



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Tax professionals under societal pressure: a Dutch case study on responses to BEPS

Hutten, E.

Citation

Hutten, E. (2024, February 22). *Tax professionals under societal pressure: a Dutch case study on responses to BEPS*. Meijers-reeks. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3719655>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3719655>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Glossary

De-institutionalization	The erosion or discontinuity of an institutionalized organizational activity or practice (Oliver, 1992)
Identity work	The forming, maintaining or revising of one's identity (Brown, 2015; Snow & Anderson, 1987; Sveningsson & Alvesson, 2003)
Institutionalization	The process by which events and structures become established habits of social behavior within organizations over time (Berger & Luckmann, 1967)
Institutional field	"A recognized area of institutional life" (DiMaggio & Powell, 1983, p. 148)
Institutional work	The purposive action of individuals and organizations aimed at creating, maintaining and disrupting institutions (Lawrence & Suddaby, 2006, p. 215)
Institutions	Relatively persistent elements of social life (Hughes, 1936) that provide meaning and stability (Scott, 2008) and influence the thoughts, feelings and behavior of individuals and collective actors (DiMaggio & Powell, 1991; Lawrence & Suddaby, 2006; Meyer & Rowan, 1977; Scott, 2001)
Legitimacy	"A generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions" (Suchman, 1995, p. 574)
Legitimation	A "process by which cultural accounts from a larger social framework in which a social entity is nested are construed to explain and support the existence of that social entity, whether that entity be a group, a structure of inequality, a position of authority or a social practice" (Berger et al., 1998; 380)
Professional identity	The manner in which professionals view themselves and their work in the context of their professional practice (Beijaard et al., 2000; Brownell & Tanner, 2017; Stenbock-Hult, 1985, as cited in Öhlén & Segesten, 1998)
Response	Behavioral reaction to institutional pressures such as changing societal expectations (Oliver, 1991)

References

- Abel, R. L. (1986). The transformation of the American legal profession. *Law & Society Review*, 20(1), 7-17.
- Abbott, A. (1988). *The system of professions: An essay on the expert division of labor*. University of Chicago Press.
- Abdelal, R., Herrera, Y. M., Johnston, A. I., & McDermott, R. (2006). Identity as a Variable. *Perspectives on politics*, 4(4), 695-711.
- Adams, T. L. (2022). What is the Public Interest in Professional Regulation? Canadian Regulatory Leaders' Views in a Context of Change. *Professions and Professionalism*, 12(3), 1-19.
- Addison, S., & Mueller, F. (2015). The dark side of professions: the big four and tax avoidance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(8), 1263-1290.
- Agrawal, K. K. (2007). *Corporate tax planning* (6th ed.). Atlantic Publishers & Distributors.
- Ahmadjian, C. L., & Robinson, P. (2001). Safety in numbers: Downsizing and the deinstitutionalization of permanent employment in Japan. *Administrative science quarterly*, 46(4), 622-654.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, organizations and society*, 31(8), 819-841.
- Ajayi, A. A., & Syed, M. (2016). How stigma gets under the skin: Internalized oppression and dual minority stress among black sexual minorities. In J. M. Sullivan & W. E. Cross (Eds.), *Meaning making, internalized racism, and African American identity*. State University of New York Press Alink, M., & van Kommer, V. (2015). *Handbook on Tax Administration*. IBFD.
- Alvesson, M., & Deetz, S. (2000). *Doing critical management research*. Sage Publications.
- Anand, N., & Peterson, R.A. 2000. When market information constitutes fields: Sensemaking of markets in the commercial music industry. *Organization Science*, 11(3), 270-284.
- Andrews, T. (2012). What is social constructionism? *Grounded theory review*, 11(1), 39-47.
- Andrus, J., & Oosterhuis, P. (2017). Transfer Pricing after BEPS: Where are we and Where should we be going. *Taxes—The Tax Magazine*, 89-107.
- Anesa, M., Gillespie, N., Spee, A. P., & Sadiq, K. (2019). The legitimization of corporate tax minimization. *Accounting, Organizations and Society*, 75, 17-39.
- Antunes, L., Balsa, J., Urbano, P., Moniz, L., & Roseta-Palma, C. (2006). Tax compliance in a simulated heterogeneous multi-agent society. In *Multi-Agent-Based Simulation VI: International Workshop, MABS 2005, Utrecht, The Netherlands, July 25, 2005, Revised and Invited Papers* 6 (pp. 147-161). Springer Berlin Heidelberg.
- Apostol, O., & Pop, A. (2019). 'Paying taxes is losing money': A qualitative study on institutional logics in the tax consultancy field in Romania. *Critical Perspectives on Accounting*, 58, 1-23.

- Ash, E., & Marian, O. Y. (2019). The making of international tax law: empirical evidence from natural language processing. *Florida Tax Review*, 24(1), 151-190.
- Ashforth, B. E. 2001. *Role transitions in organizational life: An identity based perspective*. Lawrence Erlbaum Associates.
- Ashforth, B. E., & Anand, V. (2003). The normalization of corruption in organizations. *Research in organizational behavior*, 25, 1-52.
- Ashforth, B. E., & Kreiner, G. E. (1999). "How can you do it?": Dirty work and the challenge of constructing a positive identity. *Academy of management Review*, 24(3), 413-434.
- Assidi, S., & Hussainey, K. (2021). The effect of tax preparers on corporate tax aggressiveness: Evidence form the UK context. *International Journal of Finance & Economics*, 26(2), 2279-2288.
- Ault, H. J. (2013). Some reflections on the OECD and the sources of international tax principles. *Reprinted from Tax Notes International*, 70(12), 1195.
- Ault, H. J., & Arnold, B. J. (2004). *Introduction in Comparative Income Taxation: A Structured Analysis* (2nd ed). Kluwer Law International.
- Austin, C. R., & Wilson, R. J. (2017). An examination of reputational costs and tax avoidance: Evidence from firms with valuable consumer brands. *The Journal of the American Taxation Association*, 39(1), 67-93.
- Avi-Yonah, R. S. (2003). International tax as international law. *Tax Law Review*, 57(4), 483-502.
- Avi-Yonah, R. S. (2006). The three goals of taxation. *Tax Law Review*, 60(1), 1-28.
- Avi-Yonah, R.S. (2007). Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. *Bulletin for International Taxation*, 61(4), 130-138. Avi-Yonah, R. S. (2017). The triumph of BEPS: US tax reform and the single tax principle. *University of Michigan Public Law Research Paper*, 579, 17-21.
- Avi-Yonah, R. S., & Xu, H. (2016). Evaluating BEPS: A Reconsideration of the Benefits Principle and Proposal for UN Oversight. *The Harvard Business Law Review*, 6, 185.
- Avi-Yonah, R. S., & Xu, H. (2017). China and the Future of the International Tax Regime. *University of Michigan Law and Economics Working Paper 140*. Retrieved from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3056796.
- Baier, M. (2016). *Social and legal norms: Towards a socio-legal understanding of normativity*. Routledge.
- Baker, P. (2005). Retrospective tax legislation and the European Convention on Human Rights. *British Tax Review*, (1).
- Barker, J. (2016). Corporate inversions: The migration of corporate tax revenue. *Journal of Applied Business Research*, 32(4), 1137-1144.
- Battilana, J., Leca, B., & Boxenbaum, E. (2009). 2 how actors change institutions: towards a theory of institutional entrepreneurship. *The academy of management annals*, 3(1), 65-107.
- Baumeister, R. F. (1997). Identity, self-concept, and self-esteem: The self lost and found. In *Handbook of personality psychology* (pp. 681-710). Academic Press.
- Bazerman, C. (1990). Discourse analysis and social construction. *Annual Review of Applied Linguistics*, 11, 77-83.
- Beer, S., De Mooij, R., & Liu, L. (2020). International corporate tax avoidance: A review of the channels, magnitudes, and blind spots. *Journal of economic surveys*, 34(3), 660-688. Beijaard, D., Verloop, N., & Vermunt, J. D. (2000). Teachers' perceptions of professional identity: An exploratory study from a personal knowledge perspective. *Teaching and teacher education*, 16(7), 749-764.

