

# Tax governance vanuit het perspectief van de NOB

NOB-bijdrage aan essaybundel over tax governance

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

## INHOUDSOPGAVE

---

1.	Inleiding	2
2.	De rol en functie van de belastingadviseur	2
3.	De veranderende context waarin de belastingadviseur opereert	5
4.	Wat is tax governance?	6
5.	Toepassingsbereik van een tax governance code: ook voor de Belastingdienst?	8
6.	De rol van de NOB	10
7.	Reglement Beroepsuitoefening - Code of conduct	11
8.	De Roadmap	12
9.	Perspectief aangesloten kantoren	12
	Bijlagen	13
	Deloitte Nederland	13
	Ernst & Young (EY)	14
	Grant Thornton	15
	Loyens & Loeff	16
	Meijburg & Co	17
	PwC Nederland	18

## 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 DilemmaApp. 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 Nieuwspoor 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.

## 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.

### 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-belastingontwikningsagenda 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 belastingstelsel 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<sup>1</sup> en wegen banken dat mee bij het accepteren van klanten.<sup>2</sup> 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 8).

---

<sup>1</sup> <https://www.unpri.org/academic-research/encouraging-responsible-tax-behaviour-what-investors-need-to-know/4346.article>.

<sup>2</sup> <https://www.toezicht.dnb.nl/binaries/50-237752.pdf>.

#### 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.

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).<sup>3</sup>

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.<sup>4</sup>

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 belastingwetgeving 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

<sup>3</sup> <https://www.globalreporting.org/standards/media/2513/gri-207-tax-standard-2019-factsheet.pdf>.

<sup>4</sup> <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf>.

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 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'.

## 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."<sup>5</sup> Renske Leijten toont zich hiermee een voorstander van de mogelijkheid om ook op (medewerkers van) de Belastingdienst een 'tax 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."<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> Voorin Holt 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."<sup>8</sup> Van Eijdsden 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.<sup>9</sup>

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 leidinggevendenden). 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

<sup>5</sup> *Kamerstukken II*, 2019–2020, 35 302, nr. 68, blz. 27.

<sup>6</sup> *Kamerstukken I*, 2019–2020, 35 305, nr. C, blz. 6.

<sup>7</sup> Zie o.a. J.L.M. Gribnau, Preadvis '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 Dijk, *De proceshouding van de belastingdienst*, FED 1988/679.

<sup>8</sup> D. Voorin Holt, '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.

<sup>9</sup> Zie: J.A.R. van Eijdsden, *Grensgangers*, in: *Springende punten*, Van Amersfoort-bundel, Kluwer, Deventer 2017, blz. 92 e.v., met verdere verwijzingen naar literatuur.



functioneren van de Belastingdienst.<sup>10</sup> 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'.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup>

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 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".<sup>13</sup> Het argument dat er al heel veel wetten en regels van toepassing zijn voor belastingambtenaren is uiteraard niet zonder betekenis<sup>14</sup>, 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.<sup>15</sup> 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.<sup>16</sup> 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

---

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> Persbericht NOB/RB, 18 juni 2019: <https://www.nob.net/persbericht-nob-rb-dienstverlening-door-belastingdienst-nog-steeds-onder-de-maat>.

<sup>12</sup> 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 Eijdsden, a.w., blz. 94 e.v.

<sup>13</sup> *Kamerstukken II*, 2019–2020, 35 302, nr. 68, blz. 27.

<sup>14</sup> Daarbij kan gewezen worden op de Ambtenarenwet, het Algemeen Rijksambtenarenreglement en de Personele Uitvoeringsbepalingen Belastingdienst.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> Zie: Aanhangsel Handelingen, 2017–2018, nr. 2682 alsmede Aanhangsel Handelingen, 2018–2019, nr.244.

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.<sup>17</sup> 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 belastingverplichtingen te vereenvoudigen.<sup>18</sup> 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. 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<sup>19</sup> 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

<sup>17</sup> Aanhangsel Handelingen, 2018–2019, nr. 244.

<sup>18</sup> Europese Commissie, An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy, EU/320/312 (final), 15 juli 2020, p. 14.

<sup>19</sup> Code of Conduct, zie website NOB: <https://www.nob.net/file/98339/download?token=GHbZgy5A>.

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.

## 7. Reglement Beroepsuitoefening - Code of conduct

Om de kwaliteit van de beroepsbeoefening van haar leden te bevorderen en te bewaken heeft de NOB 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<sup>20</sup>. De tuchtrechtspraak treedt in 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<sup>21</sup> 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.

<sup>20</sup> <https://nob.net/file/98339/download?token=GHbZgy5A>

<sup>21</sup> 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.

## 8. De Roadmap

Tegen de in paragraaf 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 ..." <sup>22</sup> 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 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.

## 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

---

<sup>22</sup> Brief van 4 april 2019 van Staatssecretaris van financiën inzake fiscale moties en toezeggingen, kenmerk 2019 -0000057531.

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.

## Bijlagen

### 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 ontlene 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 CLEAR, 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 Klijnveld 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).<sup>23</sup>

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.

---

<sup>23</sup> (. <https://responsibletax.kpmg.com/global-tax-principles>).

- 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.<sup>24</sup>

- 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 belastingstelsel in een globale economie met daarin vele stakeholders.<sup>25</sup>

- 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 purpose-led en waarde gedreven te worden.<sup>26</sup> PwC Nederland rapporteert tevens op basis van de zogenaamde GRI-standaarden.<sup>27</sup>

- 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

---

<sup>24</sup> <https://meijburg.nl/sites/default/files/2019-06/Global%20Code%20of%20Conduct.pdf>.

<sup>25</sup> (<https://responsibletax.kpmg.com/home>).

<sup>26</sup> Gedetailleerde informatie over onze governance is publiek beschikbaar op onze website: <https://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/governance-pwc-nederland.html>.

<sup>27</sup> 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>.

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.<sup>28</sup>

- 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.<sup>29</sup>

- 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'.

---

<sup>28</sup> Dit document is publiek beschikbaar op onze website: <https://www.pwc.nl/nl/onze-organisatie/assets/pdf/pwc-nl-fiscale-strategie.pdf>.

<sup>29</sup> Dit document is publiek beschikbaar op onze global website: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/assets/pwc-global-tax-code-of-conduct-2019.pdf>.