

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

## Tax Governance Code

*In hoeverre biedt de huidige Tax Governance Code voldoende waarborgen tegen agressieve tax planning en in welke mate kan de Tax Governance Code bijdragen aan de verkleining van het btw-compliance-gat in Nederland?*

Naam student: C.P. Nijman

Studentnummer: 448870

Begeleider: drs. J. Gruson

Tweede beoordelaar: Prof. dr. P. Kavelaars

Woordenaantal: 27.500

Datum definitieve versie: 10 augustus 2023.

*Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.*

## Voorwoord

Geachte lezer, voor u ligt mijn masterscriptie met als onderwerp een onderzoek naar de toepassing van de Tax Governance Code.

Deze scriptie is gericht op het analyseren van de mogelijkheid van de Tax Governance Code om agressieve tax planning tegen te gaan en het verkleinen van het btw-compliance-gat.

Tijdens mijn studie Fiscale Economie heb ik gemerkt dat fiscale ethiek een steeds belangrijker onderdeel is geworden in de fiscaliteit. Belastingontwijking kenmerkt zich door zowel de juridische aspecten van belastingheffing alsmede de ethische aspecten van het wel of niet voldoen van belastingplichten. De ontwikkelingen rondom fiscale ethiek en belastingontwijking vind ik zeer interessant. Daarom heb ik de keuze gemaakt om binnen dit onderwerp mijn scriptie te schrijven.

Met het schrijven van deze scriptie is een einde gekomen aan mijn master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Tijdens deze studie heb ik erg veel mogen leren en zien en daar ben ik dankbaar voor. Ik heb op de universiteit lesgegeven aan eerste- en tweedejaarsstudenten, ik was studentvertegenwoordiger en ik heb jarenlang zitting gehad in de opleidingscommissie. Deze nevenactiviteiten heb ik met veel plezier naast mijn studie gedaan en hier heb ik dan ook veel van geleerd.

Nu mijn studie is afgerond wil ik graag een aantal mensen bedanken. Mijn familie, vrienden, collega's en studiegenoten hebben mij tijdens mijn studie gesteund en gemotiveerd om de studie af te ronden. Hierbij wil ik mijn ouders bedanken voor het vertrouwen dat zij mij hebben gegeven dat ik mijn studie met succes kon afronden.

Verder dank aan John Gruson voor zijn begeleiding, kritische blik, flexibiliteit, geduld en prettige samenwerking.

Graag sluit ik af met een quote uit een film om het einde van mijn studie te markeren:

*“It is with passion, courage of conviction, and strong sense of self that we take our next steps into the world, remembering that first impressions are not always correct. You must always have faith in people. And most importantly, you must always have faith in yourself.”*

Ik wens u veel leesplezier.

Carolien Nijman

Rotterdam, augustus 2023.

## Inhoud

<b>Voorwoord .....</b>	<b>2</b>
<b>Lijst met afkortingen .....</b>	<b>5</b>
<b>Hoofdstuk 1 Inleiding .....</b>	<b>6</b>
<b>1.1 Introductie .....</b>	<b>6</b>
<b>1.2 Onderzoeksvraag.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3 Deelvragen.....</b>	<b>9</b>
<b>1.4 Toetsingskader .....</b>	<b>11</b>
<b>1.4 Afbakening.....</b>	<b>12</b>
<b>Hoofdstuk 2 Totstandkoming van de Tax Governance Code .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 Inleiding.....</b>	<b>13</b>
<b>2.2 Agressieve tax planning .....</b>	<b>13</b>
2.2.1 Wat houdt de term agressieve tax planning in.....	13
2.2.2 Wanneer is tax planning agressief .....	14
2.2.3 Vormen van agressieve tax planning .....	16
<b>2.3 Ontstaan Tax Governance Code .....</b>	<b>17</b>
2.3.1 Essaybundel Tax Governance Code .....	17
2.3.2 Tax Governance Code VNO-NCW .....	18
<b>2.4 Tax Governance Code .....</b>	<b>19</b>
2.4.1 Werking Tax Governance Code.....	19
2.4.2 Ondernemingen die de Tax Governance Code onderschrijven .....	23
<b>2.5 Beantwoording deelvragen.....</b>	<b>24</b>
<b>Hoofdstuk 3 Werking Tax Governance Code .....</b>	<b>27</b>
<b>3.1 Inleiding.....</b>	<b>27</b>
<b>3.2 Toepassing Tax Governance Code bij verbonden partijen .....</b>	<b>27</b>
3.2.1 Casus Shell.....	27
3.2.1.1 Het bedrijf Shell.....	27
3.2.1.2 Fiscaal beleid Shell .....	28
3.2.1.3 Tax Governance Code.....	30
3.2.1.4 Tussenconclusie.....	34
3.2.2 Casus ABN-Amro .....	34
3.2.2.1 De bank ABN-Amro .....	34
3.2.2.2 Fiscaal beleid ABN-Amro.....	34
3.2.2.3 Tax Governance Code.....	35

3.2.3.4 Tussenconclusie.....	40
3.2.3 Casus Ahold Delhaize .....	40
3.2.3.1 Het bedrijf Ahold Delhaize .....	40
3.2.3.2 Fiscaal beleid Ahold Delhaize .....	41
3.2.3.3 Tax Governance Code.....	45
3.2.3.4 Tussenconclusie.....	48
<b>3.3 Beantwoording deelvraag.....</b>	<b>49</b>
<b>Hoofdstuk 4 Beleid en invloed Tax Governance Code op het btw-compliance-gat .....</b>	<b>52</b>
4.1 Inleiding.....	52
4.2 Btw-gat .....	52
4.3 Huidig beleid vermindering btw-compliance-gat .....	53
4.4 Analyse Tax Governance Code omtrent strategie vermindering btw-compliance-gat.....	55
4.4 Beantwoording deelvragen.....	58
<b>Hoofdstuk 5 Aanbevelingen .....</b>	<b>61</b>
5.1 Inleiding.....	61
5.2 Aanbevelingen uit de literatuur .....	61
5.3 Toevoeging btw-compliance-gat .....	65
5.4 Beantwoording deelvraag.....	66
<b>Hoofdstuk 6 Conclusie.....</b>	<b>68</b>
6.1 Inleiding.....	68
6.2 Bevindingen .....	68
6.4 Conclusie.....	72
<b>Literatuurlijst.....</b>	<b>74</b>

## Lijst met afkortingen

Ahold-Delhaize	Koninklijke Ahold Delhaize N.V.
ATAD1	Eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking
ATAD2	Tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
DJSI	Dow Jones sustainability index
DNB	De Nederlandse Bank
EC	Europese Commissie
EOM	Europees Openbaar Ministerie
EU	Europese Unie
FIOD	Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst
HR	Hoge Raad
Ngo	Niet-gouvernementele organisatie
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SAFT-T	Standard Audit File for Tax
TNA	Transaction Network Analysis
VBDO	Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling
VNO-NCW	Verbond van Nederlandse Ondernemingen en het Nederlandse Christelijk Werkgeversbond

# Hoofdstuk 1 Inleiding

## 1.1 Introductie

Belastingontwijking is een begrip wat de afgelopen jaren steeds meer aandacht heeft gekregen.<sup>1</sup> Het houdt in dat belastingplichtige gebruik maken van mogelijkheden in de wet om belasting te ontwijken, hierbij maken ze bijvoorbeeld gebruik van de verschillen tussen belastingstelsel van verschillende landen. Eerst kijkend naar Nederland heeft Nederland volgens de overheid een open economie, waar het belastingstelsel rekening mee houdt. Dit heeft ervoor gezorgd dat Nederland aantrekkelijk werd voor constructies om belasting te ontwijken.<sup>2</sup> Dit is een onbedoelde keerzijde van de overheid en daarom neemt het kabinet actie om dit aan te pakken. Zo heeft het kabinet recentelijk de mogelijkheid geboden aan burgers en bedrijven om belastingconstructies ten aanzien van alle soorten belastingen op nationaal niveau te melden<sup>3</sup>, dit heeft als doel om op basis van verzamelde gegevens een invulling te geven aan de aanpak van opmerkelijke belastingconstructies.<sup>4</sup> Dan kijkend op Europees niveau heeft de Europese Commissie, hierna EC, in 2015 een scala aan maatregelen<sup>5</sup> geïntroduceerd ten behoeve van het tegengaan van belastingontduiking en schadelijke belastingcompetitie binnen de Europese Unie, hierna EU.<sup>6</sup> Dit pakket aan maatregelen is ten behoeve van wat er door de OECD/G20 is ontwikkeld met het zogenaamde *Base Erosion & Profit Shifting Project*, hierna BEPS-Project, wat een internationale samenwerking is om belastingontwijking tegen te gaan.<sup>7</sup> Ten tijde van het presenteren van het pakket aan maatregelen gaf de toenmalige Secretaris-Generaal van de OECD Ángel Gurría aan dat: "*The European Commission's initiative is another major step to tackle corporate tax avoidance. It confirms that the OECD/G20 BEPS Project is fully on point and that co-ordinated solutions are the best way forward. The message is clear: change is happening and co-operation and transparency are replacing secrecy and harmful practices*".<sup>8</sup>

Hij omschrijft hier een van de uiteindelijke doelen van het pakket aan maatregelen, namelijk samenwerking en transparantie in de fiscaliteit om belastingontwijking, op het gebied van winstbelasting, te voorkomen. Deze doelen zijn in overeenstemming met de doelen van Tax

---

<sup>1</sup> Denk aan onder andere de Starbucks zaak van het Hof van Justitie van de EU-Unie. Zie: Berentsen & Schiffers, *FD* 25 september 2019.

<sup>2</sup> 'Aanpak belastingontwijking en belastingontwijking', rijksoverheid.nl.

<sup>3</sup> Tot 1 februari 2023 hadden particulieren, ondernemers, vertegenwoordigers van een onderneming, leden van een organisatie, (bestuurs)leden van een stichting of vereniging of personen die werkzaam zijn als ambtenaar bij de overheid de kans om opmerkelijke constructies te melden. Hierbij is gebruik gemaakt van een in te vullen vragenlijst op [Internetconsultatie.nl](https://internetconsultatie.nl).

<sup>4</sup> 'Belastingconstructies', [internetconsultatie.nl](https://internetconsultatie.nl).

<sup>5</sup> Zie implementatie van anti-belastingontwijkingsrichtlijnen, ATAD I, ATAD II en ATAD III. ATAD 1 bevat vier maatregelen: een earningsstrippingregeling, een regeling voor exitheffingen, een algemene antimisbruikbepaling en een CFC-regeling.

<sup>6</sup> Kamerstukken I 2015/16, 25087, nr. K, p. 1.

<sup>7</sup> 'Beps', [oecd.org](https://oecd.org).

<sup>8</sup> 'OECD welcomes the EU commission initiative on tax transparency', [oecd.org](https://oecd.org).

Governance Code, het onderwerp van deze scriptie. Volgens het Verbond van Nederlandse Ondernemingen en het Nederlandse Werkgeversbond, hierna VNO-NCW, zijn de doelen de Tax Governance Code om meer inzicht te geven in de belastingstrategie van grote internationale ondernemingen en het bouwen van vertrouwen in het belastingstelsel en in bedrijven.<sup>9</sup> De Tax Governance Code is opgesteld door VNO-NCW, maar daarbij is gebruik gemaakt van de inbreng van Nederlandse internationaal opererende ondernemingen, gouvernementele organisaties, hierna NGO's, belastingexperts en wetenschappers. Er is dus een samenwerking tot stand gekomen tussen de meest relevante spelers in het fiscale landschap, met als doel transparantie en samenwerking om voor een gezonder fiscaal klimaat te zorgen. Volgens VNO-NCW zorgt de Tax Governance Code voor een duidelijk en transparant systeem waardoor het toezicht houden op het belastingbeleid eenvoudiger gaat. Belanghebbenden kunnen bijvoorbeeld het gesprek aangaan met bedrijven over de fiscale positie en de bijdrage die zij leveren aan de samenlevingen waar ze actief zijn.<sup>10</sup> De in 2022 gepubliceerde Tax Governance Code is, zoals VNO-NCW zelf aangeeft, ambitieuzer dan bestaande initiatieven.<sup>11</sup> De Tax Governance Code an sich is naar mijn mening een goed en misschien zelfs noodzakelijk initiatief, omdat vanuit de maatschappij steeds meer debat is over een gezond fiscaal klimaat.<sup>12</sup> De taak om hiervoor te zorgen ligt niet alleen bij de overheid, maar ook bij andere spelers die grote invloed hebben in het fiscale klimaat. Dit laatste blijkt uit het feit dat deze spelers een samenwerking zijn aangegaan door middel van de Tax Governance Code. In 2021 heeft de Belastingdienst een overzicht gepubliceerd waaruit blijkt dat Nederlandse belastingadviseurs en andere intermediairs ongeveer 4500 meldingen hebben gemaakt van agressieve constructies.<sup>13</sup> Volgens de Belastingdienst viel het aantal meldingen tegen, de verwachting was dat er 20.000 meldingen gemaakt zouden zijn op dat punt. Het aantal meldingen valt tegen als men het onderzoek van Zucman<sup>14</sup> bekijkt. Uit zijn onderzoek blijkt dat Nederland een rol speelt met betrekking tot mogelijkheden om belasting te ontwijken. Onder andere dit onderzoek roept de vraag op of de huidige Tax Governance Code toereikend genoeg is om te waarborgen dat agressieve tax planning wordt tegengegaan.

Naast belastingontwijking in de winstbelasting, wordt ook in de omzetbelasting belasting ontweken. Dit komt naar voren uit het jaarlijkse onderzoek van de EC naar het zogenaamde btw-compliance-gat

---

<sup>9</sup> 'Tax governance code', vno-ncw.nl.

<sup>10</sup> 'Tax governance code', vno-ncw.nl.

<sup>11</sup> Zoals de *B-Team Responsible Tax Principles* en de *Global Reporting Initiative*

<sup>12</sup> Hierbij kan worden gedacht aan de meldplicht van agressieve belastingconstructies (Mandatory Disclosure Richtlijn), vragen van Kamerleden, maar ook de interesse van de burgers, zie 'belastingontwijking en belastingontduiking', nu.nl).

<sup>13</sup> '3<sup>e</sup> voortgangsrapportage belastingdienst en jaarverslag 2020 internationale rulings verstrekt', taxlive.nl.

<sup>14</sup> Zie Seaz & Zucman, *Institute for Fiscal Studies* 2022.

dat sinds 2016 wordt uitgevoerd. Dit btw-compliance-gat<sup>15</sup> ziet op het verschil tussen de verwachte en daadwerkelijke geïnde belasting over de toegevoegde waarde, hierna btw, van de EU-lidstaten. Op 8 december 2022 is het meest recente btw-compliance-gat rapport gepubliceerd over het jaar 2020. <sup>16</sup> In 2020 bedroeg het btw-compliance-gat voor de totale EU 93 miljard euro. Statistisch gezien is dat is 9,1% van de verwachte btw-opbrengsten, in Nederland bedroeg het btw-compliance-gat in 2020 1,7 miljard euro. In de laatste jaren is het btw-compliance-gat statistisch gezien gedaald in Nederland en heeft Nederland een relatief laag btw-compliance-gat.<sup>17</sup> Echter, 1.7 miljard euro is, naar mijn mening, nog een forse opbrengst wat Nederland misloopt. Daarnaast is het btw-compliance-gat een schatting, de mogelijkheid bestaat dat het gat daadwerkelijk nog groter is. EU-lidstaten hebben verschillende manieren om het btw-compliance-gat te verminderen, hier zal ik in hoofdstuk 4 verder op ingaan. In Nederland is de huidige aanpak van de overheid om het btw-compliance-gat te verminderen, door de Belastingdienst en de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst, hierna FIOD, in te zetten.<sup>18</sup> De huidige aanpak bestaat daarmee uit onderzoek en handhaving. Deze manier van het tegengaan van belastingontwijking en -ontduiking<sup>19</sup> draagt, naar mijn mening, op een negatieve manier bij aan het creëren van een fiscaal gezond klimaat. Een voorbeeld van een negatieve manier is de pakkans van de Belastingdienst bij fraudegevallen. De Belastingdienst schrijft in een onderzoeksrapport<sup>20</sup> dat wanneer de situatie ontstaat dat burgers en ondernemers nooit vragen krijgen over hun aangifte en dat zij niet van mensen in hun omgeving horen over een controle bij die mensen, dat het een mogelijk negatief effect kan hebben op de compliance. De Tax Governance Code is naar mijn mening een positieve manier om belastingontwijking/belastingontduiking tegen te gaan, juist vanwege de samenwerking met spelers in het fiscale landschap. Dit roept bij mij de vraag op wat voor impact de Tax Governance Code kan hebben op het btw-compliance-gat.

## 1.2 Onderzoeksvraag

Uit de hoeveelheid aandacht en maatregelen om belastingontwijking tegen te gaan blijkt dat wordt gewerkt aan het streven naar een fiscaal gezond klimaat. Samenwerken en transparantie zijn niet alleen doelen van de EC, maar ook van de VNO-NCW met de Tax Governance Code. De vraag die opkomt is of de impact van de huidige Tax Governance Code voldoende is tegen agressieve tax planning.

---

<sup>15</sup> Het btw-compliance-gat bestaat voor een derde uit fraudegevallen, de rest wordt toegeschreven aan fouten in compliance, toepassing van vrijstellingen etc. Hier ga ik in hoofdstuk 4 verder op in.

<sup>16</sup> *Rapport Europese Commissie 2022.*

<sup>17</sup> Dit blijkt ook uit eerdere jaren, want in de EU-Uni bedroeg het btw-compliance-gat in 2019 11% en in 2018 12,3%. In Nederland bedroeg het btw-compliance-gat in 2019 6,9% en in 2018 7,1%.

<sup>18</sup> Zie: Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>19</sup> Het btw-compliance-gat bestaat ook uit andere oorzaken, hiervoor verwijs ik naar hoofdstuk 4.

<sup>20</sup> *Rapport analyse niveau toezicht achteraf*, bijlage bij Aanbiedingsbrief bij Jaarplan Belastingdienst 2022.



Naast het effect om agressieve tax planning tegen te gaan zou de Tax Governance Code tevens een positieve invloed kunnen hebben op het btw-compliance-gat in Nederland. De huidige aanpak door de overheid is, zoals hierboven beschreven, onderzoek en handhaving. Naar mijn mening is dit een negatieve manier, maar de mogelijkheid bestaat dat de Tax Governance Code een positieve invloed kan hebben op verminderen van het btw-compliance-gat. Op basis van bovenstaande beschreven problematiek en kansen rondom de Tax Governance Code heb ik daarom als volgt de onderzoeksvraag van deze scriptie opgesteld:

*In hoeverre biedt de huidige Tax Governance Code voldoende waarborgen tegen agressieve tax planning en in welke mate kan de Tax Governance Code bijdragen aan de verkleining van het btw-compliance-gat in Nederland?*

### 1.3 Deelvragen

De onderzoeksvraag of de huidige Tax Governance Code voldoende waarborgen biedt en wat de impact ervan kan zijn op het btw-compliance-gat wordt uitgewerkt aan de hand van deelvragen. In hoofdstuk twee zal ik eerst ingaan op de totstandkoming en werking van de Tax Governance Code. De aanleiding voor een Tax Governance Code is het tegengaan van belastingontwijking, dit zal in dit hoofdstuk behandeld worden. Belastingontwijking is mogelijk door met name de agressieve vorm van tax planning en daardoor zal agressieve tax planning aan bod komen in dit hoofdstuk. Naast het Nederlandse initiatief om te bouwen aan een beter maatschappelijk debat over belastingen en transparantie wat betreft belastingstrategie, bestaan ook internationaal verschillende initiatieven voor transparantie en een beter maatschappelijk debat.<sup>21</sup> Hierbij is het belangrijk om op te merken dat de *B-Team Responsible Tax Principles* en de *Global Reporting Initiative* de inspiratie vormden wat betreft de Tax Governance Code van de VNO-NCW.<sup>22</sup> In hoofdstuk twee zal daarom antwoord gegeven worden op de volgende deelvragen:

*Wat is agressieve tax planning?*

*Wat houdt de Tax Governance Code in?*

*Hoe werkt de Tax Governance Code en welke partijen zijn verbonden aan de Code?*

---

<sup>21</sup> Zoals de Richtlijn 2011/16/EU betreffende administratieve samenwerking, dit zal verder niet behandeld worden in deze scriptie.

<sup>22</sup> 'Tax governance code', vno-ncw.nl.

Nadat in hoofdstuk 2 de Tax Governance Code is toegelicht zal ik in hoofdstuk 3 verder in gaan op de huidige impact van de Tax Governance Code. Ik zal onderzoeken in welke mate een aantal onderneming de principes en bepalingen van de Tax Governance Code correct hebben onderschreven. Dit zal getoetst worden aan de hand van gepubliceerde rapporten, jaarrapporten en onderzoeken. De ondernemingen die in deze scriptie onderzocht worden zijn ABN-Amro, Ahold Delhaize en Shell. De deelvraag van hoofdstuk 3 zal daarom zijn:

*In hoeverre heeft de Tax Governance Code tot dusver effect gehad?*

Nadat het effect van de Tax Governance Code is behandeld in het vorige hoofdstuk, zal ik in hoofdstuk 4 ingaan op het btw-compliance-gat. Jaarlijks worden door de EC de verschillen vastgesteld tussen de verwachte opbrengst uit btw en de daadwerkelijke opbrengst, dit verschil trachten overheden te minderen. In Nederland draagt de Belastingdienst en de FIOD hiervoor zorg. Zij strijden al jaren om btw-fraude tegen te gaan. Op Europees niveau is het Europees Openbaar Ministerie, hierna EOM, sinds 1 juni 2022 verantwoordelijk voor de aanpak tegen btw-fraude. In deze scriptie wil ik onderzoeken wat voor impact de Tax Governance Code mogelijk heeft of kan hebben op het verminderen van het btw-compliance-gat. De deelvragen die in hoofdstuk 4 beantwoord zullen worden luiden daarom als volgt:

*Wat is btw-fraude en in welke verschijningsvormen komt dit voor?*

*Wat is de huidige aanpak Nederland, andere van EU-lidstaten en de EC omtrent het btw-compliance-gat?*

*Wat voor invloed zou de Tax Governance Code kunnen hebben op huidige strategie om de het btw-compliance-gat te verminderen in Nederland?*

In het laatste inhoudelijke hoofdstuk van deze scriptie zal ik aanbevelingen doen omtrent de Tax Governance Code met betrekking tot de omzetbelasting. Eerst zullen in het algemeen aanbeveling volgen de Tax Governance Code, daarna zal ik specifiek per principe en bepaling aanbevelingen doen. Ik zal tevens ingaan op de Tax Governance Code in relatie tot het verminderen van het btw-compliance-gat. De deelvraag die bij dit hoofdstuk hoort luidt als volgt:

*Wat zijn aanbevelingen omtrent de Tax Governance Code?*

Tot slot volgt hoofdstuk 6 waarin een korte samenvatting wordt gegeven van de bevindingen van mijn onderzoek, aan de hand van de deelvragen. Tevens zal een conclusie worden getrokken om de onderzoeksvraag te beantwoorden.

#### 1.4 Toetsingskader

In deze scriptie staat de Tax Governance Code centraal, er zal getoetst worden of de huidige Tax Governance Code voldoende waarborg biedt tegen agressieve tax planning. In het volgende hoofdstuk zullen de bepalingen en principes van de Tax Governance Code aan bod komen. Aangezien deze principes en bepalingen erop gericht zijn om agressieve tax planning tegen te gaan, toets ik in welke mate ondernemingen deze principes en bepalingen correct kunnen onderschrijven. Hierbij ben ik van mening dat hoe beter ondernemingen de principes en bepalingen kunnen onderschrijven, hoe positiever het effect op het tegengaan van agressieve tax planning. Indien een onderneming correct een bepaling onderschrijft, wat bijvoorbeeld ziet op het niet gebruikmaken van belastingparadijzen voor belastingontwijking, dan kan worden aangenomen dat op dat punt de onderneming geen gebruik maakt van agressieve tax planning. Indien een onderneming een dergelijke bepaling niet kan onderschrijven, dan betekent het dat agressieve tax planning mogelijk is op dat punt. Ik realiseer mij dat het lastig is om een toetsbare criteria op te stellen, aangezien nog geen empirisch onderzoek is verricht naar dit onderwerp. Tevens is de Tax Governance Code iets wat nog in de kinderschoenen staat en nog doorontwikkeld moet worden.

Om te onderzoeken in welke mate ondernemingen correct de principes en bepalingen onderschrijven, wordt gebruik gemaakt van gepubliceerde rapporten, jaarrekeningen en onderzoeken, zoals de Eerlijke Geldwijzer. De focus zal liggen op een aantal ondernemingen die de Tax Governance Code van de VNO-NCW onderschrijven. Om te onderzoeken wat de Tax Governance Code kan bijdrage in de verkleining van het btw-compliance-gat, zal de mogelijkheid om in de Tax Governance Code een principe of bepaling op te nemen onderzocht worden. De afspraak of het onderdeel ziet op het actief vermijden van bepaalde ontgaan constructies in de btw. Hierbij kan worden gedacht aan bepaalde btw-structuren geadviseerd door belastingadvieskantoren. In het verleden maakten bijvoorbeeld bijna alle ziekenhuizen in Nederland gebruik van een btw-structuur, dit op basis van enkel fiscale overwegingen.<sup>23</sup> De Hoge Raad, hierna HR, heeft hierover op 10 februari 2012<sup>24</sup> geoordeeld dat dit

---

<sup>23</sup> Uit onderzoek in 2006 bleek dat 76 van de 91 ziekenhuizen betrokken zijn bij btw-structuren. Ik verwijs hiervoor naar J. Dohmen, 'Belust op voordeel ontweken ziekenhuizen btw', *NRC* 27 maart 2008.

<sup>24</sup> HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ4228.

niet toegestaan is, op grond van Fraus Legis<sup>25</sup>. In deze scriptie wordt daarom onderzocht wat de Tax Governance Code kan bijdrage om dit soort structuren of constructies te vermijden.<sup>26</sup>

#### 1.4 Afbakening

Deze scriptie zal ik de focus leggen op de Nederlandse situatie wat betreft de mogelijkheid van de Tax Governance Code om agressieve tax planning tegen te gaan en om het btw-compliance-gat te verminderen. Belastingontwijking vindt, met name voor winstbelasting, plaats op internationaal niveau, dus totaal een Nederlandse situatie onderzoeken is derhalve niet mogelijk.

Agressieve tax planning is een onderdeel van deze scriptie, de mogelijkheid om dit tegen te gaan wordt onderzocht aan de hand van de Tax Governance Code. Andere manieren om agressieve tax planning tegen te gaan zoals met behulp van het Fraus Legis leerstuk, Horizontaal toezicht<sup>27</sup> door de Belastingdienst en maatregelen vanuit de EC zoals de Bronbelasting of Mandatory Disclosure richtlijn komen worden in deze scriptie niet getoetst.

