe zijn concepten in de algemene ledenvergadering bediscussieerd, niet zozeer omdat er weerstand was of behoefte aan zeer gedetailleerde discussies, maar om de leden meet te nemen op de "reis" naar een finale versie en niet alleen van hen verwachten van startpunt naar bestemming te springen, zonder tussentijdse betrokkenheid. Voordeel daarvan is ook stakeholders te laten zien dat Holland Quaestor serieus werk maakt van de materie.
- Tweemaal hebben gesprekken plaatsgevonden vanuit de taskforce en het bestuur in wisselende samenstelling met diverse stakeholders, om hun kennis en inzichten te vernemen, eigen ideeën te toetsen en om intern te laten zien dat Holland Quaestor niet de enige is die met het onderwerp bezig is.

[256] Zie bijvoorbeeld A new bar for responsible tax, The B team for responsible tax principles.

- De stap om in april 2019 de richtlijn in het bestuur vast te stellen en de leden op te roepen ermee aan de gang te gaan (de “pilot”), terwijl naar buiten toe in de tweede ronde gesprekken met stakeholders de richtlijn nog als concept werd betiteld bleek een goede keus: we werden niet vastgepind op een definitieve versie en er ontstond enig inzicht of we op de goede weg waren of alleen maar kritiek zouden oogsten. In het najaar van 2019 konden de inbreng van de stakeholders en de resultaten van de evaluatie van de leden met de toepassing van de richtlijn worden verwerkt tot een definitieve versie, die u in de bijlage aantreft.

15

15 Tax governance: Perspectieven

Ronald Russo en Ronald Hein[257]

15.1 Inleiding

In grote lijnen is tax governance te omschrijven als de aansturing van de fiscaliteit binnen een onderneming. Dit is een belangrijk aspect, want het bepaalt uiteindelijk mede hoe veel belasting een bedrijf afdraagt, alsmede waar en wanneer dat gebeurt. Behalve de onderneming zelf raakt tax governance dan ook rechtstreeks de schatkist van de betrokken overheid (of overheden) en dus de maatschappij als geheel.

Als we wat verder inzoomen, blijkt de tax governance van grote bedrijven vele betrokkenen en belanghebbenden te kennen. De belangen van die groepen zijn verschillend en dat geldt dus ook voor hun perspectief op aansturing van de fiscaliteit. Verschillende groeperingen hebben hun visie op tax governance op papier gezet voor deze bundel. In deze bijdrage duiden wij de posities van die groepen in het voorliggende speelveld en belichten wij thematisch de saillante punten uit hun visies. Voor de eenheid in de behandeling richten wij ons in eerste instantie op grotere ondernemingen met verplichte accountantscontrole en met een raad van commissarissen, maar ook kleinere ondernemingen zullen waar nodig expliciet aandacht krijgen.

15.2 Enkele overwegingen vooraf

Er bestaan weinig regels over tax governance. Dat neemt niet weg dat er wel een paar algemene uitgangspunten te formuleren zijn. De meest fundamentele overweging is misschien wel dat de beheersing en organisatie van de fiscale functie nooit een autonoom doel is (en ook niet mag zijn). Het besturingsmodel van de onderneming als geheel vormt het startpunt, samen met de vastgestelde principes, de ambities en de strategie. De tax governance is nooit meer dan een afgeleide van die basisgegevens. Deze basis geeft richting aan de fiscale besturing van een individuele onderneming, maar bepaalt er ook de grenzen van. Zo zal een bedrijf dat voor de concurrentiepositie afhankelijk is van minimale stafkosten geen uitgebreide fiscale afdeling opzetten, en een onderneming met een sterk centralistische visie beperkt zijn in de mogelijkheid tot lokale tax controls. In het maatschappelijke debat over belastingen speelt het begrip ‘transparantie’ een centrale rol. Ook in het kader van tax governance is dit haast vanzelfsprekend een belangrijk thema. Het is daarom goed om vooraf op te merken dat transparantie alleen zin heeft als aan enkele voorwaarden is voldaan. De gebruiker van verstrekte of gepubliceerde ondernemingsinformatie moet daarop kunnen vertrouwen. In het kader van informatieverstrekking bestaat dus altijd de onderliggende eis van *toetsbaarheid*. Die voorwaarde heeft als tegenhanger de plicht van de gebruiker om *zorgvuldig* om te gaan met ontvangen informatie. Met betrekking tot fiscale informatie zijn deze uitgangspunten bijzonder relevant. Ondernemingen kunnen wel stellen dat zij zich aan alle geldende regels houden en hun ‘fair share’ betalen, maar hoe is dat te controleren? En vanuit het omgekeerde gezichtspunt: als een onderneming transparante country-by-country-informatie heeft gepubliceerd, hebben belangengroepen dan voldoende kennis en discipline om de juiste conclusies aan die gegevens te verbinden? Het maatschappelijk gevoelige en technisch complexe karakter van belastingen geeft extra gewicht aan zulke vragen.

[257] Prof mr. dr. R. Russo is hoogleraar belastingrecht, Fiscaal Instituut Tilburg (TiU) en of counsel Deloitte, mr. drs. R. Hein RA is als onderzoeker verbonden aan Tilburg University, daarvoor was hij accountant bij de Belastingdienst en Head of Tax, Rabobank.

Belangen kunnen strijden. Zo zullen ngo's vanuit hun functie nooit volledig tevreden kunnen zijn met de fiscale verantwoording van ondernemingen en dus altijd een uitdager van die groep blijven. Adviseurs willen zo veel mogelijk adviezen kunnen blijven geven. Trustbedrijven hebben geen belang bij torenhoge fiscale substance-eisen. Er is dus geen uiteindelijke evenwichtssituatie waarin ieder het juiste doet in de ogen van alle anderen, noch een ideale oplossing voor alle governance-problemen.

We mogen ook niet vergeten dat iedereen te maken heeft met kostenplaatjes. Voor bijvoorbeeld ondernemingen en toezichthouders is die overweging nu eenmaal uiterst reëel en relevant. Er zijn daardoor praktische grenzen aan alle theoretische mogelijkheden en wenselijkheden. Wat mogen we als maatschappij in redelijkheid verwachten op het gebied van tax governance en de controle en het toezicht daarop? Bij het vernemen van alle wensen en ambities in deze bundel is het goed om steeds de realiteit in het achterhoofd te houden.

15.3 De belanghebbenden: posities en perspectieven

15.3.1 Het bedrijfsleven

Voor ondernemingen is het van levensbelang om hun belangrijkste risico's te benoemen en te managen. Belastingen vormen een fundamenteel risico, dat in principe niet kan worden vermeden[258] of verzekerd en dus dient te worden beheerst. Het bestuur is verantwoordelijk voor het implementeren van beheerssystemen (onder meer blijkend uit de 'corporate governance code') en uiteraard ook voor de adequate werking daarvan.

Om vast te stellen dat het beheerssysteem effectief is, is monitoring nodig. Dat proces brengt een belangrijke vraag mee, namelijk of degene die de monitoring uitvoert moet rapporteren aan het bestuur of aan de commissarissen van de onderneming. Naar onze mening moet de rapportage plaatsvinden aan de commissarissen in hun hoedanigheid van interne toezichthouder. Rapportering aan degene die verantwoordelijk is voor de implementatie, het ondernemingsbestuur, ligt in het kader van goed bestuur minder voor de hand. Natuurlijk moet het bestuur wel op de hoogte zijn van eventuele lacunes in de beheersing, maar het is de (interne) toezichthouder die zijn toezicht handen en voeten kan geven met deze terugkoppeling. Het wel gehoorde argument dat daarvoor de expertise ontbreekt bij de commissarissen overtuigt niet. Dergelijke expertise kan immers worden ingekocht.

Als input voor het opzetten van het interne beheerssysteem dient het ondernemingsbeleid zoals dat is vastgesteld door het bestuur. In het kader van tax governance gaat het specifiek om het beleid op het gebied van belastingen. Voor een zinvolle praktische toepasbaarheid binnen het bedrijf moet dit beleid zowel kenbaar als toetsbaar zijn. Hoe met name dat laatste criterium vorm moet krijgen, is echter een uitdaging op zich. Wanneer daarvoor niettemin een hanteerbare vorm is gevonden (dat wil zeggen: een effectief controleproces), doemen de vervolgvragen al snel op.
Aangezien ook voor grote ondernemingen een absolute staat van beheersing niet bestaat, moet op de eerste plaats een beslissing worden genomen over het gewenste niveau van assurance (vertrouwen in de beheersing) en moet het controleproces dienovereenkomstig worden ingericht.

Een tweede beslispunt is wie de controle uitvoert. Naar onze mening zou dat een ander moeten zijn dan degene die de jaarrekeningcontrole uitvoert, teneinde het assurance-niveau te verhogen. Over de reikwijdte van de controle is goede communicatie nodig in het kader van het verwachtingsmanagement van de gebruiker ervan. Daarnaast behoort de onderneming vervolgstappen voor te bereiden voor het geval zich significante tekortkomingen voordoen.
Bij deze problematiek speelt bovendien duurzaamheid - of breder geformuleerd: maatschappelijk verantwoord ondernemen - een steeds grotere rol voor beleggers. Belastingen en het daarmee samenhangende beleid krijgen ook steeds nadrukkelijker een plaats in die context. Zie hierover verder hetgeen wij opmerken bij de positie van (institutionele) *beleggers*.

[258] Wij doelen in dit kader op de inherente onzekerheden van belastingen en gaan voorbij aan de keuzes die bestaan om bepaalde fiscale risico's te mitigeren of juist op te zoeken (bijvoorbeeld door agressieve tax planning).

Bijdrage aan deze bundel
Uit de bijdrage namens The B Team komt vooral naar voren dat de daarbij aangesloten ondernemingen belastingen niet als kosten zien, maar als '*entry fee …in order to take part of a modern society*'. Dat is een belangrijke constatering, die tegelijk de vraag oproept hoe dit uitgangspunt in feitelijk gedrag tot uiting komt. The B Team heeft hiervoor een aantal normen ontwikkeld en meer specifiek ook *tax principles*. Een expliciete visie op de verifieerbaarheid van de gepubliceerde gegevens ontbreekt echter, zodat de mogelijke knelpunten die wij hiervoor signaleerden vooralsnog onopgelost blijven.

De bijdrage van VNO-NCW kenmerkt zich door een beknopt pleidooi voor een gouden standaard voor een 'tax governance code'. Het artikel biedt geen uitwerking, maar wel enkele aanknopingspunten voor een dergelijke standaard: transparantie, betrokkenheid van het topmanagement, publieke rapportage, betrokkenheid van stakeholders en interne checks and balances. Een eventuele externe audit van de te publiceren gegevens komt niet ter sprake (hetgeen wij jammer vinden), maar wel het belang van aansluiting bij de algemene corporate governance (hetgeen wij toejuichen). Dat laatste zou wat ons betreft ook in de Corporate Governance Code kunnen worden vormgegeven, al wordt die stap in de onderhavige bijdrage niet gezet.

15.3.2 Belastingadviseurs

Belastingadviseurs zijn aan de ene kant ondernemer. In het kader van hun eigen belastingpositie geldt dan ook hetgeen hierboven is opgemerkt. Aan de andere kant hebben ze een specifieke rol als adviseur. Bij die rol is beleid op het gebied van belastingen, in de zin van een visie op de advisering van klanten, een onderdeel van de dienstverlening en meer specifiek van het kwaliteitssysteem. Dit kan verschillen per categorie adviseur:

- Verbonden aan een accountantskantoor of niet, tevens advocaat of niet; gericht op grote ondernemingen of MKB.

Daarnaast zijn fiscaal adviseurs vaak onderworpen aan een vorm van tuchtrecht en hebben ze al een *code of conduct* of dergelijke beroeps- en gedragsregels. Als zij beleid op het gebied van belastingen formuleren, moet dat passen in hun tuchtrecht, gedragscode en het individuele beleid op het gebied van de eigen belastingpositie.

Belastingadviseurs zijn vaak nauw betrokken bij en zelfs medebepalend voor de aanpak en kwaliteit van de interne fiscale beheersing van (grote) ondernemingen. In deze rol leveren zij dus een bijdrage aan de tax governance van de onderneming die zij begeleiden.

De verschillende rollen die een belastingadviseur kan vervullen, roepen ook vragen op ten aanzien van de mogelijke belangenverstrengeling, bijvoorbeeld als de belastingadviseur verbonden is aan een accountantskantoor dat ook de jaarrekeningcontrole verricht. Het lijkt ons dat een invloedrijke rol bij de fiscale interne beheersing niet zou moeten samengaan met de externe audit (het accountantsonderzoek van de financiële jaarrekening). Een overweging is voorts dat de beoordeling van de visie van de fiscale afdeling van een onderneming zou moeten plaatsvinden door een niet met de auditor verbonden fiscalist.

Bijdragen aan deze bundel
De NOB doet in haar bijdrage een poging tot definiëring van tax governance en van de rol van de adviseur daarin, alsmede van haar eigen rol. Terecht komt ook de samenhang met reeds bestaande codes aan de orde. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen verschillende categorieën adviseurs, bijvoorbeeld volgens de indeling die wij hierboven hebben voorgesteld: blijkbaar gelden altijd en voor allen dezelfde regels. In essentie lijkt de NOB slechts beperkte veranderingen voor te staan en de bestaande *code of conduct* als uitgangspunt voldoende te vinden. Onbesproken blijft of er een (aanvullende) eigen code per kantoor wordt verwacht en of die code dan openbaar moet worden gemaakt. In dat verband blijft in het midden of de bijgevoegde voorbeeldteksten van enkele aangesloten kantoren publiek zijn gemaakt of niet[259].

[259] Die van Meijburg en PwC zijn in ieder geval te vinden op hun websites.

De ideeën van de jongeren- en mediorafdelingen van het NOB sluiten goeddeels aan bij die van de koepelorganisatie, al worden sommige accenten iets anders gelegd. Zo lijkt de JOB heel uitdrukkelijk de verantwoordelijkheid voor advisering bij de cliënt te leggen en stelt men daarnaast expliciet vast: “verplicht afscheid nemen van een cliënt is niet aan de orde”. Hierin lijken de jongere leden verder te gaan dan de NOB zelf.

De RB is van mening dat de tax governance van haar leden in het algemeen goed op orde is en wijst erop dat bij de niet-georganiseerde belastingadviseurs op dat punt voor de overheid meer “laaghangend fruit binnen te halen is”. Zij zouden in het kader van tax governance graag aansluiten bij de definitie van Horizontaal Toezicht. Zij verstaan daaronder dat een RB-adviseur aanvaardbare aangiften moet doen, gebaseerd op een degelijk controlesysteem (wij nemen aan dat deze term ziet op het kwaliteitssysteem) en bij twijfel contact moet zoeken met de Belastingdienst. Duidelijk is dat naar hun mening codes of standards, zoals bijvoorbeeld bepleit door VNO-NCW, voor hun leden niet aan de orde zijn.

Van Rij beschrijft in zijn bijdrage de veranderende rol van de belastingadviseur, waarbij de nadruk ligt op visievorming en minder op het aanreiken van concrete handvatten. Hij legt hierbij een concrete link met het loslaten van winstmaximalisatie als hoogste doel en ligt wat dat betreft in lijn met The B Team.

Een andere invalshoek komt van Holland Quaestor, vertegenwoordiger van de trustsector. Trustbedrijven zijn geen belastingadviseur, maar zijn wel betrokken bij het uitvoeren van belastingadviezen. In dat verband willen zij richtlijnen formuleren (zoals een Tax Integrity Richtlijn) waaraan hun leden moeten voldoen en waarbij ook monitoring van de naleving plaatsvindt. Daarvoor dient een onafhankelijke stichting die tweejaarlijks elk lid visiteert. De aandacht voor monitoring is een opvallend en constructief aspect van het plan. Van belang is uiteraard wel dat de feitelijke implementatie van die monitoring, de onafhankelijkheid van de stichting, de diepgang van de visitatie en de waarborgen tegen oneigenlijk gebruik van adequate kwaliteit zijn.

15.3.3 Accountants

Accountants hebben in hun rol van externe auditor belang bij duidelijk fiscaal beleid en een goede interne beheersing van de belastingrisico’s. De inrichting van de jaarrekeningcontrole is immers afhankelijk van het niveau van de interne beheersing die zij bij een onderneming aantreffen. Bovendien hebben zij een maatschappelijke functie en moeten zij bijvoorbeeld geconstateerde fraude altijd melden. Er zijn wel grenzen aan de reikwijdte van de accountantscontrole. Belangrijk is in dit verband de gehanteerde materialiteitsdrempel. Een geconstateerde fout wordt niet gecorrigeerd als die de materialiteitsgrens niet overstijgt en bij grote ondernemingen kan die ondergrens oplopen tot honderden miljoenen. Voor andere toezichthouders, zoals de Belastingdienst, is een dergelijke ruime materialiteitsdrempel niet aan de orde.

In het kader van tax governance is een interessante factor dat accountantskantoren vaak ook belastingadviesdiensten aanbieden. Een belastingadviseur die is gelieerd aan een accountantskantoor kan onder omstandigheden een andere afweging maken dan een die dat niet is, bijvoorbeeld omdat de acceptatie van klanten en opdrachten aan regelgeving en toezicht gebonden is.

Zeker nu steeds meer informatie over fiscaliteit in de financiële jaarrekening, het domein bij uitstek van accountants, terecht komt, is het de vraag of accountants een rol kunnen of zelfs moeten spelen bij de kwaliteitsborging van fiscale informatie, en als dat zo is, hoe die rol er dan precies uitziet. Een onafhankelijk accountantsoordeel zou kunnen zien op informatie die de onderneming verplicht aan de overheid verstrekt, zoals country-by-country-gegevens, maar ook op fiscale informatie die de onderneming publiceert. Een afgeleide vraag, samenhangend met de vereiste deskundigheid van de accountant op fiscaal gebied, is of de accountant kan steunen op het oordeel van een belastingadviseur, met als subvraag of die adviseur aan de accountant (of diens kantoor) gelieerd mag zijn. In lijn met onze hierboven verwoorde visie menen wij dat een dergelijke gelieerdheid niet bijdraagt aan de mate van assurance.

15.3.4 (Institutionele) beleggers

Beleggers zijn gebaat bij zoveel mogelijk transparantie van ondernemingen, zodat zij hun beleggingsbeleid zoveel als gewenst kunnen differentiëren op basis van relevante bedrijfsinformatie. Als beleggers bij die overweging het belastingbeleid van een onderneming een rol willen laten spelen, moet dat beleid voor hen dus voldoende duidelijk zijn. In het kader van duurzaamheidseisen kan belastingbeleid bijvoorbeeld een essentiële factor zijn. Uit beleggersoogpunt heeft het bovendien de voorkeur dat ondernemingen op een overzichtelijke en uniforme wijze over belastingen rapporteren, zodat een zinvolle vergelijking mogelijk is.

Beleggers kunnen het belastingbeleid van ondernemingen op verschillende momenten een rol laten spelen: niet alleen bij de beslissing om te investeren, maar ook bij het evalueren van een investering. Heeft de onderneming haar fiscale beleidsuitgangspunten waargemaakt, zijn er wijzigingen in dat beleid aangebracht, welke discussies met de belastingdienst lopen er en hoe stelt het bestuur zich daarin op? Afhankelijk van de rechten die aan de belegging verbonden zijn, hebben beleggers eventueel ook het instrument van hun stemrecht om in de aandeelhoudersvergadering hun wensen en visie kenbaar te maken. Een institutionele belegger zal daarbij in het algemeen meer invloed kunnen uitoefenen dan een kleine belegger. Daarnaast zijn er natuurlijk organisaties van beleggers, zoals de VBDO, die de nodige invloed uitoefenen.

Bijdragen aan deze bundel

VBDO gaat onder meer in op de geschiedenis van de *tax transparency benchmark* en de (groeiende) mate waarin grote ondernemingen daaraan voldoen. Daarnaast verwijst de vereniging naar de door hen ontwikkelde '*roadmap to design and implement a responsible tax strategy for investors*'. Het is een toe te juichen ontwikkeling dat ondernemingen transparanter worden over hun fiscaliteit en dat een organisatie als VBDO daar richtlijnen voor aanreikt. Een noodzakelijke aanvulling daarop is dan wel de verifieerbaarheid en toetsing van de gepresenteerde informatie. Daarnaast is een visie nodig op de correctie van onjuist gebleken informatie en daaruit eventueel voortvloeiende verkeerde plaatsing op de gepresenteerde ranglijsten.

Ook de GRI heeft een bijdrage geleverd en hierin komen verschillende reporting-initiatieven over fiscaliteit aan de orde, waaronder *GRI 207: Tax 2019*. Een van hun conclusies, die wij van ganser harte onderschrijven, is dat een eventuele verplichting op het gebied van tax governance niet buiten een daaraan verbonden systeem van monitoring kan.

15.3.5 Klanten

Klanten vormen in dit verband een bijzondere groep. Iedereen is namelijk weleens klant, ook alle groepen belanghebbenden die in deze bundel in andere hoedanigheden aan het woord komen. De afgelopen jaren zijn er veel publieke discussies over de fiscale houding van bedrijven en (vermogende) particulieren geweest.[260] Voor veel bedrijven - vooral degenen die aan de particuliere consument leveren - is het een belangrijk gegeven dat er op die manier informatie over hun belastingpositie bij het grote publiek terecht kan komen, want dat publiek bestaat tenslotte geheel uit (potentiële) klanten.

Een onderneming die negatieve publiciteit over zich afroept, bijvoorbeeld vanwege agressieve tax planning, loopt het risico dat klanten weglopen. Dat is een dreiging die elk bedrijf serieus zal nemen.[261] Alleen al vanwege dat risico is de publiciteitsfactor een belangrijke drijfveer bij de ontwikkeling van fiscaal bedrijfsbeleid. Een andere drijfveer is, of zou moeten zijn, dat klanten het morele recht hebben om te weten van wie ze hun producten kopen.

Tegelijkertijd moeten we constateren dat de door media gesignaleerde emoties van het grote publiek weinig of geen weerslag vinden in de verkoopcijfers van bekritiseerde bedrijven zoals Uber, Amazon, Google, Vodafone en Apple. Blijkbaar kunnen we als burger boos zijn op ons

[260] Denk bijvoorbeeld aan de media-aandacht voor de Panama Papers, LuxLeaks, Paradise Papers, de (eventuele) afschaffing van de dividendbelasting, de aanpassing van de liquidatieverliesregeling, Nederland als tussenhoudsterland en de rol van banken bij het opsporen van witwasstructuren.

[261] Zie bijvoorbeeld: https://www.dailymail.co.uk/news/article-2606274/Starbucks-pay-tax-Britain-relocates-European-headquarters-London-following-customer-boycott.html.

favoriete merk, maar zijn we als klant vergevingsgezind. Dat is een opmerkelijke paradox. Voor de betrokken bedrijven blijft het evengoed cruciaal om rekening te houden met de zienswijze van de afnemers: of de omzet nu daalt of niet, de verontwaardiging is in elk geval oprecht.

Er zit nog een andere kant aan deze medaille. De klant mag iets vinden van de fiscale houding van bedrijven, maar op hun beurt mogen bedrijven kritisch naar het belastinggedrag van hun afnemers kijken - of dat nu burgers, bedrijven of (andere) instellingen zijn. Je zou zelfs kunnen zeggen: een sluitend fiscaal bedrijfsbeleid kan niet zonder een visie op de fiscale integriteit van klanten. Het zou immers inconsequent zijn om het interne beleid te baseren op principes die een bepaalde mate van beheersing en integriteit waarborgen, maar vervolgens in zee te gaan met partijen die het veel minder nauw nemen. Je kunt niet aan de voordeur een integer fiscaal beleid verkopen om het bij de achterdeur te verkwanselen.

Anderzijds zit er, vanzelfsprekend, een grens aan de mate waarin iemand zich met de mores van een ander kan bemoeien. De ethiek van de een is niet die van de ander, dat hoort nu eenmaal bij een dergelijk subjectief onderwerp. Een oordeel over andermans fiscale houding vergt daarom ruime toetsingsmarges. Maar voor sommige bedrijven is zo'n toetsing al aan de orde van de dag: banken en trustmaatschappijen zijn door de toezichthouder verplicht om systematisch de fiscale integriteit van hun klanten in kaart te brengen.[262] Bedrijven die daarmee te maken krijgen, kunnen in de praktijk onder serieuze druk komen te staan om hun fiscale beleid, en dus hun tax governance, aan te passen.

15.3.6 Ngo's

Ngo's nemen een specifieke positie in, omdat zij deels optreden namens beleggers, deels namens klanten van bedrijven en deels namens de maatschappij als geheel. Dat maakt dat zij heel integraal (en veelal zelfbenoemd) belanghebbende zijn bij het beleid van ondernemingen, in toenemende mate ook bij het fiscale beleid. Zij hebben ook invloed op dat beleid, met name via de publieke opinie, waarbij de media als vehikel fungeren. Zie in dit verband ook de paragraaf over *klanten*. De benadering van 'ngo's is wel iets anders: klanten hebben een individueel belang (mogelijk rechtstreeks verbonden met hun portemonnee), ngo's daarentegen dienen het algemeen belang. De controle op het uitoefenen van die taak is echter niet of nauwelijks gereguleerd en doet een groot beroep op hun zelfreinigende vermogen. Wat ons betreft is dit een onvolgroeid aspect in de overigens veelal nuttige bijdrage die ngo's in het debat brengen.

De invloed van ngo's is het grootst bij ondernemingen met een significant risico om ongunstig in de media te verschijnen. Dat leidt niet (altijd) tot evenwichtige resultaten: publicitair minder sensitieve bedrijven blijven zo grotendeels buiten de invloedssfeer van de ngo's.

Bijdrage aan deze bundel

De hierboven gememoreerde ideologische grondslag van ngo's is ook terug te vinden in de bijdrage van de FNV. De stelling dat grote ondernemingen in Nederland geen belasting meer betalen als gevolg van succesvolle agressieve tax planning, is in die zin te lezen als een vertaling van het behartigde belang en moet dan ook minder door een wetenschappelijke bril worden bezien. Deze bijdrage is primair gericht aan de wetgever om te komen tot een eerlijker belastingheffing en ziet niet zozeer op tax governance. De auteurs juichen een dergelijke fiscale component in de code wel toe, maar gaan niet in op verifieerbaarheid en monitoring, wat wel in de lijn van de verwachting zou liggen. Toetsing van gerapporteerde verantwoordingsgegevens aan de realiteit is immers een kernbezigheid van ngo's.

15.4 Afsluitende opmerkingen

Het belang van tax governance - dat wil zeggen: de adequate aansturing van de belastingfunctie door ondernemingen - staat niet ter discussie. Uit de in deze bundel gepresenteerde bijdragen blijkt dat alle deelnemers vinden dat aan de ontwikkeling van tax governance aandacht moet

[262] Zie voor een kritische beschouwing over dit onderwerp onder meer R. Hein en R. Russo, "De bank, de klant en de belastingmoraal," *Tijdschrift voor Compliance*, nr. 4, augustus 2019.

worden besteed. Zoals te verwachten hebben zij vanuit hun verschillende uitgangspunten uiteenlopende visies en ideeën om dit concreet in te vullen. Ondanks die verschillen zijn er voldoende aanknopingspunten om via zinvolle verdere discussie te komen tot een meer gestructureerde en effectievere tax governance.

Veel partijen hebben er belang bij dat (grote) ondernemingen hun fiscale beleid kenbaar maken. Dat geldt zeker ook voor de maatschappij als geheel. Transparantie op dit gebied past ook in de tijdgeest. Of en in hoeverre die constatering pleit voor formele regelgeving is nog een open vraag, maar het lijkt een logische suggestie dat de Nederlandse Corporate Governance Code dit onderwerp in elk geval aandacht gaat geven. Een zekere uniformiteit, of op zijn minst enige vergelijkbaarheid, zou de bruikbaarheid van gepubliceerd beleid ten goede komen.

Bij de ontwikkeling van fiscaal beleid van ondernemingen kunnen ook (belasting)adviseurs een rol spelen. Daarbij zou het de transparantie ten goede komen als zij publiek maken hoe hun standpunten op het gebied van tax governance liggen. Dit maakt het voor hun klanten gemakkelijker om te beoordelen of de betrokken adviseur bij hen past en daarnaast zou een eventueel geproduceerde rapportage in de context van die standpunten kunnen worden bezien. Zulke algemene uitgangspunten zouden ook behulpzaam zijn bij de monitoring, of de formele toetsing, van de beleidsimplementatie. Het is immers noodzakelijk om vast te stellen dat alle voorgenomen organisatorische en processuele maatregelen ook werkelijk functioneren. Daarom moet het beleid ook altijd toetsbaar zijn.

Monitoring en toetsing behoren te gebeuren door onafhankelijke partijen. Vermenging van functies en belangenverstrengeling zijn niet ondenkbaar; de onderneming heeft hier zelf een verantwoordelijkheid in te nemen, maar dat geldt zeker ook voor haar adviseurs. Als een derde partij wordt ingeschakeld voor een formeel toetsingsproces, zou naar onze mening rapportage aan de commissarissen - en niet aan het verantwoordelijke bestuur - moeten plaatsvinden. Bij de ontwikkeling van maatstaven voor een effectieve tax governance en de communicatie daarover heeft de wetenschap een belangrijke taak te vervullen. Dit terrein ligt nog voor een groot deel braak. Ook het onderwijs over tax governance - binnen het ruimere kader van de *tax assurance* - kan nog een ontwikkeling doormaken.

De invloed van fiscaal ondernemingsbeleid, en dus de tax governance, op de afnemers van ondernemingen verdient wat ons betreft nader onderzoek. Hoe vertaalt publieke verontwaardiging - of bijval - ten aanzien van fiscaal ondernemingsgedrag zich in marktaandeel, beurskoers en algemene reputatie? Meer kennis hierover zou een zinvolle sturende factor kunnen zijn bij de verdere ontwikkeling van de tax governance.

Bij alle ambities en wenselijkheden op het gebied van tax governance is het wel van belang om de realiteit in acht te blijven nemen. Bedrijven en hun culturen verschillen, niet elke onderneming heeft een even ruim budget en niet alle maatregelen die specialisten kunnen bedenken leveren per definitie een positieve kosten-batenratio op. Met dat in het achterhoofd hopen wij temeer dat tax governance geen lijdend voorwerp wordt in beleidsuitingen van overijverige toezichthouders.

16

16 Sustainable tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Een evaluatie

Hans Gribnau[263]

16.1 Inleiding

In deze bundel zijn een aantal perspectieven gepresenteerd op de maatschappelijke verantwoordelijkheid van het bedrijfsleven en belastingadviseurs ten aanzien van belastingontwijking. Door deze belastingontwijking lopen overheden wereldwijd jaarlijks forse bedragen aan inkomsten mis.[264] Als gevolg daarvan zullen burgers en kleinere bedrijven meer belasting moeten betalen en is er minder geld voor overheidsvoorzieningen. Geen wonder dat door de internationale belastingontwijking grote maatschappelijke ophef is ontstaan – vooral in de nasleep van de financiële crisis van 2008.

De druk op bedrijfsleven en belastingadviseurs om maatschappelijke verantwoordelijkheid te nemen en zich te bezinnen op de morele dimensie van belastingontwijking is dan ook groot. Ook stakeholders, zoals ngo's en beleggers, zijn zich meer gaan richten op de fiscaliteit. Belasting is daarmee ook veel duidelijker een onderdeel geworden van governance – van bestuur en toezicht binnen organisaties. De coronacrisis in maart 2020 heeft verder bijgedragen aan de urgentie van good tax governance. De overheid tastte diep in haar portemonnee om de maatschappij door de crisis te loodsen. Ook grote delen van het bedrijfsleven ontvingen forse (financiële) steun van de overheid – waaronder tal van fiscale maatregelen. Belastingbetalingen door burgers en bedrijven maken dergelijke steunmaatregelen mogelijk. Is agressief belastingontwijkend gedrag dan te kwalificeren als maatschappelijk onverantwoord fiscaal gedrag – waarop de sanctie mag staan van het onthouden van steun?[265]

Diverse bijdragen in deze bundel laten zien dat bedrijfsleven, belastingadviseurs, en andere aan de fiscaliteit gelieerde sectoren zoals de trustsector de afgelopen jaren niet hebben stil gezeten. Die bijdragen laten zien hoe verschillende organisaties handen en voeten geven aan het denken over tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Daaronder vallen ook vertegenwoordigers van beleggers, non-gouvernementele organisaties (ngo's) en universiteiten. Tevens hebben een aantal deskundigen hun visie op tax governance en gedragscodes gegeven.

In deze afsluitende beschouwing zal ik een aantal krachtlijnen bij elkaar brengen en op systematische wijze presenteren en analyseren. Mijn uitgangspunt daarbij is dat good tax

[263] Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar Methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University, en bijzonder hoogleraar Kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden; J.L.M.Gribnau@tilburguniversity.edu.

[264] Volgens Lejour berekenen beschikbare studies gemiddeld wereldwijd rond de 150 mld dollar aan gemiste vpb-opbrengsten door strategische belastingconcurrentie en 30 tot 45 mld dollar gemiste belastingopbrengsten door treaty shopping; A.M. Lejour, *De last van onbelaste winsten: belastingontwijking in en door Nederland*, oratie TiU, Tilburg 2020, p. 37-43. Aanzienlijk hogere bedragen berekenen bijv. A. Cobham & P. Janský, *Global distribution of revenue loss from tax avoidance. Re-estimation and country results*, United Nations University, WIDER Working Paper 2017/55; https://www.wider.unu.edu/publication/global-distribution-revenue-loss-tax-avoidance en N. Shaxson, 'Tackling Tax Havens', *Finance & Development*, Sept 2019, p. 6-10; https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/pdf/tackling-global-tax-havens-shaxon.pdf.

[265] Vgl. brief inzake fiscale voorwaarden bij individuele steunverlening van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst (Vijlbrief) en de minister van Economische Zaken en Klimaat (Wiebes), 19 juni 2020, nr. 2020-0000114039, *NTFR* 2020/1996.

governance een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de fiscale actoren is; gezamenlijk zijn zij verantwoordelijk voor de integriteit van het (internationale) belastingsysteem. Een duurzaam belastingstelsel is alleen mogelijk als alle betrokkenen hun verantwoordelijkheid nemen.

Ik bespreek allereerst enige ontwikkelingen op het gebied van tax governance, zowel voor de overheid als het bedrijfsleven. Daarbij wordt governance gekoppeld aan maatschappelijke verantwoordelijkheid (MVO) en duurzaamheid – waarbij de belangen van stakeholders van organisaties steeds meer aandacht krijgen. In dat kader wordt transparantie voor ondernemingen steeds belangrijker – om verantwoording af te leggen maar ook om een dialoog aan te gaan met de stakeholders. De samenleving verwacht integere transparantie over de fiscaliteit omdat zij zich anders geen geïnformeerde mening kan vormen over het fiscale gedrag van ondernemingen. Ook belastingadviseurs zijn zich serieus aan het herbezinnen op hun rol. Zij hebben hun beroepscode aangescherpt en besteden aandacht aan ethiek in hun opleidingen. Het belang van maatschappelijk verantwoorde advisering geworteld in ethiek en geborgd via governance mechanismen wordt breed onderkend. Een code of conduct bevat gedragsregels met betrekking tot maatschappelijk verantwoorde gedrag en/of advisering. Georganiseerde fiscalisten zijn gehouden aan hun beroepsreglement – een code of conduct. Een volgende stap zou kunnen zijn responsible tax principles te verankeren in de tax governance van (grote) ondernemingen. Vergelijkbare principes zouden in een gedragscode of een aparte richtlijn voor belastingadviseurs kunnen worden vastgelegd.

16.2 Governance

De term 'governance' is afgeleid van het Griekse werkwoord κυβερνάω (kybernán) dat sturen of loodsen betekent. Plato gebruikte het werkwoord metaforisch in de zin van het besturen van mensen en in het Latijn werd het vertaald als *gubernare*.[266]

Governance gaat tegenwoordig over het besturen van organisaties en over de relatie met de daarbij betrokken, belanghebbende personen (maar ook andere organisaties). Governance heeft uitdrukkelijk een relationele component. Organisaties zijn immers – net als mensen - geen eilandjes. Vanuit sociologisch perspectief kan een organisatie gezien worden als een 'samenlevingsverband'. Deze definitie maakt zichtbaar dat organisaties meer zijn dan formele constructies. Het zijn namelijk verbanden waarbinnen mensen zo goed en zo kwaad als het gaat samenleven, maar ook blijkt zo 'het grondfeit dat organisaties niet op zichzelf staan, maar deel uitmaken van een groter geheel, te weten de samenleving.'[267] Tegenwoordig bevinden organisaties zich meer dan ooit in een netwerk van relaties met andere actoren met vaak uiteenlopende visies op de aard van een probleem en de oplossing daarvan. Bij het bereiken van hun doelen en het oplossen van problemen zijn die actoren in zekere mate van elkaar afhankelijk.[268]

Governance is de afgelopen decennia een hot item geworden voor het bedrijfsleven, de overheid en andere organisaties, en daarmee voor de politiek, het publiek (de media) en meer in algemeen, de belanghebbenden (stakeholders) van dergelijke instituties en organisaties. Het gaat daarbij om bestaansreden ('purpose'), bestuur en functies van staten, gemeenschappen en organisaties zoals ondernemingen. Governance wordt volgens Bossert vaak omschreven als 'het waarborgen van de onderlinge samenhang van de wijze van besturen, beheersen en toezicht houden van een organisatie, gericht op een efficiënte en effectieve realisatie van doelstellingen, alsmede het daarover op een open wijze communiceren en verantwoording afleggen ten

[266] D. Levi-Faur, 'From "Big Government" to "Big Governance?"', in D. Levi-Faur (ed.), *The Oxford Handbook of Governance*, Oxford: Oxford University Press 2012, p. 5; Zie ook het document van de Europese Commissie over de etymologie: http://ec.europa.eu/governance/docs/doc5_fr.pdf.

[267] C.J. Lammers, *Organisaties vergelijkenderwijs*, Utrecht: Het Spectrum/Aula 1989, p. 28.

[268] E. H. Klijn, 'New Public Management and Governance: A Comparison', in Levi-Faur (ed.) 2012, p. 207.

behoeve van belanghebbenden.' Het doel hiervan is het 'scheppen van waarborgen voor de realisatie van doelstellingen' van de organisatie.[269]

Stakeholders, doelstellingen en verantwoordelijkheid zijn nauw met elkaar verweven. Governance richt zich namelijk op de belanghebbenden van de organisatie, de daarmee samenhangende doelstellingen van deze organisatie en de verantwoordelijkheid van de leiding van deze organisatie om deze doelstellingen te verwezenlijken. Daartoe omvat governance verschillende activiteiten. Dit zijn: sturen, beheersen, toezicht houden en verantwoorden.[270]

Nu externe belanghebbenden (stakeholders) een steeds belangrijkere rol spelen is het besturen en de continuïteit van organisaties geen louter interne kwestie. Governance richt zich expliciet ook op externe stakeholders. Governance speelt zo 'een belangrijke rol in het vertrouwen en de legitimiteit die de organisaties in de buitenwereld genieten.'[271] Verantwoording en transparantie (intern en extern) zijn daarbij steeds belangrijker geworden; datzelfde geldt voor de aanwezigheid van 'checks and balances.'[272] Dit zijn kernthema's bij private en publieke vormen van governance.

16.3 Public governance

Zowel in de private als in de publieke sector is governance een belangrijk thema waarbij het doel hetzelfde is: borging van de effectiviteit van de organisatie.[273] Public governance is mede gevormd door de ontwikkelingen op het gebied van corporate governance.[274] In de context van het openbaar bestuur kan governance grofweg worden gedefinieerd als '*the exercise of political authority and the use of institutional resources to manage society's problems and affairs.*'[275] In de jaren '80 van de vorige eeuw kwam de (public) governance benadering in zwang. Deze werd gezien als een afscheid van de idee van een te logge, in zichzelf gekeerde bureaucratische, hiërarchische, 'one size fits all'-overheid ('government'). Het roer moest helemaal om. Rhodes benadrukt daarom dat de term 'governance' tegenover de traditionele term 'government' staat en een radicaal andere aanpak betekent: "a change in the meaning of government, referring to new procedures of governing; or changed conditions of ordered rule; or new methods by which society is governed."[276] Anders dan het klassieke begrip 'government' dekt 'governance' daarbij het hele gamma aan instituties en relaties die betrokken zijn bij het proces van besturen.[277]

Good governance hangt dan sterk samen met begrippen als "state capacity, quality of government and government interaction with the private sector and civil society."[278] Good governance is dus responsief. De overheid dient tegemoet te komen aan de wensen, voorkeuren en belangen van de burgers. Veel publieke problemen zijn te complex om door een overheid zelf opgelost en afgehandeld te worden. Publieke problemen en doelen kunnen bovendien verschillend worden gewaardeerd en op uiteenlopende wijzen gerealiseerd. Het oplossen van publieke problemen en het nastreven van publieke doelen kan dan niet anders gebeuren dan door een vorm van samenwerking tussen publieke instanties en de mensen en organisaties die

[269] J. Bossert, 'Good Governance: de leidraad voor goed bestuur en management', *Overheidsmanagement* 2002/9, p. 245. https://primonederland.eu/wp-content/uploads/2002/09/bossert-good-gevernance-de-leidraad-voor-goed-bestuur-en-management-artn.-68.pdf

[270] Bossert 2002, p. 245.

[271] *Governance Code cultuur*, Cultuur + Ondernemen: Amsterdam 2019, p. 7; www.governancecodecultuur.nl.

[272] Vgl. Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Nederlandse code voor goed openbaar bestuur*, Den Haag 2009, p. 30: 'De code voor goed openbaar bestuur regelt geen checks and balances, omdat macht en tegenmacht in het openbaar bestuur al bij wet geregeld zijn via democratische legitimering.' De code heeft dus een ander karakter sectorale governance codes en de corporate governance code, die voornamelijk gaat 'over checks and balances in de organisatie, evenals in enige mate transparantie en integriteit van bestuur en toezicht.'

[273] Bossert, p. 245.

[274] Bossert, p. 244: Hij wijst op erop dat die ontwikkelingen sinds midden jaren negentig door de commissie-Peters in toenemende mate belangstelling hebben gekregen in Nederland. Vgl. voor het Verenigd Koninkrijk: J. Solomon, *Corporate Governance and Accountability*, Chichester: Wiley (4th edition) 2013, p. 304 e.v.

[275] World Bank, *Managing Development: The Governance Dimension*, Washington D.C.: The World Bank 1991, p. 1-2.

[276] R. Rhodes, 'Waves of Governance', in Levi-Faur (ed.) 2012, p. 33.

[277] J. Pierre & B.G. Peters, *Governance, Politics and the State*, Basingstoke & London: MacMillan 2000, p. 1.

[278] B. Rothstein, 'Good Governance', in Levi-Faur (ed.) 2012, p. 143-144.

het aangaat, en meer in het algemeen, de maatschappij. *Governance* kan hierbij ook gebruik maken van alternatieve reguleringsinstrumenten, zoals *soft law* instrumenten (bijvoorbeeld convenanten en gedragscodes).

Public governance is belangrijk voor de burgers omdat het een soepel en effectief verkeer tussen overheid en burgers mogelijk maakt. Kernbegrippen zijn 'flexibility, guidance, communication and persuasion.' Maar even goed, zo betoogt de OESO, is public governance belangrijk voor "investors and their businesses. It helps build trust and provides rules and stability needed for planning investment in the medium and long term."[279]

16.4 Public tax governance

Public tax governance is een onderdeel van public governance, namelijk dat deel dat betrekking heeft op de fiscaliteit. Het gaat dan om belastingheffing – dus de uitoefening van een specifieke vorm van overheidsmacht en het gebruik van institutionele middelen in dat kader – ten behoeve van de maatschappij. Kern is hier dat de overheid, en met name de wetgever, de primaire verantwoordelijkheid heeft voor de integriteit van het belastingsysteem – dat onder andere responsief dient te zijn.

Het normatieve concept 'good governance' kan ruim worden opgevat zodat het ziet op het bestuur van de gehele 'fiscale' overheid en dus niet alleen op het openbaar bestuur; ook de wetgever en de rechter vallen er onder. Zij dienen een responsieve relatie met belanghebbenden te onderhouden. Public tax governance omvat dan de fiscaliteit als netwerk van relaties van onderling afhankelijke actoren met uiteenlopende maar deels ook dezelfde belangen. De fiscale actoren maken met elkaar de fiscale werkelijkheid.[280] Wetgever, uitvoerders, rechtspraak, supranationale organisaties, et cetera beïnvloeden elkaars gedrag. "In dit geheel speelt elk onderdeel zijn eigen rol en heeft iedereen zijn eigen verantwoordelijkheid, afhankelijk van zijn plaats, zijn mogelijkheden en zijn kennisniveau."[281]

Belastingwet en -regelgeving (inclusief verdragen) moeten dan bijvoorbeeld in overeenstemming met fundamentele rechtsbeginselen zijn, de verdeling van de belastinglast over de burgers (en bedrijven e.d.) moet rechtvaardig zijn, en de regels moeten efficiënt en effectief zijn met zo min mogelijk administratieve lasten.[282] Dat vraagt om internationale samenwerking, bijvoorbeeld bij het bestrijden van schadelijke belastingconcurrentie (evt. met behulp van staatssteunprocedures) en transparantie.[283] Een transparant belastingstelsel draagt bij aan begrip, legitimiteit, vertrouwen en compliance van de burgers.[284] Een verbeterd internationaal belastingstelsel dat grondslaguitholling en winstverschuivingen daadwerkelijk voorkomt is een vorm van good governance.[285] Dan gaat het om de maatregelen gericht op bestrijding van belastingontwijking zoals door de OESO en de EU de laatste jaren

[279] OECD, *Policy Framework For Investment User's Toolkit*, 2011, Chapter 10 'Public Governance'; http://www.oecd.org/investment/toolkit/policyareas/publicgovernance/.

[280] Onder het begrip 'fiscale actoren' in ruime zin vallen ook toezichthouders die fiscaal gedrag beïnvloeden; denk aan DNB; zie DNB, *Good practices: fiscale integriteitsrisico's bij cliënten van banken*, 2019, over fiscale integriteitsrisico's bij cliënten van banken; https://www.toezicht.dnb.nl/7/50-237758.jsp. Voor meer traditionele fiscalisten is deze bemoeienis van DNB met de fiscaliteit wel even wennen; F. Herreveld en H. van den Hurk, 'De Nederlandsche Bank als hoeder van fiscale ethiek, of als fiscale Don Quichot?', *WFR* 2019/75.

[281] E. Boomsluiter en C. Hofman, 'Ethiek, een gezamenlijke verantwoordelijkheid', in deze bundel, § 2.2.

[282] Voor klassieke kwaliteitseisen: A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* [1776], Indianapolis: Liberty Fund 1981, Boek V.ii.2, p. 825-827. Vgl. J.L.M. Gibnau, 'Piketty en Smith: Bien étonnés?', *NTFR* 2015/823.

[283] Europese Commissie, *Promoting Good Governance in Tax Matters*, d.d. 28.4.2009, COM(2009) 201 def. Zie recentelijk: Europese Commissie, *Communication on Tax Good Governance in the EU and beyond*, 15.7.2020, COM(2020) 313 def.

[284] Kennis en begrip van belastingen, belastingsysteem en fiscaal gedrag zijn dus onontbeerlijk. Zie bijv. over 'taxpayer knowledge': E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge: Cambridge University Press 2007, p. 31-49.

