

1. Inleiding

Corporate governance, deugdelijk ondernemingsbestuur, heeft ook betrekking op de manier waarop een onderneming om gaat met belastingen. De afgelopen decennia is er een toegenomen aandacht voor de belastingpositie van ondernemingen. Er wordt vanuit de maatschappij meer gelet op de wijze waarop ondernemingen met belastingen omgaan. Maar ook bedrijven zelf hebben meer oog gekregen voor hun belastingpositie, al dan niet doordat ook de accountant de afgelopen jaren steeds meer aandacht heeft gekregen voor de belastingpositie in de jaarrekening. In het licht van al deze ontwikkelingen kan gesteld worden dat bij een deugdelijk ondernemingsbestuur de belastingpositie een belangrijk aandachtspunt behoort te zijn. Niet voor niets werd er ook in de Code Tabaksblat expliciet ingegaan op de belastingen. Meer dan genoeg reden om in dit jaarboek het onderwerp ‘Corporate governance en belastingen’ nader te beschouwen.

In deze bijdrage zal ik in paragraaf 2 allereerst ingaan op hetgeen in de Nederlandse Corporate Governance Code (de ‘Code’) is opgenomen ten aanzien van belastingen. In paragraaf 3 behandel ik vervolgens de ontwikkeling ten aanzien van de belastingpositie in de jaarrekening. In paragraaf 4 ga ik in op de toegenomen maatschappelijke aandacht voor belastingen. In paragraaf 5 behandel ik het fenomeen ‘Horizontaal Toezicht’, dat een behoorlijke vlucht heeft genomen in de achterliggende jaren. In paragraaf 6 ga ik kort in op de discussie over het afdragen van een *fair share* door ondernemingen. In paragraaf 7 besluit ik deze bijdrage met een conclusie.

2. Aandacht voor belastingen in de Code

Met ingang van 9 december 2003 is de Code van toepassing op beursgenoteerde vennootschappen die statutair in Nederland zijn gevestigd. De Code bevat een verzameling voorschriften en aanbevelingen, waaronder de instelling van de auditcommissie, indien de Raad van Commissarissen meer dan vier leden omvat. Deze commissie, die uit het midden van de commissarissen wordt benoemd, is in het bijzonder belast met het toezicht op de financiële aangelegenheden en verantwoording van de vennootschap alsmede de financiële risico’s van de onderneming.

De toezichhoudende rol van de auditcommissie heeft ook betrekking op de belastingpositie van de onderneming. Artikel III.5.4 van de Code bepaalt:

“De auditcommissie richt zich in ieder geval op het toezicht op het bestuur ten aanzien van:

- (a) de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving
- (...)
- (e) het beleid van de vennootschap met betrekking tot tax planning.”

Er wordt in sub a in algemene zin gesproken over het toezicht op de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van relevante wet- en regelgeving. Onder de relevante wet- en regelgeving voor de onderneming valt uiteraard ook de fiscale wet- en regelgeving. De auditcommissie heeft dus de taak om toe te zien op de naleving van de fiscale wet- en regelgeving door de onderneming. De auditcommissie behoort mijns inziens dan ook bij het bestuur na te gaan in hoeverre de interne risicobeheersings- en controlesystemen waarborgen dat de door de onderneming verschuldigde belasting op een juiste wijze berekend en afgedragen wordt. Voor de goede orde merk ik hierbij op dat het toezicht niet alleen ziet op de winstbelasting die afzonderlijk als last in de jaarrekening wordt gepresenteerd, maar op alle voor de onderneming relevante belastingen. Daarbij zullen voor (nagenoeg) alle ondernemingen in ieder geval de loonbelasting en btw relevant zijn, maar afhankelijk van het type onderneming ook bijvoorbeeld dividendbelasting, accijnzen, invoerrechten, frisdrankbelasting, verpakkingenbelasting, etc..