Naast de Tax Governance Code heeft de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, hierna NOB, op 7 april 2022 Tax Principles gepubliceerd. Deze Tax Principles zien tevens op tax governance, maar voor deze scriptie zal alleen de Tax Governance Code van de VNO-NCW aan bod komen. Dit heeft als reden dat de Tax Principles van toepassing zijn op de leden van de NOB, de belastingadviseurs. In deze scriptie beperk ik mij tot de Tax Governance Code die van toepassing is op de ondernemingen. Derhalve wordt in deze scriptie enkel de betrokkenheid van ondernemingen bij het tegengaan van agressieve tax planning onderzocht. De invloed van particulieren en de overheid op het tegengaan van agressieve tax planning komen niet aan bod in deze scriptie.

Om de scriptie verder af te bakenen zullen enkele verbonden partijen onderzocht worden of de Tax Governance Code voldoende waarborg biedt tegen agressieve tax planning. Hetzelfde geldt voor de impact van de Tax Governance Code op het btw-compliance gat. De keuze voor deze partijen is ten eerste omdat de ondernemingen in verschillende sectoren actief is, daarnaast verschillen de ondernemingen in organisatorische structuur en op beschikbare informatie.

---

<sup>25</sup> Met fraus legis voldoe je aan de wet, maar handel je in strijd met het doel en strekking van de wet. Hierbij is het betalen van zo min mogelijk belasting het doorslaggevend motief. In deze scriptie zal niet het leerstuk Fraus Leerstuk niet onderzocht worden.

<sup>26</sup> Andere btw-structuren zijn bijvoorbeeld verhuurstructuren en sportstructuren. Ik verwijs hiervoor naar HR 18 december 2020, ECLI:NL:PHR:2019:1098 en Hof van Justitie 31 oktober 2008 (Canterbury Hockey Club). Btw-structuren worden verder in deze scriptie niet behandeld.

<sup>27</sup> Horizontaal toezicht is een programma van de belastingdienst waarbij het doel samenwerken is en afspraken wordt gemaakt met alle partijen die betrokken zijn bij het aangifteproces. Zie 'horizontaal toezicht', belastingdienst.nl.

## Hoofdstuk 2 Totstandkoming van de Tax Governance Code

### 2.1 Inleiding

### 2.2 Agressieve tax planning

#### 2.2.1 Wat houdt de term agressieve tax planning in

De term agressieve tax planning wordt voor het eerst in een verslag uit 2006 door de *Organisation for Economic Co-Operation and Development*, hierna OECD, genoemd.<sup>28</sup> Het betreft de *Final Seoul Declaration* die is opgesteld na de *Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration*. In de gesprekken tussen de vertegenwoordigers van Belastingdiensten over de hele wereld staat onder andere de *tax gap*<sup>29</sup> en *non-compliance* centraal van particulieren en internationaal opererende ondernemingen. Uit het verslag van de gesprekken blijkt dat met name particulieren in verband worden gebracht met fraude. Internationaal opererende ondernemingen worden daarentegen vooral in verband gebracht met grensoverschrijdende structuren, waarmee in sommige gevallen misbruik wordt gemaakt van belastingverdragen.<sup>30</sup> Deze misbruikgevallen gaan verder dan het legitieme gebruik van de verschillen tussen belastingverdragen. Uit het verslag is op te maken dat het in kaart van brengen van deze agressieve tax planning structuren meer aandacht krijgt en daarmee werd de term agressieve tax planning opgenomen in de tax-vocabulaire. In 2008 is een rapport van de OECD verschenen, hierin zijn twee aandachtspunten opgenomen die agressieve tax planning worden genoemd. Het eerste aandachtspunt betreft het plannen met een fiscale positie die, volgens de OECD, houdbaar is, maar onbedoeld en onverwacht gevolgen heeft voor belastinginkomsten.<sup>31</sup> De situatie dat belastingwetgeving kan, volgens de OECD, worden gebruikt om resultaten te bereiken die wetgevers niet voor ogen hadden is een zorg van de nationale Belastingdiensten. Dit risico wordt verergerd door de tijdsperiode tussen het moment waarop bepaalde structuren worden gemaakt waarin belasting ontweken kan worden en het moment dat Belastingdiensten dit ontdekken en hierop gereageerd kan worden door middel van wetgeving.<sup>32</sup> Hierbij kan worden gedacht aan antimisbruikbepalingen van wetsartikelen. Het tweede aandachtspunt betreft de situatie dat wanneer een fiscaal standpunt wordt ingenomen, in het voordeel van de belastingplichtige, dat dit niet openlijk bekend wordt gemaakt door diezelfde belastingplichtige. Hierdoor ontstaat de situatie dat er onzekerheid bestaat of belangrijke zaken in de aangifte overeenkomen met de wet. De zorgen van de Belastingdienst zien met name op het risico dat belastingplichtigen in hun aangifte niet bekendmaken

---

<sup>28</sup> 'Final Seoul Declaration', oecd.org.

<sup>29</sup> Dit ziet niet op het btw-gat wat in hoofdstuk 4 centraal staat.

<sup>30</sup> 'Final Seoul Declaration', oecd.org.

<sup>31</sup> *Study into the role of Tax Intermediaries*, 2008, p. 10-11.

<sup>32</sup> In Nederland worden wetten gemaakt door regering in samenwerking met de Eerste en Tweede Kamer. De Belastingdienst in Nederland heeft een uitvoerende functie.

wat deze onzekerheid concreet inhoudt of wat het genomen risico met betrekking tot grijze gebieden in de wet is.<sup>33</sup>

De OECD heeft in het kader van het BEPS-project<sup>34</sup> nogmaals omschreven wat agressieve tax planning is: *'tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations where there is little or no economic activity'*.<sup>35</sup>

Deze zin vat samen wat agressieve tax planning is, namelijk het op een verkeerde manier gebruik maken van mazen en mismatches in de wetgeving.

### 2.2.2 Wanneer is tax planning agressief

In de discussie rondom tax planning is vaak de vraag wanneer een belastingadvies kan worden aangemerkt als agressief.<sup>36</sup> In de literatuur zijn meerdere auteurs die trachten een antwoord te geven op deze vraag. Panayi<sup>37</sup> is van mening dat de term agressieve tax planning niet gebaseerd is op de juridische houdbaarheid ervan, maar dat het zijn legitimiteit ontleent aan vage standaarden. Volgens Panayi worden de problemen meer veroorzaakt doordat internationale regelgeving tekortschiet en dat de *social license to operate*<sup>38</sup> niet enkel bestaat uit regelgeving, maar ook onduidelijke buitenwettelijke standaarden. Het is niet duidelijk afgebakend en vanuit de publieke opinie worden multinationals geacht te handelen in lijn met de geest in plaats van in lijn met de letter van de wet. Moraliteit en *fairness* spelen een rol, maar dit is, zoals eerder benoemd, niet duidelijk afgebakend. Happé<sup>39</sup> benoemd in zijn artikel dat in het debat over de morele aanvaardbaarheid van agressieve tax planning het internationale bedrijfsleven en de grote belastingadvieskantoren tegenover de overheid en de samenleving staan. Hij vraagt zich af of de overheid en samenleving multinationals met alleen juridische regels van agressieve tax planning af kunnen houden. Hij gaat in op het feit dat, in het fiscale landschap, diegene die over meer informatie beschikt dan een ander hiermee een voordeel heeft, maar dit tevens kan misbruiken. Belastingdiensten zijn in het nadeel, want zij beschikken vaak niet over alle informatie aangezien een Belastingdienst beperkt is tot de nationale grens en een multinational in verschillende landen actief zal zijn. Hij beschrijft de trend dat tax planning een enorme ontwikkeling heeft doorgemaakt vanaf de jaren '70, dit heeft ook geleid tot een toename van fiscale expertise. Het doel is om de kostenpost belastingen zo laag mogelijk te houden. De opinie over het betalen van belasting was vanaf die tijd dat te hoge belastingen een teken zijn dat een onderneming

---

<sup>33</sup> Feteris, Stevens & Verhoeven, *Bouwen en douwen* 2017/3.2.

<sup>34</sup> Ik verwijs voor meer informatie over het BEPS-project naar hoofdstuk 1.

<sup>35</sup> 'About BEPS', oecd.org.

<sup>36</sup> In deze scriptie zal het belastingadvies an sich niet onderzocht worden, daarvoor zouden namelijk de Tax Principles onderzocht moeten worden. De definitie wat agressieve tax planning is kan wel gebruikt worden in dit onderzoek.

<sup>37</sup> Christiana HJI Panayi, 'Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible', *Intertax* 2015, Volume 43, Issue 10.

<sup>38</sup> Panayi bedoelt hiermee in welke mate aanvaarding door de gemeenschap wordt verleend aan bedrijven op het gebied van fiscale planning.

<sup>39</sup> Happé 2015.

slecht draait. Grote belastingadvieskantoren adviseren hun klanten met de gedachte dat het een belastingrecht een verzameling aan regels zijn, waarmee een zo groot mogelijk fiscaal voordeel getracht wordt te behalen. Volgens Happé<sup>40</sup> doet zich een paradox voor, want belastingen worden gezien als kostenpost, maar het is in beginsel bedoeld als een bijdrage aan de financiering van de staat. Het is noodzakelijk dat agressieve tax planning ingedamd moet worden, maar volgens Happé is meer nodig dan alleen maar nieuwe regels. *“Politiek en samenleving vragen van de ondernemingen ook om een bezinning hoe men verkiest met regels om te gaan. Ook op fiscaal terrein geldt immers dat er geen regel is die niet ontweken kan worden”*.<sup>41</sup>

In het tweede deel van zijn artikel gaat Happé<sup>42</sup> in op de contouren van fiscale ethiek voor multinationals. Er zijn twee plichten, namelijk de nakomingsplicht en de faire-shareplicht. De eerste houdt in dat belastingplichtige zich aan de letter en geest van de wet houden en dat belastingplichtige niet moeten willen profiteren van de onvermijdbare loopholes van de wet. De tweede plicht houdt in dat iedereen een fair share moet afdragen.

In een opiniestuk van Russo,<sup>43</sup> tracht de auteur om tot een aantal vuistregels te komen, zodat de discussie rondom wanneer tax planning agressief is beperkt kan blijven. Russo geeft een aantal uitgangspunten om de discussie te structureren:

1. *“Taxplanning is een geoorloofde bezigheid en zelfs noodzakelijk. Het bestuur van een vennootschap dient geen onnodige (belasting)kosten te maken en een adviseur dient een klant zo goed mogelijk te adviseren.*
2. *De wet- en regelgeving is het uitgangspunt bij het bepalen van wat is geoorloofd of niet. Dit geldt niet alleen voor fiscale wetgeving, maar bijvoorbeeld ook voor corporategovernanceregeling en tuchtrechtelijke bepalingen.”*<sup>44</sup>

Russo geeft bij het eerste uitgangspunt twee nuanceringen. Ten eerste vormen belastingen een bijzondere kostenpost, omdat het een bijdrage aan de gehele maatschappij is en dat er een collectieve tegenprestatie tegenover staat. Ten tweede dat het voorkomen van dubbele belasting noodzakelijk is voor bestuur en belastingadviseurs. Zij zouden volgens Russo hun werk anders niet goed uitvoeren. In het geval dat advies verder gaat dan het voorkomen van dubbele belasting en dat er bewust belasting wordt ontweken, dan wordt het door de OECD aangemerkt als agressief.

Bij het tweede uitgangspunt geeft Russo<sup>45</sup> drie nuanceringen. Ten eerste is parlementaire

---

<sup>40</sup> Happé 2015.

<sup>41</sup> Happé 2015.

<sup>42</sup> Happé 2015.

<sup>43</sup> Russo 2018.

<sup>44</sup> Russo 2018..

<sup>45</sup> Russo 2018.

geschiedenis en toelichting onderdeel van de wetgeving. Ten tweede geeft Russo aan dat de gebruikelijke interpretatie van de wettelijke bepaling doorslaggevend is. Dit kan uitgebreid worden met het eventueel toepassen van *Fraus Legis*. Een probleem hiermee is dat eerst geproduceerd moet worden om vast te stellen of een bepaalde structuur de *Fraus Legis* toets kan doorstaan. Voordat is vastgesteld of de *Fraus Legis* toets doorstaan kan worden is de status van de structuur onzeker. Pas op het moment dat *Fraus Legis* kan worden toegepast, is het karakter van agressieve tax planning vastgesteld. Er zal een risico-inschatting gemaakt moeten worden van een structuur die nog niet is getoetst met *Fraus Legis*. In het geval dat een advies al agressief wordt gezien heeft dit geen direct gevolg, maar de wet- of regelgever zou wel actie kunnen ondernemen. Het is mogelijk dat adviseurs dit advies niet zouden adviseren of dat een bestuur dit advies niet zal gebruiken. Tot slot, mocht een situatie zich voordoen dat diverse regelgevingen niet op elkaar zijn afgestemd, dan moeten alle belangen af worden gewogen door het bestuur van een vennootschap of adviseur.

Russo<sup>46</sup> geeft de volgende vier vuistregels om de discussie wanneer tax planning als agressief is aan te merken te beperken. Ten eerste acht hij dat adviseren over een tijdsbepaling of ander getal niet agressief is, maar als een situatie gecreëerd wordt waarbij formeel niet wordt overgedragen, maar wel materieel, dan is sprake van agressieve advisering.<sup>47</sup> Ten tweede geeft hij aan dat het gebruikmaken van parlementaire geschiedenis en niet gerepareerde gebreken doorgaans geen agressieve tax planning opleveren. Ten derde als gebruik wordt gemaakt van gebreken die ten tijde van de parlementaire geschiedenis nog niet bekend waren en als verwacht wordt dat de wetgever dit gebrek of gebreken zou hebben gerepareerd, dan is volgens Russo sprake van agressieve tax planning. Ten slotte is hij van mening dat sprake is van agressieve tax planning als gebruikt wordt gemaakt van internationale mismatches om belasting te besparen.<sup>48</sup> Wel geeft hij aan dat het nog niet duidelijk is hoe het de tweede vuistregel vastgesteld moet worden en op wat voor manier moet worden omgegaan met een pleitbaar advies waarin een risico op *Fraus Legis* zit. De risicoanalyse is niet eenvoudig, aangezien een tendens waarneembaar is tot eerdere toepassing van *Fraus Legis*.<sup>49</sup>

### 2.2.3 Vormen van agressieve tax planning

De EC heeft een document opgesteld waarin aan de hand van indicatoren<sup>50</sup> vast te stellen is in welke mate tax planning-structuren mogelijk zijn op het gebied van winstbelasting.<sup>51</sup> Dit is op basis van het wettelijk systeem van verschillende EU-lidstaten. In het document worden zeven model structuren genoemd:

---

<sup>46</sup> Russo 2018.

<sup>47</sup> Russo geeft als voorbeeld dat wordt gewacht met het overdragen van een betrokken bedrijfsmiddel.

<sup>48</sup> Dit is in lijn met de definitie van agressieve tax planning door de OECD.

<sup>49</sup> Zie: Happé 2015.

<sup>50</sup> In deze scriptie zal ik verder niet ingaan op de indicatoren, hiervoor verwijs ik naar het document van de EC.

<sup>51</sup> EC 28 januari 2016, Taxation Papers, Working Paper N. 61 – 2015.



- Een hybride financieringsstructuur;
- Een tweeledige intellectueel eigendom-structuur met een kostenbijdrageregeling;
- Een eendelig intellectueel eigendom met een kostenbijdrageregeling;
- Een offshore lening structuur;
- Een hybride entiteitsstructuur;
- Een renteloze lening structuur;
- Een patent-box ATP-structuur.

Het gebruik van deze structuren is niet noodzakelijkerwijs aan te merken als agressieve tax planning. Zoals in de vorige paragraaf behandeld is, zijn er vier vuistregels om te bepalen of een tax planning structuur als agressief kan worden aangemerkt. Of het gebruik van bovenstaande structuren als agressieve tax planning aangemerkt kan worden, zal de vierde vuistregel van toepassing moeten zijn. Dan moet namelijk gebruik worden gemaakt van internationale mismatches, wat bij bovenstaande structuren mogelijk is.

## 2.3 Ontstaan Tax Governance Code

### 2.3.1 Essaybundel Tax Governance Code

Zoals in de vorige paragraaf behandeld staan de overheid en samenleving vaak recht tegenover het internationale bedrijfsleven en de grote belastingadvieskantoren. Desondanks blijkt dat er wel vraag is om samen aan een gezond fiscaal klimaat te werken. Vanuit de overheid vloeit de vraag voort uit de boodschap van de Staatssecretaris van Financiën in de Fiscale beleidsagenda 2019. De Staatssecretaris schrijft onder het kopje Tax Governance Code het volgende:

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

*belastingadviessector in het kader van hun maatschappelijke verantwoordelijkheid een «tax governance code» ontwikkelen.”<sup>52</sup>*

Zoals blijkt uit bovenstaande paragraaf zou de Staatssecretaris graag door middel van een samenwerking met het bedrijfsleven en de belastingadviessector een Tax Governance Code willen ontwikkelen. In dit kader heeft het ministerie van Financiën op 17 december 2020 een essaybundel gepubliceerd.<sup>53</sup> Het ministerie van Financiën heeft als doel om, met behulp van deze essaybundel, het dialoog over maatschappelijke verantwoordelijkheid van belastingplichtige en adviseurs met betrekking tot belastingontwijking, verder op gang te brengen. In de essaybundel zijn verschillende betrokkenen uit het bedrijfsleven, advieswereld en wetenschap aan het woord over hoe een Tax Governance Code er uit zou moeten zijn en wat het precies in moet houden. Tevens komt ook de ontwikkelingen van de belastingpraktijk aan bod. Een van de betrokkenen die mee heeft geholpen met het schrijven van de essaybundel is Dirk-Jan Sinke. Sinke schrijft namens de VNO-NCW dat: *“het Nederlandse bedrijfsleven haar maatschappelijke verantwoordelijk voelt en betrokken is bij het maatschappelijke debat over belastingheffing.”*<sup>54</sup> Volgens Sinke zijn er een aantal belangrijke elementen van een Tax Governance Code, deze moeten worden opgenomen in de Tax Governance Code. Het is belangrijk dat er een transparant fiscale strategie is en een duidelijk intern beleid. Op dit beleid moet wel toezicht worden uitgeoefend door bestuur en raad van commissarissen. Het afleggen van verantwoording over hoe het toezicht is ingericht is ook een belangrijk element. Duidelijke interne *checks & balances* en de rol van een interne auditfunctie en/of externe accountant zijn ook elementen die niet mogen ontbreken. Een rapportage met daarin het beleid en fiscale kern- en/of kengetallen wat voor iedereen beschikbaar is, is ook een belangrijk element. Daarnaast is Sinke van mening dat een Tax Governance Code niet tot Nederland beperkt zou moeten blijven. Nederland zou als een soort gidsland kunnen optreden in de ontwikkeling naar een internationale norm.

### 2.3.2 Tax Governance Code VNO-NCW

Met het publiceren van de essaybundel blijkt dat niet alleen de overheid het werken naar een gezond fiscaal klimaat belangrijk vindt, maar ook andere betrokkenen, zoals VNO-NCW. De VNO-NCW is een ondernemersvereniging met brancheorganisaties en bedrijven als lid. VNO-NCW vertegenwoordigen grote en kleine ondernemingen die actief zijn in alle sectoren. Tevens werkt VNO-NCW samen met overheden en andere maatschappelijke partijen. Het doel van de samenwerking is om te streven naar een inclusief en duurzaam Nederland, waarin iedereen profiteert van toenemende welvaart. Volgens VNO-NCW is een duurzame economische groei nodig om voor een goed ondernemingsklimaat te

---

<sup>52</sup> Kamerstukken II 2018/2019 32140, nr. 51.

<sup>53</sup> *Essaybundel Tax Governance Code 2020*.

<sup>54</sup> *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 22.

zorgen.<sup>55</sup> In het kader van dit doel heeft de VNO-NCW in februari 2021 een beleidsagenda voor 2030 gepresenteerd, met als thema ‘Ondernemen voor brede welvaart – Naar nieuw Rijnlands samenspel’. In de beleidsagenda staat een nieuw Rijnlands model centraal. In dit model nemen ondernemers en ondernemingen verantwoordelijkheid over de externe effecten van hun handelen en zijn ze transparant over hun doel en laten. De leden van VNO-NCW onderschrijven de tien principes van de UN Global Compact<sup>56</sup> die het realiseren van de *Sustainable Development Goals*.<sup>57</sup> Eén van deze principes is dat zij alle vormen van corruptie tegen gaan. In dat kader zet de VNO-NCW in samenwerking met koplopers van hun verenigingen in op een aantal actiepunten. Het ontwikkelen van een Tax Governance Code is één van deze actiepunten. Volgens de VNO-NCW zou de Tax Governance Code moeten leiden tot meer transparantie over de fiscale positie van Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen, daarnaast zou het uiteindelijk opgenomen kunnen worden in de Corporate Governance Code.

## 2.4 Tax Governance Code

### 2.4.1 Werking Tax Governance Code

De Tax Governance Code zou ervoor moeten zorgen voor transparantie en voor een beter publiekelijk begrip van de fiscale positie van een onderneming, dit gebeurt door middel van de ‘pas toe of leg uit’-principe. Volgens de VNO-NCW beoogt de Tax Governance Code een brede inzet van ondernemingen om de ambities waar te maken die zijn opgenomen in de Tax Governance Code. De Tax Governance Code is geschreven voor Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen, maar VNO-NCW moedigt ook niet-beursgenoteerde ondernemingen aan om de Tax Governance Code te onderschrijven. Mocht de situatie ontstaan dat een principe of bepaling uit de Tax Governance Code niet of nog niet wordt nageleefd, dan moet uitgelegd worden wat voor acties de onderneming gaat doen om binnen een redelijke termijn<sup>58</sup> aan de principes te voldoen. Volgens VNO-NCW zal de Tax Governance Code bijdrage aan het opbouwen van vertrouwen bij belanghebbende en het brede publiek en zal het een zinvol antwoord zijn op de oproep door het publiek dat ondernemingen meer transparant moeten zijn en verantwoording afleggen over de fiscale positie die zij innemen. Het is van belang dat ondernemingen die de Tax Governance Code onderschrijven, daadwerkelijk inspanning moeten leveren om de ambities waar te maken. Daarnaast heeft de VNO-NCW als plan om de Tax Governance Code regelmatig te actualiseren in lijn met relevante ontwikkelingen.

De Tax Governance Code bestaat uit zes onderdelen met ieder een principe en een aantal bepalingen.

---

<sup>55</sup> ‘Over VNO NCW’, vno-ncw.nl.

<sup>56</sup> Dit is een niet-bindend Initiatief vanuit de Verenigde Naties om bedrijven ertoe te zetten om duurzaam en verantwoordelijke beleid te voeren en te rapporteren over de uitvoering ervan.

<sup>57</sup> Agenda Ondernemen voor brede welvaart 2021, p. 38.

<sup>58</sup> VNO-NCW gaat verder niet in op wat zij verstaan onder een redelijke termijn.

### *A. Belastingbeleid: belastingstrategie en belastingprincipes*

In onderdeel A staat het principe dat een onderneming het betalen van belasting als middel van sociaal economische cohesie, duurzame groei en welvaart ziet op de lange termijn en niet enkel als een kostenpost. Het betalen van belasting draagt dus bij aan de drie genoemde effecten. Er zijn een viertal bepalingen die bij dit principe horen.

De eerste bepaling ziet op het belastingbeleid van de onderneming dat is gebaseerd op een belastingstrategie en -principes die zijn goedgekeurd door de Raad van Bestuur, de Raad van Commissarissen. Dit kan ook een ander orgaan zijn die hiervoor verantwoordelijk is, dit wordt aangemerkt als het Bestuur.

De tweede bepaling is dat de onderneming geboden is om ten minste jaarlijks aan het Bestuur te rapporteren over fiscale risico's en naleving van belastingstrategie en -principes.

De derde bepaling is dat de belastingstrategie en -principes van de onderneming toegepast moeten zijn op alle groepsentiteiten.

De vierde bepaling is dat de belastingprincipes van de onderneming ook van toepassing zijn op hoe de onderneming opereert in haar relatie met werknemers, klanten en zzp'ers of (onderaannemers).<sup>59</sup>

### *B. Verantwoording en fiscaal bestuur*

In onderdeel B staat dat de belastingen een kernonderdeel vormen van een maatschappelijk verantwoorde manier ondernemen en bestuur. Dit onderdeel staat onder toezicht van het Bestuur. Er zijn in totaal drie bepalingen opgenomen in onderdeel B

De eerste bepaling ziet op het Bestuur dat de verantwoordelijkheid draagt voor de belastingstrategie, uitgangspunten en fiscale risicobeheersing.

De tweede bepaling ziet op de onderneming dat door middel van een *tax control framework* heeft vastgelegd wat de fiscale controles en risicobeheer zijn.

De derde bepaling is dat interne of externe auditors regelmatig de fiscale controleuses van de onderneming evalueren. Dit is dan onderdeel van de controle van de jaarrekening.<sup>60</sup>

### *C. Fiscale naleving*

In onderdeel C staat dat fiscale naleving gaat over dat de onderneming verplicht is om te voldoen aan de letter, het doel en de strekking van de belastingwetgeving van de landen waarin zij actief is. Daarnaast ziet het principe er ook op dat het juiste bedrag aan belasting wordt betaald op het juiste moment. Er zijn vijf bepalingen opgenomen in onderdeel B.

De eerste bepaling is dat de onderneming alle vereiste belastingaangiften doet. Daarnaast

---

<sup>59</sup> *Tax Governance Code 2022*, p. 2.

<sup>60</sup> *Tax Governance Code 2022*, p. 2.

moet de onderneming volledige, correcte en tijdige informatie verstrekken aan alle relevante fiscale autoriteiten.

De tweede bepaling ziet op de verantwoorde belastingplanning van de onderneming. Deze moet gebaseerd zijn op redelijke interpretaties van de toepasselijke wetgeving. Daarnaast moet het ook afgestemd zijn op de essentie van de economische en commerciële activiteit van de onderneming.

De derde bepaling gaat over de transacties van de onderneming. Deze transacties mogen niet worden aangegaan wanneer het enige doel is om een belastingvoordeel te creëren dat een redelijke interpretatie van de relevante belastingregels te boven gaat.