[285] Zie bijvoorbeeld het onderzoeksproject 'GLOBTAXGOV – A New Model of Global Governance in International Tax Law Making', https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/a-new-model-of-global-governance-in-international-tax-law-making-globtaxgov/.

geëntameerd.[286] Nederland heeft bovendien een aantal unilaterale maatregelen genomen.[287] Dit gebeurde deels om van de kwalificatie 'belastingparadijs' af te komen.[288] Belangrijk zijn ook de maatregelen om transparantie te verbeteren, zoals de uitwisseling van informatie over rulings, bankrekeninggegevens en country-by-country-rapporten tussen belastingdiensten en de plicht voor intermediairs om agressieve fiscale structuren te melden - om ze zo te kunnen bestrijden (o.b.v. EU-richtlijn DAC6[289]). Gevaar is hier dat transparantie verwordt tot onverzadigbare informatiehonger – een doel op zich en geen middel om tot een betere fiscale governance te komen.[290]

'Public tax governance' moet 'sustainable tax governance' zijn. Belastingsystemen, dus ook de fiscale wet- en regelgeving, moeten verder worden verbeterd om de zeventien 'Sustainable Development Goals' (SDGs) van de Verenigde Naties te kunnen realiseren (in 2030).[291] Deze Duurzame Ontwikkelingsdoelstellingen zijn gericht op het bestrijden van armoede, ongelijkheid en klimaatverandering die een belemmering vormen voor duurzame samenlevingen.[292] Zij nopen tot "action by all countries, poor, rich and middle-income to promote prosperity while protecting the planet."[293] Duurzaamheid moet breed worden opgevat. Het thema duurzaamheid is dus niet beperkt tot het verbeteren van het milieu[294] en het verminderen van energieverbruik.[295]

Belastingen bieden overheden de financiële middelen om SDGs te kunnen realiseren – welvaart en welzijn kunnen zo worden bevorderd. Het fiscale systeem kan zelf ook met mate worden gebruikt ten behoeve van SDGs, zoals klimaatdoelstellingen (denk aan fiscale incentives – binnen randvoorwaarden[296] - en milieuheffingen[297]). Het belastingsysteem dient ook een zekere herverdeling om een al te ongelijke verdeling van inkomen en vermogen, die de

[286] S. Kingma, *Inclusive Global Tax Governance in the Post-BEPS Era*, diss. Maastricht 2019.

[287] Zie de bijdrage van D.J. Sinke (VNO-NCW) 'Tax governance code: Werken aan een internationale "gouden standaard"', in deze bundel: ontwikkelingslanden is aangeboden anti-misbruikbepalingen in de belastingverdragen met hen op te nemen, de substance regels zijn aangescherpt, een nationale lijst van non-coöperatieve landen is opgesteld en een bronheffing op rente- en royaltybetalingen aan tax havens is ingevoerd. 'Met de vernieuwde rulingpraktijk komen er strengere normen voor het afgeven van rulings met een internationaal karakter en wordt de kern van de afgegeven rulings ook gepubliceerd.'

[288] Vgl. J. Vleggeert & H. Vording, *How The Netherlands Became a Tax Haven for Multinationals*, 2019; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3317629. Die reputatie kan ook het vestigingsklimaat beïnvloeden: zie Menno Snel: 'Ons negatieve fiscale imago begint ook reële bedrijven af te schrikken', *FD* 24 februari 2018.

[289] Zie recentelijk E.A.M. Huiskers-Stoop, M. Nieuweboer en A.C. Breuer, 'De Mandatory Disclosure Richtlijn: beschrijving en kritische analyse', *TFO* 2020/167. De sancties bij niet-naleving zijn behoorlijk fors.

[290] Vgl. Boomsluiter en Hofman, § 4.3.

[291] Vgl. OECD, *Countries must strengthen tax systems to meet Sustainable Development Goals*, 14 February 2018: 'Major international organisations - including the IMF, OECD, UN and World Bank Group - today called on governments from around the world to strengthen and increase the effectiveness of their tax systems to generate the domestic resources needed to meet the Sustainable Development Goals (SDGs) and promote inclusive economic growth.' https://www.oecd.org/tax/countries-must-strengthen-tax-systems-to-meet-sustainable-development-goals.htm.

[292] United Nations, *Sustainable Development Goals*; https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld.

[293] Men dient daarbij te erkennen dat 'ending poverty must go hand-in-hand with strategies that build economic growth.' United Nations, *The Sustainable Development Agenda*; https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/.

[294] Vgl. P. Kavelaars, 'Fiscale klimaatontwikkelingen', *WFR* 2020/59.

[295] Zie ook Europese Commissie, *Tax Policies in the European Union, 2020 survey*, p. 30-31. Vgl. de brief van MVO Nederland met een oproep vanuit koplopende ondernemers om voorwaarden te stellen aan economische steunpakketten tijdens coronacrisis, dd 15 mei 2020, zie https://www.mvonederland.nl/wp-content/uploads/2020/05/20-05-15-Oproep-vanuit-koplopende-ondernemers-stel-voorwaarden-aan-economische-steunpakketten-tijdens-coronacrisis_.pdf.

[296] Beleidsinstrumentele wetgeving moet de toets aan rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel, rechtszekerheidsbeginsel en proportionaliteitsbeginsel, kunnen doorstaan. Zie Jong Rb in deze bundel: 'Fiscale wetgeving moet veel minder als instrument worden gebruikt. Dit zorgt voor wetgeving die niet duurzaam is'.

[297] Zie bijvoorbeeld The Ex'tax Project, https://ex-tax.com/ dat voorstelt natuurlijke hulbronnen en vervuiling zwaarder te belasten en met de opbrengsten daarvan de belastingdruk op arbeid te verlagen "and increase (social) spending."

maatschappelijke cohesie kan bedreigen, te verminderen (distributieve rechtvaardigheid).[298] Belastingontwijking zet dan duurzaamheid van het systeem onder druk.[299]

Staten en overheden hebben de primaire verantwoordelijkheid deze zeventien doelstellingen in nationaal beleid te operationaliseren - bijvoorbeeld in wet- en regelgeving. Dat is vaak een ware evenwichtsoefening: SDG 8 behelst bijvoorbeeld inclusieve economische groei terwijl SDG 10 vraagt om vermindering van ongelijkheid in en tussen landen.[300] Betere wetgeving moet uiteraard ook houdbare wetgeving zijn, moet passen bij een geglobaliseerde en gedigitaliseerde wereld.[301] Maar we zullen zien dat ondernemingen ook een verantwoordelijkheid dragen. Fiscale professionals kunnen hier een constructieve rol spelen.[302]

Ook voor de Belastingdienst is good governance van belang.[303] Het gaat dan niet alleen om handelen in overeenstemming met het recht, effectief en efficiënt functioneren, goed management, processen op orde hebben e.d., maar ook om magistratelijkheid, betrouwbaarheid, transparantie en respect tonen voor (aanvullende) morele behoorlijkheidsnormen.[304] Dat geldt ook in het huidige digitale tijdperk.[305] Goede dienstverlening door de Belastingdienst is een bijna vanzelfsprekend element van good governance.[306] Die kan helpen de burger de weg te vinden in de enorm complexe fiscale wet- en regelgeving (die op zich maakt dat men geneigd kan zijn te denken dat anderen (met name de welgestelden) hun deel niet betalen[307]). Zeer actueel is de roep om de menselijke maat in de uitvoering – met name in het kader van de toeslagenaffaire. Op het belang van good tax governance bij de Belastingdienst wordt op diverse plaatsen in deze bundel terecht gewezen – het gaat hier immers om wederkerigheid en gedeelde verantwoordelijkheid.[308] Onbehoorlijke rechtshandhaving en de perceptie van ongelijke behandeling kunnen de integriteit en legitimiteit van het hele belastingsysteem (inclusief andere fiscale actoren) aantasten. Zoals Gunn en Gunn namelijk betogen moet kan de indruk ontstaan dat multinationals worden voorgetrokken.[309] Anders dan de gemiddelde burger 'profiteren' zij immers van voorafgaande

[298] Vgl. de position paper van de International Chamber of Commerce waarin werd opgeroepen tot een afstemming van het internationale belastingsysteem op de SDGs (2018); https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2018/02/icc-position-paper-on-tax-and-the-un-sdgs.pdf

[299] C. Bird & K. Davis-Nozemack, 'Tax Avoidance as a Sustainability Problem', *Journal of Business Ethics*, (2018) 151, p. 1009-1025.

[300] Cf. U. Spangenberg, A. Mumford & S. Daly, *Navigating taxation towards sustainability: contradictions between social, gender, environmental, and economic ambitions, obligations and governance capacities in European tax law*, FairTax: Working Paper Series 16, 2018; http://umu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1180582&dswid=-7407. Vgl. Vierde Nederlandse SDG Rapportage, Nederland Ontwikkelt Duurzaam, 2020, p. 27: "Nederland moet nog steeds heel kritisch in de spiegel kijken. Ons belastingstelsel faciliteert belastingontwijking"; https://www.sdgnederland.nl/wp-content/uploads/2020/05/Vierde-Nationale-SDG-rapportage-Nederland-Ontwikkelt-Duurzaam-final-version.pdf.

[301] Vgl. Boomsluiter en Hofman, § 5.3.

[302] De NOB en de RB dragen bij aan de kwaliteit van de belastingwetgeving met hun commentaar op fiscale wetsvoorstellen

[303] Zie ook L. Stevens, *Vertrouwen in de toekomst; vertrouwen in elkaar. Persoonlijke reflecties op belastingheffing in turbulente omstandigheden*, 2018, dat eigenlijk een groot pleidooi is voor good tax governance; https://vhmf.nl/images/stories/symposium2018/BoekLeoStevens.pdf.

[304] G. Végh en H. Gribnau, 'Tax Administration Good Governance', *EC Tax Review* 27 (2018) 1, p. 48-60.http://ssrn.com/abstract=3187180.

[305] M.B.A. van Hout, *Algemene beginselen van een binair bestuur*, Den Haag; Sdu 2019. Dienstverlening via internet doet overigens niet af aan de behoefte aan persoonlijke dienstverlening en een fysiek loket; vgl. 'Koolmees: we hebben te hard bezuinigd op UWV en fiscus', *NRC* 6 december 2019.

[306] Vgl. K. Gangl, E. Kirchler, C. Lorenz & B. Torgler, 'Wealthy Tax Non-Filers in a Developing Nation: The Roles of Taxpayer Knowledge, Perceived Corruption and Service Orientation in Pakistan', in B. Peeters, H. Gribnau & J. Badisco (eds.), *Building Trust in Taxation*, Cambridge: Intersentia 2017, p. 359.

[307] V.S. Williamson, *Read My Lips: Why Americans Are Proud to Pay Taxes*, Princeton/Oxford: Princeton University Press 2017, p. 166.

[308] Zie N.C. Boef, J.A.R. van Eijsden, M.A. de Ruiter, E.A. Visser (NOB), 'Tax governance vanuit het perspectief van de NOB' en F. Overwater, C. Moelands, D. van Meijgaarden en S. Schenk (RB), 'Een Tax Governance Code voor het MKB', en Boomsluiter en Hofman, alle in deze bundel

[309] A. Gunn en T. Gunn, 'Ideeën voor een Nederlandse Tax Governance Code', in deze bundel. Vgl. Boomsluiter en Hofman, § 4.2.

zekerheid in de vorm van rulings en kunnen rekenen op zeer kundige inspecteurs en contactpersonen (bijvoorbeeld in het kader van een horizontaal toezicht vertrouwensrelatie).

Alternatieve reguleringsinstrumenten, zoals *soft law* instrumenten, kunnen bijdragen aan good governance. Een voorbeeld daarvan zijn de convenanten die afgesloten worden in het kader van horizontaal toezicht (HT).[310] Bij horizontaal toezicht is de kwaliteit van de governance van de betrokken (grote) ondernemingen of hun fiscaal dienstverlener een belangrijk element. Hier zien we een zekere wisselwerking in governance van bedrijven (en hun adviseurs) en de Belastingdienst.

16.5 Corporate Governance

Bij ondernemingen gaat het om corporate governance: het ondernemingsbestuur en het toezicht daarop. Dit is een vorm van governance en gaat daarom 'over besturen en beheersen, over verantwoordelijkheid en zeggenschap en over toezicht en verantwoording.'[311] Er bestaat overigens geen eenduidige definitie van corporate governance. Dat geldt zelfs niet op nationaal niveau.[312] Wel ziet men door het werk van internationale organisaties convergentie tussen nationale corporate governance systemen en codes.[313]

Het doel en de functie van de onderneming is hier vanzelfsprekend van belang. Lange tijd draaide die om winst in het belang van de aandeelhouders. Fiscaal vertaalt zich dat in een fiscale strategie gericht op een zo hoog mogelijke winst na belastingen door belastingminimalisatie ten behoeve van een maximale 'shareholder value'. Maar er zijn ook tal van andere belanghebbenden bij een onderneming. Mag het ondernemingsbestuur daar rekening mee houden? In Nederland is aanvaard dat er ruimte moet zijn voor het belang van de stakeholders. Zo stelde de SER in 2000 dat de onderneming is te beschouwen als een langetermijnsamenwerkingsverband van verschillende bij de onderneming betrokken partijen (stakeholders oftewel belanghebbenden).[314]

De preambule van de Nederlandse Corporate Governance Code benadrukt ook het zorgvuldig meewegen van de belangen van stakeholders bij ondernemersbeslissingen:

"De Code berust op het uitgangspunt dat de vennootschap een lange termijn samenwerkingsverband is van diverse bij de vennootschap betrokken stakeholders. Stakeholders zijn groepen en individuen die direct of indirect het bereiken van de doelstellingen van de vennootschap beïnvloeden of er door worden beïnvloed: werknemers, aandeelhouders en andere kapitaalverschaffers, toeleveranciers, afnemers en andere belanghebbenden."[315]

Stakeholders van een organisatie zijn 'those groups who can affect or are affected by the achievement of an organization's purpose.'[316] Anders geformuleerd, net als aandeelhouders hebben werknemers, consumenten, leveranciers en (institutionele) een "commitment to a corporation that stems from the fact that they work for it, supply it, purchase from it, live near

[310] Belastingdienst, *Jaarplan 2020*, Belastingdienst 2019, p. 31, https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst.

[311] *De Nederlandse Corporate Governance Code* 2016, p. 7. Corporate governance zo schrijft Charkham op basis van rechtsvergelijkend onderzoek, is 'about the way companies are directed and controlled, and relate to their sources of finance'; J. Charkham, *Keeping Better Company: Corporate Governance Ten Years On*, Second Edition, Oxford: Oxford University Press 2005, p. 1.

[312] Vgl. JSolomon 2013, p. 5: 'Even within the confines of one country's system [...] arriving at a single definition of corporate governance is no easy task, especially given the evolving and dynamic nature of corporate governance.'

[313] Charkham 2005, p. 7.

[314] Sociaal-Economische Raad, *De winst van waarden*, Den Haag: SER 2000 (Advies over maatschappelijk ondernemen. Uitgebracht aan de Staatssecretaris van Economische Zaken, Publicatienr. 2000/11).

[315] Monitoring Commissie Corporate Governance Code, *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 8; https://www.mccg.nl/download/?id=3364. De code is wettelijk verankerd; zie art. 391 lid 5 Boek 2 BW. Vgl. OECD, *G20/OECD Principles of Corporate Governance*, Paris: OECD Publishing 2015, p. 34.

[316] R.E. Freeman et al., *Stakeholder Theory: The State of the Art*, Cambridge: Cambridge University Press 2010, p. 206 o.v.n. R.E. Freeman, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, 1984, p. 46.

it, or are affected in some way by its activities."[317] De lijst van stakeholders kan worden uitgebreid met bijvoorbeeld ngo's, vakbonden, toezichthoudende instanties en ook de overheid. Voor deze stakeholders geldt dat zij erop moeten "kunnen vertrouwen dat hun belangen op zorgvuldige wijze worden meegewogen, omdat dit een voorwaarde is voor hen om binnen en met de vennootschap samen te werken."[318]

De zogenoemde stakeholdertheorie focust op stakeholders. Deze theorie ziet de vaak geponeerde tegenstelling tussen aandeelhouders en stakeholders als te beperkt en eenzijdig.[319] Deze theorie kent uitdrukkelijk een morele dimensie - die zal moeten doorwerken in de belastingstrategie. Volgens Freeman, een van de grondleggers van de stakeholdertheorie, gaat het namelijk niet om een specifieke visie op de onderneming maar om een 'conversation that forces managers and the public to examine together two questions that have both ethics and business thoroughly embedded in them.'[320] Deze vragen zijn: wat is het doel van een vennootschap en aan wie zijn managers verantwoording verschuldigd? De stakeholdertheorie pleit voor het afleggen van verantwoording aan een breed palet van stakeholders en niet enkel aandeelhouders.

Voor wat betreft het doel, stelt de Nederlandse Corporate Governance Code dat de vennootschap streeft naar het creëren van waarde op de lange termijn. De realisatie van dat doel is mede afhankelijk van de cultuur van de onderneming – "de normen en waarden die impliciet en expliciet leidend zijn bij het handelen en het gedrag dat daaruit voortvloeit."[321] De strategie voor lange termijn waardecreatie dient de belangen van de stakeholders te verdisconteren en aandacht te besteden aan "andere voor de vennootschap en de met haar verbonden onderneming relevante aspecten van ondernemen, zoals milieu, sociale en personeelsaangelegenheden, de keten waarin de onderneming opereert, eerbiediging van mensenrechten en bestrijding van corruptie en omkoping."[322]

We zien hier een internationale ontwikkeling naar duurzame waardecreatie. Centraal begrip is hier de 'corporate purpose', de reden van bestaan van de onderneming. The British Academy schrijft in 2018: "The purpose of corporations is not to produce profits. The purpose of corporations is to produce profitable solutions for the problems of people and planet."[323] Commitment aan deze reden van bestaan van de onderneming "creates reciprocal benefits for the firm, its stakeholders and society at large."[324] Nog recenter lezen we in het Davos Manifesto voor de World Economic Forum bijeenkomst in januari 2020: "The purpose of a company is to engage all its stakeholders in shared and sustained value creation." Het gaat om "corporate

[317] C. Mayer, *Firm Commitment: Why the Corporation is Failing Us and How to Restore Trust in It*, Oxford: Oxford University Press 2014, p. 32. Hij betoogt onder andere dat stakeholders vaak meer 'commitment' tonen jegens een onderneming dan aandeelhouders - die regelmatig meer uit een onderneming halen dan ze er in investeren (p. 34).

[318] *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 8.

[319] De stakeholdertheorie biedt een bredere visie op vennootschappen. Zij is dus breder is dan de shareholdertheorie (die focust op het belang vaan aandeelhouders) - sterker nog, zij incorporeert de shareholdertheorie en plaatst deze in een groter theoretisch verband. Shareholders zijn immers (externe) stakeholders, maar er zijn meer stakeholders.

[320] Freeman et al. 2010, p. 206.

[321] *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 46. Vgl. p. 25, principe 2.5: Het bestuur is verantwoordelijk voor het vormgeven van de cultuur. Zie voor een internationale vergelijking M.-F. Lobrij, M. Kaptein and M. Lückerath-Rovers, 'What National Governance Codes Say About Corporate Culture', *Corporate Governance*, (Accepted 14 May 2020). Het betreft o.a. waarden, normen en gedrag als lagen van 'corporate culture.'

[322] *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 13.

[323] The British Academy, *Reforming Business for the 21st Century: A Framework for the Future of the Corporation*, 2018, p. 24; https://www.thebritishacademy.ac.uk/sites/default/files/Reforming-Business-for-21st-Century-British-Academy.pdf

[324] The British Academy, *Reforming Business for the 21st Century*, 2018, p. 17.

global citizenship' en dat vraagt van een bedrijf "in collaborative efforts with other companies and stakeholders to improve the state of the world." [325]

Opvallend is dat afgelopen augustus 2019 de 181 bedrijven aangesloten bij de US Business Roundtable afscheid zei te nemen van het maximaliseren van aandeelhouderswaarde. Deze Amerikaanse bedrijven gaven een aanzet tot een herdefiniëring van hun rol in de samenleving. De 'purpose' van een onderneming omvat een "fundamental commitment to all of our stakeholders."[326] Het gaat om het creëren van waarde over de lange termijn – zij het dat zij zich nog vrij traditioneel committeren aan "long-term value for shareholders and to transparency and effective engagement with shareholders." De vraag is hoe serieus deze verklaring is bedoeld. Een jaar later constateren de corporate governance specialisten Bebchuk en Tallarita dat "the BRT statement was not expected by signatories to bring about major changes."[327] Het vennootschaprecht (met name van Delaware) zou ook forse beperkingen opleggen aan het serieus nemen van de belangen van stakeholders.[328] Volgens sommigen is dan ook overheidsregulering nodig om een (echte) omslag te effectueren.[329]

Enige realiteitszin is hier op zijn plaats. MVO en aandacht voor de belangen van alle stakeholders waarborgen niet vanzelfsprekend dat "vennootschappen zich daadwerkelijk verantwoordelijk gedragen in de samenleving."[330] Timmerman suggereerde niet voor niets recentelijk te "overwegen om het stakeholdermodel in de vennootschapswetgeving scherper uit te werken."[331] De notie van verantwoordelijkheid van het ondernemingsbestuur voor 'responsible corporate citizenship' is – zeker internationaal – nog niet vanzelfsprekend.[332] Soms lijkt het meer een marketinginstrument.[333] Maar Larry Fink, CEO van BlackRock, waarschuwt dat ondernemingen die zich enkel blijven focussen op aandeelhouderswaarde en de belangen van stakeholders veronachtzamen moeite kunnen krijgen om kapitaal aan te trekken.[334] Ondernemingen kunnen uiteraard zelf de vrijblijvendheid wegnemen door in hun statuten de

[325] Davos Manifesto van World Economic Forum, *The Universal Purpose of a Company in the Fourth Industrial Revolution*, 2 December 2019. Aansluitend staat er: 'In creating such value, a company serves not only its shareholders, but all its stakeholders – employees, customers, suppliers, local communities and society at large.' https://www.weforum.org/agenda/2019/12/davos-manifesto-2020-the-universal-purpose-of-a-company-in-the-fourth-industrial-revolution/.

[326] https://opportunity.businessroundtable.org/ourcommitment/

[327] L. Bebchuk & R. Tallarita, *Was the Business Roundtable Statement on Corporate Purpose Mostly for Show? – (1) Evidence from Lack of Board Approval*; https://corpgov.law.harvard.edu/2020/08/12/was-the-business-roundtable-statement-on-corporate-purpose-mostly-for-show-1-evidence-from-lack-of-board-approval/.

[328] L. Bebchuk & R. Tallarita, *Was the Business Roundtable Statement on Corporate Purpose Mostly for Show? – (3) Disregard of Legal Constraints*; https://corpgov.law.harvard.edu/2020/08/19/was-the-business-roundtable-statement-mostly-for-show-3-disregard-of-legal-constraints/.

[329] Larry Summers stelt bijvoorbeeld dat het ook om retoriek gaat, het is 'in part a strategy for holding off necessary tax and regulatory reform'. Hij voegt daaraan toe dat de verklaring 'without an enforcement tool the statement lacked teeth and that government was notably absent as a stakeholder, *The Financial Times* 19 August 2019. Zie ook E. Posner, 'Milton Friedman Was Wrong', *The Atlantic* 19 August 2019: 'The only way to force corporations to act in the public interest is to subject them to legal regulation.' https://amp-theatlantic-com.cdn.ampproject.org/c/s/amp.theatlantic.com/amp/article/596545/

[330] J.W. Winter e.a., 'Naar een zorgplicht voor bestuurders en commissarissen tot verantwoorde deelname aan het maatschappelijk verkeer', *Ondernemingsrecht* 2020/86. Zij bepleiten een verankering van 'responsible corporate citizenship in de wettelijke taakopdracht van bestuurders en commissarissen.

[331] L. Timmerman, 'Uitdagingen voor het ondernemingsrecht; op weg naar een echt ondernemingsrecht?' *Maandblad voor Ondernemingsrecht* 6 (2020) nr. 5/6.

[332] Vgl. Roderick Munsters geciteerd in P. Couwenbergh, 'Goed en fout in het Nederlandse bedrijfsleven', *FD* 23 maart 2020: "veel Angelsaksische aandeelhouders zijn nog niet zover." Vgl. Mayer 2014, p. 167: "UK and US CEOs are unusual in putting shareholders before stakeholders and dividends before employment."

[333] Vgl. R.R. Reich, *Supercapitalism. The Transformation of Business, Democracy, and Everyday Life*, New York: Knopf 2007, p. 170: "corporate social responsibility [...] makes for good press and reassures the public. A declaration of corporate commitment may also forestall government legislation or regulation in an area of public concern where one or more companies have behaved badly."

[334] https://www.blackrock.com/hk/en/larry-fink-ceo-letter.

verplichting op te nemen de invloed van hun beslissingen op alle stakeholders in ogenschouw te nemen – zoals 'B Corporations' doen.[335]

Maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek spelen bij corporate governance dus evident een rol. Zo betoogt Charkham dat het doel van de onderneming niet los van morele overwegingen is te zien. 'The purpose of the company, is to provide ethically and profitably the goods and services people need and want.'[336] Dat levert wederkerige voordelen op voor onderneming, stakeholders en maatschappij. Daarbij horen een dialoog met de stakeholders en het afleggen van verantwoording – waartoe transparantie onontbeerlijk is.[337]

Het ondernemingsbestuur draagt hier de primaire verantwoordelijkheid.[338] Het bestuur heeft de exclusieve beslissingsbevoegdheid om de ondernemingsstrategie te bepalen – dus ook de fiscale strategie (zie beneden).[339] De visie dat de onderneming een langetermijnsamenwerkingsverband is van de verschillende stakeholders van de onderneming, met aandacht voor de problemen van 'people and planet' past goed in gangbare opvattingen van Corporate Social Responsibility (CSR) – ook wel Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen (MVO; ik gebruik de termen hier door elkaar).[340] De drie dimensies 'people, planet, profit' vormen daar immers de 'triple bottom line': de onderneming moet zich niet uitsluitend laten leiden door 'profit' (ook wel: 'prosperity'), maar ook door mensenrechten in bijvoorbeeld arbeid ('people') en natuurlijke hulpbronnen en milieu ('planet').[341]

Kern hiervan is dat ondernemingen vrijwillig bepaalde verplichtingen op zich nemen vanwege hun verantwoordelijkheid jegens de maatschappij. David F. Williams geeft een goed bruikbare definitie:

"CSR is defined for this purpose as a manner of doing business that takes into account the economic, social and environmental impact of the company's actions (the so-called triple bottom line). A company's approach to this issue will reflect its chosen ethical stance; i.e., the set of values or rules of conduct that govern its interactions with other parties."[342]

335 "Certified B Corporations are legally required to consider the impact of their decisions on all their stakeholders"; https://bcorporation.net/certification/legal-requirements.

336 Charkham 2005, p. 2, 21. Vgl. OECD, *Principles of Corporate Governance*, 2015, p. 47: "High ethical standards are in the long term interests of the company as a means to make it credible and trustworthy, not only in day-to-day operations but also with respect to longer term commitments." http://www.oecd.org/daf/ca/principles-corporate-governance.htm.

337 Charkham 2005, p. 8: Fundamentele beginselen zijn 'accountability' en transparantie. Vgl. p. 9: "We do not need to prove that transparency is right: it is self-evident."

338 Charkham 2005, p. 8: "Every company needs an engine, that is to say managers and directors who can drive forward against competition by producing profitably (and ethically) the range of goods or services in which it specializes."

339 International baseert men deze 'discretie' op de 'business judgement rule'; zie A.-G. Jallai & H. Gribnau, 'Aggressive Tax Planning and Corporate Social Irresponsibility: Managerial Discretion in the Light of Corporate Governance', in E. Mulligan & L. Oats (eds.), *Contemporary Issues in Tax Research* (Volume 3), Birmingham: Fiscal Publications 2018, p. 68-72; http://www.accountingeducation.com/subsites/fiscalpublications/contempissuesintaxresearch3/index.html; en A.-G. Jallai, *Good Tax Governance: International corporate tax planning and corporate social responsibility - Does one exclude the other?* (diss.) Tilburg: Prisma Print 2020, § 5.2.3.

340 D. Melé, 'Corporate Social Responsibility Theories', in A. Crane, A. McWilliams, D. Matten, J. Moon & D.S. Siegel (eds.), *The Oxford Handbook of Corporate Social Responsibility*, Oxford: Oxford University Press 2008, p. 47 e.v. Vgl. J. Eijsbouts, *Corporate Responsibility, Beyond Voluntarism. Regulatory Options to Reinforce the License to Operate*, Inaugural lecture, Maastricht 2011, p. 33.

341 Zie voor de institutionalisering van MVO in Nederlandse corporate governance code: T. Lambooy, *Corporate Social Responsibility*, Deventer: Kluwer 2010, p. 117 e.v. Vgl. over de convergentie tussen CG en CSR: A. Gill, 'Corporate Governance as Social Responsibility: A Research Agenda', *Berkeley Journal of International Law* 26 (2008) 2, p. 452-478 en S.J. Brammer& S. Pavelin, 'Corporate Governance and Corporate Social Responsibility', in M. Wright, D. Siegel, K. Keasey & I. Filatotchev (eds.), *The Oxford Handbook of Corporate Governance*, Oxford: Oxford University Press 2014, p. 725 e.v.

342 D.F. Williams, Tax and Corporate Social Responsibility, KPMG 2007, p. 1; http://www.kpmg.co.uk/pubs/Tax_and_CSR_Final.pdf.

Carroll, een van de leidende denkers op dit gebied, onderscheidt in het kader van deze maatschappelijke verantwoordelijkheid vier plichten: economische, juridische, ethische en filantropische.[343] In Carroll's bekende CSR-pyramide komen de ethische (en filantropische) verplichtingen bovenop de economische, juridische verplichtingen. Belangrijk is in dit verband dat CSR-ondernemingen, als 'good corporate citizens', (vrijwillig) verder willen gaan dan hun juridische verplichtingen: ze willen 'beyond compliance' handelen. De ethische verantwoordelijkheid reikt verder dan het recht vraagt van een onderneming. Het uitgangspunt is dat het recht, als gecodificeerde publieke moraal, slechts een minimumniveau van verantwoordelijkheid vormt. Men heeft de verplichting goed, juist, en fair te handelen (ook als dat niet rechtens vastgelegd is). Geen legisme (ook wel: legalisme) dus – ook niet bij de interpretatie van wettelijke (fiscale) plichten.[344] Maatschappelijke verantwoordelijkheid kristalliseert zo uit in de ethische plicht de wet niet minimalistisch te interpreteren.

Het zich rekenschap geven van de economische, maatschappelijke en milieu impact van een bedrijf past goed bij de sterke opkomst van het thema duurzaamheid. De eerdergenoemde zeventien Sustainable Development Goals van de Verenigde Naties worden dan ook voor ondernemingen steeds belangrijker. Zij denken steeds meer in concepten als 'Governance, People, Planet & Prosperity' waarbij hun strategische doelstellingen zijn verankerd in hun 'Environmental, Social & Governance' (ESG) beleid.[345]

16.6 Corporate tax governance

Corporate governance dient zich ook uit de strekken tot het fiscaal beleid. 'Belastingen vormen immers een belangrijke post op de balans en zeker de verlies- en winstrekening van een onderneming.'[346] Corporate governance vraagt dus om tax governance. Corporate tax governance, als onderdeel van corporate governance, is dan het ondernemingsbestuur en het toezicht dat betrekking heeft op de fiscaliteit. Dat is de verantwoordelijkheid van het bestuur.[347] De auditcommissie oefent daarop toezicht uit.[348] Dit betekent dat het ondernemingsbestuur het kader voor het fiscale beleid zal moeten formuleren: "boards are responsible for setting out the philosophical and ethical principles, and overseeing the establishment of a robust and well documented control environment which is regularly and rigorously applied."[349] Dat kan dus niet enkel aan de tax director (head of tax) worden overlaten – zoals lange tijd het geval was.[350] Dat vraagt uiteraard om goede afstemming met de tax director.[351] Maar eigenlijk zal de onderneming als geheel een fiscale antenne moeten hebben.[352]

---

343 A.B. Carroll, 'The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders', *Business Horizons* 34 (1991) 4, p. 41.

344 J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance en CSR: waar een wil is, is een weg', in *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Deventer: Kluwer 2017, p. 121-137; https://www.researchgate.net/publication/321966321_Tax_Governance_en_CSR_waar_een_wil_is_is_een_weg.

345 Zie bijv. X. den Uyl (PRI), 'Encouraging responsible tax behavior: What investors need to know', en X. Urbach (VBDO), 'What is more public than tax?', in deze bundel.

346 R. Russo, 'Fiscaal beleid en Corporate Governance', *TFO* 2015/136.1.

347 Vgl. OECD, *Guidelines for Multinational Corporations*, Paris: OECD 2011, p. 61. K. Bronzewska & E. van der Enden, 'Tax Control Framework – A Conceptual Approach: The Six Nuances of Good Tax Governance', *Bulletin for International Taxation*, 68 (2014), p. 636.

348 Volgens principe 1.5.1.iv van de Corporate Governance code dient de auditcommissie toezicht te houden op het belastingbeleid van de vennootschap - dat is dus breder dan 'tax planning' (zoals het heette in een vorige versie van deze code).

349 KPMG, *Tax in de Boardroom. A discussion paper*, 2004, p. 12. Dit betekent uiteraard niet dat het bestuur zich met de details van de fiscaliteit moet bezighouden.

350 Vgl J. Hirschhorn, *Tax in a Transparent World*, 2019, p. 7: ondernemingen doen er goed aan "[to] move beyond the 'we rely on our very clever head of tax' model"; https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/Tax-in-a-Transparent-World/.

351 M. van Rij, 'De evolutie van tax governance', in deze bundel.

352 Vgl. V.S. Radcliffe, C. Spence, M. Stein, B. Wilkinson, 'Professional Repositioning during Times of Institutional Change: The Case of Tax Practitioners and Changing Moral Boundaries', *Accounting, Organizations and Society* 66 (2018), p. 53: "Consequently, tax consciousness is having to be diffused throughout organizations and in-house tax professionals are playing increasingly prominent roles in corporate decision making."

Tax governance als een element van corporate governance kan nader worden omschreven. Volgens Williams, is tax governance 'the answer, or the totality of the various answers, that the board of directors of a company gives to the questions "What responsibilities and opportunities are we presented with in relation to the tax affairs of the company?" and "How can we best respond to those responsibilities and opportunities for the benefit of the shareholders and of others to whom we have an obligation?"[353] Daarbij is mijns inziens van belang dat ondernemingen, zoals elke fiscale actor, een zekere verantwoordelijkheid hebben voor de integriteit van het belastingsysteem (zie § 16.7).[354]

Tax governance betreft de wijze waarop bestuurs- en toezichtsorganen hun taken en verantwoordelijkheden uitoefenen op het gebied van de fiscaliteit binnen een onderneming. Tax governance is ook 'extern' van belang want dit bepaalt uiteindelijk mede hoe veel belasting een bedrijf waar en wanneer afdraagt. Daarmee heeft tax governance niet alleen impact op de onderneming zelf maar ook op "de schatkist van de betrokken overheid (of overheden) en dus de maatschappij als geheel." De voorziening van publieke goederen en sociale voorzieningen door de overheid en de feitelijke verdeling van de belastingdruk zijn hier dus in het geding. Daar ligt onmiskenbaar een aspect van morele verantwoordelijkheid nemen jegens de maatschappij in besloten.

Russo en Hein wijzen erop dat er weinig regels zijn voor tax governance. Maar er kunnen wel een paar algemene uitgangspunten worden geformuleerd. "De meest fundamentele overweging is misschien wel dat de beheersing en organisatie van de fiscale functie nooit een autonoom doel is (en ook niet mag zijn)." Tax governance is namelijk dienstbaar aan het besturingsmodel van de onderneming als geheel. Dit vormt het "startpunt, samen met de vastgestelde principes, de ambities en de strategie."[355] Tax governance kan op basis daarvan verder uitgewerkt worden. De NOB noemt drie pijlers: (1) het formuleren van belastingstrategie met betrekking tot tax planning, tax risk management, tax compliance en de gewenste relatie met belastingautoriteiten en andere stakeholders; (2) het beleggen van verantwoordelijkheid en vastleggen van processen (tax governance framework); en (3) controleerbare rapportage over de werking van het tax governance framework (tax transparency strategy).[356]

16.7 Corporate tax governance en ethiek

Corporate governance kent een morele dimensie omdat het doel van de onderneming niet los van morele overwegingen is te zien. Dat geldt a fortiori voor tax governance. Met name de belastingstrategie met betrekking tot tax planning kent een morele dimensie. Belastingen vormen een bijdrage aan de maatschappij waarvan wij allen profijt hebben. Op grond van de wederkerigheid is er daarom een morele plicht in de vorm van belasting aan deze sociale samenwerking bij te dragen.[357] De wet zet die morele plicht om in een juridische verplichting. De wetgever heeft de plicht om zo goed mogelijke belastingwetten te maken, maar wetten zijn onvermijdelijk onvolmaakt. Het systeem van het (internationale) belastingrecht kan onmogelijk ieder's beoogde fair share perfect vastleggen in regels (het is dan ook te gemakkelijk te stellen dat de wetgever maar moet ingrijpen ingeval van een geconstateerde mogelijkheid tot belastingontwijking[358]). Dat betekent er vaak een keuze is die meer of minder belasting betalen

353 D.F. Williams, *Developing the Concept of Tax Governance*, KPMG LLP 2007, p. 4.

354 H. Gribnau, 'The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility', *Erasmus Law Review*, 10 (2017) 1; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3026295. Dit spreekt niet voor iedereen vanzelf; vgl. Radcliffe e.a. 2018, p. 51: "Interviewees argued that social responsibility within tax was the responsibility of governments who establish the tax rules."

355 R. Russo en R. Hein, 'Tax governance: perspectieven', in deze bundel.

356 Zie de bijdrage van Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

357 J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers 2013.

358 Bij een gedeelde verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingstelsel mag niet te snel worden aangenomen dat de wetgever die wacht met reparatiewetgeving bij onvoorziene tekortkomingen het gebruik van loopholes legitimeert. Vgl. R.H. Happé, 'Belastingethiek vraagt om regels ter voorkoming van "geen belasting"', *WFR* 2006/6654.

impliceert. Dat is een morele keuze: niet bijdragen aan de gezamenlijke onderneming die de maatschappij is, betekent wel de voordelen plukken maar de lasten op anderen afschuiven.[359] Belastingen vormen (ook) een kostenpost en het is legitiem om de economische dimensie van belastingen bij keuzes die men maakt, de fiscale vormgeving van transacties, mee te wegen. Een belastingplichtige heeft het recht de fiscaal voordeligste weg te kiezen. Men mag dus niet te snel moraliseren. Maar deze behartiging van het eigenbelang mag niet leiden tot een volstrekte onderschikking van het algemeen belang, dat wil zeggen een zodanige belastingminimalisatie dat evident niet of nauwelijks wordt bijgedragen in de kosten van de samenleving (*unfair share*). Dat is fiscaal free rider gedrag. In deze zin is ethisch handelen 'beyond compliance', meer dan enkel minimalistisch (wettelijke) normen naleven.[360] Dat vloeit voort uit de waarden van wederkerigheid en gedeelde verantwoordelijkheid.

Het belastingbeleid van een onderneming en de implementatie daarvan dienen dus de morele dimensie van fiscaal gedrag te onderkennen en daarbij bewuste keuzes te maken. Die morele keuze bevat onvermijdelijk een subjectief element.[361] Waarden kunnen immers conflicteren. Mensen kunnen ze dan een verschillend gewicht toekennen en ze ook nog eens verschillend inkleuren. Dat geldt ook voor het gewicht dat men geeft aan het eigenbelang (hier: winst-na-belastingen).[362] Men kan echter wel komen tot een intersubjectieve consensus over grenzen van wat zeker niet aanvaardbaar is.

Er bestaat daarom een bandbreedte van moreel aanvaardbaar gedrag, met handelingen waarover mensen in alle redelijkheid van mening kunnen verschillen. Boven deze bandbreedte bevinden zich ethisch hoogstaande gedragingen die men echter mijns inziens niet van een gemiddelde burger mag eisen.[363] Onder deze bandbreedte bevindt zich fiscaal gedrag waarover een grote mate van consensus bestaat dat er evident geen fair share wordt betaald: (minimalistisch) de letter van de wet opzoeken of zelfs fraude.[364] Men hoeft zich niet als de ideale burger te gedragen, men hoeft niet bovenin of zelf boven die bandbreedte te blijven. Maar men zit evident daaronder als men niet of nauwelijks fiscaal bijdraagt aan de samenleving.[365] Fiscale *free riders* zitten onder de kritische ondergrens van de bandbreedte van moreel aanvaardbaar gedrag. Het betalen van een *unfair share* schendt de wederkerigheid.[366]

Meer dan (minimalistisch) de letter van de wet naleven kan men aanduiden als compliance met de letter en geest van de wet. Daarbij passen twee opmerkingen. Vaak is de geest van de wet (of van het internationale belastingrecht) niet zo duidelijk (moeilijk te achterhalen) én voor meerdere interpretaties vatbaar. Mede hierdoor betekent het handelen volgens de geest van wet nog niet dat moreel verantwoord (fair share) wordt gehandeld. Good corporate tax governance betekent dat in de hele organisatie de morele competentie aanwezig is om ethische dilemma's aan te voelen, te erkennen en te bespreken en vervolgens een weloverwogen keuze

[359] In de woorden van de politiek filosoof John Rawls: 'a cooperative venture for mutual advantage (...) typically marked by a conflict as well as by an identity of interests.' J. Rawls, *A Theory of Justice* (rev. ed.), Oxford: Oxford University Press 1999, p. 4.

[360] Ø. Kvalnes, *Moral Reasoning at Work: Rethinking Ethics in Organizations*, Palgrave Pivot 2015. Vgl. E.M. Doyle, J. Frecknall Hughes & K. W. Glaister, 'Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK', *Journal of Business Ethics* 86 (2009), p. 180: "This goes beyond compliance with the law and in extreme cases might result in taxpayers actually not obtaining full tax benefit from application of the law."

[361] Vgl. Boomsluiter en Hofman, § 2.2.1: "Deze morele keuze vereist de kennis en vaardigheid om een onderbouwde afweging te kunnen maken." Daarbij kunnen verschillende ethische benaderingen een handvat bieden: gevolgenethiek (of: utilisme), plichtenethiek (of de deontologie) deugdenethiek (§ 2.2.4). Dilemmatraining kan helpen meer weloverwogen fiscale keuzes te maken.

[362] J.L.M. Gribnau, 'Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan', *NTFR* 2017/660.

[363] Overheden mogen dat dus ook niet doen.

[364] J.L.M. Gribnau, 'Belastingen als olifant', *NTFR* 2016/684.

[365] Zonder dat er sprake is van tax planning ter voorkoming van dubbele belasting of legitiem gebruik van fiscale incentives, zoals verliesverrekening, investeringsaftrek, de innovatiebox, etc.

[366] De maatschappelijke perceptie dat een bepaalde groep belastingplichtigen niet bijdraagt kan de compliance van andere belastingplichtigen negatief beïnvloeden; vgl Hirschhorn 2019, p. 2:"'tax compliance by large corporates sends a clear signal to other taxpayer groups about fairness."

te maken.[367] Daarbij kunnen ethische dilemma's zich ook voordoen als er in overeenstemming met wet- en regelgeving wordt gehandeld.[368]

16.8 Corporate tax governance, CSR en duurzaamheid

Het ondernemingsdoel is uiteraard leidend bij tax governance. Bij de meeste ondernemingen bevat dat doel de MVO-elementen 'People, Planet en Profit/ Prosperity' (waaruit een vierde P - 'Paying a fair share' – logischerwijs voortvloeit[369]), waar het fiscaal beleid dus niet van dient af te wijken.[370] Het bewerkstelligen van waardevermeerdering in deze 'triple bottom line' is het doel van MVO-ondernemen. Dit moet leiden tot een verduurzaming van de kernactiviteiten van een onderneming. Dat dwingt ondernemingen tot het maken van keuzes bij het fiscale beleid en de belastingstrategie.[371] Beide zullen steeds meer in het teken van duurzaamheid moeten komen te staan nu dit thema steeds hoger op de agenda van het ondernemingsbestuur staat.[372]

Als gezegd aanvaarden CSR-ondernemingen vrijwillig ethische verplichtingen jegens de maatschappij in aanvulling op hun juridische (en economische) verplichtingen. Het recht vormt voor deze 'good corporate citizens' slechts een minimumniveau van verantwoordelijkheid. Dat geldt dus ook voor het belastingrecht. Als men zich zo verplicht tot 'beyond compliance' gaan, kan men niet met goed fatsoen minimalistisch de letter van de belastingwet opzoeken. Geen legisme bij de interpretatie van fiscale plichten dus.[373] Duurzame maatschappelijke verantwoordelijkheid kristalliseert zo uit in de ethische plicht de wet niet minimalistisch te interpreteren.

De Europese Commissie betoogt dan ook dat CSR (MVO) zich ook uitstrekt tot de fiscaliteit – belastingen zijn een van de vele dimensies van CSR. Zij schrijft dat ondernemingen zich sterk moeten maken voor de drie beginselen van good tax governance, transparantie, informatie-uitwisseling en 'fair tax competition', die (op zich) tussen staten onderling gelden. "Enterprises are encouraged, where appropriate, also to work towards the implementation of these principles."[374] Belasting moet dus een integraal onderdeel zijn van een CSR-strategie. Zo niet, dan dreigt opportunisme, morele compartimentering.[375]

Een goed voorbeeld is het B Team, een groep internationaal actieve bedrijven, dat in februari 2018 zijn 'Responsible Tax Principles' publiceerde. Daarmee wordt beoogd "an approach to

[367] Zie voor een set van factoren als instrument om fiscaal-ethische uitgangsposities te concretiseren en de concrete fiscale beslissingen vanuit een gekozen ethisch perspectief te evalueren J.L.M. Gribnau en R. Hamers 'Tax planning: spel met regels dat om ethisch houvast vraagt. Deel 2 Ethische visies en beslissingsfactoren', *WFR* 2011/190.

[368] Het was en is, zo lijkt het soms, voor veel fiscale professionals moeilijk om te erkennen dat ethiek een plaats heeft in de fiscaliteit; Doyle, Frecknall Hughes & Glaister 2009, p. 187-189. Dit betreft wat ouder niet Nederlands empirisch onderzoek o.b.v. interviews, maar het geeft de ingebeelde, veilige scheiding tussen fiscale techniek en ethiek goed weer – waar overigens ook universitaire (fiscale) opleidingen te weinig vraagtekens bij hebben gezet. Bij stevig doorvragen bleken geïnterviewden overigens wel degelijk morele aspecten te zien.

[369] Boomsluiter en Hofman, § 3.2.

[370] E. van der Enden en B.C. Klein, 'Good Tax Governance ... Govern Tax Good', in deze bundel. Vgl. Europese Commissie, *A Renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, d.d. 25.10.2011 COM(2011) 681 def, p. 22. Vgl. H. Gribnau, 'Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously', in: K. Elgaard a.o. (eds.), *Fair Taxation and Corporate Social Responsibility*, Copenhagen 2019; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3604256.

