

Schriftelijke inbreng van prof. mr. dr. J.L.M. (Hans) Gribnau (Tilburg University) voor het rondetafelgesprek van de Tweede Kamer over VNO-NCW's *Tax Governance Code*, 18/01/2023

Ik geef hier zoals gevraagd in het kort mijn visie op het onderwerp 'Tax Governance Code' aan de hand van de vier gestelde vragen.

1. Waaruit bestaat de (intrinsieke) motivatie van bedrijven om uitvoering te geven aan de Tax Governance Code? Waarom is het juist nu daarvoor een geschikt moment? Wat waren tot nog toe eventuele obstakels voor bedrijven om verantwoordelijk belastingbeleid te voeren en daar transparant over te rapporteren?

Herstel van vertrouwen in ondernemingen kan niet zonder een zekere intrinsieke motivatie – om echt te kunnen overtuigen. Er is sprake van een mentaliteitsverandering bij het ondernemingen zoals (indirect) ook blijkt uit de jaarlijkse vooruitgang in de scores in de VBDO Tax Transparency Benchmark.¹

MVO- en recenter duurzaamheidsdenken zorgen voor verandering in de houding van (grote) bedrijven tegenover belastingen. Verwachtingen vanuit de samenleving zijn altijd al belangrijke prikkels voor MVO geweest. Ngo's, maatschappelijke onrust, beleggers en de politiek (en de wetenschap) hebben de fiscaliteit aan de MVO-agenda toegevoegd. Dat betekent dat ook in de fiscaliteit vrijwillig verder wordt gegaan dan de strikt geïnterpreteerde wettelijke verplichtingen ('beyond compliance'). Daarbij heeft de maatschappij er zeker begrip voor dat belastingen ook als een kostenpost worden gezien; ieder heeft immers het recht de fiscaal voordeligste weg te kiezen.

De focus van de Nederlandse wetgever lag te lang (eenzijdig) op het fiscale vestigingsklimaat. Tal van fiscale incentives leidden tot een regelfocus bij wetgever en belastingplichtigen ten koste van ethische overwegingen ('crowding out ethics'). Een kantelpunt was de financiële crisis van 2008: de ogen van maatschappij, beleggers en politiek werden nu ook gericht op het fiscale gedrag van (grote) ondernemingen. Piketty over ongelijkheid (2014) en de urgentie van de klimaatverandering zijn zeker ook relevante factoren.²

Ondernemingsbestuurders en (bedrijfs)fiscalisten realiseren zich dat ze mee moeten bewegen.³ Ze leven niet op een eiland; reputatierisico speelt zeker een rol, maar deels is er ook sprake van internalisering. Weerstand kwam o.a. vanwege legalistisch denken, focus op de fiscaal-technische mogelijkheden, de vaagheid van het begrip 'fair share' ('gaat nu de maatschappij en niet de wetgever bepalen wat wij moeten betalen?') en de vrees bedrijfsgevoelige fiscale data te (moeten) publiceren.

Er zijn al een aantal (andere) initiatieven genomen (zelfregulering). Het B-Team, een groep internationaal actieve bedrijven, publiceerde in februari 2018 zijn 'Responsible Tax Principles'.⁴ In de

¹ Disclaimer; ik ben sinds 2015 lid van de jury van de jaarlijkse VBDO Tax Transparency Benchmark Award.

² H. Gribnau, 'Why Social Responsible Corporations Should Take Tax Seriously', in K. Elgaard et al (eds.), *Fair Taxation and Corporate Social Responsibility*, Copenhagen; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3604256.

³ Zie bijv. de bijdragen Van Rij, de NOB en het RB in H. Gribnau (red.), *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?*, Den Haag: Ministerie van Financiën 2020 (*Tax governance bundel*).

⁴ The B Team, *A New Bar for Responsible Tax. The B Team Responsible Tax Principles*, 2018; <https://bteam.org/our-thinking/reports/responsible-tax-2>.

toelichting bij de gedragscode van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) staat sinds 2018 dat een lid ‘waar redelijkerwijs nodig, ook maatschappelijke aspecten in het overleg met zijn cliënt’ dient te betrekken.⁵ Voorjaar 2022 heeft de NOB de ‘NOB Tax Principles’ gepubliceerd om de leden een kader bieden ‘dat henzelf en de cliënt in staat stelt de maatschappelijke aanvaardbaarheid van een fiscale positie te overzien.’ CFE Tax Advisers Europe, een organisatie van belastingadviseurs in Europa heeft een discussiestuk gepubliceerd over het bevorderen van ‘ethical professional judgment’ met als centrale morele vraag bij advisering over tax planning is: ‘If it is legal, is it acceptable?’⁶

Ngo’s en beleggers hebben bijgedragen aan de mentaliteitsverandering: VBDO’s Tax Transparency Benchmark⁷ en meer recent ‘GRI 207: Tax standard’ (2019) van Global Reporting Initiative (GRI), die wereldwijde standaarden voor (vrijwillige) duurzaamheidsrapportage ontwikkelt.⁸

Ontwikkelingen in corporate governance spelen ook een rol. Er is in de internationale, vooral Anglo-Amerikaanse discussie vaak gehamerd op de vermeende noodzaak tot maximalisatie van aandeelhouderswaarde (en mogelijke aansprakelijkheid van het bestuur⁹). Er woedt nu een discussie over de *purpose* van de onderneming; sustainability (ESG) en het belang van stakeholders spelen bij deze *purposing* een rol.