De vierde bepaling ziet op de onderneming die alleen aanspraak maakt op fiscale stimuleringsmaatregelen in overeenstemming met de beleidsintentie van dergelijke fiscale stimuleringsmaatregelen. Daarnaast wordt de voorwaarde gesteld dat dergelijke stimuleringsmaatregelen algemeen beschikbaar zijn.<sup>61</sup>

De vijfde bepaling ziet op de situatie dat een onderneming vooraf zekerheid zoekt bij de Belastingdienst. Mocht de onderneming voor de toepassing van een fiscale behandeling bevestiging zoeken, dan moet de onderneming dit doen op basis van volledige openbaarmaking van alle relevante feiten en omstandigheden.<sup>62</sup>

#### *D. Ondernemingsstructuur*

In onderdeel D staat dat de onderneming enkel gebruik maakt van structuren op grond van commerciële overwegingen. Daarnaast moeten deze structuren zijn afgestemd op de bedrijfsactiviteit van de onderneming en voldoende *substance* hebben.<sup>63</sup> Er zijn drie bepalingen opgenomen in onderdeel D.

De eerste bepaling ziet op de onderneming die geen gebruik maakt van belastingparadijzen in het kader van belastingontwijking. Mochten er entiteiten toch in belastingparadijzen bestaan, dan moeten hier inhoudelijke en commerciële redenen aan grondslag liggen.

De tweede bepaling ziet op het betalen van belasting over de winst wat door de onderneming wordt behaald. De belasting moeten worden betaald over de winst op de plek waar waarde wordt gecreëerd, dit in het kader van de normale uitoefening van commerciële activiteiten.

De derde bepaling ziet op het toepassen van het zakelijkheidsbeginsel. Het toepassen ervan moet in overeenstemming zijn met de richtlijnen van de OECD. Daarnaast moet het beginsel

---

<sup>61</sup> Dit kan te maken hebben met het voorkomen van maatregelen die door het Hof van Justitie bestempeld kunnen worden als staatsteun.

<sup>62</sup> *Tax Governance Code 2022*, p. 2 - 3.

<sup>63</sup> Wat VNO-NCW verstaat onder voldoende *substance* is niet duidelijk.

consequent worden toegepast in alle activiteiten van de onderneming, afhankelijk van de lokale wetgeving.<sup>64</sup>

#### *D. Relaties met de fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden.*

In dit onderdeel staat dat een aantal elementen de drijvende kracht zijn achter de relaties van de onderneming. De relaties met fiscale autoriteiten en andere relevante externe belanghebbende worden gedreven door wederzijds respect, transparantie en vertrouwen. Er zijn drie bepalingen opgenomen in onderdeel E.

De eerste bepaling gaat over het streven naar samenwerking met fiscale autoriteiten en andere relevante autoriteiten. Deze samenwerking is gebaseerd op de elementen die de drijvende kracht vormen van de relaties van de onderneming, wederzijds respect, transparantie en vertrouwen.

De tweede bepaling ziet op de onderneming die streeft naar het constructief deelnemen aan nationaal en internationaal dialoog met regeringen, belangengroeperingen en het maatschappelijk middenveld. Het dialoog gaat over de ontwikkeling van effectieve belastingstelsels, wetgeving en administratie.

De derde bepaling gaat over de samenwerking met fiscale autoriteiten omtrent kwesties waar verschil van inzicht over bestaat. Dit moet in een zo vroeg mogelijk stadium plaatsvinden en dit kan zekerheid bieden op de kortst mogelijke termijn. Indien sprake is van geschilpunten tussen de fiscale autoriteiten en de onderneming, dan zal gestreefd moeten worden om deze punten op te lossen met toepassing van wederzijds respect, transparantie en vertrouwen.<sup>65</sup>

#### *F. Fiscale transparantie en rapportage*

In onderdeel F staat dat de onderneming regelmatig informatie verstrekt aan haar belanghebbende. Volgens de VNO-NCW zijn belanghebbende: investeerders, beleidsmakers, werknemers, het maatschappelijk middenveld en het grote publiek. De informatie wat de onderneming regelmatig moet publiceren gaat over het belastingbeleid en de betaalde belastingen. In onderdeel F zijn zes bepalingen opgenomen.

De eerste bepaling ziet op de publicatie van de fiscale strategie of beleid en de bijbehorende risicobeheersing.

In de tweede bepaling staat dat de onderneming een lijst van entiteiten moet publiceren. De eigendomsinformatie, een korte uitleg van het type en de geografische reikwijdte van de activiteiten moet hierbij ook gepubliceerd worden.

De derde bepaling ziet op het publiceren van jaarlijkse informatie over de winstbelasting. De informatie over de verwachte en betaalde winstbelasting op kasbasis zal beschikbaar moeten worden

---

<sup>64</sup> *Tax Governance Code 2022*, p. 3.

<sup>65</sup> *Tax Governance Code 2022*, p. 3.

gesteld per land.

De vierde bepaling ziet op het vertrekken van informatie over de totale belasting die door de onderneming wordt gedragen en geïnd. Deze informatie is per land of wereldwijd en de soorten belasting zijn: winstbelasting, onroerendgoedbelasting, (niet-verrekenbare) btw en andere indirecte belastingen, werkgevers- en/of werknemersgerelateerde belasting en overige belasting. De overige belasting zien op belastingen die kosten vormen voor de onderneming of worden afgedragen door de onderneming, dit kan namens de klanten of werknemers. De informatie wordt per categorie van belastingen gepubliceerd.

De vijfde bepaling gaat over het publiceren van informatie over het gebruik van financieel materiële fiscale stimuleringsmaatregeling, onderdeel hiervan is het publiceren van een overzicht van de vereisten en wanneer deze aflopen. De zesde bepaling ziet op het publiceren van een overzicht van de belangenbehartiging bij belastingkwesities. In het overzicht staat de manier waarop de onderneming omgaat met beleidsontwikkeling en hoe de onderneming zich hiervoor inzet en het algemene doel van haar belangenbehartiging.<sup>66</sup>

Volgens de VNO-NCW ontstaat door de hierboven beschreven Tax Governance Code en helder en transparant systeem, met toezicht op belastingbeleid en dat het afleggen van verantwoording duidelijk gewaarborgd is. Mocht een bedrijf niet of nog niet voldoen aan elementen uit de Tax Governance Code, dan leggen bedrijven zelf verantwoording af.<sup>67</sup>

#### 2.4.2 Ondernemingen die de Tax Governance Code onderschrijven

Zoals in paragraaf 2.3 is beschreven, is het doel van de VNO-NCW dat uiteindelijk zo veel mogelijk de Tax Governance Code onderschrijven. Met het introduceren van de Tax Governance Code hebben meer dan 40 grote Nederlandse internationaal opererende concerns de Tax Governance Code omarmt, maar het streven is dit aantal uit te breiden. Een aantal van deze ondernemingen, bedrijven en niet-beursgenoteerde coöperaties zijn:

ABN Amro, Achmea, Adyen, Aegon, AholdDelhaize, Akzo Nobel, Alliander N.V., Arcadis, ASM International, ASML, a.s.r., BAM, Corbion, DSM, Faber Group, Facilicom Group, Fugro, Heineken, ING, Jumbo Supermarkten, KLM, KPN, NN, NXP, Ordina, Philips, PostNL, Prosus, Rabobank, Randstad, Royal A-ware Food Group, SHV, Shell, TomTom, Unilever, Van Lanschot Kempen, Vopak en Wolters Kluwer.<sup>68</sup>

Van alle beursgenoteerde ondernemingen heeft ongeveer een kwart de Tax Governance Code omarmt. Dit is de stand op 13 januari 2023. Volgens de VNO-NCW is het streven dat dit een jaar later,

---

<sup>66</sup> *Tax Governance Code 2022*, p. 4.

<sup>67</sup> 'Tax governance code', vno-ncw.nl.

<sup>68</sup> 'Tax governance code', vno-ncw.nl.

in 2024, de helft is.<sup>69</sup> Daarnaast moedigt de VNO-NCW ook kleinere bedrijven aan om de Tax Governance Code te omarmen.<sup>70</sup>

## 2.5 Beantwoording deelvragen

In dit hoofdstuk is behandeld wat agressieve tax planning is en wanneer tax planning als agressief kan worden aangemerkt, hierbij is gebruik gemaakt van inzichten uit de literatuur. Daarnaast is de Tax Governance Code behandeld. Het ontstaan van de Tax Governance Code is aan bod gekomen en het belang van de Tax Governance Code is toegelicht. Daarnaast is de werking van de Tax Governance Code beschreven. In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de volgende deelvragen:

*Wat is agressieve tax planning?*

*Wat houdt de Tax Governance Code in?*

*Hoe werkt de Tax Governance Code en welke partijen zijn verbonden aan de Code?*

Agressieve tax planning wordt door de OECD uitgelegd als tax planning strategieën dat mazen en mismatches in de belastingwetgeving gebruiken om winsten kunstmatig te verschuiven naar locaties met lage of geen belasting waar weinig of geen economische activiteit is. Er zijn twee aandachtspunten wat betreft agressieve tax planning. Het eerste aandachtspunt ziet op het plannen met een fiscale positie die houdbaar is, maar onbedoeld en onverwachts gevolgen heeft voor belastinginkomsten. Hierdoor bestaat de kans dat belastingwetgeving gebruikt kan worden om resultaten te behalen die wetgevers niet voor ogen hadden. Het tweede aandachtspunt ziet op een situatie wanneer een fiscaal standpunt ingenomen wordt in het voordeel van de belastingplichtige en dat dit ingenomen standpunt niet openlijk bekend wordt gemaakt. Het gevolg hiervan is dat er een onzekerheid bestaat of belangrijke zaken in de aangifte overeenkomen met de wet. Toch is tax planning niet altijd agressief, verschillende auteurs zijn van mening dat er niet duidelijk afgebakend is wanneer tax planning aangemerkt wordt als agressief. Volgens Panayi is het niet gebaseerd op juridische houdbaarheid, maar dat tax planning zijn legitimiteit ontleent aan vage standaarden. De auteur Happé is van mening dat sprake is van een paradox, belastingen worden gezien als kostenpost, maar het is in beginsel bedoeld als een bijdrage aan de financiering van de staat. Happé gaat in op het belang van bezinning van ondernemingen, daarmee doelt de auteur op hoe moet worden omgegaan met regels. Volgens de auteur is in de fiscaliteit geen regel dat niet ontweken kan worden. Russo schrijft in zijn artikel over vuistregels om de discussie wanneer tax planning aangemerkt kan worden als agressief te beperken, hij gebruikt hier twee uitgangspunten. Het eerste uitgangspunt gaat over dat taxplanning, dat is een geoorloofde bezigheid en noodzakelijk. Het bestuur van een vennootschap dient namelijk geen

---

<sup>69</sup> 'Position paper', vno-ncw.nl.

<sup>70</sup> Wat kan het belang van kleine bedrijven zijn en de invloed en interesse van buitenaf om aan de principes te voldoen.



onnodige kosten te maken, daarnaast moet een adviseur een klant zo goed mogelijk adviseren. Het tweede uitgangspunt is dat wet- en regelgeving de basis vormt in het beoordelen van wat geoorloofd is of niet, daarbij horen ook corporategovernanceregeling en tuchtrechtelijke bepalingen. Russo heeft vier vuistregels opgesteld om de discussie omtrent agressieve tax planning te beperken. De eerste regel ziet op een situatie dat formeel niet wordt overgedragen, maar materieel wel, op dat moment is sprake van agressieve advisering. De tweede regel gaat over het gebruik maken van parlementaire geschiedenis en dat niet gerepareerde gebreken geen agressieve tax planning oplevert. De derde regel ziet op het gebruik maken van gebreken die ten tijde van de parlementaire geschiedenis nog niet bekend waren, maar wel verwacht wordt dat de gebreken door de wetgever gerepareerd worden. In dit geval is sprake van agressieve tax planning. De vierde regel gaat over het gebruik van internationale mismatches om belasting te besparen, in dat geval is sprake van agressieve tax planning. De EC heeft een lijst opgesteld met zeven model structuren, waarbij agressieve tax planning mogelijk speelt.

De bevindingen van de auteurs zijn, naar mijn mening, terug te vinden in het ontstaan van en de Tax Governance Code zelf. In 2020 heeft de overheid een eerste stap gezet in het werken naar een fiscaal gezond klimaat door middel van een essaybundel over de Tax Governance Code. De VNO-NCW heeft een eigen invulling gegeven aan de Tax Governance Code, dit in samenspraak met overheden, maatschappelijke partijen, grote en kleine ondernemers. De ontwikkelde Tax Governance Code bestaat uit zogenaamde principes. Deze principes moeten worden toegepast of de onderneming moet uitleggen waarom ze nog niet voldoen aan de principes en wat voor acties ze ondernemen om wel te voldoen aan de principes. De VNO-NCW is van mening dat de Tax Governance Code een bijdrage zal leveren aan het opbouwen van vertrouwen. Daarnaast zal het ook een zinvol antwoord zijn op de oproep van het publiek dat ondernemingen meer transparant moeten zijn en verantwoording afleggen over de fiscale positie die zij innemen. De Tax Governance Code zal regelmatig geactualiseerd worden om in lijn te zijn met relevante ontwikkelingen. De Tax Governance Code bestaat uit zes onderdelen met ieder een principe en daarbij behorende bepalingen. Het eerste principe ziet op belastingbeleid, dat de onderneming het betalen van belasting niet enkel ziet als kostenpost, maar als middel voor sociaaleconomische cohesie, duurzame groei en welvaart. Het tweede principe ziet op de verantwoording van het fiscaal bestuur. Het derde principe gaat over fiscale naleving, dat de onderneming verplicht is om te voldoen aan de letter, het doel en de strekking van de belastingwetgeving van de landen waarin zij actief is. Het vierde principe ziet op de ondernemingsstructuur. Hierin staat dat de onderneming enkel gebruik maakt van structuren op grond van commerciële overwegingen. Het vijfde principe gaat over de relaties met de fiscale autoriteiten en andere belanghebbenden. De relaties worden gedreven door wederzijds respect,

transparantie en vertrouwen. Het zesde principe ziet op fiscale transparantie en rapportage. De onderneming is verplicht regelmatig informatie over belastingbeleid en de betaalde belastingen te verstrekken aan haar belanghebbende. Tot slot zijn ook een aantal ondernemingen genoemd die de Tax Governance Code hebben omarmt. Dit zijn voornamelijk beursgenoteerde bedrijven, maar ook grote familieondernemingen en niet-beursgenoteerde coöperaties.

## Hoofdstuk 3 Werking Tax Governance Code

### 3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is toegelicht wat agressieve tax planning is en is de Tax Governance Code behandeld. In dit hoofdstuk zal onderzocht worden in welke mate bedrijven de Tax Governance Code hebben toegepast. Door gebruik te maken van gepubliceerde rapporten, jaarrapporten en onderzoeken zal dit getoetst worden. In dit hoofdstuk zullen niet alle 40 bedrijven of coöperaties, die zijn aangesloten bij de Tax Governance Code, aan bod komen. In deze scriptie zullen alleen Shell, ABN-Amro en Ahold Delhaize behandeld worden. De keuze voor deze partijen is ten eerste dat deze partijen in verschillende sectoren actief zijn. Ten tweede, vanwege de verschillen in organisatorische structuur zijn de drie partijen interessant om te onderzoeken. Zo is ABN-Amro, ten opzicht van Shell en Ahold Delhaize, voor een gedeelte in bezit van de staat. ABN-Amro valt als NV voor 53% onder een STAK waar een onafhankelijke bestuurder boven zit. De stichting is echter bij wet opgericht, de beslissing om aandelen te verkopen ligt bij het Ministerie van Financiën.<sup>71</sup> Ten slotte, recentelijk was Ahold Delhaize nog in het nieuws in verband met fiscaal conflict, terwijl Ahold Delhaize toch de Tax Governance Code onderschrijft.<sup>72</sup> De deelvraag van hoofdstuk 3 luidt:

*In hoeverre heeft de Tax Governance Code tot dusver effect gehad?*

### 3.2 Toepassing Tax Governance Code bij verbonden partijen

#### 3.2.1 Casus Shell

##### 3.2.1.1 Het bedrijf Shell

Shell is een internationaal energiebedrijf met expertise in exploratie, productie, raffinage en marketing van olie en aardgas. Daarnaast is Shell actief in de productie en marketing van chemicaliën. Shell is een van de grootste energiebedrijven ter wereld. In 1907 kwam de samenwerking tot stand tussen de N.V. Koninklijke Nederlandsche Petroleum Maatschappij en de Shell Transport and Trading Company Ltd. Vanaf 2005 is Shell actief op de effectenbeurzen en worden aandelen gehandeld van Shell. In 2021 is besloten om het hoofdkantoor van Den Haag naar Londen te verhuizen. Dit was onderdeel van de vereenvoudiging van de bedrijfsstructuur. Hiermee is Shell, ook fiscaal gezien, als geheel gevestigd in het Verenigd Koninkrijk.<sup>73</sup> Shell is actief in veel verschillende landen, waaronder Nederland.

---

<sup>71</sup> Zie Wet van 19 mei 2011, houdende Wet stichting administratiekantoor beheer financiële instellingen (*Stb.* 2011, 263).

<sup>72</sup> 'Ahold Delhaize krijgt miljoenen van Belgische fiscus maar houdt het zich aan de tax governance code?', *taxlive.nl*.

<sup>73</sup> 'De geschiedenis van Shell', *shell.nl*.

### 3.2.1.2 Fiscaal beleid Shell

Op fiscaal gebied heeft Shell zelf als doel gesteld dat ze niet belasting ontduiken en belastingontwijking niet aanmoedigen of ondersteunen.<sup>74</sup> Daarnaast hebben zij het doel om zich in te zetten voor het implementeren van procedures om te voorkomen dat iemand die in dienst is, een contract heeft en handelt namens Shell, belasting ontwijkt of dat belastingontwijking plaats kan vinden.<sup>75</sup>

Zo moeten alle Shell en door Shell beheerde joint ventures voldoen aan lokale wet- en regelgeving. Shell heeft daarnaast *General Business Principles* ontwikkeld. Hier moeten alle activiteiten die uitgevoerd worden in overeenstemming mee zijn. De kernwaarden van Shell zijn eerlijkheid, integriteit en respect voor mensen. Tevens bestaat de ambitie om ervoor te zorgen dat joint ventures, die door Shell niet zelf worden geëxploiteerd, gelijkwaardige bedrijfsprincipes toepassen. Daarnaast streeft Shell ernaar om samen met aannemers en leveranciers bij te dragen aan een duurzame ontwikkeling en daarnaast economisch, ecologisch en maatschappelijk verantwoordelijk te zijn. Van aannemers en leveranciers wordt dan ook verwacht dat zij de wet- en regelgeving naleven. Dit ziet op alle wet- en regelgeving, dus ook fiscale wet- en regelgeving.<sup>76</sup>

Over het betalen van belasting geeft Shell aan dat zij gelooft dat het betalen van belasting om meer gaat dan alleen het naleven van de wet.<sup>77</sup> Shell geeft aan dat zij overheden de mogelijkheid willen bieden om over de winning, levering en distributie van natuurlijke hulpbronnen inkomsten te genereren. Dit om economische groei te ondersteunen en om sociale ontwikkeling te bevorderen. Shell geeft verder aan dat zij belastingontduiking niet goedkeurt, dit zeker niet aanmoedigt nog ondersteunt. Dit wordt ook actief vermeden doordat Shell procedures wil implementeren om te voorkomen dat iemand die bij Shell in dienst is of een contract heeft met dan wel namens Shell handelt, belastingontduiking mogelijk maakt. Zoals Shell zelf aangeeft, is de betrokkenheid van dat soort personen<sup>78</sup> die banden hebben met Shell namelijk schadelijk voor de reputatie en mogelijk voor de duurzaamheid van het bedrijf zelf op de lange termijn. Shell geeft aan dat de mogelijkheid bestaat dat er meningsverschillen kunnen zijn met de Belastingdienst. Shell geeft als reden hierbij de omvang en complexiteit van het bedrijf. Toch streeft Shell ernaar om geschillen met de belastingdienst zo goed mogelijk op te lossen, maar dat het kan voorkomen dat er toch geschillen zijn die incidenteel zullen

---

<sup>74</sup> Voor een lijst met acties om belastingontduiking te voorkomen verwijst ik naar: 'Preventing the facilitation of tax evasion', shell.com.

<sup>75</sup> 'Preventing the facilitation of tax evasion', shell.com.

<sup>76</sup> 'Preventing the facilitation of tax evasion', shell.com.

<sup>77</sup> In lijn met VNO-NCW, want het betalen van belasting is niet slechts een kostenpost, maar draagt daadwerkelijk bij aan de samenleving.

<sup>78</sup> Met personen doelt Shell op werknemers, aannemers en partijen die namens Shell optreden.

leiden tot een rechtszaak. Belastingontduiking gaat tegen de kernwaarden en de *General Business Principles* van Shell in.<sup>79</sup>

Shell heeft een aantal acties ondernomen om het faciliteren van belastingontduiking te voorkomen. Ten eerst heeft Shell een gedragscode, die van toepassing is op alle werknemers en aannemers die voor of namens Shell werken. Dit om te zorgen dat de werknemers en aannemers de wetten naleven en handelen volgens de waarden en bedrijfsprincipes van Shell. Ten tweede heeft Shell een wereldwijde hulplijn voor alle werknemers en ingehuurd personeel bij Shell en voor derden waarmee Shell een zakelijke relatie heeft. De hulplijn moet volgens Shell ervoor zorgen dat deze personen hun zorgen kunnen uiten en in vertrouwen kunnen melden over gevallen waarin mogelijk niet-naleving van de waarden en principes aanwezig zijn. Dit zonder angst voor vergelding. Ten derde gelooft Shell dat de bestaande Gedragscode en het ondersteund kader voor Ethiek en naleving een solide basis biedt voor het voorkomen van het faciliteren van belastingontduiking. Een kanttekening die Shell hierbij maakt is dat er een risico is wat betreft het voorkomen van het faciliteren van belastingontduiking. Shell geeft als reden de complexiteit van de zakelijke activiteiten, het aantal jurisdicties waarin Shell actief is en het aantal derde partijen waarmee Shell een zakelijke relatie heeft. Tot slot geeft Shell aan dat voor bewustzijn wordt gezorgd bij personen.<sup>80</sup> Die personen moeten zich bewust zijn van hun verantwoordelijkheden en toegang krijgen tot middelen om indicatoren van mogelijke belastingontduiking te identificeren en adequaat te reageren.<sup>81</sup>

Naast de verklaring van Shell over het actief voorkomen van belastingontduiking, is Shell ook aangesloten in verschillende initiatieven zoals de Tax Governance Code en *The B Team Responsible Tax Principles*. Aangezien de Tax Governance Code gebaseerd is op bestaande initiatieven<sup>82</sup> geeft Shell aan dat al hun belastingactiviteiten voor het grootste gedeelte in overeenstemming zijn met de Tax Governance Code.<sup>83</sup> Shell heeft alle principes van *The B Team Responsible Tax Principles* onderschreven.<sup>84</sup>

---

<sup>79</sup> 'Preventing the facilitation of tax evasion', shell.com.

<sup>80</sup> Met personen doelt Shell op werknemers, aannemers en partijen die namens Shell optreden.

<sup>81</sup> 'Preventing the facilitation of tax evasion', shell.com.

<sup>82</sup> Zoals *The B Team Responsible Tax Principles*, *the Global Reporting Initiative* en *the World Economic Forum Stakeholder Capitalism Metrics*.

<sup>83</sup> Shell, *Tax Contribution Report 2021*, p. 20.

<sup>84</sup> Aangezien de Tax Governance Code gebaseerd is op bestaande initiatieven zoals *The B Team Responsible Tax Principles* en Shell niet specifiek ingaat per bepaling van een onderdeel van de Tax Governance Code, zal ik voor het onderzoek ook gebruik maken van de door Shell onderschreven bepalingen uit *The B Team Responsible Tax Principles*.

### 3.2.1.3 Tax Governance Code

Zoals in het vorig hoofdstuk beschreven bestaat de Tax Governance Code uit zes onderdelen. Ik zal per onderdeel behandelen hoe Shell invulling geeft aan de principes uit de Tax Governance Code.<sup>85</sup>

Het eerste principe ziet op het belastingbeleid van de onderneming. Uit paragraaf 3.3.1.2 blijkt dat Shell het betalen van belasting niet alleen ziet als kostenpost, maar een manier om economische groei en sociale ontwikkeling te bevorderen. Dit is in lijn met de Tax Governance Code en tevens wat Happé<sup>86</sup> beoogt in zijn artikel hoe bedrijven om moeten gaan met belastingen. In paragraaf 3.3.1.2 kwam ook aan bod dat de belastingstrategieën van toepassing zijn op alle groepsentiteiten en dat waarden en bedrijfsprincipes van toepassing zijn op relevante personen.<sup>87</sup> Volgens Shell is de Raad van Bestuur verantwoordelijk voor de goedkeuring van de belastingstrategie. De Raad van Bestuur is tevens verantwoordelijk om de doeltreffendheid te toetsen van de belastingstrategie en een stelsel te onderhouden van risicomanagement en interne controle.<sup>88</sup> De *Executive Vice President Taxation and Controller* is verantwoordelijk voor de fiscale zaken en geeft zekerheid op grond van Shell's *tax control framework*. Op grond van bovenstaande concludeer ik dat Shell onderdeel A van de Tax Governance Code naleeft en voldoet aan de bepalingen uit het eerste principe.

Het tweede principe ziet op de verantwoording en het fiscaal bestuur. Uit paragraaf 3.3.1.2 blijkt dat Shell streeft om bij te dragen aan duurzame ontwikkeling en om onder andere maatschappelijk verantwoordelijk te zijn. Het streven is er, maar in de praktijk blijft het soms bij een streven. Zo schreef Hummels<sup>89</sup> dat energieleveranciers, waaronder Shell, te hoge kosten in rekening brengen bij de consument, substantiële investeringen in schone vormen van energie uitblijven en dat de overheid een fors bedrag aan subsidies heeft verstrekt.<sup>90</sup> Dit gaat echter verder dan wat in de Tax Governance Code staat, want daarin gaat het enkel erom dat belastingen een kernonderdeel vormen van maatschappelijk verantwoord ondernemerschap. Shell geeft dit wel aan in de *Shell Responsible Tax Principles*. Toch ben ik van mening dat met een kritische blik gekeken moet worden naar het gebruikmaken van subsidies op die schaal. Zeker aangezien Shell aangeeft ook economisch bij te willen dragen aan de ontwikkeling van een land. Als Shell een minder deel aan subsidies zou gebruiken, dan bestaat de mogelijkheid dat het geld dat niet voor subsidies wordt gebruikt besteed kan worden aan

---

<sup>85</sup> Daarbij maak ik gebruik van zowel Shell, *Tax Contribution Report 2021* alsmede de bepalingen van Shell, *Responsible Tax Principles*.

<sup>86</sup> Happé 2015.