[371] A. van Eijsden en R. Kroneman, 'Corporate Responsibility dwingt bedrijven tot maken van keuzes in belastingstrategie', *FD* 3 mei 2012; A. van Eijsden, 'The Relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved', *EC Tax Review* 2013/1.

[372] Zie al eerder al ChristianAid, *Tax and Sustainability. A framework for businesses and socially responsible investors*, 2011; https://www.christianaid.org.uk/sites/default/files/2017-08/accounting-for-change-tax-sustainability-october-2011.pdf; VBDO, *Good Tax Governance in Transition* 2014; www.vbdo.nl; Bird & Davis-Nozemack,2019 1017-1020 pleiten ook voor het integreren van het tegengaan van belastingvermijding in 'sustainability frameworks.'

[373] J.L.M. Gribnau, 'Tax Governance en CSR: waar een wil is, is een weg', in *Springende punten. Van Amersfoort-bundel*, Deventer: Kluwer 2017; https://www.researchgate.net/publication/321966321_Tax_Governance_en_CSR_waar_een_wil_is_is_een_weg.

[374] Europese Commissie, *A Renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*, d.d. 25.10.2011, COM(2011) 681 def, p. 7.

[375] Zie ook Van der Enden en Klein in deze bundel.

taxation that companies can endorse to demonstrate responsibility and play their part in creating a stable, secure and sustainable society."[376] Het B Team doet dit vanuit de overtuiging dat het vertrouwen tussen het bedrijfsleven en het publiek is verbroken omdat men in brede kring is gaan geloven dat ondernemingen korte termijn winst (en aandeelhouders waarde) belangrijker vinden dan lange termijn duurzaamheid. De aangesloten ondernemingen zien belastingen niet als kosten, maar als 'entry fee (...) in order to take part of a modern society'.[377] Belastingen zijn daarbij een belangrijk middel om de Sustainable Development Goals te realiseren. Belangrijk uitgangspunt is compliance met de letter en geest van de wet.[378] Verantwoord fiscaal handelen is overigens "particularly important for companies operating in developing countries, where revenue authorities often cannot match the resources of their peers in wealthier countries."[379]

Een Europese ngo, CSR Europe, publiceerde in maart 2019 'A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour' met het doel CSR/Sustainability managers te helpen fiscaal gedrag steviger te verankeren in de duurzaamheidsstrategie van een onderneming, de tax functie meer in lijn met het bestuursbeleid te brengen en een meer effectieve samenwerking inzake belasting tussen verschillende afdelingen van een onderneming te bevorderen.[380] Dan pas kan er sprake zijn van 'sustainable tax governance'. Extern zou ook meer tegemoet kunnen worden gekomen aan de veranderde wensen van stakeholders.[381]

De maatschappij heeft verwachtingen van ondernemingen op het gebied van duurzaamheid. Ook (institutionele) beleggers hechten steeds meer aan duurzaamheid. Zij kijken daarbij ook naar belastingen en het daarmee samenhangende beleid.[382] Zo heeft de Nederlandse Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO) in samenwerking met PwC een Tax Transparency Benchmark (2014) ontwikkeld.[383] VBDO ontwikkelt benchmarks om prestaties op het gebied van duurzaam beleggen transparant te maken en te verbeteren. Een daarvan is de Tax Transparency Benchmark die bestaat uit zes principes voor good tax governance - elk uitgewerkt in een aantal meer concrete indicatoren.[384] Via deze benchmark oefenen beleggers invloed op het fiscale beleid en gedrag van ondernemingen. Daarvoor is een zekere fiscale expertise onontbeerlijk. Belangrijk is daarom dat beleggers het gesprek aangaan met ondernemingen en fiscale experts om hun (fiscale) expertise te vergroten.[385]

Een belangrijk onderdeel van duurzame good tax governance is een goede werkrelatie met de belastingadministraties. Zoals het B team schrijft: "We seek, wherever possible, to develop cooperative relationships with tax authorities, based on mutual respect, transparency and trust."[386] De Tax Transparency Benchmark ziet de deelname aan 'cooperative compliance'

[376] The B Team, *A New Bar for Responsible Tax. The B Team Responsible Tax Principles*, 2018; https://bteam.org/our-thinking/reports/responsibletax-2.

[377] E. Livingston (The B Team), 'Tax and Social Responsibility – The Need for Business Responsible Tax Principles', in deze bundel.

[378] Zie ook bijvoorbeeld OECD, *Guidelines for Multinational Corporations*, Paris: OECD 2011, p. 60.

[379] Livingston, in deze bundel. Hij wijst ook op het belang van vrijwillige verstrekking van gegevens aan de belastingadministraties in deze landen. Ook zou een duurzame belastingstrategie in moeten gaan op de vraag een onderneming gebruik wil maken van fiscale incentives in ontwikkelingslanden; vgl. Van Rij in deze bundel.

[380] Die afdelingen kunnen verschillende belangen hebben, zoals Van Rij in deze bundel schrijft. Over de interne afstemming zie ook E. Cratzborn (Group Head of Taxation, DSM), in R. Taha, 'Rebuilding Trust in Taxation', (Verslag van het gelijknamige seminar) *WFR* 2018/31.

[381] CSR Europe/PwC, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, Brussels, p. 8; www.csreuroep.org.

[382] Investeerders hebben o.a. belang bij een goed functionerende staat, dus bij het bestrijden van belastingontwijking, omdat hun stakeholders belang hebben bij publieke voorzieningen en omdat zij zelf vaak aanzienlijke hoeveelheden staatsobligaties e.d. in hun beleggingsportefeuille hebben; vgl. Forum pour l'Investissement Responsable (FIR), *Corporate Tax Practices: Moving from Compliance to Responsibility. CAC 40 Engagement Report*; 2020 p. 3; https://www.frenchsif.org/isr-esg/.

[383] Zie X. Urbach (VBDO), in deze bundel. Zie ook R. Russo en R. Hein, 'Tax governance: perspectieven', in deze bundel.

[384] Zie VBDO/PwCNL, *Principles for Good Tax Governance*, https://www.vbdo.nl/ en X. Urbach (VBDO) in deze bundel. Zie ook A.-G. Jallai, *Good Tax Governance: International Corporate Tax Planning and Corporate Social Responsibility - Does One Exclude the Other?*, (diss.) Tilburg University 2020.

[385] Zie bijv X. den Uyl (PRI) in deze bundel.

[386] The B Team 2018 en Livingston, in deze bundel.

programma's (horizontaal toezicht) als een vorm van tax assurance. Gegeven het beleden belang van compliance met de letter en geest van de wet en een goede werkrelatie met de Belastingdienst (als elementen van maatschappelijke verantwoordelijkheid) zouden ondernemingen hier ook fiscaal gerelateerde morele kwesties kunnen bespreken. Dat zou kunnen helpen zo'n morele kwestie van alle kanten te belichten. Bovendien wordt daarmee in dit opzicht de kwaliteit van de tax governance (inclusief ethiek) van de belastingplichtige zichtbaar – waarvan de Belastingdienst in het kader van horizontaal toezicht overtuigd moet zijn. Dat betekent ook dat bij agressieve fiscale structuren de Belastingdienst de morele dimensie kan aankaarten ('reflectie') – inclusief de verhouding tot de MVO / duurzaamheidsstrategie van de onderneming.[387] Daarbij is een onbevooroordeelde en onpartijdige houding met begrip en inzicht in het ondernemersperspectief cruciaal.[388] Er dient beslist geen sprake te zijn van een beschuldigend domineesvingertje.[389]

16.9 Transparantie

16.9.1 Belang van transparantie

Transparantie, waarmee ik doel op externe of publieke transparantie, is een essentieel element van good (sustainable) tax governance, zij kan de fiscaliteit inzichtelijk maken en bijdragen aan een beter geïnformeerd en genuanceerder publiek debat.[390] Transparant zijn jegens de maatschappij "provides strong signalling and discipline across an organization", betoogt Hirschhorn. Het laat aan de mensen in de onderneming zien dat je ook echt doet wat je zegt. Bovendien hebben diegenen die 'the right thing' doen er baat bij want "it makes it harder for others to hide in the shadows, and focuses the attention of scrutineers."[391]

Transparantie is het procedurele element van good tax governance, zoals het betalen van een eerlijk deel (fair share) het inhoudelijke element is.[392] Adequate fiscale informatie kan leiden tot beter inzicht in fiscaal gedrag. Te vaak worden alle multinationals over een kam geschoren; hetzelfde geldt voor belastingadviseurs.[393] De enorme complexiteit van de fiscale wet- en regelgeving, het vaak zeer fiscaal-technische karakter daarvan en het gebrek fiscale deskundigheid bij de gemiddelde burger "dragen bij aan het risico van ongenuanceerde discussies."[394] Adequate informatievoorziening is in dit licht een basisvoorwaarde voor een beter debat.

Transparantie maakt een beoordeling van de fiscale handel en wandel van ondernemingen mogelijk en zo kan een onderneming verantwoording afleggen en een dialoog aangaan met

[387] Anders bijv. K.H. Datt, "Paying a fair share of tax and aggressive tax planning — A tale of two myths", *eJournal of Tax Research* 12 (2014) 2, p. 410-432: de (Australische) belastingdienst (ATO) mag belastingplichtigen niet aanspreken op de betaling van een "'fair share of tax' or act as a 'good corporate citizen'." Datt houdt tamelijk krampachtig vast aan de identiteit van wet en moraal: wat legaal is kan moreel niet laakbaar zijn. "Either a scheme can be successfully challenged by the regulator or it cannot. If the latter, irrespective of the descriptors ['aggressive tax planning'] used, it is legal and *unobjectionable*."

[388] Vlg. OECD, *The Enhanced Relationship. Tax Intermediaries Study*: Working Paper 6, Paris, France: OECD Publishing, p. 6-9; http://www.oecd.org/ctp/administration/39003880.pdf.

[389] Vanuit de medeverantwoordelijkheid van de belastingdienst voor de integriteit van het belastingstelsel mag hij mijns inziens ook buiten HT-situaties voorzichtig (terughoudend) om ethische reflectie vragen.

[390] Zeer uitvoerig: S. Stevens, *Meer transparantie in de vennootschapsbelasting?*, oratie Tilburg, Tilburg: PrismaPrint 2018.

[391] Hirschhorn 2019, p. 11.

[392] Zie over 'substantive' en 'procedural good tax governance': H.J.L.M. Gribnau & A.-G. Jallai, 'Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency', *Nordic Tax Journal* 2017/5; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3021914 en Jallai 2020, p. 161-170.

[393] Amerikaanse multinationals hebben zeker een bepaalde reputatie; zie M. Gardner, S. Wamhoff, M. Martellotta & L. Roque, *Corporate Tax Avoidance Remains Rampant Under New Tax Law. 60 Profitable Fortune 500 Companies Avoided All Federal Income Taxes in 2018*, ITEP Report April 2019; https://itep.org/notadime/. Vgl. M. Bauer, Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions, ECIPE Occasional Paper 03/2018, p. 5; https://ecipe.org/publications/digital-companies-and-their-fair-share-of-taxes/. Zie OECD's Tax indicator, *OECD Tax on corporate profits*, 2019; https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm. Het rapport van de Adviescommissie belastingheffing van multinationals, *Op weg naar balans in de vennootschapsbelasting*, 15 april 2020, pleit voor meer onderzoek.

[394] Vgl. Boomsluiter en Hofman, § 3.4.

haar stakeholders en de maatschappij in het algemeen. Transparantie en stakeholdersdialoog hebben een educatieve functie: zij helpen niet ingewijde belanghebbenden de vaak technische fiscaliteit (beter) te begrijpen en te beoordelen. Daarnaast helpen zij de onderneming tot een goed begrip te komen van de verwachtingen van haar stakeholders.[395]

Transparantie vraagt om integriteit. Organisaties kunnen inspelen op de menselijke beperkingen bij het verwerken en beoordelen van beschikbare informatie.[396] Zij kunnen zich dan meer op de vorm (cijfers, kengetallen, performance indicators, e.d.) dan op de inhoud en kwaliteit gaan richten. Selectieve en 'creatieve' informatieverstrekking kan een vertekend (gunstig) beeld creëren.[397] Aan verstrekte of gepubliceerde fiscale ondernemingsinformatie worden dus hoge eisen gesteld. De gebruiker daarvan moet erop kunnen vertrouwen. Zoals Russo en Hein benadrukken dient aan informatieverstrekking altijd de eis van toetsbaarheid te worden gesteld. Zij koppelen daar nog een belangrijke eis aan vast: de gebruiker heeft "de plicht van om zorgvuldig om te gaan met ontvangen informatie."[398] Noch de onderneming noch de stakeholders past dus opportunisme.

16.9.2 Verplichte en vrijwillige transparantie

Transparantie kan vrijwillig zijn maar ook verplicht, bijvoorbeeld door wetgeving. Denk aan de verplichte 'country-by-country reporting' aan de Belastingdienst.[399] Een beperktere mate van openbare transparantie is voorgeschreven met betrekking tot de publieke financiële jaarrekening. Die verplichte informatieverstrekking bevat echter doorgaans onvoldoende gedetailleerde openbare fiscale gegevens "om een goede analyse te kunnen maken van het belastinggedrag van multinationals."[400] In de huidige situatie is het daarom aan ondernemingen die 'good / sustainable tax governance voorstaan om op dit punt 'beyond compliance' te gaan.

Ondernemingen verstrekken inderdaad ook vrijwillig informatie aan stakeholders. Uit de VBDO Tax Transparency Benchmark 2019 die 77 beursgenoteerde ondernemingen vergeleek blijkt dat die transparantie een grote vlucht heeft genomen. De ondernemingen rapporteren over het algemeen beter over risico-management en de implementatie van de belastingstrategie. Zij maken ook beter inzichtelijk of de bedrijfsactiviteiten overeenkomen met de belastingafdracht in het desbetreffende land.[401] Belastingen wordt in toenemende mate gezien als een onderdeel van het duurzaamheidsbeleid van ondernemingen in plaats van als louter kosten. Er komen zo meer openbare fiscale gegevens beschikbaar die nodig zijn om een goede analyse te kunnen maken van het belastinggedrag van multinationals. Maar er zijn zeker nog verbeteringen mogelijk: nog weinig ondernemingen rapporteren bijvoorbeeld over hun per land betaalde belasting.[402]

Deze 'Public country-by-country reporting' is een hot item.[403] Ook daar worden stevige stappen gezet. Zo publiceerde Shell, een van de eerste bedrijven dat de 'B Team Responsible Tax Principles' onderschreef, het 'Tax Contribution Report 2018' met country-by-country informatie over 98 landen. Shell draagt naar eigen zeggen, zo bij aan transparantere belastingsystemen

395 Die stakeholders hebben verschillende belangen bij transparantie; zie P. Eisenberg, 'Does Transparency Tackle Tax Avoidance? A Stakeholder Perspective', *International Journal of Advances in Management and Economics* 8 (2019) 1.

396 Vgl. A. Fung, M. Graham & D. Weil, *Full Disclosure: The Perils and Promise of Transparency*, Cambridge: Cambridge University Press 2008, p. 34.

397 Doordat de gepresenteerde informatie tegelijkertijd van minder 'rooskleurige' zaken afleidt of die zelfs verhult, ontstaat er geen reëel beeld van de feitelijke situatie; vgl. J.L.M. Gribnau, 'Fiscale transparantie: de moeilijke weg naar meer vertrouwen', *MBB* 2016/9.

398 Hier is het Kantiaanse publiciteitsbeginsel van belang; zie daarover A. Van de Vijver, 'Legitimacy of Corporate Tax Incentives: a Kantian Perspective', *Intertax* 2020 (te verschijnen).

399 In het landenrapport dient onder andere de wereldwijde fiscale winstverdeling te worden opgenomen, alsmede de betaalde (winst)belasting in landen waarin de multinationale groep een vestiging heeft (zie art. 29b - 29h Wet VPB 1969; in het nieuwe hoofdstuk VIIa).

400 R. Russo en R. Taha, 'Financiële verslaggeving over belastingen: het komt er nu echt aan!', *WFR* 2020/96, p. 643.

401 VBDO, *Tax Transparency Benchmark 2019*, 2019; https://www.vbdo.nl/2019/11/benchmark-belastingtransparantie-2019/. Zie ook Urbach (VBDO) in deze bundel: "In 2020, there is a lot to be optimistic about." Dat neemt natuurlijk niet weg dat verdere verbetering mogelijk en wenselijk is.

402 Zie ook K. Bangma (FNV) en R. Tolman (FNV), 'Tax Governance', in deze bundel.

403 Van der Enden en Klein in deze bundel.

vanuit de gedachte dat deze benadering "allows companies to help create a sustainable society."[404] Ook de N.N. Group kwam voorjaar 2020 met een 'Total Tax Contribution Report 2018.'[405] Fiscale transparantie gaat dan uitdrukkelijk verder dan enkel informatie over betaalde vennootschapsbelasting. Multinationals dragen ook bij met andere belastingen en betalingen, denk aan de omzetbelasting, loonbelasting en bijvoorbeeld productierechten. Dergelijke data helpen te komen tot een meer volwassen debat.[406] Dat geldt uiteraard ook voor rapporten van andere organisaties zoals ngo's.[407] Integere fiscale transparantie vraagt daarbij om de bereidheid vragen te beantwoorden en gegevens over derden goed te controleren en verifiëren.

Vrijwillige transparantie lijkt op zich positief want iemand die uit zichzelf iets doet, informatie publiceert, is beter gemotiveerd dan iemand die daartoe wordt gedwongen, zo lijkt het. Zo simpel ligt het echter niet. Onvermijdelijk beïnvloedt het eigen perspectief (belang) de selectie en presentatie van gepubliceerde informatie. Gevaar is ook dat vrijwillige transparantie gekleurd en selectief is en dus minder objectief. Ondernemingen kunnen bijvoorbeeld rapporteren over onderwerpen die helemaal niet zo belangrijk zijn voor de organisatie zelf of zich in hun jaarverslag richten op actuele thema's die in de samenleving spelen.[408] De kwantiteit en kwaliteit daarvan is vaak inadequaat.[409] Dan zou de overheid dus regels dienen te stellen om consistentie en uniformiteit te garanderen.[410] Overigens pleiten multinationals zelf ook vaak voor uniforme internationale standaarden om verwarring veroorzaakt door uiteenlopende standaarden te vermijden (daar hebben beleggers en andere stakeholders natuurlijk ook belang bij[411]). Dat voorkomt ook dat ze ieder voor zich het wiel moeten uitvinden.

Nationale overheden en supranationale organisaties kunnen dan zorgen voor uniforme internationale standaarden. In Europa wordt gepoogd te komen tot een 'public country-by-country reporting' voorstel van de Europese commissie. Maar er zijn ook andere non-gouvernementele organisaties die dergelijke standaarden kunnen opstellen en kunnen bijdragen aan consistente en uniforme rapportage. Het Global Reporting Initiative (GRI), die standaarden voor (vrijwillige) duurzaamheidsrapportage ontwikkelt, kwam na uitvoerige consultatie van belanghebbenden in 2019 met de 'GRI 207: Tax standard.' Zo is belasting een onderdeel geworden van die 's wereld meest gebruikte set standaarden voor

[404] Royal Dutch Shell Plc, *Tax Contribution Report 2018*, p. 4; https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/servicepages/downloads/files/shell_tax_contribution_report_2018.pdf

[405] https://www.nn-group.com/article/nn-group-publishes-total-tax-contribution-report-2018-.htm.

[406] Daar mag wat Gunn en Gunn (in deze bundel) betreft best nog een tandje bijgezet worden. Zij noemen als onderwerpen waar meer informatie over verstrekt zou mogen worden: rulings en tax holidays, omgang met vragen van onderzoekers en lobbyactiviteiten. En volgens Bangma en Tolman (in deze bundel): "moeten bedrijven ook eerlijk ingaan op vragen over de fiscaliteit van bedrijven. Zo is openheid over je bedrijfsstructuren van belang."

[407] Vgl. Christian Aid & SOMO, *Tax Justice Advocacy: A Toolkit for Civil Society*, 2011.

[408] M. Janssen-Groesbeek & K. Maas, 'De rapportage van bedrijven over duurzame prestaties kan veel beter', *ESB* 105, 9 juli 2020, p. 48. Zij wijzen erop dat om de eerste vorm van gebrekkige transparantie te voorkomen de niet-financiële verslaggeving het begrip 'materialiteit' heeft overgenomen uit de financiële verslaggeving. "Het betekent dat bedrijven moeten sturen op en zich verantwoorden over de onderwerpen die het relevantst en significantst zijn." Maar wat betreft de 'materialiteiten' achter de verantwoording in het jaarverslag blijkt dat (te veel) aandacht voor actuele maatschappelijke thema's het zicht vertroebelt "op wat echt van belang (materieel) is voor de bedrijfscontinuïteit: rapporteren over onderwerpen die essentieel zijn voor directe stakeholders, de partijen die rechtstreeks betrokken zijn bij de onderneming: werknemers, klanten, toeleveranciers, kapitaalverschaffers." Ook benadrukken zij dat ondernemingen in het jaarverslag "de samenhang (integraliteit) tussen governance, strategie, beleid, prestaties en vooruitzichten" moeten laten zien.

[409] R. Russo, 'Fiscaal beleid en Corporate Governance', *TFO* 2015/1 signaleert dat van verschillende kanen uiteenlopende 'tax principles' worden geformuleerd; hetgeen de duidelijkheid en eenduidige hanteerbaarheid niet ten goede komt. Vgl. R. Russo, 'Nieuwe voorstellen Corporate Governance Code: fiscaal relevant?', *WFR* 2016/784: hij had het toegejuicht als de [CGC] commissie ook stelling had genomen op het punt van openbaarheid van fiscaal beleid.'

[410] K. Holland, S. Lindop & F. Zainudin, 'Tax Avoidance: A Threat to Corporate Legitimacy? An Examination of Companies' Financial and CSR Reports', *British Tax Review* 2016/3, p. 310-338.

[411] Vgl. Russo en Hein, in deze bundel, zij bepleiten ook een overzichtelijke en uniforme wijze van rapporteren over belastingen, "zodat een zinvolle vergelijking mogelijk is."

duurzaamheidsverslaggeving.[412] Deze standaard zal veel navolging krijgen want tal van 's werelds grootste bedrijven gebruiken GRI-standaarden in hun duurzaamheidsverslaggeving.[413] GRI 207 is daarmee een belangrijke stap op weg naar een effectieve bestrijding van belastingontwijking, die "in toenemende mate door steeds meer institutionele beleggers als een (financieel) risico wordt beschouwd."[414] Een belangrijke conclusie is dat een eventuele verplichting op het gebied van transparantie en, meer algemeen, tax governance gepaard dient te gaan met een systeem van monitoring.[415]

GRI 207 is zeker niet onopgemerkt gebleven. In Davos presenteerde de International Business Council (IBC) van het World Economic Forum afgelopen januari (2020) een eerste aanzet tot een universeel ESG-reporting framework voor sustainability en niet-financiële informatie.[416] Het rapport noemt vier 'pillars': principles of governance, people and planet prosperity.' Daarbij onderscheidt het 22 'core metrics' en 34 'recommended metrics.' Ook hier blijkt belasting van belang voor het duurzaamheidsbeleid: in de vorm van public country-by-country reporting is tax als één van de 22 'core metrics' in het rapport opgenomen onder de vierde pijler 'prosperity'. Daarbij wordt verwezen naar GRI 207 (als 'source').[417]

16.9.3 Transparantie is niet genoeg

De beoordeling van fiscaal beleid en rapportages is vaak nog niet zo eenvoudig. Voor beleggers en – voor de maatschappij in het algemeen - vormen de juridische internationale wet- en regelgeving die de fiscale handel en wandel van ondernemingen reguleren en de technische taal die ondernemingen vaak gebruiken in communicatie over de fiscaliteit belemmeringen voor zo'n beoordeling. Belangrijk zijn daarom de aanbevelingen van de aan de Verenigde Naties gelieerde Principles for Responsible Investment (PRI) om niet alleen tot grotere en beter begrijpelijke transparantie te komen maar ook ondernemingen te stimuleren tot 'ongoing dialogue with stakeholders on tax (e.g. tax authorities, civil society organizations, consumers) and how it has impacted on tax policy.'[418] In zo'n stakeholdersdialoog kunnen onder andere verwachtingen van stakeholders worden besproken.[419]

Bij deze ogenschijnlijke snelle opmars van transparantie in de fiscaliteit dient men wel realistisch en vooral kritisch te blijven. De vormgeving van een transparantie-mechanisme is sterk afhankelijk van de context waarbij de informatiebehoefte een grote rol speelt.[420] Transparantie is geen wondermiddel en leidt niet per definitie tot meer vertrouwen.[421] Er moet een zeker basisvertrouwen bestaan willen stakeholders verstrekte informatie als betrouwbaar zien. Freedman betoogt dat '[c]onflicting narratives of complex transactions and situations from variously motivated participants in the debate' een situatie kunnen creëren waar het voor het publiek moelijk is de betrouwbaarheid van de informatieverstrekker vast te stellen. 'Whose

---

412 Global Reporting Initiative, *GRI 207: Tax Standard*; https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/ ; vgl. Van der Enden en Klein, in deze bundel en F.M. van Klaveren, D. van der Vliet en L.G.C. Sahin, 'Initiatieven en kansen omtrent publieke country-by-countryrapportage', *WFR* 2020/37.

413 Vgl. O. Perez, 'The New Universe of Green Finance: From Self-Regulation to Multi-Polar Governance', in O. Dilling, M. Herberg & G. Winter (eds.), *Responsible Business: Self-Governance and Law in Transnational Economic Transactions*, Oxford: Hart Publishing 2008, p. 162-166.

414 Russo en Taha 2020, p. 644. Zij wijzen verder onder andere op verschillen tussen GRI 207 er nog wat en de verplichte niet-openbare country-by-country reporting' aan de Belastingdienst.

415 Idem Russo en Hein.

416 Zie WEF/IBC, *Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation,* Cologny/Geneva 2020, Hhttp://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf. Het rapport is het resultaat van een samenwerking tussen de 140 leden van de IBC en de Big 4 accountantskantoren– PwC, Deloitte, KPMG en EY.

417 WEF/IBC, *Toward Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation*, p. 23.

418 Den Uyl in deze bundel. Hij wijst ook op het feit dat fiscale gegevens, zoals aanslagen vennootschapsbelasting, niet openbaar zijn hetgeen het voor investeerders bemoeilijkt fiscale risico's te bepalen in hun aandelenportfolio.

419 Een voorbeeld is de sessie over 'Gewoon eerlijk belasting betalen' (oktober 2017), in het kader van KPN's jaarlijks terugkerende Stakeholdersdialoog.

420 H. Gribnau & A. van Steenbergen, *Handle with Care: Transparency as a Means to Restore Trust in Taxation*, TLS Working paper, 2020; http://ssrn.com/abstract=3718692.

421 J.L.M. Gribnau, 'Fiscale transparantie: de moeilijke weg naar meer vertrouwen', MBB 2016/9.

account is more trustworthy – that of taxpayers, campaigning organizations, academics, employed government officials or elected governments?'[422]

Meer algemeen is transparantie is niet enkel reproductie, maar ook bewuste productie van informatie. De presentatie van informatie is van invloed op de perceptie van betrouwbaarheid – die kan verschillen gegeven belangen en visies van de stakeholders. De stakeholders moeten de overtuiging hebben dat er sprake is van oprechte fiscale openheid. Het succes op het gebied van transparantie is bovendien nog niet hetzelfde als succes in duurzaamheid. 'Duurzaamheid wordt een commitment, een proces, een streven, maar is daarmee nog geen realiteit.'[423] Transparantie creëert een beeld van de werkelijkheid waarbij het uiteindelijk gaat om die werkelijkheid, om het al dan niet maatschappelijk verantwoorde gedrag.[424] Doel van transparantie is via een getrouw beeld van de werkelijkheid inzicht te geven in feitelijk fiscaal gedrag.

Het voorgaande neemt niet weg dat er wel degelijk vooruitgang wordt geboekt op het gebied van sustainable tax governance. Vooral bij 'procedural tax governance' (transparantie/ rapportage) gaan de ontwikkelingen hard. Dat is belangrijk want meer transparantie is kernvoorwaarde voor een goed, geïnformeerd debat over 'substantive tax governance' (het betalen van een (fiscaal) fair share).[425] Transparantie leidt mogelijk tot minder agressieve fiscale planning, maar kan ook neveneffecten hebben – ook ongewenste.[426] Deze zullen moeten worden onderzocht. Deze al dan niet beoogde effecten zullen steeds moeten worden afgewogen tegen de kosten van meer transparantie.[427]

Belasting betalen betekent bijdragen aan een duurzame samenleving. Vaak wordt in het internationale debat dan alleen de vennootschapsbelasting in de beschouwing betrokken. Hoeveel en waar betalen multinationals vennootschapsbelasting?[428] Wat we nu zien is dat door uitvoeriger (vrijwillige) rapportage meer gegevens beschikbaar komen. Multinationals dragen ook met andere belastingen en betalingen bij, denk aan de omzetbelasting, loonbelasting en productierechten. Dat zijn gegevens die essentieel zijn.[429] Dat geldt uiteraard ook voor de impact op ontwikkelingslanden.[430] Dat kan leiden tot een discussie over vragen als: kan dan

[422] J. Freedman, 'Restoring Trust in the Fairness of Corporate Taxation: Increased Transparency and the Need for Institutional Reform', in S. Goslinga, L. van der Hel-van Dijk, P. Mascini & A. van Steenbergen (eds.), *Tax and Trust: Institutions, Interactions and Instruments*, The Hague: Eleven International Publishing 2018, p. 125.

[423] J. van Erp, 'Transparant, maar niet open: MVO-rapportages in de mondiale economie', in R. Claassen en J. van Erp (red.), *Ondernemen in de open samenleving*, Den Haag: Boom bestuurskunde 2019, p. 76.

[424] Vgl. P. Rosanvallon, *Counter-Democracy: Politics in an Age of Distrust*, Cambridge: Cambridge University Press 2008, p. 258: 'Transparency, rather than truth or the general interest, has become the paramount virtue in an uncertain world.' Zie ook C Peters, 'Improving Democratic International Tax Governance: On the Power of Citizens, Transparency and Independent Watchdogs', in Peeters, Gribnau & Badisco 2017.

[425] Vgl. de aanbevelingen van A. Gunn, D.J. Koch & F. Weyzig, 'A Methodology to Measure the Quality of Tax Avoidance Casestudies: Findings from the Netherlands', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, on line May 15 2020; https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S1061951820300197?token=5C5AEFD1948FE3E140C63E1895EE4E226822D889BC10F89F896E9DBF6D23C06F8B1D1EA7001F621E282BE8F5FB3EEB00.

[426] Zie Zie over de effecten van country-by-country rapportage F. Hugger, *The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance*, ifo Working Paper no. 304, Revised version, ifo Institute, Munich 2020; https://www.ifo.de/publikationen/2019/working-paper/impact-country-country-reporting-corporate-tax-avoidance.

[427] L. Oats & P. Tuck, 'Corporate Tax Avoidance: is Tax Transparency the Solution?', *Accounting and Business Research* 49 (2109) 5, p. 565–583.

[428] Het belang van de vennootschapsbelasting voor de schatkist vergeleken met de loonbelasting en de omzetbelasting is overigens relatief.

[429] Vgl. EBTF/PwC, *Total Tax Contribution: A Study of the Largest Companies in the EU and EFTA*, December 2019; www.ebtforum.org.

[430] Zie voor een pleidooi voor meer realistische berekeningen (schattingen): M. Forstater, 'Can Stopping 'Tax Dodging' by Multinational Enterprises Close the Gap in Development Finance?" CGD Policy Paper 069. Washington, D.C.: Center for Global Development 2015; http://www.cgdev.org/content/publications/can-stopping-tax-dodging-multinational-enterprisesclose-gap-development-finance.

sprake zijn van een zekere onderlinge compensatie tussen de verschillende soorten betalingen?[431]

Een andere mogelijke vraag is dan hoe betalingen door grote ondernemingen zich verhouden zich tot de bijdragen van andere belastingplichtigen. Kunnen en mogen multinationals met kleinere ondernemingen bovendien op dit punt vergeleken worden? De bakker en de coffeebar om de hoek, die concurreren met de vestiging van een multinational, betaalt toch ook belasting ('level playing field')? Multinationals nemen ook op andere manieren verantwoordelijkheid voor de maatschappij, denk aan creatie van werkgelegenheid, maar ook aan filantropische activiteiten, werknemersvrijwilligerswerk[432], giften, sponsoring[433] en milieu-activiteiten.[434] Kan hier sprake zijn van een zekere onderlinge compensatie?[435] Zijn deze vormen van bijdragen aan de maatschappij al dan niet vergelijkbaar met kleinere (nationale) ondernemingen? Het debat zou aldus aanzienlijk verbreed kunnen worden.[436]

Uiteraard verdient ook de vraag wat nu precies belastingontwijking is ruim aandacht. Belangrijk is de erkenning dat er veel nuances aan zitten – zeker in het licht van het recht van elke belastingplichtige de fiscaal voordeligste weg te bewandelen.[437] Maar ook: hoe zit het met de wisselwerking in de kwaliteit van public tax governance van wetgever en Belastingdienst en corporate tax governance? Andere fundamentele vragen zijn: wat is de bestaanreden van een onderneming en heeft de vennootschapsbelasting (nog) wel bestaansrecht?[438]

16.10 Tax governance code?

Een stel beginselen zoals de 'responsible tax principles' (of eventueel 'sustainable tax principles') vormt de kern van sustainable tax governance of good tax governance. Een onderneming kan deze beginselen vastleggen en uitwerken in gedragslijnen in bijvoorbeeld een 'tax policy' document of een 'tax responsibility charter.'[439] Een (ethische) code of conduct kan daar onderdeel van zijn. Uiteraard dienen dit policy document of charter publiek toegankelijk te zijn.[440] Vervolgens kan dit worden ingekaderd in de governance van de onderneming om de principles te effectueren via bestuur en toezicht mechanismen.

Maar zo'n charter kan uiteraard ook op een veel algemener niveau worden geformuleerd zodat het een veel groter bereik heeft. Om wereldwijd good tax governance te bevorderen zou gestreefd kunnen worden naar een(publieke) code opgesteld door een internationale

[431] Vgl. F.M. van Klaveren, D. van der Vliet en L.G.C. Sahin, 'Initiatieven en kansen omtrent publieke country-by-countryrapportage', *WFR* 2020/37, p. 240: '[Informatieverstrekking] over ingehouden loonbelasting, betaalde doorberekende btw en industriespecifieke belastingen [...] biedt met name kansen voor organisaties die in bredere zin een bijdrage leveren aan de staatskas. Waar deze bijdragen significant zijn, is het moreel wellicht beter te verantwoorden dat een organisatie haar structuur efficiënt inricht als het op de winstbelasting aankomt.'

[432] L. Meijs, 'Ondernemingen en vrijwillige inzet', in P. Dekker en P. van Seters (red.), *Bedrijfsleven en civil society*, Driebergen: Stichting Synthesis 2008, p. 49-60.

[433] T. Schuyt en M.M. Meijer, 'De maatschappelijke bijdragen van het bedrijfsleven: wat bevordert het issue?', in Dekker en Van Seters (red.) 2008, p. 61-71.

[434] Vgl. L. Davoudi, C. McKenna & R. Olegario, 'The historical role of the corporation in society', *Journal of the British Academy*, 6(s1) 2018, p. 41: 'This responsibility [...] can be expressed through the payment of taxes, charitable contributions, preservation of the environment, and the adherence to law,'. Daaraan voegen zij toe dat deze verantwoordelijkheid 'can be encouraged or enforced in a myriad of ways. The state can enact regulations, create tax incentives, encourage corporate social responsibility through public pressure, or devise alternative legal models. Each of these options, however, presents trade-offs.'

[435] Vgl. Radcliffe e.a. 2018, p. 52: 'one interviewee expressed that there were times when tax professionals negotiated private agreements regarding property taxes and incentives but that there was some kind of *quid pro quo* by which the company agreed to contribute in some way to the social good of the local community.'

[436] Van Rij 3.6 bepleit het debat te brengen op het hogere niveau van het "purpose-denken", waarvan belasting een integraal onderdeel kan uitmaken. De centrale vraag is dan: "Hoe kunnen bedrijven en hun adviseurs aan een betere wereld bijdragen?"

[437] Zie bijv Gunn en Gunn en ook Overwater e.a., beide in deze bundel.

[438] Zie ook Van Rij en Boomsluiter en Hofman in deze bundel.

[439] Vgl. FIR 2020, p. 9. Het zou ook een 'responsible corporate tax citizenship' charter kunnen zijn.

[440] Vgl. FIR 2020, p. 10, beveelt ook de publicatie van niet aanvaardbare fiscale praktijken aan.

organisatie zoals de OECD de G20/OECD Principles of Corporate Governance heeft geformuleerd. Nederland kan hier het initiatief nemen. Voordeel hiervan is de wereldwijde 'gelding' hetgeen ook een gelijk speelveld impliceert. Nadeel is dat de totstandkoming een tijdrovend proces zal behelzen.

Nederland kan dan beter zelf aan de slag gaan – hetgeen een internationaal initiatief natuurlijk niet uitsluit. Moet hier gekozen worden voor formele regelgeving of zelfregulering? De Nederlandse Corporate Governance Code zou goed met enige bepalingen kunnen worden uitgebreid over corporate tax governance. Daarmee is er ook sprake van een wettelijke verankering van het pas-toe-of-leg-uit beginsel. De reikwijdte van deze tax governance bepalingen is dan wel echter formeel beperkt tot de bedrijven waarop art. 391 lid 5 Boek 2 BW van toepassing is.

Een aparte Corporate Tax Governance Code zou echter wat gedetailleerder kunnen zijn en een grotere reikwijdte kunnen hebben mits ook andere grote ondernemingen (bijvoorbeeld familiebedrijven) zich daarbij aansluiten.

Een tax governance code voor het mkb zou kunnen aansluiten bij horizontaal toezicht waarbij de code geldt voor adviseur en klant. De klanten sluit zich hier aan bij het fiscaal dienstverleners convenant van de adviseur. Het tax control framework van de fiscaal intermediair is de basis voor aanvaardbare aangiften, en vooroverleg wordt gevraagd bij situaties waarbij de adviseur denkt dat de Belastingdienst mogelijk anders onderdelen van de aangifte zal beoordelen. Dit is een belangrijke vorm van (pro-actieve) transparantie. Een kanttekening hierbij is dat vooroverleg een schaars goed lijkt te zijn geworden, hetgeen afbreuk doet kan doen aan het vertrouwen in deze HT-variant van een tax governance code.

Belangrijk aandachtspunt hier zijn de niet-georganiseerde adviseurs. Daar zal parallel intensief toezicht op moet worden uitgeoefend ten behoeve van een level playing field en geloofwaardigheid. Dit laat weer zien dat 'soft law' niet zonder 'hard law' – inclusief dito handhaving kan.

Het belang van een coöperatieve (horizontaal toezicht) relatie met de Belastingdienst, in het kader van tax governance is evident – nu de Belastingdienst daar enkel toe overgaat als hij overtuigd is van het niveau van governance van de belastingplichtige. Het commitment om te komen tot een aanvaardbare aangifte en openheid met betrekking tot risico's kan gezien worden als het nemen van maatschappelijke verantwoordelijkheid (zie ook de responsible tax principles). Horizontaal toezicht heeft echter een procedurele invalshoek: het gaat om open werkrelatie gebaseerd op vertrouwen en begrip voor elkaars belangen. Er wordt niet expliciet respect voor de letter en geest van de wet of het betalen van een fair share (een element van good tax governance) afgesproken.

16.11 Belastingadviseurs

De fiscale advieswereld heeft de afgelopen jaren een stevige herijking ondergaan. De voorheen vrij gesloten wereld van fiscalisten werd door de nasleep van de financiële crisis van 2008 fors opgeschud. Van Rij gebruikt hier het beeld van 'de veilige driehoek' waar de internationale fiscaliteit zich afspeelde: de belastinginspecteur, de belastingadviseur en de tax directors van ondernemingen.[441] De (vennootschaps)belasting werd vooral als een kostenpost gezien die tot een minimum moest worden beperkt ten bate van de aandeelhouder. Voor legistisch ingestelde fiscalisten was de letter van de wet een profijtelijk verdienmodel – zij speurden naar loopholes in het internationale belastingstelsel (bepaald geen waterdicht systeem) om de belastingafdracht van hun cliënten te minimaliseren. De tax directors van de grote bedrijven rapporteerden aan de CFO. "Buiten de CFO was niemand verder geïnteresseerd in belastingen."

Die gesloten wereld is opengebroken: meer transparantie is het devies. De 'veilige driehoek' kreeg ook te maken met de 'assertieve driehoek': non-gouvernementele organisaties (ngo's),

[441] Van Rij, in deze bundel.

media en politiek. Fiscalisten werden geconfronteerd met een ongekende dynamiek: het bewerken en mobiliseren van de publieke opinie en de samenleving. Fiscaal gedrag wordt voorwerp van een vaak weinig genuanceerd debat dat op een heel andere manier, vaak via de ('social') media, wordt gevoerd (en waar wantrouwen lijkt te heersen).[442] Negatieve publiciteit kan tot reputatieschade leiden, dat willen ondernemingen voorkomen, maar er was ook een positief doel: het vertrouwen herstellen. Belasting werd een zaak van het ondernemingsbestuur. Belastinggedrag moet nu in het ondernemingsbeleid passen. Na eerdere bedrijfsschandalen (Enron, Parmalat e.d.) was al gezegd dat belasting niet valt los te zien van haar 'moral, ethical and social dimensions', maar nu werd het menens.[443]

Aanvankelijk ontkenden veel adviseurs het probleem: "men begrijpt de fiscaliteit gewoon niet", zo was vaak de reactie. Zeker is dat als gezegd fiscale wet- en regelgeving enorm complex en vaak heel juridisch technisch is, maar dat zal allerlei stakeholders er niet van weerhouden een mening te hebben over fiscaal gedrag.

Alleen daarom al zullen fiscalisten en ondernemingen informatie moeten verstrekken en fiscale kennis overdragen. Informatie en kennis zijn immers voorwaarden voor een zinvol debat.[444] Een ding is zeker: het eens zo veilige (juridische) onderscheid tussen belastingontduiking en belastingontwijking is vanuit moreel perspectief geen houdbare verdedigingslinie meer. Het gaat uiteindelijk om de vraag of een onderneming redelijk belasting betaalt en niet om de precieze juridische kwalificatie. Daarom is country-by-country rapportage zo belangrijk – ook zonder wettelijke verplichting. Dit kan bijdragen aan herstel van vertrouwen. En als gezegd, mag men van in een debat van de betrokken partijen verwachten op integere wijze met die informatie om te gaan.

Het behoeft geen betoog dat de hiervoor beschreven maatschappelijke ontwikkelingen grote invloed hebben op fiscalisten – dat geldt voor zowel bedrijfsfiscalisten als belastingadviseurs. Hoewel vooral het fiscale gedrag van grote ondernemingen in het nieuws kwam, zijn ook belastingadviseurs van middelgrote ondernemingen en het MKB aan het denken gezet. Adviseurs behartigen het belang van hun klanten, zodat zij ondernemingen zullen volgen die belastingen die kiezen voor 'good / sustainable tax governance.' Zij kunnen hun klanten ook actief stimuleren een fiscale duurzaamheidstrategie te ontwikkelen en daarbij assisteren.[445] Met name grote en middelgrote kantoren hebben overigens MVO en duurzaamheid in hun vaandel staan.[446] Voor jonge belastingadviseurs is sustainability (en transparantie) bijna vanzelfsprekend van belang. "Deze generatie heeft de overtuiging dat alles meer sustainable zal moeten zijn om de mondiale welvaart te verhogen."[447]

Dat legt een grotere druk op belastingadviseurs waaronder ook bedrijfsfiscalisten. Deze dienen nu niet alleen technische complexe wetgeving te interpreteren maar ook te beslissen wat een

[442] Het wantrouwen tussen de verschillende stakeholders (international organisatie zoals de OECD en EU, belastingdiensten, ministeries of Financiën, politici, grote ondernemingen (vaak multinationals), belastingadviseurs, ngo's, burgers, etc) en dat 'negatively affects the trust which public opinion has in the international tax system'; S. Douma, *Miscommunication and Distrust in the International Tax Debate*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 9. Zie ook Freedman 2018, p. 122-126.

[443] KPMG, *Tax in the Boardroom. A Discussion Paper*, 2004, p. 1. De met veel publiciteit omgeven schandalen waren aanleiding om belasting tot een zaak van het ondernemingsbestuur te promoveren.

[444] Vgl. R. Hein, 'Belastingrecht: Te moeilijk voor niet-fiscalisten?', *WFR* 2019/261.

[445] Zie bijv. PwC, *Corporate tax governance, creating a sustainable tax approach in times of fundamental change*, 2020, https://www.pwc.nl/nl/actueel-en-publicaties/diensten-en-sectoren/tax/corporate-tax-governance.html. Er wordt hier ook uitdrukkelijk gewezen op de "wider group of stakeholders of corporations." Zie ook Van Rij, in deze bundel, over de door EY ontwikkelde metingsmethode met de pijlers tax policy, transparantie en governance.

[446] Vgl. voor een voorbeeld: "Maatschappelijk verantwoord ondernemen (mvo) gaat tegenwoordig al lang niet meer alléén over het milieu. Het is een veel breder begrip waarbij het ondernemen gecombineerd wordt met aandacht voor mens en maatschappij. Ook RSM vindt het belangrijk om haar verantwoordelijkheid hierin te nemen. Als ambitieuze organisatie willen wij groeien, maar wel op een duurzame en betrokken manier." https://www.rsm.global/netherlands/nl/mvo. MVO zou overigens ook bijstand aan burgers met weinig fiscaal doenvermogen kunnen omvatten.

[447] Zie de bijdrage van Y.A. Schuerman (JOB en MOB), 'Tax governance vanuit het perspectief van de jonge NOB'; Jong RB bekritiseert van uit duurzaamheidsoogpunt overigens het fiscaal instrumentalisme.

maatschappelijke aanvaardbare (dus niet enkel een juridisch houdbare) fiscale structuur is – omdat ze van het ondernemingsbestuur dat doorgaans fiscale deskundigheid ontbeert op dit punt nu eenmaal weinig steun kunnen verwachten.[448] "Therefore, morality is not just an outcome of tax work, tax is increasingly deeply imbued with it", concluderen Radcliffe e.a.[449] Ethiek is inherent aan advisering.

Belangrijk is om te erkennen dat zonder belastingadviseurs veel belastingplichtigen (m.n. ondernemers) niet aan hun talrijke fiscale verplichtingen kunnen voldoen vanwege complexiteit en grote veranderlijkheid van fiscale regelgeving (EY kwalificeert deze hulp expliciet als het nemen van maatschappelijke verantwoordelijkheid[450]). Deze hulp bij compliance verlicht het werk van de Belastingdienst aanzienlijk ('poortwachtersfunctie'[451]). Bovendien helpen zij rechtsbescherming realiseren wanneer rechtsbijstand verlenen in het contact met de inspecteur en bij fiscale geschillen. Belastingadviseurs stellen zo met hun fiscaaltechnische deskundigheid en ervaring belastingplichtigen in staat te voldoen aan hun fiscale plichten en hun fiscale rechten te realiseren.[452] Dit betekent echter ook dat veel belastingplichtigen in dit opzicht afhankelijk zijn van hun belastingadviseurs. Deze afhankelijkheid brengt een zekere verantwoordelijkheid met zich. Dat betekent mijns inziens dat het in beginsel aan de cliënt is om zijn waarden te kiezen en dus de mate van maatschappelijke verantwoordelijkheid. De adviseur kan dan de daarbij passende mogelijke (technische) keuzes in een gegeven situatie inventariseren en de fiscale gevolgen voorleggen en bespreken met de cliënt.[453] Adviseurs hebben de plicht zich op verantwoorde wijze te gedragen. In een beroepsreglement kan deze plicht bijvoorbeeld tot uitdrukking worden gebracht.

