

## Fiscale ethiek in de boardroom

Gribnau, Hans

*Published in:*  
Vakblad Tax Assurance

*Document version:*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*  
2014

[Link to publication](#)

*Citation for published version (APA):*  
Gribnau, J. L. M. (2014). Fiscale ethiek in de boardroom. Vakblad Tax Assurance, 2(1), 42-49.

### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright, please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# Fiscale ethiek in de boardroom

**Hans Gribnau**

Prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau is hoogleraar methodologie van het belastingrecht aan het Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University en hoogleraar kwaliteit van fiscale regelgeving aan de Universiteit Leiden.

## Leerdoelen

Na het lezen van dit artikel:

- kunt u de relatie leggen tussen globalisering en tax planning en tussen corporate governance en fiscale ethiek;
- weet u dat ethiek van belang is voor ondernemingshandelen, dat legaal handelen een morele toets niet uitsluit en dat ethiek permanent aandacht verdient in alle lagen van de onderneming;
- bent u op de hoogte van het belang van een integriteitstrategie en van fiscaal moreel leiderschap dat in de boardroom wordt getoond.

## Trefwoorden:

fiscale ethiek, corporate governance, globalisering, fair share, fair play, COSO

## Samenvatting

*Fiscaal handelen dient te passen in een bredere ethische visie op de eigen onderneming. De gekozen fiscaal-ethische visie mag niet slechts een stukje papier zijn. Het fiscaal handelen van de onderneming zal daar steeds aan gerelateerd moeten worden. Belastingen zijn een moreel fenomeen, zij belichamen verdelende rechtvaardigheid in onze maatschappij die allen voordelen biedt. Dat vraagt om fair play. Multinationals gebruiken regelmatig vernuftige legale structuren die voor minimalisatie van belastingdruk zorgen. Maar ook dit legale gebruik van fiscale regels impliceert een morele keuze: kiest men voor fair play of voor free riding? Tax in de boardroom vraagt dan om een fiscale strategie die morele aspecten expliciet verdisconteert – binnen een bredere ethische visie op de eigen onderneming. Moreel leiderschap brengt die visie tot leven. De bedrijfsethiek van de organisatie en de professionele moraal zijn daarbij belangrijke aandachtspunten.*

## Inleiding

De gedachte dat alles wat (fiscaal-)juridisch toelaatbaar is niet voor morele kritiek vatbaar zou zijn is achterhaald. Er is gewoonweg geen strikte scheiding tussen recht en moraal, hoe

gemakkelijk het misschien ook zou zijn als die er wel was. De ‘morele’ automatische piloot moet dus niet uitgeschakeld worden bij fiscaal handelen. Anno 2014 kan geen fiscalist meer volhouden dat belastingen niets met moraal te maken hebben. ‘Aggressive tax planning’ staat immers volop in de schijnwerpers van het publieke debat. Denk maar aan de publiciteit rondom de structuren van Starbucks, Google, Amazon e.a.

De centrale vragen zijn dan:

- Wat is de relatie tussen belastingen en ethiek?
- Waarom is dat relevant voor de onderneming? en
- Wat betekent dat voor het ondernemingsbestuur?

De lijn van het betoog is als volgt. Eerst zal ik laten zien waarom ethiek intrinsiek met belastingen is verbonden. Dan komt de morele component van het fiscale gedrag van ondernemingen aan bod. Daarna behandel ik het proces van globalisering en corporate governance in relatie tot agressieve tax planning en ethiek. Vervolgens benadruk ik het belang van fair play als moreel beginsel. Dit alles leidt tot een aantal fiscaal-ethische vragen die de aandacht van de boardroom verdienen. Tot slot rond ik mijn betoog af.

## 1 Belastingen als moreel fenomeen

Wat moet een onderneming eigenlijk met fiscale ethiek. ‘We hebben toch de wet? Dan is er toch geen behoefte meer aan fiscale moraal?’, zo wordt vaak gezegd. Natuurlijk is de wet een belangrijke leidraad bij fiscaal handelen, maar de interpretatie en toepassing van de wet laat vaak nog ruimte. De interpretatie en het gebruik van de belastingregels laten verschillende keuzes toe. Zo kan men scherp en minder scherp aan de wind varen. Dit is (ook) een kwestie van moraal, niet enkel van fiscale techniek.

Wetsinterpretatie is niet moreel-neutraal. Waarom niet? Belastingen zijn een moreel verschijnsel.<sup>1</sup> Belastingen zijn immers de kurk waarop de staat drijft. Maar die staat is geen doel op zich maar een intermediair ten behoeve van de maatschappij – de samenwerking tussen mensen die ieder voordelen brengt. Zij maken vrijheid mogelijk en vertrouwen van mensen in elkaar – onontbeerlijk voor elke markt. En de markt maakt op haar beurt ondernemen mogelijk. Zonder markt en maatschappij kunnen ondernemingen eenvoudigweg niet floreren.<sup>2</sup> Ondernemingen hebben dus profijt van de staat. Tegelijk belichamen belastingen een vorm van verdelende rechtvaardigheid: wie draagt wat bij aan de maatschappij waar allen van profiteren. Belastingen zijn dus nooit alleen maar geld. Het gebruik van belastingen ten behoeve van inkomensherverdeling is een bijzondere illustratie van dit morele karakter. Zo krijgt vrijheid ook voor de minder gefortuneerden betekenis.