<sup>87</sup> Met personen doelt Shell op werknemers, aannemers en partijen die namens Shell optreden.

<sup>88</sup> Shell, *Tax Contribution Report 2021*, p. 20.

<sup>89</sup> 'Je kunt een bedrijf als Shell niet verwijten dat het winst wil maken', fd.nl.

<sup>90</sup> De schattingen lopen uiteen, maar het kabinet geeft aan 4.5 miljard euro aan subsidies te hebben verstrekt, terwijl voormalig Europarlementariër Metten op een bedrag uitkomt van 17 miljard euro, deze berekening door een groot aantal economen en wetenschappers onderschreven. Ik verwijs hiervoor naar 'Nederland, stop met fossiele miljardensubsidies', fd.nl.

de economische ontwikkeling van Nederland.<sup>91</sup>

De verdere bepalingen van onderdeel B gaan in over wie de verantwoordelijkheid draagt van de belastingstrategie, uitgangspunten en fiscale risicobeheersing. Volgens Shell draagt het bestuur de verantwoordelijkheid over deze zaken, daarnaast is de fiscale risicobeheersing duidelijk gedelegeerd aan *key individuals* en staat het onder toezicht van een gevestigde subcommissie van de Raad van Bestuur, zoals *Audit* en *Risk*. De auditcommissie ondersteunt de Raad van Bestuur bij het handhaven van een degelijk systeem van risicobeheer en interne controle. Gedurende het jaar worden verschillende lopende zaken en meer specifieke onderdelen in de auditcommissie behandeld. Tevens wordt op jaarbasis de tevredenheid en effectiviteit van Shell's systeem van risicomanagement en interne controles beoordeeld. Hieronder vallen ook financiële, operationele en compliance controles, waaronder fiscale controles.<sup>92</sup>

Zoals in de vorige alinea al even aan bod kwam, heeft Shell een *tax control framework* waarin de fiscale controles en het risicobeheer zijn vastgelegd. Op basis van het bovenstaande kan voorzichtig de conclusie worden getrokken dat Shell onderdeel B van de Tax Governance Code naleeft en voldoet aan de bepalingen van het tweede principe. Dit wel met een kanttekening dat er bij Shell verbetering mogelijk is wat betreft het maatschappelijk verantwoord ondernemen.

Het derde principe ziet op de fiscale naleving. Een onderneming die de Tax Governance Code heeft omarmt is verplicht om te voldoen aan de letter, het doel en de strekking van belastingwetgeving. Volgens *Shell Responsible Tax Principles* zet Shell zich in om te voldoen aan de belastingwetgeving van de landen waarin Shell actief is. Het correcte belastingbedrag moet op het juiste moment betaald worden in het land waarin Shell waarde creëert. In 2021 heeft Shell ongeveer 5.100 directe belastingaangiften en 37.000 indirecte belastingaangiften ingediend. In bijna 100% van de gevallen waren de ingediende aangiften op tijd volgens Shell.<sup>93</sup> Mocht er een aangifte niet binnen de termijn ingediend zijn, dan betaalt Shell de kosten<sup>94</sup> voor het niet tijdig doen van de aangifte.<sup>95</sup> Shell bereidt alle vereiste belastingaangiften voor en dient deze in. De aangiften worden, volgens Shell, volledig, nauwkeurig en tijdig verstrekt aan relevante belastingautoriteiten.<sup>96</sup> Tevens staat in *Shell Responsible Tax Principles* dat de belastingplanning van Shell gebaseerd is op redelijke interpretaties van de

---

<sup>91</sup> Dit is een idee, maar het hangt van veel factoren af. Een ander bedrijf zou bijvoorbeeld ook gebruik kunnen maken van de subsidie die Shell niet gebruikt. Bij subsidies wordt vaak een maximale hoeveelheid gegeven wat gebruikt kan worden door bedrijven die aanspraak kunnen maken op de subsidiepot.

<sup>92</sup> Shell, *Tax Contribution Report 2021*, p. 14.

<sup>93</sup> Shell, *Tax Contribution Report 2021*, p. 18.

<sup>94</sup> Zoals een verzuimboete in Nederland, dit verschilt per land.

<sup>95</sup> Shell gaat verder niet in wat het bedrag is van deze kosten, dus er kan geen conclusie getrokken worden over in welke mate zij tijdig aangiften indienen. Ik ga ervan uit dat het bedrag te verwaarlozen is, aangezien Shell het bedrag niet specificeert.

<sup>96</sup> 'Shells approach to tax', shell.nl.

toepasselijke wetgeving en is afgestemd op de essentie van de economische en commerciële activiteiten van Shell. Shell ziet af van transacties waarbij het voornaamste doel is om een belastingvoordeel te creëren, dat verder gaat dan een redelijke interpretatie van de relevante fiscale wet- en regelgeving; de belastingverdragen vallen hier ook onder.

De vierde bepaling ziet op het aanspraak maken van fiscale stimuleringsmaatregelen. Shell geeft aan dat getracht wordt om enkel aanspraak te maken op fiscale stimuleringsmaatregelen als deze in overeenstemming zijn met wettelijke kaders en dat Shell hierin transparant is. Shell geeft aan dat in een ideale situatie de fiscale stimuleringsmaatregelen beschikbaar moeten zijn voor alle participanten in de markt. Indien Shell gebruik maakt van fiscale stimuleringsmaatregelen, dan stelt Shell gegevens beschikbaar voor overheden om de inkomsten en economische gevolgen van de specifieke fiscale stimuleringsmaatregelen te beoordelen. In het algemeen geeft Shell aan dat als zij gebruik maken van *rulings*, dat dit gebeurt op basis van het verstrekken van alle relevante feiten en omstandigheden.<sup>97</sup> Naar mijn mening voldoet Shell hierdoor aan de vijfde bepaling van onderdeel C. Op basis van bovenstaande kan geconcludeerd worden dat Shell voldoet aan het derde principe van de Tax Governance Code.

Het vierde principe van de Tax Governance Code ziet op de ondernemingsstructuur. Shell geeft aan dat de onderneming op grond van commerciële overwegingen is gestructureerd. De structuur is in lijn met hun ondernemingsactiviteiten en alle ondernemingen van Shell hebben voldoende *substance* in de landen waarin ze actief zijn. Shell gaat niet in op wat verstaan wordt onder voldoende *substance*. Shell maakt geen gebruik van zogenaamde belastingparadijzen om belastingen op activiteiten die elders plaatsvinden te ontwijken. Shell geeft aan dat entiteiten die gevestigd zijn in rechtsgebieden met een laag of nul belastingtarief, daar gevestigd zijn om inhoudelijke en commerciële redenen. Daarnaast heeft Shell opgenomen dat over de winst belasting wordt betaald op basis van waar waarde wordt gecreëerd binnen de normale gang van zaken in de onderneming. Shell hanteert het *arm's length*-principe, dit in overeenstemming met de *best practice*-richtlijnen door de OECD. Ze passen deze principes consequent toe in alle activiteiten, maar Shell maakt hierbij wel de kanttekening dat dit afhankelijk is van lokale wetgeving.<sup>98</sup> Op basis van bovenstaande kan de conclusie worden getrokken dat Shell voldoet aan het vierde principe van de Tax Governance Code.

Het vijfde principe ziet op de relaties met fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden. Shell streeft ernaar om, waar mogelijk, een goede relatie op te bouwen met belastingautoriteiten, dit gebaseerd op wederzijds respect, transparantie en vertrouwen. Shell streeft daarnaast om relaties

---

<sup>97</sup> Shell, *Tax Contribution Report 2021*, p. 18.

<sup>98</sup> Shell, *Tax Contribution Report 2021*, p. 20. Zie ook: 'Responsible Tax Principles', [reports.shell.com](https://reports.shell.com).



van coöperatieve naleving met belastingautoriteiten op te bouwen, waarbij beide partijen proactief en constructief een dialoog aangaan om de strategie voor belastingplanning, risico's en belangrijke transacties te bespreken. Ten aanzien van eventuele misverstanden of meningsverschillen tracht Shell, in samenwerking met belastingautoriteiten, de problemen te identificeren en opties te onderzoeken om misverstanden of meningsverschillen op te lossen. De samenwerking met belastingautoriteiten ziet ook op situaties waarbij er grote onzekerheid bestaat over hoe de belastingregels van toepassing zijn op Shell. De dialoog wordt in een zo vroeg mogelijk stadium aangegaan.<sup>99</sup> Op basis van bovenstaande kan geconcludeerd worden dat Shell voldoet aan het vijfde principe van de Tax Governance Code.

Het zesde principe van de Tax Governance Code ziet op de fiscale transparantie en rapportage. In *Shell Responsible Tax Principles* staat dat Shell regelmatig informatie over Shell's benadering van belastingen en betaalde belastingen verstrekt aan belanghebbenden. Hieronder vallen investeerders, beleidsmakers, werknemers, het maatschappelijk middenveld en het grote publiek. Shell verstrekt informatie over de fiscale strategie of beleid, hierbij hoort een gedetailleerd overzicht van bestuursregelingen, de strategie voor belastingrisicobeheer en de omgang met belastingautoriteiten. Shell is ook transparant over wie welke entiteiten bezitten van Shell. Shell heeft een overzicht van haar groepsstructuur gepubliceerd met daarin een lijst van alle entiteiten met eigendomsinformatie en een korte uitleg van het type en de geografische reikwijdte van de activiteiten. Shell publiceert regelmatig een update over de voortgang en belangrijke kwesties met betrekking tot de belastingstrategie en belastingprincipes. Jaarlijks publiceert Shell informatie over het algehele effectieve belastingtarief en de belasting die Shell per land afdraagt, dit samen met informatie over de economische activiteit. Informatie over financieel materiële fiscale stimuleringsmaatregelen, zoals *tax holidays*, en indien van toepassing tevens een overzicht van de stimuleringsvereisten en wanneer deze verlopen, publiceert Shell ook. Shell publiceert tevens een overzicht van de belangbehartigingsbenadering die Shell hanteert bij belastingkwesties. Hierbij hoort ook informatie over de kanalen die Shell gebruikt met betrekking tot beleidsontwikkeling en het algemene doel van de betrokkenheid van Shell. Shell heeft in *Tax Contribution Report*<sup>100</sup> een tabel opgenomen met daarin de totale belasting die door Shell wordt gedragen en geïnd, dit specifiek voor de winstbelasting, werkgeversbelastingen, andere betalingen aan de overheid, indirecte belasting (geïnd en betaald) en werknemersbelasting. Op basis van bovenstaande kan de conclusie worden getrokken dat Shell voldoet aan zesde principe van de Tax Governance Code.

---

<sup>99</sup> 'Responsible Tax Principles', reports.shell.com.

<sup>100</sup> Shell, *Tax Contribution Report 2021*, p. 9.

### 3.2.1.4 Tussenconclusie

In deze deelparagraaf heb ik getoetst in welke mate Shell voldoet aan de principes van de Tax Governance Code. De resultaten van de toetsing worden weergegeven in tabel 3.1. Ten aanzien van het tweede principe zijn er bij Shell verbeterpunten mogelijk op het gebied van maatschappelijk verantwoord ondernemen. Naar mijn mening zou kritisch gekeken moeten worden naar het gebruik van subsidies en de mogelijkheid om dit te kunnen beperken. Al met al ben ik van mening dat Shell lijkt te voldoen aan de bepalingen en principes van de Tax Governance Code. Hierdoor hebben zij de Tax Governance Code voldoende omarmt.

Tabel 3.1 Samenvatting toetsing Shell.

Bepaling → Principe ↓	1	2	3	4	5	6
A. Belastingbeleid: belastingstrategie en belastingprincipes	✓	✓	✓	✓	-	-
B. Verantwoording en fiscaal bestuur*	✓	✓	✓	-	-	-
C. Fiscale naleving	✓	✓	✓	✓	✓	-
D. Ondernemingsstructuur	✓	✓	✓	-	-	-
E. Relaties met fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden	✓	✓	✓	-	-	-
F. Fiscale transparantie en rapportage	✓	✓	✓	✓	✓	✓

\*Verbetering mogelijk wat betreft het maatschappelijk verantwoord ondernemen.

## 3.2.2 Casus ABN-Amro

### 3.2.2.1 De bank ABN-Amro

ABN-Amro verleent financiële diensten in Nederland. De houdstermaatschappij ABN AMRO Bank N.V. is beursgenoteerd. ABN Amro is ten tijde van de kredietcrisis opgericht door de samenvoeging van de voormalige bank Fortis en de voormalige ABN AMRO Holding N.V.<sup>101</sup> ABN-Amro heeft als streven om een persoonlijke bank in de digitale tijd te zijn. ABN-Amro wil met toewijding een serieuze rol spelen in de samenleving. Hierbij helpt de digitale tijd om het bankieren dichter bij de klant en hun behoeften te brengen. Als focuspunten heeft ABN-Amro inclusiviteit, duurzaamheid, sociaal ondernemen, innovatie, dagelijkse bankzaken en meer.<sup>102</sup> Zoals in de inleiding van dit hoofdstuk is benoemd is ABN-Amro voor 53% in handen van een STAK waar een onafhankelijke bestuurder boven zit. De stichting is echter bij wet opgericht, de beslissing om aandelen te verkopen ligt bij het Ministerie van Financiën.<sup>103</sup>

### 3.2.2.2 Fiscaal beleid ABN-Amro

ABN-Amro streeft naar een gematigd risicoprofiel op het gebied van belastingen, waarbij ABN-Amro zich altijd houdt aan de geldende wet- en regelgeving en relevante internationale normen.<sup>104</sup> Het doel

<sup>101</sup> 'Onze geschiedenis', abnamro.com.

<sup>102</sup> 'Purpose en strategie', abnamro.com.

<sup>103</sup> Zie Wet van 19 mei 2011, houdende Wet stichting administratiekantoor beheer financiële instellingen (*Stb.* 2011, 263).

<sup>104</sup> ABN-Amro gaat verder niet in op wat zij verstaan onder relevante internationale normen.

van ABN-Amro is om te voldoen aan zowel de letter als de geest van de wet. Het streven is om aan iedere legitieme verplichting om informatie te leveren op eerste verzoek te voldoen. Op basis van wederzijds respect, vertrouwen en transparantie wil ABN-Amro een sterke band opbouwen met alle nationale belastingautoriteiten van landen waarin ABN-Amro actief is. Daarnaast zet ABN-Amro geen belastingstructuren op die gericht zijn op belastingontwijking en werkt ABN-Amro hier ook niet actief aan mee. ABN-Amro zet geen belastingstructuren op die niet op basis van commerciële overwegingen worden opgezet of niet voldoen aan de geest van de wet. De interne verrekenprijzen worden altijd vastgesteld op basis van markconforme voorwaarden. Aan de klanten van ABN-Amro worden enkel producten die een belastingvoordeel opleveren aangeboden op het moment dat deze producten transparant zijn, volledig voldoen aan de wet- en regelgeving en niet in strijd zijn met het doel en geest van de wet. Daarnaast is ABN-Amro transparant over het belastingbeleid en voldoet ABN-Amro aan alle relevante regels op het gebied van transparantie.<sup>105</sup> Dit alles heeft ABN-Amro opgenomen in de *Tax Principles*. Deze worden door de Raad van Bestuur jaarlijks beoordeeld en goedgekeurd. De Raad van Bestuur draagt de verantwoordelijkheid over de fiscale zaken en de onderneming. Belastingzaken die spelen worden besproken met de verschillende commissies.<sup>106</sup> ABN-Amro definieert een fiscaal risico als een risico van onverwachte belastinglasten, hieronder vallen ook rente en boetes. Een fiscaal risico is tevens een risico op nadelige gevolgen van fiscale gebeurtenissen, hierbij kan, volgens de ABN-Amro, worden gedacht aan reputatieschade bij de belastingdienst, autoriteiten, investeerders, werknemers en de publieke opinie. ABN-Amro is van mening dat een fiscaal risico ernstige financiële gevolgen heeft voor de reputatie van ABN-Amro en dat dit ook gevolgen heeft voor de relatie tot het eigen gedrag, producten of oplossingen en met betrekking tot de fiscale integriteit van de klanten van ABN-Amro.<sup>107</sup>

ABN-Amro staat onder toezicht van De Nederlandse Bank, hierna DNB. In de rol als toezichthouder stelt DNB eisen aan ABN-Amro omtrent het vervullen van de fiscale integriteitsdoelen. DNB heeft hiervoor richtlijnen opgesteld, opgenomen in *Good Practices on Client Tax Integrity Risk Management*. ABN-Amro heeft deze richtlijnen geïmplementeerd en waar nodig de procedures en processen aangepast conform de richtlijnen.<sup>108</sup>

### 3.2.2.3 Tax Governance Code

ABN-Amro heeft een rapport gepubliceerd waarin gedetailleerd wordt toegelicht of ABN-Amro voldoet aan de Tax Governance Code. Hiervoor verwijst ABN-Amro naar de *Tax Principles* en naar de

---

<sup>105</sup> 'Regulatory en governance', abnamro.com.

<sup>106</sup> De *Executive Committee*, de *Group Risk Committee*, de *Financial Crime Risk Committee*, *Business Risk Committees* en de *Ethical Committee*.

<sup>107</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 43.

<sup>108</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 1.

jaarverslagen. Ik zal per onderdeel van de Tax Governance Code behandelen of ABN-Amro voldoet aan de geformuleerde principes en bepalingen. Hierbij maak ik tevens gebruik van het recentelijk gepubliceerd onderzoek<sup>109</sup> door Eerlijke geldwijzer. In dit onderzoek worden een aantal banken onderzocht op verschillende thema's rondom duurzaamheid. Hierbij onderzoekt Eerlijke Geldwijzer ook het beleid rondom belastingontwijking. Per beoordelingselement krijgt iedere bank een cijfer op een schaal van 0 tot 10, waarbij 0 slecht is en 10 goed.

Het eerste principe ziet op het belastingbeleid van de onderneming. Volgens de *Tax Principles* van ABN-Amro is het betalen van belasting onderdeel van maatschappelijk verantwoord ondernemen en een mogelijkheid om een bijdrage te leveren aan de samenleving waarin de bank actief is. Dit in plaats van dat zij belastingen beschouwen als kostenpost. Het bestuursorgaan en de Raad van Toezicht van de bank controleren het belastingbeleid, het gerelateerde maatschappelijke verantwoord ondernemen en de governance. ABN-Amro heeft een duidelijk belastingbeleid en de belastingprincipes zijn van toepassing op alle entiteiten van de onderneming.<sup>110</sup> Uit het *Integrated Annual Report* volgt dat de producten die ABN-Amro aanbiedt, in lijn zijn met deze fiscale uitgangspunten. Volgens ABN-Amro houdt dit in dat een product, zoals fiscale stimuleringsmaatregeling, alleen gebruikt kan worden als dit in overeenstemming is met het doel en strekking van de wet.<sup>111</sup> Hierbij wordt rekening gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden. Op basis van bovenstaande kan de conclusie worden getrokken dat ABN-Amro voldoet aan het eerste principe van de Tax Governance Code.

Het tweede principe ziet op de verantwoording en fiscaal bestuur. Volgens de *Tax Principles*<sup>112</sup> van ABN-Amro is het betalen van belasting onderdeel van hun maatschappelijk verantwoord ondernemen en kan op die manier draagt ABN-Amro bij aan de samenleving waarin de bank actief is. Dit in plaats van dat ABN-Amro belastingen ziet als kostenpost. Uit *Rules of Procedure of the Executive Board*<sup>113</sup> blijkt dat specifiek de *Chief Financial Officer* verantwoordelijk is voor de belastingstrategie van de onderneming. De Raad van Bestuur draagt de verantwoordelijkheid voor de fiscale risicobeheersing.<sup>114</sup> Uit de *Rules of Procedure of the Audit Committee of the Supervisory Board*<sup>115</sup> volgt dat de auditcommissie verantwoordelijk is voor onder andere de fiscale planning van de onderneming met inachtneming van de naleving van de wettelijke vereisten. Tevens is de auditcommissie verantwoordelijk voor het monitoren van de Raad van Bestuur op het gebied van het belastingbeleid

---

<sup>109</sup> Beleidsbeoordeling Nederlandse banken 19e update, Eerlijke Bankwijzer, 25 mei 2023.

<sup>110</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 230.

<sup>111</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 43.

<sup>112</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 2.

<sup>113</sup> *Rules of Procedure of the Executive Board 2021*, p. 21.

<sup>114</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 1.

<sup>115</sup> ABN-Amro, *Rules of Procedure of the Audit Committee of the Supervisory Board 2021*, p. 3.

van de onderneming. In het *Tax Control Framework* zijn de fiscale controles en risicobeheer vastgelegd. ABN-Amro streeft ernaar om voldoende beheerst te zijn over de fiscale risico. De fiscale risico's worden omschreven, gecontroleerd, gemonitord en getoetst.<sup>116</sup> Op basis van bovenstaande kan de conclusie worden getrokken dat ABN-Amro aan het tweede principe van de Tax Governance Code voldoet.

Het derde principe ziet op de fiscale naleving. ABN-Amro streeft ernaar om te voldoen aan de letter, het doel en de strekking van belastingwetgeving in alle landen waarin ABN-Amro actief is. Volgens ABN-Amro betekent dit dat ze het juiste bedrag aan belasting betaalt op het juiste moment.<sup>117</sup> Uit de *Tax Principles*<sup>118</sup> volgt dat ABN-Amro geen aanspraak maakt op fiscale stimuleringsmaatregelen indien zij dit niet commercieel kan verantwoorden. ABN-Amro gaat echter verder niet in op de voorwaarde dat de fiscale stimuleringsmaatregelen algemeen beschikbaar zijn. Volgens ABN-Amro benadert ze proactief belastingautoriteiten om zekerheid te krijgen over de fiscale verplichtingen.<sup>119</sup> Ze wisselt regelmatig informatie uit met de belastingautoriteiten conform nationale en internationale regels. Het is echter niet duidelijk of de uitgewisselde informatie volledig is voorzien van alle relevante feiten en omstandigheden. Op basis van bovenstaande kan voorzichtig de conclusie worden getrokken dat ABN-Amro aan de bepalingen van onderdeel C van de Tax Governance Code voldoet. Hoewel aan het derde principe niet volledig getoetst kan worden, voldoet ANB-Amro, naar mijn mening, wel voldoende aan het derde principe. Dit ziet met name op het feit dat niet blijkt of de uitgewisselde informatie voorzien is van alle relevante feiten en omstandigheden. Ik neem aan dat ABN-Amro wel volledige informatie deelt met belastingautoriteiten.

Het vierde principe ziet op de ondernemingsstructuur. Al in de vorige alinea is terug te lezen dat ABN-Amro is gestructureerd enkel op basis van commerciële overwegingen en dat de structuur is afgestemd is op de bedrijfsactiviteit, inclusief voldoende *substance*.<sup>120</sup> ABN-Amro stelt dat zij geen gebruik maakt van belastingparadijzen om belasting te ontwijken. Indien ABN-Amro wel actief is in een belastingparadijs, dan weerspiegelt dit een significante economische realiteit.<sup>121</sup> Uit het rapport<sup>122</sup> van Eerlijke geldwijzer blijkt dat ABN-Amro echter op dit punt slecht scoort, namelijk een 1.<sup>123</sup> Hierdoor kan ABN-Amro niet voldoen aan de eerste bepaling van het vierde principe. Zoals al eerder aan bod is

---

<sup>116</sup> Zie ABN-Amro, *Tax Control Framework* en ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 2.

<sup>117</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 43.

<sup>118</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 2.

<sup>119</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 1.

<sup>120</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 228.

<sup>121</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 228.

<sup>122</sup> Beleidsbeoordeling Nederlandse banken 19e update, Eerlijke Bankwijzer, 25 mei 2023.

<sup>123</sup> Het is niet precies duidelijk hoe Eerlijke Geldwijzer op dit cijfer uitkomt. Zelf geeft Eerlijke Geldwijzer aan inzage te hebben in niet-publieke beleidsdocumenten, het is mogelijk dat hierin andere of meer informatie gegeven is. Voor deze scriptie ga ik uit van de beoordeling van Eerlijke Bankwijzer, aangezien zij meer informatie tot hun beschikking hebben om tot een conclusie te komen.

gekomen betaalt ABN-Amro de correcte hoeveelheid belasting op het juiste tijdstip. Aangezien ABN-Amro enkel gestructureerd is op basis van commerciële overwegingen en dat ze op een correct moment de juiste hoeveelheid belasting betaalt, kan voorzichtig de conclusie worden getrokken dat ABN-Amro aan de tweede bepaling voldoet van het vierde principe. De derde bepaling ziet op het toepassen van het zakelijkheidsbeginsel. ABN-Amro maakt geen gebruik van transfer pricing om resultaten te behalen die niet commercieel gerechtvaardigd zijn.<sup>124</sup> Op basis van bovenstaande kan de conclusie worden getrokken dat ABN-Amro aan het vierde principe van de Tax Governance Code voldoet.

Het vijfde principe ziet op de relatie met fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden. Zoals in paragraaf 3.3.2.2 al aan bod is gekomen, streeft ABN-Amro naar een coöperatieve relatie met belastingautoriteiten, dit gebaseerd op wederzijds respect, transparantie en vertrouwen.<sup>125</sup> ABN-Amro zal samenwerken met Nederlandse belastingautoriteiten en andere belastingautoriteiten om te helpen met hun inspanning wat betreft de belastingaangiftecontrole om dit beter op elkaar af te laten stemmen. ABN-Amro respecteert de rechten van overheden om hun eigen belastingstelsel, wetgeving en manier om belasting te innen te bepalen.<sup>126</sup> Uit het *Integrated Annual Report* blijkt dat ABN-Amro proactief is in het benaderen van belastingautoriteiten met betrekking tot het begrijpen van de fiscale verplichtingen. Er staat echter niet specifiek vermeldt dat dit in een vroeg stadium gebeurt. Over kwesties waar verschil van inzicht over bestaat, staat niet vermeld dat het doel is om zekerheid te krijgen op de korst mogelijke termijn. Op basis hiervan kan geen conclusie worden getrokken of ABN-Amro voldoet aan de derde bepaling van het vijfde principe. Op grond van bovenstaande zijn er een aantal punten die ABN-Amro moet verbeteren, zodat ABN-Amro wel kan voldoen aan het vijfde principe.

Het zesde principe ziet op de fiscale transparantie en rapportage. Om aan dit principe te voldoen moet ABN-Amro regelmatig informatie vertrekken over het belastingbeleid en betaalde belastingen, dit aan haar belanghebbenden, waaronder investeerders, beleidsmakers, werknemers, het maatschappelijke middenveld en haar grootaandeelhouder en het grote publiek. ABN-Amro voldoet aan de eerste bepaling, want het fiscale beleid en het fiscale risico is gepubliceerd.<sup>127</sup> Uit de *Integrated Annual Report*<sup>128</sup> volgt de lijst van entiteiten, met eigendomsinformatie en een korte uitleg van het type en de geografische reikwijdte van de activiteiten. Echter volgt uit het rapport van Eerlijke geldwijzer dat

---

<sup>124</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 1.