Veel leden van belastingadvieskantoren zijn aangesloten bij de NOB of de RB. Deze organisaties hebben beide een beroepsreglement (Code of Conduct). Deze beroeps- en gedragsregels zijn de afgelopen jaren regelmatig aangescherpt - "mede als gevolg van veranderende visie op de rol van de belastingadviseur", zo lezen we bij de NOB. De kernbepaling van de beroeps-en gedragsregels is artikel 1 dat gaat over de eer en waardigheid van het beroep.[454] Sinds 2018 staat in de toelichting bij de Code of Conduct dat een lid "waar redelijkerwijs nodig, ook maatschappelijke aspecten in het overleg met zijn cliënt" dient te betrekken.[455] Daarbij is ook het reputatierisico een element.[456] Aan deze maatschappelijke aspecten (inclusief dilemma's) van de fiscale advisering wordt aandacht besteed in het opleidingsprogramma van de NOB. Ook is er een DilemmApp ontwikkeld.[457] Dat zijn belangrijke stappen, want uit recent empirisch onderzoek blijkt dat een duidelijke communicatie van professionele integriteitsnormen bijvoorbeeld via opleidingsprogramma's effectief is.[458] Het handen en voeten geven aan de maatschappelijke aspecten wordt verder via een Roadmap ingevuld. Tevens zijn er stappen gezet om te komen tot best practices. Ook extern is de NOB actief betrokken bij de

[448] Vgl. Radcliffe e.a. 2018, p. 55: "The mechanics of tax planning in modern day corporations are so byzantine – partly a function of complicated regulation, partly a function of the complicated legal structures of corporations themselves – that most corporate board members struggle to meaningfully understand what it is that their own organization does vis-à-vis tax arrangements."

[449] Radcliffe e.a. 2018, p. 54.

[450] Zie bijlage bij Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

[451] Zie Boef e.a. (NOB).

[452] Vgl. J. Frecknall-Hughes & E. Kirchler, 'Towards a General Theory of Tax Practice', Social & Legal Studies, 24 (2015) 2, p. 4-6.

[453] Vgl. M.D. Bayles, 'The Professional-Client Relationship', in in C. Callahan (ed.), Ethical Issues in Professional Life, New York & Oxford: Oxford University Press, 1988, p. 113-120.

[454] Zo ook art 1 van het Reglement Beroepsuitoefening Register Belastingadviseurs. Zie de bijdrage van Overwater e.a. (RB) in deze bundel: "Wat onder 'eer en waardigheid' van het beroep wordt verstaan wordt medebepaald door maatschappelijke opvattingen en kan dus aan verandering onderhevig zijn."

[455] Dit is deels een weerslag van herijkingen van tax codes of conduct van aangesloten vaak internationaal opererende kantoren die soms wereldwijde gedragscodes hanteren.

[456] Vgl. Schuerman (JOB en MOB), in deze bundel: "De adviseurs van de Jonge Orde van Belastingadviseurs ervaren het "steeds meer als hun taak om de cliënt hierbij goed en volledig te informeren over de maatschappelijke discussie en het risico van naming and shaming."

[457] Zie ook Schuerman (JOB en MOB) in deze bundel.

[458] D. Fatemi, J. Hasseldine & P. Hite, 'The Influence of Ethical Codes of Conduct on Professionalism in Tax Practice", *Journal of Business Ethics* (2020), 164, p. 133-149.

(maatschappelijke) discussie over belastingen.[459] Voor wat betreft de RB, de RB Academy besteedt aandacht aan ethiek en neemt ook deel aan het maatschappelijk debat.

Het hoeft geen betoog dat aandacht voor maatschappelijke aspecten van advisering en ethiek een permanente kwestie moet zijn, een onderdeel van de education permanente van de beroepsorganisaties. Daarnaast is het van belang dat dit de advieskantoren zelf maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek goed inbedden in hun eigen organisatiecultuur en dit verankeren in hun dagelijkse werkzaamheden – net als zij hun fiscale expertise op peil houden en waarborgen.

16.12 Maatschappelijk verantwoorde advisering

De maatschappelijke aspecten van advisering komen aan bod in de vorm van collegiale intervisie, bespreking van dilemma's in vaktechnisch overleg en training van medewerkers. Collegiale intervisie kan plaatsvinden via een apart orgaan dat toetst aan waarden en/of beginselen – zoals bijvoorbeeld in een gedragscode vastgelegd.[460] Grote kantoren hebben vaak een ethische code. Die zal in gedrag moeten worden vertaald. Daarbij is de cultuur van het kantoor van grote invloed, zoals eerder gezegd gaat het dan om de normen en waarden die impliciet en expliciet leidend zijn bij het handelen en het gedrag dat daaruit voortvloeit. De Nederlandse Corporate Governance Code legt de relevantie van cultuur helder uit. "Cultuur is een referentiekader op basis waarvan het eigen handelen en dat van anderen wordt beoordeeld. Een gezonde cultuur helpt misstanden en onregelmatigheden te voorkomen."[461] De missie en waarden van het kantoor en toon aan de top zijn van eminent belang om een cultuur te bevorderen waar integer handelen floreert.[462] Wat betreft de toon aan de top kunnen senior-managers (partners) als rolmodel fungeren en onethisch gedrag actief ontmoedigen. Daarnaast kunnen ze kiezen voor het opstellen van een gedragscode.

Het gedrag van de individuele adviseur wordt beïnvloed door de beroepsethiek die mede wordt ontwikkeld door beroepsorganisaties als de NOB en de RB.[463] Daarnaast is er de ethische cultuur van organisatie, het kantoor of de onderneming (voor bedrijfsfiscalisten) waar men werkzaam is. Tenslotte is er ook nog zijn of haar persoonlijke ethiek. Persoonlijke ethiek is de bewustwording van en de reflectie op de eigen moraal, van de persoonlijke morele opvattingen en oordelen.[464] Deze laatste zullen enerzijds moeten passen bij de beroepsmoraal, en anderzijds bij de moraal van de organisatie of het bedrijf waarvoor iemand werkt. Een te grote spanning met de persoonlijke ethiek dient vermeden te worden.[465] Van Es betoogt dat integer handelen allereerst betekent "keuzes durven maken en weten wat belangrijk is, als persoon en als professional."[466]

Uiteindelijk gaat het er natuurlijk om dat de adviseur in het contact ('dialoog') met de cliënt de maatschappelijke aspecten van zijn fiscale advisering bespreekt. De adviseur bevindt zich

[459] Via conferenties en stakeholder-bijeenkomsten en gesprekken met beleidsmakers over praktijkervaringen en sinds juni 2019 via 'Belastingpoort' bijeenkomsten in Nieuwspoort in Den Haag.

[460] Bijvoorbeeld: Tax Policy Review Board (Deloitte Nederland), Tax Opinion and Policy Board (EY), Matter Assessment Committee (Loyens & Loeff), Risk and Reputation Committee (Meijburg & Co) en Tax Policy Panel (PwC Nederland); zie de bijlage bij de bijdrage van Boef e.a. (NOB).

[461] *De Nederlandse corporate governance code*, 2016, p. 46. Vgl. p. 25, principe 2.5: Het bestuur is verantwoordelijk voor het vormgeven van de cultuur. Zie bijv. ook R. Francis & A. Armstrong, 'Ethics as a Risk Management Strategy: The Australian Experience', *Journal of Business Ethics* 45 (2003) 4, p. 379-380. Op p. 376-377 noemen zij zeven beginselen die kunnen dienen als gids voor ethisch gedrag.

[462] D.W. Finn, L.B. Ckonko & S.D. Hunt, 'Ethical Problems in Public Accounting: The View from the Top', *Journal of Business Ethics* 7 (1988) 606-607. Vgl. H. Koller in RSM, *MVO Verslag 2018*, p. 13; https://www.rsm.global/netherlands/sites/default/files/media/mvo/mvo_verslag_2018.

[463] Professionele of beroepsethiek kan worden omschreven als de reflectie op de morele kwaliteiten waarover de professional moet beschikken en waaraan diens handelen wordt getoetst. Zie M.D. Bayles, 'The Professions', in C. Callahan (ed.) 1988, p. 26-30.

[464] R. van Es, *Ethiek in adviesprocessen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 102-105.

[465] H.M. Field, 'Aggressive tax planning and the ethical tax lawyer', *Virginia Tax Review* 36 (2017), p. 297 e.v. biedt een raamwerk van beginselen om weloverwogen beslissingen te nemen.

[466] Van Es 2003, p. 88.

daarbij in het spanningsveld van het respecteren van de eigen keuzes (autonomie) van de cliënt en het terzijde schuiven daarvan in het belang van de cliënt (paternalisme op grond van welwillendheid). Dit laatste zal niet snel gebeuren, maar laat wel zien dat in de adviseur de keuzes van de cliënt kan sturen en dus verantwoordelijkheid heeft. De adviseur die een diagnose opmaakt van de behoeften van de cliënt en de mogelijke (fiscale) antwoorden daarop presenteert, vormt namelijk de voor de cliënt beschikbare keuzes. Bij advisering vindt een vertaalslag plaats die mogelijke keuzes afbakent. De technische expertise en ervaring van adviseur maakt het mogelijk aanzienlijke invloed uit te oefenen op de beslissing van de cliënt – en dus ook te bepalen welk alternatief (of alternatieven) maatschappelijk verantwoord zou zijn.[467] Uiteindelijk is de cliënt verantwoordelijk voor "de gemaakte keuzes met betrekking tot het vormgeven van de fiscale behandeling van gebeurtenissen of transacties."[468] Maar de RB wijst erop dat de persoonlijke opvatting van de adviseur die vaak jarenlang een vertrouwensrelatie heeft met zijn MKB-cliënt al gauw doorslaggevend is.[469]

Hier valt te onderscheiden tussen passieve en actieve verantwoordelijkheid (dit onderscheid is uiteraard ook voor ondernemingen van belang). Beide vormen van verantwoordelijkheid hangen nauw samen en er is sprake van een zekere wisselwerking. Bij passieve verantwoordelijkheid (accountability) gaat het om achteraf ter verantwoording worden geroepen en al of niet verantwoordelijk gehouden (aansprakelijk gesteld). Dit gebeurt vaak in kleine kring, eigen kantoor of organisatie, maar bij serieuze affaires kan die kring snel groter worden. Gevaar is hier dat pas als er dingen misgaan nagedacht wordt over de kwaliteit van activiteiten, van advisering. Een dergelijke passieve houding bevordert bewuste morele (zelf) reflectie en keuze niet.[470] Bij actieve verantwoordelijkheid ligt de nadruk veel meer op het heden. Het gaat daarbij vooral om verantwoordelijkheid als deugd, om verantwoordelijk handelen, de verantwoordelijkheid nemen, om het zich verantwoordelijk gedragen."[471] Het gaat dan vaak om een breder forum (waaronder de media). Gedragscodes expliciteren en bieden hier houvast bij het nemen van verantwoordelijkheid.

Passieve verantwoordelijkheid, verantwoording afleggen, impliceert voor de adviseur een plicht tot antwoord geven op gerechtvaardigde vragen.[472] Dit verantwoording afleggen tijdens een adviesproces is te zien als een vorm van open communicatie (en is niet primair een morele daad).[473] Uiteindelijk zal verantwoording moeten worden afgelegd aan de stakeholders. Actieve verantwoordelijkheid, expliciet verantwoordelijkheid nemen, is een morele verplichting.[474] De kernwaarde 'eer en waardigheid van het beroep' behelst in dit licht passieve en actieve verantwoordelijkheid met betrekking tot de maatschappelijke aspecten van het advies.[475] Verantwoordelijkheid nemen en later verantwoording afleggen kan idealiter alleen maar als de adviseur zich terdege bewust is van de eventuele in het geding zijnde maatschappelijke

[467] Vgl. D. Rhode, *Professional Responsibility: Ethics by the Pervasive Method*, New York: Aspen Law and Business Publishers 1998, p. 377-378.

[468] Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

[469] Vgl. Overwater e.a. (RB), in deze bundel: "Waarbij het mijn (onze) persoonlijke ervaring is dat een cliënt met een zelfstandige mening minder vaak ten tonele verschijnt dan de klant die de oren – ook in ethisch opzicht – volledig naar de adviseur laat hangen." In dezelfde zin: K. Devos, 'The impact of tax professionals upon the compliance behavior of Australian individual taxpayers', *Revenue Law Journal* 22 (2012) 1; http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol22/iss1/2.

[470] Vgl J. Hirschhorn, *Reflections on Being a Large Market Tax Adviser*, 2019, p. 1: "Working in a firm, it is also all too easy to focus on work in progress (WIP) and lockup, and where the next job is coming from, and viewing advice quality through the lenses of client relationship, negligence and firm exposure – in other words, a sense of as long as the clients keep coming back, and I don't get picked up in an internal file review, it must be going well." https://www.ato.gov.au/Media-centre/Speeches/Other/Reflections-on-being-alarge-market-tax-adviser/.

[471] M. Bovens, *Verantwoordelijkheid en organisatie*. Beschouwingen over aansprakelijkheid, institutioneel burgerschap en ambtelijke ongehoorzaamheid, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1990, p. 35.

[472] H. van Luijk & A. Schilder, *Patronen van verantwoordelijkheid: Ethiek en corporate governance*, Schoonhoven: Academic Service 1997, p. 13.

[473] Van Es, 2003, p. 86.

[474] Van Luijk & Schilder 1997, p. 8-10.

[475] Er zijn overigens zeker nog adviseurs die de grenzen van de wet willen opzoeken; zie Radcliffe e.a. 2018, p. 50. Dit onderzoek is gebaseerd op een aantal interviews tijdens de eerste jaren van het BEPS-project.

aspecten, daar goed over heeft nagedacht en deze in het overleg met zijn cliënt besproken heeft en vervolgens achter de gemaakte keuze kan staan.

16.13 Governance en belastingadviseurs

Governance, het ondernemingsbestuur en het toezicht daarop, is uiteraard ook van belang voor belastingadvieskantoren. Veel van wat eerder over tax governance en een tax governance code is gezegd geldt ook voor hen. Zij hebben meer of minder geformaliseerde vormen van tax governance, inclusief toezicht in de vorm van tuchtrechtspraak waar leden zich vrijwillig aan onderwerpen. Er zijn tal van al dan niet wettelijke regels die voor het gedrag van belastingadviseurs gelden.[476] Als gezegd zijn bij (middel)grote kantoren MVO en duurzaamheid vaak al in de governance verankerd.

De RB wijst op de 'Seven principles of effective tax governance' die de Australische belastingdienst (Australian Tax Office; ATO) in 2016 gepubliceerd. Deze zijn op zich voor ondernemingen geschreven, maar zijn ook voor de belastingadviseur van belang, betoogt de Rb. De eerste zes beginselen zijn een kwestie van 'common sense' (beginsel vijf betreft een goede relatie met de belastingdienst).[477] Het zevende 'tax governance principle' belichaamt de morele dimensie: "Acting ethically and responsibly – with honesty, integrity and in a way consistent with the reasonable expectations of the broader community and the taxpayers' charter."[478] Dat is volgens de toelichting meer dan enkel legaal handelen. Bovendien gaat het ook om transparantie.[479] Eerder bleek al dat transparantie een essentieel onderdeel is van good tax governance.

De RB wijst verder op het verschil in de geldende kwaliteitseisen tussen georganiseerden en ongeorganiseerden adviseurs. "Daar waar de ongeorganiseerden nog relatief gemakkelijk en goedkoop onder de radar wegkomen met weinig toezicht, sancties en kwaliteitseisen is dat voor de georganiseerden in de verschillende gradaties niet of nauwelijks nog mogelijk." De RB vindt daarom dat een tax governance code (ook) gebruikt zou moeten worden om voor de hele sector van belastingadviseurs "een grotere en bredere compliance te bewerkstelligen" onder voorwaarde dat "daarmee ook maatregelen worden genomen om het verschil tussen georganiseerden en ongeorganiseerden te drastisch te verkleinen."

In feite gaat het hier om de kwaliteit van de advisering van klanten. Dan zitten we eerder in de sfeer van gedrag (en gedragscodes) dan van bestuur en het toezicht daarop (governance (codes)).[480]

16.14 Code of Conduct

Maatschappelijk verantwoord gedrag en ethisch gedrag is iets anders dan (behoorlijk) bestuur van de fiscaliteit en daarmee verschuiven we van tax governance naar tax conduct (eventueel te normeren via een tax code of conduct). Gedragscodes zijn vaak instrumenten van zelfregulering: regelingen waarbij bedrijven of organisaties van bedrijven of een beroepsgroep hun eigen regels

[476] Zie de bijdrage van Overwater e.a. (RB), § 11. 'Wat is er momenteel op het gebied van Tax Governance?', in deze bundel.

[477] Deze zijn: 1. accountable management and oversight, 2 recognise tax risks, 3. seek advice, 4. integrity in reporting, professional and productive working relationship, timely lodgments and payments, ethical and responsible behaviour. https://www.ato.gov.au/Business/Privately-owned-and-wealthy-groups/Tax-governance/.

[478] ATO 2016.

[479] Ethical and responsible behaviour involves more than mere technical compliance with the law. Effective tax governance not only ensures accurate reporting, but helps avoid behaviours associated with tax manipulation, avoidance and schemes.' https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3021914

[480] Zie ook Boef e.a. (NOB), in deze bundel: "Wellicht kan voor belastingadviseurs beter worden gesproken over een tax code of conduct."

(standaarden) opstellen. Er wordt dan vaak gesproken over 'vrijwillige zelfregulering.'[481] Bedrijven lijken dan vrijwillig CSR-normen aan te nemen die verder gaan dan de wettelijke vereisten ('beyond compliance').[482] Dit als vrijwillig te omschrijven is echter een wat misleidend, zoals McBarnett betoogt, want externe maatschappelijke en marktkrachten oefenen zeer stevige druk uit om te komen tot deze 'self-governance by business'.[483]

Een code of conduct kan worden gedefinieerd als "a set of rules that guides and orients behaviour within an organisation or sector in order to promote social, environmental, and/or ethical behaviour."[484] Daarbij zal men een idee moeten hebben wat een goede organisatie (onderneming) of professional is. Het begrip regels ('rules') moet daarbij heel ruim worden opgevat – ook minder concrete, direct toepasbare beginselen vallen daaronder.[485] De code werkt dat idee uit.[486] Een gedragscode is dan een verzameling van waarden, beginselen en regels waarmee een organisatie "richting geeft aan het gedrag van haar leden en zakelijke partners. Die waarden, normen (beginselen) en regels zijn meer of minder moreel van aard."[487] Het doel van een code of conduct is alle betrokkenen duidelijk te maken aan welke standaarden en normen de betreffende onderneming of sector zich heeft gecommitteerd.[488] Gedragscodes zijn voor hun effectiviteit afhankelijk van een gezond moreel klimaat (cultuur) in een onderneming of beroepsgroep – als dat er niet is zullen zij een papieren tijger zijn.

Een bekend voorbeeld zijn MVO-gedragscodes. Deze gedragscodes worden gebruikt om MVO-verplichtingen te implementeren en deze intern en extern te communiceren.[489] De communicatie richt zich allereerst op de medewerkers, klanten, leveranciers en aandeelhouders, en vervolgens op de maatschappij als geheel, "which also includes stakeholders as financiers, investors, public authorities, civil society organisations."[490] De gedragscode kan zo worden gebruikt als een maatstaf voor de prestatie van een onderneming op MVO-gebied. Transparantie is ook hier vanzelfsprekend. De gedragscode wordt gepubliceerd op een goed toegankelijke website.

Gedragscodes zijn zo een middel om ervoor te zorgen dat de ethische normen van bedrijven transparant zijn voor alle stakeholders. Ze kunnen dan in de praktijk worden gebracht en hun impact kan worden geëvalueerd door mensen binnen en buiten het bedrijf. Gevaar is echter dat zodra er een gedragscode is opgesteld, ethiek als afgedaan wordt beschouwd en discussie over

[481] Vgl. J. Freeman, 'Private Parties, Public Functions and the New Administrative Law', *Administrative Law Review* 52 (2000), p. 831, die ''voluntary self-regulation' definieert als "the process by which standard setting bodies … operate independently of, or parallel to government regulation' and with respect to which 'government yields none of its own authority to set and implement standards."

[482] Vgl. W. Norman, 'Business Ethics as Self-Regulation: Why Principles that Ground Regulations Should Be Used to Ground Beyond-Compliance Norms as Well', *Journal of Business Ethics* 102 (2011), p. 44.

[483] D.J. McBarnet, 'Corporate Social Responsibility Beyond Law, Through Law, For Law: The New Corporate Accountability', in D. J. McBarnet, A. Voiculescu & T. Campbell (eds.), *The New Corporate Accountability: Corporate Social Responsibility and the Law*, Cambridge: Cambridge University Press 2007, p. 12.

[484] D. Leipziger, 'Codes of Conduct', in W. Visser, D. Matten, M. Pohl & N. Tohlhurst (eds.), *The A to Z of Corporate Social Responsibility* (Wiley, 2010), p. 71. Daarbij zal het doel van die organisatie of sector (beroepsgroep) leidend moeten zijn. Vgl. Van Rij 3.6 die een debat bepleit op het niveau van het "purpose-denken", waarbij voor hem de centrale vraag is: wat kunnen bedrijven en hun adviseurs aan een betere wereld bijdragen?

[485] Vgl. J. van der Kolk (Holland Quaestor), 'Tax integrity richtlijn Holland Quaestor', in deze bundel: "De combinatie van kernbeginselen en duidelijke regels is te zien als een combinatie van 'principle based' en 'rule based'." Zie ook Boomsluiter en Hofman.

[486] Vgl. Van Rij 3.6 voor wie de centrale vraag is: wat kunnen bedrijven en hun adviseurs aan een betere wereld bijdragen? Vgl. Hirschhorn, *Reflections*, 2019, p. 2 over "the need to develop your philosophy or model for being a good tax adviser, rather than just going with the flow."

[487] Van Es 2003, p. 112. Vgl. R.T. De George, *Business Ethics*, Upper Saddle River: Prentice Hall 1999, p. 490-496.

[488] De opzet van gedragscodes vertoont een uniforme structuur; zie R. van Es, *Ethiek in adviesprocessen*, Deventer: Kluwer 2002, p. 113.

[489] Zie K. Bondy, D. Matten & J. Moon, 'Codes of Conducts as a Tool for Sustainable Governance in MNCs', in A. Crane, D. Matten & L.J. Spence (eds.), *Corporate Social Responsibility. Readings and Cases in a Global Context*, London: Routledge 2008, p. 432-448.

[490] Lambooy 2010, p. 36-37. Vgl. H. Gribnau, E. van der Enden & K. Baisalbaveva, 'Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance', *Intertax* 46 (2018) 5.

ethiek worden vermeden.[491] Ten onrechte, gedragscodes zijn een voertuig voor voortdurende discussie over hoe men behoort te handelen. Een dode gedragscode is geen gedragscode. Van belang is dat er voldoende waarborgen zijn dat afwijkingen van de gedragscodes niet worden getolereerd en dat interne procedures om dat te garanderen worden nageleefd.[492] Daartoe is effectieve collegiale intervisie van groot belang.

Een gedragscode tot leven komen in de dagelijkse praktijk en zo nodig aangepast worden. De inhoud van een code kan veranderen met name als een bedrijf of een hele sector "is exposed to the public for not behaving in a socially responsible fashion."[493] Dat is precies wat er in de fiscaliteit is gebeurd. Dan is heroverweging en mogelijk aanscherping nodig. De belangrijkste stakeholders moeten bij het ontwikkelen van de code worden geconsulteerd en betrokken. Uiteraard is ook intern overleg nodig tussen de relevante afdelingen van de organisatie.[494]

Bedrijven die hun ethische normen adequaat bekendmaken, worden door het publiek als geloofwaardiger en verantwoordelijker ervaren. Zowel feitelijk moreel gedrag als transparantie kunnen de bedrijfsreputatie - een algehele beoordeling van een organisatie door haar stakeholders - verbeteren en dus reputatierisico's verminderen.[495] Primair dient een code als het goed is omdat een onderneming vanuit een interne motivatie het goede wil doen, maar reputatieoverwegingen kunnen een effectief aanvullend motief zijn.

16.15 Tax code of conduct

Fiscale gedragsregels die zijn vastgelegd in een tax code of conduct concretiseren maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Deze tax code of conduct is een verzameling van waarden, beginselen en regels waarmee richting wordt gegeven aan fiscaal gedrag. Een dergelijke code verduidelijkt wat wordt bedoeld met maatschappelijk verantwoord en ethisch fiscaal gedrag en biedt zo richtlijnen en oriëntatiepunten voor fiscaal gedrag van de leden van de organisatie en zakelijke partners.[496] Gedragscodes zetten aan tot reflectie en bieden een maatstaf bij het maken en beoordelen van keuzes. Op het punt van maatschappelijk verantwoord en ethisch fiscaal gedrag zal een gedragscode voor ondernemingen en belastingadviseurs aanzienlijke overeenkomsten vertonen. [497] In zoverre gelden de hierna voor adviseurs gemaakte opmerkingen ook voor bedrijven. Het ligt voor de hand dat bij de totstandkoming van een tax code of conduct (interne en externe) stakeholders betrokken zouden moeten zijn.[498]

---

[491] G. Martin, *Human Ethics and Values in the Workplace*, Sydney 2007, p. 29. Daar kunnen verschillende overtuigingen (rationalisaties) de reden voor zijn: ethiek is simpel en iedereen in de organisatie mag verondersteld worden zich daarnaar te gedragen, ethiek is irrelevant, ethiek is te moeilijk om over te discussiëren, ethiek is mooi maar onpraktisch.

[492] J. O'Brien, 'Professional Obligation, Ethical Awareness, and Capital Market Regulation', in N. Morris and D. Vines (eds.), *Capital Failure: Rebuilding Trust in Financial Services*, Oxford: Oxford University Press 2014, p. 211-213. Mackor betoogt dat het "voorkomen, signaleren, analyseren en aanpakken van algemene integriteitspoblemen" primair gebaat is bij "*soft skills* zoals morele sensitiviteit en kennis van sociaalpyschologische theorieën over moreel handelen en moreel leiderschap" en minder bij *soft law* zoals gedragcodes; A.R. Mackor, 'Juridische beroepsethiek: Over macht en moraal, *soft law* en *soft skills*, T-vormige juristen en kansen-rechters', in A. Berlee e.a., *De toekomst van de jurist, de jurist van de toekomst*, Deventer: Wolters-Kluwer 2020, p. 83.

[493] A. Beckers, *Enforcing Corporate Responsibility Codes: On Global Self-Regulation and National Private Law*, Oxford/Portland: Hart Publishing 2018, p. 22.

[494] Vgl. A.R. Harris, *Creating a Code of Ethics and Conduct*; *National Defense Magazine*, Sept. 2017; https://www.nationaldefensemagazine.org/articles/2017/8/23/creating-a-code-of-ethics-and-conduct.

[495] Vgl. C.J. Fombrun, 'The Leadership Challenge: Building Resilient Corporate Reputations', in J.P. Doh & S.A. Stumpf (eds.), *Handbook on Responsible Leadership and Governance in Global Business*, Cheltenham: Edward Elgar 2005, p. 64-65.

[496] Vgl. PwC, *Tax code of conduct for the global PwC etwork*: "Before accepting clients, and in continuing to work with existing clients, PwC firms satisfy themselves that the client intends to comply with their legal and regulatory obligations in relation to taxation.

[497] Een good tax governance code van een onderneming kan verwijzen naar een (op te stellen) tax code of conduct.

[498] In VBDO's Tax Transparency Benchmark 2019 wordt ook (institutionele) beleggers aanbevolen voor zichzelf een tax code of conduct op te stellen; VBDO, *Tax Transparency Benchmark 2019*, 2019, p. 48.

Van Rij betoogt overigens dat de tijd nog niet rijp voor is een dergelijke code voor (grote) ondernemingen. Eerst zou onder andere een breder debat over de 'purpose' van een onderneming in Nederland moeten worden gevoerd.[499] Mocht zo'n breed debat tot een code leiden dan zal die geen hard en fast rules kunnen bevatten. Anderen benadrukken namelijk dat eventuele gedragsregels zelf ook vooral als een opmaat tot een inhoudelijke discussie moeten worden gezien.[500] Maatschappelijk verantwoord en ethisch fiscaal gedrag kan niet worden gereduceerd tot het afvinken van lijstjes.

De kernbepaling van de bestaande beroeps-en gedragsregels van georganiseerde belastingadviseurs gaat over de eer en waardigheid van het beroep. Dat is een norm die zich in de loop der tijd kan ontwikkelen. Maatschappelijke aspecten en veranderende ethische opvattingen kunnen de invulling van die norm beïnvloeden. De vraag is wel of maatschappelijke aspecten en ethiek de adviseur voldoende houvast bieden in de dagelijkse praktijk. Het is immers een vage norm. Verdere uitwerking – door de beroepsorganisaties of op kantoorniveau - verdient daarom aanbeveling. Er worden door de NOB al best practices ontwikkeld. Een volgende stap zou een gedragscode kunnen zijn.

Een gedragscode voor belastingadviseurs zou richtlijnen moeten geven over de advisering van klanten. Zoals de NOB-bijdrage schetst moet daarin aandacht worden besteed aan vragen als: wat is de rol van de belastingadviseur, voor welke klanten wil hij/zij werken en welke eisen stelt hij/zij aan de klanten en welke principes worden gehanteerd om de inhoudelijke grenzen van de advisering af te bakenen? Ook zou moeten worden geformuleerd welke maatregelen (op beroepsorganisatie- en kantoorniveau) zijn getroffen er op het gebied van kwaliteit, risk-management en procesinrichting "om ervoor te zorgen dat adviseurs zich houden aan de op hen van toepassing zijnde tax code of conduct." Tenslotte is ook hier transparantie belangrijk: er moet worden aangegeven "hoe gerapporteerd wordt over de werking van de tax code of conduct."[501]

De "inhoudelijke grenzen van de advisering" worden mede bepaald door de maatschappelijke aspecten van het advies in het licht van morele opvattingen. De code of conduct zou dit verder kunnen uitwerken om meer duidelijkheid en houvast te beiden. Dit kan ook gebeuren via een aparte richtlijn met o.a. indicatoren; de tax integrity richtlijn van Holland Quaestor kan hier inspiratie bieden (zie ook beneden).[502]

Externe publicatie van de code of conduct en de rapportage over de monitoring daarvan stelt stakeholders in staat te beoordelen of er – volgens hun ('subjectieve') normen – sprake is van 'fiscaal acceptabel gedrag' en daaraan consequenties te verbinden. Deugdelijke informatie voorkomt dat enkel perceptie regeert, met alle negatieve (reputationele) gevolgen van dien.[503]

Boven is al gesteld dat stakeholders de verplichting hebben om zorgvuldig met in het kader van tax governance verstrekte informatie om te gaan. Dat geldt uiteraard ook voor informatie die is verstrekt in het kader van de ontwikkeling en monitoring van een tax code of conduct – inclusief de verantwoording van feitelijk fiscaal gedrag.[504]

Boomsluiter en Hofman suggereren om bij de in de gedragscode op te nemen gedragsnormen en een beschrijving van bijbehorende waarden aan te sluiten bij 'The European Taxpayers' Code'.[505] Voordeel hiervan is dat de code een bredere werking krijgt dan enkel ondernemingen; het gaat dan immers om alle belastingplichtigen. Nadeel is dat belastingadviseurs hierin niet worden betrokken. Bovendien komen maatschappelijk verantwoordelijkheid en ethiek niet aan

[499] Van Rij, 3.6.

[500] Bijv. Van der Enden en Klein, 12.1.

[501] Zie de bijdrage van Boef e.a. (NOB) in deze bundel.

[502] Zie Van der Kolk (Holland Quaestor) in deze bundel.

[503] Vgl. Van der Enden en Klein.

[504] Boomsluiter en Hofman, noemen een aantal uitdagingen en aandachtspunten voor toekomstige debat en voor de ontwikkeling van een tax governance code. Zij benadrukken de noodzaak van nuance. Het bewustzijn van een gedeelde maatschappelijke verantwoordelijkheid zou voorop moeten staan.

[505] Boomsluiter en Hofman § 6.3, in deze bundel.

bod. Niet voor niets onderscheidt ATO dit expliciet van een taxpayers' charter (code).[506] Een dergelijke taxpayers' code zou dus aanzienlijk verbreed moeten worden.

Iets vergelijkbaars geldt ook voor suggestie van de RB om een tax governance code voor het mkb aan te laten sluiten bij horizontaal toezicht waarbij de code geldt voor adviseur en klant. Horizontaal toezicht heeft vooral een procedurele invalshoek: het gaat om open werkrelatie gebaseerd op vertrouwen en begrip voor elkaars belangen. Respect voor de letter en geest van de wet (bij de klant of de adviseur) dat gezien kan worden als een element van good tax governance, is hier geen voorwaarde – hoewel het tax control framework ook ethiek omvat.[507]

Mocht er toch voor een code voor het bedrijfsleven worden gekozen dan bieden Gunn en Gunn alvast een kijkje in de gereedschapskist. Zij maken daarbij een onderscheid tussen materiële en formele punten. Formele punten zijn de transparantie, assurance en het borgen van de ethische kwaliteit van de eigen besluitvorming (tegenspraak organiseren). Bij de uitwerking van de materiële punten zien zij voordelen in het gebruik van resultaats- en/of inspanningsverplichtingen, waarbij bedrijven zich committeren aan specifieke fiscale uitkomsten of gedrag. Zij bepleiten een beoordeling aan de hand van het totale bedrag van belastingen dat een multinational betaalt (total tax contribution) en niet enkel de effectieve vennootschapsbelastingdruk (ETR). Ook kan er een zekere flexibiliteit in de beoordelingsmaatstaven geboden zijn: men kan bijvoorbeeld soms beter niet slechts één (fiscaal) jaar maar een ruimer tijdvak in de beoordeling betrekken.

Bij het opstellen van een gedragscode is de door Holland Quaestor opgedane ervaring met het opstellen van de Tax integrity richtlijn zeer relevant. Holland Quaestor heeft gekozen voor deze nadere regels in aanvulling op de al bestaande gedragscode. De Tax integrity richtlijn is een vorm van zelfregulering die gedragsregels biedt die uitstijgen boven wat al wettelijk verplicht is ('beyond compliance'). Er wordt namelijk legaal én legitiem handelen beoogd. Deze gedragsregels geven daarbij invulling aan de verantwoordelijkheid voor de toetsing op legitimiteit en biedt de leden handvatten voor legitiem gedrag. Belangrijk is daarbij de tweedeling in – in beginsel niet-toegestane – structuren met een risico op belastingontduiking, en structuren die duiden op agressieve belastingplanning, waarbij het agressieve karakter kan worden weggenomen.[508] Monitoring geschiedt via interne audits die door een onafhankelijke commissie worden getoetst. De richtlijn beoogt een gelijk speelveld te bereiken voor de leden van Holland Quaestor. Gedragsregels moeten zo bijdragen aan gelijkheid binnen een sector. Ruime steun voor de richtlijn van diverse stakeholders zou namelijk kunnen bijdragen aan navolging bij niet-leden en eventueel ook andere sectoren.[509] Expliciet doel bij de totstandkoming was tot een werkelijk effectieve richtlijn te komen, zodat de richtlijn geen papieren tijger zou zijn. Intrinsieke motivatie bleek bij het opstellen minstens zo belangrijk als externe druk vanuit de maatschappij. Een belangrijke les is dat het zorgvuldig opstellen en draagvlak verwerven van een dergelijke richtlijn tijd kost. Overhaaste totstandkoming is dan ook onverstandig.

16.16 Conclusie

In deze bijdrage is een aantal aspecten van tax governance besproken waarbij het accent lag op corporate tax governance. Deze fiscale tak van corporate governance is geplaatst in de sleutel

[506] Zie boven ATO 2016: "Acting ethically and responsibly – with honesty, integrity and in a way consistent with the reasonable expectations of the broader community and the taxpayers' charter."

[507] Bij agressieve fiscale structuren kan de Belastingdienst zijn mening ('reflectie') geven en dat bij het overschrijden van een grens de keuze kan worden gemaakt het convenant niet te verlengen.

[508] Daarnaast zijn nog een aantal subjectieve indicatoren opgenomen. Vgl. FIR 2020, p. 10, over de publicatie van aanvaardbare belastingpraktijken. Zie voor indicatoren ook *Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies* (PbEU 2018, L 139), ook wel DAC6 genoemd, en Europese Commissie, *Aggressive Tax Planning Indicators. Final Report. Working Paper No 71 – 2017*, 2017.

[509] Zelfregulering is beperkt tot de eigen organisatie. Men legt de lat hoger voor de aangesloten leden van de organisatie. Dat kan ten koste van het gelijk speelveld gaan als andere partijen die niet aan de gedragsregels zijn gebonden "daaronder duiken".

van MVO – verbreed tot duurzaamheid. Daarnaast werd uitvoerig aandacht besteed aan maatschappelijk verantwoord en ethisch gedrag van belastingadviseurs. Zowel governance als gedrag kunnen in een code worden beschreven. Een tax governance code regelt dan het bestuur en toezicht inzake de fiscaliteit in een onderneming (waarbij de naleving van de letter en de geest van de belastingwet een van de leidende beginselen kan zijn), een ethische code of conduct bevat gedragsregels voor maatschappelijk verantwoord gedrag voor belastingadviseurs.

Uit de diverse bijdragen blijkt dat het belang van betere tax (corporate) governance breed wordt onderschreven. Er zijn uiteraard uiteenlopende visies en belangen maar er zijn voldoende aanknopingspunten voor een verdere discussie over meer gestructureerde en effectievere tax governance. Daarbij past ook aandacht voor good tax governance van de kant van de wetgever en Belastingdienst. Op dit punt is er immers sprake van een zekere wisselwerking. Beide vormen van governance, public tax governance en corporate tax governance, en hun relatie tot maatschappelijk verantwoord en ethisch gedrag verdienen de volle aandacht in (academisch) onderwijs en onderzoek.

Tax governance als onderdeel van corporate governance zal moeten aansluiten bij het besturingsmodel van de onderneming. In een tijd waar de maatschappij vraagt om duurzaam, maatschappelijk verantwoord ondernemen zou over de 'purpose' van een onderneming een fundamenteel debat gevoerd mogen worden. Die zet immers de toon voor de ondernemingswaarden en -strategie en dus ook voor de daarvan afgeleide tax principles en fiscale strategie. Transparantie hoort vanzelfsprekend bij governance waarbij een zekere mate van uniformiteit nodig is voor de vergelijkbaarheid van gepubliceerde gegevens. Transparantie is onontbeerlijk om verantwoording af te leggen en voor informatie- en kennisuitwisseling met de stakeholders – in het kader van een (voortdurende) dialoog.

Responsible tax principles zouden dan de kern moeten zijn van een 'gouden standaard' voor tax governance. Zij kunnen worden vastgelegd in policy document, code of charter. Die tax principles bevatten ook richtlijnen voor maatschappelijk verantwoord en ethisch ('beyond compliance') fiscaal gedrag en kunnen gekoppeld worden aan de CSR/MVO/sustainability principles van een onderneming. Zeer bruikbare voorbeelden van dergelijke belastingbeginselen bieden VBDO en het B Team – met een inbedding van belasting in duurzaam, maatschappelijk verantwoord ondernemen. Maatschappelijke verantwoordelijkheid houdt ook respect voor letter en geest van de wet en fiscale ethiek in (fair share). Respect voor de geest van de wet is echter niet per definitie hetzelfde als het betalen van een fair share. Daarom is transparantie zo belangrijk – zo laat een onderneming zien of zij de daad bij het woord voegt. Publieke country-by-country rapportage is een cruciaal element van fiscale transparantie (zie ook de wereldwijde GRI-standaard) en kan zeker nog verder ontwikkeld worden, zodat stakeholders beter het fiscale gedrag van ondernemingen kunnen beoordelen. Transparantie betreft ook risico-management, monitoring, assurance en een coöperatieve relatie met de Belastingdienst (met pro-actieve transparantie), e.d. Aandacht zou ook mogen worden besteed aan het fiscaal handelen van ondernemingen die actief zijn in ontwikkelingslanden.

Ook belastingadviseurs dienen maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek serieus te nemen. Een belangrijk instrument daarbij is een code of conduct met waarden, beginselen en regels waarmee een belastingadviesorganisatie richting geeft aan het gedrag van haar leden en zakelijke partners. Adviseurs hebben een beroepsreglement. Deze gedragscode impliceert dat adviseurs de maatschappelijke aspecten zo nodig in het overleg met de cliënt betrekken. Dit verdient snel verder uitgewerkt te worden. Maatschappelijk verantwoord en ethisch gedrag zou hier verder gespecificeerd kunnen worden in de vorm van leidende beginselen. Deze zouden kunnen worden verankerd in de bestaande gedragscode of in een aparte richtlijn, met ook indicatoren en concretere regels die in de dagelijkse praktijk handvatten kunnen bieden. Dat kan op het niveau van de beroepsorganisatie maar ook van individuele kantoren, om zo maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek in de genen van de organisatie en de adviseurs zelf te krijgen. Een verzameling gedragsregels mag geen papieren tijger zijn. Dat vraagt om een gezonde organisatiecultuur waar integriteit gedijt – mede door een goed

functionerend systeem van collegiale intervisie. Een solide systeem van monitoring is uiteraard vanzelfsprekend.

Onontbeerlijk bij de verdere ontwikkeling van responsible tax principles, tax governance en een eventuele code en aanvullende richtlijn is een brede dialoog met stakeholders – en de maatschappij als geheel. Dat kan zorgen voor draagvlak en vertrouwen. Een dialoog kan ook helpen fiscale reputatierisico's hanteerbaar te maken.

Bijlage 1

Holland Quaestor

ASSOCIATION OF QUALITY
CORPORATE SERVICES PROVIDERS

Tax Integrity richtlijn

tekst voorjaar 2020

van Holland Quaestor leden

13 februari 2020

Integriteit • Onafhankelijkheid • Betrouwbaarheid • Duurzaamheid • Professionaliteit

Inhoudsopgave

Voorwoord	**3**
Inleiding	**5**
1. Achtergrond	**9**
2. Scope en doel	**9**
3. Fiscale kernbeginselen	**9**
4. Het voorkómen van betrokkenheid bij belastingontduiking	**11**
5. Het voorkomen van betrokkenheid bij agressieve belastingplanning	**12**
6. De omgang met fiscale integriteitsrisico's binnen de organisatie	**13**
7. Cliëntacceptatie: periodieke reviews transactiemonitoring en hervorming	**14**
8. Wettelijke grondslag en implementatie in de bedrijfsvoering	**15**
BIJLAGEN	
1. ***Onacceptabele kenmerken en constructies – risico op belastingontduiking***	**16**
2. ***Agressieve belastingplanning***	**20**
3. ***Niet-fiscaal gedreven structuren***	**25**

FISCALE INTEGRITEITSRICHTLIJN
HOLLAND QUAESTOR

VOORWOORD

Holland Quaestor (HQ) is de vereniging van Nederlandse trustkantoren. Trustkantoren begeleiden buitenlandse ondernemingen die zich in Nederland willen vestigen. HQ heeft als doelstelling de kwaliteit en professionaliteit van zijn leden op duurzame[1] wijze te waarborgen. Daartoe heeft de vereniging in 2016 een stevige koers ingezet. Kort samengevat[2] omvat deze:

- aanscherping van het onafhankelijke keurmerk, dat verplicht is voor de leden;
- vaststelling van een groot aantal richtlijnen waaraan de leden moeten voldoen;
- forse verzwaring en verbreding van de opleidingen voor de medewerkers van onze leden (waaronder de opleiding tot certified trustofficer aan de Universiteit van Maastricht) en aansluiting van compliance officers, werkzaam bij onze leden, bij het DSI (Dutch Securities Institute).

Onderhavige richtlijn schrijft voor hoe trustkantoren zich dienen te gedragen en welke maatregelen op fiscaal gebied zij moeten nemen. De veranderende maatschappelijke omstandigheden hebben aanleiding gegeven om deze richtlijn op te stellen. Doel van de richtlijn is onbedoelde risico's op belastingontduiking te voorkomen en agressieve belastingplanning te vermijden. In het fluïde mondiale financiële verkeer zijn de risico's op belastingontduiking toegenomen. Die ontwikkeling vraagt erom dat trustkantoren hun rol als poortwachter bij de toegang tot het Nederlandse fiscale stelsel scherper formuleren. Agressieve belastingplanning is niet wenselijk, om redenen die we in deze richtlijn uiteenzetten. Daarbij geldt als uitgangspunt dat 'niet alles wat kan, ook zou moeten'. Dat betekent dus dat we geen strakke legalistische benadering hanteren.

De richtlijn is deels een codificatie van werkwijzen die diverse leden al in gang hebben gezet. Hij sluit aan bij bestaande en verwachte wetgeving, maar gaat een stap verder. Sinds de oprichting heeft HQ maatregelen in internationaal verband omarmd (en dus ook de uitwerking daarvan in Nederland). Het gaat in het bijzonder het BEPS-programma van de OESO en de ATAD-richtlijnen, de DAC6-richtlijn en de Working papers van de EU. Diverse maatregelen daaruit zijn behulpzaam bij invoering van de onderhavige richtlijn.[3]

De richtlijn heeft als afgeleide functie andere betrokkenen en geïnteresseerden duidelijk te maken waar de leden van HQ voor staan.

Uiteraard gaat de relatie met cliënten over veel meer dan alleen fiscale structuren. De Wet toezicht trustkantoren 2018 verlangt onder andere een diepgaand periodiek cliëntonderzoek. Daarop vooruitlopend heeft HQ in 2017 een richtlijn MVO-beleid en cliëntacceptatie opgesteld. Fiscale integriteit vormt een onderdeel van maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) en, specifieker, van de invulling van het begrip 'maatschappelijke betamelijkheid'. Deze invulling komt voort uit de wettelijke verplichting voor trustkantoren te reflecteren op de maatschappelijke betamelijkheid van hun dienstverlening, en uit de reflectie voortvloeiende maatregelen te treffen.

---

[1] *D.w.z. passend in de uitgangspunten van maatschappelijk verantwoord ondernemen, dus het algemeen belang dienend.*

[2] *Op de website van HQ vindt u hierover meer informatie: www.hollandquaestor.nl*

3 Onder andere CbCR (Country by Country Reporting), MLI (Multilateraal instrument), DAC6 (EU Directive on Administratieve Cooperation) en de uitwisseling van informatie tussen belastingautoriteiten.

De richtlijn is een vervanging en uitbreiding van de fiscale paragraaf in de richtlijn MVO-beleid en cliëntacceptatie. De richtlijn geldt zowel voor bestaande als voor nieuwe cliënten.