- Belley, D. C. (2000). The Corporate Veil in Tax Law: In Praise of Judicial Circumspection. *Canadian Tax Journal*, 48(3), 929-978.
- Bellini, A., & Maestripieri, L. (2018). Professions within, between and beyond: Varieties of professionalism in a globalising world. *Cambio*, 8(16), 5-14.
- Bénabou, R., & Tirole, J. (2011). Identity, morals, and taboos: Beliefs as assets. *The Quarterly Journal of Economics*, 126(2), 805-855.
- Bennett, A., & Murphy, B. (2017). The tax profession: Tax avoidance and the public interest. Working paper. Available at <https://ideas.repec.org/p/may/mayecw/n286-17.pdf.html>.
- Bergen, N., & Labonté, R. (2020). "Everything is perfect, and we have no problems": detecting and limiting social desirability bias in qualitative research. *Qualitative health research*, 30(5), 783-792.
- Berger, P.L., & Luckmann, T. (1966). *The Social Construction of Reality: A Treatise in the Sociology of Knowledge*. Anchor Books.
- Berger, J., Ridgeway, C. L., Fisek, M. H., & Norman, R. Z. (1998). The legitimation and delegitimation of power and prestige orders. *American Sociological Review*, 63(3), 379-405.
- Bicchieri, C. (2006). *The grammar of society: The nature and dynamics of social norms*. Cambridge University Press.
- Binder, A. (2007). For love and money: Organizations' creative responses to multiple environmental logics. *Theory and society*, 36(6), 547-571.
- Bitektine, A., & Haack, P. (2015). The "macro" and the "micro" of legitimacy: Toward a multilevel theory of the legitimacy process. *Academy of management review*, 40(1), 49-75.
- Bivins, T. H. (1993). Public relations, professionalism, and the public interest. *Journal of Business Ethics*, 12(2), 117-126.
- Blay, A. D., Gooden, E. S., Mellon, M. J., & Stevens, D. E. (2018). The usefulness of social norm theory in empirical business ethics research: A review and suggestions for future research. *Journal of Business Ethics*, 152(1), 191-206.
- Blum, D. W. (2018). Controlled foreign companies: selected policy issues—or the missing elements of BEPS Action 3 and the anti-tax avoidance directive. *Inter-tax*, 46(4), 296-213.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Hatfield, R. C. (2010). The role of client advocacy in the development of tax professionals' advice. *Journal of the American Taxation Association*, 32(1), 25-51.
- Bobek, D. D., Hageman, A. M., & Kelliher, C. F. (2013). Analyzing the role of social norms in tax compliance behavior. *Journal of business ethics*, 115(3), 451-468.
- Boden, R., Killian, S., Mulligan, E., & Oats, L. (2010). Critical perspectives on taxation. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(7), 541-544.
- Boll, K. (2014a). Mapping tax compliance: Assemblages, distributed action and practices: A new way of doing tax research. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 293-303.
- Boll, K. (2014b). Shady car dealings and taxing work practices: An ethnography of a tax audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 39(1), 1-19.
- Bonardi, J. P., & Keim, G. D. (2005). Corporate political strategies for widely salient issues. *Academy of Management Review*, 30(3), 555-576.
- Bowen, G. A. (2009). Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative research journal*, 9(2), 27-40.
- Boyer, R. (2003). The economic anthropology of Pierre Bourdieu. *Actes de la recherche en sciences sociales*, 150(5), 65-78.

- Braithwaite, V. (2017). *Taxing democracy: Understanding tax avoidance and evasion*. Routledge.
- Branscombe, N. R., & Wann, D. L. (1994). Collective self – esteem consequences of outgroup derogation when a valued social identity is on trial. *European journal of social psychology*, 24(6), 641-657.
- Branscombe, N. R., Ellemers, N., Spears, R., and Doosje, B. (1999). The context and content of social identity threat. In *Social Identity: Context, Commitment, Content* (pp. 35–58). Blackwell.
- Brauner, Y. (2014). What the BEPS. *Florida Tax Review*, 16(2), 55-115.
- Briault, S. (2005). How tax complexity can be good for you. *International Tax Review*, 16(8), 25–27. Brint, S. (2020). *In an age of experts: The changing roles of professionals in politics and public life*. Princeton University Press.
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, L. C. (2017). Professional accountants' identity formation: An integrative framework. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 225-238.
- Brown, J. D. (2001). *Using surveys in language programs*. Cambridge university press.
- Brown, A. D. (2015). Identities and identity work in organizations. *International journal of management reviews*, 17(1), 20-40.
- Brownell, S. E., & Tanner, K. D. (2012). Barriers to faculty pedagogical change: Lack of training, time, incentives, and... tensions with professional identity? *CBE—Life Sciences Education*, 11(4), 339-346.
- Bucciarelli, M., Khemlani, S., & Johnson-Laird, P. N. (2008). The psychology of moral reasoning. *Judgment and Decision making*, 3(2), 121-139.
- Bunderson, J. S. (2001). How work ideologies shape the psychological contracts of professional employees: Doctors' responses to perceived breach. *Journal of Organizational Behavior: The International Journal of Industrial, Occupational and Organizational Psychology and Behavior*, 22(7), 717-741.
- Burke, P. J. (1991). Identity processes and social stress. *American sociological review*, 56(6), 836-849.
- Burke, P. J. (2006). Identity change. *Social psychology quarterly*, 69(1), 81-96.
- Burke, P. J., & Reitzes, D. C. (1981). The link between identity and role performance. *Social psychology quarterly*, 44(2), 83-92.
- Burke, P. J., & Stets, J. E. (2009). Agency and social structure. In *Identity theory*. Oxford University Press.
- Burke, P. J., & Tully, J. C. (1977). The measurement of role identity. *Social forces*, 55(4), 881-897.
- Burns, T. R., & Carson, M. (2002). Actors, Paradigms, and Institutional Dynamics: The Theory of Social Rule Systems Applied to Radical Reforms. In R. Hollingsworth, K. H. Muller, & E. J. Hollingsworth (Eds.). *Advancing socioeconomics: An institutionalist perspective*. Rowman & Littlefield Publishers.
- Burr, V. (1995). *An Introduction to Social Constructionism*. Routledge.
- Burrage, M., & Torstendahl, R. (1990). *The formation of professions: Knowledge, state and strategy*. Sage.
- Canning, M., & O'Dwyer, B. (2001). Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest? *European Accounting Review*, 10(4), 725-749.
- Caplin, M. M. (1958). Threats to the Integrity of our Tax System. *Virginia Law Review*, 44(6), 839-855.
- Carlile, P. R. (2004). Transferring, translating, and transforming: An integrative framework for managing knowledge across boundaries. *Organization science*, 15(5), 555-568.