Artikel III.5.4 sub e van de Code noemt expliciet als taak voor de auditcommissie het toezicht ten aanzien van het beleid van de vennootschap met betrekking tot tax planning. In het licht van de doelstelling van de Code en in het bijzonder de rol van de auditcommissie moet mijns inziens worden aangenomen dat het ook daarbij gaat om alle voor de onderneming relevante belastingen. Enerzijds zou betoogd kunnen worden dat het onder sub e genoemde toezicht op het beleid ten aanzien van tax planning al besloten ligt in het onder sub a genoemde toezicht op de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen. Het expliciet benoemen van de verantwoordelijkheid ten aanzien van het fiscale beleid van de vennootschap voorkomt dan in ieder geval dat commissarissen, die over het algemeen weinig affiniteit met belastingen zullen hebben, dit over het hoofd zien. Anderzijds kan echter gesteld worden dat een beleid ten aanzien van tax planning verder gaat dan het louter naleven van de wet- en regelgeving op fiscaal gebied. Een beleid ten aanzien van tax planning vereist van het bestuur een visie op de wijze waarop men omgaat met belastingen. Dat kan uiteraard zijn het louter minimaliseren van de post belastingen. Het zou mijns inziens echter verder moeten gaan. Het gaat bijvoorbeeld ook om de houding ten opzichte van de belastingdienst en de wijze waarop men omgaat met fiscale risico's en fiscaal trapezewerk. Er kan ook een link gelegd worden met hoe de onderneming aankijkt tegen maatschappelijk verantwoord ondernemen. In

het beleid ten aanzien van tax planning zullen niet alleen fiscale risico's maar ook mogelijke reputatierisico's meegewogen moeten worden. Reputatierisico's betreffen uiteraard niet alleen de wijze waarop met de winstbelasting wordt omgegaan, maar ook met andere belastingen. Dit ondervond bijvoorbeeld ING toen, kort nadat zij staatsteun had ontvangen, in het eerste kwartaal van 2010 in de publiciteit kwam dat zij een btw-besparende structuur via Zwitserland had geïmplementeerd. Dit leidde tot verschillende Kamervragen en de aankondiging van nader onderzoek naar dergelijke structuren in de financiële sector.¹

Het is van belang dat commissarissen zich bewust zijn van hun verantwoordelijkheid, zeker gezien de toegenomen aandacht van de maatschappij, de media en de politiek in het bijzonder, voor de manier waarop ondernemingen met belastingen omgaan. Mijn verwachting is dat commissarissen zich de komende jaren nadrukkelijker met de fiscaliteit van de onderneming (moeten) gaan bezighouden. Het zou mij niet verbazen als de toenemende bemoeienis van commissarissen een remmende werking zal hebben op het gebruik van agressieve fiscale structuren.

3. Toegenomen aandacht voor belastingen in de jaarrekening

In de jaarrekening dient de post 'belastinglast' die in de winst- en verliesrekening is opgenomen nader toegelicht te worden. Wat precies moet worden toegelicht en de mate van detail hangt af van de verslaggevingsstandaard die wordt toegepast. De regels onder Dutch GAAP, IFRS en US GAAP zijn namelijk niet gelijk en zijn ook continu in beweging. Was er tien jaar geleden nauwelijks nog een toelichting te vinden in de jaarrekeningen ten aanzien van de fiscale positie, inmiddels beslaat die soms al verschillende bladzijden.

Allereerst leidt de toegenomen aandacht voor de fiscale positie in de jaarrekening naar mijn mening tot meer risicomijdend gedrag. Er moet in de jaarrekening en de toelichting steeds meer openheid van zaken gegeven worden over de fiscale positie. De melding van substantiële onzekerheden over de fiscale positie zal een onderneming zo veel mogelijk willen voorkomen, omdat dit grote impact kan hebben op het netto-resultaat en op de beurskoers. Een sprekend voorbeeld daarvan is TNT. De beurskoers daalde in 2005 substantieel en 800 miljoen aan waarde verdampte, doordat TNT in een belastingschandaal verwickeld bleek te zijn.