Belangrijk voor ondernemingen is ook dat belastingen bescherming van eigendom mogelijk maken, daaronder intellectuele eigendom. Geen vrijheid dus zonder belastingen, maar ook geen markt. En ook geen markt voor het internationaal belastingrecht ('tax law market'), de markt waarop staten dingen naar de gunsten van de belastingplichtigen met een zo lucratief mogelijk pakket goederen en diensten maar vaak ook fiscale producten (zoals bijzondere fiscale regimes).<sup>3</sup>

De keuze voor een bepaalde interpretatie van de belastingwet heeft derhalve gevolgen voor de realisatie van de door de wetgever beoogde distributieve rechtvaardigheid. Een bepaalde toepassing van de regels heeft immers invloed op de te betalen belasting door andere leden van de samenleving en is dus een morele keuze. Nu mag ieder natuurlijk naar de voordeligste weg zoeken. Dat is ook in de jurisprudentie al lang geleden uitgemaakt en de rechter bevestigt dat regelmatig bij *fraus legis*-zaken. De meeste mensen zullen er ook geen moeite mee hebben als een onderneming de fiscaal voordeligste weg bewandelt. Maar waar zij wel moeite mee hebben als het resultaat is dat de onderneming niets of bijna niets betaalt, dat er volstrekt geen *fair share* wordt bijgedragen. Steen des aanstoots is dus niet zozeer dat die onderneming niet een fiscaal *fair share* wil betalen. Over wat een *fair share* is hebben mensen immers zeer uiteenlopende meningen. Maar zij zijn het veel sneller eens over wat absoluut geen *fair share* is, *free rider*-gedrag dus. Het gaat dus niet zozeer om een (positief)

na te streven norm, maar om een minimum-niveau waar men met goed fatsoen niet onder moet willen komen. Doet men dat wel via legale structuren dan erodeert op zich legaal handelen de legitimiteit van de onderneming.

Vaak is het zodanig toepassen van de regels dat de fiscaal voordeligste weg resulteert dus onprobleematisch, maar een moreel handelend persoon dient steeds op zijn *qui vive* te blijven. Een toepassing van fiscale rechtsregels kan moreel problematisch zijn.

## 2 Onderneming als moreel persoon

De wet (en verdragen) zijn het baken waarop men zijn of haar koers mag uitzetten. De wet waarborgt een bepaalde mate van rechtszekerheid en rechtsgelijkheid. Het is de wetgever die primair moet bepalen wat een *fair share* is. Burgers en ondernemingen hoeven dan niet voor zichzelf uit te maken hoeveel belasting zij zouden moeten betalen. Het is niet wenselijk dat ieder voor zich steeds weer opnieuw moet bepalen wat belastingrechtvaardigheid in zijn of haar geval inhoudt. Dat wordt onwerkbaar. De democratisch gelegitimeerde belastingwetgever bepaalt daarom namens ons allen wat een *fair share* is.

Maar dat is uiteindelijk nooit het hele verhaal. Wanneer het opportunistisch toepassen van rechtsregels ertoe leidt dat volstrekt evident geen *fair share* wordt betaald, is legaal handelen in principe niet legitiem. Als er niet heel goede bijkomende redenen zijn, is fiscaal gedrag in dergelijke bijzondere gevallen wel legaal, maar niet moreel verantwoord. Dat betekent dus dat het ondernemingsbestuur zich bewust moet zijn dat het gebruik van het belastingrecht in dit soort gevallen niet een vanzelfsprekende economische keuze betreft die enkel draait om de vraag wat fiscaaltechnisch mogelijk is. Het is ook een morele keuze om al dan niet *free rider* te zijn: men profiteert van staat en maatschappij terwijl men zijn fiscale aandeel in extreme mate minimaliseert. Het gaat niet enkel om het bewandelen van de fiscaal voordeligste weg: men draagt volstrekt evident niet bij aan de financiële middelen die nodig zijn voor het in stand houden van vrijheid, de maatschappij en de markt. Het soms wel voor belastingontwijking aangevoerde motief dat de onderneming al zoveel andere belastingen betaalt treft geen doel – in ieder geval voor de btw en loonbelasting geldt dat die uiteindelijk niet op de onderneming drukken.

Fiscaal ondernemingsgedrag kent dus morele aspecten. Fiscale ethiek geldt daarmee ook voor ondernemingen – niet alleen voor mensen (belastingplichtigen) van vlees en bloed dus. Mensen werken allereerst samen in ondernemingen. De morele verplichtingen die voor hen gelden, verdwijnen dan in dit ondernemingsverband niet ineens achter de horizon. Een dergelijke morele compartimentering is niet verdedigbaar. Een integere onderneming houdt daarom rekening met de opvattingen van werknemers over wat moreel passend is: de ethiek van de onderneming weerspiegelt dan de moraal die geldt voor degenen die daarin werkzaam zijn. En in dit verband is van belang dat de meeste mensen een heel behoorlijke belastingmoraal hebben en bereid zijn om hun fiscale bijdrage te leveren.<sup>4</sup> Maar ethiek in de onderneming is niet enkel een afgeleide van individuen. Een onderneming kan namelijk ook zelf worden gekwalificeerd als een ‘moreel persoon’. Zij beschikt immers net als individuen over het vermogen beslissingen te nemen, waarbij er een keuze is tussen verschillende opties, en zij kan redenen geven voor een gemaakte keuze.<sup>5</sup> Een onderneming kan zich ook bepaalde ethische doelen stellen. Nu is het zeker zo dat dergelijke doelen en mission statements worden ontworpen en vastgesteld door groepen individuen; ‘nevertheless these phenomena function as guides for individual and group organizational behavior, as if the organization was an individual directing the activities of constituents.’<sup>6</sup> Een onderneming kan daarom als een individu worden gezien met een eigen morele verantwoordelijkheid. Ondernemingen nemen bovendien deel aan het maatschappelijk verkeer, zodat hun gedrag van invloed is op andere leden van de maatschappij, in dit geval op de verdeling van de fiscale lasten over deze leden.