- Carroll, A. B. (1987). In search of the moral manager. *Business Horizons*, 30(2), 7-15.
- Carroll, A. B. (1989). *Business and society: Ethics and stakeholder management*. South-Western Publishing.
- Caza, B. B., & Creary, S. (2016). The construction of professional identity. In *Perspectives on contemporary professional work* (pp. 259-285). Edward Elgar Publishing.
- Christensen, J., & Murphy, R. (2004). The social irresponsibility of corporate tax avoidance: Taking CSR to the bottom line. *Development*, 47(3), 37-44.
- Christians, A. (2007). Hard law, soft law, and international taxation. *Wisconsin international law journal*, 25(2), 325.
- Christians, A. (2016). BEPS and the new international tax order. *Brigham Young University law review*, 2016(6), 1604-1645.
- Christians, A. (2017). Buying in: residence and citizenship by investment. *Saint Louis University law journal*, 62(1), 51-72.
- Christians, A., & Shay, S. E. (2017). Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses – General Report. *Cahiers De Droit Fiscal International*102-A, 19-63.
- Chiwamit, P., Modell, S., & Yang, C. L. (2014). The societal relevance of management accounting innovations: economic value added and institutional work in the fields of Chinese and Thai state-owned enterprises. *Accounting and Business Research*, 44(2), 144-180.
- Chyz, J. A., & Gaertner, F. B. (2018). Can paying “too much” or “too little” tax contribute to forced CEO turnover? *The Accounting Review*, 93(1), 103-130.
- Cialdini, R.B., & Trost M. R. (198). Social influence: social norms, conformity and compliance. In D. T. Gilbert, S. T. Fiske, & G. Lindzey (Eds.), *The handbook of social psychology* (pp. 151-192). McGraw-Hill.
- Coates, B., & David, R. (2002). Learning for change: The art of assessing the impact of advocacy work. *Development in Practice*, 12(3-4), 530-541.
- Coffey, A. (2014). Analysing documents. In U. Flick (Ed.), *The SAGE handbook of qualitative data analysis* (pp. 367-380). SAGE Publications Ltd.
- Collinson, D. L. (2003). Identities and insecurities: Selves at work. *Organization*, 10(3), 527-547.
- Colomy, P. (1998). Neofunctionalism and neoinstitutionalism: Human agency and interest in institutional change. In *Sociological forum* (pp. 265-300). Kluwer Academic Publishers-Plenum Publishers.
- Constable, M. (1998). Reflections on Law as a Profession of Words. In B. Garth, & A. Sarat (Eds.), *Justice and Power in Sociolegal Studies* (pp. 19-26). Northwestern University Press.
- Cools, M., Emmanuel, C., & Jorissen, A. (2008). Management control in the transfer pricing tax compliant multinational enterprise. *Accounting, Organizations and Society*, 33(6), 603-628.
- Cooley, C. H. (1902). *Human Nature and Social Order*. Scribner's.
- Cooper, G. S. (2017). Implementing BEPS, or Maybe Not—the Australian Experience One Year On. *New Zealand Law Review*, 2017(2), 145-174.
- Cooper, C., & Coulson, A. B. (2014). Accounting activism and Bourdieu's 'collective intellectual'—Reflections on the ICL Case. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 237-254.
- Cooper, M., & Nguyen, Q. T. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. *International Business Review*, 29(3), 1-20.
- Cooper, D. J., & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, organizations and society*, 31(4-5), 415-444.

- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Sage Publications.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative science quarterly*, 33(4), 562-587.
- Creed, W. D., DeJordy, R., & Lok, J. (2010). Being the change: Resolving institutional contradiction through identity work. *Academy of management journal*, 53(6), 1336-1364.
- Creswell J. W., & Miller D. L. (2000). Determining validity in qualitative inquiry. *Theory into Practice*, 39(3), 124-130
- Creswell, J. W. Poth (2018). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches*. Sage publications.
- Crocker, J., & Major, B. (1989). Social stigma and self-esteem: The self-protective properties of stigma. *Psychological Review*, 96(4), 608-630.
- Crotty, M. (1998). *The Foundations of Social Research: Meaning and Perspective in the Research Process*. Sage Publications, London.
- Cullis, J. G., & Lewis, A. (1997). Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention. *Journal of economic psychology*, 18(2-3), 305-321.
- Culpepper, P. D. (2010). *Quiet politics and business power: Corporate control in Europe and Japan*. Cambridge University Press.
- Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70(3), 447-457.
- Cunningham, K. B. (2014). Social research design: Framework for integrating philosophical and practical elements. *Nurse Researcher*, 22(1), 1-16.
- Currie, G., Lockett, A., Finn, R., Martin, G., & Waring, J. (2012). Institutional work to maintain professional power: Recreating the model of medical professionalism. *Organization studies*, 33(7), 937-962.
- Dacin, M. T., Munir, K., & Tracey, P. (2010). Formal dining at Cambridge colleges: Linking ritual performance and institutional maintenance. *Academy of management journal*, 53(6), 1393-1418.
- de Broe, L., & Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 43(2), 122-146.
- de Certeau, M. (1984). *The practice of everyday life*. Berkeley: University of California Press
- de Graaf, A., & Visser, K. J. (2018). BEPS: Will the current commitments and peer review model prove effective. *EC Tax Review*, 27(1), 36-47.
- de Widt, D., Mulligan, E., & Oats, L. (2016). Regulating tax advisers: A European comparison of recent developments and future trends. FairTax Working Paper 6. Retrieved from: <http://umu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1055242&dswid=-4299>.
- de Widt, D., & Oats, L. (in press). Imagining cooperative tax regulation: Common origins, divergent paths. *Critical Perspectives on Accounting*. Retrieved from: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.leidenuniv.nl/science/article/pii/S1045235422000314>.
- de Wilde, M. F. (2017). Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing? *Intertax*, 45(8/9), 556-566.
- Deaux, K. (1991). Social identities: Thoughts on structure and change. In R. C. Curtis (Ed.), *The relational self: Theoretical convergences in psychoanalysis and social psychology* (pp. 77-93). Guilford.

- Dellaportas, S., & Davenport, L. (2008). Reflections on the public interest in accounting. *Critical perspectives on accounting*, 19(7), 1080-1098.
- Dermarkar, S., & Hazgui, M. (2022). How auditors legitimize commercialism: A micro-discursive analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 83, 1-20.
- Denzin, N. K. (2007). Triangulation. *The Blackwell encyclopedia of sociology*. Retrieved from: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/9781405165518.wbest050.pub2>.
- Denzin, N. K., & Lincoln, Y. S. (2005). *The Sage Handbook of Qualitative Research*. Sage Publications.
- Desai, M. A. (2009). The decentering of the global firm. *World Economy*, 32(9), 1271-1290.
- Devereux, M. P., Auerbach, A. J., Keen, M., Oosterhuis, P., Vella, J., & Schön, W. (2021). *Taxing profit in a global economy*. Oxford University Press.
- DiMaggio P. J. (1988). Interest and agency in institutional theory. In L. G. Zucker (Ed.), *Institutional Patterns and Organizations: Culture and Environment* (pp. 3–21). Ballinger.
- DiMaggio, Paul J. (1991). Constructing an organizational field as a professional project: U.S. art museums, 1920–1940. In W. W. Powell, & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis* (pp. 267–292). Chicago: University of Chicago Press.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48, 147-160.
- DiMaggio, P.J.; Powell, W.W. (1991). The new institutionalism in organizational analysis: Introduction. In *New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press.
- Doh, J. P., & Teegen, H. (2002). Nongovernmental organizations as institutional actors in international business: Theory and implications. *International Business Review*, 11(6), 665-684.
- Donohoe, M. P., & Robert Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- Dos Santos, A. C., & Lopes, C. M. (2016). Tax sovereignty, tax competition and the base Erosion and profit shifting concept of permanent establishment. *EC tax review*, 25(5/6), 296-311.
- Douma, S. (2014). Legal research in international and EU tax law. Retrieved from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2997210
- Dourado, A. P. (2015). Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6. *Intertax*, 43(1), 42-57.
- Dourado, A. P. (2022). Pillar Two Model Rules: Inequalities Raised by the GloBE Rules, the Scope, and Carve-Outs. *Intertax*, 50(4), 282-285.
- Dowling, G. R. (2001). *Creating corporate reputations*. Oxford: Oxford University Press
- Dowling, G. R. (2014). The curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible? *Journal of Business Ethics*, 124(1), 173-184.
- Downie, C. (2013). Three ways to understand state actors in international negotiations: Climate change in the Clinton years (1993–2000). *Global Environmental Politics*, 13(4), 22-40.
- Doyle, I., & Bendell, J. (2009). Responsible tax management. *Journal of Corporate Citizenship*, 35(7), 7-16.
- Doyle, E., Frecknall Hughes, J., & Summers, B. (2013). An empirical analysis of the ethical reasoning of tax practitioners. *Journal of Business Ethics*, 114(2), 325-339.