Om fiscale risico's te beheersen wordt veelal gebruik gemaakt van een zogenaamd tax control framework (TCF). Een TCF, zal ontwikkeld moeten worden door de belastingplichtige en vervolgens ook constant bijgewerkt moeten worden. In Amerika dienen de CEO en CFO van beursgenoteerde ondernemingen sinds 2005 op grond van de toen

¹ Brief van 1 juli 2010 van de Minister van Financiën aan de Tweede Kamer.

ingevoerde Sarbanes-Oxley wet te verklaren dat zij ‘in control zijn’. Als achteraf wordt geconstateerd dat er een *material weakness* in het risicobeheersingssysteem is, dient dat openbaar gemaakt te worden. Opvallend is dat de eerste tijd veel van die gepubliceerde *material weaknesses* te maken hebben met de fiscaliteit. Op grond van artikel II.1.4 van de Code dient het bestuur van een Nederlandse beursgenoteerde onderneming in het jaarverslag te verklaren dat de interne risicobeheersings- en controlesystemen adequaat en effectief zijn alsmede een duidelijke onderbouwing daarvan te geven. Deze verklaring zal ook de toegepaste TCF betreffen.

In de Nederlandse fiscale praktijk is de afgelopen jaren duidelijk waarneembaar dat er meer aandacht is voor fiscale risico's, dat ondernemingen die risico's beter proberen te beheersen en dat bedrijven ook meer risico-avers zijn geworden. Dit geldt niet alleen voor beursgenoteerde bedrijven, maar ook voor niet-beursgenoteerde bedrijven en bedrijven die (deels) in handen van publiekrechtelijke lichamen zijn.

Een tweede invloed van het jaarrekeningrecht op de houding van ondernemingen ten aanzien van belastingen is de volgende. Wat er feitelijk aan belasting wordt betaald in een jaar (de cash flow) loopt vaak niet synchroon met de belastinglast zoals die in de jaarrekening is opgenomen. Dit komt doordat de wijze waarop de belastinglast in de jaarrekening wordt berekend afwijkt van de wijze waarop de op grond van de fiscale wetgeving te betalen belasting wordt berekend. Vroeger werd door het bedrijf zelf, door de controlerend accountant en door analisten nauwelijks aandacht besteed aan de fiscale positie in de jaarrekening. Die tijden zijn voorbij. De afgelopen jaren is duidelijk merkbaar dat de impact van fiscale keuzes op de jaarrekening wel degelijk van belang is. Uit een in 2007 uitgevoerd onderzoek blijkt dat ten aanzien van fiscale keuzes de ene helft van de ondervraagde CFO's van beursgenoteerde ondernemingen de cashflow-effecten zwaarder laat wegen, de andere helft laat de impact op de jaarrekening zwaarder wegen.² Mijn inschatting is dat tegenwoordig een meerderheid van de CFO's de impact op de jaarrekening zwaarder laat wegen dan de cashflow-impact. Men wil teveel schommelingen in de effectieve belastingdruk vermijden. Ook wil men voorkomen dat de belastingdruk, bijvoorbeeld ten opzichte van hun concurrenten, te hoog is.

De veranderde houding ten aanzien van belastingen heeft overigens ook gevolgen voor de adviespraktijk in dat segment. Adviseurs zullen zich nadrukkelijk rekenschap moeten geven van de gevolgen van hun advisering voor de jaarrekening. Een mogelijkheid om belasting te besparen zal een positief cashflow effect hebben en dus zeer aantrekkelijk lijken. Wanneer dat echter de effectieve belastingdruk in dat jaar in de jaarrekening enorm doet toenemen en/of zorgt voor een grote schommeling in de belastingdruk over de jaren, is dat een belangrijk element dat moet worden meegewogen. Dit kan ertoe leiden dat een mogelijkheid tot belastingbesparing niet wordt benut.

2 'Tax is a black box', PwC, 2007.

4. Toegenomen maatschappelijke aandacht voor belastingen

De afgelopen jaren is er een toenemende aandacht waar te nemen voor de wijze waarop ondernemingen met de belastingheffing omgaan. Zowel in de politiek, de media, als in het bedrijfsleven zelf.