De richtlijn is tamelijk gedetailleerd en technisch van aard. Daarvoor hebben we bewust gekozen, teneinde zo duidelijk en concreet mogelijk te zijn en niet alleen algemene uitgangspunten en principes te hanteren. Die bieden immers pas helderheid in hun uitwerking. Fiscaal beleid en regelgeving zijn nationaal en internationaal sterk in beweging. De richtlijn zal daarom geregeld worden herijkt.

De eerste versie van deze richtlijn is op 16 april 2019 door het bestuur van HQ bekrachtigd. De eerste maanden kunnen als 'proefdraaien' worden beschouwd. Na een halfjaar is de balans opgemaakt en werd duidelijk dat de richtlijn een forse impact heeft op de portefeuilles van onze leden, maar wel een krachtig instrument is om invulling te geven aan het fiscale integriteitsbeleid. Besloten is om de richtlijn scherper af te stellen en inhoudelijk te verfijnen. Dat maakt de huidigee versie efficiënter dan de pilotversie die zijn effectiviteit al in de praktijk heeft bewezen.

Ten slotte: een eerste conceptversie van de richtlijn is besproken met een aantal stakeholders. Dit heeft geleid tot diverse inhoudelijke aanscherpingen en tekstuele verbeteringen. Wij zijn hen erkentelijk zijn voor hun aandacht en constructieve inbreng[4].

Het bestuur van Holland Quaestor.

4 NOB, NVB, VNO-NCW, PGGM, ABNAMRO

INLEIDING

Holland Quaestor (HQ) is de vereniging van Nederlandse trustkantoren. HQ heeft als doelstelling de kwaliteit en professionaliteit van zijn leden op duurzame wijze te waarborgen.

De leden van HQ handelen op basis van een gedragscode. Daarin zijn vijf kernwaarden leidend:

1. integriteit;
2. professionaliteit;
3. betrouwbaarheid;
4. onafhankelijkheid;
5. duurzaamheid.

De kernwaarde **integriteit** houdt in dat de leden van HQ hun werkzaamheden uitvoeren op basis van de geldende wet- en regelgeving. Daarbij nemen zij de in het maatschappelijk verkeer geldende normen en waarden in acht. De kernwaarde **duurzaamheid** houdt in dat het trustkantoor streeft naar samenwerkingsrelaties waarin maatschappelijk verantwoord handelen voorop staat.

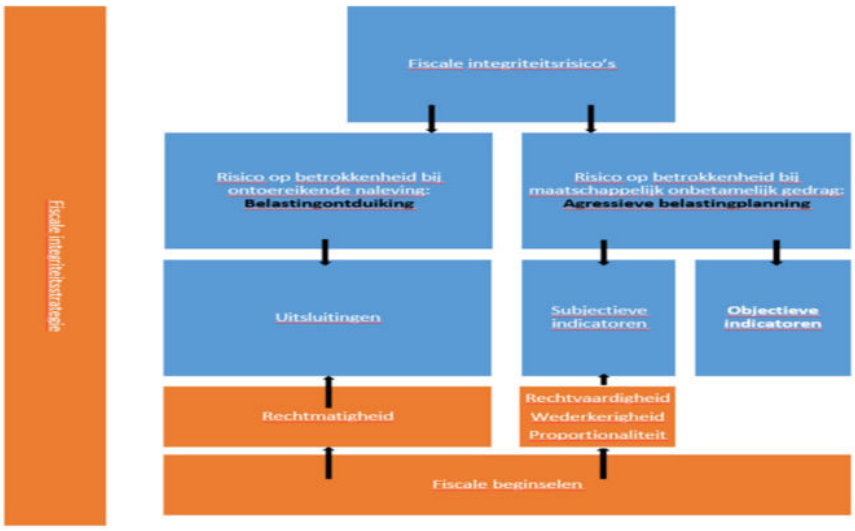
HQ heeft in 2017 een richtlijn maatschappelijk verantwoord ondernemen (richtlijn MVO-beleid en cliëntacceptatie) opgesteld waarin de kernwaarden integriteit en duurzaamheid worden uitgewerkt. Die richtlijn beschrijft welke uitgangspunten en criteria van maatschappelijk verantwoord ondernemen onze leden hanteren bij het beoordelen en accepteren van nieuwe cliënten. Fiscale integriteit vormt een onderdeel van maatschappelijk verantwoord ondernemen. Specifieker: fiscale integriteit is mede een invulling van het begrip 'maatschappelijke betamelijkheid'. Deze invulling komt voort uit de verplichting voor trustkantoren te reflecteren op de maatschappelijke betamelijkheid van hun dienstverlening. Bijgaande fiscale integriteitsrichtlijn is een verbijzondering van de MVO-richtlijn.

In deze richtlijn wordt de **fiscale integriteitsstrategie** uitgewerkt en voor de leden van HQ bindend voorgeschreven[5].

Op hoofdlijnen is de systematiek als volgt: HQ maakt onderscheid tussen het risico op betrokkenheid bij belastingontduiking enerzijds en dat op betrokkenheid bij agressieve belastingplanning anderzijds. Het risico op belastingontduiking ontstaat doordat een structuur naar aard en inhoud strekt tot het versluieren van informatie. Leden van HQ accepteren geen cliënten en/of doelvennootschappen met dergelijke structuren, tenzij het risico op belastingontduiking volledig gemitigeerd kan worden. Nadat is vastgesteld dat de structuur van de cliënt zich niet leent voor belastingontduiking, wordt bezien of er sprake zou kunnen zijn van agressieve belastingplanning. Om dit te kunnen toetsen, zijn er objectieve indicatoren. Op grond daarvan kan worden gesignaleerd of bij een voorliggende structuur of transactie sprake zou kunnen zijn van agressieve belastingplanning. Uit aanvullend onderzoek (naar contra-indicaties) en eventuele escalatie moet blijken of daarvan daadwerkelijk sprake is. Indien dat het geval is, kan het trustkantoor de cliënt niet accepteren. Als de objectieve indicatoren geen aanleiding geven om te veronderstellen dat er sprake is van agressieve belastingplanning, volgt nog een toetsing aan de hand van subjectieve indicatoren. De laatste stap wordt vervolgens gezet door het bestuur (of een gevolmachtigde manager), deze persoon is uiteindelijk verantwoordelijk voor de cliëntacceptatie en beschrijft in het **acceptatiememorandum** de afwegingen om de cliënt al dan niet te accepteren. Daarbij wordt nadrukkelijk getoetst aan de subjectieve indicatoren en fiscale beginselen.

[5] Voor zowel nieuwe als bestaande cliënten.

Grafisch kan deze procedure als volgt worden weergegeven:



De structuren die een intrinsiek hoog risico op belastingontduiking kennen staan benoemd in bijlage 1 van dit document. De indicatoren en voorbeelden van contra-indicaties staan in bijlage 2. In bijlage 3 staan typen structuren vermeld die geen fiscaal effect sorteren en daarmee, in beginsel, buiten deze richtlijn vallen.[6] Het betreft hier collectieve of alternatieve investeringsfondsstructuren, standaard houdster-structuren en *structured finance* structuren.

Verhouding met andere richtlijnen en het keurmerk

Deze richtlijn past binnen een groter geheel aan richtlijnen die HQ heeft opgesteld en de keurmerkvereisten van de Stichting AQTO. Samen vormen deze het kader voor de transitie naar duurzame dienstverlening. Dit is een continu en iteratief proces. Richtlijnen kunnen worden toegevoegd en bijgewerkt als daartoe aanleiding bestaat.

CTC-Keurmerk Criteria versie 2.0

Het CTC-Keurmerk Criteria-document legt de vijf kernwaarden van HQ vast en bevat het toetsingskader voor het behalen van een keurmerk. Deze richtlijn zal gevolgen hebben voor alle vijf keurmerkcriteria (interne organisatie; systemen; procedures; deskundigheid en opleidingen; cultuur en toon aan de top).

Richtlijn MVO-beleid en cliëntacceptatie 2017 (NL)

De leden van HQ hebben de ambitie een rol te spelen bij het tegengaan van nadelige effecten van het internationaal zakendoen, rechtstreeks en onrechtstreeks, op het klimaat, ecosystemen, leef- en arbeidsomstandigheden. De Richtlijn MVO-beleid en cliëntacceptatie 2017 biedt daarvoor uitgangspunten. De fiscale integriteitsrichtlijn is een verbijzondering van dat document op fiscaal gebied. De passages over fiscaliteit in de Richtlijn MVO-beleid en cliëntacceptatie zullen worden vervangen door een verwijzing naar de onderhavige fiscale integriteitsrichtlijn.

[6] Voordat structuren buiten scope worden geplaatst, dient te worden vastgesteld dat deze daadwerkelijk zijn opgezet met het oogmerk om collectief te investeren of securitiseren. 'Schijnstructuren' of valse collectieve investeringen of securitisaties vallen, voor zover überhaupt toelaatbaar, in ieder geval ook binnen het bereik van deze richtlijn.

Richtlijn Fiscaliteit I (NL)

Wettelijk kader

De leden van HQ zijn allen trustkantoor in de zin van de Wtt18. Als zodanig moeten zij voldoen aan hetgeen bij of krachtens wet- en regelgeving van trustkantoren wordt gevergd. De primaire opdracht van de wetgever aan trustkantoren is om een zogenoemde *poortwachtersfunctie* te vervullen. Dit houdt in dat trustkantoren zich voorafgaand aan- en tijdens hun dienstverlening inspannen om te voorkomen dat het Nederlandse financiële stelsel en rechtsstelsel worden gebruikt voor het witwassen van geld, het financieren van terrorisme of voor handelingen die in het maatschappelijk verkeer als 'onbetamelijk' kunnen worden gekwalificeerd.

Om hun rol van poortwachter te kunnen invullen, moeten trustkantoren hun bedrijfsvoering zo inrichten dat zij integriteitsrisico's kunnen herkennen en analyseren. Wanneer zij met dergelijke risico's te maken krijgen, moeten zij bekijken of ze deze adequaat kunnen beheersen of dat het beter is deze risico's in het geheel te vermijden.

Integriteitsrisico's worden in de Wtt18 gedefinieerd, onderscheid wordt gemaakt tussen het risico op ontoereikende naleving van de geldende wet- en regelgeving (de letter van de wet), en dat op betrokkenheid van het trustkantoor bij handelingen die ingaan tegen wat volgens het ongeschreven recht of in het maatschappelijk verkeer betaamt (o.a. de geest van de wet).

De wetgever vult 'ontoereikende naleving van wet- en regelgeving' niet nader in. HQ verstaat hieronder dat een trustkantoor geen betrokkenheid mag hebben bij misdrijven en overtredingen. Dat spreekt voor zich en uiteraard zou geen enkel bonafide trustkantoor zich hiervoor willens en wetens lenen. De complicatie zit in het feit dat trustkantoren vaak betrokken zijn bij een of meerdere schakels binnen uitermate complexe structuren. Deze bestaan uit allerlei rechtspersonen en juridische arrangementen in verschillende jurisdicties. Het trustkantoor moet een inschatting maken van het risico dat ergens in deze structuur een wettelijk voorschrift niet goed of niet volledig wordt nageleefd. Vertaald naar de fiscale context, betekent het dat een trustkantoor de risico's in kaart brengt dat ergens in de structuur geen of geen volledige belastingafdracht plaatsvindt.

Als een trustkantoor tot de conclusie komt dat het risico op niet- of onvolledig naleven van wettelijke voorschriften bij een cliënt aanwezig is, kan het twee dingen doen. Het kan maatregelen nemen om het risico te beheersen (gericht op het voorkómen van materialisatie) of besluiten geen diensten te verlenen. Het bewust niet- of niet volledig betalen van een verschuldigde belastingafdracht kan het gevolg zijn van fraude (verkeerd informeren) of verzwijgen (onvolledig informeren). Het geven van verkeerde of onvolledige informatie aan de autoriteiten leidt tot ontoereikende naleving en vormt daarmee een (fiscaal) integriteitsrisico.

Het eerste facet van integriteitsrisico (belastingontduiking) is zwart-wit: iets mag wel of iets mag niet. Het tweede facet van integriteitsrisico (agressieve belastingplanning) is veel minder tastbaar. Het gaat om structuren of transacties die strijdig zijn met het doel en de strekking van de wet of hetgeen volgens ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt. Aanvullende voorwaarde daarbij is dat deze strijdigheid het vertrouwen in de financiële markten of in een individueel trustkantoor ernstig schaadt. Het gaat dus om structuren of transacties waartegen geen wettelijk beletsel bestaat, maar die wel ongewenst en schadelijk zijn (cumulatief). De wetgever geeft ook hieraan geen nadere invulling. De afgelopen jaren is er veel publieke en politieke aandacht voor wat 'agressieve belastingplanning' wordt genoemd. Deze vorm van belastingplanning leidt tot maatschappelijke onrust en vormt de opmaat tot wijzingen in de internationale en nationale fiscale context (zoals de acties van de OESO en de EU).

Agressieve belastingplanning vormt het tweede facet van integriteitsrisico, maar is ook een open norm en een containerbegrip. De uitdaging voor trustkantoren is om agressieve belastingplanning als fiscaal integriteitsrisico concreet en praktisch werkbaar te maken.

Op grond van artikel 14 van de Wtt18 dient een trustkantoor een adequaat beleid te voeren en de bedrijfsvoering zo in te richten dat deze integer en beheerst is. Het beleid dat op grond van dit artikel wordt geformuleerd zal minimaal aan de in deze richtlijn omgeschreven standaarden moeten bevatten.

Fiscale beginselen en begrippen:

Belastingplanning

Belastingplanning is de (grensoverschrijdende) organisatie van persoonlijke of zakelijke belangen, gebaseerd op wettelijke of verdragsrechtelijke mogelijkheden daartoe, met het oogmerk om de afdracht van belasting te beperken. Onderscheid kan worden gemaakt tussen reguliere belastingplanning en agressieve belastingplanning.

Reguliere belastingplanning

Reguliere belastingplanning is belastingplanning, gebaseerd op wettelijke en verdragsrechtelijke mogelijkheden, in lijn met de (beleids-)doelstellingen waarmee overheden deze mogelijkheden hebben gecreëerd en waarbij de fiscale situatie in overeenstemming is met, of is gebaseerd op, de reële economische of bedrijfsmatige situatie van de belastingbetaler.

Agressieve belastingplanning

Agressieve belastingplanning is belastingplanning gericht op het reduceren van belastingen, door gebruik te maken van technische verschillen van een belastingsysteem of door arbitrage tussen twee of meer belastingsystemen, dat indruist tegen de geest van de wet.

Belastingontduiking

Belastingontduiking is belastingplanning waarbij de fiscale autoriteiten opzettelijk verkeerd (fraude) of onvolledig worden geïnformeerd, waardoor de rechtmatige en juiste belastingheffing niet, of niet volledig kan plaatsvinden.

Integriteitsrisico

a. het risico van ontoereikende naleving van hetgeen bij of krachtens enig wettelijk voorschrift is bepaald (belastingontduiking);

b. het risico van betrokkenheid van het trustkantoor of zijn medewerkers bij handelingen die op een dusdanige wijze ingaan tegen hetgeen volgens het ongeschreven recht in het maatschappelijk verkeer betaamt, dat hierdoor het vertrouwen in het trustkantoor of in de financiële markten ernstig kan worden geschaad (agressieve belastingplanning).

Fiscaal integriteitsrisico

Integriteitsrisico met betrekking tot belastingontduiking of agressieve belastingplanning.

Fiscale integriteitsstrategie

Samenstel van beleid, procedures en maatregelen van een trustkantoor dat de tolerantie voor fiscale integriteitsrisico's tot uitdrukking brengt. Dit vindt zijn weerslag in meerdere documenten waaronder de *Integrity Risk Appetite Statement en de* Systematische integriteitsrisicoanalyse.

1. ACHTERGROND

De leden van HQ verlenen bestuurs-, beheers- en administratieve diensten aan internationaal opererende bedrijven, investeerders en vermogende particulieren die zich in Nederland vestigen of via Nederland investeren. De redenen voor onze cliënten om zich in Nederland te vestigen, zijn divers en verschillen per type cliënt. In het algemeen geldt dat Nederland, om zijn open economie en zijn uitstekende logistieke, fiscale, bancaire en juridische voorzieningen, een grote aantrekkingskracht uitoefent op internationaal opererende bedrijven en investeerders. Nederland geniet bekendheid als veilige vestigingsplaats en uitvalsbasis voor investeringen en internationaal zakendoen. Het heeft deze positie door de eeuwen heen opgebouwd dankzij een stabiele overheid en een kwalitatief hoogwaardig rechtsstelsel. Tot op de dag van vandaag wordt Nederland gezien als logische springplank voor investeringen in Europa en daarbuiten.

Bedrijven en investeerders die zich in Nederland willen vestigen uit legitieme economische, bedrijfsmatige of maatschappelijke overwegingen en daarmee bijdragen aan de algemene ontwikkeling van de mondiale of Nederlandse economie zijn welkom als onze cliënten. Dat voor bedrijven of particulieren fiscale overwegingen (reguliere belastingplanning) meespelen bij het opzetten van een juridische structuur is bekend, logisch en in veel gevallen zelfs noodzakelijk. Vanuit de gedachte dat Nederland een open economie is en wil blijven, waarbij het van belang is dat bedrijven die hier zijn gevestigd mondiaal op een gelijk speelveld opereren, heeft de Nederlandse overheid met brede politieke steun een aantrekkelijk fiscaal systeem ontwikkeld. Toegang tot dit fiscale stelsel is overigens vaak slechts één van de overwegingen van bedrijven en investeerders om zich hier te vestigen.

De leden van HQ zijn zich ervan bewust dat de aantrekkingskracht van Nederland een keerzijde kent. Het risico bestaat dat particulieren, bedrijven of investeerders Nederland willen gebruiken als tussenschakel of eindstation in een vooropgezet plan om belasting te ontwijken of zelfs te ontduiken. Op grond van hun poortwachtersfunctie spelen de leden van HQ een sleutelrol in het voorkomen van materialisatie van dit risico.

2. SCOPE EN DOEL

Deze richtlijn heeft betrekking op alle structuren en transacties van doelvennootschappen waarbij een trustkantoor door zijn cliënten betrokken is. Deze richtlijn geldt vanaf 16 april 2019 voor alle nieuwe cliënten en voor nieuwe structuren en transacties bij bestaande cliënten. Voor bestaande structuren, of voor transacties die plaatsvinden binnen bestaande structuren, die niet langer in overeenstemming zijn met het in deze richtlijn bepaalde, geldt een hervormingsplicht en een overgangstermijn. Dit wordt nader uitgewerkt in paragraaf 7.

Het doel van deze richtlijn is te komen tot duurzame dienstverlening door de leden van HQ. Met duurzame dienstverlening wordt bedoeld dat deze dienstverlening maatschappelijk verantwoord is (geen schade toebrengt aan het algemeen belang) en in lijn met de huidige maatschappelijke opvattingen over de toelaatbaarheid en wenselijkheid van producten, cliënten of diensten. Deze richtlijn is beperkt tot de fiscale component van duurzame dienstverlening.

3. FISCALE KERNBEGINSELEN

Bedrijven (en in mindere mate natuurlijke personen) opereren steeds vaker en expansiever internationaal. Daardoor krijgen ze te maken met sterk van elkaar verschillende nationale belastingregimes. Deze verschillen zijn historisch gegroeid, maar zijn ook te verklaren door uiteenlopende beleidsdoelstellingen. Belastingrecht is binnen de Europese Unie niet geharmoniseerd. Op initiatief van internationale organisaties als de OESO, en in het verlengde daarvan de EU, komt harmonisatie op gang maar nog altijd bestaan er grote verschillen. Er zijn vele bilaterale of multilaterale verdagen gesloten die, door dubbele belasting te voorkomen, het internationaal handelsverkeer moeten bevorderen. Het voorkómen van dubbele belasting wordt beschouwd als reguliere belastingplanning: deze planning leidt niet tot maatschappelijke schade of ontwrichting van maatschappelijke instellingen. Reguliere

belastingplanning leidt juist tot een optimale allocatie van geld- en kapitaalstromen en levert zo een bijdrage aan de algemene mondiale economische ontwikkeling.

Daarnaast zijn veel investeringsverdragen gesloten met als doel investeringen vanuit Nederland in het buitenland te beschermen. Historisch gezien is de trustsector zelfs ontstaan vanuit deze behoefte. De fiscale wensen van de cliënt leidden in de loop van de jaren tot groei van de trustsector, maar het *tipping point* is bereikt. De mondiale harmonisatie zal het Nederlandse belastingvoordeel marginaliseren, maar Nederland blijft onverminderd belangrijk als investeringsplatform. Het Nederlandse verdragennetwerk biedt bescherming en toegang tot het Nederlandse rechtsstelsel voor investeerders die willen investeren in rechtsstaten in ontwikkeling. Kortom: cliënten vragen in steeds mindere mate naar fiscaal gedreven structuren, maar hebben behoefte aan *governance* waardoor zij verantwoord kunnen investeren.

Het samenstel van verschillende nationale verdragen maakt het bedrijven of personen mogelijk hun belastingafdrachten internationaal te organiseren en strategisch te plannen. Sommige belastingplichtigen zien afdracht van belastingen uitsluitend als een kostenpost die zo laag mogelijk moet worden gehouden. De (morele) plicht tot het betalen van belasting verliezen zij daarbij uit het oog. De neiging van bedrijven en (vermogende) individuen om hun belastingkosten internationaal zo te organiseren dat deze, veelal op kunstmatige wijze, laag blijven, is niet meer van deze tijd. HQ zoekt de balans tussen enerzijds de wens om belastingafdrachten te beperken (vaak een wettelijk vastgelegd recht) en anderzijds betaling zonder enige planning ter voorkoming van bijvoorbeeld dubbele belasting. Gelet op bovenstaande overwegingen, heeft HQ vier fiscale beginselen geformuleerd als grondslag voor de fiscale integriteitsstrategie. Die beginselen dienen ook als toetsingskader voor een duurzaam, rechtvaardig en gebalanceerd fiscaal cliëntacceptatiebeleid, binnen het bredere perspectief van maatschappelijk verantwoord ondernemen.

Gebruik fiscale kernbeginselen

De fiscale kernbeginselen vormen de inhoudelijke basis van deze richtlijn. Ze geven op het hoogste abstractieniveau het kader weer waarbinnen, naar mening van de leden van HQ, sprake is van reguliere belastingplanning. Het beginsel van rechtmatigheid wordt verbonden aan het risico op belastingontduiking. De beginselen rechtvaardigheid, wederkerigheid en proportionaliteit worden gekoppeld aan het risico op betrokkenheid bij agressieve belastingplanning. Een toetsing op deze laatste drie beginselen zou uitstekend aan de orde kunnen komen in het acceptatiememorandum (artikel 26, derde lid, Wtt18). In dit memo reflecteert (het bestuur van) een trustkantoor op een cliënt of doelvennootschap. Het maken van deze overkoepelende analyse vormt de finale stap in het cliëntacceptatieproces.

1. *Rechtmatigheid*

Het fiscale kernbeginsel van rechtmatigheid betekent dat HQ-leden zich ervan verzekeren dat een structuur legaal is, dat de belastingplichtige aan alle rapportageverplichtingen voldoet en dat hij/zij alle relevante feiten en omstandigheden heeft gemeld. Leden van HQ zijn derhalve niet betrokken bij structuren of transacties die strijdig zijn met enig wettelijk voorschrift uit welke betrokken jurisdictie dan ook. Een belastingvoordeel dat ontstaat door niet alle relevante feiten en omstandigheden te melden aan de betrokken belastingdiensten, is naar oordeel van HQ frauduleus en derhalve niet rechtmatig. De belangrijkste toets of aan dit beginsel is voldaan, bestaat uit het bepalen van de (fiscale) transparantie van de structuur of transactie.

2. *Rechtvaardigheid*

Rechtvaardigheid ligt in het verlengde van rechtmatigheid. Rechtvaardigheid gaat echter verder: daarvoor kijken HQ-leden niet alleen naar de letter van de wet (grammaticale interpretatie), maar houden zij ook rekening met het doel en de strekking van de wet (teleologische interpretatie). In de praktijk betekent dit dat niet gericht gebruik wordt gemaakt van hiaten in de wet en dat discrepanties tussen verschillende nationale belastingstelsels niet actief worden opgezocht. Het beginsel van rechtvaardigheid gaat ervan uit

dat overheden de verantwoordelijkheid hebben voor de inrichting van het belastingstelsel. In dat stelsel zijn hun dogmatische en ethische afwegingen meegenomen en zijn de vigerende maatschappelijke opvattingen gecodificeerd. De moraliteit wordt dus verondersteld in de wet te zijn verwerkt. Daarmee levert het volgen van het doel en de strekking van de wet in beginsel een rechtvaardige belastingheffing op, onverlet wat hiervoor is gesteld over het bestaan van hiaten en discrepanties.

3. *Wederkerigheid:*

Nederland heeft een gunstig vestigingsklimaat door een aantal fiscale beleidskeuzes van de Nederlandse overheid. Het kent bovendien een uitgebreid verdragennetwerk, onder andere ter bescherming van investeringen vanuit Nederland. Het is voor veel ondernemingen interessant om via Nederland te structureren in hun internationale belastingplanning en ter bescherming van investeringen. Het beginsel van wederkerigheid houdt in dat een jurisdictie een 'tegenprestatie', bijvoorbeeld in de vorm van belastingen of werkgelegenheid, mag verwachten als er gebruik van haar rechtssysteem wordt gemaakt. Anders gezegd: een vennootschap mag niet louter worden gebruikt om gelden te laten doorstromen.

4. *Proportionaliteit*

Dit beginsel heeft betrekking op de omvang van de economische activiteit, en de omzet en winst die daarmee worden behaald, in verhouding tot de daadwerkelijke betaalde belasting in een specifieke jurisdictie. Uitgangspunt is dat economische en fiscale realiteit op elkaar aansluiten. Een belastingvoordeel dient te volgen uit transacties en structureringen die vanuit een bedrijfseconomisch perspectief worden geïnitieerd.

4. HET VOORKOMEN VAN BETROKKENHEID BIJ BELASTINGONTDUIKING

Belastingontduiking voldoet niet aan het fiscale kernbeginsel van rechtmatigheid. Belastingontduiking leidt bovendien tot strijdigheid met enig wettelijk voorschrift en valt als zodanig onder het eerste facet van de definitie van integriteitsrisico. Een HQ-lid accepteert daarom geen cliënten of doelvennootschappen die structuren of transacties aandragen die kunnen leiden tot het overschrijden van een wettelijk voorschrift, waar ook ter wereld, om daar voordeel van welke aard dan ook uit te behalen.

Deze paragraaf gaat over het risico op betrokkenheid bij belastingontduiking dat ontstaat doordat een structuur, constructie of transactie naar aard en inrichting transparantie belemmert. De structuur is wellicht opgezet met een ander bedoeling, maar kan evengoed worden gebruikt voor het ontduiken van belasting. Het beheersen van het risico op betrokkenheid bij belastingontduiking is er dan ook vooral op gericht aan de voorkant te voorkomen dat randvoorwaarden ontstaan die belastingontduiking mogelijk maken. HQ-leden zijn ervan overtuigd dat de mogelijkheid belasting te ontduiken het beste kan worden voorkomen door te zorgen dat relevante belastingautoriteiten op de hoogte zijn of zichzelf kunnen vergewissen van het juiste (en volledige) feitencomplex. Wij spreken hier over het risico op belastingontduiking *ex ante.* Dienstverlening door trustkantoren mag niet worden gebruikt voor het plegen van belastingontduiking. Inspanningen van onze leden zullen zich vooral moeten richten op het voorkomen van betrokkenheid bij (een poging tot) belastingontduiking. Wij zien belastingontduiking die reeds is voltooid (*belastingontduiking ex post*) als een regulier witwasrisico. De omgang met dit risico dient plaats te vinden conform bestaand AML-beleid en procedures en wordt niet verder in deze richtlijn geadresseerd.

In bijlage 1 bij deze richtlijn staan diensten en juridische arrangementen beschreven die in de structuur van een cliënt en/of doelvennootschap kunnen voorkomen. Deze diensten en juridische arrangementen strekken tot het scheiden van juridisch en economisch eigendom en hebben tot doel- of beperken naar hun aard en inrichting de transparantie voor relevante belastingautoriteiten. De wens om de algemeen toegankelijke bekendheid van identiteit te voorkomen kan echter legitiem zijn. Dat is bijvoorbeeld het geval bij het versterken van een onderhandelingspositie, het beschermen van eigendom of rechten in een

instabiel bestuurlijk/politiek klimaat of om redenen van persoonlijke veiligheid. Desondanks blijft het risico op misbruik aanwezig, met name als de beperking van transparantie zich uitstrekt tot overheden. Daarom accepteren HQ-leden niet langer nieuwe cliënten waarbij de genoemde diensten en juridische arrangementen voorkomen.

Voor bestaande cliënten geldt de hervormingsprocedure zoals beschreven in hoofdstuk 7. Uiteraard kan de dienstverlening alleen worden voortgezet als volstrekt duidelijk is dat de structuur de autoriteiten niet belemmert in hun mogelijkheden om belastingen te heffen, zowel bij de betrokken rechtspersonen of juridische arrangementen als bij natuurlijke personen.

5. HET VOORKOMEN VAN BETROKKENHEID BIJ AGRESSIEVE BELASTINGPLANNING

Agressieve belastingplanning voldoet in de zienswijze van HQ niet aan de fiscale beginselen van rechtvaardigheid, wederkerigheid en proportionaliteit en is om die reden niet aanvaardbaar. Daarom is voor de leden van HQ voortdurende betrokkenheid bij cliënten en structuren die als oogmerk hebben, of naar aard en inrichting gericht zijn op agressieve belastingplanning, niet acceptabel. Betrokkenheid bij dit type cliënt of structuur mag dan strikt juridisch beschouwd zijn toegestaan, maar agressieve belastingplanning ondermijnt het algemeen belang en uiteindelijk het gehele maatschappelijk draagvlak voor belastingheffing. Leden van HQ vinden dit hoogst onwenselijk en zullen dit actief tegenaan.[7]

De uitdaging ligt vooral in de vertaling van de algemene definitie naar concrete gevallen. Om te bepalen of in een concreet geval sprake is van reguliere of agressieve belastingplanning geven wij in bijlage 2 bij deze richtlijn objectieve en subjectieve indicatoren. De aanwezigheid van een objectieve indicator rechtvaardigt de veronderstelling dat een structuur of transactie in beginsel als agressief gekwalificeerd dient te worden. Het is ook mogelijk dat er, ondanks het ontbreken van een objectieve indicator, toch sprake is van agressieve belastingplanning. Dit wordt ondervangen door de subjectieve indicatoren. Het acceptatiememorandum biedt gelegenheid voor een laatste reflectie. Daarin kan het trustkantoor een finale toets aan de fiscale kernbeginselen beschrijven.

Gebruik indicatoren

Op het moment dat is komen vast te staan dat de voorliggende structuur van een cliënt of doelvennootschap geen van de in bijlage 1 genoemde juridische arrangementen bevat, kan de volgende stap in het cliëntacceptatieproces worden gezet. Die betreft toetsing van de structuur (of transactie) aan de in de bijlage 2 genoemde indicatoren. Indien er geen objectieve of subjectieve indicatoren worden aangetroffen, kan het proces conform de normale procedures worden afgerond. Als een trustkantoor wel indicatoren aantreft, betekent dat dat er vermoedelijk sprake is van agressieve belastingplanning.

Acceptatie van de cliënt is nu alleen mogelijk indien er sprake is van voldoende relevante contra-indicaties, zodanig dat kan worden vastgesteld dat er geen sprake is van agressieve belastingplanning. De leden van HQ vinden agressieve belastingplanning geen risico dat adequaat beheerst kan worden. Agressieve belastingplanning kent namelijk geen werkbare gradaties: een voorgestelde structuur of transactie is, kort gezegd, agressief of is dat niet. Daarom is gekozen voor een systeem van indicatoren en contra-indicatoren. Er kunnen zich omstandigheden voordoen (contra-indicaties) die de conclusie rechtvaardigen dat de belastingplanning, ondanks de aanwezigheid van een objectieve indicator, als regulier mag worden beschouwd. Voorbeelden (niet limitatief bedoeld) van contra-indicaties zijn eveneens opgenomen in bijlage 2 bij deze richtlijn. Bepaalde indicatoren behoeven tegenwerping van specifieke contra-indicatoren. Behoudens deze regel geldt dat er minimaal drie contra-indicatoren aanwezig moeten zijn om een indicator te falsificeren.

Actueel houden van de indicatoren

Wet- en regelgeving veranderen met enige regelmaat en de ontwikkelingen op internationaal en nationaal fiscaal terrein volgen elkaar in hoog tempo op. Het ligt dan ook voor de hand dat de lijst met indicatoren op periodieke basis wordt herzien en bijgewerkt. De objectieve indicatoren zijn deels

[7] *Bijvoorbeeld door de toepassing van de hervormingsprocedure (zie paragraaf 7)*

ingegeven door de in richtlijn 2018/822/EU (*beter bekend als DAC-6*) genoemde *hallmark*s, ofwel wezenskenmerken. De subjectieve indicatoren zullen met name betrekking hebben op *'redelijkheid, kenbaarheid en logica'* oftewel: gezond verstand, openbare informatie en een analyse van het bedrag onder aan de streep. Van onze leden verwachten we dat zij met de andere leden de kenmerken delen van structuren of transacties die, bijvoorbeeld door toepassing van de subjectieve indicatoren, als agressief zijn aangemerkt. Om dit te faciliteren blijft een taskforce binnen HQ actief. Deze zal de indicatoren periodiek bespreken en toetsen aan maatschappelijke en legislatieve ontwikkelingen die nadere invulling geven aan het begrip agressieve belastingplanning. De taskforce zal met voorstellen komen om bijlage 2 bij deze richtlijn, tenminste jaarlijks, te herzien.

6. DE OMGANG MET FISCALE INTEGRITEITSRISICO'S BINNEN DE ORGANISATIE

Personeel

Het herkennen van agressieve belastingplanning vergt fiscale kennis binnen de gelederen van het trustkantoor. Dat betekent dat medewerkers in de eerste lijn verder moeten worden voorgelicht over de in deze richtlijn gehanteerde definities en de in bijlagen gebruikte kenmerken en indicatoren. Zij zullen moeten weten hoe fiscale integriteitsrisico's te herkennen gedurende het proces van cliëntacceptatie, transactiemonitoring en tijdens periodieke reviews. De compliance- en de auditfunctionarissen moeten uitgerust zijn om dit proces binnen de eerste lijn te monitoren. Het is een taak van het bestuur van het trustkantoor om voorlichting en trainingen te organiseren.

Dossiervorming

Adequate dossiervorming is de basis van de effectiviteit van de transactiemonitoring, en daarmee van het naleven van het eigen beleid en de relevante wet- en regelgeving. Dossiervorming moet leiden tot een informatiepositie die het trustkantoor in staat stelt alle relevante integriteitsrisico's te identificeren. Als de identificatie volledig is, kan een juiste analyse plaatsvinden. Op basis daarvan kan worden bepaald of een individuele cliënt, al dan niet voorwaardelijk, past binnen de risicobereidheid van het trustkantoor. Het acceptatieproces kan dan worden stopgezet, of er kunnen mitigerende maatregelen worden genomen met inachtneming waarvan de cliëntacceptatie kan worden afgerond.

In de meeste gevallen zal er ter onderbouwing van het onderzoek naar het doel van de structuur een belastingadvies beschikbaar zijn. Het is van belang dat het trustkantoor dit belastingadvies begrijpt en in staat is om de aan het advies verbonden fiscale integriteitsrisico's te herkennen. Belastingadviseurs zijn niet bij wet gehouden aan dezelfde brede definitie van integriteitsrisico's als een trustkantoor. Een belastingadviseur hoeft in beginsel alleen rekening te houden met het risico op witwassen of het financieren van terrorisme. Overige integriteitsrisico's, die op grond van het wettelijke kader voor trustkantoren bijzonder relevant zijn, komen derhalve niet noodzakelijkerwijs aan de orde in het belastingadvies.

Het is raadzaam alleen samen te werken met (belasting)adviseurs die de onwenselijkheid van agressieve belastingplanning onderschrijven. Zij zullen ook de bereidheid moeten tonen hun adviezen aan te passen. HQ-leden zien erop toe dat uitsluitend wordt samengewerkt met kantoren die een uitstekende reputatie hebben. Voor Nederlandse fiscaal adviseurs is het lidmaatschap van De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) of het Register Belastingadviseurs een voorwaarde.

Als een trustkantoor diensten verleent aan een cliënt op basis van een belastingadvies, dient het advies in ieder geval materieel aan de volgende standaarden te voldoen:

- Actueel (1): het advies is gebaseerd op de huidige fiscale wet- en regelgeving en houdt rekening met toekomstige wijzigingen voor zover deze zijn aangekondigd.

- Actueel (2): de toepasselijkheid van het advies wordt gevalideerd, en zo nodig aangepast, als zich gedurende de zakelijke relatie wijzigingen voordoen in de structuur of de wet- en regelgeving waarnaar het advies verwijst.
- Accuraat en integraal: het advies moet de voorliggende structuur met alle, voor de doelvennootschap relevante, concernrelaties (tenminste: fiscale aspecten met betrekking tot de moeder(s) en dochter(s)) omschrijven.
- Inzichtelijk: het advies geeft op begrijpelijke en overzichtelijke wijze de werking van de (verticale) structuur aan, zodanig dat het advies het trustkantoor redelijkerwijs in staat stelt om de fiscale integriteitsrisico's te herkennen. Als het advies niet te doorgronden valt of een trustkantoor de benodigde fiscale kennis niet in huis heeft, zal het HQ-lid vragen om verduidelijking van het advies of een second opinion aanvragen.

7. CLIËNTACCEPTATIE: PERIODIEKE REVIEWS TRANSACTIEMONITORING EN HERVORMING

Nieuwe cliënten

Deze richtlijn geldt onverkort voor nieuwe cliënten en/of nieuwe doelvennootschappen. Cliënten of doelvennootschappen waarbij een in bijlage 1 omschreven kenmerk of constructie voorkomt, worden vanaf het moment dat deze richtlijn in werking treedt niet meer geaccepteerd. Een trustkantoor kan cliënten of doelvennootschappen waarbij een in bijlage 2 omschreven indicator wordt aangetroffen alleen accepteren nadat het heeft bepaald dat, bijvoorbeeld vanwege de aanwezigheid van één of meerdere contra-indicaties, toch geen sprake is van agressieve belastingplanning. In het acceptatiememorandum kan het trustkantoor reflecteren op de verhouding tussen de gewenste dienstverlening enerzijds en de fiscale kernbeginselen en indicatoren zoals uitgewerkt in paragraaf 3, respectievelijk bijlage 2, anderzijds. Als die verhouding geen strijdigheid oplevert, zal het trustkantoor tot formele acceptatie kunnen overgaan.

Bestaande cliënten

Afhankelijk van het risicoprofiel van de cliënt en/of de doelvennootschap zal het trustkantoor het cliëntenonderzoek met vooraf bepaalde periodiciteit opnieuw moeten uitvoeren. Artikel 74 van de Wtt18 regelt dat cliëntacceptatiedossiers moeten worden omgezet naar dienstverleningsdossier 'bij eerste gelegenheid'. Aan het begrip 'bij eerste gelegenheid' dient door een trustkantoor risicogebaseerd invulling te worden gegeven. Dit moment van heracceptatie/review is ook het aangewezen moment om te onderzoeken of de dienstverlening aan de bestaande cliënt zich verdraagt met hetgeen in deze richtlijn is bepaald. Tijdens een review wordt normaliter de actualiteit en juistheid van de eerder vastgelegde informatie bevestigd. Als tijdens de periodieke review blijkt dat de structuur voldoet aan de kenmerken of constructies zoals uiteengezet in bijlage 1, of er indicatoren zijn zoals uiteengezet in bijlage 2, kan de zakelijke relatie niet zonder aanpassingen worden voortgezet. Als er kenmerken of constructies worden aangetroffen die zijn benoemd in bijlage 1 van deze richtlijn moet de structuur worden aangepast of moet de zakelijke relatie worden beëindigd. Datzelfde geldt, in beginsel, ook indien er indicatoren, genoemd in bijlage 2 bij deze richtlijn, worden aangetroffen. Al dient in deze gevallen eerst te worden geverifieerd of er daadwerkelijk sprake is van agressieve belastingplanning of dat de aanwezigheid van een of meerdere contra-indicaties de conclusie rechtvaardigen dat er sprake is van reguliere belastingplanning.

Transactiemonitoring

Het fiscale integriteitsrisico op agressieve belastingplanning kan zich ook voordoen bij een individuele transactie of een set aan samenhangende transacties. De indicatoren als bedoeld in bijlage 2 dienen omgezet te worden in alerts voor de transactiemonitoring.

Hervormingsprocedure

De hervormingsprocedure is een nieuw te introduceren procedure voor cliënten en/of doelvennootschappen waarvoor een trustkantoor de dienstverlening is begonnen vóór de inwerkingtreding van deze richtlijn. Het trustkantoor start deze procedure als, normaliter gedurende de

periodieke review, de structuur kenmerken, constructies of indicatoren blijkt te bevatten die zijn benoemd in bijlagen 1 en 2 bij deze richtlijn en er geen contra-indicaties zijn.

De procedure vereist een actieve benadering van de cliënt, om in gezamenlijkheid te bespreken waarom de gekozen structuur niet langer past binnen de fiscale integriteitsstrategie van het trustkantoor. Het is hierbij van belang dat het trustkantoor, gelet op artikel 17 van de Wtt18, niet op de stoel van de belastingadviseur gaat zitten. Het trustkantoor beperkt zich tot uiteenzetting van de bezwaren tegen de bestaande structuur en kan in algemene bewoordingen schetsen wat wel acceptabel zou zijn. Het is aan de cliënt om, al dan niet in samenspraak met zijn belastingadviseur, te komen tot een structuurwijziging.

De cliënt zal, nadat het contact heeft plaatsgevonden, binnen een redelijke termijn[8] (schriftelijk) moeten verklaren bereid te zijn de structuur zodanig te hervormen dat de transparantie niet langer belemmerd wordt of dat er geen sprake meer kan zijn van agressieve belastingplanning. Komt deze bevestiging er niet, dan dient de zakelijke relatie te worden beëindigd.

Vanaf het moment dat de cliënt de intentie om te hervormen vastlegt, start de hervormingsprocedure direct. De cliënt dient een stappenplan op te stellen en voor te leggen aan het trustkantoor. Het trustkantoor moet beoordelen of de implementatie van het stappenplan leidt tot een uitkomst die in overeenstemming is met deze richtlijn. Komt dit stappenplan er niet, of leidt het niet tot een acceptabele uitkomst, dan dient de zakelijke relatie te worden beëindigd. Het trustkantoor beoordeelt daarnaast of het stappenplan voldoende concreet is en voldoende urgentie toont. Vervolgens zal het de tijdige implementatie moeten monitoren. De periode vanaf de genoemde schriftelijke verklaring van de cliënt tot en met de implementatie van aanpassingen mag niet langer duren dan één jaar.

8. WETTELIJKE GRONDSLAG EN IMPLEMENTATIE IN DE BEDRIJFSVOERING

De IRA

Van een trustkantoor wordt verlangd dat het zijn risicobereidheid *(integrity risk appetite*) ex ante bepaalt en op schrift stelt in de IRA. In dit document geeft een trustkantoor aan welke risico's, al dan niet voorwaardelijk, acceptabel of onacceptabel zijn. De risicobereidheid is continu in ontwikkeling en wordt bijvoorbeeld beïnvloed door ontwikkelingen in de markt waarop het trustkantoor actief is, de commerciële strategie van het trustkantoor en technologische, geopolitieke en lokale ontwikkelingen. In de Wtt18 vormt artikel 14 de wettelijke basis voor de IRA.

De SIRA[9]

Op grond van artikel 14, Wtt18, maakt een trustkantoor een periodieke analyse van de risico's voor de integere bedrijfsvoering. Dit staat ook bekend als een systematische integriteitrisicoanalyse (SIRA). Het gaat dan om de risico's zoals die zijn gedefinieerd in artikel 1 (zowel Rib als Wtt18). De SIRA vormt de grondslag van de integere en beheerste bedrijfsvoering en is de basis waarop procedures, processen en beheersmaatregelen worden opgesteld. Als blijkt dat een procedure niet heeft gewerkt, een beheersmaatregel niet volstaat of er een incident heeft plaatsgevonden, moet de SIRA in beginsel worden aangepast.

Verhouding IRA en SIRA

De SIRA moet worden getoetst aan de IRA. Aan de hand van deze toets kan een trustkantoor besluiten over de acceptatie, beperking of uitsluiting van de gevonden integriteitrisico's. Voor risico's waarvan een beperking noodzakelijk is, kunnen de benodigde beheersingsmaatregelen worden genomen. Voor risico's die moeten worden uitgesloten, zal beëindiging van de dienstverlening de uitkomst moeten zijn. Kortom:

8 In beginsel 3 maanden.

9 Zie ook HQ-richtlijn

de IRA is een ‘hoog-over-document’ waarin bandbreedtes worden vastgesteld. De SIRA geeft vervolgens concrete invulling aan die bandbreedtes en laat zien welke cliënten binnen en welke buiten de bandbreedte vallen.

Implementatie van deze richtlijn in de bedrijfsvoering

1. Deze richtlijn zou in de eerste plaats moeten leiden tot bijstelling van de IRA. HQ-leden en overige trustkantoren dienen, voor zover dat nog niet is gebeurd, een IRA op te stellen en minimaal de in deze richtlijn (bijlage 1) opgenomen uitsluitingen daarin te verwerken.
2. Nadat de trustkantoren de IRA hebben opgesteld of aangepast, moeten zij in beginsel ook de SIRA herzien. In de SIRA moeten de integriteitsrisico’s worden opgenomen die betrekking hebben op de mogelijkheid betrokken te raken bij gedragingen die – kort gezegd – als maatschappelijk onbetamelijk worden gezien. Daaronder valt ook het risico betrokken te raken bij agressieve belastingplanning.
3. Gelet op de inhoud van deze richtlijn ligt het voor de hand de structuren met een onacceptabel hoog fiscaal integriteitsrisico op te nemen als uitsluitingen in de IRA. Ook het risico op betrokkenheid bij agressieve belastingplanning moet worden uitgesloten.
4. In de SIRA kan dit nader worden uitgewerkt: de indicatoren zouden in de vorm van scenario’s kunnen worden opgenomen in de SIRA. Een indicator levert in beginsel een standaard bruto risico op dat buiten de *risk appetite* valt en dat moet worden vermeden. De aanwezigheid van contra-indicaties kan, in voorkomende gevallen, de conclusie rechtvaardigden dat er geen sprake is van agressieve belastingplanning en dat de structuur of transactie wel past binnen de door de *risk appetite* afgebakende bandbreedte.
5. HQ-leden moeten in procedures vastleggen wanneer en op welke wijze structuren en transacties worden getoetst aan de objectieve en subjectieve indicatoren van agressieve belastingplanning. Ook moet worden voorzien in een escalatiemogelijkheid.
6. De onder paragraaf 7 beschreven maatregelen moeten eveneens in procedures worden verankerd teneinde de effectiviteit te waarborgen.