- Doyle, E., Frecknall-Hughes, J., & Summers, B. (2014). Ethics in tax practice: A study of the effect of practitioner firm size. *Journal of Business Ethics*, 122(4), 623-641.
- Doyle, E. (2015). Taxing times: an educational intervention to enhance moral reasoning in tax. *Irish Educational Studies*, 34(2), 183-205.
- Doyle, E. M., Hughes, J. F., & Glaister, K. W. (2009). Linking ethics and risk management in taxation: Evidence from an exploratory study in Ireland and the UK. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 177-198.
- Durst, M. C. (2014). *Beyond BEPS: A tax policy agenda for developing countries*. International Centre for Tax and Development. Ebaugh, H. R. F. (1988). *Becoming an ex*. University of Chicago Press.
- Eberle, T. S. (1992). A new paradigm for the sociology of knowledge: "the social construction of reality" after 25 years. *Schweizerische Zeitschrift für Soziologie*, 18(2), 493-502.
- Eccleston, R. (2018). BEPS and the new politics of corporate tax justice. In R. Eccleston & A. Elbra, *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice* (pp. 40-67). Edward Elgar Publishing.
- Edelman, L. B. (1990). Legal environments and organizational governance: The expansion of due process in the American workplace. *American journal of Sociology*, 95(6), 1401-1440.
- Edwards, D., Ashmore, M., & Potter, J. (1995). Death and furniture: The rhetoric, politics and theology of bottom line arguments against relativism. *History of the human sciences*, 8(2), 25-49.
- Elbra, A. (2018). Activism and the 'new' politics of tax justice. In R. Eccleston & A. Elbra, *Business, Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice* (pp 68-89). Edward Elgar Publishing.
- Elbra, A., & Eccleston, R. (2018). Introduction: business, civil society and the 'new' politics of corporate tax justice: paying a fair share? In R. Eccleston & A. Elbra, *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice* (pp. 1-20). Edward Elgar Publishing.
- Elbra, A., Mikler, J., & Murphy-Gregory, H. (2023). The Big Four and corporate tax governance: From global dis-harmony to national regulatory incrementalism. *Global Policy*, 14(1), 72-83.
- Elkins, D. (2017). The elusive definition of corporate tax residence. *Saint Louis University law journal*, 62(1), 219-236.
- Ellemers, N., Spears, R., & Doosje, B. (2002). Self and social identity. *Annual review of psychology*, 53(1), 161-186.
- Elliffe, C. (2020). International Tax Frameworks: Assessing the 2020s Compromise from the Perspective of Taxing the Digital Economy in the Great Lockdown. *Bulletin for International Taxation* 74(9), 532-549.
- Elster, J. (2009). Norms. In P. Hedström & P. Bearman (Eds.), *The Oxford Handbook of Analytical Sociology*. Oxford University Press.
- Empson, L., Cleaver, I., & Allen, J. (2013). Managing partners and management professionals: Institutional work dyads in professional partnerships. *Journal of management studies*, 50(5), 808-844.
- Erard, B. (1993). Taxation with representation: An analysis of the role of tax practitioners in tax compliance. *Journal of Public Economics*, 52(2), 163-197.
- Ervin, L. H., & Stryker, S. (2001). Theorizing the Relationship between Self-esteem and Identity. In T. J. Owens, S. Stryker & N. Goodman (Eds.), *Extending Self-Esteem Theory and Research: Sociological and Psychological Currents* (pp. 29-55). Cambridge University Press

- Etherington, L. D., & Richardson, A. J. (1994). Institutional pressures on university accounting education in Canada. *Contemporary accounting research*, 10(S1), 141-162.
- Etzioni, A. (1969). *The semi-professions and their organization*. Free Press.
- Farjoun, M. (2002). Towards an organic perspective on strategy. *Strategic management journal*, 23(7), 561-594.
- Fassin, Y. (2012). Stakeholder management, reciprocity and stakeholder responsibility. *Journal of business ethics*, 109(1), 83-96.
- Feldman, Y., & Harel, A. (2008). Social norms, self-interest and ambiguity of legal norms: An experimental analysis of the rule vs. standard dilemma. *Review of Law & Economics*, 4(1), 81-126.
- Field, H. M. (2017). Aggressive tax planning & the ethical tax lawyer. *Virginia Tax Review*, 36(2), 261-321.
- Fingeld-Connett, D. (2010). Generalizability and transferability of meta-synthesis research findings. *Journal of advanced nursing*, 66(2), 246-254.
- Fiol, C. M., Pratt, M. G., & O'Connor, E. J. (2009). Managing intractable identity conflicts. *Academy of Management Review*, 34(1), 32-55.
- Flaherty, D. J., Zimmerman, R. A., & Murray, M. A. (1995). Benchmarking against the best. *Journal of Accountancy*, 180(1), 85.
- Flick, U. (2002). Qualitative research-state of the art. *Social science information*, 41(1), 5-24.
- Fligstein, N., & McAdam, D. (2012). A political-cultural approach to the problem of strategic action. In *Rethinking power in organizations, institutions, and markets* (pp. 287-316). Emerald Group Publishing Limited.
- Fontana, A., & Frey, J. H. (2005). The interview: From neutral stance to political involvement. In N. K. Denzin, & Y. S. Lincoln (Eds.), *The sage handbook of qualitative research* (pp. 695-727). Sage.
- Francis, R., & Armstrong, A. (2003). Ethics as a risk management strategy: The Australian experience. *Journal of Business Ethics*, 45(4), 375-385.
- Frecknall-Hughes, J., & McKerchar, M. (2013). Historical perspectives on the emergence of the tax profession: Australia and the UK. *Australian Tax Forum*, 28, 275-288.
- Frecknall-Hughes, J., & Moizer, P. (2015). Assessing the quality of services provided by UK tax practitioners. *eJournal of tax research*, 13(1), 51-75.
- Frecknall-Hughes, J. (2016). Research methods in taxation history. *Review of Behavioral Economics*, 3(1), 5-20.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Pitman.
- Freeman, R. E. (2000). Business Ethics at the Millenium. *Business Ethics Quarterly* 10(1), 169-180.
- Freidson, E. (1970). The social organization of illness. In P. Brown (Ed.), *Profession of Medicine* (pp. 510-518). University of Chicago Press
- Friedman, M. (1962). *Capitalism and freedom*. The University of Chicago Press.
- Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase Its Profits. *New York Times Magazine*.
- Friedman, B. (2005). The politics of judicial review. *Texas law review*, 84(2), 257-337.
- Fung, S. (2017). The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project. *Erasmus Law Review*, 10(2), 76-88.
- Gadžo, S., & Jozipović, S. (2020). International Corporate Tax Regime Post-BEPS: A Regulatory Perspective. *Intertax*, 48(4), 432-45.
- Gallemore, J., Maydew, E. L., & Thornock, J. R. (2014). The reputational costs of tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 1103-1133.

- Gao, Y., & Riley, M. (2010). Knowledge and identity: A review. *International Journal of Management Reviews*, 12(3), 317-334.
- Garcia-Bernardo, J., Fichtner, J., Takes, F. W., & Heemskerk, E. M. (2017). Uncovering offshore financial centers: Conduits and sinks in the global corporate ownership network. *Scientific reports*, 7(1), 1-10.
- Gendron, Y. (2002). On the role of the organization in auditors' client-acceptance decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 659-684.
- Gergen, K. J. (2001). *Social construction in context*. Sage Publications.
- Gergen, K. J. (2009). *Relational being*. Oxford University Press.
- Gibassier, D. (2017). From écobilan to LCA: The elite's institutional work in the creation of an environmental management accounting tool. *Critical Perspectives on Accounting*, 42, 36-58.
- Gioia, D. A., Corley, K. G., & Hamilton, A. L. (2012). Seeking qualitative rigor in inductive research: Notes on the Gioia methodology. *Organizational research methods*, 16(1), 15-31.
- Gao, Y., & Riley, M. (2010). Knowledge and identity: A review. *International Journal of Management Reviews*, 12(3), 317-334.
- Goode, W. J. (1957). Community within a community: The professions. *American sociological review*, 22(2), 194-200.
- Gracia, L., & Oats, L. (2012). Boundary work and tax regulation: A Bourdieusian view. *Accounting, Organizations and Society*, 37(5), 304-321.
- Gracia, L., & Oats, L. (2015). Taxation as social and institutional practice. *Wiley Encyclopedia of Management*, 1-3.
- Graham, J.R., Tucker, A.L., 2006. Tax shelters and corporate debt policy. *Journal of Financial Economics*, 81(3), 563-594.
- Greenwood, E. (1957). Attributes of a profession. *Social work*, 2(3) 45-55.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1988). Organizational design types, tracks and the dynamics of strategic change. *Organization studies*, 9(3), 293-316.
- Greenwood, R., & Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. *Academy of Management journal*, 49(1), 27-48.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of management journal*, 45(1), 58-80.
- Gribnau, H. (2017). The integrity of the tax system after BEPS: A shared responsibility. *Erasmus Law Review*, 10(1), 12-28.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal—Institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 482-499.
- Guest, G., Namey, E., & McKenna, K. (2017). How many focus groups are enough? Building an evidence base for nonprobability sample sizes. *Field methods*, 29(1), 3-22.
- Guo, K. H. (2016). The institutionalization of commercialism in the accounting profession: An identity-experimentation perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), 99-117.
- Gupta, R. (2018). Analysis of intellectual property tax planning strategies of multinationals and the impact of the BEPS project. *Australian Tax Forum*, 33(2), 185-219.
- Halliday, T. C. (1987). *Beyond monopoly: Lawyers, state crises, and professional empowerment*. University of Chicago Press.