De wijze waarop grote ondernemingen met belastingen omgaan, leidde de afgelopen jaren regelmatig tot vragen in de Eerste en Tweede kamer. In 2009 werd de staatssecretaris van financiën verzocht om een overzicht van de belastingdruk van Nederlandse multinationals te presenteren.³ In 2011 is een motie door de Tweede Kamer aangenomen waarbij de staatssecretaris is opgeroepen zich er voor in te spannen dat in de jaarrekening wordt aangegeven hoeveel belasting wordt betaald in ieder land waar de onderneming actief is.⁴ De Tweede Kamer is er niet gerust op dat iedere onderneming in de landen waar zij actief is haar *fair share* aan belasting betaalt. De staatssecretaris heeft als reactie hierop aangegeven, dat hij zich in internationale gremia ervoor wil inspannen dat publicatie van de belasting per jurisdictie plaatsvindt. Hij wil dit echter niet als Nederland alleen doen en wil daarin niet vooroplopen. Dat de reactie van de staatssecretaris terughoudend is, is mijn inziens begrijpelijk, omdat uit de praktijk bekend is dat sommige ondernemingen een rapportage van de belastingafdracht per land vanuit concurrentieoogpunt zeer ongewenst vinden. Het is mijns inziens dan ook van belang dat Nederland op dit punt niet voor de muziek uit loopt.

De uitzending van Zembla op 18 oktober 2009 getiteld “Nederland als belastingparadijs”, waarin Nederland, zoals de titel reeds aangeeft, als belastingparadijs werd afgeschilderd, zorgde eveneens voor verschillende Kamervragen. In zijn schriftelijke reactie naar aanleiding van deze uitzending, ontkende de staatssecretaris sterk dat Nederland een belastingparadijs zou zijn voor internationaal opererende ondernemingen.⁵

Ook in andere landen is er toenemende aandacht voor de, in de ogen van sommigen te lage, belastingdruk van multinationals. In een debat om de presidentsverkiezingen in de Verenigde Staten tussen Hillary Clinton en Barack Obama, stelde Obama zich op het standpunt dat als hij gekozen zou worden als president, hij alle *offshore transactions* zou willen aanpakken. Obama deed in dit debat de volgende uitspraak:

“There’s a building in the Cayman Islands that houses, supposedly, 12,000 U.S.-based corporations. That’s either the biggest building in the world or the biggest tax scam in the world. And I think we know which one it is.”

3 Zie de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 26 oktober 2009, kenmerk DB/2009/632M.

4 Handelingen II 2010/11, nr. 98, item 43.

5 Kamerstukken II 2009/10, 31 369, nr. 8, p. 7.

Ook ontstond er ophef in verschillende internationale media naar aanleiding van een rapport van het US Government Accountability Office. Hierin werd beschreven dat een groot aantal Amerikaanse defensiebedrijven door gebruik te maken van buitenlandse dochtermaatschappijen hun belastingdruk verlaagden. Zelfs in de Tweede Kamer werden hier vragen over gesteld.⁶

Ook bij ondernemingen zelf is er steeds meer aandacht voor de fiscale positie gekomen. Fiscaliteit staat nadrukkelijk(er) op de agenda van het bestuur. In dit verband wijs ik er op dat de onstuimige groei van het aantal ondernemingen dat een interne bedrijfsfiscalist heeft, een uiting is van de toegenomen aandacht van ondernemingen voor de fiscale positie. Inmiddels zijn er bijna 600 bedrijfsfiscalisten aangesloten bij de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