Bijlage 1: *Kenmerken en constructies met een hoog inherent risico op belastingontduiking*

A. Onvoorwaardelijke uitsluitingen

Het is in Nederland toegestaan om als trustkantoor diensten aan te bieden die naar buiten toe de transparantie van een structuur beperken. Zo kan een trustkantoor bijvoorbeeld optreden als de (ogenschijnlijk) direct gerechtigde van aandelen (*nominee shareholding*) of kunnen transacties tussen derde partijen zowel administratief als reëel door een vennootschap van het trustkantoor worden geloodst. Dergelijke dienstverlening belemmert het zicht van overheden op de daadwerkelijke eigenaar of begunstigde of de daadwerkelijk betrokken partijen. De leden van HQ zullen deze twee trustdiensten niet meer aanbieden. Alhoewel cliënten om legitieme redenen om dit type dienstverlening kunnen verzoeken zijn de risico's op, vooropgezet- of gelegenheids-misbruik, te groot. De dienstverlening kan worden gebruikt voor belastingontduiking, omkoping en/of het witwassen van crimineel vermogen. Daarnaast zijn er juridische constructies of arrangementen die de transparantie beperken en waarvan volledige risicomitigatie niet goed voorstelbaar is. Het gebruik van dergelijke arrangementen in cliëntstructuren valt eveneens buiten de *risk-appetite* van de leden van HQ. Hieronder treft U de diensten en arrangementen waar de leden van HQ niet langer bij betrokken zullen zijn. Nieuwe cliënten die deze diensten willen afnemen of de onderstaande arrangementen opnemen in hun structuur zullen niet worden bediend. Voor bestaande cliënten geldt de hervormingsprocedure.

1. Dienst: Nominee shareholding

Een trustkantoor kan optreden als *nominee shareholder*[1] in opdracht van een cliënt. Het trustkantoor zal dan op papier de gerechtigde lijken op een pakket aandelen. Dat het trustkantoor de aandelen houdt in opdracht van een cliënt is in beginsel alleen bij het trustkantoor zelf bekend. De *Financial Action Task Force* (FATF) heeft (terecht) aangegeven deze dienstverlening als risicovol te beschouwen. De FATF beveelt dat ook aan dat deze dienst wordt gereguleerd[2]. Ondanks de wens van HQ om deze dienst als kwalificerende dienst op te nemen in de Wtt18 (of daarvoor in de Wtt (oud)) is deze dienst in Nederland nu niet gereguleerd of zelfs maar voorbehouden aan dienstverleners met een vergunning. Dat betekent dat in beginsel iedere persoon in Nederland deze dienst beroeps- of bedrijfsmatig kan verlenen zonder dat hier een vergunningplicht voor geldt en zonder dat enige vorm van toezicht wordt gehouden. De leden van HQ vinden dat deze dienst een te hoog intrinsiek (fiscaal) integriteitsrisico kent en zullen deze dienst dan ook niet verlenen.

2. Dienst: Trustdienst C (doorstroomvennootschappen)

Vennootschappen die onderdeel uitmaken van dezelfde groep als het trustkantoor worden in de Wtt18 aangeduid als doorstroomvennootschappen. Deze doorstroomvennootschappen moeten nadrukkelijk worden onderscheiden van vennootschappen die doorstroomactiviteiten verrichten en onderdeel uitmaken van een structuur van een cliënt. Met doorstroomvennootschappen kan een trustkantoor ten behoeve van een cliënt transacties verrichten. In het verleden zijn deze vennootschappen vaak ingezet voor transacties die betrekking hebben op bijvoorbeeld imagorechten of *agent fees*. Een dergelijke structuur voldoet niet aan de fiscale kernbeginselen (belemmert transparantie). Bovendien kleeft aan deze vorm van dienstverlening een verhoogd risico van onvoldoende mogelijkheden tot transactiemonitoring en cliëntidentificatie. De leden van HQ vinden de inzet van dergelijke doorstroomvennootschappen niet langer acceptabel[3], zowel vanuit het perspectief van een fiscaal

[1] Hieronder wordt niet verstaan: (a.) het houden van een enkel aandeel of gering belang omwille van privacy zolang dit niet leidt tot de splitsing van juridisch en economisch eigendom of anderszins de fiscale transparantie beperkt en (b.) het besturen van een stichting in Structured Finance/ Securitisatie verband (bijlage 3).

[2] Zie meest recentelijk de FATF guidance for a risk-based approach Trust and Company Service Providers (https://www.fatf-gafi.org/documents/documents/rba-tcsps.html).

3 Inzoverre een dergelijke vennootschap uitsluitend wordt gebruikt voor escrow-services blijft dit toegestaan. Onder escrow-services wordtin dit verband verstaan: het in de rol van onafhankelijke derde ontvangen en vasthouden van een geldsom, afkomstig van een koper, als zekerheid ten overstaan van een verkoper, tot het moment dat de verkoper richting de koper aan zijn contractuele verplichting heeft voldaan en de koper de in bewaring gestelde geldsom vrijgeeft ter uitbetaling aan de verkoper.

integriteitsrisico als dat van eigen nalevings- of compliance risico's. Hoewel het verlenen van deze dienst nog wordt toegestaan door wetgever en toezichthouder, zijn de leden van HQ van mening dat de dienst niet past bij een integere en professionele trustsector.

3. Arrangement: Aandelen aan toonder

Toonderaandelen hebben een bijzondere rol gehad in de totstandkoming van gereglementeerde effectenmarkten. Deze toegevoegde waarde is achterhaald door technologische ontwikkelingen. Nederland heeft dan ook onlangs besloten toonderaandelen af te schaffen. In veel landen is deze constructie echter nog wel mogelijk. Het gebruik van toonderaandelen (beter bekend als: *bearer shares*) in een internationaal gelaagde structuur heeft wat betreft HQ geen legitieme fiscale of andersoortige meerwaarde (meer). Toonderaandelen kennen echter, op vergelijkbare wijze als *nominee shareholders*, een inherent hoog fiscaal integriteitsrisico. De leden van HQ oordelen dat toonderaandelen nu geen legitiem economisch doel meer hebben. Nieuwe structuren waarin aandelen aan toonder voorkomen, kunnen niet meer worden geaccepteerd. Toonderaandelen in bestaande structuren moeten zo snel mogelijk worden omgezet naar aandelen op naam.

4. Arrangement: Flits entiteiten

Een trustkantoor onderzoekt het doel van de zakelijke relatie en verkrijgt daarmee duidelijkheid omtrent het oogmerk van zijn cliënt. In aanvulling daarop is het trustkantoor ook bekend met de strekking van de structuur. Indien dit onderzoek uitwijst dat een entiteit wordt opgericht met het oogmerk om een enkele (al dan niet samengestelde) transactie te verwerken en blijkt dat de strekking van deze transactie het sorteren van een fiscaal effect betreft, verleent het trustkantoor hier niet zijn medewerking aan. Een dergelijke 'flits-entiteit' herbergt een hoog risico op zowel belastingontduiking als agressieve belastingplanning. Door het vluchtige karakter een dergelijke entiteit is adequate risicomitigatie niet goed voorstelbaar. In het zakelijk verkeer worden entiteiten opgericht als onderdeel van beoogde fusies, overnames en reorganisaties. Het kan achteraf blijken dat een entiteit een enkel doel heeft gediend. Deze situatie valt niet onder de uitsluiting.

5. Arrangement: UBO claimt fiscaal inwonerschap van goudenpaspoortjurisdictie aangewezen door OECD

Er zijn jurisdicties die een lokaal paspoort in het vooruitzicht stellen om investeerders aan te trekken. De OECD houdt een lijst bij van jurisdicties aangezien er een risico bestaat dat een UBO (onterecht) fiscale residentie claimt en zodoende (bijvoorbeeld) de uitwisseling van informatie (CRS) frustreert. De lijst is te vinden via: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/. De UBO gebruikt zijn paspoort[4] om aan betrokken dienstverleners te doen lijken alsof hij in het goudenpaspoortland resideert, terwijl hij of zij daar feitelijk niet of nauwelijks resideert en elders belastingplichtig is. Het claimen van fiscaal inwonerschap in een goudenpaspoortjurisdictie betekent dat belastingen in het land waar de uiteindelijk belanghebbende daadwerkelijk belastingplichtig is onterecht worden vermeden. Als een trustkantoor op een dergelijke UBO stuit neemt het trustkantoor maatregelen[5] om vast te stellen of de UBO daadwerkelijk inwoner is van het betrokken goudenpaspoortland of dat dit slechts voor fiscale doeleinden worden geclaimd. In dat laatste geval is het risico op belastingontduiking zeer reel.

B. Voorwaardelijke uitsluitingen

[4] In de bedoelde situatie beschikt de UBO over twee of meerdere paspoorten. Hij gebruikt het paspoort van het goudenpaspoortland om daar fiscaal inwonerschap te claimen. Dit is toelaatbaar mits het fiscaal inwonerschap en het daadwerkelijke inwonerschap met elkaar in overeenstemming zijn. Deze uitsluiting is bedoeld om te voorkomen dat de UBO in land A woont of zijn hoofdverblijf heeft, maar (onterecht) claimt dat hij in land B belastingplichtig zou zijn.

[5] Hierbij kan worden gedacht aan het (periodiek) opvragen van zogenaamde 'utility bills', een (social) media onderzoek en andere documenten die wijzen op verblijf, in combinatie met de afwezigheid van contra-indicaties terzake.

Deze lijst bevat arrangementen die een hoog fiscaal integriteitsrisico herbergen. Het bedienen van nieuwe cliënten die in hun structuur gebruik maken van deze arrangementen kan alleen indien het fiscaal integriteitsrisico volledig gemitigeerd kan worden. Deze lijst moet derhalve worden gelezen als een "nee, tenzij". Betrokkenheid van een HQ lid is mogelijk, maar alleen onder strenge voorwaarden en alleen als er een duidelijke objectiveerbare gronde reden is om een arrangement te gebruiken. Het kunnen mitigeren van het fiscaal integriteitsrisico laat onverlet dat overige integriteitsrisico's zich kunnen voordoen. Een dergelijk arrangement vraagt zodoende te allen tijde waakzaamheid vanuit het betrokken trustkantoor. Van bestaande cliënten waar onderstaande arrangementen zich voordoen zal afscheid moeten worden genomen tenzij (a.) het risico op belastingontwijking volledig gemitigeerd kan worden of (b.) de cliënt bereid is de structuur of transactie aan te passen en gedurende deze aanpassing volledige risicomitigatie kan garanderen. Het trustkantoor zal zich ervan moeten verzekeren dat de UBO zijn of haar belang in de structuur opgeeft in het land waar hij of zij fiscaal inwoner is. Hiervoor zijn verschillende methoden denkbaar. Een verklaring van de UBO zelf is, zonder steunbewijs uit betrouwbare en onafhankelijke bron, onvoldoende.

1. Arrangement: Cv-structuren die niet-transparant zijn door de afscherming van de juridische of feitelijke eigendom:

Een besloten commanditaire vennootschap (cv) is een samenwerkingsverband waarbij naar Nederlands recht de vennoten belastingplichtig zijn en niet de cv zelf. Indien die vennoten niet in Nederland wonen, en in Nederland geen vaste inrichting hebben, kan Nederland bij hen geen belasting heffen over de inkomsten die de cv ontvangt (vaak bekend als: afgezonderd particulier vermogen). Dergelijke besloten cv's kunnen worden benut door buitenlandse vermogende particulieren uit jurisdicties waar mogelijkheden bestaan om pas fiscaal af te rekenen op het moment van uitkering. Tot die tijd zijn deze structuren niet-transparant en is het vrijwel onmogelijk voor de autoriteiten om vermogen en gerechtige aan elkaar te koppelen. Alleen bij volledige en voortdurende risicomitigatie (zie paragraaf C van deze bijlage) is het mogelijk dit type Cv-structuren te dulden, maar alleen indien de noodzaak van het gebruik van deze constructie voldoende is aangetoond.

2. Arrangement: Nominee shareholders / afschermingsconstructies

Nominee shareholders zijn dienstverleners (rechtspersonen of natuurlijke personen) die beroeps- of bedrijfsmatig aandelen aan toonder of op naam houden in opdracht van een cliënt[6]. Zij zijn juridisch eigenaar, maar het economisch eigendom of profijt ligt bij de cliënt. De leden van HQ zijn zich ervan bewust dat de inzet van een *nominee shareholder* een verhoogd integriteitsrisico met zich mee kan brengen. Deze constructie schept nadrukkelijk de omstandigheden waarin een risico op belastingontduiking ontstaat. De wens om privacy na te streven of bezit jegens derden af te schermen kan ook leiden tot fiscale ondoorzichtigheid. Belastingautoriteiten zijn niet zomaar in staat om een *nominee shareholder* te herkennen en vervolgens te achterhalen in wiens opdracht deze handelt. *Nominee shareholders* in de formele zeggenschapsstructuur kunnen alleen nog worden geaccepteerd of (in bestaande relaties) getolereerd indien de fiscale ondoorzichtigheid volledig en aantoonbaar te niet wordt gedaan. Als aanvullende voorwaarde hierbij wordt gesteld dat het trustkantoor, alvorens tot (her)acceptatie over te gaan, de hervormingsprocedure moet initiëren. Alleen als er gegronde en objectiveerbare redenen zijn voor het gebruik van een *nominee shareholder* en er geen sprake is van fiscale ondoorzichtigheid kan van de hervormingsprocedure worden afgezien. Alleen bij volledige en voortdurende risicomitigatie (zie paragraaf C van deze bijlage) is het mogelijk een *nominee shareholder* te dulden, maar alleen indien de noodzaak van het gebruik van deze constructie voldoende is aangetoond.

3. Arrangement: UBO is fiscaal inwoner van een jurisdictie die niet participeert in FACTA en/of CRS

De *Common Reporting Standard* (CRS) is een internationale afspraak om gegevens uit te wisselen over bankrekeningen. De CRS moet belastingontduiking en zwartsparen tegengaan. De *Foreign Account Tax*

[6] Deze definitie omvat niet reguliere 'custodian transactions' waarbij de aandelen op naam van een bank in de hoedanigheid van custodian zijn geplaatst.

Compliance Act (FATCA) is de Amerikaanse wet die wereldwijd belastingontduiking door Amerikaans belastingplichtigen bestrijdt. Landen die meedoen aan de CRS en /of FATCA wisselen via hun belastingdienst automatisch gegevens uit over rekeninghouders die fiscaal gevestigd zijn in een ander land. Indien de uiteindelijk belanghebbende gevestigd is een jurisdictie die niet deelneemt aan FATCA en/of CRS wordt de transparantie richting overheden ernstig beperkt. De leden van HQ oordelen dat een dergelijke beperking een belangrijke randvoorwaarde voor het ontduiken van belastingen creëert en wensen hier niet bij betrokken te zijn, tenzij er zekerheid kan worden verkregen dat alle betrokken jurisdicties afzonderlijk op de hoogte zijn van de structuur en er zodoende kan worden gesproken over volledige fiscale transparantie. Het aantal landen dat zich conformeert aan FATCA en/of CRS neemt toe en het aantal uitwisselingsrelaties groeit gestaag. De lijst met landen die wel deelnemen kunnen worden gevonden via: http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/ en https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx.

C. Verplichte mitigatie voor de gevallen onder B.

1. **Opvragen van een *Personal Income Tax* statement van of namens de UBO in combinatie met steunbewijs uit onafhankelijke en betrouwbare bron**
   Structuren waarbij een natuurlijk persoon de economisch belanghebbende is maar waarbij de theoretische mogelijkheid bestaat dat belang succesvol te verzwijgen voor de belastingautoriteiten, kunnen toch acceptabel zijn indien dit fiscale integriteitsrisico wordt beheerst. Een methode om dit te doen is de UBO (of zijn adviseur) te laten verklaren dat het (indirecte) belang in de doelvennootschap conform de geldende regels, in de jurisdictie waar de UBO belastingplichtig is, wordt opgegeven aan de autoriteiten. Een dergelijke verklaring is alleen waardevol indien de juistheid van deze verklaring kan worden vastgesteld aan de hand van objectieve en betrouwbare bewijsstukken. Hierbij kan worden gedacht aan een reeds ingediende aangifte van de lokale variant van de inkomstenbelasting waaruit blijkt dat het aanmerkelijk belang in de cliënt of doelvennootschap is opgegeven.

2. **Opvragen van een verklaring van een gevolmachtigde in combinatie met steunbewijs uit onafhankelijke en betrouwbare bron**
   Als variatie op bovenstaande kan de verklaring ook worden afgegeven door een gevolmachtigde van de UBO. Deze gevolmachtigde moet uiteraard volledig zicht kunnen hebben op de fiscale positie van de UBO en ook betrokken zijn in de fiscale administratie van de UBO. Alleen indien dat laatste het geval is, heeft de verklaring materiële betekenis. Voorbeelden van dergelijke gevallen zijn: een advocaat, een belastingadviseur of, indien van toepassing, de directeur van een exclusief *family office*.

Bijlage 2: *Agressieve belastingplanning*

Indicatoren en contra-indicatoren

Agressieve belastingplanning is geen integriteitsrisico dat zich leent voor adequate mitigatie. Een structuur of transactie is agressief, of is dat niet. De leden van HQ hebben geen *risk appetite* voor structuren of transacties die onder onze gezamenlijke definitie van agressieve belastingplanning vallen. Er is geen algemeen geldende definitie van agressieve belastingplanning. Ter zake geldt een inspanningsverplichting en de leden van HQ hebben derhalve een eigen definitie van agressieve belastingplanning gegeven. Deze definitie is niet sluitend. Per geval is er discussie mogelijk of het voorliggende er nu wel of juist niet onder valt. De definitie wordt derhalve ondersteund en uitgewerkt middels een systeem van indicatoren. De algemene definitie treft u in het hoofddocument van deze richtlijn. In deze bijlage treft u een aantal concrete objectieve indicatoren van omstandigheden rondom structuren en transacties die wijzen op agressieve belastingplanning. Of het bij deze structuren en transacties daadwerkelijk om agressieve belastingplanning gaat, hangt af van de specifieke omstandigheden van het geval. Om die afweging gestalte te geven zijn er contra-indicatoren gegeven die, mitsdien in voldoende mate aanwezig en relevant voor de specifieke indicator, het vermoeden van agressieve belastingplanning redelijkerwijs kunnen ontkrachten.

Systematiek

De onderstaande indicatoren duiden op een vermoeden van agressieve belastingplanning. Een dergelijke structuur of transactie past in beginsel niet in de *risk appetite* van HQ-leden. Dienstverlening kan alleen plaatsvinden als er voldoende relevante contra-indicaties van toepassing zijn. In deze bijlage worden zes mogelijke contra-indicaties gegeven. HQ-leden mogen, in beginsel, ervan uitgaan dat er geen sprake is van agressieve belastingplanning als er tenminste drie mogelijke contra-indicaties van toepassing zijn, waarbij geldt dat bepaalde indicatoren een specifieke contra-indicator vergen. Bij elke indicator staat aangegeven welke contra-indicatoren van toepassing kunnen zijn en welke contra-indicator tenminste aanwezig moet zijn. Zelfs als er voldoende contra-indicatoren aanwezig zijn kan nog niet definitief worden overgegaan naar de vaststelling dat er geen sprake is van agressieve belastingplanning. Er dient nog een toetsing aan de hand van de subjectieve indicatoren plaats te vinden. De subjectieve indicatoren dienen vooral om te voorkomen dat te veel wordt gesteund op de systematiek (en een check-de-box mentaliteit). *Common sense* moet in alle mogelijke gevallen blijven prevaleren en doorslaggevend zijn.

Actuele ontwikkelingen

Deze richtlijn zal op regelmatige basis (tenminste jaarlijks) worden herzien en aansluiting wordt gezocht bij de op dat moment geldende wetgeving. Mocht er tussentijds wetgeving ingevoerd worden die het agressieve element van de structuur mitigeert (bijvoorbeeld door de implementatie van ATAD 2), dan kunnen structuren die voldoen aan een van de objectieve indicatoren alsnog acceptabel zijn als minder dan 3 van de 6 contra-indicaties van toepassing zijn, maar de betreffende indicator door de wetgeving gemitigeerd wordt. Ook indien wetgeving op afzienbare termijn[1] wordt ingevoerd, kan dit als mitigerende factor dienen zodat de structuur alsnog acceptabel wordt.

A. De objectieve indicatoren

De objectieve indicatoren treft u hieronder, inclusief een korte beschrijving. In enkele gevallen wordt een Engelse term gebruikt als de beschreven handelingen als zodanig meer algemeen bekend staan.

1. Dividend stripping (o.a. stocklending)

[1] Binnen 2 jaar

Een constructie die is bedoeld om dividendbelasting te ontwijken. Wordt gekenmerkt door het verkopen of uitlenen van aandelen zodra een dividenduitkering wordt aangekondigd en het terugkopen nadat het dividend is uitgekeerd. Het te ontvangen dividend wordt meegenomen in de verkoopprijs en na uitkering van het dividend worden de aandelen tegen een lagere koers weer ingekocht. Hiermee is het dividend in feite niet uitgekeerd en is er ook geen dividendbelasting verschuldigd, of wordt er tegen een te laag tarief dividendbelasting betaald. Zogenoemde Cum ex transacties zijn frauduleus dus vallen hier niet onder.
Mogelijke contra-indicatoren: geen
Extra aandacht geboden: mogelijke samenloop met strafbare handelingen

2. Strijdigheid met *arm's length*-beginsel

Transactie binnen een economische groep van entiteiten die niet voldoet aan de criteria van het OECD-principe van *arm's length*. Voorbeelden:

- indien er sprake is van leningen binnen de groep met opvallend hoge of lage rentepercentages;
- indien er sprake is van *invoice rerouting*: transacties binnen een groep (bijvoorbeeld leningen of vergoedingen voor consultancydiensten) met een onzakelijk karakter die leiden tot grondslaguitholling en/of winstverschuiving.

Mogelijke contra-indicatoren: minimaal B4 vereist, B1, B2, B3, B5, B6 aanvullend
Extra aandacht geboden: mogelijke samenloop met strafbare handelingen

3. Investeringen in 'eigen land' via buitenlandse entiteiten

Een natuurlijk of rechtspersoon die investeert in vastgoed, aandelen of andere rechten in het land waar hij of zij gevestigd is en dit doet via één of meerdere lagen aan buitenlandse vennootschappen of juridische arrangementen.
Mogelijke contra-indicatoren: B1, B2, B3, B4, B5, B6

4. Excessief gecompliceerde structuren

Het gebruik van een structuur met veel lagen, jurisdicties of rechtsfiguren zonder dat daar een evident bedrijfseconomische, historische of juridische reden voor bestaat. Indien uit het onderzoek naar de strekking van de structuur blijkt dat deze structuur fiscaal gedreven is kan deze indicator van toepassing zijn. Indien uit het onderzoek naar de strekking van de structuur blijkt dat de gelaagdheid is ontstaan door, bijvoorbeeld een serie van fusies en overnames, en geen evident fiscale oogmerk kent, is deze indicator niet van toepassing.
Mogelijke contra-indicatoren: B1, B2, B3, B4, B5, B6

5. 'Doorstromers': intellectueel eigendom, rente- en royaltystructuren

Hierbij kan worden gedacht aan beeld- of portretrechten, maar ook aan licenties en sub licenties. Nederlandse rechtspersonen ontvangen een licentie uit een land[2] met een lage of verwaarloosbare heffing op royalty's en brengen deze licentie via sub licenties onder in rechtspersonen in derde landen. Hieronder vallen ook vennootschappen met back-to-backleningen. De Nederlandse rechtspersoon ontvangt een lening uit een jurisdictie (A) met een nul- of verwaarloosbaar tarief op inkomsten uit rente en geeft vervolgens zelf een lening uit aan een rechtspersoon of vennootschap in een derde land en ontvangt hiervan vervolgens de rente om deze uit te keren naar jurisdictie A. De Nederlandse rechtspersoon wordt slechts marginaal belast.
Mogelijke contra-indicatoren: Minimaal B4 en B5 vereist, B1, B2, B3, B6 aanvullend

6. Cliënten uit de sport en entertainment

Dit cliëntsegment behoeft bijzondere aandacht. Deze cliënten maken dikwijls gebruik van structuren als bedoeld onder objectieve indicator 7. Ook als de cliënt gebruikt maakt van andere structuren, dient extra waakzaamheid te worden betracht. Deze structuren kunnen risico's met zich meebrengen voor de fiscale integriteit en risico's op bijvoorbeeld witwassen of corruptie.

[2] *Jurisdicties met een winstbelastingtarief lager dan 9% en jurisdicties die zijn opgenomen in de 'EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes', http://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/*

Mogelijke contra-indicatoren: B1, B2, B3, B4, B5, B6
Extra aandacht geboden: mogelijke samenloop met strafbare- of anderszins onbetamelijke handelingen

7. Ontwijken van overdrachtsbelasting bij vastgoedtransacties

De inzet van een Nederlandse rechtspersoon of vennootschap voor het houden van een bepaald belang in vastgoed of overige registergoederen, zodanig dat in het land waar het vastgoed aanwezig is, de houder van het vastgoed een vrijstelling krijgt vanwege het ontbreken van een gekwalificeerd belang. Deze vennootschappen worden ook wel *real estate transfer tax blockers* of *RETT-blockers* genoemd.
Mogelijke contra-indicatoren: Minimaal B1 vereist, B2, B3, B4, B5 en B6 aanvullend

8. Verplaatsing statutaire zetel en/of feitelijke leiding

Verplaatsing van de statutaire zetel en/of feitelijke leiding kan een risico op belastingontwijking opleveren indien wordt verplaatst naar een jurisdictie waar geen AEOI (Automatic Exchange of Information) plaatsvindt. Het kan echter ook een fiscaal motief hebben, bijvoorbeeld het verplaatsen naar een land waar een vrijstelling op uitgekeerd dividend geldt in het geval van liquidatie.
Mogelijke contra-indicatoren: B1, B2, B3, B4, B5, B6

B. Contra-indicaties

Hieronder treft u zes mogelijke contra-indicaties aan die betrekking hebben op de bovenstaande objectieve indicatoren van agressieve belastingplanning. Indien een bovenstaande indicator aanwezig is, dient nader onderzoek plaats te vinden. Indien dat onderzoek uitwijst dat tenminste drie van de zes onderstaande contra-indicaties zich voordoen, is er, in beginsel, geen sprake van agressieve belastingplanning.

1. Belastingadvies conform de hoogste standaarden

Belastingadvies vormt in de meeste gevallen de bouwtekening waarop de structuur wordt gebaseerd. Internationale en nationale belastingwetgeving is continu in beweging en structuren veranderen. De invulling van agressieve belastingplanning is subjectief en verschilt ook naar gelang plaats en tijd anders zijn. Het is daarom raadzaam om belastingadvies tijdig te laten vernieuwen. Daarbij moet worden beoordeeld of een structuur niet alleen technisch maar ook ethisch nog beantwoordt aan de behoefte van de cliënt en of zij in lijn is met de opvattingen van de maatschappij. Om te zorgen dat het belastingadvies aan de hoogste standaarden van feitelijke juistheid, actualiteit en maatschappelijke betamelijkheid voldoet, worden belastingadviezen die zijn afgegeven door leden van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB), het Register Belastingadviseurs, of leden van aan voornoemde gelijkwaardige organisaties in het buitenland, als een contra-indicatie aangemerkt.

2. Geen entiteiten uit jurisdicties met gebrekkige AEOI, AML/CTF of tax-haven-status

Het is een contra-indicatie van agressieve belastingplanning als de gehele structuur rondom de doelvennootschap of bij een transactie betrokken partijen aan een aantal voorwaarden voldoet. Zo moeten deze structuren zijn gevrijwaard van entiteiten die gevestigd zijn in een jurisdictie met gebrekkige uitwisseling van fiscale informatie of een gebrekkig anti-witwas- en contraterrorismefinancieringssysteem. Ook mogen deze jurisdicties niet worden genoemd op internationaal erkende lijsten van *tax havens.*

De bedoelde lijsten zijn:
EU zwarte lijst: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en
FATF: http://www.fatf-gafi.org/countries/#high-risk

Bovendien, als in een structuur of bij een transactie uitsluitend entiteiten zijn betrokken die gevestigd zijn in landen die fiscale informatie onderling uitwisselen is dat een contra-indicatie van agressieve belastingplanning. Als relevante AEOI's worden aangemerkt:
- CRS (Common Reporting Standard): verplicht financiële instellingen gegevens aan hun nationale belastingdiensten te geven over rekeningen van personen en organisaties die in het buitenland

belastingplichtig zijn. Die gegevens worden uitgewisseld en buitenlandse belastingdiensten controleren zelf de gegevens.
http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/exchange-relationships/
- FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act): een wet van de Verenigde Staten die wereldwijd belastingontduiking door belastingplichtigen bestrijdt. Op grond van deze wet en afspraken tussen de Amerikaanse en overige overheden wordt vastgesteld of cliënten onder deze regelgeving vallen. Deze regelgeving verplicht cliënten fiscale informatie aan hun dienstverlener te verstrekken. De dienstverlener verstrekt deze gegevens aan de relevante nationale belastingdienst die deze vervolgens uitwisselt met de Internal Revenu Service (de Amerikaanse belastingdienst).
https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx

3. Country-by-country reporting

Voor multinationale ondernemingen met een omzet vanaf € 750 miljoen geldt een gestandaardiseerde documentatieverplichting. Indien deze verplichting van toepassing is, is dat een contra-indicatie van agressieve belastingplanning.

4. Verrekenprijzen aantoonbaar juist

Het *arm's length*-beginsel is internationaal geaccepteerd en ligt vast in OESO-richtlijnen. Het beginsel is in Nederland omgezet in artikel 8b Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Transacties binnen een groep (fiscaal gelieerde lichamen) dienen te worden gecorrigeerd naar de voorwaarden en prijsstelling die zouden gelden als onafhankelijke partijen in vergelijkbare omstandigheden de overeenkomst zouden hebben gesloten. Indien aantoonbaar aan deze voorwaarde is voldaan, is er sprake van een contra-indicatie van agressieve belastingplanning. Dit valt aan te tonen, onder meer aan de hand van een zogeheten *master/local file*. Deze verplichting geldt voor groepsentiteiten van een multinationale onderneming die ten minste € 50 miljoen aan geconsolideerde groepsopbrengsten heeft behaald. Beide dossiers moeten zijn opgenomen in de lokale administratie en kunnen door de belastingdienst worden opgevraagd. Het *master file* en het *local file* hebben in dit kader als doel te komen tot een onderbouwing van de gehanteerde verrekenprijzen. In het *master file* is een overzicht van het verrekenprijsbeleid van de gehele onderneming beschreven. In het *local file* zijn de intra-groeptransacties van de lokale vestiging beschreven. In andere gevallen zal de onderbouwing van de zakelijkheid van de verrekenprijzen uit het belastingadvies moeten blijken.

5. Reële aanwezigheid in Nederland

Een doelvennootschap die aantoonbaar een reële aanwezigheid heeft in Nederland en niet slechts dient voor het laten 'doorstromen' van gelden of slechts als een 'brievenbus' fungeert, is een contra-indicatie van agressieve belastingplanning. Reële aanwezigheid is onder meer aantoonbaar als een APA/ATR kan worden aangevraagd: deze aanvragen worden slechts door de Belastingdienst in behandeling genomen wanneer het concern vooraf kan aantonen dat waarbinnen het opereert voldoende 'nexus' (verbinding) heeft met Nederland. De nexus kan bestaan uit reële aanwezigheid of het bestaan van een serieus plan om nexus te creëren. Van reële aanwezigheid is bijvoorbeeld sprake als is voldaan aan de eisen die gelden voor dienstverleningslichamen. Een andere optie voor het aantonen van reële aanwezigheid is het 'slagen' voor de zogenoemde *principal purpose test* (PPT). Verdragsvoordelen van bilaterale belastingverdragen kunnen worden geweigerd als redelijkerwijs valt te concluderen dat het verkrijgen van dit voordeel een van de voornaamste doelen is van de structuur. Het verdragsvoordeel wordt wel toegekend als dit in overeenstemming is met het doel en de strekking van de desbetreffende verdragsbepaling.

6. Verkrijgen van een ruling

Een ruling is een door een bevoegde fiscale autoriteit (een belastingdienst) gesloten vaststellingsovereenkomst Die vooraf zekerheid geeft over de toepassing van wet- en regelgeving op het gebied van belastingen. Het verkrijgen van een ruling betekent dat er transparantie is geweest over de structuur richting de overheid en geeft het standpunt weer van de overheid met betrekking tot een bepaalde mate van belastingplanning. De instemming van de overheid mag worden gezien als een signaal

dat de belastingplanning geschiedt conform doel en strekking van de wet. Uiteraard moet de ruling (tenminste) betrekking hebben op het vermeende agressieve element.

C. De subjectieve indicatoren

Subjectieve indicaties van agressieve belastingplanning

Of belastingplanning als regulier of als agressief kan worden beschouwd, is niet uitsluitend te zeggen op basis van de aan- of afwezigheid van bovenstaande indicatoren en contra-indicatoren. Bij elke structuur die wordt bediend, kan een trustkantoor zich op onderstaande punten reflecteren. Uitkomst van die reflectie kan bepalend zijn voor de vraag of de voorliggende structuur acceptabele belastingplanning betreft of niet.

1. Geen of laag belastbaar bedrag onder aan de streep

Kernvraag is wat de effectieve belastingdruk van de gehele structuur is en of de afdracht, gelet op de omvang van de geldstromen en economische activiteiten, verdedigbaar is. Een lage effectieve belastingdruk van de gehele structuur is een belangrijke indicatie voor agressieve belastingplanning, zelfs indien eerder genoemde indicatoren zich niet voordoen. Concreet kan bijvoorbeeld worden gekeken naar de effectieve belastingafdracht in de jurisdictie waar de operationele activiteiten hoofdzakelijk plaatsvinden. Het gaat hier met name om vennootschapsbelasting en dividendbelasting. De rechtspersoon die de onderneming drijft zal zonder meer lokale belastingsoorten op goederen, kapitaal en arbeid betalen. Relevant is vooral: als er sprake is van winst uit de onderneming, kan de jurisdictie waarin deze winst wordt gemaakt dan een reële heffing op deze winst realiseren?

2. Historische analyse

Een onderzoek naar informatie uit openbare bronnen, inclusief een zogenoemde *bad press check*, behoort tot de standaardacties die binnen de context van een cliëntenonderzoek worden uitgevoerd. Als een cliënt in het verleden geassocieerd is geweest met agressieve belastingplanning is dat een reden om de voorliggende structuur of transactie extra kritisch te bejegenen.

3. *Sound judgement* analyse

Ondanks de afwezigheid van objectieve indicatoren kan een structuur in een voorkomend geval toch voldoen aan de definitie van agressieve belastingplanning. Om het afvinken van lijsten te voorkomen, is het van belang dat een trustkantoor een finale analyse maakt voordat het tot acceptatie overgaat. Het moet zich ervan verzekeren dat de fiscale verdragen en faciliteiten worden gebruikt voor het doel waarvoor zij in het leven zijn geroepen.

Bijlage 3: *Niet-fiscaal gedreven structuren*

De leden van HQ zijn van mening dat een aantal vaak voorkomende structuren binnen het internationaal economisch verkeer per definitie niet fiscaal gedreven zijn en zodoende een laag fiscaal integriteitsrisico behelzen. Deze structuren zijn vanzelfsprekend nog wel onderworpen aan de eisen genoemd in bijlagen 1 en 2 van deze richtlijn.

Deze structuren zijn:

1. Collectieve en alternatieve investeringsfondsen

Aan dit type structuren wordt een zogenoemde *tax neutral* status toegekend. Het uitgangspunt is dat de fiscale positie van een investeerder niet mag wijzigen als gevolg van zijn deelname aan een collectieve of alternatieve investering. Nederland onderschrijft dit beginsel. De investeerder betaalt zijn belasting op het ontvangen rendement conform de in zijn jurisdictie geldende voorwaarden. Deze fondsen worden in overwegende mate op gestandaardiseerde wijze opgericht naar het recht van een beperkt aantal jurisdicties. Enkele van deze jurisdicties, zoals de Kaaimaneilanden, komen voor op lijsten van 'belastingparadijzen'. De notering op deze lijst hangt samen met het feit dat er (bijvoorbeeld op de Kaaimaneilanden) geen heffing plaatsvindt op inkomende dividenden. Dat staat echter los van de omstandigheid dat de Kaaimaneilanden een standaardfondsenjurisdictie zijn. Dat laatste hangt samen met een juridische en financiële infrastructuur die erop is gericht om dit type fondsen te accommoderen. Gelet op de neutrale status van investeringsfondsen doet het specifieke belastingklimaat op de Kaaimaneilanden feitelijk niet ter zake. Van belang is dat de deelnemers of investeerders op enig moment hun belasting over het ontvangen rendement betalen. Om dit te waarborgen is het van belang om te kijken of de investeringen via een fonds kenbaar zijn voor de belastingautoriteiten. Dat laatste is, blijkens de gegevens van de OECD, het geval. De Kaaimaneilanden participeren onverkort in programma's als FATCA en CRS en wisselen actief informatie uit met onder andere Nederland en nog ruim 75 andere jurisdicties. Andere typische jurisdicties voor investeringsfondsen zijn bijvoorbeeld Ierland en Luxemburg. Voor deze twee landen geldt in grote lijnen hetzelfde als voor de Kaaimaneilanden.

2. Structured finance/securitisatie

Securitisatie is een bekende en veelgebruikte techniek die is ontwikkeld voor het verhandelbaar maken van activa in de vorm van waardepapieren. Een waardepapier krijgt daardoor de eigenschappen van een beleggingsproduct. Het centrale element van een securitisatietransactie is dat de terugbetaling van de emissie slechts of hoofdzakelijk geschiedt door de kasstroom die is verbonden aan het onderpand en niet afhangt van de financiële draagkracht van de initiator. Securitisatie helpt de initiator om activa in de kapitaalmarkt te laten herfinancieren door een SPV (*special purpose vehicle*), die emissies uitgeeft om de aankoop van een onderpand te financieren. De primaire doelstelling van een SPV is de securitisatie van de activa te begeleiden en ervoor te zorgen dat de SPV voor faillissementsdoeleinden als separate entiteit wordt gevestigd, los van de initiator. Motieven zijn onder andere: balansverkorting, creëren van financiële ruimte, verbeteren van de liquiditeit en het beperken van risico's. Trustkantoren verlenen hun diensten in de regel aan de SPV, die wordt vormgegeven in een rechtspersoon die op voldoende afstand moet staan van de initiator. Dat maakt dat trustkantoren een bestuursdienst verlenen aan de SPV, alsmede de administratie verzorgen. Het succes van de securitisatie hangt in hoge mate samen met fiscale neutraliteit. De ratingbureaus die zijn betrokken bij de waardering van het waardepapier verlangen zoveel mogelijk zekerheid en het nemen van fiscale risico's is derhalve zeer ongewenst.

3. Standaard houdsters

Nederland heeft een uitgebreid bilateraal verdragen netwerk opgebouwd. Deze verdragen bieden bescherming voor investeringen en/of voorkomen de dubbele heffing van belastingen. Het kan raadzaam zijn een Nederlandse houdstervennootschap in een concernstructuur op te nemen als er tussen twee

landen in de structuur geen bilateraal belastingverdrag bestaat. De situatie zou dan zo kunnen zijn dat er in beide landen een heffing plaatsvindt op basis van dezelfde grondslag. Het invoegen van de Nederlandse houdstervennootschap kan dit voorkomen. HQ beschouwt dergelijke structuren als reguliere belastingplanning gericht op het voorkomen van een dubbele belastingheffing en nadrukkelijk niet op het voorkomen of minimaliseren van een enkele heffing.

Bijlage 2

Bijlage 2: Samenstelling klankbordgroep

1. **Hans Gribnau** (editor essaybundel)
2. **Mark Frequin** (BZK)
3. **Edwin Visser** (NOB/PWC)
4. **Niels Boef** (NOB/KPMG)
5. **Arjo van Eijsden** (NOB/EY)
6. **Fons Overwater** (RB)
7. **Sylvester Schenk** (RB)
8. **Dirk Jan Sinke** (VNO-NCW/MKB-NL)
9. **Gijs Strijker** (VNO-NCW)
10. **Ronald Russo** (Universiteit Tilburg)
11. **Niels Krook** (PGGM)
12. **Arnold Merkies** (Tax Justice NL)
13. **Monique Fasol** (Ministerie van Financiën)
14. **Mazdak Soltani** (Ministerie van Financiën)
15. **Denise Bloem** (Ministerie van Financiën)
16. **Pieterbas Plasman** (Ministerie van Financiën)
17. **Geert Janssen** (Ministerie van Financiën)
18. **Margot Teeuwsen** (Ministerie van Financiën)
19. **Thamar Peters** (Tax Talent Traineeship)

Bijlage 3

Bijlage 3: Feitenanalyse

1 Inleiding

Deze feitenanalyse beoogt de stand van zaken op het gebied van tax governance uiteen te zetten en aangrenzende wet- en regelgeving op een rij te zetten. Er is een toenemende belangstelling vanuit de maatschappij en politiek voor de omvang van de belastingafdracht door ondernemingen. De verhouding tussen het betalen van belastingen en maatschappelijke verantwoordelijkheid is de afgelopen jaren sterk toegenomen. Nu *tax planning* een steeds grotere impact lijkt te hebben op de ondernemingsactiviteiten, verdient het belastingbeleid van ondernemingen steeds meer aandacht van het bestuur.

Van tax governance bestaat geen eenduidige definitie. Governance is een breed concept dat het geheel van besturingsprocessen omvat. Voor de invulling van het begrip tax governance kan aansluiting gezocht worden bij het begrip governance vanuit corporate governance. In dat geval ziet tax governance op de relaties tussen het management, bestuur, aandeelhouders en belanghebbenden van een organisatie.[1] Het belastingbeleid is onderdeel van het overkoepelende ondernemingsbeleid. Aan 'goed ondernemerschap' is met de invoering van de Corporate Governance Code in 2004 invulling gegeven. De Nederlandse Corporate Governance Code richt zich op de governance van beursgenoteerde vennootschappen. Deze code bevat principes en regels die verhoudingen reguleren tussen het bestuur, de raad van commissarissen en de aandeelhouders. Hoewel het toezicht op het belastingbeleid een element is van de Corporate Governance Code, neemt de invulling van het belastingbeleid een zeer bescheiden plaats in. Financiële verslaggevingsregels verplichten slechts tot openbaarmaking van de belastingverplichtingen en de effectieve belastingdruk. Nu de fiscaliteit onder een maatschappelijk en politiek vergrootglas ligt, krijgt het belastingbeleid een prominentere plek op de agenda van het ondernemingsbestuur. *Tax planning* is daarmee niet langer een exclusieve aangelegenheid van de fiscale tak van een onderneming. Tax governance kan daarnaast ook vanuit het maatschappelijke oogpunt worden bezien, waardoor de invulling van het begrip meer ligt in de maatschappelijke verantwoordelijkheid van ondernemingen met betrekking tot belastingen en (fiscale) ethiek. De ene benadering van tax governance sluit de andere echter niet uit. Fiscale maatschappelijke verantwoordelijkheid gaat niet buiten besturingsprocessen en communicatie tussen de verschillende partijen in een onderneming om, maar gaat wel verder dan managementprocessen in de onderneming. Deze feitenanalyse richt zich in het kader van tax governance onder andere op de transparantie van ondernemingen betreffende hun belastingbeleid en de fiscale bijdrage die de onderneming levert aan de maatschappij. Andere onderdelen van tax governance die in deze analyse aan de orde komen zijn onder andere het betalen van belastingen als onderdeel van de maatschappelijke verantwoordelijkheid die bedrijven en fiscalisten hebben en het fiscale beleid voor het geven van belastingadvies in de belastingadviessector. Daaronder valt eveneens de omgang met (morele) fiscale dilemma's en ethiek.

[1] Zie voor verdere informatie over de Corporate Governance Code paragraaf 4.1.

Inhoud feitenanalyse

1. Belastingadviessector: de nationale fiscale beroepsgroep wordt in kaart gebracht om inzichtelijk te maken wat de mate van invloed is van de initiatieven van beroepsorganisaties met betrekking tot tax governance op de belastingadviessector. De nationale en internationale regelgeving van de fiscale beroepsgroep wordt met elkaar vergeleken en met de nationale sectoren van accountants, advocaten en notarissen.
2. Bedrijfsleven: de fiscale wet- en regelgeving voor het bedrijfsleven wordt in kaart gebracht om helder te krijgen in hoeverre tax governance reeds is verankerd in de wet- en regelgeving. Daarnaast wordt nagegaan in hoeverre andere landen regelgeving of codes kennen met betrekking tot belastingtransparantie als onderdeel van tax governance.
3. Initiatieven betreffende tax governance: de bestaande initiatieven voor tax governance worden beschreven om inzichtelijk te maken in hoeverre de belastingadviessector, het bedrijfsleven (al dan niet op Europees niveau) reeds bezig zijn met dit thema.
4. Nederlandse codes: de in dit hoofdstuk beschreven Nederlandse codes voor bedrijven hebben geen relatie met tax governance, maar ter bevordering van de gedachtevorming over tax governance worden de totstandkoming, werking en naleving van deze codes beschreven.
5. Universiteiten: een overzicht van fiscale ethiek en tax governance in het curriculum van de universitaire opleidingen Fiscale Economie en Fiscaal Recht wordt geboden om inzicht te geven in de mate waarin toekomstige fiscalisten kennisnemen van dit gebied.

2 Belastingadviessector

In het volgende hoofdstuk betreffende de belastingadviessector worden de volgende aspecten in kaart gebracht:

- Omvang en interne regelgeving van fiscale beroepsorganisaties.
- Verankering van tax governance in de nationale wet- en regelgeving voor belastingadviseurs.
- Regulering van belastingadviseurs in het buitenland
- Regulering van en regelgeving in de nationale sectoren van accountants, advocaten en notarissen.

2.1 Beroepsorganisaties

De omvang van de nationale fiscale beroepsorganisaties wordt in kaart gebracht om inzichtelijk te maken wat de mate van invloed is van de initiatieven van beroepsorganisaties met betrekking tot tax governance op de belastingadviessector. Voorbeelden van deze initiatieven worden beschreven in paragraaf 3.1. De interne regelgeving van fiscale beroepsorganisaties met betrekking tot tax governance wordt eveneens weergegeven.

In Nederland is de belastingadviseur in tegenstelling tot bijvoorbeeld een advocaat geen beschermd beroep. Iedereen kan bij wijze van spreken een belastingadviespraktijk beginnen. Er wordt dan ook geen eed afgelegd. Niettemin zijn veel belastingadviseurs lid van een beroepsorganisatie. Belastingadviseurs worden door hun lidmaatschap ondersteund in de beroepsuitoefening en verkrijgen vaktechnische informatie. De beroepsorganisaties bieden al dan niet verplichte cursussen aan de leden aan om de fiscale actualiteiten bij te houden. Meestal worden hiermee Permanente Educatie-punten verdiend, waarvan de leden, afhankelijk van de beroepsorganisatie, jaarlijks minimaal een vastgesteld aantal moet behalen.

Volgens Eurostat bestaat de Nederlandse fiscale belastingadviessector uit 101.082 individuen.[2] Volgens de berekening van Eurostat omvat de belastingadviessector veel meer personen dan het totaal aantal leden van de fiscale beroepsorganisaties, weergegeven in tabel 1. De fiscale

[2] Statistics Database (business demography), Eurostat; ec.europa.eu/eurostat/web/structural-business-statistics/entrepreneurship/business-demography. De gekozen opties zijn als volgt:
- 'Classification of economic activities: Accounting, bookkeeping and auditing activities; tax consultancy'
- 'Economical indicator for structural business statistics: Persons employed in the population of active enterprises in t - number.'

beroepsorganisaties bereiken met hun regelgeving, weergegeven in tabel 2, dus niet de gehele fiscale belastingadviessector.