- Halliday, T. C., & Karpik, L. (1997). *Lawyers and the rise of western political liberalism: Europe and North America from the eighteenth to twentieth centuries*. Oxford University Press on Demand.
- Hallström, K. T., & Boström, M. (2010). Transnational multi-stakeholder standardization: Organizing fragile non-state authority. In *Transnational Multi-Stakeholder Standardization*. Edward Elgar Publishing.
- Hammersley, M. (1992). Some reflections on ethnography and validity. *Qualitative studies in education*, 5(3), 195-203.
- Hanlon, G. (1994). *The commercialisation of accountancy: Flexible accumulation and the transformation of the service class*. St. Martin's Press.
- Hanlon, G. (1996). "Casino capitalism" and the rise of the "commercialised" service class—an examination of the accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 7(3), 339-363.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hanlon, M., Slemrod, J., 2009. What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of public economics*, 93(1), 126-141.
- Hannah, R. J. (2021). Betwixt and between: A Tax Lawyer's Dual Responsibility. *The Georgetown Journal of Legal Ethics*, 34(4), 991-1003.
- Hansen, D. R., Crosser, R. L., & Laufer, D. (1992). Moral ethics v. tax ethics: The case of transfer pricing among multinational corporations. *Journal of business ethics*, 11(9), 679-686.
- Happé, R. H. (2007). De beroepshouding van de inspecteur: een magistratelijk perspectief. Enige reflecties in een tijd van tax fighting. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2007/1076.
- Happé, R. H. (2015). Fiscale ethiek voor multinationals. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2015/7108. 938-956.
- Hargadon, A. B., & Douglas, Y. (2001). When innovations meet institutions: Edison and the design of the electric light. *Administrative science quarterly*, 46(3), 476-501.
- Harmon, D. J., Green Jr, S. E., & Goodnight, G. T. (2015). A model of rhetorical legitimation: The structure of communication and cognition underlying institutional maintenance and change. *Academy of Management Review*, 40(1), 76-95.
- Harris, B. H., & Looney, A. (2018). The Tax Cuts and Jobs Act: A missed opportunity to establish a sustainable tax code. *Washington, DC: Urban-Brookings Tax Policy Center*. Retrieved from: https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2018/05/es_20180524_harris-looney_taxreform.pdf.
- Hasnas, J. (1995). The myth of the rule of law. *Wisconsin Law Review*, 1995(1), 199-233.
- Hasseldine, J., Holland, K., & van der Rijt, P. (2011). The market for corporate tax knowledge. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(1), 39-52.
- Hassett, K., Newmark, K. (2008). Taxation and business behavior: a review of the recent literature. In J. W. Diamond & G. R. Zodrow (Eds.), *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices and Implications* (pp. 191-214). MIT Press.
- Hastings, T., & Cremers, J. (2017). Developing an approach for tackling letterbox companies. Retrieved from: <http://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=18961&langId=en>.
- Hayne, C., & Free, C. (2014). Hybridized professional groups and institutional work: COSO and the rise of enterprise risk management. *Accounting, Organizations and Society*, 39(5), 309-330.

- Hebous, S. (2021). Has tax competition become less harmful? In R. De Mooij, A. Klemm & V. Perry (Eds.), *Corporate Income Taxes under Pressure: Why Reform Is Needed and How It Could Be Designed* (pp. 87-106). International Monetary Fund.
- Helfen, M. (2015). Institutionalizing precariousness? The politics of boundary work in legalizing agency work in Germany, 1949–2004. *Organization Studies*, 36(10), 1387-1422.
- Herzfeld, M. (2017). The case against BEPS: Lessons for tax coordination. *Florida Tax Review*, 21(1), 1-59.
- Hey, J. (2021). The 2020 Pillar Two Blueprint: What Can the GloBE Income Inclusion Rule Do That CFC Legislation Can't Do? *Intertax*, 49(1), 7-13.
- Hickson, D. J., & Thomas, M. W. (1969). Professionalization in Britain: A preliminary measurement. *Sociology*, 3(1), 37-53.
- Hill, C. A. (2006). Tax lawyers are people too. *Virginia Tax Review*, 26(4), 1065-1068.
- Hobson, K. (2003). Championing the Compliance Model: from common sense to common action? In V. Braithwaite (Ed.), *Taxing Democracy: understanding Tax Avoidance and Evasion*. Ashgate Publishing.
- Hogg, M. A. (2001). A social identity theory of leadership. *Personality and social psychology review*, 5(3), 184-200.
- Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The accounting review*, 88(6), 2025-2059.
- Holmén, H., & Jirström, M. (2009). Look Who's Talking! Second Thoughts about NGOs as Representing Civil Society. *Journal of Asian and African Studies*, 44(4), 429-448.
- Hughes, E. C. (1936). The ecological aspect of institutions. *American sociological review*, 1(2), 180-189.
- Ibarra, H. (1999). Provisional selves: Experimenting with image and identity in professional adaptation. *Administrative science quarterly*, 44(4), 764-791.
- Iivonen, K. 2018. Defensive Responses to Strategic Sustainability Paradoxes - Have Your Coke and Drink It Too! *Journal of Business Ethics*, 148(2), 309-327.
- Infanti, A. C., & Crawford, B. J. (Eds.). (2009). *Critical tax theory: An introduction*. Cambridge University Press.
- Jackson, B. R., & Milliron, V. C. (1989). Tax preparers: Government agents or client advocates?. *Journal of Accountancy*, 167(5), 76.
- Jepperson, R. L. (1991). Institutions, institutional effects, and institutionalism. In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 143-163). University of Chicago Press.
- Jerris, S., & Pearson, T. (1996). Benchmarking CPA firms for productivity and efficiency. *The CPA Journal*, 66(7), 64-67.
- Johnson, T. (1972). Imperialism and the professions: notes on the development of professional occupations in Britain's colonies and the new states. *The Sociological Review*, 20(1_suppl), 281-309.
- Johnson, R. B., & Onwuegbuzie, A. J. (2004). Mixed methods research: A research paradigm whose time has come. *Educational researcher*, 33(7), 14-26.
- Jost, S. P., Pfaffermayr, M., & Winner, H. (2014). Transfer pricing as a tax compliance risk. *Accounting and Business Research*, 44(3), 260-279.
- Keightley, M. P., & Stupak, J. M. (2015). Corporate tax base erosion and profit shifting (BEPS): An examination of the data. Retrieved from: <https://taxprof.typepad.com/files/r44013.pdf>