De toegenomen aandacht van het bestuur voor de fiscale positie heeft mijns inziens meerdere oorzaken. Zoals gezegd moet de belastingpositie in de jaarrekening steeds gedetailleerder worden toegelicht. De accountant kijkt daarom ook steeds kritischer naar de belastingpositie en neemt vaak een eigen fiscalist of zelfs een team van fiscalisten mee bij de controle van de jaarrekening. De onderneming wordt daardoor gedwongen zijn (fiscale) zaken goed op orde te hebben. Een ander aspect is dat de toegenomen media-aandacht voor de wijze waarop sommige ondernemingen met de belastingen zijn omgegaan, het bestuur er toe dwingt keuzes te maken over hoe scherp ze qua belastingen aan de wind willen zeilen. In de fiscale praktijk valt waar te nemen dat steeds meer ondernemingen zich onthouden van fiscale structuren die zonder twijfel legaal zijn. Men onthoudt zich daarvan vanwege de waarden van de onderneming, omdat men geen structuren wil opzetten louter voor fiscale doeleinden (*'tax should follow the business'*) of omdat men de reputatierisico's te groot vindt. De manier waarop sommige ondernemingen de afgelopen jaren vanwege hun fiscale positie in de krant gekomen zijn, willen veel ondernemingen voorkomen. Reputatierisico's worden de laatste jaren dan ook steeds nadrukkelijker meegewogen bij de keuze van fiscale structuren. In dit verband merk ik op dat rekening gehouden moet worden met het feit dat discussies en mogelijke aandacht van de zijde van de belastingdienst, politiek of pers zich vaak pas na verloop van tijd voordoet. Wat thans nog maatschappelijk als acceptabel gezien wordt, kan dat dan wel eens niet meer zijn. Ook de actieve benadering door de fiscus bij de zeer grote ondernemingen (ZGO) en middelgrote ondernemingen (MGO) voor een convenant inzake horizontaal toezicht leidt er toe dat ondernemingen nadrukkelijk bepaald worden bij de vraag hoe ze met belastingen willen omgaan. De gesprekken vinden plaats met de leiding van de onderneming. In die gesprekken vraagt de belastingdienst soms expliciet om bepaalde fiscale tax planning structuren, waar fiscaaltechnisch niets tegen in te brengen is, niet toe te passen of te beëindigen, omdat de belastingdienst die structuren onwenselijk vindt. Van het bestuur van een onderneming wordt derhalve een visie verwacht ten aanzien van belastingen.

6 Kamerstukken II 2009/10, 2279, p. 1.

5. Horizontaal toezicht

In 2002 is het rapport “De toekomst van de nationale rechtsstaat” van de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) gepubliceerd. In dit rapport worden aanbevelingen gedaan voor een meer gelijkwaardige, horizontale, benadering tussen overheid en burgers als reactie op de veranderende internationale en maatschappelijke verhoudingen. Het toenmalige kabinet heeft veel van de aanbevelingen van de WRR overgenomen in het programma ‘Andere Overheid’.

In 2005 startte de Belastingdienst met een pilot, waarbij is onderzocht of het horizontaal toezicht op organisaties in het ZGO-segment kan worden vormgegeven. In zijn brief aan de Tweede Kamer heeft de staatssecretaris de essentie van horizontaal toezicht verwoordt.⁷ Bij horizontaal toezicht gaat het om wederzijds vertrouwen tussen belastingplichtige en Belastingdienst, het scherper naar elkaar aangeven wat ieders verantwoordelijkheden en mogelijkheden zijn om het recht te handhaven en het vastleggen en naleven van wederzijdse afspraken. Daarmee verschuiven de onderliggende verhoudingen en de communicatie tussen burger en overheid naar een meer gelijkwaardige situatie. Horizontaal toezicht sluit, aldus de staatssecretaris, aan bij de ontwikkelingen in de samenleving waar eigen verantwoordelijkheid van de burger gepaard gaat met het gevoel dat handhaving van het recht ook een groot goed is. Het concept van horizontaal toezicht houdt ook de erkenning in dat handhaving in een complexe en snel veranderende samenleving niet zonder het gebruik van de kennis in de samenleving kan.

De Belastingdienst wil door middel van het horizontaal toezicht in de actualiteit samenwerken met belastingplichtigen om de compliance te onderhouden en te versterken. Dit krijgt vorm door convenanten (afspraken) met individuele belastingplichtigen als het om zeer grote of middelgrote ondernemingen gaat. In het MKB-segment worden convenanten afgesloten met fiscale intermediairs, te weten accountants- en belastingadvieskantoren. Op 20 juni 2012 heeft de door de staatssecretaris ingestelde commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst (commissie Stevens) haar bevindingen gepubliceerd. De commissie oordeelt positief over het concept horizontaal toezicht, zeker waar het de groep (zeer) grote ondernemingen betreft. Wel signaleert de commissie verschillende verbeterpunten en wordt opgemerkt dat horizontaal toezicht niet hét maar een toezicht instrument moet zijn.

De belastingdienst heeft het concept van het ‘Horizontaal Toezicht’ nader uitgewerkt in een ‘Leidraad Horizontaal Toezicht binnen de Individuele Klantbehandeling (MGO/OCK en ZGO)’.⁸ Bij horizontaal toezicht zijn drie kernbegrippen te onderscheiden.