<sup>125</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 1.

<sup>126</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 2.

<sup>127</sup> Zie ABN-Amro, *Tax principles 2021*, & ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 43.

<sup>128</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 230 & 363.

ABN-Amro slecht scoort op dit onderdeel, namelijk een 0. Eerlijke geldwijzer heeft getoetst of ABN-Amro hun volledige groepsstructuur hebben gepubliceerd, inclusief groepsonderdelen die indirect of gedeeltelijk in eigendom zijn. In de tweede bepaling staat echter niet specifiek dat de lijst alle entiteiten, zowel indirect of gedeeltelijk in eigendom zijn, gepubliceerd moet worden. ABN-Amro heeft namelijk niet de volledige lijst gepubliceerd, daarom is het lastig om een conclusie te trekken of ABN-Amro op dit punt voldoet aan de bepaling van de Tax Governance Code. De tekst van de bepaling is niet specifiek genoeg, er staat namelijk niet dat volledige lijst gepubliceerd moet worden, in bepaling staat enkel 'een lijst van entiteiten'. Uit de *Country-by-country reporting*<sup>129</sup> van ABN-Amro blijkt hoeveel belasting ABN-Amro per land betaalt. Hierdoor voldoet ABN-Amro aan de derde bepaling. Aangezien een niet volledig overzicht is gepubliceerd met hoeveel belasting ABN-Amro betaalt per belastingmiddel per land, maar enkel Nederland, voldoet ABN-Amro niet aan de vierde bepaling.<sup>130</sup> Dit blijkt ook uit het rapport<sup>131</sup> van Eerlijke geldwijzer. Hierin scoort ABN-Amro erg slecht ten aanzien van dit punt, namelijk een 0.<sup>132</sup> ABN-Amro ontvangt overheidssubsidies voor het participeren in het TLTRO<sup>133</sup> programma in 2022 en 2021.<sup>134</sup> Hiermee zou ABN-Amro kunnen voldoen aan de vijfde bepaling, maar volgens het onderzoek van Eerlijke Geldwijzer scoort ABN-Amro op dit punt een 0. Dit komt waarschijnlijk doordat Eerlijke wijzer onderzoek verricht ten aanzien van belastingovereenkomsten met belastingautoriteiten en ABN-Amro heeft een stimuleringsmaatregel vanuit de Europese Centrale Bank. De kans bestaat dat Eerlijke Geldwijzer de Europese Centrale Bank niet beschouwt als een belastingautoriteit, waardoor ABN-Amro op dit punt slecht scoort. Hierdoor ben ik van mening dat ABN-Amro alsnog voldoet aan de vijfde bepaling, ondanks de slechte score uit het onderzoek van Eerlijke Geldwijzer. Omdat ABN-Amro in de *Tax Principles*<sup>135</sup> heeft opgenomen welke belangen ABN-Amro behartigd bij belastingkwesties en hoe ABN-Amro zich inzet met betrekking tot beleidsontwikkeling. Hierdoor voldoet ABN-Amro aan de zesde bepaling van de Tax Governance Code. Op basis van bovenstaande voldoet ABN-Amro niet aan het zesde principe van de Tax Governance Code, aangezien aan de vierde bepaling niet compleet voldaan kan worden en dat ABN-Amro slecht scoort, op basis van onderzoek, ten aanzien van een paar bepalingen Volgens de *Application Dutch Tax Governance Code* is ABN-Amro wel bezig om het gedetailleerde overzicht te publiceren in de komende jaren.<sup>136</sup>

---

<sup>129</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 264.

<sup>130</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 43.

<sup>131</sup> Beleidsonderzoek eerlijke belastingen, p. 11-12.

<sup>132</sup> Op een schaal van 0 tot 10. 0 is slecht en 10 is goed.

<sup>133</sup> TLTRO staat voor Targeted Longer-term Refinancing Operations. Dit is een programma ontwikkeld door de Europese Centrale Bank waarbij lange termijn leningen tegen aantrekkelijke voorwaarden aangeboden worden aan banken.

<sup>134</sup> ABN-Amro, *Integrated Annual Report 2022*, p. 264.



<sup>135</sup> ABN-Amro, *Tax principles 2021*, p. 2.

<sup>136</sup> ABN-Amro, *Application Dutch Tax Governance Code 2022*, p 8.

### 3.2.3.4 Tussenconclusie

In deze deelparagraaf is getoetst in welke mate ABN-Amro voldoet aan de principes van de Tax Governance Code. De resultaten van de toetsing worden weergegeven in tabel 3.2. ABN-Amro voldoet naar mijn mening niet voldoende aan de Tax Governance Code. Dit ziet met name op het niet kunnen voldoen aan het zesde principe van de Tax Governance Code. Om volledig de Tax Governance Code te onderschrijven, moeten partijen aan alle bepalingen van de principes voldoen. Zoals in hoofdstuk 2 aan bod kwam, hanteert de Tax Governance Code de 'pas toe of leg uit'- principe. ABN-Amro heeft weliswaar uitgelegd waarom zij nog niet kunnen voldoen aan de vierde bepaling van het zesde principe, maar de acties om dit te verbeteren hiervoor zijn, naar mijn mening, nog niet voldoende uitgelegd. ABN-Amro geeft tevens niet de exacte termijn weer waarop zij wel kunnen voldoen aan de vierde bepaling van het zesde principe. ABN-Amro geeft enkel aan dat zij binnen een aantal jaren wel kunnen voldoen aan de vierde bepaling van het zesde principe. Het is niet duidelijk of dit een redelijke termijn is, want dit is door VNO-NCW niet gespecificeerd in de Tax Governance Code. Tevens voldoet ABN-Amro naar mijn mening niet aan de eerste bepaling van het vierde principe, die ziet op het gebruik van belastingparadijzen voor belastingontwijking. Wat betreft het vijfde principe zijn er nog wat verbeterpunten mogelijk. Ondanks dat ABN-Amro voor een deel voldoet aan de bepalingen en principes van de Tax Governance Code, gaat het op een aantal punten nog niet goed genoeg. Daarom ben ik van mening dat ABN-Amro niet voldoende de Tax Governance Code heeft omarmt.

Tabel 3.2 Samenvatting toetsing ABN-Amro.

Bepaling  Principe 	1	2	3	4	5	6
A. Belastingbeleid: belastingstrategie en belastingprincipes	✓	✓	✓	✓	-	-
B. Verantwoording en fiscaal bestuur	✓	✓	✓	-	-	-
C. Fiscale naleving	✓	✓	✓	✓*	✓**	-
D. Ondernemingsstructuur	X	✓	✓	-	-	-
E. Relaties met fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden	✓	✓	✓/X***	-	-	-
F. Fiscale transparantie en rapportage	✓	✓/X****	✓	X	✓	✓

\*Het is niet duidelijk of wordt voldaan aan de voorwaarde dat stimuleringsmaatregelen algemeen beschikbaar zijn.

\*\* Het is niet duidelijk of de uitgewisselde informatie volledig is voorzien van alle relevante feiten en omstandigheden.

\*\*\* Niet specifiek vermeld dat in een vroeg stadium getracht wordt om overeenstemming te bereiken bij geschilpunten.

\*\*\*\* Kan geen conclusie worden getrokken.

## 3.2.3 Casus Ahold Delhaize

### 3.2.3.1 Het bedrijf Ahold Delhaize

Koninklijke Ahold Delhaize N.V., hierna Ahold Delhaize, is een van de grootste ondernemingen op het gebied van supermarkten. In 2016 is Ahold Delhaize ontstaan door de fusie van Ahold en Delhaize



groep. Ahold Delhaize exploiteert supermarkten in Europa, de Verenigde Staten en Indonesië. Ahold Delhaize is het moederbedrijf van de supermarktketen Albert Heijn.<sup>137</sup>

### 3.2.3.2 Fiscaal beleid Ahold Delhaize

Ahold Delhaize heeft als streven om een positieve impact te maken in de gemeenschappen waarin Ahold Delhaize actief is. Volgens Ahold Delhaize doet zij dit door belasting te betalen op een manier die rekening houdt met sociale en zakelijke verantwoordelijkheid, waarbij tevens rekening wordt gehouden met de belangen van de aandeelhouders. De algemene fiscale aanpak is in lijn met Ahold Delhaize's Business Principles, een gezonde en duurzame strategie en de gedragscode van Ahold Delhaize. Het belastingbeleid bestaat uit vijf elementen: transparantie, boekhouding, governance, compliance, relaties met autoriteiten en bedrijfsstructuur. De belastingprincipes zijn afgestemd met de *The B Team Responsible Tax Principles*. In mei 2022 heeft Ahold Delhaize de Tax Governance Code omarmt.<sup>138</sup>

Volgens Ahold Delhaize betaalt zij belastingen in alle landen waarin zij als onderneming actief is. Hierdoor draagt Ahold-Delhaize bij aan de economische en sociale ontwikkeling in die landen. Ahold Delhaize steunt met haar belastingbijdrage de VN-doelstelling voor duurzame ontwikkeling. In 2022 heeft Ahold Delhaize verschillende soorten belastingen geïnd en afgedragen: loonbelasting, vennootschapsbelasting, omzet- en gebruiksbelasting (*sales and use*), onroerendezaakbelasting, dividendbelasting, accijnzen en douanerechten en overige belastingen (Ahold Delhaize geeft de verpakkingsbelasting als voorbeeld). Dit voor een totaalbedrag van 6 miljard euro. 1.8 miljard daarvan is de totale belastingbijdrage in 2022. Ahold Delhaize heeft per type belasting aangegeven hoeveel belasting ze betalen, voor de vennootschapsbelasting heeft Ahold Delhaize dit ook aangegeven per land. Het effectieve inkomstenbelastingtarief over 2022 is 22,2%. Over het effectieve tarief van de vennootschapsbelasting geeft Ahold Delhaize geen informatie.<sup>139</sup>

Ahold Delhaize heeft een team binnen het bedrijf wat alles omtrent belasting regelt. Zij rapporteren rechtstreeks aan de CFO en hebben direct toegang tot de Raad van Bestuur en de Raad van Commissarissen. Minimaal één keer per jaar wordt er een fiscale update gepresenteerd, hierin staat de implementatie en uitvoering van de fiscale strategie. De Raad van Bestuur moet het wereldwijde fiscale beleid van Ahold Delhaize goedkeuren. De belastingrisicobereidheid is gebaseerd op de algehele compliance-gerelateerde risicobereidheid van Ahold Delhaize. Volgens Ahold Delhaize is deze zeer laag, want er bestaat een risico bij het niet-naleven van toepasselijke fiscale wet- en regelgeving

---

<sup>137</sup> 'About', [aholddelhaize.com](https://aholddelhaize.com).

<sup>138</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 140.

<sup>139</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 140.

dat dit kan leiden tot schade aan de reputatie van Ahold Delhaize of de relatie met de landen waarin Ahold Delhaize actief is.

Ahold Delhaize heeft een *Tax Control* verklaring opgenomen. Hierin geeft Ahold Delhaize aan dat ze in control zijn op het gebied van belastingen en dat op een verantwoorde manier omgaan met belastingen een belangrijk doel is van het belastingteam binnen Ahold Delhaize. Ze geven hierbij een lijst om dit doel te ondersteunen:

- Er is een *Tax Control Framework* om belastingrisico's voor de verschillende belastingen rechtsgebieden te beoordelen en te beheersen.
- De fiscale controles die voortvloeien uit fiscale risicobeoordelingsoefeningen worden gedefinieerd, geïmplementeerd en getest door verschillende monitoringsfuncties. Hieronder valt het senior management, de *Risk & Controls* en de interne auditteams. Ahold Delhaize heeft hiervoor speciale tools ontwikkeld voor dit doel.
- Jaarlijks wordt een auditplan gemaakt, op basis hiervan worden bepaalde belastingen of landen gecontroleerd. Dit resulteert in een controlerapport waarin het ontwerp en de operationele effectiviteit van de fiscale controles worden beoordeeld.
- Er is een apart controlekader voor het op een verantwoordelijke manier omgaan met belastingen.
- Het (lokale) management moet ieder kwartaal een verantwoordingsbrief tekenen, hierin staat dat zij voldoen aan alle fiscale controles en beleidsregels.
- Er zijn regelmatig voortgangsvergaderingen met lokale CFO's en bedrijfsteams.
- Er is een rapport over fiscale naleving.
- Er is permanente scholing van het belastingteam en gerelateerde functies.<sup>140</sup>

Naast deze activiteiten die het fiscaal in control zijn ondersteunen, zijn er nog meer acties die Ahold Delhaize onderneemt. Zo moeten alle merken van Ahold Delhaize elk kwartaal een verklaring ondertekenen. In die verklaring staat een goedkeuring en bevestiging van de juistheid en volledigheid van de fiscale positie. De belastingstrategie wordt proactief gecommuniceerd in het hele bedrijf en daarnaast organiseert Ahold Delhaize interne trainingen voor bepaalde merken en landen. In deze trainingen wordt het belastingbeleid en de belangrijkste principes toegelicht door middel van workshops over fiscale risico's. Ook wordt regelmatig gemonitord of de fiscale strategie in lijn is met de *Ahold Delhaize Business Principles, Healthy and Sustainable strategy* en de *Code of Conduct*. De

---

<sup>140</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 140.

jaardoelstellingen van het belastingteam zijn gebaseerd op deze principes en afgestemd op de doelstellingen van individuele medewerkers. Jaarlijks worden de prestaties van afdelingen en medewerkers gemeten aan de hand van de doelstellingen van de principes. Mochten er ethische of compliance problemen zijn met betrekking tot bedrijfspraktijken, hieronder vallen ook fiscale problemen, dan is er een speciale klokkenluiderslijn voor medewerkers van Ahold Delhaize.

Ahold Delhaize is actief het gebied van fiscale technologie. Ahold Delhaize heeft een wereldwijde fiscale technologiestrategie en een stappenplan opgesteld op basis van vijf pijlers. De vijf pijlers zijn: inzichten, data gedreven, automatisering, risicomangement en toekomstbestendig. Er zijn verschillende initiatieven opgezet binnen directe belastingen en indirecte belastingen. Hierbij kan worden gedacht aan *Country by Country Reporting automation*, DAC6, Pilar 2, btw-oplossingen en *tax engine*. Ahold Delhaize sluit aan bij bredere financiële implementaties en de IT-functie ondersteunt de fiscale technologieprojecten. Het implementeren van een nieuw soort kern financieel systeem is een belangrijk onderdeel van het stappenplan.

Op het gebied van compliance streeft Ahold Delhaize ernaar om de aangiften in te dienen in overeenstemming met de lokale wet- en regelgeving. Ahold Delhaize baseert de fiscale compliance op een redelijke en verantwoordelijke interpretatie van belastingwetten. Daarnaast streeft Ahold Delhaize ernaar om te voldoen naar zowel de letter als de geest van de wet en tracht zij onzekerheden over de fiscale behandeling vooraf in overleg met de belastingdienst te bespreken. Daarnaast vraagt Ahold Delhaize alleen een ruling aan op basis van volledige openbaarmaking van de relevante feiten. Er wordt alleen gebruikt gemaakt van fiscale stimuleringsmaatregelen indien deze zijn afgestemd met de bedrijfs- en operationele doelstelling en voortvloeien uit belastingwetgeving. Daarnaast moeten deze maatregelen algemeen beschikbaar zijn.

Zoals eerder beschreven zal Ahold Delhaize in sommige gevallen contact met de belastingdienst hebben. Dit zal altijd op basis van wederzijds vertrouwen, transparantie en openheid gaan. Alle informatie die de belastingdienst nodig heeft, zal Ahold verstrekken binnen een redelijke termijn. Volgens Ahold Delhaize zal dit zowel hen als de fiscus helpen om tijdige en efficiënte compliance te bevorderen. Ahold Delhaize geeft aan dat ze een individueel monitoringsplan hebben met de belastingdienst. Ik neem aan dat zij hiermee Horizontaal toezicht bedoelen. In België neemt Ahold Delhaize deel aan een proefproject Co-operative Tax Compliance Program, dit is een programma dat een nieuwe manier van samenwerken aanbiedt met de FOD Financiën.<sup>141</sup>

---

<sup>141</sup> 'Co-operative tax compliance programme', [financien.belgium.be](http://financien.belgium.be).

Ahold Delhaize hecht veel waarde aan een constructief dialoog over belastingen met regeringen in de landen waarin Ahold Delhaize actief is. Daarnaast reageert Ahold Delhaize op overheidsoverleg betreffende voorgestelde wijzigingen in de wetgeving met als doel duurzame wetgeving te bereiken. Ahold Delhaize is tevens actief lid bij een aantal belangengroepen zoals de VNO-NCW en de NOB. Daarnaast neemt Ahold Delhaize deel aan het initiatief van de Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling, hierna VBDO, voor fiscale transparantie, het duurzaamheidsinitiatief van Dow Jones sustainability index, hierna DJSI, en het *European Business Tax Forum Total Tax Contribution Study*.<sup>142</sup>

Op het gebied van ondernemingsstructuur geeft Ahold Delhaize aan dat ze fysiek aanwezig zijn in de rechtsgebieden waar ze actief zijn en volgen daarnaast de internationale aanvaarde normen en standaarden.<sup>143</sup> Ahold Delhaize zal de activiteiten op Curaçao staken in het kader van de nieuwe EU-regelgeving, zoals Pillar 2. In het kader van Pillar 2 verwacht Ahold Delhaize dat er geen materiële wijzigingen zijn voor de activiteiten van Ahold Delhaize.<sup>144</sup>

Het fiscale besluit proces van Ahold Delhaize is gebaseerd op onderstaande principes:<sup>145</sup>

- Ahold Delhaize zal niet de gecreëerde waarde overdragen aan rechtsgebieden die zijn opgenomen in de zwarte lijst<sup>146</sup>.
- Ahold Delhaize betaalt belasting over de winst op basis van waar waarde wordt gecreëerd binnen de normale gang van zaken.
- Het arm's length principe wordt toegepast op het transfer pricing beleid.
- Ahold Delhaize maakt geen gebruik van niet-transparante bedrijfsstructuren of structuren die in laagbelastende rechtsgebieden gevestigd zijn, dit om relevante informatie voor de belastingdienst te verbergen.
- Ahold Delhaize is niet actief in landen die in de lijst zijn opgenomen van rechtsgebieden met lage belastingen.
- Ahold Delhaize heeft een lijst gepubliceerd met alle entiteiten van Ahold Delhaize.

---

<sup>142</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 139.

<sup>143</sup> Vanuit de OECD het actieplan voor grondslaguitholling en winstverschuiving.

<sup>144</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 140.

<sup>145</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 140.

<sup>146</sup> Dit is een lijst met landen met een te laag belastingtarief, die wordt gebruikt bij bestaande en nieuwe maatregelen tegen belastingontwijking. Voorbeelden hiervan zijn de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden en de zwarte lijst die op 27 december 2022 is gepubliceerd.

- Ahold Delhaize heeft aangegeven dat zij geen overeenkomsten aangaan met een werknemer, klant of aannemer waarvan het enige doel is om een belastingvoordeel te creëren dat een redelijke interpretatie van de relevante belastingregels te boven gaat.<sup>147</sup>

### 3.2.3.3 Tax Governance Code

Nu in de vorige deelparagraaf het fiscaal beleid van Ahold Delhaize is beschreven, ga ik in deze paragraaf toetsen in welke mate Ahold Delhaize aan de principes en bepalingen voldoet van de Tax Governance Code.

Het eerste principe ziet op het belastingbeleid. In dat kader heeft Ahold Delhaize een belastingstrategie wat goedgekeurd is door de raad van bestuur en wordt er jaarlijks een belastingupdate gepresenteerd. Uit de vorige paragraaf blijkt dat Ahold Delhaize belasting betaalt op een manier die rekening houdt met sociale en zakelijke verantwoordelijkheid. Het belastingbeleid is in lijn met de principes van Ahold Delhaize en dit wordt door de raad van bestuur goedgekeurd. Jaarlijks wordt er een fiscale update gepresenteerd aan het bestuur.<sup>148</sup> Uit de vorige paragraaf is gebleken dat de *Tax Control Framework* er is om belastingrisico's voor de verschillende belastingen rechtsgebieden te beoordelen en te beheersen, hieruit kan de conclusie getrokken worden dat de belastingstrategie en -principes van de onderneming van toepassing zijn op alle groepsentiteiten. Ik lees niet direct terug dat de belastingprincipes van Ahold Delhaize tevens van toepassing zijn op de relaties met werknemers, klanten en zzp'ers of (onder)aannemers. Echter geeft Ahold Delhaize wel aan dat de fiscale aanpak in lijn is met de ondernemingsprincipes, daaruit maak ik op dat Ahold Delhaize ook voldoet aan de vierde bepaling van onderdeel A van de Tax Governance Code. Op basis van bovenstaande kan de conclusie worden getrokken dat Ahold Delhaize ten aanzien van onderdeel A voldoet aan de Tax Governance Code.

Het tweede principe ziet op de verantwoording en het fiscale bestuur. Volgens Ahold Delhaize is het betalen van belasting, die rekening houdt met sociale en zakelijke verantwoordelijk, een manier om een positieve impact te maken op de gemeenschappen waarin ze actief zijn. Het bestuur is verantwoordelijk voor het globale belastingbeleid. Ahold Delhaize heeft een *Tax Control Framework* om fiscale risico's te beoordelen en te beheersen. Ahold Delhaize heeft interne auditors die regelmatig belastingcontroles uitoefenen, dit met behulp van speciale Ahold-Delhaize-tools die voor dit doel zijn ontwikkeld.<sup>149</sup> Op basis van bovenstaande kan de conclusie getrokken worden dat Ahold Delhaize ten aanzien van onderdeel B voldoet aan de Tax Governance Code.

---

<sup>147</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 141.

<sup>148</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 140.

<sup>149</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 140.

Het derde principe ziet op fiscale naleving. Uit de vorige deelparagraaf is gebleken dat Ahold Delhaize als doel heeft om te voldoen aan de letter en het doel van de belastingwetgeving. Tevens heeft Ahold Delhaize als doel dat belastingaangiften volledig compliant zijn met de lokale wet- en regelgeving en dit op basis van een redelijke en verantwoordelijke manier. Ahold Delhaize geeft niet specifiek aan dat de belastingplanning is afgestemd op de essentie van de economische en commerciële activiteit van de onderneming. Wat betreft het aangaan van transacties waarvan het enige doel is om een belastingvoordeel te creëren, dat een redelijke interpretatie van de relevante belastingregels te boven gaat, heeft Ahold Delhaize niet specifiek iets opgenomen in haar belastingbeleid. Volgens Taxlive is het maar de vraag of Ahold Delhaize op dit punt aan de Tax Governance Code voldoet, aangezien Ahold Delhaize een stuk winst tussen wal en schip wil laten vallen.<sup>150</sup> Ahold Delhaize wil een gedeelte van de winst als gevolg van de fusie in België niet laten belasten en in Nederland aftrekken van de belasting. In België is de fiscus akkoord gegaan, maar in Nederland is Ahold Delhaize in hoger beroep gegaan tegen een eerdere uitspraak<sup>151</sup> van de rechtbank; Hof Amsterdam heeft Ahold Delhaize opnieuw ongelijk gegeven<sup>152</sup>. Ik deel de mening van Vakstudie dat dit niet in lijn is met de Tax Governance Code. Op basis van de vorige deelparagraaf kan de conclusie worden getrokken dat Ahold Delhaize voldoet aan de vierde en vijfde bepaling van het derde onderdeel. Gelet op het bovenstaande, kan daarentegen niet de conclusie worden getrokken dat Ahold Delhaize voldoet aan onderdeel C van de Tax Governance Code. Dit heeft voornamelijk te maken met dat Ahold Delhaize, naar mijn mening, niet kan voldoen aan de derde bepaling.<sup>153</sup>

Het vierde principe ziet op de ondernemingsstructuur. Ahold Delhaize heeft haar structuur ingericht conform de internationale geaccepteerde normen en standaarden.<sup>154</sup> In 2023 gaat Ahold Delhaize de activiteiten in Curaçao dan ook staken, zodat Ahold Delhaize in lijn is met de nieuwe EU- en OECD-regels, zoals Pillar 2.<sup>155</sup> Zoals in de vorige paragraaf is behandeld, maakt Ahold Delhaize geen gebruik van belastingparadijzen voor belastingontwijking. Ahold Delhaize betaalt belasting over winst daar waar waarde wordt gecreëerd in het kader van de reguliere manier van bedrijfsvoering. Het arm's length principe wordt toegepast op het transferpricing-beleid. Op basis van bovenstaande kan de conclusie getrokken worden dat Ahold Delhaize ten aanzien van onderdeel D voldoet aan de Tax Governance Code.

---

<sup>150</sup> 'Ahold Delhaize krijgt miljoenen van Belgische fiscus maar houdt het zich aan de Tax Governance Code', taxlive.nl

<sup>151</sup> Rechtbank Noord-Holland 23 januari 2022, nr. 20/4958, ECLI:NL:RBNHO:2022:1497.

<sup>152</sup> Hof Amsterdam 29 juni 2023, nr. 22/00232, ECLI:NL:GHAMS:2023:1399.

<sup>153</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 141.

<sup>154</sup> Zoals Actieplan inzake grondslaguitholling (BEPS).

<sup>155</sup> Zie GloBE Model Rules (Pillar Two) 2021.

Het vijfde principe ziet op de relaties met fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden. Zoals uit de vorige paragraaf blijkt, is de relatie van Ahold Delhaize met fiscale autoriteiten gebaseerd op wederzijds respect en zoeken zij een open en transparante relatie met de fiscale autoriteiten. Ahold Delhaize neemt daarnaast deel aan een constructieve dialoog over belastingen met overheden in de landen waar Ahold Delhaize actief is. Zo reageren ze op overheidsconsultaties over voorgestelde wetwijzigingen met als doel om duurzame wetgeving te hebben.<sup>156</sup> Aangezien Ahold Delhaize in Nederland en België deelneemt aan samenwerkingsinitiatieven met fiscale autoriteiten, ben ik van mening dat Ahold Delhaize aan de derde bepaling van het vijfde principe voldoet. In Nederland valt Ahold Delhaize onder Horizontaal toezicht van de belastingdienst, dit is erop gericht om, onder andere, in een vroeg stadium zekerheid te krijgen over de aanslag.<sup>157</sup> Op basis van bovenstaande kan de conclusie getrokken worden dat Ahold Delhaize ten aanzien van onderdeel E voldoet aan de Tax Governance Code.