De feitelijke mogelijkheid, ‘vrijheid’, om binnen de grenzen van wet- en regelgeving de fiscaal voordeligste weg te kiezen is dus moreel geladen. Dat geldt met name als de te betalen belasting volstrekt wordt geminimaliseerd. Deze ‘keuzevrijheid’ met betrekking tot het morele verschijnsel belastingen gaat derhalve onvermijdelijk gepaard met morele verantwoordelijkheid. Bij tax planning zullen ook andere, vaak heel diverse, factoren de keuze beïnvloeden, bijvoorbeeld het behoud van werkgelegenheid. Keuzes worden ook steeds gemaakt in het licht van specifieke omstandigheden. Maar er ligt een wereld tussen een gezonde behartiging van het eigen belang en het streven naar maximale belastingminimalisatie. Dit betekent niet alleen strijd met het

gelijkheidsbeginsel omdat kleinere bedrijven niet beschikken over deze ontwijkingsmogelijkheden en hun fair share wel betalen. Agressieve tax planning in de vorm van belastingminimalisatie betekent dat men wel profiteert van de maatschappij en de staat die op tal van manieren de maatschappelijke samenwerking – en daarmee ondernemingen – ondersteunt, maar niet wil bijdragen in de kosten daarvan.<sup>7</sup>

In een tijd van globalisering, *share holders value* en enorme internationale concurrentie is voor ondernemingen de verleiding soms groot om belastingen slechts als kostenpost te zien – of de fiscaliteit zelfs als *profit center* te beschouwen. Multinationals zijn complexe organisaties verspreid over verschillende jurisdicties. Tax planning wordt daardoor belangrijker. Zoals nu zal lijken spelen staten steeds een rol in dit proces van globalisering; zowel bij het stimuleren daarvan als bij het ‘repareren’ van de ongewenste gevolgen wanneer bedrijven en burgers in de problemen raken.

### 3 Globalisering

Stiglitz definieert globalisering als ‘*the closer integration of the countries and peoples of the world which has been brought about by the enormous reduction of costs of transportation and communication, and the breaking down of artificial barriers to the flows of goods, services, capital, knowledge, and (to a lesser extent) people across borders.*’<sup>8</sup> Nu is op zich het fenomeen globalisering al veel ouder. In de zeventiende eeuw bevoeren diverse handelsnaties immers al de wereldzeeën. De wereld werd nog ‘kleiner’ aan het einde van de negentiende eeuw toen handel werd gedreven op wereldschaal mede als gevolg van de enorm toegenomen transportmogelijkheden. De opkomst van het ‘superkapitalisme’, zoals Robert Reich het noemt, betekende een opvallende versnelling van het globaliseringsproces. Sinds de jaren zeventig zijn grote bedrijven in de Verenigde Staten ‘far more competitive, global and innovative’ geworden.<sup>9</sup> De Amerikaanse regering stimuleerde deze ontwikkeling actief, maar ook ondernemingen in andere landen werden door nationale overheden gestimuleerd om de wereldmarkt te veroveren.<sup>10</sup> Mede door deze ondersteuning door de overheid, mede gefinancierd met belastingen, konden internationaal opererende ondernemingen in het ‘versnelde’ proces van globalisering een zeer belangrijke rol spelen.

Deze samenwerking met, en daardoor afhankelijkheid van, de overheid is niet bij iedereen in

het geheugen gegrift, met name niet bij diegenen die droomden van ‘a minimal state, a “flat world” of globalized advantage to all and unrestricted freedoms for the market’ waarbij belastingen als een vorm van confiscatie worden gezien.<sup>11</sup> Deze dromen werden ook gevoed door een groeiende afkeer van ‘big government’ waarbij werd gedacht dat globalisering juist het vermogen van de (nationale) staat om maatschappij en economie te sturen zou ondermijnen.<sup>12</sup> Er was een internationale financieel-economische crisis nodig om velen op dit punt weer enigszins de voeten op de grond te zetten. Er bleek weer behoefte aan een sterke staat die burgers en bedrijven door de crisis heen helpt.

Anno 2014 heeft de globalisering van de handel en zeker die van de financiële markten een enorme vlucht genomen.<sup>13</sup> Ondernemingen bewegen mee in dat proces. Multinationals zijn tegenwoordig op ingewikkelde manieren over de landsgrenzen heen georganiseerd. De moderne informatietechnologie speelt hierbij een cruciale rol. Kapitaalstromen verplaatsen zich met speels gemak veel sneller dan goederen over de wereld. Maar de sterk toegenomen internationale mobiliteit betreft niet alleen kapitaal, maar ook personen, goederen en diensten. De genoemde gestegen mobiliteit wordt allereerst veroorzaakt door technologische en logistieke innovaties op het vlak van transport en communicatie. Afstanden kunnen daardoor snel en goedkoop worden overbrugd en spelen daardoor nog maar een relatieve rol. 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.<sup>14</sup> De internationalisering van het bedrijfsleven biedt dan bijvoorbeeld mogelijkheden voor de exploitatie van immateriële activa. Intellectuele eigendomsrechten worden geregistreerd in laag belaste jurisdicties – waarbij overigens staten geacht worden die intellectuele eigendomsrechten te beschermen (zie paragraaf 1). De internationale belastingconcurrentie tussen staten prikkelt bedrijven tot calculerend fiscaal gedrag. Het resultaat is een fundamentele verandering in het gedrag van het internationale bedrijfsleven door ‘buitenlandse activiteiten en intercompany-transacties, het actiever inspelen op verschillen tussen fiscale stelsels van landen, de fenomenen offshorevennootschappen en tax havens en de mogelijkheden om mobiel kapitaal gunstig te alloceren.’<sup>15</sup> Daarbij dient te worden opgemerkt