De Nederlandse corporate governance heeft veel meer het stakeholdermodel tot uitgangspunt en koppelt tax nu ook aan duurzaamheid. De herziene Nederlandse Corporate Governance Code 2022, Principe 1.1.1. schrijft voor dat het bestuur (bij de strategie voor lange termijn waardecreatie) ook aandacht besteedt aan ‘vii. het leveren van een billijke bijdrage (*fair share*) aan de landen waarin de vennootschap opereert door betaling van belastingen.’ Op deze Code is het wettelijke ‘pas toe of leg uit’-beginsel van toepassing. Een wettelijke verankering dus.

2. Welke verwachtingen heeft men van de Tax Governance Code? Welke bijdrage kan het leveren aan verantwoordelijk belastingbeleid, en meer algemeen de maatschappelijke verantwoordelijkheid van bedrijven?

De TGC is een goede start, maar is relatief nieuw en heeft dus tijd nodig om zich te bewijzen. Ik verwacht dat meer bedrijven zullen toetreden. Er zijn zeker ook aanpassingen mogelijk, de andere ‘position papers’ bijvoorbeeld doen al suggesties.¹⁰ Belangrijk is dat aangesloten ondernemingen nu in

⁵ Hieraan wordt ook aandacht besteed in het opleidingsprogramma van de NOB. Ook is er een DilemmaApp.

⁶ CFE Tax Advisers Europe, *Professional Judgment in Tax Planning - An Ethics Quality Bar for All Tax Advisers*, Discussion Paper June 2021.

⁷ Zie Tax Transparency Benchmark 2022, p. 15-16 voor een overzicht van de scores; <https://www.vbdo.nl/en/2022/12/repsof-and-nn-group-score-highest-on-european-tax-transparency-ranking/>.

⁸ Global Reporting Initiative, *GRI 207: Tax Standard*; <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/>. Voor een zeer nuttige vergelijking van de VNO-NCW Tax Governance Code, B-team principles en GRI-207 en CFE’s Ethics Quality Bar. E.A. Visser, ‘Tax governance (codes) in Nederland’, *NLFiscaal-W* 2022/25, m.n. p. 22-23; <https://www.nlfiscaal.nl/nlfiscaal-doc/84F42367360A65A6C12588FA00496291>. Hij vergelijkt ook met de Engelse Code voor accountants: ICAEW’s *Guidance on Professional Conduct in Relation to Taxation*.

⁹ Het bestuur moet het ondernemingsbelang, niet enkel het aandeelhoudersbelang dienen, en heeft daarbij de nodige keuzevrijheid (‘discretion’) en het gaat ook om het ondernemingsbelang op lange termijn; Vgl. A.G. Jallai, *Good Tax Governance: International Corporate Tax Planning and Corporate Social Responsibility - Does one exclude the other?*, diss. Tilburg University 2020, hfd 5; https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3688985.

¹⁰ Zie ook P. Kavelaars, ‘Van codes, principes en trade marks’, *NTFR* 2022/2960.

hun publieke fiscale rapportage laten zien dat hun fiscaal handelen gebaseerd is op het goede willen doen (interne motivatie), dus geen plichtmatig afvinken.

Om vertrouwen te herwinnen is transparantie nodig, maar dat is niet genoeg. Intern en extern verantwoording afleggen en met open vizier de discussie aangaan hoort daar ook bij. Principe E van de TGC benadrukt het belang van een goede dialoog met externe belanghebbenden. Daaraan mag meer handen en voeten worden gegeven; VNO-NCW's position paper zegt daar al wat over (zie p. 2 'Monitoring'). Mijns inziens moet een structurele brede stakeholderdialoog worden gevoerd; niet enkel (incidenteel) met een enkele stakeholder tegelijk, maar met een grotere groep. Zo kunnen stakeholders, die uiteenlopende belangen hebben, ook onderling van gedachten wisselen – hetgeen kan leiden tot meer kennis en begrip voor elkaars standpunten. Daarbij is respect nodig voor de uiteenlopende belangen en rollen: een actiegroep kan zich bijvoorbeeld waarschijnlijk moeilijk 100% committeren en volledig afzien van acties.

Stakeholders zoals beleggers zijn alleen al gebaat bij meer transparantie en een volwassen dialoog nu (ook) zij worstelen met het vaak zeer technische karakter van de fiscale (ondernemings-)wet- en regelgeving.¹¹ Transparantie en (maatschappelijke) verantwoording afleggen gaan ook om kennisoverdracht.