Het zesde principe ziet op fiscale transparantie en rapportage. Ahold Delhaize heeft een fiscaal beleid met bijbehorende risicobeheersing voor verschillende belastingen en jurisdicties. In de geconsolideerde jaarrekening<sup>158</sup> is een lijst opgenomen met entiteiten van Ahold Delhaize, hierin staat de vestigingsplaats van de entiteiten en het percentage wat Ahold Delhaize in bezit heeft. Echter, heeft Ahold Delhaize geen korte uitleg van het type en de geografische reikwijdte gegeven, daarom voldoet Ahold Delhaize naar mijn mening niet aan de derde bepaling. Ahold Delhaize publiceert het totaal betaalde bedrag per belasting, het totaal betaalde bedrag aan belasting per land en het totaal betaalde bedrag aan vennootschapsbelasting per land. Volgens de vierde bepaling moet Ahold Delhaize op landsniveau aangeven hoeveel belasting zij betalen per middel. Hieraan voldoet Ahold Delhaize niet aan. De aandeelhouders<sup>159</sup> hebben in dit kader vragen gesteld aan de CFO van Ahold Delhaize, Natalie Knight.<sup>160</sup> Zij geeft aan dat dit rapport uiterlijk einde 2024 beschikbaar zal zijn. Naar mijn mening is dit een redelijke termijn, zeker aangezien VNO-NCW geen standaardtermijn heeft opgenomen wanneer een *country-by-country* rapport moet voldoen aan de vierde bepaling. Ondanks dat Ahold Delhaize niet compleet kan voldoen aan de vierde bepaling, ben ik van mening dat zij wel de Tax Governance Code op dit punt kan onderschrijven, omdat ze op een redelijke termijn verwachten om alle gevraagde gegevens te publiceren. Ahold Delhaize heeft geen informatie gepubliceerd met betrekking tot het gebruik van financiële materiële fiscale stimuleringsmaatregelen.

---

<sup>156</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 141.

<sup>157</sup> Zie *Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen 2023*, p. 10.

<sup>158</sup> Ahold Delhaize, *Annual report 2022*, p. 256, 257.

<sup>159</sup> Zie Ahold Delhaize Annual General Meeting 12 april 2023, p. 2 (<https://www.robeco.com/docm/docu-20230412-ahold-delhaize-agm.pdf>).



<sup>160</sup> Op 10 januari 2023 heeft Ahold Delhaize bekend gemaakt dat Knight vertrekt in haar positie als CFO. Tijdens de vergadering was zij nog wel CFO van Ahold Delhaize.

Ahold Delhaize voldoet daarom niet aan de vijfde bepaling. Ahold Delhaize is actief lid van een aantal belangenorganisaties, zoals de VNO-NCW en de NOB, daarnaast participeren ze in het VBDO-initiatief en het duurzaamheidsinitiatief. Ahold Delhaize publiceert echter geen informatie met betrekking tot de belangenbehartiging. Ahold Delhaize kan daarom niet helemaal voldoen aan deze bepaling. Op basis van bovenstaande voldoet Ahold Delhaize niet aan onderdeel F van de Tax Governance Code, omdat Ahold Delhaize niet compleet kan voldoen aan de vierde en zesde bepaling en niet voldoet aan de vijfde bepaling.

#### 3.2.3.4 Tussenconclusie

In deze deelparagraaf is getoetst in welke mate Ahold Delhaize voldoet aan de principes en bepalingen van de Tax Governance Code. De resultaten van de toetsing worden weergegeven in tabel 3.3. Ik ben hierbij tot de conclusie gekomen dat Ahold Delhaize wat betreft onderdeel A, onderdeel B, onderdeel D en onderdeel E lijkt te voldoen aan de principes en bepalingen van de Tax Governance Code. Ahold Delhaize voldoet op het onderdeel fiscale naleving niet aan alle bepalingen van de Tax Governance Code. Aan de derde bepaling, wat ziet op transacties waarvan het enige doel is om een belastingvoordeel te creëren, kan Ahold Delhaize niet voldoen. Dit heeft te maken met het feit dat Ahold Delhaize heeft getracht om een belastingvoordeel te verkrijgen over de winst wat is opgekomen na een fusie. Tevens voldoet Ahold Delhaize op het onderdeel fiscale transparantie en rapportage niet aan alle bepalingen van de Tax Governance Code. Dit ziet met name op het feit dat dat Ahold Delhaize geen informatie heeft gepubliceerd over financieel materiele fiscale stimuleringsmaatregelen. Ook mist informatie over de totale belasting die door de onderneming wordt gedragen en geïnd per middel op landsniveau. Wel heeft Ahold Delhaize aangegeven dat deze informatie eind 2024 beschikbaar zal zijn. Daarnaast heeft Ahold Delhaize geen informatie gepubliceerd met betrekking tot de belangenbehartiging. Op basis van bovenstaande kan de conclusie worden getrokken dat Ahold Delhaize de Tax Governance Code voldoende toepast.

Tabel 3.3 Samenvatting toetsing Ahold Delhaize.

Bepaling 	1	2	3	4	5	6
Principe 						
A. Belastingbeleid: belastingstrategie en belastingprincipes	✓	✓	✓	✓*	-	-
B. Verantwoording en fiscaal bestuur	✓	✓	✓	-	-	-
C. Fiscale naleving	✓	✓	✓/X**	✓	✓	-
D. Ondernemingsstructuur	✓	✓	✓	-	-	-
E. Relaties met fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden	✓	✓	✓	-	-	-
F. Fiscale transparantie en rapportage	✓	✓	✓	✓/X***	X	✓/X***

\*Indirect voldoet Ahold Delhaize aan deze bepaling.

\*\* Ahold Delhaize kan niet volledig voldoen aan deze bepaling.

\*\*\* Ahold Delhaize kan niet volledig voldoen aan deze bepaling.



### 3.3 Beantwoording deelvraag

In dit hoofdstuk is behandeld op wat voor manier verbonden partijen van de Tax Governance Code omgaan met belastingbeleid. Hierbij is getoetst bij ABN-Amro, Ahold Delhaize en Shell of zij voldoen aan de principes van de Tax Governance Code. De deelvraag van dit hoofdstuk luidt:

*In hoeverre heeft de Tax Governance Code tot dusver effect gehad?*

In het hoofdstuk is eerst behandeld wat het verschil is tussen vroeger en nu omtrent de omgang van bedrijven met belastingen. Zo werd het betalen van belastingen voorheen gezien als een kostenpost, terwijl nu bedrijven het als een kans beschouwen om impact te maken. Daarnaast kunnen belastingen ervoor zorgen dat een bedrijf imagoschade ondervindt. Hierbij heb ik als voorbeeld gegeven dat het in de ogen van de publieke opinie niet wenselijk is als een bedrijf belasting ontduikt. Indien dit uitkomt voor een bedrijf, dan bestaat de mogelijkheid dat een bedrijf imagoschade ondervindt.

In dit hoofdstuk heb ik drie bedrijven onderzocht, in het overzicht hieronder staan de conclusies samengevat van alle onderzochte verbonden partijen van de Tax Governance Code.

Tabel 3.4 Samenvatting of voldaan wordt aan de principes van de Tax Governance Code.

Principe	Shell	ABN-Amro	Ahold-Delhaize
A. Belastingbeleid: belastingstrategie en belastingprincipes	✓	✓	✓
B. Verantwoording en fiscaal bestuur	✓*	✓	✓
C. Fiscale naleving	✓	✓	✓/X*****
D. Ondernemingsstructuur	✓	✓/X**	✓
E. Relaties met fiscale autoriteiten en andere externe belanghebbenden	✓	✓/X****	✓
F. Fiscale transparantie en rapportage	✓	X*****	X*****

\* Op het punt van maatschappelijk verantwoordelijk onderneming is er bij Shell nog wat verbetering mogelijk.

\*\* ABN-Amro voldoet niet aan de tweede bepaling van dit principe.

\*\*\* Op dit punt kan geen conclusie worden getrokken, gezien het feit dat niet over alle bepalingen voldoende informatie beschikbaar is om te controleren of ABN-Amro aan het principe voldoet.

\*\*\*\* ABN-Amro voldoet niet aan de vierde bepaling van dit principe, daardoor voldoet ABN-Amro niet aan het zesde principe.

\*\*\*\*\* Op dit punt kan geen conclusie worden getrokken, aangezien Ahold Delhaize niet volledig kan voldoen aan een bepaling.

\*\*\*\*\* Ahold Delhaize kan niet voldoen aan de vijfde bepaling en niet compleet voldoen aan de derde en zesde bepaling. Hierdoor voldoet Ahold Delhaize niet aan het zesde principe.

Wat betreft Shell ben ik van mening dat Shell voldoet aan de principes en de bepalingen van de Tax Governance Code. Zij hebben de code op alle bepalingen goed omarmt. De bepalingen van de Tax Governance Code zijn er deels op gericht om agressieve tax planning tegen te gaan. Hierdoor ben ik van mening dat de Tax Governance Code voor Shell een positief effect heeft op het tegengaan van agressieve tax planning, omdat Shell voldoet aan alle bepalingen.

Wat betreft ABN-Amro ben ik van mening dat ABN-Amro niet voldoet aan de principes van de Tax Governance Code. ABN-Amro voldoet namelijk niet aan een paar bepalingen. Op het gebied van ondernemingsstructuur voldoet ABN-Amro niet aan de eerste bepaling. Deze bepaling ziet erop dat de onderneming geen gebruik maakt van belastingparadijzen voor belastingontwijking. Uit onderzoek is gebleken dat ABN-Amro gebruikt maakt van belastingparadijzen en daarom kan aan de eerste bepaling niet voldaan worden. Dit heeft ook een negatief impact op het tegengaan van agressieve tax planning, aangezien de kans bestaat dat gebruik wordt gemaakt van internationale mismatches. Zoals in het vorige hoofdstuk aan bod kwam, is er dan sprake van agressieve tax planning. Tevens voldoet ABN-Amro niet aan een aantal bepalingen van het zesde principe wat ziet op fiscale transparantie. De informatie omtrent de hoeveelheid belasting die per land per belastingmiddel wordt betaald, is niet compleet. ABN-Amro heeft, naar mijn mening, niet voldoende uitgelegd waarom ze hier niet aan kunnen voldoen en bovendien hebben ze geen termijn gegeven wanneer ze wel alle informatie kunnen publiceren.

Ten aanzien van Ahold Delhaize ben ik van mening dat Ahold Delhaize voldoet aan de principes en bepalingen van de Tax Governance Code. Ze voldoen echter niet aan alle bepalingen van de Tax Governance Code. Op het gebied van fiscale naleving voldoen ze niet aan de bepaling dat ziet op het aangaan van transacties met als enig doel om belastingvoordeel te creëren. Gezien de poging van Ahold Delhaize om een belastingvoordeel te behalen van 200 miljoen, voldoet Ahold Delhaize niet aan de derde bepaling. Ook op het gebied van fiscale transparantie voldoet Ahold Delhaize niet aan alle bepalingen van de Tax Governance Code. Zo voldoet Ahold Delhaize niet volledig aan de vierde bepaling wat ziet op het publiceren van informatie over de totaal betaalde belasting per belastingmiddel op landsniveau. Wel is door Ahold Delhaize aangegeven dat deze informatie eind 2024 beschikbaar wordt gemaakt. Ten aanzien van de zesde bepaling voldoet Ahold Delhaize ook niet volledig. Deze bepaling ziet op het publiceren van een overzicht van de belangenbehartiging die Ahold Delhaize hanteert bij belastingkwesities. Ahold Delhaize heeft daarnaast geen overzicht gepubliceerd waarin informatie is gegeven over financieel materiële fiscale stimuleringsmaatregelen, inclusief een overzicht van de vereisten en wanneer deze aflopen. Dit heeft een negatief effect op het tegengaan van agressieve tax planning, aangezien niet goed gecontroleerd kan worden of Ahold Delhaize geen belasting ontwijkt.

Concluderend heeft de Tax Governance Code effect op hoe ondernemingen het betalen van belasting beschouwen en hoe bedrijven omgaan met fiscale risico's. Er is meer transparantie omtrent fiscale structuren en de relatie met fiscale autoriteiten is op basis van wederzijds respect, transparantie en vertrouwen. Dit zijn positieve ontwikkelingen om agressieve tax planning tegen te gaan.

## Hoofdstuk 4 Beleid en invloed Tax Governance Code op het btw-compliance-gat

### 4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is onderzocht of de Tax Governance Code effect heeft gehad op het gebied van het tegengaan van agressieve tax planning bij een aantal ondernemingen. In dit hoofdstuk zal het btw-compliance-gat behandeld worden. Het btw-compliance-gat wordt jaarlijks onderzocht door de EC. De EC maakt een schatting hoeveel de verwachte opbrengst uit btw is en de daadwerkelijke opbrengst. Het verschil tussen deze twee waarden wordt het btw-compliance-gat genoemd. Het streven van overheden is om het verschil te verminderen. In Nederland strijden de Belastingdienst en de FIOD gezamenlijk om de btw-fraude te gaan.<sup>161</sup> De btw-fraude is echter maar een gedeelte van het btw-compliance-gat. Het btw-compliance-gat bestaat namelijk uit een aantal onderdelen, dit zal aan bod komen in dit hoofdstuk. Daarnaast zal onderzocht worden wat voor invloed de Tax Governance Code kan hebben op de vermindering van het btw-compliance-gat.

De deelvragen die in hoofdstuk 4 beantwoord zullen worden luiden daarom als volgt:

*Wat is het btw-compliance-gat en in welke verschijningsvormen komt dit voor?*

*Wat is de huidige aanpak van Nederland, andere EU-lidstaten en de EC omtrent het btw-compliance-gat?*

*Wat voor invloed zou de Tax Governance Code kunnen hebben op huidige strategie om de het btw-compliance-gat te verminderen in Nederland?*

### 4.2 Btw-gat

Zoals in het eerste hoofdstuk al aan bod is gekomen, vindt in de Omzetbelasting belastingontwijking plaats. Dit komt naar voren uit het jaarlijks onderzoek van de EC naar het btw-compliance-gat dat sinds 2016 wordt uitgevoerd.<sup>162</sup> Volgens de EC liepen EU-lidstaten in 2020 gezamenlijk een bedrag van 93 miljard euro aan btw-inkomsten mis. Voor de EU-Lidstaten is dit is niet wenselijk en daarom worden er acties ondernomen om het btw-compliance-gat te verminderen. Hier zal in de volgende paragraaf verder op worden ingaan.

De inkomsten uit btw die EU-lidstaten mislopen wordt veroorzaakt door een aantal oorzaken. Het btw-compliance-gat wordt onder andere veroorzaakt door: belastingfraude, belastingontduiking,

---

<sup>161</sup> Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>162</sup> VAT gap in the EU, report 2022. VAT gap in the EU - Publications Office of the EU (europa.eu). In dit onderzoek wordt het btw-gat onderzocht, dit bestaat uit het btw-compliance-gat en het btw-beleids-gat. Voor deze scriptie onderzoek ik alleen de invloed van de Tax Governance Code op het verminderen van het btw-compliance-gat.

belastingontwijking en -optimalisatiepraktijken, faillissementen en insolventie, administratieve fouten en onduidelijke wetgeving<sup>163</sup>, de toepassing van wetgeving en de uitleg van wetgeving. Andere omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de omvang van het btw-gat zijn onder andere economische ontwikkelingen, economische structuur van een land, de werkwijze van de Belastingdienst en de kwaliteit van nationale statistieken.<sup>164</sup> De EC heeft in het rapport niet onderzocht hoeveel inkomsten uit btw per oorzaak worden misgelopen. Wel is een inschatting gemaakt dat een kwart van het btw-compliance-gat EU breed kan worden toegerekend aan de btw-fraude. De rest kan worden toegerekend aan alle andere oorzaken.

In de praktijk kunnen zich verschillende vormen van btw-fraude zich voordoen. Zo is btw-carrouselfraude mogelijk waarbij goederen een ronddraaiende beweging maken langs verschillende btw-ondernemers in verschillende landen.<sup>165</sup> Ook is het denkbaar dat een tijdelijk liquiditeitsvoordeel kan worden behaald door verkoopfacturen later te boeken en de verschuldigde btw als schuld alvast op te balans op te nemen. Dit laatste kan ook in combinatie met een te late suppletieaangifte en afdracht. Ook is het mogelijk dat een onderneming niet alle omzet verantwoord in de btw-aangifte.<sup>166</sup> Ten slotte zijn bepaalde btw-structuren mogelijk, dit is in de inleiding al aan bod gekomen.

#### 4.3 Huidig beleid vermindering btw-compliance-gat

In de vorige paragraaf is behandeld wat het btw-compliance-gat is en waaruit het btw-compliance-gat bestaat. In deze paragraaf zal het huidige beleid omtrent het verminderen van het btw-compliance-gat, worden behandeld.

Het totale btw-compliance-gat in Europa in 2020 wordt geschat op 9,1%. In Nederland ligt dit percentage relatief lager, namelijk 2,8% in 2020. Volgens Staatssecretaris van Financiën van Rij, is het ingewikkeld om hier een verklaring voor te vinden. Van Rij is van mening dat de werkwijze van de Belastingdienst bijdraagt aan het verminderen van het btw-compliance-gat.<sup>167</sup> Het fiscale toezicht is in de afgelopen jaren ontwikkeld op basis van de Uitvoerings- en Handhavingsstrategie.<sup>168</sup> Uit deze strategie blijkt dat de Belastingdienst ernaar streeft dat burgers en bedrijven zo goed mogelijk de regels naleven, zonder dat de Belastingdienst actie moet ondernemen. Het initiatief om zo compliant mogelijk te zijn, moet dus vanuit de burgers en bedrijven komen, in plaats van dat de Belastingdienst op een negatieve manier de fiscale naleving afdwingt. Daarnaast heeft de Belastingdienst de

---

<sup>163</sup> Een voorbeeld hierbij is onduidelijkheden omtrent het toepassen van de verlaagde btw-tarieven en vrijstellingen, dat is het btw-beleids-gat.

<sup>164</sup> Dat zijn ook voorbeelden van het btw-beleids-gat. Zie 'VAT Gap', [taxation-customs.ec.europa.eu](http://taxation-customs.ec.europa.eu).

<sup>165</sup> Zie voor verder behandeling van btw-carrouselfraude: Demandt e.a. *Btw-fraude 2020/1.1.1*.

<sup>166</sup> Demandt e.a. *Btw-fraude 2020/1.1*.

<sup>167</sup> Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>168</sup> *Rapport Uitvoerings- en Handhavingsstrategie Belastingdienst 2022*.

mogelijkheid om handhavingsinstrumenten in te zetten om fouten te voorkomen. Dit geniet, voor de Belastingdienst, de voorkeur ten opzichte van fouten achteraf te herstellen. Het inzetten van deze instrumenten wordt veroorzaakt door een van de oorzaken van het btw-compliance-gat, zoals de (niet-) naleving. Fraudebestrijding wordt door van Rij gezien als het sluitstuk. Van Rij noemt een aantal instrumenten waarmee het btw-compliance-gat verminderd kan worden.<sup>169</sup>

Ten eerste Horizontaal toezicht, dit is al kort aan bod gekomen in het vorige hoofdstuk. Indien grote ondernemingen onder Horizontaal toezicht vallen, dan verschuift het toezicht van de controle achteraf naar afstemming vooraf. Dit houdt in dat de onderneming met de Belastingdienst samenwerkt. Het gevolg is dat de onderneming haar btw-risico's beter beheerst en dat deze btw-risico's met de Belastingdienst gedeeld worden. Het doel van Horizontaal toezicht is om fouten te voorkomen en belastingontwijking tegen te gaan. Ten tweede, door gebruik te maken van aangiftesoftware en voorlichting te geven aan kleinere MKB-ondernemingen wordt de kwaliteit van aangifte vooraf gewaarborgd en worden fouten voorkomen. Ten derde is er een Pilot automatisch ingevulde btw/winstaangifte in samenwerking met fiscaal dienstverleners in het MKB. Hiermee wordt het gemakkelijker om aangifte te doen. Ten vierde kan gemakkelijk betaald worden via iDEAL. Ten vijfde, de Belastingdienst informeert burgers en bedrijven over e-commerce en biedt de Belastingdienst hulp aan ondernemers met betrekking tot de registratie voor btw-afdracht in EU-verband. Ten zesde vindt toezicht achteraf plaats omtrent onder andere de aftrek van voorbelasting. Tot slot heeft de Belastingdienst een nauwe samenwerking met de FIOD op het gebied van bestrijding van btw-carrousel fraude.<sup>170</sup>

Ook op Europees niveau zijn bepaalde acties ondernomen om het btw-compliance-gat te verminderen. De Verordening administratieve samenwerking en btw-fraudebestrijding bijvoorbeeld, zorgt ervoor dat belastingdiensten in de EU meer gaan samenwerken en dat zij informatie uitwisselen.<sup>171</sup> Ook Eurofisc is een voorbeeld van een samenwerking binnen EU om het btw-compliance-gat te verminderen. Binnen deze samenwerking kunnen Europese fraudebestrijders elkaar snel vinden en informatie uitwisselen over potentiële fraudepatronen en fraudenetwerken, een soort systeem dus waarmee eerder een waarschuwing gegeven kan worden. In het systeem worden nieuwe fraudetrends herkend en gedeeld. Op het gebied van data is er een EU-breed aanvaard data-analyse-tool genaamd *Transaction Network Analysis*, hierna TNA. Door het gebruik van TNA kan, met behulp van data uit het VIES-systeem, sneller informatie worden verkregen over deelnemers van

---

<sup>169</sup> Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>170</sup> Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>171</sup> Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (herschikking). EUR-Lex - 32010R0904 - EN - EUR-Lex (europa.eu).

carrousel-fraude-netwerken.<sup>172</sup> De meest recente actie op Europees niveau is een initiatief van de EC, dit betreft een pakket met btw-regels voor het digitale tijdperk.<sup>173</sup> Niet alleen heeft het pakket als doel om fraude te bestrijden, maar ook wordt de controle op het innen van btw-inkomsten verder versterkt. Tevens is het doel om administratieve lasten te verlichten en het vermindering van kosten in het kader van compliance. In dit kader stelt de EC voor regels te introduceren voor een Europees digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties. Hierbij wordt gebruik gemaakt van real-time-reporting. In een aantal landen, Italië, Hongarije en Spanje, maken ze al gebruik van real-time-reporting voor binnenlandse transacties. De invloed hierop is voor Italië en Hongarije dat het btw-compliance-gat is gedaald, hoewel de daling al voor de introductie van dit systeem was ingezet. Voor Spanje is echter geen verschil waarneembaar na introductie van dit systeem.<sup>174</sup> Tevens is het EOM, een onafhankelijk parket van de EU, verantwoordelijk voor het opsporen, vervangen en voor het gerecht brengen van criminaliteit. De criminaliteit omvat verschillende soorten fraude, waaronder btw-fraude. Het EOM is sinds 1 juni 2022 actief en er zijn al meer dan 929 onderzoeken geopend.<sup>175</sup> In de PIF-richtlijn<sup>176</sup> is vastgesteld welke strafbare feiten onder mandaat van het EOM vallen. Ten aanzien van grensoverschrijdende btw-fraude moet dit met een minimale schade van 10 miljoen euro zijn, dan pas is het een strafbaar feit volgens de PIF-richtlijn.

#### 4.4 Analyse Tax Governance Code omtrent strategie vermindering btw-compliance-gat

In de vorige paragrafen is beschreven wat het btw-compliance-gat is, waar het uit bestaat en wat de huidige aanpak is om het btw-compliance-gat te verminderen. In deze paragraaf zal onderzocht worden of de Tax Governance Code impact kan hebben, naast bestaande initiatieven, op het verminderen van het btw-compliance-gat.

Zoals uit paragraaf 4.2 blijkt, bestaat het btw-compliance-gat uit meerdere oorzaken. Zowel op Nederlands niveau op als Europees niveau zijn verschillende initiatieven om het btw-compliance-gat te verminderen. Op Europees niveau zijn de initiatieven echter voornamelijk gericht op het tegengaan van btw-fraude. Het is denkbaar dat dit ermee te maken heeft dat btw-fraude voornamelijk plaatsvindt in de vorm van grensoverschrijdende btw-carrouselfraude. Dit soort fraude is enkel mogelijk door het toepassen van het 0%-tarief en dit mag toegepast worden indien goederen naar

---

<sup>172</sup> Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>173</sup> Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>174</sup> Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

<sup>175</sup> 'Missie en taken', [epo.europa.eu](https://epo.europa.eu).

<sup>176</sup> Richtlijn (EU) 2017/1371 van het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2017 betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt.

een andere lidstaat worden geleverd.<sup>177</sup> In Nederland zijn instrumenten zoals aangiftesoftware voor kleinere MKB-ondernemingen, de pilot automatisch ingevulde btw-aangifte en het makkelijker betalen via iDEAL gericht op het verminderen van administratieve fouten. Horizontaal toezicht, de nauwe samenwerking met FIOD en toezicht achteraf zien voornamelijk op het verminderen van belastingontwijking en belastingplanning. Deze instrumenten zijn naar mijn mening, behalve Horizontaal toezicht, een negatieve manier om ervoor te zorgen dat het btw-compliance-gat verminderd wordt. Zoals in hoofdstuk 1 behandeld is kan, door de pakkans bij fraudegevallen, een situatie ontstaan dat geen controle plaatsvindt bij burgers en ondernemers. Als burgers en ondernemers niet gecontroleerd worden en dit ook niet in hun omgeving horen, dan kan dit een mogelijk negatief effect hebben op de fiscale naleving. Dit is niet wenselijk en daarom zou gebruik gemaakt moeten worden van instrumenten of initiatieven om op een positieve manier het btw-compliance-gat te verminderen. Met Horizontaal toezicht van de Belastingdienst wordt, naar mijn mening, op een positieve manier getracht het btw-compliance-gat te verminderen. Door samen te werken met ondernemingen op het gebied van fiscale naleving en vooraf de dialoog aan te gaan, wordt op een positieve manier belastingontwijking voorkomen. Naast dit initiatief, ben ik van mening dat ook de Tax Governance Code op een positieve manier kan bijdragen aan de vermindering van het btw-compliance-gat. In de volgende alinea volgt een uiteenzetting waarin ik mijn mening onderbouw.