dat nationale belastingstelsels en internationaal overeengekomen normen nog onvoldoende zijn afgestemd op deze nieuwe realiteit.<sup>16</sup> Staten werken nog onvoldoende samen.

Hierdoor wordt soms nauwelijks of geen belasting betaald. Die als onethisch gekwalificeerde agressieve tax planning is recentelijk tot het grote publiek doorgedrongen met de nodig negatieve publiciteit als gevolg. Daarmee kan de ‘board’ niet meer om de ethische aspecten van het fiscaal gedrag van de onderneming heen. Maar was fiscale ethiek niet al eerder daar op de agenda geplaatst?

#### 4 *L’histoire se répète*

De geschiedenis herhaalt zich, maar steeds in iets andere vorm. Lering uit de geschiedenis trekken is dus niet zo eenvoudig. Maar toch, denk eens aan het boekhoudschandaal van Enron in 2002, dat de ondergang van Arthur Andersen tot gevolg had. Daarna kwamen Parmalat en Ahold en andere geruchtmakende affaires in het nieuws. Een dergelijk immoreel gedrag mocht niet meer voorkomen. De vertrouwenscrisis in de financiële wereld die daarop volgde leidde dan ook tot ingrijpen van de Amerikaanse overheid om het vertrouwen te herstellen: de Sarbanes Oxley Act wordt ingevoerd. Bestuurders zijn aansprakelijk voor wanbeleid en het schenden van corporate governance-regels.

Corporate governance, het stelsel van besturen van en toezicht uitoefenen op (grote) ondernemingen, komt nu centraal te staan. Beginselen van deugdelijk ondernemingsbestuur zijn daarbij normen om grote ondernemingen goed, efficiënt en verantwoord te leiden. Doelstelling is bij te dragen aan het herstel van vertrouwen in een eerlijke, integere en transparante gang van zaken binnen de beursgenoteerde vennootschap. Corporate governance-normen betreffen onder andere de (verbetering van) interne beheersingsystemen en de rapportage over de fiscale positie van ondernemingen. Dergelijke normen vinden hun oorzaak in de problemen die ondernemingen ondervonden toen eind jaren negentig hun interne en externe controlesystemen gebreken bleken te vertonen. Die normen zijn vastgelegd in corporate governance-codes – die wettelijk verankerd kunnen zijn; zie art. 2:391, vijfde lid, BW. Corporate governance is een van de redenen dat compliance met (naleving van) met wet- en regelgeving wordt gezien als de norm. Hieronder valt vanzelfsprekend ook de naleving van fiscale wet- en regelgeving. Het toezicht hierop – en op de werking van gedragscodes – is volgens de best



practice-bepalingen van de Nederlandse Corporate Governance Code een taak van de auditcommissie (zie § III 5.4, sub a van de geactualiseerde Code uit 2008) die ook 'het beleid ten aanzien van tax planning' moet toetsen (§ III 5.4, sub e). 'Ontduiking van de norm wordt als niet ethisch ervaren en tast de reputatie van de onderneming aan.'<sup>17</sup> Niet-naleving van de norm, van fiscale wet- en regelgeving, kan dus worden veroorzaakt door – bepaalde vormen van – tax planning. Het begrip 'tax planning' is echter niet gedefinieerd in de Code. Om toch houvast te bieden stelt Van der Enden voor tax planning in de Code te omschrijven als 'het opzetten van structuren of het structureren van transacties die in hoofdzaak gericht zijn op het besturen van de fiscale positie, dan wel activiteiten die de controle, beheersing en integriteit van de fiscale verslaggevingsprocessen van de onderneming beogen.' Daarbij zou moeten worden bepaald dat de fiscale positie mede omvat het effectief te betalen, te verrekenen of te ontvangen van belastingen; en het fiscale resultaat in de vennootschappelijke jaarrekening.<sup>18</sup> Zijns inziens moet het begrip 'tax' in 'tax planning' in de Code bovendien ruim worden uitgelegd, in die zin dat het een ruimere betekenis moet hebben dan 'effectieve belastingdruk'.<sup>19</sup> Het gaat dan niet enkel om vennootschapsbelasting maar ook om omzetbelasting, loonbelasting en dergelijke die immers ook gebruikt kunnen worden ten behoeve van tax planning. Compliance moet aldus worden verzekerd door interne risicobeheersings- en controleprocessen. Risico's moeten in het jaarverslag worden gerapporteerd (art. 2:391, eerste lid, BW). Ondernemingen hanteren voor de opzet van een Internal Control Framework doorgaans het COSO-model. Op grond van het COSO II-model dient een risicomanagementsysteem te worden opgebouwd waarbij de onderneming binnen de component 'interne omgeving' (*internal environment*) haar risicobereidheid (*risk appetite*) bepaalt.<sup>20</sup> Ethiek en integriteit van het hogere management zijn belangrijke factoren die de cultuur bepalen die heerst in deze 'interne omgeving'. De visie op ethiek die vanuit de boardroom in woord en daad wordt uitgedragen bepaalt daarmee in belangrijke mate de morele kwaliteit van de bedrijfscultuur (en -activiteiten) en de integriteit van de organisatie en haar leden. Daarom moet voor alle leden duidelijk zijn welke normen en waarden de onderneming nastreeft en op welke wijze men de ethische normen naleeft. Het COSO-systeem benadrukt hierbij het belang van 'soft, or behavioural controls such as ethics, integrity, building relationships, and ef-

fective leadership'.<sup>21</sup> Formele systemen zijn mooi, maar een exclusieve nadruk daarop kan ten koste gaan van de gedeelde waarden in een onderneming – en dus van een effectieve implementatie van 'soft controls' in de onderneming.