Daarnaast zijn er de interne stakeholders. Ook hun mening telt. Ethiek kan ook niet zonder een gezonde organisatiecultuur waar stevige discussies mogelijk zijn en worden gewaardeerd. Dat geldt zeker ook voor de fiscale afdeling,¹²

3. In hoeverre kan de Tax Governance Code onderdeel worden van een bredere wereldwijde trend in Tax Governance en (fiscale) transparantie?

De EU en de OESO zetten in op grotere (publieke) transparantie. Ook de introductie van 'GRI 207: Tax standard' helpt. De druk vanuit Europese beleggers neemt toe. Dat geeft de TGC wat wind in de rug. Maar de kansen in Europa lijken mij groter dan in de VS. Ondernemingen aangesloten bij US Business Roundtable zeiden in 2019 afscheid te nemen van het maximaliseren van aandeelhouderswaarde. Het blijft echter over aandeelhouders gaan en niet over stakeholders en het lijkt ook overigens niet zo serieus bedoeld.¹³ Het Silicon Valley libertarisme en het verzet tegen sustainability (ESG's) als onderdeel van de ondernemingsstrategie (als zijnde woke kapitalisme) zal voor serieuze weerstand zorgen. Kenmerkend is de weerstand van Amazon voorjaar 2022 tegen fiscale transparantie, hoewel een optimist de steun van de 'Securities and Exchange Commission' (SEC) voor transparantie ook als een kantelpunt kan kwalificeren.¹⁴

¹¹ Vgl. X. den Uyl, 'Encouraging responsible tax behavior: What investors need to know', in *Tax governance bundel* en R. Taha, *Tax Policy and Asset Management*, (diss.) Tilburg University 2021.

¹² De 'veiligheidsklep' naar de buitenwereld is een (fiscale) klokkenluidersregeling; zie de VBDO Tax Transparency Benchmark 2022.

¹³ Zie mijn evaluatie in de *Tax governance bundel*.

¹⁴ <https://www.esginvestor.net/amazon-resolution-a-momentum-shift-for-responsible-tax/>.

4. *Op welke wijze kan verantwoordelijk belastingbeleid en fiscale transparantie verder worden versterkt? Welke rol is daarbij weggelegd voor respectievelijk de publieke en private sector?*

Publieke sector

Wet- en regelgeving

Internationale initiatieven zoals BEPS en ATAD hebben geleid tot meer stringente regels ('hard law') mbt tot belastingbetaling en transparantie (CbCR en recenter PCbCR richtlijn). Ook de Nederlandse wetgever trekt de touwtjes aan. Daardoor wordt het moeilijker geen fair share te betalen. Maar wet- en regelgeving kunnen nooit waterdicht zijn. Perfectionering kent o.a. de prijs van (nog meer) complexiteit, overkill en rechtsonzekerheid. Een zorgvuldige afweging is steeds nodig. Gedetailleerde wettelijke regeling van de TCG lijkt mij zeker op dit moment niet zinvol.

Belastingdienst

Bij horizontaal toezicht is belasting al een zaak van het ondernemingsbestuur geworden ('toon aan de top'). Daarbij stemt de Belastingdienst zijn toezicht af op de governance van ondernemingen. 'Als het bedrijfsleven en de belastingadviessector erin slagen een *tax governance* code tot stand brengen en individuele organisaties deze code onderschrijven, zal dat betekenis hebben voor het toezicht van de Belastingdienst en de invulling van HT.'¹⁵ Toezicht door de Belastingdienst is dus een belangrijke factor.

Onderwijs

In de belastingwetenschap en in het fiscale onderwijs wordt al jaren aandacht besteed aan ethiek, dat gaat niet alleen over het fiscaal gedreven gedrag van burgers, ondernemingen en andere (overheids)organisaties, maar ook over de belastingwetgever en de Belastingdienst. Dat gebeurt ook op – vaak door belastingadviseurs (mede)georganiseerde - symposia en congressen. Ik doceer ook fiscale ethiek aan Oxford University en Wirtschafts Universität Wien, en ik denk dat we het in NL dan niet zo slecht doen. Maar het kan altijd beter.

Private sector

Eumedion vraagt om betere afstemming met de NOB over de Tax Principles, die voor de adviseur niet de 'doel en de geest van de (lokale) belastingwet'-verplichting schept terwijl die de TGC die verplichting schept uitdrukkelijk voor de onderneming stelt. Overleg en afstemming met het Register Belastingadviseurs lijkt mij ook zinvol, nu daarbij ook adviseurs zijn aangesloten van (middel)grote ondernemingen.

¹⁵ J.H.A.M. Rijsbergen en M.A. Siglé, 'Het doorontwikkeld horizontaal toezicht van de Belastingdienst', *Weekblad fiscaal recht* 2021/89. Beiden zijn bij de Belastingdienst verantwoordelijk voor het beleid inzake horizontaal toezicht. Vgl. E.A.M. Huiskers-Stoop 'Doorontwikkeld horizontaal toezicht: een tax governance-standaard?', *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2021/29.