In het vorige hoofdstuk is onderzocht in hoeverre de Tax Governance Code bij een aantal verbonden partijen onderschreven wordt. Uit de toetsing blijkt echter niet specifiek hoe bedrijven omgaan met belastingontwijking en belastingontduiking op het gebied van btw. Naar mijn mening ligt de focus van de Tax Governance Code voornamelijk op het voorkomen van belastingontwijking in de vennootschapsbelasting, aangezien het voor de hand ligt dat in de vennootschapsbelasting bepaalde structuren opgezet kunnen worden, in belastingparadijzen bijvoorbeeld, om belasting te ontduiken of ontwijken.<sup>178</sup> Bij omzetbelasting ligt het belastingontwijking minder voor de hand, aangezien in principe geen gebruik gemaakt kan worden van belastingparadijzen om belasting te besparen.<sup>179</sup> Btw wordt namelijk in principe door de eindverbruiker betaald en gedragen en de verkoper draagt de geïnde btw af aan de belastingdienst.<sup>180</sup> Hierdoor is het niet mogelijk om, zoals wel in de winstsfeer, belasting te ontwijken door gebruik te maken van laag belaste jurisdicties. Naar mijn mening is het denkbaar dat, op het gebied van belastingontwijking en belastingplanning, de Tax Governance Code

---

<sup>177</sup> Artikel 9 Wet OB 1968 juncto Tabel II, onderdeel A, post 6 Wet OB 1968.

<sup>178</sup> Dit blijkt ook uit de bepalingen in onderdeel D van de Tax Governance Code, dit ziet op het toepassen van het zakelijkheidsbeginsel en het betalen van belasting over winst.

<sup>179</sup> Belastingontduiking binnen de btw vindt plaats door bijvoorbeeld btw-carrouselfraude. Belastingontduiking valt buiten de toetsing of de Tax Governance Code impact kan hebben op het verminderen van het btw-compliance-gat. Voor belastingontwijking is het denkbaar dat de plaats van dienst naar een belastingparadijs wordt verplaatst door de dienstverrichter daar te vestigen, conform artikel 6, eerste lid, Wet OB 1968.

<sup>180</sup> Tenzij de btw verlegd wordt conform art. 6 juncto art. 12 Wet OB 1968.



een rol kan spelen hebben om het btw-compliance-gat te verminderen.

Ten aanzien van onderdeel C van de Tax Governance Code, wat ziet op fiscale naleving, zou een onderneming een aantal bepalingen kunnen onderschrijven wat betreft de omzetbelasting. Een deel van het btw-compliance-gat bestaat namelijk uit belastingontwijking en belastingplanning. In de tweede bepaling van onderdeel C staat dat de belastingplanning van de onderneming gebaseerd moet zijn op redelijke interpretaties van de toepasselijke wetgeving en dat dit afgestemd moet zijn op de essentie van de economische en commerciële activiteit. Voor de btw zou dit betekenen dat gehandeld moet worden naar de economische realiteit, dat er geen structuren opgezet worden en dat contracten niet op een bepaalde manier ingestoken worden. Naar mijn inzicht zou een onderneming daarom specifiek ten aanzien van de btw deze bepaling kunnen onderschrijven en daardoor is het denkbaar, naar mijn mening, dat de Tax Governance Code invloed kan hebben op het verminderen van het btw-compliance-gat. De derde bepaling van onderdeel C ziet op de onderneming dat geen transacties zal aangaan met als enig doel om belastingvoordeel te creëren, dit is feite belastingontwijking. Aangezien belastingontwijking ook een deel van het btw-compliance-gat is, kan een onderneming, naar mijn mening, specifiek ten aanzien van de btw deze bepaling onderschrijven. Ook de eerste bepaling kan een onderneming onderschrijven specifiek voor de btw. Zo bestaat in Polen al regelgeving wat de eerste bepaling uit de Tax Governance Code raakt. Ondernemingen zijn in Polen namelijk verplicht om de *Standard Audit File for Tax*, hierna SAF-T, iedere maand te sturen naar de Poolse belastingautoriteit.<sup>181</sup> Alle Poolse ondernemingen moeten aan deze verplichting voldoen. SAF-T is een database met daarin verzamelde informatie die nodig is om de belastinggrondslag te bepalen, hierin staat tevens het bedrag van de verschuldigde belasting en andere gegevens die noodzakelijk zijn om de belastingaangifte vast te stellen.<sup>182</sup> Wat betreft de btw, waar SAF-T oorspronkelijk voor is bedoeld, kan een onderneming volledig, correct en tijdig informatie aan de Pools belastingautoriteit sturen. Hierdoor kan een onderneming voldoen aan de eerste bepaling van onderdeel C wat betreft de btw. Naar mijn mening heeft bovenstaande een positieve impact op het verminderen van het btw-compliance-gat indien de Tax Governance Code op een grote schaal onderschreven wordt.

Ten aanzien van onderdeel D van de Tax Governance Code, wat ziet op de ondernemingsstructuur, is naar mijn mening ruimte om het principe ook toe te passen op de btw in plaats van enkel de vennootschapsbelasting. De bepalingen van onderdeel D zien namelijk op het niet gebruik maken belastingparadijzen voor belastingontwijking, het betalen van belasting over winst en het toepassen van het zakelijkheidsbeginsel; drie dingen die niet direct voorkomen in de omzetbelasting en geen directe invloed hebben op het btw-compliance-gat. In de btw bestaat echter

---

<sup>181</sup> *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 242.

<sup>182</sup> *Essaybundel Tax Governance Code 2020*, p. 242.

de mogelijkheid om belastingontwijking te realiseren. Zoals in de inleiding al kort is aangehaald bestond vroeger de mogelijkheid om een zogenaamd ziekenhuisstructuur op te zetten.<sup>183</sup> Het gebruik van een dergelijk btw-structuur is louter op grond van fiscale overwegingen en dit is niet wenselijk naar mijn mening. Het betalen van belasting zou door ondernemingen gezien moeten worden als een middel voor sociaal economische cohesie, duurzame groei en welvaart op de lange termijn. Door het ontwijken van belasting draagt een onderneming aan deze doelen niet bij. Dit is ook in overeenstemming met de Tax Governance Code. Naar mijn mening zou een onderneming de Tax Governance Code kunnen onderschrijven, wat betreft de btw, indien de onderneming geen gebruik maakt van een structuur die gebaseerd is op fiscale overwegingen.<sup>184</sup> Indien een onderneming dit principe onderschrijft, dan laat een onderneming zien dat zij geen gebruik maken van btw-structuren. Dit heeft een positieve impact op het verminderen van een van de oorzaken van het btw-compliance-gat, namelijk belastingontwijking en belastingplanning.

#### 4.4 Beantwoording deelvragen

In dit hoofdstuk is onderzocht wat het btw-compliance-gat is en wat de huidige aanpak is in Nederland en op Europees niveau om het btw-compliance-gat te verminderen. Daarnaast is onderzocht wat voor invloed de Tax Governance Code kan hebben om het btw-compliance-gat te verminderen. De deelvragen dit hoofdstuk luiden:

*Wat is het btw-compliance-gat en in welke verschijningsvormen komt dit voor?*

*Wat is de huidige aanpak van Nederland, andere EU-lidstaten en de EC omtrent het btw-compliance-gat?*

*Wat voor invloed zou de Tax Governance Code kunnen hebben op huidige strategie om de het btw-compliance-gat te verminderen in Nederland?*

De eerst deelvraag kan als volgt beantwoord worden. Het btw-compliance-gat is het verschil tussen wat de verwachte opbrengst uit btw is en de daadwerkelijke opbrengst. Sinds 2016 verricht de EC jaarlijks onderzoek naar het btw-compliance-gat. Het btw-compliance-gat bestaat uit een aantal onderdelen: belastingfraude, belastingontduiking, belastingontwijking en -optimalisatiepraktijken, faillissementen en insolventie en administratieve fouten.

---

<sup>183</sup> HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ4228.

<sup>184</sup> In het principe staat dat de structuur afgestemd moet zijn op de bedrijfsactiviteit en dat de structuur echte *substance* moet hebben. Naar mijn mening kan de conclusie worden getrokken dat door de laatste toevoeging, onderdeel D enkel van toepassing kan zijn op de vennootschapsbelasting en niet op de btw.

De tweede deelvraag gaat over de huidige aanpak van Nederland, andere EU-lidstaten en de EC omtrent het btw-compliance-gat. In Nederland maakt de Belastingdienst gebruik van een aantal instrumenten om het btw-compliance-gat te verminderen. Horizontaal toezicht, aangiftesoftware voor kleinere MKB-ondernemingen, de pilot automatisch ingevulde btw-aangifte en het makkelijker betalen via iDEAL zijn genoemde instrumenten. Daarnaast is op EU-niveau actie ondernomen om het btw-compliance-gat te verminderen. Zo is er een samenwerking, genaamd Eurofisc, om informatie uit te wisselen over potentiële en bestaande fraudepatronen. Daarnaast wordt gebruik gemaakt van de datatool TNA. Met deze tool kan sneller informatie worden verkregen over deelnemers van carousel-fraude-netwerken en zijn regels geïntroduceerd omtrent digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties is ook een voorbeeld van een initiatief om het btw-compliance-gat te verminderen.

De derde deelvraag ziet op de impact van de Tax Governance Code op de strategie om het btw-compliance-gat te verminderen. Naar mijn mening zijn de meeste bestaande initiatieven een negatieve manier om het btw-compliance-gat te verminderen. De Tax Governance Code zou een positieve manier zijn, aangezien het initiatief dan vanuit de onderneming komt, in plaats van handhaving door de overheid. Wat betreft de fiscale naleving zou de Tax Governance Code impact kunnen hebben op het verminderen van het btw-compliance-gat. Volgens de bepalingen van de Tax Governance Code moet de belastingplanning van de onderneming namelijk gebaseerd zijn op redelijke interpretaties. Aangezien belastingplanning een van de oorzaken is van het btw-compliance-gat, kan doordat een onderneming de bepaling gaat onderschrijven, het btw-compliance-gat verminderd worden. Het uiteindelijke doel van de VNO-NCW is dat alle ondernemingen de Tax Governance Code gaan onderschrijven. Op basis daarvan, is het denkbaar, naar mijn mening, dat de Tax Governance Code een positieve impact kan hebben op het verminderen van het btw-compliance-gat. Ook is in onderdeel C van de Tax Governance Code een bepaling opgenomen dat een onderneming geen transacties zal aangaan met als enig doel om belastingvoordeel te creëren, dit is belastingontwijking en ook een van de oorzaken van het btw-compliance-gat. De eerste bepaling van onderdeel C van de Tax Governance Code zou specifiek onderschreven kunnen worden door een onderneming. In Polen bestaat al regelgeving waardoor ondernemingen alle belastingaangiften doet en volledig, correct en tijdige informatie verstrekt aan de Poolse belastingautoriteit, dit is in overeenstemming met de bepaling van de Tax Governance Code. In de Tax Governance Code is een principe opgenomen wat ziet op de ondernemingsstructuur, dit zou ook van toepassing kunnen zijn op de btw. In dit hoofdstuk heb ik het voorbeeld gegeven van een ziekenhuisstructuur wat vroeger werkt gebruikt om belasting te ontwijken. Inmiddels is deze btw-structuur verboden, maar het is mogelijk dat in de toekomst andere btw-structuren opgezet kunnen worden. Dit is naar mijn mening niet wenselijk en dit heeft

ook een negatieve invloed op het verminderen van het btw-compliance-gat. Indien een onderneming dit principe van de Tax Governance Code specifiek ten aanzien van de btw onderschrijft, is het denkbaar, naar mijn mening, dat dit een positieve invloed is op het verminderen van het btw-compliance-gat. Dit wel onder de aanname dat meer ondernemingen de Tax Governance Code gaan onderschrijven, want btw-structuren zijn mogelijk in alle sectoren en niet afhankelijk van de grootte van een onderneming. Concluderend ben ik van mening dat de Tax Governance Code een invloed kan hebben op het verminderen van het btw-compliance-gat, dit wel onder de aanname dat op een grote schaal de Tax Governance Code onderschreven wordt.

## Hoofdstuk 5 Aanbevelingen

### 5.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken is onderzocht in hoeverre verbonden partijen de Tax Governance Code kunnen onderschrijven. Daarnaast is onderzocht wat het btw-compliance-gat is en wat de mogelijkheden zijn voor de Tax Governance Code om het btw-compliance-gat te verminderen. In dit hoofdstuk zullen aanbevelingen gedaan worden die naar mijn mening nodig zijn om de Tax Governance Code naar een hoger niveau te tillen. Hierbij maak ik gebruik van kritiek uit de wetenschappelijke literatuur, vergelijkbare internationale initiatieven en eigen onderzoek. Eerst zullen aanbevelingen gedaan worden wat betreft de Tax Governance Code in het algemeen. Daarna zullen aanbevelingen volgen voor een aantal principes en bepalingen. De deelvraag die bij dit hoofdstuk hoort luidt als volgt:

*Wat zijn aanbevelingen omtrent de Tax Governance Code?*

### 5.2 Aanbevelingen uit de literatuur

In deze deelparagraaf zullen aanbevelingen gedaan worden ten aanzien van de principes en bepalingen van de Tax Governance Code. Voordat ik aanbevelingen doe voor een aantal principes en bepalingen, zal ik eerst ingaan op aanbevelingen in het algemeen voor de Tax Governance Code.

#### **Externe motivatie**

Zoals in paragraaf 2.4 aan bod is gekomen, is het doel van de VNO-NCW dat de Tax Governance Code zo breed mogelijk ingezet moet worden, dit om ambities waar te maken.<sup>185</sup> Ik vraag mij echter af wat de externe motivatie kan zijn van kleinere ondernemingen om de Tax Governance Code te onderschrijven. Ondernemingen die de Tax Governance Code willen onderschrijven, moeten, zoals eerder aan bod is gekomen, inspanning leveren om de ambities waar te maken. Voor grotere ondernemingen zoals Shell, ABN-Amro en Ahold Delhaize is de publieke opinie van groot belang. Dit blijkt ook uit paragraaf 3.2, imagoschade is voor Shell onderdeel van het fiscale risico. Echter voor de middelkleinbedrijf-sector, hierna MKB-sector, vraag ik mij met name af wat de externe motivatie kan zijn om de Tax Governance Code te onderschrijven. Middelgrote bedrijven die internationaal actief zijn en beursgenoteerd zijn, zouden nog, naar mijn mening, externe motivatie hebben om de Tax Governance Code te onderschrijven. Het is namelijk denkbaar dat de aandeelhouders van deze middelgrote bedrijven uitleg en transparantie eisen van de onderneming over de belasting die de onderneming betaalt en de fiscale positie die de onderneming inneemt. De mogelijkheid bestaat dat andere ondernemingen in de MKB-sector, die enkel nationaal opereren en niet-beursgenoteerd zijn,

---

<sup>185</sup> Om bij te dragen aan het bouwen van vertrouwen in het belastingstelsel en in bedrijven.

de motivatie missen om de Tax Governance Code te onderschrijven. Hierbij denk ik aan een directeur-grootaandeelhouder van een lokale boekhandel die het niet wenselijk acht om transparant te zijn over de hoeveelheid belasting wat wordt betaald. Bovendien is er geen externe reden om de Tax Governance Code te onderschrijven. Mocht namelijk sprake zijn van meerdere aandeelhouders, die belang erbij hebben dat een onderneming transparant is, dan hebben zij waarschijnlijk inzicht in de financiële situatie van de onderneming. Het zou daarom naar mijn mening wenselijk zijn om een Tax Governance Code te ontwikkelen die specifiek ziet op de nationale MKB-sector, aangezien een dergelijke Tax Governance Code voor ook kleinere bedrijven van betekenis kan zijn.<sup>186</sup>

### **Controle**

Ten aanzien van het onderschrijven van de Tax Governance Code door een onderneming, vindt door de VNO-NCW geen controle plaats. Andere codes, zoals de Corporate Governance Code, wordt wel systematisch gecontroleerd door middel van een (onafhankelijke) commissie.<sup>187</sup> Het risico van het niet controleren is, naar mijn mening, dat een onderneming een principe of bepaling onderschrijft, terwijl een onderneming hier niet aan voldoet. Dit is gebleken bij het onderzoek of ABN-Amro voldoet aan de principes en bepalingen van de Tax Governance Code. ABN-Amro geeft zelf aan dat zij voldoen aan de eerste bepaling van het vierde principe, echter blijkt uit onderzoek van de Eerlijke Bankwijzer, dat zij niet voldoen aan deze bepaling.<sup>188</sup> Dit is niet wenselijk, want naar mijn mening neemt hiermee de betekenis af van de Tax Governance Code. Het is mogelijk dat de Tax Governance Code dan niet meer bijdraagt aan het opbouwen van vertrouwen. Voor de toekomst is het daarom wenselijk als een dergelijke onafhankelijke commissie de ondernemingen gaat controleren in hoeverre een onderneming terecht de principes en bepalingen onderschrijft. Hierbij zou dezelfde werkwijze als de Monitoring Commissie van de Corporate Governance Code gehanteerd kunnen worden.

### **Redelijke termijn**

Indien de situatie ontstaat dat een principe of bepaling uit de Tax Governance Code niet of nog niet wordt nageleefd, dan moet uitgelegd worden wat voor acties de onderneming gaat doen om binnen een redelijk termijn aan de principes te voldoen.<sup>189</sup> In paragraaf 2.4 schreef ik al dat de VNO-NCW niet ingaat wat een redelijke termijn is. Dit is naar mijn mening niet wenselijk, want er kan een situatie ontstaan dat een onderneming niet aan onderdeel F kan voldoen. Belanghebbende en het publiek hebben dan geen controlemogelijkheid, wat juist een van de doelen van de Tax Governance Code is.

---

<sup>186</sup> Omwille van de grootte van mijn scriptie zal ik hier verder niet op ingaan.

<sup>187</sup> Zo wordt jaarlijks geïnventariseerd op welke wijze en in welke mate de voorschriften van de Code worden nageleefd. Daarnaast heeft de commissie de taak om leemtes of onduidelijkheden te signaleren, zie 'de commissie', mccg.nl.

<sup>188</sup> Ik verwijst voor de toetsing naar hoofdstuk 3.

<sup>189</sup> Zie paragraaf 2.4.

Uit paragraaf 3.3 is gebleken dat Ahold Delhaize aan de vierde bepaling van onderdeel zes niet voldoet. Wel is een termijn gegeven wanneer Ahold Delhaize verwacht te voldoen aan deze bepaling. Dit is anders ten opzichte van ABN-Amro. Zij hebben namelijk geen termijn gegeven wanneer ze verwachten te voldoen aan de bepalingen van onderdeel zes van de Tax Governance Code. Naar mijn mening zou de VNO-NCW een duidelijke termijn moeten specificeren waaraan een onderneming moet voldoen indien een onderneming aan een principe of bepaling niet kan voldoen. De VNO-NCW is van mening dat het van belang is dat ondernemingen die de Tax Governance Code onderschrijven daadwerkelijk inspanning moeten leveren om de ambities waar te maken. Het is daarom naar mijn mening goed om een termijn te stellen wanneer een onderneming moet voldoen aan de principes. Het is denkbaar dat een redelijke termijn voor principe A verschilt van principe B en dat zelfs tussen de bepalingen, binnen een principe, verschillen bestaan ten aanzien van wat verstaan kan worden onder een redelijke termijn.<sup>190</sup> Naar mijn mening zou daarom een principe opgenomen kunnen worden specifiek ten aanzien van de termijn waaraan een onderneming moet voldoen, indien een onderneming nog niet in staat is om hieraan te voldoen. Aangezien VNO-NCW als doel heeft om zo veel mogelijk ondernemingen de Tax Governance Code te laten onderschrijven, is het wenselijk als over de redelijke termijn meer duidelijkheid komt. Het is denkbaar dat een onderneming de Tax Governance Code nog niet helemaal kan onderschrijven op een aantal punten. De onderneming laat wel zien aan de belanghebbenden en het publiek dat zij zich willen inzetten voor transparantie en een beter publiekelijk begrip van de fiscale positie van een onderneming. Is er geen termijn bepaald wanneer een onderneming aan een bepaalde principe of bepaling moet voldoen. Het blijft dan bij een soort streven. Aangezien de principes en bepalingen niet afdwingbaar zijn. Hierdoor bestaat de mogelijkheid dat de betekenis van de Tax Governance Code afneemt. Ik deel de mening van Tax Justice NL dat de code meer waarde krijgt wanneer afspraken specifieker worden en minder vrijblijvend.<sup>191</sup> Daardoor ben ik van mening dat een principe in de Tax Governance Code opgenomen moet worden waarin specifiek staat vermeld wat verstaan wordt onder een redelijke termijn.

### **Specifieke bepalingen**

Naast aanbevelingen in het algemeen ten aanzien van de Tax Governance Code, heb ik ook aanbevelingen die specifiek zien op een aantal bepalingen. Deze zet ik hieronder uiteen.

#### *Onderdeel B*

Ten aanzien van onderdeel B, wat ziet op de verantwoording en fiscaal bestuur, zijn twee aanbevelingen mogelijk. Zo geeft Visser<sup>192</sup> aan dat er verschil is tussen de Nederlandse en de Engelse

---

<sup>190</sup> Vanwege ruimtegebrek ga ik hier verder niet in op welke termijnen naar mijn mening redelijk zijn, dit wordt in hoofdstuk 5 verder behandeld.

<sup>191</sup> *Position paper Tax Justice NL over de Tax Governance Code 2023.*

<sup>192</sup> Visser 2022.

tekst van de Tax Governance Code. In de Nederlandse tekst wordt in de tweede bepaling de fiscale controles en het risicobeheer gebruikt, terwijl in de Engelse tekst *tax controls* wordt gebruikt. Volgens Visser is dit laatste toch meer een fiscaal beheersingsmechanisme dan een fiscale controle.<sup>193</sup> Een aanbeveling is om de begrippen meer op elkaar aan te laten sluiten. Daarnaast merkt Visser op dat in de derde bepaling het woord *evalueren* wordt gebruikt en niet *controleren* of het geven van *assurance*.<sup>194</sup> Naar mijn mening zou het woord *controleren* een betere beschrijving geven van wat er wordt verwacht indien een onderneming aan deze specifieke bepaling moet voldoen.

### *Onderdeel C*

Ten aanzien van onderdeel C zijn drie bepalingen waar aanbevelingen mogelijk zijn. In de tweede bepaling van onderdeel C staat dat de belastingplanning gebaseerd moet zijn op redelijke interpretaties van de toepasselijke wetgeving. Volgens Meussen is de term *redelijk* multi-interpretabel en heel erg subjectief gekleurd, want wat voor de een *redelijk* is, hoeft voor de ander nog niet *redelijk* te zijn.<sup>195</sup> Ook Visser<sup>196</sup> is van mening dat het niet duidelijk is wat een *redelijke* interpretatie is. Ik deel deze meningen, want VNO-NCW heeft de term niet nader gespecificeerd. Naar mijn mening zou daarom zou de VNO-NCW de term moeten definiëren. In de derde bepaling van onderdeel C staat dat een onderneming geen transacties aan gaat waarvan het enige doel is om een belastingvoordeel te creëren. Meussen<sup>197</sup> is van mening dat deze bepaling refereert aan het leerstuk *Fraus Legis*, oftewel misbruik van recht. In de Moeder-dochterrichtlijn is een antimisbruikbepaling opgenomen wat, volgens Meussen, een veel breder misbruikconcept is dan naar voren komt uit de bewoording van de code. Ik deel de mening van Meussen hierin en ik ben van mening dat de bepaling dan ook aangepast moet worden zodat een het misbruikelement breder wordt.<sup>198</sup> In de vierde bepaling van onderdeel C staat dat een onderneming alleen aanspraak maakt op fiscale incentives op voorwaarde dat de incentives algemeen beschikbaar zijn. Volgens Visser<sup>199</sup> wijkt de tekst af van de uitgangspunten die *Business at OECD* hanteert. Hiervan is de VNO-NCW lid.<sup>200</sup> In die tekst staat namelijk dat fiscale stimuleringsmaatregelen een basis in de wet moet hebben. De aanbeveling van Visser is om hier meer verduidelijking te geven, ik deel deze mening.

---

<sup>193</sup> Verschil tussen de twee termen is of dat belastingaangiften juist en volledig zijn of dat een onderneming in controle is wat betreft het fiscaal beleid.

<sup>194</sup> Visser 2022.

<sup>195</sup> Meussen 2023.

<sup>196</sup> Visser 2022.

<sup>197</sup> Meussen 2023.

<sup>198</sup> Kan ook van toepassing zijn wat betreft de btw, hiervoor verwijs ik naar de ontwikkelde misbruiktoets in Hof van Justitie 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*).

<sup>199</sup> Visser 2022.

<sup>200</sup> Rapport BIAC 2022.



#### Onderdeel D

Ten aanzien van onderdeel D, wat zie top de ondernemingsstructuur, zijn twee begrippen die nader gespecificeerd moeten worden. Het eerste begrip is een belastingparadijs, de gehanteerde definitie wordt niet gegeven door de VNO-NCW. Volgens Meussen<sup>201</sup> kan hierbij bedoeld worden op de EU zwarte lijst van belastingparadijzen, maar dat is niet duidelijk. Ook Visser<sup>202</sup> is van mening dat de term ingevuld moet worden. De *B-Team Responsible Tax Principles* heeft op dit punt wel enige definitie gegeven wat een belastingparadijs is, namelijk een lage- of nihil-belaste jurisdicties. Daarom is mijn aanbeveling dat de VNO-NCW aangeeft wat zij verstaat onder een belastingparadijs.<sup>203</sup> Daarnaast is het niet duidelijk wat wordt verstaan onder voldoende *substance*. Volgens Meussen<sup>204</sup> zal de vaagheid consequenties hebben voor het maatschappelijk debat over de Tax Governance Code. De vaagheid bergt namelijk een mogelijkheid tot ontwijkingsgedrag in zich.<sup>205</sup> Ik deel de mening van Meussen op het gebied dat het consequenties heeft voor het maatschappelijk debat, de mogelijkheid bestaat dat de betekenis van het toepassen van de Tax Governance Code hierdoor afneemt. Daarnaast deel ik de mening van Meussen dat het niet specifïeren wat voldoende *substance* is ertoe kan leiden dat een mogelijkheid ontstaat tot ontwijkingsgedrag.<sup>206</sup> Zoals Tax Justice NL aangeeft heeft de Tax Governance Code meer waarde wanneer afspraken specifiekere worden en minder vrijblijvend.<sup>207</sup>

#### Onderdeel F

Ten aanzien van onderdeel F, wat ziet op transparantie, is er een onduidelijkheid in de tweede bepaling. Zoals uit de toetsing is gebleken in hoofdstuk 3 heeft ABN-Amro geen volledige lijst gepubliceerd van entiteiten die ABN-Amro in bezit heeft. Echter staat in de bepaling dat een lijst van entiteiten gepubliceerd moet worden en er staat niet een volledige lijst. Naar mijn mening moet dit aangepast worden, aangezien de bepaling dan specifiekere is en minder vrijblijvend.

### 5.3 Toevoeging btw-compliance-gat

In het vorige hoofdstuk is aan bod gekomen op welke manier de Tax Governance Code naar mijn mening kan bijdragen om het btw-compliance-gat te verminderen. Hierbij heb ik een aantal suggesties gegeven op wat voor manier dit zou kunnen. In deze paragraaf zal ik een gedeelte van de Tax Governance Code herschrijven, zodat de principes en bepalingen ook van toepassing kunnen zijn op

---

<sup>201</sup> Meussen 2023.