Met corporate governance komt – toegespitst op fiscale interne risicobeheersing – het concept van tax risk management op. De fiscaliteit bevindt zich nu in het hart van het ondernemingsbestuur: 'tax in the boardroom', zoals de titel van KPMG's discussie-paper luidt. Bij tax risk management gaat het erom dat een onderneming haar fiscale risico's tijdig onderkent en deze risico's adequaat, dat wil zeggen effectief en zo veel mogelijk proactief beheerst. In dit verband spreekt men ook wel van een 'tax control framework' in de onderneming. Van belang is hier met name dat door de genoemde schandalen ethiek in de fiscaliteit expliciet op de agenda kwam te staan: het belastingrecht valt niet los te zien van zijn 'moral, ethical and social dimensions', zo schreef KPMG. Daarbij werd geconstateerd dat bedrijven minder geneigd waren tot vormen van tax planning die als agressief gezien konden worden, omdat zij 'not want to be seen as "high risk" by the tax authorities or presented by the press as engaging in "unethical" tax behaviour'.<sup>22</sup> Niet alleen fraude dient dus te worden vermeden, ook agressieve tax planning. Kortom, corporate governance onderkent – al dan niet over de band van de publieke opinie – dat agressieve tax planning moreel verwerpelijk kan zijn. Daarmee zijn de integriteit en het ethische gedrag van een onderneming een belangrijk onderdeel van risk management.

Toch is agressieve tax planning hierdoor niet bepaald verdwenen, integendeel. Anno 2014 gaat de discussie immers vooral over agressieve tax planning; over ondernemingen die al dan niet vernuftige legale structuren gebruiken omwille van minimalisatie (optimalisatie) van belastingdruk. In het recente BEPS-rapport van de OESO valt te lezen dat de tax planning van multinationals het afgelopen decennium 'agressiever' is geworden.<sup>23</sup> Het zal John Braithwaite, bekend van de compliance piramide, niet verbazen. Agressieve tax planning ziet hij als een vorm van 'financial engineering'. Dit is slechts 'a newer modality of a more longstanding tradition of contrived complexity. Multinational corporations have long exploited their capacities to contrive complexity in their books, organizational complexity and jurisdictional complexity in order to escape liability.'<sup>24</sup>

## 5 Fair play

Als gezegd heeft het gebruik van fiscale regels door belastingplichtigen een morele lading omdat het bijdragen aan de maatschappij in de vorm van de betaling van een fiscaal *fair share* in het geding is. Agressieve tax planning leidt ertoe dat sommige belastingbetalers evident hun bijdrage niet leveren en anderen dus meer zullen moeten betalen – of dat de overheid markt en maatschappij minder kan ondersteunen met publieke goederen wegens gebrek aan financiële middelen. In internationaal perspectief verschuiven zo belastinginkomsten van het ene land naar het andere, in nationaal perspectief betekent het dat sommige burgers en bedrijven minder gaan betalen ten koste van andere belastingbetalers – of een lager niveau van publieke voorzieningen. Geen wonder dat er gesproken wordt van een gebrek aan *level playing field* tussen internationale ondernemingen en nationaal georiënteerde ondernemingen. Het Nederlandse mkb kan bijvoorbeeld geen gebruikmaken van de regelingen (faciliteiten) waarvan multinationals wel kunnen profiteren.<sup>25</sup>

Niet bijdragen, niet een fair share betalen, is daarmee een gebrek aan fair play jegens anderen, mkb-ondernemers, maar ook andere belastingplichtigen (burgers). De maatschappij is immers een samenwerkingsverband. 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.’<sup>26</sup> Deze sociale samenwerking is gebaseerd op wederkerigheid.<sup>27</sup> Wij hebben op allerlei manieren profijt van – de bijdrage van – anderen in de maatschappij en dat schept een morele verplichting ook zelf bij te dragen. Dat is een kwestie van fair play jegens die anderen.<sup>28</sup> De plicht tot fair play is redelijk omdat de maatschappelijke samenwerking tot voordeel van ieder strekt. Wie zich daar niet aan houdt is een *free rider*.

En is hier ook niet sprake van een element van cultuur, van beschaving, dus ook van een bepaalde morele ontwikkeling, die meer inhoudt dan ieder voor zich en God voor ons allen? Zoals de grote cultuurhistoricus Huizinga schreef: ‘Cultuur wil nog altijd in zekeren zin bij onderlinge afspraak naar bepaalde regels gespeeld worden. Echte beschaving eischt altijd en in ieder opzicht fair play, en fair play is niet anders dan het in speltermen uitgedrukte equivalent van goede trouw.’<sup>29</sup>

Het fair play-beginsel is dus niet alleen een belangrijke gedragsnorm voor de inspecteur in zijn relatie met een individuele belastingplichtige

of in het kader van horizontaal toezicht voor de convenantpartners (inspecteur/Belastingdienst en de onderneming en zijn vertegenwoordiger of adviseur). Het fair play-beginsel geldt in maatschappelijke én in meer concrete, individuele samenwerkingsrelaties.