- Kelly, E. L. (2003). The strange history of employer-sponsored child care: Interested actors, uncertainty, and the transformation of law in organizational fields. *American journal of Sociology*, 109(3), 606-649.
- Kim, D. (in press). Promoting professional socialization: a synthesis of Durkheim, Kohlberg, Hoffman, and Haidt for professional ethics education. *Business and Professional Ethics Journal*.
- Kirk, J., Miller, M. L., & Miller, M. L. (1986). *Reliability and validity in qualitative research*. Sage Publications.
- Kitchin, R., & Tate, N. J. (2000). Analysing and interpreting qualitative data. In *Conducting Research into Human Geography: Theory, methodology and practice* (pp. 229-256). Prentice Hall.
- Klassen, K. J., Lisowsky, P., & Mescall, D. (2016). The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. *The Accounting Review*, 91(1), 179-205.
- Klepper, S., Mazur, M., & Nagin, D. (1991). Expert intermediaries and legal compliance: The case of tax preparers. *The Journal of Law and Economics*, 34(1), 205-229.
- Knuutinen, R. (2014). Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning. *Nordic Tax Journal*, 2014(1), 36-75.
- Knuutinen, R., & Pietiläinen, M. (2017). Responsible investment: Taxes and paradoxes. *Nordic Tax Journal*, 2017(1), 135-150.
- Kohlberg, L. (1973). Stages and aging in moral development—Some speculations. *The Gerontologist*, 13(4), 497-502.
- Koro-Ljungberg, M. (2008). A social constructionist framing of the research interview. In J. A. Holstein & J. F. Gubrium (Eds.), *Handbook of Constructionist Research* (pp. 429-444). The Guilford Press.
- Kreidie, L. H., & Monroe, K. R. (2002). Psychological boundaries and ethnic conflict: How identity constrained choice and worked to turn ordinary people into perpetrators of ethnic violence during the Lebanese civil war. *International Journal of Politics, Culture, and Society*, 16, 5-36.
- Lander, M. W., Koene, B. A., & Linsen, S. N. (2013). Committed to professionalism: Organizational responses of mid-tier accounting firms to conflicting institutional logics. *Accounting, Organizations and Society*, 38(2), 130-148.
- Lang, M., & Owens, J. P. (2014). The role of tax treaties in facilitating development and protecting the tax base. *WU international taxation research paper series*, (2014-03). Retrieved from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2398438.
- Lankhorst, P., & van Dam, H. (2017). Post-BEPS tax advisory and tax structuring from a tax practitioner's view. *Erasmus Law Review*, 10, 60-74.
- Larson, M.S. (1977). *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. University of California Press.
- Latulippe, L. (2018). Large accounting firms and tax planning in a 'fair tax' era. In R. Eccleston & A. Elbra *Business, Civil Society and the 'New' Politics of Corporate Tax Justice* (pp. 128-154). Edward Elgar Publishing.
- Lau, C. L. (2010). A step forward: Ethics education matters! *Journal of Business Ethics*, 92(4), 565-584.
- Lawrence, T. B., & Suddaby, R. (2006). Institutions and Institutional Work. In S. Clegg, C. Hardy & T. B. Lawrence (Eds.), *Handbook of Organization Studies* (pp. 215-254). Sage Publications.
- Lawrence, T., Suddaby, R., & Leca, B. (2011). Institutional work: Refocusing institutional studies of organization. *Journal of management inquiry*, 20(1), 52-58.

- Lawrence, T. B., Winn, M. I., & Jennings, P. D. (2001). The temporal dynamics of institutionalization. *Academy of management review*, 26(4), 624-644.
- Lazonick, W. (2014). Profits without prosperity. *Harvard Business Review*, 92(9), 46-55.
- Leavitt, K., Reynolds, S. J., Barnes, C. M., Schilpzand, P., & Hannah, S. T. (2012). Different hats, different obligations: Plural occupational identities and situated moral judgments. *Academy of Management Journal*, 55(6), 1316-1333.
- Lee, T. (1991). A Review Essay: Professional Foundations and Theories of Professional Behaviour. *The Accounting Historians Journal*, 18(2), 193-203.
- Lefsrud, L. M., & Meyer, R. E. (2012). Science or science fiction? Professionals' discursive construction of climate change. *Organization Studies*, 33(11), 1477-1506.
- Lefsrud, L., & Suddaby, R. (2012). After the gold rush: the role of professionals in the emergence and configuration of organizational fields. In *Handbook of research on entrepreneurship in professional services* (pp. 318-339). Edward Elgar Publishing.
- Lepisto, D. A., Crosina, E., & Pratt, M. G. (2015). Identity Work within and beyond the Professions: Toward a Theoretical Integration and Extension. In A. M. Costa e Silva & M. T. Aparicio (Eds.), *International Handbook of Professional Identities* (pp. 11-37). Scientific & Academic.
- Lesage, D. (2014). The current G20 taxation agenda: Compliance, accountability and legitimacy. *International Organisations Research Journal*, 9(4), 32-41.
- Li, J. (2003). *International taxation in the age of electronic commerce: A comparative study*. Canadian Tax Foundation.
- Likhovski, A. (2007). "Training in Citizenship": Tax compliance and modernity. *Law & Social Inquiry*, 32(3), 665-700.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Sage Publications.
- Lincoln, Y. S., Lynham, S. A., & Guba, E. G. (2011). Paradigmatic controversies, contradictions, and emerging confluences, revisited. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *The Sage handbook of qualitative research* (pp. 97-128). Sage Publications.
- Lok, J., & De Rond, M. (2013). On the plasticity of institutions: Containing and restoring practice breakdowns at the Cambridge University Boat Club. *Academy of management journal*, 56(1), 185-207.
- Maguire, S., & Hardy, C. (2009). Discourse and deinstitutionalization: The decline of DDT. *Academy of management journal*, 52(1), 148-178.
- Malsch, B., & Gendron, Y. (2013). Re-theorizing change: Institutional experimentation and the struggle for domination in the field of public accounting. *Journal of Management Studies*, 50(5), 870-899.
- Marian, O. (2017). The state administration of international tax avoidance. *Harvard Business Law Review*, 7, 1-66.
- Martins, L. L. (2005). A model of the effects of reputational rankings on organizational change. *Organization Science*, 16(6), 701-720.
- Mason, R. (2020). The transformation of international tax. *American Journal of International Law*, 114(3), 353-402.
- Mason, J. D., & Garrett Levy, L. (2001). The use of the latent constructs method in behavioral accounting research: The measurement of client advocacy. In *Advances in Taxation* (pp. 123-139). Emerald Group Publishing Limited.
- Mautz, R. K. (1988). Public accounting: Which kind of professionalism. *Accounting Horizons*, 2(3), 121.
- Mayer, M., & Gendron, Y. (in press). The media representation of LuxLeaks: A window onto the normative dynamics of tax avoidance from a socio-legal perspective. *Critical Perspectives on Accounting*.
- McBarnet, D. (2003). *When compliance is not the solution but the problem: from changes in law to changes in attitude*. Centre for Tax System Integrity.

- McCall, G. J., & Simmons, J. L. (1978). *Identities and interactions: An examination of human associations in everyday life*. The Free Press.
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference? *The accounting review*, 87(3), 975-1003.
- Merkens, H. (2004). 4.4 Selection procedures, sampling, case construction. In U. Flick, E. von Kardorff, & I. Steinke (Eds.), *A Companion to qualitative research* (pp. 165-171). Sage Publications.
- Merriam, S. B. (1988). *Case study research in education: A qualitative approach*. Jossey-Bass.
- Meyer, R., & Hammerschmid, G. (2006). Public management reform: An identity project. *Public policy and administration*, 21(1), 99-115.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Mikecz, R. (2012). Interviewing elites: Addressing methodological issues. *Qualitative inquiry*, 18(6), 482-493.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded source-book*. Sage Publications.
- Millerson, G. (1964). *The Qualifying Associations: A Study in Professionalism*. Routledge.
- Milliron, V. C. (1988). A Conceptual Model of Factors Influencing Tax Preparers' Aggressiveness. In S. Moriarity & J. Collins (Eds.), *Contemporary Tax Research* (pp. 1-15). University of Oklahoma.
- Mitchell, A., Puxty, T., Sikka, P., & Willmott, H. (1994). Ethical statements as smoke-screens for sectional interests: The case of the UK accountancy profession. *Journal of Business Ethics*, 13(1), 39-51.
- Modell, S. (2022). Accounting for institutional work: a critical review. *European Accounting Review*, 31(1), 33-58.
- Møen, J., Schindler, D., Schjelderup, G., & Bakke, J. T. (2011). International debt shifting: Do multinationals shift internal or external debt? Retrieved from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1891843
- Moreno, A. B. (2017). GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6? *Intertax*, 45(6/7), 432-446.
- Morrell, K., & Tuck, P. (2014). Governance, tax and folk tales. *Accounting, Organizations and Society*, 39(2), 134-147.
- Morris, T., & Empson, L. (1998). Organisation and expertise: An exploration of knowledge bases and the management of accounting and consulting firms. *Accounting, organizations and society*, 23(5-6), 609-624.
- Mosquera Valderrama, I. J. (2015). The OECD-BEPS Measures to Deal with Aggressive Tax Planning in South America and Sub-Saharan Africa: The Challenges Ahead. *Intertax*, 43(10), 615-627.
- Mosquera Valderrama, I. J. (2018). Output legitimacy deficits and the inclusive framework of the OECD/G20 base erosion and profit shifting initiative. *Bulletin for International Taxation*, 72(3).
- Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2010). Tax compliance by trust and power of authorities. *International Economic Journal*, 24(4), 607-610.
- Mulligan, E. (2008). *Tax planning in practice: A field study of US multinational corporations* (Doctoral dissertation, University of Warwick).
- Mulligan, E., Bassey, E., De Widt, D., Gregg, M., Kiesewetter, D., & Oats, L. (2022). *Regulation of intermediaries, including tax advisers, in the EU/Member States and best practices from inside and outside the EU*. European Parliament Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies.