<sup>202</sup> Visser 2022.

<sup>203</sup> Hiervoor kan aangesloten worden bij de definitie van de OECD, zie 'Glossary of Tax Terms', oecd.org.

<sup>204</sup> Meussen 2023.

<sup>205</sup> Meussen 2023.

<sup>206</sup> Hierbij kan aangesloten worden bij door de OECD ontwikkelde regels omtrent voldoende economische *substance*, zie Rapport OECD 2015.

<sup>207</sup> *Position paper Tax Justice NL over de Tax Governance Code 2023*.

de btw. Tevens zal ik één bepaling toevoegen aan een onderdeel. Hieronder volgt de aangepaste tekst.<sup>208</sup>

### **Onderdeel C**

De tweede bepaling van onderdeel C kan als volgt opgesteld worden:

*De verantwoorde belastingplanning dat ziet op alle soorten belastingen, van de onderneming, zijn gebaseerd op redelijke interpretaties van de toepasselijke wetgeving en is afgestemd op de essentie van de economische en commerciële activiteit van haar onderneming.*

De derde bepaling van onderdeel C kan als volgt opgesteld worden:

*De onderneming zal geen transacties aangaan of zich inlaten met regelingen waarvan het enige doel is om een belastingvoordeel te creëren dat een redelijke interpretatie van de relevante belastingregels te boven gaat.* Dit moet een onderneming specifiek aangeven per soort belasting.

### **Onderdeel D**

Aan dit onderdeel zou een vierde bepaling toegevoegd moeten worden, namelijk:

4. De onderneming maakt geen gebruik van belastingstructuren indien deze structuren leiden tot een belastingvoordeel dat in strijd is met het doel van de bepalingen van de Btw-richtlijn en de nationale btw-wet wordt toegekend. Tevens moet blijken uit objectieve factoren dat het wezenlijke doel van de betrokken structuren niet het verkrijgen van een belastingvoordeel is.

Belangrijk om op te merken is dat de mate van invloed van de Tax Governance Code op het verminderen van het btw-compliance-gat, naar mijn mening, toeneemt in de hoeveelheid ondernemingen die de Tax Governance Code onderschrijven. Het is immers mogelijk dat, hoe meer ondernemingen geen belasting ontwijken of aan belastingplanning doen, hoe kleiner het btw-compliance-gat wat betreft btw-fraude wordt. De Tax Governance Code kan hierbij een rol spelen, aangezien de ondernemingen die de Tax Governance Code onderschrijven, geen belasting ontwijken of belastingplanning doen.

## **5.4 Beantwoording deelvraag**

In dit hoofdstuk zijn aanbevelingen gegeven omtrent de Tax Governance Code. De deelvraag voor dit hoofdstuk luidt:

*Wat zijn aanbevelingen omtrent de Tax Governance Code?*

---

<sup>208</sup> De oorspronkelijke tekst is schuingedrukt en de toevoeging is dikgedrukt.

Er zijn een aantal aanbevelingen die van toepassing zijn op de Tax Governance Code in het algemeen. Zo wordt geen controle uitgevoerd door de VNO-NCW in welke mate de ondernemingen de Tax Governance Code juist onderschrijven. Uit dit onderzoek blijkt dat ABN-Amro onterecht aangeeft dat zij voldoen aan een bepaling. Dit is voor de toekomst van de Tax Governance Code niet wenselijk en daarom moet een onafhankelijke commissie worden aangesteld die de ondernemingen, die de Tax Governance Code onderschrijven, gaan controleren. Daarnaast het wenselijk dat de VNO-NCW een redelijke termijn definieert ten aanzien van het onderschrijven van de principes en bepalingen van de Tax Governance Code. Indien een onderneming aan een bepaald principe of bepaling niet kan voldoen, dan moeten zij binnen een redelijke termijn, wat door de VNO-NCW is gespecificeerd, dit oplossen.

Daarnaast zijn er een aantal aanbevelingen ten aanzien van de Tax Governance Code die specifiek zien op een principe of bepaling. Ten aanzien van onderdeel B zijn twee aanbevelingen. Zo moeten de begrippen in de Engelse tekst en Nederlandse tekst van de Tax Governance Code beter op elkaar aansluiten. Tevens zou het woord evalueren in de derde bepaling vervangen moeten worden voor het woord controleren, omdat dit beter aansluit bij wat verwacht wordt. Ten aanzien van onderdeel C zijn drie aanbevelingen. In de tweede bepaling moet het begrip redelijke interpretatie gedefinieerd worden. De derde bepaling zou verruimd moeten worden ten aanzien van misbruik van recht. De vierde bepaling zou een verduidelijking moeten volgen ten aanzien van het gebruik van fiscale stimuleringsmaatregelen. De tekst wijkt namelijk af van wat *Business at OECD* hanteert en hiervan is VNO-NCW lid. Ten aanzien van onderdeel D zijn twee begrippen die nader gedefinieerd moeten worden. Wat wordt door de VNO-NCW namelijk verstaan onder een belastingparadijs en wat is volgens de VNO-NCW voldoende *substance*. Ten aanzien van onderdeel F zou de specifiek opgenomen moeten worden dat een volledige lijst gepubliceerd moet worden.

Ook heb ik een gedeelte van de tekst van de Tax Governance Code herschreven, zodat de Tax Governance Code specifiek kan worden onderschreven ten aanzien van de btw. Aan de tweede bepaling van onderdeel C is toegevoegd dat verantwoordelijke belastingplanning ziet op alle soort belastingen. Aan de derde bepaling van onderdeel C is toegevoegd dat een onderneming specifiek moet aangeven per soort belasting dat zij geen transacties aangaan waarvan het enige doel is om een belastingvoordeel te creëren. En ik heb een bepaling toegevoegd aan onderdeel D, wat in overeenstemming is met de misbruiktoets wat door het Hof van Justitie is geformuleerd in het arrest Halifax.

## Hoofdstuk 6 Conclusie

### 6.1 Inleiding

In deze scriptie is de mogelijkheid van de Tax Governance Code op het tegengaan van agressieve tax planning onderzocht. Om agressieve tax planning tegen te gaan worden er maatregelen genomen, het initiatief komt vanuit de EC, OECD en de overheid. Het is vanuit de overheid echter wenselijk dat door middel van samenwerking en transparantie wordt gewerkt naar een fiscaal gezond klimaat. Deze doelen zijn in overeenstemming met de doelen van de VNO-NCW. De VNO-NCW heeft een Tax Governance Code ontwikkeld in samenwerking met het bedrijfsleven, belastingadviseurs, wetenschappers, overheid en Ngo's.

In deze scriptie is tevens onderzocht of de Tax Governance Code kan bijdragen aan de verkleining van het btw-compliance-gat. Het is naar mijn mening denkbaar dat door het gebruik van de Tax Governance Code op een positieve manier bijgedragen kan worden aan de verkleining van het btw-compliance-gat.

Het bovenstaande heeft geleid tot de onderzoeksvraag:

*In hoeverre biedt de huidige Tax Governance Code voldoende waarborgen tegen agressieve tax planning en in welke mate kan de Tax Governance Code bijdragen aan de verkleining van het btw-compliance-gat in Nederland?*

In dit hoofdstuk worden de bevindingen van dit onderzoek in paragraaf 6.2 samengevat. In paragraaf 6.3 wordt een bondig antwoord geformuleerd op de onderzoeksvraag.

### 6.2 Bevindingen

In hoofdstuk 2 is onderzocht wat agressieve tax planning is en wanneer belastingplanning aangemerkt kan worden als agressief. Tevens is het ontstaan en het belang van de Tax Governance Code toegelicht. De principes en bepalingen van de Tax Governance Code zijn ook behandeld. De deelvragen zijn:

*Wat is agressieve tax planning?*

*Wat houdt de Tax Governance Code in?*

*Hoe werkt de Tax Governance Code en welke partijen zijn verbonden aan de Code?*

De eerste deelvraag van dit hoofdstuk kan als volgt beantwoord worden. Bij agressieve tax planning worden mazen en mismatches in de belastingwetgeving gebruikt om winsten kunstmatig te verschuiven naar locaties met lage of geen belasting. Waar de winsten neerslaan vindt weinig of geen economische activiteit plaats. Deze definitie wordt door de OECD gehanteerd. De EC heeft een lijst

met modelstructuren opgesteld waar agressieve tax planning mogelijk is. Uit de wetenschappelijke literatuur komt naar voren dat het niet duidelijk afgebakend is wanneer tax planning agressief is. Het is namelijk niet gebaseerd op juridische houdbaarheid, maar de legaliteit is ontleent aan vage standaarden. In de discussie rondom agressieve tax planning zijn twee uitgangspunten. Zo is tax planning een geoorloofde bezigheid en noodzakelijk. Het moet voorkomen worden om onnodige kosten te maken en een adviseur moet een klant daarin zo goed mogelijk adviseren. Daarnaast moet de wet- en regelgeving de basis vormen in het beoordelen van wat geoorloofd is of niet. Er zijn vier vuistregels genoemd om te bepalen wanneer tax planning als agressief aangemerkt kan worden. Ten eerste is sprake van agressieve advisering wanneer in een situatie formeel niet wordt overgedragen, maar materieel wel. Ten tweede levert het gebruik van parlementaire geschiedenis en niet gerepareerde gebreken geen agressieve tax planning op. Ten derde is sprake van agressieve tax planning dien gebruik gemaakt wordt van gebreken die ten tijde van de parlementaire geschiedenis nog niet bekend waren, maar verwacht wordt dat deze gebreken gerepareerd worden. Ten vierde zal het gebruik van internationale mismatches doorgaans agressieve tax planning opleveren.

De tweede deelvraag van dit hoofdstuk kan als volgt beantwoord worden. Met de roep om samen te werken aan een fiscaal gezond klimaat heeft de overheid een essaybundel gepubliceerd. In de essaybundel is het dialoog geopend over maatschappelijke verantwoordelijkheid van belastingplichtige en adviseurs met betrekking tot belastingontwijking. De ondernemingsvereniging is na de publicatie van de essaybundel gestart met het ontwikkelen van een Tax Governance Code. Dit heeft uiteindelijk geleid tot het publiceren van de huidige Tax Governance Code. De Tax Governance Code heeft als doel om door middel van samenwerking en transparantie te werken aan een fiscaal gezond klimaat.

De derde deelvraag van dit hoofdstuk kan als volgt beantwoord worden. De ontwikkelde Tax Governance Code van de VNO-NCW bestaat uit principes en bepalingen. Aan de principes en bepalingen moeten ondernemingen voldoen om de Tax Governance Code te kunnen onderschrijven. Indien een onderneming nog niet kan voldoen aan een principe of bepaling, dan moet de onderneming uitleggen waarom ze nog niet (kunnen) voldoen en wat voor acties ondernomen worden om ervoor te zorgen dat ze wel aan gaan voldoen. De Tax Governance Code heeft de mogelijkheid om een bijdrage te leveren aan het opbouwen van vertrouwen en is het een zinvol antwoord van de vraag van het publiek dat ondernemingen meer transparant moeten zijn en verantwoording afleggen over de fiscale positie die zij innemen. De Tax Governance Code bestaat uit zes principes. Het eerste principe ziet op het belastingbeleid. Het tweede principe ziet op de verantwoording van het fiscaal bestuur. Het derde principe ziet op de fiscale naleving. Het vierde principe ziet op de ondernemingsstructuur. Het vijfde principe gaat over de relaties met de fiscale autoriteiten en andere belanghebbenden. Het

zesde principe ziet op de transparantie. In totaal hebben meer dan 40 grote Nederlandse internationaal opererende concerns de Tax Governance Code omarmt.

In hoofdstuk 3 is onderzocht in welke mate Shell, ABN-Amro en Ahold Delhaize aan de principes en bepalingen van de Tax Governance Code voldoen. Daarnaast is behandeld wat het verschil is tussen vroeger en nu omtrent de omgang van bedrijven met belastingen. De deelvraag is:

*In hoeverre heeft de Tax Governance Code tot dusver effect gehad?*

De deelvraag kan als volgt beantwoord worden. Wat betreft Shell heeft de Tax Governance Code een positief effect op het tegengaan van agressieve tax planning. Shell voldoet namelijk aan alle principes en bepalingen van de Tax Governance Code. Wat betreft ABN-Amro ben ik van mening dat zij niet aan alle principes en bepalingen voldoen. Uit het onderzoek is gebleken dat ABN-Amro gebruik maakt van belastingparadijzen, belastingontwijking is dus mogelijk voor ABN-Amro. Dit heeft een negatief effect op het tegengaan van agressieve tax planning. Wat betreft Ahold Delhaize ben ik van mening dat zij niet aan alle principes en bepalingen voldoen. Uit het onderzoek is gebleken dat Ahold Delhaize niet kan voldoen aan de bepaling wat ziet op het aangaan van transacties met als enig doel om belastingvoordeel te creëren. Ahold Delhaize heeft namelijk getracht om een belastingvoordeel te creëren ten aanzien van de winst wat is opgenomen na een fusie. Derhalve heeft dit een negatief effect op het tegengaan van agressieve tax planning. Daarnaast heeft Ahold Delhaize geen informatie gepubliceerd ten aanzien van financieel materiele fiscale stimuleringsmaatregelen. Dit heeft ook een negatief effect op het tegengaan van agressieve tax planning, aangezien geen controle plaats kan vinden van belanghebbende of Ahold Delhaize belasting ontwijkt.

De Tax Governance Code heeft tot nu toe effect op hoe bedrijven omgaan met het betalen van belasting en fiscale risico's. Transparantie en de relatie met fiscale autoriteiten is op basis van wederzijds respect, transparantie en vertrouwen. Doordat ondernemingen aan bepaalde principes en bepalingen voldoen, is er geen mogelijkheid tot belastingontwijking. Dit zijn positieve effecten op het tegengaan van agressieve tax planning.

In hoofdstuk 4 is onderzocht wat de invloed kan zijn van de Tax Governance Code op het verminderen van het btw-compliance-gat. Hierbij is het btw-compliance-gat toegelicht en de huidige aanpak om het btw-compliance-gat te verminderen. De deelvragen zijn:

*Wat is het btw-compliance-gat en in welke verschijningsvormen komt dit voor?*

*Wat is de huidige aanpak van Nederland, andere EU-lidstaten en de EC omtrent het btw-compliance-gat?*

*Wat voor invloed zou de Tax Governance Code kunnen hebben op huidige strategie om de het btw-compliance-gat te verminderen in Nederland?*

De eerste deelvraag kan als volgt beantwoord worden. Het btw-compliance-gat is onderdeel van het btw-gat. Dit btw-compliance-gat bestaat uit het verschil tussen de verwachte opbrengst uit btw en de daadwerkelijke geïnde btw. Het btw-compliance-gat bestaat uit een aantal onderdelen: belastingfraude, belastingontduiking, belastingontwijking en -optimalisatiepraktijken, faillissementen en insolventie en administratieve fouten.

De tweede deelvraag kan als volgt beantwoord worden. In Nederland maakt de Belastingdienst gebruik van een aantal instrumenten in kader van het btw-compliance-gat, zoals Horizontaal toezicht en ICT-gerelateerde instrumenten. Daarnaast werkt de Belastingdienst samen met de FIOD. In de EU is er een samenwerking Eurofisc om informatie uit te wisselen over potentiële en bestaande fraudepatronen. Daarnaast wordt gebruik gemaakt van een datatoon TNA om sneller informatie te verkrijgen over deelnemers van carousel-fraude-netwerken. Ook heeft de EC recentelijk regels geïntroduceerd voor Europees digitaal rapportagesysteem voor intracommunautaire transacties.

De derde deelvraag kan als volgt beantwoord worden. De Tax Governance Code kan wat betreft een aantal bepalingen hebben op het verminderen van het btw-compliance-gat. Gezien het feit dat belastingplanning een van de oorzaken is van het btw-compliance-gat, kan een bepaling van het principe naleving onderschreven worden. In de bepalingen staat dat een belastingplanning van de onderneming gebaseerd moet zijn op redelijke interpretaties. Een andere bepaling van het principe fiscale naleving ziet erop dat een onderneming geen transacties aangaat waarvan het doel is om belastingvoordeel te creëren. Dit zou ook van toepassing kunnen zijn op de btw aangezien btw-structuren om belastingvoordeel te creëren mogelijk zijn. Als een onderneming dan specifiek aangeeft dat ze de bepaling onderschrijven ten aanzien van de btw, dan is het denkbaar dit een positief effect heeft op het verminderen van het btw-compliance-gat.

In hoofdstuk 5 zijn aanbevelingen gegeven omtrent de Tax Governance Code. De deelvraag is:

*Wat zijn aanbevelingen omtrent de Tax Governance Code?*

De deelvraag kan als volgt beantwoord worden. Voor de Tax Governance Code zou het aanstellen van een onafhankelijke commissie wenselijk zijn. De commissie kan controleren of ondernemingen de Tax Governance Code correct onderschrijven. Daarnaast zou gespecificeerd moeten worden wat een redelijke termijn dat een onderneming aan een principe of bepaling moet voldoen. Specifiek ten aanzien van het principe wat ziet op verantwoording en fiscaal bestuur, zou het woord evalueren in de derde bepaling vervangen moeten worden voor het controleren. Daarnaast zou het begrip van het

principe wat ziet op fiscale naleving, redelijke interpretatie, gedefinieerd moeten worden. De derde bepaling van dit principe zou verruimd moeten worden ten aanzien van misbruik van recht en de vierde bepaling zou verduidelijkt moeten worden wat betreft het gebruik van fiscale stimuleringsmaatregelen. Daarnaast zou ten aanzien van het principe wat ziet op ondernemingsstructuur de begrippen belastingparadijs en voldoende *substance* gedefinieerd moeten worden. Voor het principe transparantie moet specifiek worden opgenomen dat een volledige lijst gepubliceerd moet worden.

Ten aanzien van de btw zijn aanbevelingen gedaan omtrent de tekst van de Tax Governance Code. Ten aanzien van onderdeel C moet aan de tweede bepaling worden toegevoegd dat de bepaling ziet op alle soort belastingen, aan de derde bepaling moet worden toegevoegd dat specifiek moet worden aangegeven per soort belasting of de onderneming geen transacties aangaat waarvan een belastingvoordeel het enige doel is. Aan het principe wat ziet op de ondernemingsstructuur moet een bepaling worden toegevoegd. Deze bepaling is in overstemming met de door het Hof van Justitie geformuleerde misbruiktoets in het arrest Halifax.

#### 6.4 Conclusie

Met de bevindingen kan de onderzoeksvraag worden beantwoord. De onderzoeksvraag is al volgt geformuleerd:

*In hoeverre biedt de huidige Tax Governance Code voldoende waarborgen tegen agressieve tax planning en in welke mate kan de Tax Governance Code bijdragen aan de verkleining van het btw-compliance-gat in Nederland?*

Het eerste deel van de vraag betreft de mogelijkheid van de Tax Governance Code om agressieve tax planning tegen te gaan. De principes en bepalingen van de Tax Governance Code zijn erop gericht om agressieve tax planning tegen te gaan, hiervoor moeten wel alle principes en bepalingen correct onderschreven worden. Het risico bestaat namelijk dat indien een onderneming een bepaling niet of niet correct kan onderschrijven, dat agressieve tax planning mogelijk is. Uit onderzoek blijkt dat ondernemingen niet altijd kunnen voldoen aan alle principes en bepalingen. Bij ABN-Amro bleek dat zij een bepaling niet correct onderschrijven, dit is niet wenselijk om agressieve tax planning tegen te gaan. Naar mijn mening zou daarom de Tax Governance Code op een aantal punten aangepast moeten worden en moet een onafhankelijke commissie aangesteld worden om de ondernemingen te controleren. Concluderend biedt de huidige Tax Governance Code nog niet voldoende waarborg in het tegengaan van agressieve tax planning, aangezien agressieve tax planning mogelijk is. Hierbij ben ik wel van mening dat de Tax Governance Code een stap is in de goede richting en dat door alle



betrokken partijen moeite moet worden gedaan om ervoor te zorgen dat agressieve tax planning wordt tegengegaan. Het tweede deel van de vraag betreft de mogelijkheid van de Tax Governance Code om bij te dragen aan de verkleining van het btw-compliance-gat. Hierbij ben ik tot de conclusie gekomen dat het denkbaar is dat de Tax Governance Code een positieve invloed kan hebben op het bijdragen aan de verkleining van het btw-compliance-gat. De principes en bepalingen zouden ook onderschreven kunnen worden specifiek ten aanzien van de btw. Hierbij heb ik een aantal aanbevelingen gedaan om de tekst aan te passen zodat het ook van toepassing kan zijn op de btw. Zoals in hoofdstuk 2 aan bod is gekomen zou Nederland als een soort gidsland kunnen optreden met de Tax Governance Code in de ontwikkeling naar een internationale norm. Dit zou ook een positief effect kunnen hebben op het verbeteren van het slechte imago van Nederland als belastingparadijs.

## Literatuurlijst

### Jurisprudentie

#### **Hof van Justitie:**

Hof van Justitie 21 februari 2006, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (*Halifax*).

Hof van Justitie 31 oktober 2008.

#### **Hoge Raad:**

HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BQ4228.

HR 18 december 2020, ECLI:NL:PHR:2019:1098.

#### **Gerechtshof:**

Hof Amsterdam 29 juni 2023, nr. 22/00232, ECLI:NL:GHAMS:2023:1399.

#### **Rechtbank:**

Rechtbank Noord-Holland 23 januari 2022, nr. 20/4958, ECLI:NL:RBNHO:2022:1497.

### Literatuur

#### **Berentsen & Schiffers *FD 25 september 2019***

L. Berentsen & M. Schiffer, 'Nederland wint én verliest in spraakmakend belastingdispuut met Europese Commissie', *FD 25 september 2019*.

#### **Demandt e.a., *FED Fiscale Brochures 2020***

K.M.G. Demandt e.a., *Btw-fraude (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.

#### **Dohmen *NRC 27 maart 2008***

J. Dohmen, 'Belust op voordeel ontweken ziekenhuizen btw', *NRC 27 maart 2008*.

#### **Feteris, Stevens & Verhoeven, *Bouwen en douwen 2017/3.2***

M.W.C. Feteris, L.G.M. Stevens & H.B.A. Verhoeven (red.), *Bouwen en douwen. Liber amicorum, aangeboden aan mr. J.A.C.A. Overgaauw ter gelegenheid van zijn afscheid als vicepresident van de Hoge Raad der Nederlanden op 20 december 2017 (Overgaauw-bundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2017.

#### **GloBE Model Rules (Pillar Two) 2021**

*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS (OECD)*, Paris: OECD 2021.

**Gribnau 2020**

H. Gribnau (red.), *Essaybundel Tax Governance*, Den Haag: Ministerie van Financiën 2020.

**Happé, WFR 2015/7108**

R. H. Happé, 'Fiscale ethiek voor multinationals', *WFR 2015/7108*.

**Meussen, TFO 2023/186.1**

G.T.K. Meussen, 'Tax Governance Code: een game changer of een papieren tijger?', *TFO 2023/186.1*.

**OECD Publishing, *Organisation for Economic Co-operation and Development 2008*,**

OECD. Publishing, 'Study into the role of tax intermediaries', *Organisation for Economic Co-operation and Development 2008*.

**Panayi, Intertax 2015**

Christiana HJI Panayi, 'Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible', *Intertax 2015*, Volume 43, Issue 10.

**Rapport Belastingdienst 2022.**

P. Smink, *Rapport Uitvoerings- en Handhavingsstrategie 2022*, Belastingdienst 2022.

**Rapport BIAC 2022**

*Statement of Tax Best Practices for Engaging with Tax Authorities in Developing Countries*, Parijs: OECD Publishing 2022.

**Rapport Europese Commissie 2022.**

G. Ponatowski e.a., *VAT gap in the EU : report 2022*, (Publications Office of the European Union) 2022.

**Rapport OECD 2013**

*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Parijs: OECD Publishing 2013.

**Rapport OECD 2015**

*Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, Parijs: OECD Publishing 2015.

### **Rapport VNO-NCW en MKB-Nederland 2021.**

*Agenda Ondernemen voor brede welvaart 2021*, Den Haag, 2021.

### **Russo, NLF 2018/2.**

R. Russo, 'Opinie: Wanneer wordt taxplanning agressief? Een voorzet tot concretisering', *NLF* 2018/2.

### **Saez & Zucman, Institute for Fiscal Studies 2022**

E. Saez, and G. Zucman, 'Top incomes and tax policy', *Institute for Fiscal Studies* 2022.

### **Wetten, richtlijnen en parlementaire stukken**

Richtlijn 2011/16/EU betreffende administratieve samenwerking.

Wet van 19 mei 2011, houdende Wet stichting administratiekantoor beheer financiële instellingen (*Stb.* 2011, 263).

Kamerstukken II 2018/2019 32140, nr. 51.

Kamerstukken I 2015/16, 25087, nr. K.

Richtlijn (EU) 2017/1371 van het Europees Parlement en de Raad van 5 juli 2017 betreffende de strafrechtelijke bestrijding van fraude die de financiële belangen van de Unie schaadt.

Brief van Staatssecretaris van Financiën van 19 januari 2023, 2022Z24632.

Artikel 9 Wet OB 1968 juncto Tabel II, onderdeel A, post 6 Wet OB 1968.

### **Overige**

*Annual report 2022* (Ahold Delhaize), <https://www.aholddelhaize.com/en/investors/annual-reports/2022/>.

Application Dutch Tax Governance Code 2022 (ABN-Amro),  
<https://www.abnamro.com/en/information/governance-codes-and-regulations?selectedTabs=Dutch%20Corporate%20Governance%20Code>.

*GRI 207: tax 2019* (Global Reporting Initiative),  
<https://www.globalreporting.org/search/?query=GRI+207>.

*Integrated Annual Report 2022* (ABN-Amro), <https://www.abnamro.com/en/about-abnamro/annual-report>.

*Position paper Tax Justice NL over de Tax Governance Code 2023* (Tax Justice NL),  
[https://www.tweedekamer.nl/debat\\_en\\_vergadering/commissievergaderingen/details?id=2022A08704](https://www.tweedekamer.nl/debat_en_vergadering/commissievergaderingen/details?id=2022A08704).

*Responsible Tax Principles* (B-team), <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf>.

*Tax Principles 2021* (Shell), <https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2021/our-approach/responsible-tax-principles.html#:~:text=We%20do%20not%20condone%2C%20encourage,and%20the%20Code%20of%20Conduct>.

*Tax Contribution Report 2021* (Shell), <https://reports.shell.com/tax-contribution-report/2021/>.