*Free riding* ondergraaft bovendien de solidariteit met degenen die minder goed in staat zijn fiscaal bij te dragen en doet zo afbreuk aan het morele karakter van belastingen en de integriteit van het belastingrecht. Dit kan overigens gevolgen hebben voor de bereidheid tot naleving van andere belastingplichtigen.<sup>30</sup> Het gevaar van een negatieve spiraal dreigt dan, zodat de overheid steeds minder middelen ter beschikking krijgt, waardoor de bescherming en regulering van maatschappij en markt erodeert. Dat kan ook voor de fiscaal agressieve onderneming vervelende gevolgen hebben. Agressieve tax planning strijdt dan met het verlicht eigenbelang.

## 6 De boardroom

Het voorgaande toont het belang van aandacht voor fiscale ethiek in de boardroom. Fiscale keuzes moeten nu meer dan ooit weloverwogen worden gemaakt. Dat vraagt om een fiscale strategie. Dit begrip kan worden gedefinieerd als ‘de ambities en doelstellingen ten aanzien van belastingen over een bepaalde periode waarbij het bereik van de fiscale activiteiten is bepaald’. Het doel is dan volgens Van der Enden ‘het creëren van waarde en het beheersen van fiscale risico’s door optimaal gebruik te maken van de beschikbare middelen en het creëren van synergie binnen de organisatie.’<sup>31</sup> Deze fiscale strategie vormt het kader voor tax planningsactiviteiten. In het kader van een tax (plannings)strategie zal het ondernemingsbestuur zich mijns inziens bewust moeten zijn van de morele component.<sup>32</sup> Deze fiscale strategie, en dus de gekozen vormen van tax planning, zal moeten passen in een (ethische) visie van de plaats van de onderneming in de maatschappij. Ziet men de onderneming als *corporate citizen*? Neemt men *corporate (social) responsibility* serieus?<sup>33</sup> Wat betekent waarde creëren en duurzame ontwikkeling in het kader van Maatschappelijk Verantwoord Ondernemen?<sup>34</sup> En hoe verdisconteert men de belangen van stakeholders? Is reputatie vanuit ethisch perspectief een risico of een positief na te streven ambitie?<sup>35</sup> Op dergelijke vragen moet een coherente visie worden geformuleerd.

De volgende vraag is dan welk fiscaal handelen wel in de ethische positie van de eigen organisatie

past en welk niet. Spoort het fiscale gedrag van de onderneming met de eigen leidende beginselen? Kiest men voor een integriteitsstrategie die (dus) meer is dan meer dan een strategie van enkel naleving van de wettelijke regels – of voor de letter van de wet?<sup>36</sup> De keuze voor een bepaalde tax-planningsstrategie is dus zeker niet enkel de verantwoordelijkheid van de ‘head of tax’ en zijn afdeling.

Maar ook bij de verdere invulling van die strategie binnen de organisatie is ethiek van belang. Dat zal zich aan het zicht van de board onttrekken – tenzij er zich schandalen voordoen. Die verdere invulling wordt ook bepaald door de morele kwaliteit van de medewerkers. Om die te garanderen is binnen de onderneming aandacht nodig voor professionele ethiek. Vanuit de boardroom zal op dit punt leiderschap getoond moeten worden. ‘Once as a CEO you go over the line, then people think it’s okay to go over the line themselves.’<sup>37</sup> Deze uitspraak van L. Weinstein, CEO van Unisys, na het Enron-schandaal, geldt natuurlijk niet alleen voor fraude maar ook voor een aspiratie-moraal. De ‘tone at the top’ is (ook) hier belangrijk. Goed voorbeeld doet goed volgen. De bedrijfscultuur kan zo de morele motivatie bieden om regels na te leven en voor een redelijke toepassing van regels te kiezen (of ze juist te overtreden).<sup>38</sup> Morele opvattingen zijn een sterke stimulans tot regelnaleving.

Het is belangrijk dat de bedrijfscultuur past bij de professionele moraal van de in de onderneming werkzame fiscalisten. De bedrijfsfiscalist Wuyts laat overtuigend zien dat (internationale) fiscalisten alleen in balans kunnen zijn als zij werken vanuit de eigen aspiraties en waarden.<sup>39</sup> Nadenken over persoonlijke en professionele aspiraties en waarden betekent dat we het terrein van de professionele ethiek betreden. Welke invloed heeft die eigenlijk op de ethiek van organisaties waar fiscalisten voor werken? Zij willen immers hun professionele ethiek herkennen in de waarden die het (fiscale) gedrag van ‘hun’ organisaties leiden. Daarbij zijn ethische dilemma’s onvermijdelijk; zij komen voort uit spanningen tussen de persoonlijke moraal, de beroepsmoraal, de bedrijfsethiek en het maatschappelijk belang. In het verlengde hiervan zou er in de boardroom ook aandacht moeten zijn voor ethiek als proces: hoe verloopt de morele besluitvorming van individuen en organisaties? Organisaties vormen de context waarin individuen moreel verant-