Tabel 1. Fiscale beroepsorganisaties met ledenaantallen

Fiscale beroepsorganisatie	Aantal leden	Hoedanigheid lid
Nationaal Instituut voor Belasting- en Bedrijfsadviseurs (NIBA)		Kantoor
Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB)	1.000[3]	Kantoor
Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB)	5.300[4]	Individu
Nederlandse Vereniging van Advocaten-Belastingkundigen (NVAB)	156[5]	Individu
Register Belastingadviseurs (RB)	7.000[6]	Individu
	13.456	

Tabel 2. Interne regelgeving fiscale beroepsorganisaties

Fiscale beroeps-organisatie	Regle-ment	Tax gover-nance	Tucht-recht	Toelichting
NIBA	Ja	Nee	Ja	In de gedragsregels wordt aandacht geschonken aan frauduleus handelen en transparantie van de adviseur ten opzichte van de klant. Voor het overige gaat het reglement niet expliciet in op tax governance.
NOAB	Ja	Ja	Ja	Leden handelen ethisch en nemen hun maatschappelijke verantwoordelijkheid bij het afwegen van het belang van de klant en het maatschappelijk belang.[7]
NOB	Ja	Ja	Ja	De Code of Conduct (CoC) bevat regels en normen met betrekking tot de wijze waarop de belastingadviseur zijn beroep uitoefent. De kernbepaling is dat een lid is gehouden zijn werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, zich te houden aan wet- en regelgeving en zich verder dient te onthouden van al wat overigens in strijd is met de eer en waardigheid van het beroep.[8] Daarnaast bevat de CoC regels die zien op verschillende aspecten van de dienstverlening.[9] Volgens de toelichting dient een lid bovendien, waar redelijkerwijs nodig, ook maatschappelijke aspecten in het overleg met zijn cliënt te bespreken.
NVAB	Nee	Nee	Nee	De NVAB richt zich op fiscale advocatuur, de leden dienen zich te houden aan de gedragsregels en het tuchtrecht vanuit de Nederlandse Orde van Advocaten (NOvA).[10]
RB	Ja	Ja	Ja	Het Reglement Beroepsuitoefening stelt dat de leden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze hun werkzaamheden dienen te verrichten en binnen geldende wet- en regelgeving, naar de eer en waardigheid van het beroep.[11]

De Code of Conduct van de NOB en het Reglement Beroepsuitoefening van de RB komen op veel punten met elkaar overeen. Beide gedragscodes gaan voornamelijk in op transparantie, het imago van de adviseur, de relatie tot de klant en het voorkomen van integriteitsproblemen. In

3 www.noab.nl/over-noab.

4 www.nob.net/nob.

5 www.nvab.net/ledenlijst.

6 www.rb.nl.

7 Artikel 1 Gedrags- en Beroepsregels NOAB; https://www.noab.nl/sites/default/files/visual_select_file/gedrags-_en_beroepsregels_21_november_2018.pdf.

8 Artikel 1 Reglement Beroepsuitoefening (Code of Conduct), NOB; essentieel voor de eer en waardigheid is integriteit Zie voor de invulling van dit begrip de toelichting bij artikel 1 Reglement Beroepsuitoefening (Code of Conduct); https://nob.net/beroepsuitoefening.

9 De CoC bevat bijvoorbeeld regels met betrekking tot de onafhankelijkheid tegenover cliënten, geheimhouding, het op peil houden van de vakbekwaamheid, de beroepsaansprakelijkheid en op financiële aspecten van de dienstverlening aan cliënten.

10 Doordat de NVAB zich richt op de fiscale advocatuur, heeft deze beroepsorganisatie minder affiniteit met belastingadvies dan de andere beroepsorganisaties, waardoor het in mindere mate te maken heeft met tax governance.

11 Artikel 1(1) Reglement Beroepsuitoefening RB; https://www.rb.nl/storage/app/uploads/public/58e/f64/9e5/58ef649e5b2a0560105004.pdf.

beide codes worden de leden geacht hun werkzaamheden op een eerlijke, zorgvuldige en behoorlijke wijze te verrichten, en zich te onthouden van alles dat in strijd is met de 'eer en waardigheid van het beroep'. Zowel de NOB als de RB en de NOAB geven aan dat de invulling van het begrip 'eer en waardigheid van het beroep' mede wordt bepaald door maatschappelijke opvattingen.[12] Aan deze maatschappelijke aspecten (inclusief dilemma's) van de fiscale advisering wordt aandacht besteed in het opleidingsprogramma van de NOB en RB. De NOB heeft daarnaast een DilemmApp ontwikkeld, waarin periodiek ethische casussen worden voorgelegd aan de leden.[13] Door middel van een zogenoemde Roadmap geeft de NOB verdere invulling aan tax governance in hun Code of Conduct..[14] De NOAB heeft in de Gedrags- en Beroepsregels aandacht voor de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de belastingadviseur. Ook heeft de NOAB een vertrouwenspersoon aangesteld op het gebied van ethiek en integriteit, waar de leden naar toe kunnen gaan met onder andere ethische dilemma's.[15]

2.2 Nationale wet- en regelgeving belastingadviessector

Momenteel zijn er al enkele wetten en regelgevingen die een raakvlak hebben met tax governance. In deze paragraaf worden de meest relevante voorbeelden hiervan besproken:

- Fiscaal straf- en boeterecht: sancties voor het overtreden van de (belasting)wet.
- (Informeel) verschoningsrecht: geheimhouding.
- Mandatory Disclosure Directive: door de Nederlandse implementatie van deze richtlijn moeten intermediairs en/of belastingplichtigen potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies melden bij de Belastingdienst.
- Wet op het financiële toezicht: fiscaal beleid in het betrokkenheidsbeleid.
- Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme: cliëntenonderzoek en de meldingsplicht van verrichte of voorgenomen ongebruikelijke transacties.
- Wet toezicht trustkantoren: verbod op verlenen van trustdiensten en belastingadvies aan dezelfde klant.

Fiscaal strafrecht en boeterecht

Naast het tuchtrecht van de verschillende beroepsorganisaties zijn belastingadviseurs ingevolge de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) ook onderworpen aan het fiscale strafrecht en boeterecht.[16] Hierdoor kunnen bestuurlijke boeten ook aan hen worden opgelegd. Zij zijn dan niet de belastingplichtige, maar kunnen wel worden beboet of bestraft als medeplichtige. Een vergrijpboete die aan een medeplegende beroepsbeoefenaar is opgelegd, kan openbaar worden gemaakt. Openbaarmaking vindt plaats op de website van de Belastingdienst en duurt vijf jaar.[17]

(Informeel) verschoningsrecht

Belastingadviseurs kunnen zich beroepen op het informele verschoningsrecht.[18] Het informele verschoningsrecht vloeit voort uit het zogenoemde 'fair-play beginsel', dat zich als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur ertegen verzet dat een inspecteur van zijn bevoegdheid gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden, voor zover zij ten doel hebben om de fiscale positie van de belastingplichtige te belichten of hem daaromtrent te adviseren.[19] Dit geldt ook voor de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. De resterende (niet op dat doel betrekking hebbende) onderdelen dienen wel desgevraagd aan de

[12] Artikel 1(1) Reglement Beroepsuitoefening NOB, artikel 1(1) Reglement Beroepsuitoefening RB, artikel 1 Gedrags- en Beroepsregels NOAB.

[13] Zie ook Schuerman (JOB en MOB) in deze bundel.

[14] NOB (2019), *Vijf vragen aan Bartjan Zoetmulder 'Werken aan de Code of Conduct*; https://nob.net/vijf-vragen-aan-bartjan-zoetmulder-werken-aan-de-code-conduct.

[15] Artikel 2 en 7 Reglement vertrouwenspersoon integriteit NOAB.

[16] Zie met name artikel 67a tot en met 69a AWR.

[17] Zie artikel 67r AWR.

[18] Artikel 53a AWR, *BNB* 2006/21, *Handelingen II* 21287, p. 6048.

[19] De bevoegdheid van de inspecteur is gegrond op artikel 47 AWR.

inspecteur te worden verstrekt, waarbij het nodig kan zijn dat het document wordt gesplitst of geschoond. Het informele verschoningsrecht is, in tegenstelling tot het verschoningsrecht dat onder andere aan advocaten en notarissen toekomt, niet gecodificeerd.[20]

In voorkomende gevallen kan een belastingadviseur zich beroepen op het van het wettelijk fiscaal verschoningsrecht van notarissen en advocaten zogenoemde "afgeleide verschoningsrecht". Het verschoningsrecht van notarissen en advocaten strekt zich in dat geval uit tot een derde, zoals een door hen ingeschakelde belastingadviseur.

Mandatory Disclosure

In 2018 is de richtlijn 'Directive on Administrative Cooperation 6' ('DAC6'), inzake 'Mandatory Disclosure', aangenomen.[21] Het doel van deze richtlijn is het automatisch uitwisselen van inlichtingen over potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies tussen de belastingautoriteiten van EU-lidstaten. Met ingang van 1 juli 2020 dienen intermediairs (waaronder belastingadvieskantoren) of, onder omstandigheden, degenen voor wie een dergelijke planningsconstructie is bedoeld, informatie aan de Belastingdienst te verstrekken over deze zogenoemde meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies.[22] In verband met de coronacrisis zijn de deadlines voor het melden van meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies echter verlengd (1 januari 2021). De ontvangen meldingen worden op automatische basis uitgewisseld tussen de belastingautoriteiten van de EU-lidstaten. Hierdoor kunnen zij gerichtere belastingcontroles uitvoeren en betere risicobeoordelingen verrichten om belastingontwijking tegen te gaan. Ook is met DAC6 een afschrikeffect beoogd wat betreft betrokkenheid van intermediairs bij potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale planningsconstructies. In plaats van een definitie van deze planningsconstructies is vanuit doelmatigheidsoverwegingen een lijst samengesteld met kenmerken en elementen van transacties die een aanwijzing voor belastingontwijking vormen. Indien een grensoverschrijdende constructie aan één of meer van deze zogeheten 'wezenskenmerken' voldoet, is sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.[23]

Wet op het financieel toezicht

De Wet op het financieel toezicht (Wft) bevat regels en voorschriften voor de financiële markten en is bedoeld voor het versterken van het financiële stelsel. Deze wet is niet gericht op belastingadviseurs, maar het raakt hen wel. Belastingadviseurs hebben namelijk gewoonlijk bijvoorbeeld niet bemiddeling in verzekering als hoofdwerkzaamheid.[24] Sinds december 2019 zijn institutionele beleggers (pensioenfondsen en levensverzekeraars) echter vanuit deze wet verplicht om hun betrokkenheidsbeleid betreffende de vennootschappen waarin zij beleggen, te publiceren. Daarin wordt onder andere de wijze waarop zij toezien op de financiële risico's en de maatschappelijke effecten van deze onderneming in kaart gebracht.[25] Hierdoor kan een bepaald belastingbeleid van een onderneming invloed hebben op de investeringsbeslissingen van een institutionele belegger, omdat niet alleen de betreffende onderneming en belastingadviseur, maar ook de belegger imagoschade kunnen oplopen.

Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme

Belastingadviseurs moeten als vrije beroepsbeoefenaren aan de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) voldoen, indien zij zelfstandig onafhankelijk

[20] Notarissen en advocaten hebben een wettelijk fiscaal verschoningsrecht op grond van artikel 53a AWR.

[21] Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (PbEU 2018, L 139).

[22] Zie ook *Kamerstukken II* 2018/19, 35255. Bij afwezigheid van een intermediair, of bij een beroep op het wettelijke verschoningsrecht door de intermediair, verschuift de meldingsplicht naar de belastingplichtige zelf.

[23] De wezenskenmerken zijn opgenomen in de aan Richtlijn 2011/16/EU toegevoegde bijlage IV.

[24] Artikel 1:21 Wft.

[25] Artikel 5:87c(2) Wft.

beroepsactiviteiten uitoefenen.[26] De belangrijkste voorschriften van de Wwft betreffen het cliëntenonderzoek en de meldingsplicht van verrichte of voorgenomen ongebruikelijke transacties.[27] Er zijn indicatoren vastgesteld aan de hand waarvan wordt beoordeeld of een transactie moet worden aangemerkt als een ongebruikelijke transactie.[28] Het cliëntenonderzoek is verplicht voor de belastingadviseur en bestaat uit verificatie van de identiteit van de cliënt en de uiteindelijk belanghebbende van de cliënt.[29] De uiteindelijk belanghebbende is een natuurlijk persoon die de uiteindelijke eigenaar is van of zeggenschap heeft over de cliënt (de onderneming), dan wel de natuurlijke persoon voor wiens rekening een transactie of activiteit wordt verricht. Deze natuurlijke perso(o)n(en) moeten worden ingeschreven in het 'Ultimate Beneficial Owner'-register (UBO-register).[30]

Verder moet het doel en beoogde aard van de zakelijke relatie vastgesteld worden. Ook dient de zakelijke relatie en transacties die tijdens deze zakelijke relatie worden verricht, voortdurend worden gecontroleerd om te kunnen verzekeren dat deze overeenkomen met het risicoprofiel van de cliënt.[31] Daarnaast moet de belastingadviseur verrichtte of voorgenomen ongebruikelijke transacties melden aan de Financiële inlichtingen eenheid.[32] Hierbij moet de wettelijke geheimhoudingsplicht ter zake van de melding in acht worden genomen, het zogenoemde tipping-off verbod.[33] Daarnaast moet een belastingadviseur de risico's op witwassen en financieren van terrorisme vaststellen en beoordelen. Vervolgens moet een belastingadviseur ook beschikken over gedragslijnen, procedures en maatregelen om die vastgestelde risico's op witwassen en financieren van terrorisme te beperken en te beheersen. Normadressant voor de Wwft is de instelling, de natuurlijke persoon, rechtspersoon of vennootschap. Indien er sprake is van overtredingen van de Wwft bij belastingadviseurs, dan kan het BFT dit bestuursrechtelijk sanctioneren (opleggen van boetes en dwangsommen). De NOB en RB kennen ook verenigingstuchtrecht, waarbij zij het BFT ook als belanghebbende (klager) hebben aangemerkt. In de praktijk is hier nog nooit gebruik van gemaakt.

Wet toezicht trustkantoren

De Wet toezicht trustkantoren 2018 (Wtt 2018) heeft als doel het bevorderen van integriteit van de financiële sector. Voor de belastingadviseur is het van belang dat ingevolge Wtt 2018 het verboden is om trustdiensten te verstrekken aan dezelfde cliënt als waaraan belastingadvies is verstrekt.[34] De Nederlandsche Bank (DNB) heeft guidance gegeven over transactiemonitoring van trustkantoren. Hieruit blijkt dat zowel belastingontwijking als –ontduiking fiscale integriteitsrisico's zijn.[35] Daarnaast moeten trustkantoren op basis van de Wtt 2018 een integere bedrijfsuitoefening waarborgen, waaronder wordt verstaan het tegengaan van handelingen die ingaan tegen de maatschappelijke betamelijkheid.[36] DNB interpreteert dergelijke handelingen als zaken die te maken hebben met duurzaamheid, belastingontwijking of andere zaken waarover de maatschappij verontwaardigd zou kunnen worden.[37]

[26] Artikel 1a(4)a Wwft, indien de beroepsactiviteiten niet zelfstandig uitgevoerd worden, maar in een organisatorische eenheid (vennootschap of rechtspersoon), rusten de voorschriften vanuit de Wwft op deze organisatorische eenheid.

[27] Artikel 2a(1) Wwft.

[28] Art. 15(1) Wwft.

[29] De situaties waarbij het cliëntenonderzoek verplicht is, zijn beschreven in artikel 3(5) Wwft. Zie verder artikel 3(2)a en 3(2)b Wwft.

[30] Zie https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financiele-sector/ubo-register.

[31] Artikel 3(2)c en artikel 3(2)d Wwft.

[32] Artikel 16(1) Wwft. De transactie is ongebruikelijk als het op basis van de in de Bijlage Indicatorenlijst bij Uitvoeringsbesluit Indicatorenlijst Wwft 2018, tabel 2, vastgestelde indicatoren als ongebruikelijk is aan te merken, artikel 1 jo artikel 15(1) Wwft.

[33] Artikel 23 Wwft.

[34] Artikel 17 WTT.

[35] Zie onder andere De Nederlandsche Bank (2019), *Good practices fiscale integriteitsrisico's voor cliënten van trustkantoren*, p. 5, 6; https://www.toezicht.dnb.nl/binaries/50-237533.pdf.

[36] Zie bijvoorbeeld artikel 14(4)a4 Wtt.

[37] DNB (2017), *Good Practices Transactiemonitoring voor Trustkantoren*, Amsterdam: De Nederlandsche Bank N.V., p. 8; https://www.dnb.nl/binaries/1701018_Brochure%20Good%20Practices%20Transactiemonitoring_v6_tcm46-355758.pdf.

2.3 Regulering in buitenland

De Nederlandse fiscale beroepsgroep is niet gereguleerd, maar in verschillende Europese landen is dat wel het geval. In tabel 3 wordt een overzicht geboden de regulering van de belastingadviessector in Europese landen, onderverdeeld in categorieën van eisen voor de belastingadviseur. Dit overzicht is gebaseerd op een handboek van CFE Tax Advisers Europe. CFE is een in Brussel gevestigde vereniging van Europese belastingadviseurs die onder meer coördinatie van nationale wetten voor bescherming van het beroep belastingadviseur bevordert. Het handboek is in 2013 geüpdatet en geeft de (juridische) voorwaarden voor het uitoefenen van het beroep van belastingadviseur in een ander EU-land weer. De regelgeving van de Duitse belastingadviseur wordt nader toegelicht.

Tabel 3. Overzicht regulatie belastingadviessector in Europa[38]

Regulering belastingadviessector	Land	Toelichting
Wettelijk gereguleerde belastingadviessector[39]	Oostenrijk	Alleen gecertificeerde belastingadviseurs en registeraccountants die lid zijn van de Kammer der *Wirtschaftstreuhänder* mogen belastingadvies verstrekken.
	Slowakije	Alleen belastingadviseurs en advocaten mogen belastingadvies verstrekken. Zij zijn verplicht lid van de kamer van belastingadviseurs in Slowakije. Veel belastingadviseurs zijn eveneens accountant.
	Tsjechië	De belastingadviseurs moeten voldoen aan de minimum kwalificatie-eisen en zijn verplicht lid van de kamer van belastingadviseurs in Tsjechië.
	Hongarije	Alleen gecertificeerde belastingadviseurs, of kantoren waar tenminste één gecertificeerde belastingadviseur werkzaam is, mogen belastingadviezen verstrekken.
	Duitsland	Alleen gecertificeerde belastingadviseurs mogen belastingadvies verlenen. Zij zijn verplicht lid van een van de regionale belastingkamers. Accountants en advocaten mogen ook bepaalde fiscale diensten verlenen, de beroepsgroep van advocaten is wel gereguleerd, die van accountants niet.
	Polen	Belastingadviseurs zijn verplicht lid van de *Krajowa Izba Doradców* Podatkowych (nationale kamer van belastingadviseurs). Het merendeel van de belastingadviseurs is eveneens accountant, maar een combinatie met andere beroepen, zoals de advocatuur, is ook toegestaan.
	Kroatië	Iedereen mag belastingadvies verstrekken, maar verdediging van fiscale geschillen in de rechtbank mag alleen door gecertificeerde belastingadviseurs.
	Roemenië	Belastingadviseurs zijn verplicht lid van de *Camera Consultantilor Fiscali din Romania* (kamer van belastingadviseurs). Dit lidmaatschap brengt verschillende verplichtingen met zich mee.
Belastingadvies onderdeel van advocatuur of accountants	Frankrijk	Belastingadvies is wettelijk onderdeel van de werkzaamheden van advocaten, accountants mogen slechts belastingadvies verstrekken indien het een aanvulling is op boekhoudkundige werkzaamheden. Alleen de advocaten die gespecialiseerd zijn in belastingen, mogen zich *Avocat fiscaliste* noemen.
	Portugal	Belastingadvies in de zin van wetsinterpretatie is voorbehouden aan advocaten, belastingadvies in de zin van het invullen van belastingaangiften is voorbehouden aan accountants. De beroepsgroepen van advocaten en accountants zijn gereguleerd door verplichte lidmaatschap van een beroepsorganisatie.
	Griekenland	Iedereen mag belastingadvies verlenen, maar in principe is belastingadvies onderdeel van de werkzaamheden van de 'belastingaccountant'; deze beroepsgroep is gereguleerd.

[38] Zie het overzicht van PwC, gebaseerd op onderzoek van de CFE (2013), *European Professional Affairs Handbook for Tax Advisers*; taxadviseurseurope.org/wp-content/uploads/2018/05/CFE-European-Professional-Affairs-Handbook-for-Tax-Advisers_2nd-edition_2013.pdf.

[39] De belastingadviessector is in deze landen gereguleerd in de zin van de Professional Qualifications Directive (Directive 200/36/EC); https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32005L0036.

Regulering belastingadviessector	Land	Toelichting
Alleen titel belastingadviseur vereist	België	De belastingadvieswerkzaamheden zijn niet gereguleerd, maar dragers van de titel belastingadviseur mogen niet tegelijkertijd een ander beroep uitoefenen, zoals in de advocatuur of accounting.
Vrijwillige aanvaarding van kwalificatie-eisen d.m.v. beroepsorganisaties	Spanje	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies, met uitzondering van ambtenaren. Lidmaatschap van de beroepsorganisatie is optioneel. Veel belastingadviseurs zijn eveneens accountant of advocaat.
	Ierland	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Lidmaatschap van het Irish Tax Institute is optioneel. Geregistreerde belastingadviseurs dienen zich aan de kwalificatie-eisen van de beroepsorganisatie te houden.
	Letland	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Lidmaatschap van het Latvian Tax Consultant Association is optioneel. Geregistreerde belastingadviseurs dienen zich aan de kwalificatie-eisen van de beroepsorganisatie te houden.
	Nederland	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Lidmaatschap van de verschillende beroepsorganisaties is optioneel. Geregistreerde belastingadviseurs dienen zich aan de kwalificatie-eisen van de beroepsorganisatie te houden.
	Rusland	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Lidmaatschap van de beroepsorganisatie is optioneel. Geregistreerde belastingadviseurs dienen zich aan de kwalificatie-eisen van de kamer te houden.
	Verenigd Koninkrijk	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Lidmaatschap van een beroepsorganisatie is optioneel. Het Verenigd Koninkrijk kent meerdere fiscale beroepsorganisaties.
	Zwitserland	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Lidmaatschap van de beroepsorganisatie is optioneel. Lidmaatschap brengt kwalificatie-eisen voor de leden met zich mee.
Geen gereguleerde belastingadviessector	Bulgarije	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. De verdediging van fiscale geschillen voor de rechtbank mag alleen door advocaten.
	Oekraïne	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Gecertificeerde belastingadviseurs moeten wel aan kwaliteitseisen voldoen.
	Finland	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. De meeste belastingadviseurs zijn eveneens accountant of advocaat. deze beroepsgroepen zijn wel gereguleerd.
	Italië	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. De meeste belastingadviseurs zijn eveneens accountant of advocaat. Deze beroepsgroepen zijn wel gereguleerd.
	Luxemburg	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. Het merendeel van de belastingadviseurs zijn eveneens geregistreerd accountant of advocaat. Deze beroepsgroepen zijn wel gereguleerd.
	Denemarken	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. De meeste belastingadviseurs zijn eveneens accountant of advocaat.
	Zweden	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies. De meeste belastingadviseurs zijn eveneens accountant of advocaat.
	Estland	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies.
	Malta	Iedereen is gerechtigd tot het geven van belastingadvies.

** De Duitse belastingadviseur dient zich te houden aan het 'Berufsrecht', een 1100 pagina's tellend handboek. Daarbij volgt uit Duitse jurisprudentie dat de belastingadviseur zijn klant uitgebreid alle alternatieven moet voorleggen en daarvan de meest gunstige optie adviseren. Een uitzondering geldt voor de keuze tussen een zekere optie en een gunstiger alternatief met onzekerheid. In dat geval dient de belastingadviseur beide alternatieven met de daarbij behorende kansen en risico's aan de klant voor te leggen, maar de zekere optie te adviseren.*

2.4 Andere sectoren

In de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving zijn reeds een aantal maatregelen welke raakvlakken hebben met tax governance. Relevante voorbeelden daarvan zijn:

- Earningsstrippingmaatregel
- Controlled Foreign Company (CFC-)maatregel
- Hybridemismatchmaatregelen
- Conditionele bronbelasting op renten en royalty's
- Country-by-Country (CbC-)reporting

Accountants

Het beroep van accountant is geregeld in de Wet op het accountantsberoep (Wab). Accountants zijn verplicht ingeschreven in het accountantsregister van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants (NBA). De titel accountant en de afgeleiden daarvan, Accountant-Administratieconsulent (AA) en Registeraccountant (RA), zijn wettelijk beschermd.[40]

De NBA is ingesteld met de Wab en is een (publiekrechtelijk) openbaar lichaam voor beroep en bedrijf. De NBA heeft de wettelijke taak om de goede beroepsuitoefening door accountants te bevorderen, onder andere door het opstellen van gedrags- en beroepsregels. Deze gedrags- en beroepsregels zijn verbindend voor alle accountants. Tot deze regels behoort onder andere de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants. Daarin staat dat de accountant handelt in het algemeen belang en dat hij dat doet door de fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vertrouwelijkheid, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid na te leven.[41]

Naast de NBA richten ook privaatrechtelijke organisaties op accountantskantoren, zoals de Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten (SRA), de Vereniging van Accountants- en Belastingadviesbureaus (VLB) en de Nederlandse Organisatie van Accountant Adviseurs (Novaa). Accountants en accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren, leven naast de Wab en de regels van de NBA, ook de Wet toezicht accountantsorganisaties en daarop gebaseerde regelgeving na.

Nadat enkele schandalen hebben geleid tot beschadiging van het maatschappelijk vertrouwen in de accountancysector, heeft de sector met het rapport 'In het publiek belang' 53 maatregelen voorgesteld om dat vertrouwen te herstellen.[42] Als onderdeel daarvan heeft de NBA in 2016 een verplichte beroepseed voor accountants ingevoerd.[43] In de eed spreken de accountants onder andere uit dat ze dienen te handelen in het algemeen belang.[44] Verder heeft de NBA een commissie ingesteld, met als doel het waarborgen van continue verbetering van de sector op het gebied van wettelijke controle en waar nodig aanscherping van de maatregelen, zoals voorgesteld in het eerdergenoemde rapport. Hierin is echter geen aandacht besteed aan de fiscaliteit.[45]

Advocaten

Advocaten zijn verenigd in de Nederlandse Orde van Advocaten (NOvA). Om advocaat te worden moet een universitaire opleiding in een vakgebied binnen het Nederlandse recht afgerond zijn en de beëdiging hebben plaatsgevonden. Advocaten moeten zich (onder andere)

---

40 NBA, *Accountant*stitel; https://www.nba.nl/over-de-nba/lidmaatschap/accountantstitel/; artikel 41 Wet op het accountantsberoep.

41 NBA, *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants*; https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/vgba-vio-nvks/gewijzigde-vgba-in-werking-per-1-1-2020.pdf.

42 Werkgroep toekomst accountantsberoep, *In het publiek belang*, https://www.advocatenorde.nl/opleiding/beroepsopleiding-advocaten.

43 Accountant, *Accountants kiezen voor beroepseed*; https://www.accountant.nl/nieuws/2016/5/accountants-kiezen-voor-beroepseed/.

44 NBA, *Tekst beroepseed*; https://www.nba.nl/kwaliteitsbevordering/beroepseed-voor-accountants/tekst-beroepseed/.

45 Monitoring Commissie Accountancy (2018), *Doorpakken! De belangrijkste observaties en conclusies*; http://www.monitoringaccountancy.nl/wp-content/uploads/2018/05/Tweede-verslag-Monitoring-Commissie-Accountancy-Doorpakken.pdf.

houden aan de Advocatenwet, waarin de kernwaarden van een advocaat zijn vastgelegd, zoals partijdig, integer, onafhankelijk en deskundig. Daarnaast heeft de NOvA gedragsregels voor de advocaten, waarin de maatschappelijke rol van de advocaat wordt benadrukt. Daarbij gaat het om termen als onafhankelijkheid, vertrouwelijkheid en kenbaarheid van de hoedanigheid van de advocaat.[46] De advocaat moet namelijk het vertrouwen in de advocatuur niet in het gedrang brengen. In al hun handelen dienen zij daarvan bewust te zijn. De NOvA kent ook tuchtrecht voor de beoordeling of de handelswijze van een advocaat onaanvaardbaar is. Verder heeft de NOvA een DilemmApp, waarin om de week een dilemma wordt gepubliceerd, waarop de aangesloten advocaten kunnen reageren, wat zij in een dergelijke situatie zouden doen. Dit creëert bewustwording van de dilemma's die kunnen spelen in de advocatuur. Deze DilemmApp is een gezamenlijk initiatief van de NOB, NOvA, NBA en de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB).

Notarissen

Een notaris wordt als zodanig bij koninklijk besluit benoemd en moet binnen zes maanden na zijn benoeming de eed afleggen. Ook een kandidaat-notaris die tot waarnemer is benoemd dient de eed af te leggen. (Kandidaat-)notarissen moeten zich houden aan de Wet op het notarisambt (Wna). Indien een (kandidaat-)notaris zich niet aan de regels houdt, kan er een klacht tegen hem worden ingediend bij de Kamer voor het notariaat. Dit kan verstrekkende gevolgen hebben, zoals een schorsing of ontzetting. Alle (kandidaat-)notarissen zijn lid van de KNB en staan onder toezicht van het Bureau Financieel Toezicht (BFT). Ook controleren notarissen elkaar door middel van 'intercollegiale toetsing'.[47] Dit houdt in dat beroepsgenoten elkaars kantoren als auditor bezoeken en aan de hand van bepaalde criteria toetsen of het kantoor voldoet aan bepaalde kwaliteitseisen. (Kandidaat-)notarissen worden ingeschreven in het register voor het notariaat. In dit register wordt onder meer bijgehouden waar de (kandidaat-)notaris werkzaam is (geweest) en welke eventuele tuchtmaatregelen zijn opgelegd door de tuchtrechter.[48]

3 Bedrijfsleven

In dit hoofdstuk betreffende de belastingadviessector worden de volgende zaken in kaart gebracht:

- Nederlandse fiscale wet- en regelgeving met betrekking tot tax governance.
- Belastingtransparantie in binnen- en buitenland als onderdeel van tax governance.

3.1 Fiscale wet- en regelgeving bedrijfsleven

In de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving zijn reeds een aantal maatregelen welke raakvlakken hebben met tax governance. Relevante voorbeelden daarvan zijn:

- Earningsstrippingmaatregel
- Controlled Foreign Company (CFC-)maatregel
- Hybridemismatchmaatregelen
- Conditionele bronbelasting op renten en royalty's
- Country-by-Country (CbC-)reporting

Mede vanwege de internationale aanpak van belastingontwijking zijn de afgelopen jaren steeds meer maatregelen tegen belastingontwijking opgenomen in de fiscale wet- en regelgeving. Een deel daarvan is gericht op de bescherming van de belastinggrondslag. Voorbeelden daarvan zijn de reeds geïmplementeerde Europese richtlijnen ter bestrijding van belastingontwijkings-praktijken, de Anti-Tax Avoidance Directive 1 en 2 (ATAD1 en ATAD2), en de conditionele bronbelasting op renten en royalty's. Belangrijke maatregelen die voortvloeien uit ATAD 1 zijn

[46] NOvA, *Gedragsregels advocatuur*; https://www.advocatenorde.nl/dossier/gedragsregels-advocatuur.
[47] KNB, *Plichten van de notaris en toezicht*; https://www.knb.nl/de-notaris/het-beroep-notaris/plichten.
[48] KNB, *Register notariaat*; https://registernotariaat.nl/registernotariaat/.

de earningsstrippingmaatregel (een generieke renteaftrekbeperking) en de aanvullende Controlled Foreign Company (CFC-)maatregel. Op grond van de aanvullende CFC-maatregel worden zogenoemde besmette voordelen van buitenlandse dochterbedrijven, zoals bijvoorbeeld dividend en rente, opgenomen in de Nederlandse belastinggrondslag van de betreffende onderneming. De maatregelen die voortvloeien uit ATAD 2 richten zich tegen de gevolgen van zogenoemde hybride mismatches. Hybride mismatches worden veroorzaakt door kwalificatieverschillen tussen verschillende belastingstelsels bij de fiscale behandeling van lichamen, instrumenten of vaste inrichtingen. Dit kan leiden tot een dubbele aftrek of een aftrek zonder betrekking in de heffing. De hybridemismatchmaatregelen neutraliseren deze ongewenste gevolgen. De conditionele bronbelasting op renten en royalty's bestrijdt het gebruik van Nederland voor doorstroomactiviteiten van financiële stromen naar laagbelastende landen.

In het kader van belastingontwijking is ook transparantie van belang. Zo gelden voor multinationals met een wereldwijde groepsomzet van meer dan € 750 miljoen aanvullende documentatieverplichtingen over de verrekenprijzen die zij binnen het concern hanteren (country-by-country reporting).[49] Deze aanvullende documentatieverplichtingen betreffen een landenrapport, een groepsdossier en een lokaal dossier. Het landenrapport bevat onder andere informatie over de wereldwijde winstverdeling, belastingheffing en andere indicatoren met informatie over de locatie van economische activiteiten van de multinational. Het groepsdossier en het lokaal dossier hebben tot doel een onderbouwing van de gehanteerde verrekenprijzen, waarbij in het groepsdossier een overzicht wordt gegeven van het verrekenprijsbeleid van de gehele multinational, en in de lokaal dossier de intra-groepstransacties van de lokale vestiging.

Voor zowel de CFC-maatregel als de bronbelasting op renten en royalty's[50] en het afgeven van rulings wordt de Europese zwarte lijst gebruikt. Op deze lijst staan de non-coöperatieve fiscale rechtsgebieden. De betreffende landen voldoen niet aan de criteria van de Europese Commissie op het gebied van fiscale transparantie, goed bestuur en het bestaan van reële economische activiteit. Ook de Nederlandse lijst van laagbelastende landen wordt voor deze doeleinden gebruikt. Op deze lijst staan de landen zonder winstbelasting of met een tarief van minder dan 9%. Beide lijsten worden regelmatig geactualiseerd op basis van toezeggingen en acties van de betreffende landen.

3.2 (Inter)nationale belastingtransparantie

Verschillende landen hebben reeds regelgeving of codes die tax governance raakt. Deze paragraaf bespreekt de relevante landen als het gaat om belastingtransparantie als onderdeel van tax governance.

Australië

De Australische overheid publiceert jaarlijks een verslag met belastinginformatie van entiteiten met een totaalomzet van meer dan 100 miljoen dollar per jaar.[51] Het verslag bevat onder andere de naam, de omzet, het belastbaar inkomen en de betaalde belasting van de betreffende vennootschappen. Het doel van deze publicatie is het publieke debat over het belastingbeleid te voorzien van de juiste informatie.[52] Daarbij kan uit intertemporele vergelijking van de verslagen geconcludeerd worden of een bepaalde door de overheid getroffen belastingmaatregel al dan geen effect heeft gehad.[53] De informatie voor dat verslag is direct afkomstig uit belastingaangiften. Daarnaast toetst de Australische overheid jaarlijks de effectiviteit van het Australische belastingstelsel.[54] In het betreffende rapport wordt onder andere nagegaan

[49] Artikel 29b-29h Wet op de VPB 1969.

[50] De bronbelasting op renten en royalty's treedt in 2021 in werking. Deze belasting wordt geheven over rente- en royaltybetalingen aan laagbelastende en non-coöperatieve landen.

[51] ATO, *Report of entity tax information*.

[52] 2016-17 Corporate report of entity tax information; https://data.gov.au/dataset/ds-dga-c2524c87-cea4-4636-acac-599a82048a26/details.

[53] ATO, 'Corporate tax transparency'.

[54] J. Hirschhom (2019), 'Tax in a Transparant World', Australian Government, p. 3; website.

hoeveel belasting de ondernemingen in totaal wettelijk verschuldigd zijn. Nagegaan wordt hoeveel daarvan wordt betaald als gevolg van de wettelijke verplichting, hoeveel wordt betaald als gevolg van nalevingsacties en hoeveel belasting niet wordt betaald.

Ook publiceert de Australische overheid geanonimiseerde versies van de verstrekte rulings, om zo de integriteit en transparantie van het rulingsysteem te verhogen. Tevens bevestigt de publicatie dat de ruling een officieel advies?? van de overheid is.[55] Dat doet België [geanonimiseerd] ook; dus België toevoegen

Australië heeft de Tax Transparency Code, waarin principes en minimumstandaarden voor de openbaarmaking van belastinginformatie door (middel)grote bedrijven staan.[56] De code dient als vrijwillige aanvulling op de reeds bestaande fiscale transparantiemaatregelen en heeft als doel het stimuleren van transparantie binnen het bedrijfsleven. Hierdoor heeft de samenleving beter zicht op de naleving van de belastingwetten door grote bedrijven, zoals multinationals. In navolging van de code geven ondernemingen een toelichting op de aansluiting van de omzet met de betaalde belasting. De grote ondernemingen kunnen eveneens de aanpak van hun belastingstrategie toelichten en informatie geven over internationale transacties met verbonden partijen. De overheid heeft een faciliterende rol in de publicatie van deze documenten en stelt geen zekerheid wat betreft de inhoud.

De Australische overheid geeft ook de mogelijkheid aan ondernemingen om de effectiviteit van hun tax governance te laten toetsen door de overheid. Hiervoor hebben zij 'seven principles of effective tax governance for privately owned groups' opgesteld.[57] De betreffende onderneming krijgt feedback van de overheid, waardoor zij hun tax governance beter kunnen effectueren.[58]

Nederland

Nederland kent een verscherpt rulingbeleid voor rulings met een internationaal karakter. Rulings geven binnen de kaders van wet, beleid en jurisprudentie zekerheid vooraf aan belastingplichtige over de fiscale gevolgen van een (voorgenomen) rechtshandeling. Vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van een ruling met een internationaal karakter wordt – kort gezegd – slechts aangegaan als het verzoekende lichaam deel uitmaakt van een concern dat voldoende economische nexus met Nederland heeft, de gevraagde zekerheid vooraf geen betrekking heeft op de fiscale gevolgen van transacties met entiteiten die zijn gevestigd in een laagbelastend of non-coöperatief land, en het enige of doorslaggevende motief voor het verrichten van die transacties niet is gelegen in het besparen van belasting.[59] Daarnaast worden van de afgegeven rulings met een internationaal karakter op de website van de Belastingdienst geanonimiseerde samenvattingen gepubliceerd.[60] Informatie over rulings wordt uitgewisseld met buitenlandse belastingdiensten.

In het kader van horizontaal toezicht is het in Nederland eveneens mogelijk voor ondernemingen om op basis van transparantie en wederzijds vertrouwen vooraf afspraken te maken met de Belastingdienst door middel van een convenant. Dit verstrekt meer rechtszekerheid over de fiscale positie van de onderneming. Horizontaal toezicht past in het 'co-operative tax compliance' initiatief van de OECD, dat door verschillende landen, waaronder Frankrijk, zijn opgepakt.[61]

Polen

Ondernemingen in Polen zijn verplicht om de 'Standard Audit File for Tax' (SAF-T) maandelijks op te sturen naar de Poolse belastingautoriteit.[62] Eerst gold deze verplichting alleen voor ondernemingen met meer dan 250 medewerkers, maar sinds 2018 moeten alle Poolse

55 ATO, 'Publishing of private rulings'; website.

56 ATO, 'Voluntary Tax Transparency Code'.

57 ATO, 'Seven principles of effective tax governance'.

58 J. Hirschhom (2019), 'Tax in a Transparant World', Australian Government, p. 8.

59 *Kamerstukken I* 2018/19, 35026, N, p. 15.

60 Besluit van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519.

61 Zie voor toelichting op het 'co-operative tax compliance' paragraaf 3.3; Zie bijv. https://www.economie.gouv.fr/colloque-entreprises-administration-fiscale-nouvelle-relation-confiance

62 auteur (2018), 'Polish SAF-T - Standard Audit File for Tax', Intertax [ik neem aan dat in dit tijdschrift is gepubliceerd.

ondernemingen aan deze verplichting voldoen. De SAF-T is in principe een database waarin in een bepaalde structuur allerlei informatie verzameld is, die nodig is om de belastinggrondslag te te bepalen, evenals het bedrag van de verschuldigde belasting en andere gegevens die nodig zijn voor de vaststelling van de belastingaangifte. In eerste instantie was de/het? SAF-T bedoeld voor het elektronisch Btw-aangifte systeem, maar later werd de/het ook gebruikt voor de andere belastingen.[63]

Spanje

Spanje kent de Code of Best Tax Practices, welke is gericht op de relatie tussen de Spaanse belastingdienst en de gecommitteerde bedrijven.[64] Deze code gaat uit van de meerwaarde die een onderneming heeft niet alleen op economisch vlak, maar ook op het gebied van ontwikkeling voor de maatschappij. De maatschappelijke verantwoordelijkheid die hieruit voortvloeit, gaat verder dan het naleven van de wetgeving. De code heeft verbetering van de samenwerking tussen overheid en bedrijven als doel, welke gebaseerd is op transparantie en wederzijds vertrouwen. Dus het eis een vorm van cooperative compliance?? Aansluiting bij en [toch??] naleving van de code is op vrijwillige basis. De monitoring geschiedt halfjaarlijks door een comité, waarvan de helft van de leden worden aangewezen door de Spaanse belastingdienst, en de andere helft door de aangesloten bedrijven.[65]

De aanbevelingen voor een verantwoord belastingbeleid in de code kunnen ondernemingen vrijwillig implementeren in het beleid van het bedrijf. In feite is de inhoud van de code voor bedrijven voornamelijk gericht op transparantie, wat is gedefinieerd als het leveren van meer informatie aan autoriteiten dan wettelijk [?] is vereist.[66] Voorbeelden zijn uitleg over financieringsstructuren en verklaring van eventuele aanwezigheid in belastingparadijzen. Transparantie kan de reputatie van de onderneming bij de Spaanse belastingdienst verbeteren, doordat de onderneming zichtbaar maakt dat het een verantwoorde bijdrage aan de maatschappij levert door middel van het betalen van belastingen.[67] Ook bevordert transparantie de samenwerking tussen de onderneming en de overheid belastingdienst?, wat de fiscale risico's van de onderneming vermindert.[68]

Tegenover de vrijwillige verplichtingen van de bedrijven staat transparantie van de Spaanse belastingautoriteit. Deze publiceert namelijk de criteria uit jurisprudentie waarop de bedrijven getoetst zullen worden met betrekking tot belastingen.[69] Bedrijven kunnen bij hun belastingaangifte een document toevoegen, waarin staat gerapporteerd hoe de betreffende onderneming voldoet aan de gepubliceerde criteria van de belastingautoriteit. Bij de belastingcontrole zal dit document in het voordeel van de onderneming worden meegenomen.[70]

Verenigd Koninkrijk

In het Verenigd Koninkrijk (VK) zijn bedrijven en personenvennootschappen met een jaaromzet van meer dan £ 200 miljoen en/of een balanstotaal van meer dan £ 2 miljard, die al dan niet onderdeel zijn van een groep of subgroep, wettelijk verplicht om hun belastingstrategie online te publiceren.[71] Een subgroep is een groep waarvan de uiteindelijke moeder niet in het VK is gevestigd. Als een onderneming zijn belastingstrategie niet tijdig publiceert, legt Her Majesty's

63 EY (2017), 'Doing business in Poland – Taxation', p. 65.

64 Agencia Tributaria, 'Code of Best Tax Practices', zie Foro de Grandes Empresas, p. 2.

65 Agencia Tributaria, 'Monitoring Committee', Code of Best Tax Practices, appendix 3.

66 Agencia Tributaria, 'Proposal for reinforsing good fiscal transparency practices among companies adhering to the Code of Good Tax Practices, approved in the plenary session of 20 December 2016'.

67 Agencia Tributaria, 'Proposal for reinforsing good fiscal transparency practices among companies adhering to the Code of Good Tax Practices, approved in the plenary session of 20 December 2016'.

68 Agencia Tributaria, 'Proposal for reinforsing good fiscal transparency practices among companies adhering to the Code of Good Tax Practices, approved in the plenary session of 20 December 2016'.

69 Artikel 2.1 Code of Best Tax Practices.

70 Artikel 2.4 Code of Best Tax Practices.

71 HMRC, 'Publish your large business tax strategy', Guidance; De wettelijke verplichting is vastgelegd in de Finance Act 2016, schedule 19, part 2.

Revenu and Customs (HMRC, belastingautoriteit van het VK) de betreffende onderneming een geldboete op.

In de publicatie van de belastingstrategie van de betreffende onderneming moeten onder andere de volgende elementen aan bod komen:
- Wetgeving waaraan wordt voldaan.
- Risicomanagement van belastingen.
- De houding van de onderneming ten opzichte van belastingplanning.
- De wijze van samenwerking tussen de onderneming en het HMRC.

Het enkel hebben van een belastingstrategie is niet voldoende. De strategie moet een integraal onderdeel zijn van de dagelijkse ondernemingsactiviteiten.

Het Verenigd Koninkrijk heeft ook een vrijwillige gedragscode voor banken, waarin het HMRC normen betreffende de benadering van banken tot governance, belastingplanning en de betrokkenheid tot HMRC heeft gepubliceerd.[72] Een van de normen is dat de banken niet alleen naar de letter, maar ook naar de geest van de wet dienen te handelen.[73] De code is ontwikkeld om gedragsverandering bij banken te bewerkstelligen, aangezien deze een unieke positie hebben ten aanzien van gebruikers, promotors en facilitators van belastingontwijking.