⁷ Brief van 8 april 2005 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer.

⁸ Deze leidraad is te vinden op de site van de belastingdienst.

Het eerste kernbegrip is ‘transparantie’. Transparantie ziet op het geven van openheid van zaken zowel van de zijde van de belastingplichtige als van de zijde van de belastingdienst. De belastingplichtige dient transparant te zijn over zijn fiscale strategie en over relevante fiscale issues. De belastingdienst is dan ook van mening dat de belastingplichtige geen (materiële) standpunten in de aangifte mag innemen zonder dat die met de belastingdienst zijn besproken. De belastingdienst dient transparant te zijn over de achtergrond van vragen en over de invulling van zijn toezicht.

Het tweede kernbegrip is ‘begrip’. De verhouding tussen de belastingplichtige en de belastingdienst wordt geschetst als een ‘constructieve samenwerking’, waarbij het begrip voor de positie en de (soms tegengestelde) belangen van de ander van belang is. Het derde kernbegrip is het ‘wederzijds vertrouwen’. Vertrouwen in de relatie is noodzakelijk omdat de kennis en/of informatie van partijen ongelijk is. De belastingdienst vindt het van belang dat gaandeweg het traject van horizontaal toezicht duidelijk wordt dat de positieve verwachting en het vertrouwen die de belastingdienst en belastingplichtige over en weer hebben terecht zijn. Op die manier kunnen de belastingplichtige en de belastingdienst vaststellen dat sprake is van het gerechtvaardigde vertrouwen dat beide partijen hun verantwoordelijkheid voor regelnaleving willen en kunnen nemen. Volgens de belastingdienst betekent het maken van een fout overigens niet direct dat de basis voor het vertrouwen weg is. Van belang is het gesprek aan te gaan over de oorzaken van de fout en de maatregelen die zijn genomen om de fout in de toekomst te voorkomen. Afhankelijk van de uitkomsten zal de belastingdienst bezien of er gevolgen zijn voor het klantbeeld en de vertrouwensrelatie.

In het toezicht van de belastingdienst is de aanvaardbare aangifte de norm, zo blijkt uit de leidraad. Bij horizontaal toezicht gaat het over de verantwoordelijkheden van beide partijen bij de totstandkoming van aanvaardbare aangiften. Van de belastingplichtige wordt een juiste houding en gedrag alsmede een adequate interne beheersing verwacht. Daarbij moet uit de *tone at the top* en uit het streven naar versterking van de interne beheersingsmaatregelen blijken dat de belastingplichtige aan zijn fiscale verplichtingen wil voldoen. De belastingdienst kan vanuit zijn verantwoordelijkheid de organisatie stimuleren en ondersteunen door middel van vooroverleg en doordat de belastingplichtige vooraf duidelijkheid en zekerheid kan krijgen over haar fiscale positie. De Belastingdienst stemt het toezicht af op de specifieke situatie van de belastingplichtige. In de praktijk zie ik dat steeds vaker met de belastingdienst vooraf wordt afgestemd welke fiscale issues door de controlerend accountant worden meegenomen bij de controle van de jaarrekening. Het gaat daarbij overigens meestal over loonbelasting of omzetbelasting gerelateerde zaken, aangezien dat meer ‘procesmatige’ belastingen zijn. Ik verwacht echter dat in de toekomst ook afspraken gemaakt worden met de belastingdienst over een externe controle van de fiscale (vennootschapsbelasting) positie, bijvoorbeeld door de accountant of een gecertificeerd controleur.