woorde beslissingen moeten nemen. Maar dat leidt tot tal van belangrijke vragen. Wat zijn bijvoorbeeld de kenmerken van die organisatie die de kwaliteit van morele beslissingen meebepaalt? En hoe functioneren mensen in een organisatie (onderdeel)? Hoe kan men een evenwicht vinden tussen de noodzaak een zekere consensus in een organisatie of team te waarborgen, maar ook ruimte te laten voor de broodnodige kritische tegengeluiden. Een te homogene en dwingende consensuscultuur kan immers leiden tot een tunnelvisie die ten koste gaat van de kwaliteit van morele beslissingen. Dissidenten, hoe lastig soms ook, zijn dan nodig om het moreel bewustzijn van de samenwerkende professionals scherp te houden. Gedragscodes en dergelijke kunnen op zich nuttige hulpmiddelen zijn om een ethische visie uit te dragen, maar het gevaar is steeds dat integriteit een routine wordt en in de coulissen verdwijnt. De onderneming moet daarom de morele integriteit levend te houden. Het moet immers gaan om breed gedeelde overtuigingen die tegen een stootje kunnen. Dat is hard werken. Het vraagt om soms moeilijke en felle discussies over ethische dilemma’s. Dissidenten met hun soms lastige vragen kunnen daarbij helpen.

## 7 Conclusies

Belastingrecht is meer dan een moreel neutraal systeem van regels. Belastingen zijn immers meer dan enkel geld: zij zijn een moreel fenomeen. Multinationals gebruiken regelmatig vernuftige legale structuren die voor minimalisatie van belastingdruk zorgen. De morele vraag is dan of zij zo in strijd met het fair play-beginsel handelen, of zij hun verantwoordelijkheid ontlopen voor het bijdragen aan een maatschappelijke samenwerking waar zij zelf ook de vruchten van plukken. Dergelijk *free rider*-gedrag leidt tot publieke verontwaardiging, dus tot reputatierisico’s.

Het legale gebruik van fiscale regels impliceert morele keuzes. Het ondernemingsbestuur dient zich hier bewust van te zijn: er is behoefte aan moreel leiderschap. Tax in de boardroom betekent dan dat er systematisch aandacht is voor fiscale ethiek.

Fiscaal handelen dient te passen in een bredere ethische visie op de eigen onderneming. De gekozen fiscaal-ethische visie mag niet slechts een stukje papier zijn. Het fiscaal handelen van de onderneming zal daar steeds aan gerelateerd moeten worden. Het gaat om moreel iken en



herijken. Dat vraagt ook om expliciete aandacht voor de morele besluitvormingsprocessen in de onderneming en voor de beroepsmoraal van de daarin werkzame professionals.