Zuid-Afrika

De King Report on Corporate Governance is een rapport met richtlijnen en aanbevolen werkwijzen voor bestuursstructuren en bestuursresultaten van ondernemingen in Zuid-Afrika. De ondernemingen kunnen de principes van de King IV Code, onderdeel van het King IV Report, vrijwillig toepassen. Indien zij zich committeren aan de King IV Code, dienen zij de manier waarop de principes worden toegepast, transparant toe te lichten.[74] Het uitgangspunt van de code is een holistische benadering van verantwoord ondernemen. De code is voornamelijk gericht op corporate governance, maar besteedt eveneens aandacht aan een verantwoord en transparant belastingstrategie en –beleid.[75] Dit is namelijk onderdeel van verantwoord ondernemen.[76] De term 'verantwoord' is niet gedefinieerd in de code, maar de invulling daarvan wordt overgelaten aan de betreffende bedrijven. Wel worden verschillende handreikingen gegeven voor de invulling daarvan met betrekking tot belastingen, bijvoorbeeld een heldere gedefinieerde belastingstrategie, het respecteren van de geest van de wet en kennisneming van de relevante belastingrisico's.[77]

Voornamelijk in de Zuid-Afrikaanse mijnbouw kan de King IV Code grote resultaten geven op het gebied van transparantie. Volgens Curtis Research is deze beroepsgroep namelijk weinig transparant en doet de mijnbouw aan belastingontwijking.[78] In dit kader onderneemt de Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) dan ook actie om het management van olie, gas en minerale bronnen meer transparant te maken.[79]

4 Initiatieven betreffende tax governance

Zowel de belastingadviessector als het bedrijfsleven ontwikkelen reeds initiatieven als het gaat om tax governance. Dit hoofdstuk bevat voorbeelden van initiatieven van:
- Belastingadviessector.
- Bedrijfsleven.
- Andere (internationale) organisaties

[72] HMRC (2013), 'The Code of Practice on Taxation for Banks – consolidated guide', p. 2.
[73] HMRC (2013), 'The Code of Practice on Taxation for Banks – consolidated guide', p. 14.
[74] PwC (2016), 'King IV – Steering Point', PwC South Africa.
[75] PwC (2016), 'A summary of the King IV Report on Corporate Governance™ for South Africa', p. 6.
[76] Institute of Directors Southern Africa (2016), 'King IV Report', p. 45.
[77] BDO (2016), 'Tax Governance and King IV™'.
[78] M. Curtis (jaar?), 'Improving South Africa's mining revenues and transparency: The need for government action', Curtis Research, p. 1.
[79] Zie eiti.org

4.1 Belastingadviessector

De initiatieven vanuit de belastingadviessector worden niet altijd gecoördineerd door de beroepsorganisaties, maar komen ook vanuit individuele belastingadvieskantoren tot stand. Deze paragraaf biedt geen uitputtende opsomming van de initiatieven op het gebied van tax governance, maar enkele worden nader toegelicht om de diversiteit in de bestaande acties aan te tonen.

Niet alleen de fiscale beroepsorganisaties, maar ook individuele belastingadvieskantoren nemen (niet-gecoördineerde) maatregelen met betrekking tot tax governance.[80] De belastingadviessector heeft wat betreft tax governance reeds een aantal maatregelen genomen. In een dialoog tussen tien fiscalisten met uiteenlopende werkgebieden over het thema belastingethiek, komt naar voren dat de belastingadviessector in principe klaar lijkt te zijn voor discussies over verantwoord belasting betalen. Tegelijkertijd wordt van de overheid verwacht dat die daar ook een rol in gaat spelen door bijvoorbeeld het verstrekken van zekerheid of door het aantal belastingen in Nederland te verlagen.[81]

Een aantal grote belastingadvieskantoren biedt, afgezien van de verplichte cursussen vanuit de beroepsorganisatie, interne cursussen aan. Daarin komen niet alleen de wettelijke mogelijkheden van belastingadviezen aan bod, maar eveneens de maatschappelijk verantwoordelijkheid van de belastingadviseur. Aan dit aspect wordt nader invulling gegeven door de mogelijkheid te bieden om deel te nemen aan de DilemmApp.[82] Elk deelnemend lid ontvangt elke twee weken een dilemma, waarbij een afweging gemaakt moet worden tussen tegenstrijdige belangen. Deze belangen kunnen het persoonlijk belang, het organisatiebelang en het maatschappelijke belang betreffen. Het deelnemende lid kan zijn mening geven door middel van het beantwoorden van de meerkeuzevraag. Ook kunnen de leden onderling met elkaar discussiëren over het betreffende dilemma. Deze app creëert bewustwording van de dilemma's die kunnen spelen in de belastingadvies.

Verschillende belastingadvieskantoren hebben ook hun belastingbeleid opgesteld en gepubliceerd. Daarin worden onder andere de gevolgen van hun belastingstrategie voor de klanten en derde partijen waarmee zaken worden gedaan, in kaart gebracht. Een aantal belastingadvieskantoren besteedt in hun belastingbeleid tevens aandacht aan de maatschappelijke gevolgen van hun belastingadviezen en de verantwoordelijkheid die zij daarvoor hebben. Daarbij worden termen als integriteit, compliance, transparantie, ethiek en sociale verantwoordelijkheid gehanteerd, welke per belastingadvieskantoor nader worden ingevuld.

Verder is het Global Responsible Tax Project opgezet, waarbij wereldwijd belanghebbenden (stakeholders) worden gevraagd hoe verantwoordelijk fiscaal gedrag in een mondiale context eruitziet.[83] Deze belanghebbenden zijn belastingplichtigen, academici, media, overheden, mondiale organisaties, beleidsmakers, ngo's en fiscalisten. Het doel van dit wereldwijde initiatief is het verwerven van een gedeeld begrip tussen bedrijven en landen hoe verantwoord belasting betalen op internationaal niveau zou moeten uitwerken.

4.2 Bedrijfsleven

AEX-bedrijven

Het (internationale) bedrijfsleven kent een aantal initiatieven op het gebied van tax governance, zoals:

- AEX-bedrijven: rapportage van belastingbeleid in de jaarrekening.
- B-team: belastingprincipes voor bewustwording van verantwoord belasting betalen.

[80] Voor de initiatieven vanuit de beroepsorganisaties wordt verwezen naar paragraaf 1.2 van deze analyse.

[81] H. Bergman, 'Ethiek? Prima. Maar de overheid moet ook meedoen', WFR 2018/240.

[82] Voor de DilemmApp, zie bijvoorbeeld https://www.nob.net/nob/commissie-beroepszaken/ethiek.

[83] Voor de Global Responsible Tax Project, zie https://responsibletax.kpmg.com/about.

- GRI: belastingstandaard voor publicatie van o.a. de fiscale strategie.
- International Chamber of Commerce: belastingen als onderdeel van verduurzaming.
- Maatschappelijk verantwoord ondernemen: met Corporate Social Responsibility als internationaal initiatief voor verantwoord belasting betalen.
- Principles for Responsible Investment: belastingbeleid als onderdeel van verantwoord beleggen
- Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling: Tax Transparency Benchmark met principes in het kader van tax governance.
- Holland Quaestor: ontwikkeling van de 'Tax integrity richtlijn'.

In totaal gaat 40% van de AEX-bedrijven in het jaarverslag van 2018 inhoudelijk in op hun visie op belastingheffing, tegenover 18% in 2017.[84] Tabel 4 geeft overzichtelijk weer voor elk AEX-bedrijf of en hoe ze aandacht besteden aan hun belastingbeleid in de jaarverslaggeving. Het gaat hierbij niet om de enkele benoeming van het feit dat ze opereren in overeenstemming met de wet, maar om verdere elementen van belastingbeleid, zoals overeenstemming met het doel van de wet en maatschappelijke verantwoordelijkheid. KPN,[85] VOPAK[86] en Shell[87] spreken zich in het jaarverslag expliciet uit over hun belastingbeleid, waardoor zij als voorbeelden nader worden toegelicht. Als een AEX-bedrijf in het jaarverslag niets vermeld over het belastingbeleid, betekent dat niet dat zij geen beleid hebben met betrekking tot belastingen. Veelal vermelden deze ondernemingen op andere plaatsen dan op de website wat hun belastingbeleid en/of –strategie is.

Tabel 4. Analyse over de rapportage van belastingbeleid in jaarverslaggeving van AEX-bedrijven.

Naam AEX-bedrijf	Belastingbeleid in jaarverslag 2018
Aalberts	Belastingstrategie is in lijn met het doel van de wet, geen belastingontwijking, lage risicobereidheid, transparant, goede relaties met belastingautoriteiten
ABN AMRO	Verwijzing naar de belastingprincipes: document met belastingdoelen in het kader van maatschappelijke verantwoordelijkheid.
Aegon	Eerlijke belastingbetaling, belasting volgt plaats van bedrijfsactiviteiten, geen structuren opzetten met belastingontwijking als enige motief.
Ahold Delhaize	Het belastingbeleid is in lijn met de bedrijfsprincipes en in overeenstemming met de Code of Ethics, waarin met betrekking tot belastingen staat dat niet wordt meegewerkt aan belastingontwijking
Akzo Nobel	-
Altice	-
ArcelorMittal	-
ASML Holding	Streven naar belastingheffing in lijn met het doel van de wet, verwijzing naar belastingprincipes. Structuren opzetten alleen als het betrokken belastingadvies-kantoor een gerenommeerde reputatie heeft en hoge belastingzekerheid verstrekt
ASR Nederland	Belastingbetaling volgt plaats van activiteiten. Verwijzing naar het belastingbeleid: document waarin de fiscale strategie in doelstellingen is weergegeven, met nadruk op maatschappelijke verantwoordelijkheid
DSM	Verwijzing naar het belastingbeleid: document met onder meer acties van DSM op het gebied belastingen.
Galapagos	-
Gemalto	-
Heineken	-

[84] De AEX-bedrijven die slechts verwijzen naar een document op hun website betreffende hun belastingprincipes, zijn niet in deze berekeningen meegenomen.

[85] KPN, *Stakeholderdialoog 2017*; https://overons.kpn/content/downloads/Verslag-Stakeholderdialoog-2017-Belastingen.pdf.

[86] Vopak, *Annual Report 2018*, p. 92; https://www.vopak.com/system/files/royal_vopak_annual_report_2018_1.pdf.

[87] Shell, Tax contribution report 2018; https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2018/#vanity-aHRocHM6Ly93d3cuc2hlbGwuY29tL3RheGNvbnRyaWJ1dGlvbnJlcG9ydA; Shell, Shell's approach to tax, https://www.shell.com/sustainability/transparency/shells-approach-to-tax.html; Voor mediaberichten over het rapport van Shell met openheid over opbrengsten en betaalde belastingen per land, zie onder andere https://fd.nl/opinie/1328524/shell-geeft-het-goede-voorbeeld.

Naam AEX-bedrijf	Belastingbeleid in jaarverslag 2018
ING Group	-
KPN	De belastingstrategie en –beleid worden continu gemonitord en geoptimaliseerd. KPN heeft met de Belastingdienst een convenant gesloten betreffende horizontaal toezicht.
Nationale Nederlanden	-
Philips	Belastingbetaling is een bijdrage aan de samenleving.
Randstad	Belastingbetaling is een bijdrage aan de samenleving, Randstad vertoont ethisch belastinggedrag door belasting te betalen waar de economische activiteiten plaatsvinden en geen gebruik te maken van belastingparadijzen als zodanig. Randstad hecht waarde aan belastingtransparantie.
RELX (Reed Elsevier)	Open dialoog met belastingautoriteiten, actieve samenwerking met beleidsmakers, belastingadministrateurs etc. Verwijzing naar de zes belastingprincipes op de website.
Shell	Per land wordt aangegeven hoeveel opbrengsten er wordt behaald en hoeveel belasting in dat land wordt betaald. Shell committeert zich aan de principes van het B-team. Verwijzing naar belastingbeleid: document met inzicht in compliance, transparantie en dialoog.
Signify (Philips Lightning)	Het belastingbeleid is in lijn met doel en strekking van de wet. Verwijzing naar belastingprincipes op de website: document met definiëring van de belastingstrategie met betrekking tot maatschappelijke verantwoordelijkheid.
Unibail Rodamco	-
Unilever	Belastingbetaling is een bijdrage aan de samenleving, verwijzing naar de negen belastingprincipes op de website.
Vopak	Belastingen zijn een integraal onderdeel van het duurzaamheidsbeleid van het bedrijf. Geen structuren opzetten met belastingontwijking als enige motief, handelen in lijn met het doel van de wet. Lager effectief belastingtarief door fondsen op te zetten voor duurzame groei en gebruik te maken van faciliteiten met belastinguitstel.
Wolters Kluwer	-

Uitgelichte voorbeelden

1. Shell

Shell heeft als een van de eerste multinationals een rapport opgesteld met daarin openheid over de opbrengsten en de betaalde belastingen per land. In dat rapport wordt tevens gesteld dat Shell zijn vestigingsplaatsen niet enkel om fiscale redenen kiest, maar eveneens om economische redenen. Verder wordt benadrukt dat bijvoorbeeld de verschuldigde inkomstenbelasting, de verschuldigde omzetbelasting en de bijdragen aan de sociale zekerheid groter is dan de bijdrage aan winstbelasting in een bepaald land. Verder heeft Shell zeven belastingprincipes opgesteld in navolging van de principes van het B-team, waaronder naleving van de (geest van de) wet en transparantie richting stakeholders. De media juichen deze publicatie toe in het kader van transparantie. Door inzicht te geven in de opbrengsten en betaalde belastingen per land heeft de maatschappij de juiste informatie als het gaat om het debat rond belastingontwijking. Volgens meerdere media verdient deze stap van Shell navolging door de andere multinationals.

2. Vopak

Bij VOPAK vormen belastingen een integraal onderdeel van het duurzaamheidsbeleid van het bedrijf. Belastingheffing zien zij als een belangrijke bijdrage aan haar positie in de markt en de maatschappij. De houding van VOPAK tegenover belastingheffing weerspiegelt een sociale verantwoordelijkheid voor veel belanghebbenden. VOPAK heeft middels een aantal statements een beeld geschetst over hoe zij over belastingen denken. Voorbeelden daarvan zijn: ‘Wij maken geen gebruik van belastingparadijzen, tenzij daar reële economische activiteiten plaatsvinden’, en: ‘VOPAK handelt in lijn met de letter en de geest van de wet’.

3. KPN

KPN heeft in 2017 een stakeholdersdialoog georganiseerd over eerlijk belasting betalen. Daarin werd geconcludeerd dat de keuzes voor belastingplanning helder gecommuniceerd moeten kunnen worden. Ook werd aandacht besteed aan de verschillende belangen die bedrijven en de stakeholders hebben. Hiervoor is het van belang dat elk bedrijf een fiscaal beleid ontwikkelt, dat

als leidraad fungeert voor de richting van de betreffende onderneming en voor de daarbij behorende belastingplanning. Transparantie blijkt hierbij van essentieel belang te zijn, zowel naar de werknemers van de onderneming als naar de buitenwereld.

B-team

Het B-Team is een non-profit initiatief van een wereldwijde groep uit de top van het bedrijfsleven, dat in samenwerking met investeerders, internationale organisaties en het maatschappelijk middenveld onder andere een nieuw kader ontwikkelt voor het benaderen van belastingen door middel van belastingprincipes. Het doel hiervan is het creëren van bewustwording van wat verantwoord belasting betalen inhoudt, omdat het ook onderdeel is van verantwoorde bedrijfsvoering.[88] Bedrijven kunnen zich vrijwillig committeren aan de zeven principes van B-Team:[89]

1. De onderneming heeft een belastingstrategie en –principes, wat wordt toegepast in alle jurisdicties. Het bestuur is hier verantwoordelijk voor;
2. De belastingwetten worden nageleefd, waarbij de belastingplanning de economische activiteiten van de onderneming volgt;
3. De bedrijfsstructuur is in lijn met de plaats van de economische activiteiten met voldoende substance;
4. De relatie van de onderneming met de belastingautoriteiten is gebaseerd op wederzijdse respect, transparantie en vertrouwen;
5. De door de belastingautoriteiten aangeboden belastingvoordelen moeten transparant zijn en worden door de onderneming getoetst aan de wettelijke en regelgevende kaders;
6. De onderneming neemt constructief deel aan de gesprekken met overheden, bedrijven en de maatschappij om een effectief belastingsysteem te ondersteunen;
7. De onderneming verstrekt reguliere informatie betreffende (de betaalde) belastingen aan de verschillende stakeholders en handelt daarbij transparant.

Global Reporting Initiative

Het Global Reporting Initiative (GRI) is een onafhankelijke internationale organisatie die standaarden vormt voor duurzaamheidsrapportage door bedrijven en andere organisaties die hun economische, ecologische en sociale impact willen doorgronden en communiceren. Driekwart van de 250 grootste bedrijven ter wereld gebruikt de standaarden van GRI om verantwoording af te leggen over hun duurzaamheid. In Nederland worden de standaarden gebruikt door 80% van de AEX-bedrijven.

In december 2019 heeft GRI de eerste mondiale belastingstandaard gepubliceerd.[90] Deze vrijwillige standaard verwacht van organisaties dat ze hun fiscale strategie publiek maken, als ook de plaats van hun bedrijfsactiviteiten en in welke landen ze belasting betalen. De standaard is ontwikkeld in reactie op wijdverbreide zorgen over de impact van belastingontwijking door bedrijven op het vermogen van overheden om diensten te financieren en duurzame ontwikkeling te ondersteunen.[91]

Daarnaast organiseert GRI zeven regionale hubs om zijn activiteiten over de hele wereld te coördineren en te leiden. De GRI Community is een groeiend netwerk van meer dan 400 organisaties die zich hebben gecommitteerd aan duurzaamheidsrapportage en ondersteuning van de missie van GRI.[92] Lidmaatschap van de GRI Community is geen vereiste om de standaarden te gebruiken.

[88] B. Collymore (2018), *Responsible Tax*, B-team; https://bteam.org/our-thinking/news/responsible-tax.

[89] B-team (2018), *A New Bar for Responsible Tax*, the B-team Responsible Tax Principles; https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf.

[90] GRI (2019), *First global standard for tax transparency*; https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/First-global-standard-for-tax-transparency.aspx.

[91] De Europese Commissie heeft om dezelfde redenen het 'Platform for Tax Good Governance' opgezet.

[92] GRI Community, *GRI Community Member*; https://www.globalreporting.org/Pages/Community-Members.aspx.

International Chamber of Commerce
De International Chamber of Commerce (ICC) is een platform dat zich richt op onder andere de ontwikkeling van een duurzame wereld. ICC linkt duurzaamheid eveneens aan belastingen. Belastingopbrengsten zijn namelijk noodzakelijk om de (economische) ontwikkeling van een land te bekostigen. Het belastingbeleid van een land heeft eveneens invloed op de investeringen, de werkgelegenheid en de handel van een land.[93] Dit heeft op zijn beurt invloed op de economische groei. De ICC pleit dan ook voor duidelijke belastingstelsels, zodat de ondernemingen meer zekerheid hebben en minder te maken hebben met dubbele belastingen.[94] Alle ondernemingen hebben op hun beurt de verantwoordelijkheid om een verantwoord belastingbeleid te voeren.

Maatschappelijk verantwoord ondernemen
Maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) is de integrale visie van een onderneming om haar activiteiten bewust te richten op het toevoegen van waarde aan mens, milieu en maatschappij (people, planet en profit), waarover de onderneming transparant verantwoording aflegt in MVO-verslaglegging en een open dialoog voert met haar stakeholders.[95]

De Nederlandse overheid stimuleert MVO door tweejaarlijks de transparantie van MVO-verslaglegging van de 500 grootste bedrijven te toetsen en op te nemen in het transparantiebenchmark.[96] De onderneming met het meest vernieuwende, transparante MVO-jaarverslag ontvangt de Kristalprijs. In de sectorcriteria voor maatschappelijke verslaggeving wordt in de dienstverleningssector gekeken naar activiteiten die zijn ondernomen om corruptie tegen te gaan.[97] De overheid heeft daarnaast met acht Nederlandse bedrijfssectoren een IMVO-convenant gesloten (internationaal maatschappelijk verantwoord ondernemen).[98] De scope van deze IMVO-convenanten verschilt. Zo focust het IMVO-convenant voor de bancaire sector zich enkel op mensenrechten, maar is dit voor bijvoorbeeld het verzekeringsconvenant ESG in den brede. In geen van de IMVO-convenanten komt verantwoord belasting betalen aan de orde.

In het buitenland doen bedrijven eveneens aan MVO, onder termen als Corporate (Social) Responsibility (CSR) en Sustainability. CSR Europe is een Europees netwerk van ondernemingen voor duurzaam en verantwoord ondernemen. Dit platform besteedt door middel van het project 'From Tax Transparency to Responsible Tax Behaviour' aandacht aan verantwoord belasting betalen. Dit project heeft als doel om verantwoordelijk fiscaal gedrag tot een van de belangrijkste pilaren van maatschappelijk verantwoord ondernemen te maken. In samenwerking met PwC Netherlands heeft CRS Europe een blauwdruk gemaakt voor verantwoord en transparant fiscaal handelen, met daarin best practices, zodat bedrijven die ook kunnen navolgen.[99] Uit deze publicatie blijkt onder andere dat fiscaal verantwoord handelen verder gaat dan transparant zijn over het belastingbeleid van de onderneming.

Principles for Responsible Investment
PRI is voorstander van verantwoord beleggen en ondersteunt een internationaal netwerk van beleggers met het maken van investeringsbeslissingen. Steeds meer beleggers vinden het namelijk belangrijk dat de bedrijven in hun portfolio in lijn met hun ondernemingsactiviteiten belasting betalen.[100] Belastingen geven inzicht in de winstgevendheid van de bedrijven. Daarnaast willen beleggers inzicht hebben in de toekomstige kasstromen van de betreffende

93 ICC, *Tax and the United Nations Sustainable Development Goals*, p. 2; https://iccwbo.org/publication/tax-united-nations-sustainable-development-goals/.
94 ICC, *Tax and the United Nations Sustainable Development Goals*, p. 4; https://iccwbo.org/publication/tax-united-nations-sustainable-development-goals/.
95 Duurzaam-ondernemen.nl, *Wat is MVO?*; https://www.duurzaam-ondernemen.nl/info/wat-is-mvo/.
96 Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, *Transparantiebenchmark*; https://www.transparantiebenchmark.nl/.
97 Ministerie van Economische Zaken en Klimaat, *Criteria Transparantiebenchmark 2019*, p. 14; https://transparantie-benchmark.nl/over-de-transparantiebenchmark/beoordelingsproces/beoordelingscriteria.
98 Zie https://www.imvoconvenanten.nl/nl.
99 CSR Europe & PwC Netherlands (2019), *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*; https://www.csreurope.org/your-roadmap-responsible-and-transparent-tax-behaviour#.XkKcCHvvK71
100 PRI (2019), *Encouraging responsible tax behaviour: What investors need to know*; https://www.unpri.org/academic-research/encouraging-responsible-tax-behaviour-what-investors-need-to-know/4346.article.

onderneming, met daarbij de mate waarin bedrijven afhankelijk zijn van subsidies en/of kunstmatige winststromen naar laagbelastende jurisdicties. Daarbij speelt de (potentiële) reputatie van de betreffende onderneming ook een rol voor de belegger. Beleggers kunnen bij transparante ondernemingen eenvoudiger de risico's en kansen in kaart brengen. De PRI heeft een rapport opgesteld met aanbevelingen voor beleggers om belastingtransparantie in ondernemingen te kunnen bewerkstelligen.[101]

Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling

De missie van de Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling (VBDO) is het creëren van een duurzame kapitaalmarkt. VBDO heeft in samenwerking met Oikos een rapport gepubliceerd over tax governance, waarin aandacht wordt besteed aan de maatschappelijke verantwoordelijkheid die belastingplichtigen hebben voor het betalen van belastingen.[102] Ondernemingen zouden belastingen niet alleen als kostenpost moeten zien, maar als een bijdrage aan de maatschappij. In het rapport zijn zes principes gedefinieerd betreffende 'good tax governance':

1. Een helder gedefinieerde en gecommuniceerde belastingstrategie.
2. Het belastingbeleid moet de ondernemingsactiviteiten volgen, zonder dat er gebruik wordt gemaakt van belastingparadijzen.
3. Het belastingbeleid is in lijn met de geest van de wet.
4. Het weten en hanteren van belastingrisico's.
5. Het monitoren en testen van belastingcontroles.
6. Het verlenen van zekerheid door het controleren van het belastingbeleid.

Deze principes zijn de aanzet tot de Tax Transparency Benchmark. Jaarlijks worden namelijk 77 bedrijven in Nederland vrijwillig getoetst op belastingtransparantie door middel van de zes bovenstaande principes. Deze benchmark methodologie is op nuanceverschillen na gelijk aan de Global Reporting Initiative (GRI) 207: Tax Standard. Volgens VBDO is met betrekking tot het zesde principe nog veel verbetering mogelijk bij de verschillende ondernemingen.[103]

Het zijn VBDO's leden, merendeels investeerders, die bedrijven zouden moeten beoordelen op hun belastinggedrag. In het kader hiervan, is door VBDO in 2017 een investeerdersgids uitgebracht met daarin een stappenplan om belastingen in het verantwoord beleggen beleid te integreren.[104]

Tax integrity richtlijn door Holland Quaestor

Holland Quaestor, de brancheverenigingen van Corporate Service Providers (trustkantoren), heeft recent een bindende richtlijn ter beheersing van fiscale integriteitsrisico's (tax integrity richtlijn) tot stand doen komen. Holland Quaestor beschikte al over een algemene gedragscode maar die vroeg om nadere regels, zoals de Tax integrity richtlijn. De richtlijn is een vorm van zelfregulering die gedragsregels biedt die uitstijgen boven wat al wettelijk verplicht is. Zij geeft invulling aan de verantwoordelijkheid voor de toetsing op legitimiteit en biedt de leden daarbij handvatten. De richtlijn beoogt een invulling te geven van de term maatschappelijke betamelijkheid, die als open norm in de Wet toezicht trustkantoren is opgenomen. De richtlijn is in bijlage 3 integraal op genomen.

[101] PRI (2018), *Evaluating and engaging on corporate tax transparency: an investor guide*; https://www.unpri.org/esg-issues/governance-issues/tax-avoidance.

[102] G. van der Helm & G. van der Schuil (2014), *Good Tax Governance in Transition*, VBDO & Oikos.

[103] VBDO (2019) Tax Transparency Benchmark; https://www.vbdo.nl/2019/11/benchmark-belastingtransparantie-2019/.

[104] R. Verstappen, M. van Aalst & D. Reubzaet (2017), *Investor Guide: Integration of Tax in Responsible Investment*, VBDO & PwC NL, https://www.vbdo.nl/2017/09/investor-guide-integratie-van-belastingen-in-verantwoord-beleggen/.

4.3 Initiatieven op internationaal niveau

Op internationaal niveau zijn eveneens verschillende initiatieven ontwikkeld op het gebied van tax governance vanuit andere organisaties dan ondernemingen en/of belastingadvieskantoren. Voorbeelden daarvan zijn:

- Onderzoek van OECD naar de belastingmoraal in de wereld
- Richtlijn OECD voor maatschappelijk verantwoord ondernemen
- International Compliance Assurance Program: belastingzekerheid van multinationals
- Platform Tax Good Governance
- EU-Gedragscodegroep

Naar aanleiding van de crisis in 2008 is op internationaal politiek niveau steeds meer aandacht voor belastingontwijking en –ontduiking in het internationaal fiscaal beleid. Een onderzoek van de Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) naar de belastingmoraal in de wereld, laat echter zien dat daar relatief weinig aandacht aan wordt besteed op internationaal beleidsmatig niveau.[105] De belastingmoraal wordt in het onderzoek gedefinieerd als de intrinsieke motivatie om belasting te betalen. Toch kan een hogere belastingmoraal leiden tot meer belastinginkomsten.[106] De oorzaak ligt in het feit dat veel belastingsystemen deels zijn gebaseerd op de welwillendheid en vrijwilligheid van belastingplichtigen.

Het onderzoek geeft aan dat een significante samenhang bestaat tussen de belastingmoraal en verbetering van de compliance. Ook hebben belastingplichtigen in landen met een hoger belastingtarief vaker een hogere belastingmoraal. De invloed van de belastingmoraal bij bedrijven is niet beperkt tot het bedrag wat zij uiteindelijk aan belasting betalen, maar ook op de soorten investeringen die zij doen. Tot slot concludeert het onderzoek onder andere, dat hoewel belastingzekerheid en –moraal een wereldwijde uitdaging is, de oplossing op dit moment nog ligt bij een landelijke aanpak.[107] Uit het onderzoek van de OECD naar belastingtransparantie in Afrika blijkt dat de mate van informatie-uitwisseling tussen overheden positief gecorreleerd is met de kosten van belastingontwijking, vertrouwen in het belastingsysteem en de naleving van de belastingwetten.[108]

De OECD heeft eveneens een studie gedaan naar coöperatieve samenwerking tussen belastingautoriteiten en ondernemingen. Daaruit is onder andere geconcludeerd dat steeds meer landen de samenwerking bevordert, onder andere door dialogen tussen de belastingautoriteiten en belastingplichtigen.[109] Nederland kent in dit kader het concept van horizontaal toezicht.

De OECD heeft een richtlijn opgesteld voor multinationale ondernemingen betreffende maatschappelijk verantwoord ondernemen met betrekking tot mensenrechten, arbeidsrechten en milieu.[110] Deze richtlijnen bevatten onder andere aanbevelingen voor het omgaan met belastingen.[111] Zo wordt aanbevolen om de belastingwetten zowel naar de letter als naar de geest na te leven, door de intentie van de belastingwetgeving vast te stellen en in lijn daarvan te handelen.. Ook wordt aanbeveling gedaan aan de multinationals om samen te werken met de autoriteiten en deze relevante of juridische verplichte informatie te verstrekken. Tot slot wordt

[105] OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Tax?*; https://www.oecd.org/tax/tax-morale-f3d8ea10-en.htm.

[106] OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Tax?* p. 11.

[107] OECD (2019), *Tax Morale: What Drives People and Business to Pay Tax?* p. 13.

[108] OECD (2018), *Tax transparency in Africa'* p. 6,7; https://www.oecd.org/tax/transparency/technical-assistance/africa/.

[109] OECD, *Co-operative Compliance: A Framework*, p. 88; https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-compliance-a-framework_9789264200852-en#page1.

[110] OECD (2011), *OECD Guidelines for Multinational Enterprises;* https://www.oecd.org/daf/inv/mne/oecdguidelinesformultinationalenterprises.htm.

[111] Ministerie van Buitenlandse Zaken (2011), *De OESO-richtlijnen voor Multinationale Ondernemingen*, p. 35; https://www.oesorichtlijnen.nl/oeso-richtlijnen/oeso-richtlijnen/documenten/brochure/201/12/8/volledige-tekst-oeso-richtlijnen.

aangeraden om beheersstrategieën aan te wenden voor financiële (belasting)risico's, zodat de reputatie van de onderneming niet wordt geschaad op het gebied van belastingen.

De OECD faciliteert risicobeoordeling van en samenwerking tussen multinationale ondernemingen en nationale belastingautoriteiten door het International Compliance Assurance Program (ICAP). Dit programma vergroot de zekerheid van multinationals op het gebied van belastingen, aangezien belastingrisico's in kaart worden gebracht en beheerst. Ook de belastingtransparantie wordt vergroot. Deelname aan ICAP is vrijwillig.

De Europese Commissie heeft in 2015 het platform Tax Good Governance ingesteld. Dit platform behelst een forum met vertegenwoordigers van de EU-lidstaten, ngo's, bedrijfsleven etc. Het platform helpt de Europese Commissie bij het ontwikkelen van initiatieven ter bevordering van tax governance in derde landen te bevorderen en agressieve fiscale planning aan te pakken. De samenstelling van deskundige vertegenwoordigers maakt een gestructureerde dialoog en uitwisseling van expertise mogelijk die kunnen bijdragen aan een meer gecoördineerde en effectieve EU-aanpak tegen belastingontduiking en –ontwijking. Het platform is gedurende de jaren hernieuwd. De leden van het nieuw opgerichte platform zijn na 31 maart jl. benoemd. Het platform komt een aantal keer per jaar bijeen en wordt voorgezeten door de directeur-generaal Belastingen en Douane-Unie.[112] Tot slot is er de EU-Gedragscodegroep, die onder andere toeziet op de naleving van de Europese gedragscode. Deze code voorziet in een politieke afspraak tussen lidstaten die schadelijke belastingconcurrentie verbied en een grondslag biedt om belastingontwijking gecoördineerd aan te pakken. De Groep neemt onder andere besluiten op het gebied van het gemeenschappelijk rulingbeleid, hybride mismatches en openbaarmaking van belastingstructuren.[113] Ook toetst het landen op fiscale transparantie, eerlijke belastingheffing en op de binding aan de implementatie van de minimumstandaarden van het BEPS-project.[114] Afhankelijk daarvan worden de betreffende landen op de witte, de grijze of op de zwarte lijst geplaatst.

5 Nederlandse codes

De bestaande Nederlandse codes voor bedrijven hebben geen relatie met tax governance. Enkelen worden beschreven op totstandkoming, werking en naleving ter bevordering van de gedachtevorming over tax governance, namelijk:

- Corporate Governance Code: gedragscode voor beursgenoteerde bedrijven.
- Code Banken: code voor blijvende duurzame veranderingen bij banken n.a.v. de financiële crisis.
- Code goed openbaar bestuur: code voor het vergroten van de professionaliteit en betrouwbaarheid van het openbaar bestuur in Nederland.
- Governancecode Zorg: instrument om bij te dragen aan het waarborgen van goede zorg.

5.1 Corporate Governance Code

De Corporate Governance Code bevat bepalingen ter regulering van de verhoudingen tussen het bestuur, de raad van commissarissen en de (algemene vergadering van) aandeelhouders bij beursgenoteerde vennootschappen om goed ondernemingsbestuur te bevorderen. De Corporate Governance Code is een vorm van zelfregulering. Het is van en voor de partijen die worden geadresseerd door de code en vormt daarmee een aanvulling op de

[112] https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/platform-tax-good-governance_en#heading_1.

[113] M.F. Nouwen, 'De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking', *WFR* 2016/221.

[114] *Handelingen II* 2017/18, Aanhangsel 794, p. 2,3.

overheidsregulering.[115] De Corporate Governance Code is wettelijk verankerd, beursgenoteerde bedrijven zijn verplicht om de principes en best practice bepalingen in de code na te leven volgens het 'pas toe of leg uit'-principe.[116] Dit houdt in dat de betreffende bedrijven de code dienen toe te passen en zo niet, deze afwijking gemotiveerd toe te lichten in het bestuursverslag.[117] De doelstelling van deze code is het bewerkstelligen van een deugdelijk en transparant stelsel van checks and balances binnen Nederlandse beursgenoteerde vennootschappen.[118]

In de Corporate Governance Code is in principe geen aandacht voor belastingen. Alleen wordt opgemerkt dat het toezicht door de raad van commissarissen op het bestuur ten aanzien van het belastingbeleid van de vennootschap onderdeel is van de verantwoordelijkheden van de auditcommissie.[119] De Monitoring Commissie Corporate Governance is belast met de taak om de actualiteit en de bruikbaarheid van de Corporate Governance Code te bevorderen en de naleving van de code door de beursgenoteerde vennootschappen en institutionele beleggers te monitoren.[120] De Code is in 2003 door de toenmalige Commissie Tabaksblat vastgesteld en is in december 2016 voor het laatst herzien door de Commissie Van Manen.

5.2 Code Banken

De Code Banken is vanuit de banken door middel van zelfregulering tot stand gekomen naar aanleiding van het rapport van de Adviescommissie Toekomst Banken (Commissie Maas). In dit rapport zijn aanbevelingen gedaan om het vertrouwen in de bankensector te herstellen na de internationale financiële crisis. De principes in de Code Banken zien voornamelijk op een beheerste en integere bedrijfsvoering, een goed bestuur, het risicobeleid en het beloningsbeleid. De bankbestuurders ondertekenen vanuit de Code Banken een moreel-ethische verklaring,[121] waarin onder andere wordt beloofd dat de betreffende bestuurder zijn functie integer en zorgvuldig zal uitoefenen.[122]

De Code Banken geldt per 1 januari 2010 en was wettelijk verankerd. Per 1 januari 2016 is deze wettelijke verankering echter geschrapt. Vanuit de Code Banken zijn banken verplicht om in hun jaarverslag via het 'pas toe of leg uit'-beginsel verantwoording af te leggen over de naleving van de Code. De Monitoring Commissie Code Banken hield toezicht op naleving van de code. Ten tijde van de wettelijke verankering werden de leden benoemd door de minister van Financiën, nadien door de Nederlandse Vereniging van Banken.

5.3 Code goed openbaar bestuur

De Code goed openbaar bestuur is in 2009 ontwikkeld door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties en geeft richtlijnen voor besturen van alle organisaties in het hart van de overheid: Rijk, provincies, gemeenten en waterschappen.[123] Politie en brandweer kunnen ook van deze Code gebruik maken. Hiermee maken deze organisaties duidelijk dat ze op basis van dezelfde beginselen van goed bestuur willen handelen en optreden. Dankzij de code kan het gedachtegoed van goed bestuur door de verschillende overheidsorganisaties worden herkend,

---

115 M. Grondhuis & H.J. de Kluiver, 'De ontwikkeling van de Corporate Governance Code en zijn juridische betekenis', *MAB* 91 mei/juni 2017, p. 128; https://www.researchgate.net/publication/323503781_De_ontwikkeling_van_de_Corporate_Governance_Code_en_haar_juridische_betekenis.

116 Artikel 2:391(5) BW.

117 Artikel 2:391(1) BW.

118 Monitoring Commissie, *De Nederlandse Corporate Governance Code 2016*, preambule, p. 7; https://www.mccg.nl/de-code.

119 Monitoring Commissie, *De Nederlandse Corporate Governance Code 2016*, principe 1.5.1, p. 16.

120 Artikel 2:391(5) BW; Monitoring Commissie Corporate Governance Code, zie www.mccg.nl.

121 Deze verklaring kent het 'pas toe en leg uit'-principe, als de bankbestuurders deze verklaring niet ondertekenen, dienen zij dat gemotiveerd uit te leggen.

122 Nederlandse Vereniging van Banken (2010), *Code Banken*, p. 15; https://www.nvb.nl/publicaties/gedragscodes/code-banken/.

123 Rijksoverheid, *Gedragscode openbaar bestuur*'; https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/kwaliteit-en-integriteit-overheidsinstanties/gedragscode-openbaar-bestuur.

erkend en toegepast. Deze code bewerkstelligt meer transparantie van overheidsinstanties over hun gedrag en beginselen. De code wordt uitgebreid met beginselen op het gebied van goed digitaal bestuur.[124] Aspecten van 'modern openbaar bestuur' en 'moderne democratie' en de waardenvraagstukken die daarbij aan de orde zijn, worden toegevoegd aan de code, die dan de naam Code Goed Digitaal Openbaar Bestuur krijgt.

5.4 Governancecode Zorg

De zorgsector heeft sinds 2005 een governancecode, die door brancheorganisaties gezamenlijk is opgesteld. In 2010 en 2017 is de code vernieuwd. De Governancecode Zorg is bedoeld om goede zorg te waarborgen en om bij te dragen aan de realisatie van de maatschappelijke doelstelling van zorgorganisaties en het maatschappelijk vertrouwen.[125] In de huidige code zijn zeven breed gedragen principes vastgesteld en uitgewerkt in bepalingen of gedragsregels die daaraan bijdragen. Deze betreffen goede zorg, waarden en normen, invloed belanghebbenden, inrichting governance, goed bestuur, verantwoord toezicht en continue ontwikkeling.[126] De code stimuleert reflectie op en het gesprek over het functioneren van bestuurders en toezichthouders, en hun onderlinge verhoudingen. Daarnaast is de code ook bedoeld als referentiekader en hulpmiddel in moeilijke situaties.[127] Ook deze code hanteert het 'pas toe of leg uit'-beginsel. Naast de code zijn er ook wettelijke eisen vanuit de Wet kwaliteit, klachten en geschillen zorg (Wkkgz) aan de transparantie, professionaliteit en integriteit van de bedrijfsvoering van zorgaanbieders Het ministerie van Volksgezondheid, Wetenschap en Sport (VWS) werkt momenteel aan wetgeving om deze eisen aan te scherpen (Wet toetreding zorgaanbieders (Wtza)).[128]

Het signaleren van afwijkingen van de code is in de eerste plaats een interne aangelegenheid, maar voor een oordeel over de juiste toepassing van de code is de Governancecommissie Gezondheidszorg ingesteld door de brancheorganisaties.[129] Toch is het de zorginstelling zelf die uiteindelijk iets met het oordeel moet doen. Als dit geen resultaat heeft, dan kan de brancheorganisatie maatregelen nemen waaronder schorsing of royement van de betreffende zorgorganisatie als lid. Overigens eisen zorgverzekeraars in hun inkoopbeleid vaak naleving van de Governancecode. Een zorginstelling die de Governancecode niet toepast, loopt het risico geen of een ongunstiger contract te krijgen.

6 Universiteiten

Universiteiten zijn de kweekvijvers voor het bedrijfsleven, de belastingadviessector en de overheid. De studenten die een fiscale studie volgen, zijn de toekomstige belastingadviseurs en ambtenaren. Het is daarom van belang dat zij een gedegen kennis ontvangen van fiscale ethiek en tax governance, waar maatschappelijke verantwoordelijkheid onderdeel van is. In dit hoofdstuk wordt dan ook een overzicht van de rol van fiscale ethiek en tax governance in het curriculum van de universitaire opleidingen Fiscale Economie en Fiscaal Recht geboden, om te duiden in hoeverre toekomstige fiscalisten kennis hebben genomen van dit gebied.

[124] Digitale Overheid, *Code goed digitaal bestuur*, https://www.digitaleoverheid.nl/actielijn/code-goed-digitaal-bestuur-2/.

[125] BOZ Brancheorganisaties (2017), *Governancecode Zorg*, p. 2; https://www.brancheorganisatieszorg.nl/themas_list/governancecode-zorg-2017/.

[126] BOZ Brancheorganisaties (2017), *Governancecode Zorg*, p. 3.

[127] BOZ Brancheorganisaties (2017), *Governancecode Zorg*, p. 4.

[128] *Kamerstukken II* 2019/20, 34767, nr. 19.

[129] BOZ Brancheorganisaties (2017), *Governancecode Zorg*, p. 5.

Tabel 5. Overzicht tax governance in universitaire opleidingen Fiscaal Recht en Fiscale Economie[130]

Universiteit	Opleiding	Tax governance en ethiek in de opleiding
Erasmus Universiteit Rotterdam	FE MA	In zowel de master Directe Belastingen als in de master Indirecte belastingen komen tax governance en ethiek in onderdelen terug in de verschillende vakken.
	FR MA	In zowel de master Directe Belastingen als in de master Indirecte belastingen komen tax governance en ethiek in onderdelen terug in de verschillende vakken. Verder wordt in beide masters een dag gewijd aan ethische dilemma's en (een moreel verantwoorde invulling van) de rol van de belastingadviseur.
Nyenrode	FR MA	In verschillende vakken komen tax governance en ethiek terug, onder andere met betrekking tot maatschappelijke ontwikkelingen, maatschappelijke verantwoordelijkheid, CSR, de faire share-discussie en ethische dilemma's waar de fiscalisten in de praktijk mee te maken hebben.
Radboud Universiteit Nijmegen	FR MA	Tax governance en ethiek is een integraal onderdeel van verschillende (materieelrechtelijke) vakken.
Rijksuniversiteit Groningen	FR MA	Ethiek in het kader van onder andere fair share', 'fair tax', belastingontwijking in grensoverschrijdende situaties en ethische aspecten van belastingrisicomanagement komen aan de orde in de opleiding. Ook wordt vanuit de ethiek een essay geschreven over rechtstheoretische, politieke en/of maatschappelijke aspecten met een analyse. Ook komen verwachtingen van de maatschappij omtrent belastingheffing van bedrijven aan de orde (transparantie, fiscaliteit in bedrijfsdoelen en risico's bij onvoldoende maatschappelijke verantwoordelijkheid).
Tilburg University	FE BA	Verschillende ethische aspecten van belastingheffing komen als integraal onderdeel van de colleges aan bod, als de wetgeving en beleidsalternatieven worden besproken.
	FE MA	Ethiek, tax governance (public en corporate/private tax governance) en maatschappelijke verantwoordelijkheid (CSR/MVO) zijn onderwerpen die in de verplichte vakken aan bod komen. In bepaalde keuzevakken wordt nader ingegaan op tax governance en fiscale ethiek.
	FR BA	Verschillende ethische aspecten van belastingheffing komen als integraal onderdeel van het college aan bod, als de wetgeving en beleidsalternatieven worden besproken.
	FR MA	Ethiek, tax governance (public en corporate/private tax governance) en maatschappelijke verantwoordelijkheid (CSR/MVO) zijn onderwerpen die in de verplichte vakken aan bod komen. In bepaalde keuzevakken wordt nader ingegaan op tax governance en fiscale ethiek.
Universiteit van Amsterdam	FE BA	In het derde jaar komen ethiek en tax governance expliciet aan de orde, onder andere in het kader van belastingheffing als moreel fenomeen, fiscale ethiek en beroepsethiek.
	FE MA	Aan fiscale ethiek en tax governance wordt aandacht besteed op enkele verschillende punten in het curriculum, daar waar dit passend is.
	FR BA	Fiscale ethiek wordt in algemene termen behandeld, waar het passend is in het curriculum wordt nader ingegaan op fiscale ethiek en tax governance
	FR MA	Aan fiscale ethiek en tax governance wordt aandacht besteed op enkele verschillende punten in het curriculum, daar waar dit passend is.
Universiteit Leiden	FR BA	Ethiek komt op meerdere plaatsen in het curriculum terug. Zo wordt in het vak Fiscale Ethiek onder andere aandacht besteed aan de belangrijkste ethische stromingen, rechtsfilosofie, rechtsvinding en beroepsethiek en krijgen studenten daarnaast in het curriculum handvatten aangereikt om ethische dilemma's die samenhangen met grensoverschrijdende situaties te analyseren
	FR MA	De beroepsethiek van de belastingadviseur, belastinginspecteur of belastingrechter wordt verder uitgediept middels een schrijfopdracht. Daarnaast komt het maatschappelijke debat over belastingontwijking aan de orde in verschillende mastervakken.

[130] FE: Fiscale Economie; FR: Fiscaal Recht; BA: Bachelor; MA: Master

Universiteit	Opleiding	Tax governance en ethiek in de opleiding
Universiteit Maastricht	FE BA	Studenten moeten in staat zijn om verschillende belangen en perspectieven (van o.a. de belastingplichtige, adviseur, inspecteur, wetgever) te begrijpen. In de opleiding wordt veel aandacht geschonken aan herkenning en beoordeling van fiscale grensverkenning in de verschillende belastingen.
	FE MA	In de opleiding wordt veel aandacht geschonken aan herkenning en beoordeling van fiscale grensverkenning in de verschillende belastingen. De ethische verantwoordelijkheid die multinationals hebben in tax planning en governance, ten opzichte van overheden en de samenleving komt eveneens aan de orde. De student is in staat kritisch te reflecteren op belastingmoraal in een internationale context.
	FR BA	Studenten moeten in staat zijn om verschillende belangen en perspectieven (van o.a. de belastingplichtige, adviseur, inspecteur, wetgever) te begrijpen. De student is in staat om gefundeerde waardeoordelen en een gemotiveerde ethische afweging ten aanzien van de belastingheffing te geven en deze te motiveren aan de hand van theorieën over een rechtvaardige samenleving. In de opleiding wordt veel aandacht geschonken aan herkenning en beoordeling van fiscale grensverkenning in de verschillende belastingen.
	FR MA	In de opleiding wordt veel aandacht geschonken aan herkenning en beoordeling van fiscale grensverkenning in de verschillende belastingen. De ethische verantwoordelijkheid die multinationals hebben in tax planning en governance, ten opzichte van overheden en de samenleving komt eveneens aan de orde. De student moet in staat zijn om keuzes vanuit strikt juridisch perspectief te beoordelen en deze in een breder kader te toetsen aan normen en waarden.
Vrije Universiteit van Amsterdam	FR MA	In een specifiek vak wordt uitgebreid en expliciet aandacht besteed aan fiscale ethiek, onder meer door middel van een gastcollege. Daarnaast worden in de overige vakken eveneens ethische kwesties aan de orde gesteld.

Deze essaybundel is een uitgave van:

Ministerie van Financiën
Postbus 20201 | 2500 EE Den Haag
T 070 342 80 00 (ma t/m vrij 8.00 – 20.00 uur)

November 2020 | Publicatie-nr. 20406027