- Mulligan, E., & Oats, L. (2016). Tax professionals at work in Silicon Valley. *Accounting, Organizations and Society*, 52, 63-76.
- Munir, K. A. (2005). The Social Construction of Events: A Study of Institutional Change in the Photographic Field. *Organization Studies*, 26(1), 93-112.
- Murphy, K. (2019). 'Trust me, I'm the taxman': The role of trust in nurturing compliance. Centre for Tax System Integrity (CTSI), Research School of Social Sciences, The Australian National University.
- Muzio, D., Brock, D. M., & Suddaby, R. (2013). Professions and institutional change: Towards an institutionalist sociology of the professions. *Journal of management studies*, 50(5), 699-721.
- Natow, R. S. (2020). The use of triangulation in qualitative studies employing elite interviews. *Qualitative research*, 20(2), 160-173.
- Nederhof, A. J. (1985). Methods of coping with social desirability bias: A review. *European journal of social psychology*, 15(3), 263-280.
- Nicolson, D. (2010). Learning in justice: ethical education in an extra-curricular law clinic. In *The Ethics Project in Legal Education* (pp. 181-200). Routledge.
- Nikolaeva, R., & Bicho, M. (2011). The role of institutional and reputational factors in the voluntary adoption of corporate social responsibility reporting standards. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 39(1), 136-157.
- Noone, M. A., & Dickson, J. (2001). Teaching towards a new professionalism: challenging law students to become ethical lawyers. *Legal Ethics*, 4(2), 127-145.
- Oddo, J. (2011). War legitimization discourse: Representing 'Us' and 'Them' in four US presidential addresses. *Discourse & Society*, 22(3), 287-314.
- OECD (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD Publishing.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing.
- OECD (2015). *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing.
- OECD (2015a). *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing.
- OECD (2015b). *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing.
- OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing.
- OECD (2021). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. OECD Publishing.
- OECD (2022). *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax Administrations 2022*. OECD Publishing.
- Öhlén, J., & Segesten, K. (1998). The professional identity of the nurse: concept analysis and development. *Journal of advanced nursing*, 28(4), 720-727.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), 145-179.
- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization studies*, 13(4), 563-588.
- Olson, M. (2012). Document analysis. In A. J. Mills, G. Durepos & E. Wiebe (Eds.), *Encyclopedia of Case Study Research* (pp. 318-320). Sage Publications.
- O'Regan, P., & Killian, S. (2014). 'Professionals who understand': Expertise, public interest and societal risk governance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(8), 615-631.

- Oržekauskas, P., & Šmaižienė, I. (2007). Public image and reputation management: retrospective and actualities. Retrieved from: <https://www3.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2328/2134>.
- Parsons, T. (1939). The professions and social structure. *Social forces*, 17(4), 457-467.
- Parsons, T. (1968). The academic system: A sociologist's view. *The Public Interest*, 13, 173-197.
- Patton, M. Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods*. Sage Publications.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research & evaluation methods*. Sage Publications.
- Payne, D. M., & Raiborn, C. A. (2018). Aggressive tax avoidance: A conundrum for stakeholders, governments, and morality. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 469-487.
- Pawson, R. (2002). Evidence and policy and naming and shaming. *Policy studies*, 23(3), 211-230.
- Perdelwitz, A., & Turina, A. (2021). *Global Minimum Taxation? An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative*. IBFD.
- Perrow, C. (1985). Overboard with myth and symbols. *American Journal of Sociology*, 91(1), 151-155.
- Petriglieri, J. L. (2011). Under threat: Responses to and the consequences of threats to individuals' identities. *Academy of Management Review*, 36(4), 641-662.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations*. Harper and Row.
- Phillips, N., & Malhorta, N. (2017). Language, cognition and institutions: Studying institutionalization using linguistic methods. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby & K. Sahlin (Eds.), *The SAGE handbook of organizational institutionalism* (pp. 392-417). Sage Publications.
- Picard, C. F., Durocher, S., & Gendron, Y. (2014). From meticulous professionals to superheroes of the business world: A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 73-118.
- Picciotto, S. (2007). Constructing compliance: Game playing, tax law, and the regulatory state. *Law & Policy*, 29(1), 11-30.
- Picciotto, S. (2015). The UK's diverted profits tax: an admission of defeat or a preemptive strike? *Tax Notes International*, 77(3), 239-242.
- Pinkse, J., Hahn, T., & Figge, F. (2019). Supersized tensions and slim responses? The discursive construction of strategic tensions around social issues. *Academy of Management Discoveries*, 5(3), 314-340.
- Pinto, D. (2007). Exclusive source or residence-based taxation-is a new and simpler world tax order possible? *Bulletin for international taxation*, 61(7), 277-292.
- Pitsakis, K., Biniari, M. G., & Kuin, T. (2012). Resisting change: organizational decoupling through an identity construction perspective. *Journal of Organizational Change Management*, 25(6), 835-852.
- Polit, D. F., & Beck, C. T. (2010). Generalization in quantitative and qualitative research: Myths and strategies. *International journal of nursing studies*, 47(11), 1451-1458.
- Polkinghorne, D. E. (2005). Language and meaning: Data collection in qualitative research. *Journal of counseling psychology*, 52(2), 137-145.
- Porter, T., & Webb, M. (2008). The role of the OECD in the orchestration of global knowledge Networks. In R. Mahon & S. McBride (Eds.), *The OECD and Transnational Governance* (pp. 43-59). UBC Press.
- Posner, R. A. (2002). Legal scholarship today. *Harvard Law Review*, 115(5), 1314-1326.