Ik ben van mening dat de belastingplichtige bij horizontaal toezicht veel moet geven en relatief weinig terugkrijgt. De belastingplichtige moet immers alle onzekere posities bespreken met de belastingdienst, zo blijkt uit het model convenant dat te vinden is op de site van de belastingdienst. Snel zekerheid is het belangrijke winstpunt voor belastingplichtigen. Voor sommige ondernemingen, met name de beursgenoteerde ondernemingen, is zekerheid over hun fiscale positie zeer belangrijk. Het horizontaal toezicht biedt dan ook toegevoegde waarde. Er zijn ook bedrijven die, zonder dat sprake is van horizontaal toezicht, een goede relatie hebben met de belastingdienst en belangrijke zaken vooraf bespreken. Voor die bedrijven biedt het horizontaal toezicht, waarbij zij verplicht worden *alle* onzekere belastingposities te bespreken, geen meerwaarde. Ik zie dan ook dat sommige ondernemingen vanwege de goede relatie afzien van een convenant. Bedrijven die in particuliere handen zijn, zoals familiebedrijven, hebben in het algemeen minder belang bij zekerheid over hun fiscale positie. Zij hoeven in tegenstelling tot beursgenoteerde bedrijven niet aan de markt te rapporteren als er onzekerheden zijn geconstateerd in hun belastingpositie. Een convenant biedt dan weinig of geen meerwaarde, zeker niet als er overigens een goede relatie met de belastingdienst is. Tegelijkertijd zijn er ook familiebedrijven die kiezen voor een convenant, zij het om uiteenlopende redenen. Bijvoorbeeld omdat zij vinden dat een convenant past bij de waarden van de onderneming, bij het feit dat het past bij het predicaat ‘koninklijk’ dat zij voeren of omdat de eigenaren zekerheid over de fiscale positie wel belangrijk vinden.

Mijn ervaring is dat binnen een horizontaal toezichtrelatie belastingplichtigen minder snel scherp aan de wind varen. Men weet dat bepaalde zaken, hoewel legaal, door de belastingdienst niet of minder geapprecieerd worden en daar wordt bewust of onbewust rekening mee gehouden worden. Ik ken zelfs uit de praktijk meerdere voorbeelden van ondernemingen die alsnog vrijwillig belasting hebben voldaan. Zo was er een beursgenoteerde onderneming die in zijn jaarrekening nog een voorziening had staan voor vennootschapsbelasting die ten onrechte niet was afgedragen. Het betrof een jaar waarvoor navordering door de belastingdienst niet meer mogelijk was. In plaats van deze voorziening vrij te laten vallen ten gunste van de winst, heeft de onderneming er voor gekozen om de belasting vrijwillig te voldoen. Een ander voorbeeld betreft een onderneming die een voorlopige aanslag naar aanleiding van de ingediende aangifte voldaan, waarna de belastingdienst vergat om tijdig een definitieve aanslag op te leggen. Als gevolg van de omissie van de fiscus had de onderneming recht op teruggave van de op de voorlopige aanslag voldane belasting. Vanwege het feit dat de belasting materieel verschuldigd was en in het kader van de opbouw van het horizontaal toezicht heeft de onderneming echter afgezien van terugvordering van de betaalde belasting. Het zal geen verbazing wekken dat deze ondernemingen vervolgens van de belastingdienst op bepaalde punten ook een soepele opstelling verwachten.

6. Fair share

De laatste jaren wordt steeds vaker gesproken over het betalen van een *fair share*, een ‘redelijk aandeel in de belastingafdracht’ door multinationals. De staatssecretaris merkte reeds in 1992 in zijn Nota over het fiscaal vestigingsklimaat op dat de toegenomen mobiliteit van ondernemingen en de groeiende vrijheid van kapitaalverkeer belastingplichtigen ertoe brengen de grenzen van de belastingwetgeving te exploreren, met als gevolg dat er twijfel is ontstaan of Nederland wel in alle gevallen zijn *fair share* krijgt van de belastingopbrengst.⁹ Hij merkte ook op dat de Tweede Kamer bij diverse gelegenheden uiting aan haar bezorgdheid hierover gegeven. In de nota wordt ook opgemerkt dat Nederland maatregelen moet nemen om zijn *fair share* te behouden. Een deel van de Tweede Kamer had en heeft de indruk dat grote ondernemingen niet of nauwelijks belasting betalen en dus niet hun *fair share* bijdragen.¹⁰ Inzicht in de exacte cijfers ontbreekt, omdat ondernemingen in hun jaarrekening niet per land hoeven aan te geven hoeveel belasting zij betalen.