## Noten

- 1 P. Sloterdijk, *Die nehmende Hand und die gebende Seite*, Berlin: Suhrkamp Verlag, 2010. Vgl. J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen. Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Den Haag: Boom fiscale uitgevers, 2013 en R.H. Happé, 'Over een ethische motivatie om belasting te betalen', in: *Met oog voor detail. Liber amicorum, Mr. J.W. van den Berge*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2013, p. 137 e.v.
- 2 Vgl. de bekende uitspraak van Warren Buffet: 'I personally think that society is responsible for a very significant percentage of what I've earned. If you stick me down in the middle of Bangladesh or Peru or someplace, you'll find out how much this talent is going to produce in the wrong kind of soil. I will be struggling thirty years later. I work in a market system that happens to reward what I do very well – disproportionately well.' Geciteerd in H.-J. Chang, *23 Things They Don't Tell You About Capitalism*, London: Allen Lane 2010, p. 30.
- 3 C.A.T. Peters, *The Faltering Legitimacy of International Tax Law*, (diss.) Tilburg 2013, p. 51-52.
- 4 *Fiscale Monitor 2013*, www.belastingdienst.nl, p. 70-71.
- 5 M.T. Brown, *Corporate Integrity: Rethinking Organizational Ethics and Leadership*, Cambridge: Cambridge University Press 2005, p. 105-106.
- 6 P.H. Werhane & R.E. Freeman, 'Business Ethics', in: R. G. Frey & C. Heath Wellman, *A Companion to Applied Ethics*, Oxford: Blackwell Publishing 2005, p. 538.
- 7 Dit geldt uiteraard ook voor vermogende particulieren, zie J.L.M. Gribnau, 'Ethische aspecten van tax planning', *Ars Aequi*, april 2014.
- 8 J. Stiglitz, *Globalization and its Discontents*, London: Penguin 2002, p. 9.
- 9 R.R. Reich, *Supercapitalism. The Transformation of Business, Democracy, and Everyday Life*, New York: Knopf 2007, p. 7.
- 10 Zie voor de geopolitieke doelstellingen van de Amerikaanse regering W. Hutton, *The World We're In*, London: Abacus 2003, p. 251-254. Vgl. Chang 2010, p. 76 e.v.
- 11 T. Judt & T. Snyder, *Thinking the Twentieth Century: Intellectuals and Politics in the Twentieth Century*, London: William Heinemann 2012, p. 392
- 12 Vgl. J. Pierre & B. Guy Peters, *Governance, Politics and the State*, Basingstoke & London: MacMillan 2000 p. 62. Dit is een illustratie van hun stelling dat de economische en de politieke dimensie van globalisering onderling verbonden zijn (p. 58).
- 13 Zie voor een overzicht van de ontwikkeling van de internationale handel sinds 1970 <http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2008/053008.htm>. Het IMF geeft daar ook nog een recentere overzicht; zie 'Globalization and the Crisis (2005-present)'. Het IMF merkt op dat het fenomeen globalisering zeker niet enkel economisch geduid moet worden. 'There are also broader cultural, political, and environmental dimensions of globalization'; geraadpleegd 11 januari 2014.
- 14 Vgl. A.C.G.A.C. de Graaf, 'Excessieve' gedragingen en internationale fiscaal beleid, Den Haag: Sdu Uitgevers 2012, p. 9 onder verwijzing naar literatuur.
- 15 N.G.H. Speet, 'Multinationals en agressieve tax planning', *NtFR* 2011/1072. Zie voor een uitvoerig overzicht van de betekenis van globalisering voor bedrijven: D. Needle, *Business in Context. An Introduction to Business and its Environment*, London [etc.]: Thomson 2004, p. 43-73.
- 16 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, February 2013, <http://www.oecd.org/ctp/beeps.htm>, p. 73 e.v.; geraadpleegd 19 februari 2013, p. 47.
- 17 E.A.M. Huiskers-Stoop & P.A.M. Diekman, 'Compliance als hoeksteen voor horizontaal belastingtoezicht. De rol van compliance bij de versterking van het nieuwe belastingtoezicht', in: *Jaarboek Compliance 2012*, Capelle aan den IJssel: Nederlands Compliance Instituut, 2012, p. 241. Vgl. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, p. 30-31.
- 18 E. van der Enden, 'Toetsing van beleid ten aanzien van taxplanning in de Code-Tabaksblad', *MAB* 2006, nr. 9, p. 456.
- 19 Van der Enden 2006, p. 456. In de dagelijkse financiële praktijk waar aansluiting wordt gezocht bij het begrip 'income tax' in IAS 12 worden 'tax' en 'effectieve belastingdruk' als synoniemen beschouwd.
- 20 Vgl. R. Russo, 'Corporate Governance en de (fiscale) jaarrekening', *WFR* 2013/826.
- 21 A. van de Ven, 'Risk Management from an Accounting Perspective', in: M. van Daelen & C. Van der Elst (eds.), *Risk Management and Corporate Governance: Interconnections in Law, Accounting and Tax*, Cheltenham: Edward Elgar 2010, p. 48.
- 22 KPMG, *Tax in the Boardroom*, www.kpmg.co.uk/services, 2004, p. 1 resp. 4.
- 23 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.
- 24 J. Braithwaite, 'Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty', *Australian Journal of Legal Philosophy* 27 (2002), p. 58.
- 25 Vgl. House of Commons Committee of Public Accounts HM Revenue & Customs, *Annual Report and Accounts 2011-12 Nineteenth Report of Session 2012-13*, p. 3.
- 26 J. Rawls, *A Theory of Justice* (rev. ed.), Oxford: Oxford University Press 1999, p. 4.
- 27 Vgl. 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 nr. 243, Deventer: Kluwer 2011, p. 77-87.
- 28 Vgl. A. J. Simmons, 'The principle of fair play', in: A. J. Simmons, *Justification and Legitimacy: Essays on Rights and Obligations*, Cambridge: Cambridge University Press 2001, p. 1-26.
- 29 J. Huizinga, 'Homo ludens. Proeve eener bepaling van het spel-element der cultuur', in: J. Huizinga, *Verzamelde werken V (Cultuurgeschiedenis III)* (ed. L. Brummel et al.), Haarlem: H.D. Tjeenk Willink & Zoon 1950, p. 244.
- 30 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* 2013, p. 8.
- 31 Van der Enden 2006, p. 457.
- 32 Hier ligt ook een taak voor de raad van commissarissen, zie E. van der Enden, 'O ja, belastingen. . .', in: M. Pheijffer & F. van Eenennaam (red.), *Commissaris van nu, gevaarlijke gedachten voor commissarissen*, Assen: Koninklijke Van Gorcum, 2008, p. 111.
- 33 Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Fair share en tax planning. Een moeilijk maar noodzakelijk debat', in: P. Kavelaars (red.), 'Ongewenste belastingontwijking?' *De jacht naar een fair share*, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut/EUR 2013.
- 34 Vgl. <http://www.vbdo.nl/nl/pers/persberichten/1012/vbdo-pakt-multinationals-aan-op-belastingontwijking>; geraadpleegd 3 juli 2013.
- 35 Vgl. J.L.M. Gribnau, 'Belastingen en ethiek: de ethische dimensie van tax planning', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 2013/444.
- 36 Vgl. L. Paine Sharp, 'Managing Organizational Integrity', *Harvard Business Review*, March-April 1994, p. 106-107: 'An integrity-based approach to ethics management combines a concern for the law with an emphasis on managerial responsibility for ethical behavior.'
- 37 Geciteerd in S. Gächtler, 'Conditional Cooperation: Behavioral Regularities from the Lab and the Field and Their Policy Implications', in: B.S. Frey & A. Stutzer (eds.), *Economics and Psychology: A Promising New Cross-disciplinary Field*, Cambridge (Mass.) & London: MIT Press 2007, p. 41.
- 38 W. Huisman, 'Naleving van regels door bedrijven', in: T. Barkhuysen, W. den Ouden & J.E.M. Polak (red.), *Recht realiseren*, Deventer: Kluwer 2005, p. 38-39. Hij wijst hier op het belang van norminternalisatie binnen het bedrijf.
- 39 W. Wuyts, *Ergens halverwege. Een visie op internationaal fiscaal management*, knopsbooks.com, 2013. Wuyts is verantwoordelijk voor de fiscaliteit bij Bekaert. Hij is voorzitter van de fiscale commissie van de Belgische werkgeversorganisatie VBO.