Het moge duidelijk zijn dat ondernemingen belasting dienen te betalen. Zij maken immers gebruik van de (economische) infrastructuur en belasting is nodig voor de financiering daarvan. Om de woorden van Oliver Wendell Holmes jr., een rechter van het Amerikaanse Supreme Court te gebruiken: “*Taxes are what we pay for a civilized society*”. Deze woorden zijn ook te vinden boven de ingang van de Internal Revenue Services (IRS), de Amerikaanse belastingdienst in Washington DC. Ondernemingen dienen belasting te betalen en dienen ook op een verantwoorde wijze met belastingheffing om te gaan.

In de discussie over *fair share* moet mijns inziens echter niet vergeten worden dat hoofdkantoren van multinationals veel kosten hebben die, overeenkomstig het *arm's length* beginsel, niet kunnen worden doorbelast aan (buitenlandse) dochterondernemingen. Dat betekent dat multinationals naar verhouding fiscaal weinig winst zullen rapporteren in het land waar hun hoofdkantoor is gevestigd. Nederland wil graag hoofdkantoren behouden en zelfs aantrekken, omdat dat goed is voor de economie.¹¹ De wijze waarop soms de discussie over *fair share* wordt gevoerd, doet daar dan mijns inziens afbreuk aan.

Relevant in dit kader is ook dat in de discussie over *fair share* de focus mijns inziens teveel is gericht op de vennootschapsbelasting. Bij een discussie over *fair share* zou op de totale belastingafdracht gelet moeten worden en niet enkel op de afdracht van vennootschapsbelasting.¹² Tot slot moet bij de discussie over *fair share* niet vergeten worden dat belastingen worden geheven uit kracht van een wet, zoals artikel 104 van de Grondwet bepaalt. In discussies over *fair share* bekruipt mij soms het gevoel

⁹ Kamerstukken II 1992/93, 22 860, nr. 2, p. 21.

¹⁰ Handelingen II 2007/08, nr. 57, p. 4039-4057 en Handelingen II 2010/11, nr. 98, item 43.

¹¹ Zie ook de opmerkingen van Staatssecretaris Weekers in Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 25, p. 17 ev.

¹² Zie ook de brief van de voorzitter van het Topsteam hoofdkantoren van 17 juni 2011, p. 5.

dat sommigen een eigen vorm van redelijkheidsbenadering hanteren die los komt te staan van de wettelijke bepalingen. Terecht merkte de staatssecretaris van Financiën nog niet zo lang geleden op: *“Als er geen winst wordt gemaakt, is nul een fair share. Als er wel in Nederland winst wordt gemaakt, moet dat belast worden en dan is het geen fair share.”*¹³

7. Conclusie

Tijden veranderen. Ook ten aanzien van belastingen. Belastingen waren voorheen vaak een ‘black box’, ook voor bestuurders. Die tijd is voorbij. In de huidige tijd waarin corporate governance hoog in het vaandel staat, dient het onderwerp ‘belastingen’ nadrukkelijk op de agenda van het bestuur te staan. In de jaarrekening dient steeds meer toelichting gegeven te worden op de fiscale positie van de onderneming. Ook van commissarissen wordt op grond van de Code verwacht dat zij toezicht houden op de naleving van de fiscale wet- en regelgeving en op de controlesystemen daarvoor. Het toezicht op beleid ten aanzien van tax planning wordt eveneens nadrukkelijk als rol van de auditcommissie genoemd. Dit vereist dus ook dat het bestuur een beleid formuleert ten aanzien van belastingen.

Bedrijven dienen zich bewust te zijn van de reputatierisico’s die zij lopen als zij, in de ogen van de maatschappij, op onverantwoorde wijze met de belastingen omgaan. De afgelopen jaren hebben meerdere ondernemingen op negatieve wijze de publiciteit gehaald in verband met hun handelwijze ten aanzien van belastingen.

Ook door de nieuwe werkwijze van de belastingdienst, het horizontaal toezicht, wordt van bedrijven nadrukkelijker een visie verwacht op de manier waarop zij met belastingen omgaan. Horizontaal toezicht wordt gekenmerkt door transparantie, begrip en vertrouwen tussen de belastingdienst en de onderneming.

Kortom, corporate governance zal zich mijns inziens de komende tijd nadrukkelijker uitstrekken tot het gebied van de belastingen.

13 Kamerstukken II 2009/10, 31 369, nr. 10, p. 34.