- Powell, W. W. (1985). The institutionalization of rational organizations. *Contemporary Sociology*, 14(5), 564-566.
- Powell, W. W. (1996). Fields of practice: Connections between law and organizations. *Law & Social Inquiry*, 21(4), 959-966.
- Pratt, M. G., Rockmann, K. W., & Kaufmann, J. B. (2006). Constructing professional identity: The role of work and identity learning cycles in the customization of identity among medical residents. *Academy of management journal*, 49(2), 235-262.
- Pratt, M.G., Kaplan, S., and Whittington, R. (2019). Editorial essay: the tumult over transparency: decoupling transparency from replication in establishing trustworthy qualitative research. *Administrative Science Quarterly*, 65(1), 1-19.
- Qu, S. Q., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative research in accounting & management*, 8(3), 238-264.
- Radcliffe, V. S., Spence, C., Stein, M., & Wilkinson, B. (2018). Professional repositioning during times of institutional change: The case of tax practitioners and changing moral boundaries. *Accounting, Organizations and Society*, 66, 45-59.
- Raiborn, C. A., & Payne, D. (1990). Corporate codes of conduct: A collective conscience and continuum. *Journal of business Ethics*, 9(11), 879-889.
- Raitasuo, S. (in press). The conflict of interest in tax scholarship. *Critical Perspectives on Accounting*.
- Randel, A. E., Jaussi, K. S., & Standifird, S. S. (2009). Organizational responses to negative evaluation by external stakeholders: The role of organizational identity characteristics in organizational response formulation. *Business & Society*, 48(4), 438-466.
- Rao, H., Monin, P., & Durand, R. (2003). Institutional change in Toque Ville: Nouvelle cuisine as an identity movement in French gastronomy. *American journal of sociology*, 108(4), 795-843.
- Reay, T., & Hinings, C. R. (2005). The recomposition of an organizational field: Health care in Alberta. *Organization studies*, 26(3), 351-384.
- Reed II, A., & Aquino, K. F. (2003). Moral identity and the expanding circle of moral regard toward out-groups. *Journal of personality and social psychology*, 84(6), 1270-1286.
- Reed II, A., Forehand, M. R., Puntoni, S., & Warlop, L. (2012). Identity-based consumer behavior. *International Journal of Research in Marketing*, 29(4), 310-321.
- Rest, J. R. (1979). *Revised manual for the defining issues test: An objective test of moral judgment development*. Minnesota Moral Research Projects.
- Reyes, A. (2011). Strategies of legitimization in political discourse: From words to actions. *Discourse & society*, 22(6), 781-807.
- Riedel, N. (2018). Quantifying international tax avoidance: A review of the academic literature. *Review of Economics*, 69(2), 169-181.
- Ring, D. (2010). The Promise of International Tax Scholarship and Its Implications for Research Design, Theory, and Methodology. *Saint Louis University law journal*, 55(1), 307-330.
- Rixen, T. (2008). *The political economy of international tax governance*. Springer.
- Rixen, T. (2011). From double tax avoidance to tax competition: Explaining the institutional trajectory of international tax governance. *Review of International Political Economy*, 18(2), 197-227.
- Robinson, J. R., Kises, S. A., & Weaver, C.D. (2010). Performance measurement of corporate tax departments. *The Accounting review*, 85(3), 1035-1064.
- Robson C (2002) *Real World Research: A Resource for Social Scientists and Practitioner-Researchers*. Oxford: Open University Press.

- Rosenzweig, A. H. (2006). Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage. *Virginia tax review*, 26(3), 555-630.
- Russo, M. V. (2001). Institutions, exchange relations, and the emergence of new fields: Regulatory policies and independent power production in America, 1978–1992. *Administrative Science Quarterly*, 46(1), 57-86.
- Ryding, T. M. (2018). Tax Justice in Europe: Why Does It Matter for Workers? *ETUI Policy Brief*.
- Schön, W. (2015). Transfer pricing issues of BEPS in the light of EU law. *Reprinted from British Tax Review*. Retrieved from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2657998
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative science quarterly*, 32(4), 493-511.
- Scott, W. R. (1994). Conceptualizing organizational fields: Linking organizations and societal systems. In H. U. Derlien, U. Gerhardt & F. W. Scharpf (Eds.), *Systemrationalität und partialinteresse*. BadenBaden. Nomos Verlagsgesellschaft.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations* (2nd ed.). Sage Publications.
- Scott, W. R. (2008). Lords of the dance: Professionals as institutional agents. *Organization studies*, 29(2), 219-238.
- Scott, W. R., & Backman, E. V. (1990). Institutional theory and the medical care sector. In S. S. Mick and Associates (Eds.), *Innovations in health care delivery: Insights for organization theory* (pp. 20-52). Jossey-Bass.
- Scott, W. R., Ruef, M., Mendel, P. J., & Caronna, C. A. (2000). *Institutional change and healthcare organizations: From professional dominance to managed care*. University of Chicago press.
- Seabrooke, L., & Wigan, D. (2017). The governance of global wealth chains. *Review of International Political Economy*, 24(1), 1-29.
- Seabrooke, L., & Wigan, D. (2018). Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles. In *Ideas, Political Power, and Public Policy* (pp. 55-72). Routledge.
- Searle, J. R. (1969). *Speech acts: An essay in the philosophy of language*. Cambridge university press.
- Selznick, P. (1957). Law and the Structures of Social Action. *Administrative Science Quarterly*, 2(2), 258-261.
- Shamir, B. (1991). Meaning, self and motivation in organizations. *Organization studies*, 12(3), 405-424.
- Shils, E. (1975). *Center and periphery: Essays in macro sociology*. The University of Chicago Press.
- Siebert, D. C., & Siebert, C. F. (2005). The caregiver role identity scale: A validation study. *Research on Social Work Practice*, 15(3), 204-212.
- Siglé, M., Goslinga, S., Speklé, R., van der Hel, L., & Veldhuizen, R. (2018). Corporate tax compliance: Is a change towards trust-based tax strategies justified? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 32, 3-16.
- Sikka, P., & Hampton, M. P. (2005). The role of accountancy firms in tax avoidance: Some evidence and issues. *Accounting Forum*, 29(3), 325–243
- Sikka, P., & Willmott, H. (2013). The tax avoidance industry: accountancy firms on the make. *Critical Perspectives on International Business*, 9(4), 415–443.
- Slemrod, J. (2004). The economics of corporate tax selfishness. *National Tax Journal*, 57(4), 877-899.
- Sluss, D. M., Ployhart, R. E., Cobb, M. G., & Ashforth, B. E. (2012). Generalizing newcomers' relational and organizational identifications: Processes and prototypicality. *Academy of Management Journal*, 55(4), 949-975.

- Sluss, D.M., van Dick, R., & Thompson, B.S. (2010). Role theory in organizations: A relational perspective. In S. Zedeck (Ed.), *APA handbook of industrial and organizational psychology, Vol. 1: Building and helping the organization* (pp. 505-534). American Psychological Association.
- Smits, J. M. (2017). What is legal doctrine? On the aims and methods of legal-dogmatic research. In R. Van Gestel, H. W. Micklitz & E. L. Rubin (Eds.), *Rethinking Legal Scholarship: A Transatlantic Dialogue* (pp. 207-228). Cambridge University Press.
- Snape, D., & Spencer, L. (2003). The foundations of qualitative research. In Ritchie, J. & Lewis, J. (Eds.), *Qualitative Research Practice*. Sage Publications.
- Snow, D. A., & Anderson, L. (1987). Identity work among the homeless: The verbal construction and avowal of personal identities. *American journal of sociology*, 92(6), 1336-1371.
- Sorbe, S. & Johansson, A. (2016). *International tax planning and fixed investment*. OECD Publishing.
- Stenbock-Hult, B. (1985). Yrkesidentitet [Occupational identity]. *Sairaanhoitaja*, 2, 9-14.
- Stets, J. E., & Burke, P. J. (2000). Identity theory and social identity theory. *Social psychology quarterly*, 63(3), 224-237.
- Stets, J., & Burke, P. (2003). A sociological approach to self and identity. In M. Leary & J. Tangney (Eds.), *Handbook of self and identity* (pp. 128-152). The Guilford Press.
- Stets, J. E., & Serpe, R. T. (2013). Identity theory. In *Handbook of social psychology* (pp. 31-60). Springer Netherlands.
- Stevens, L. (2015). Fiscale ethiek voor iedereen. *Weekblad Fiscaal Recht 2015/1060*.
- Stryker, S. (1980). *Symbolic Interactionism: A Social Structural Version*. Benjamin Cummings.
- Stuebs, M., & Wilkinson, B. (2010). Ethics and the tax profession: Restoring the public interest focus. *Accounting and the Public Interest*, 10(1), 13-35.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571-610.
- Suchman, M. C., & Edelman, L. B. (1996). Legal rational myths: The new institutionalism and the law and society tradition. *Law & Social Inquiry*, 21(4), 903-941.
- Suddaby, R. (2010). Challenges for institutional theory. *Journal of management inquiry*, 19(1), 14-20.
- Suddaby, R., Bitektine, A., & Haack, P. (2017). Legitimacy. *Academy of Management Annals*, 11(1), 451-478.
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, organizations and society*, 34(3-4), 409-427.
- Suddaby, R., & Greenwood, R. (2005). Rhetorical strategies of legitimacy. *Administrative science quarterly*, 50(1), 35-67.
- Suddaby, R., & Muzio, D. 2015. Theoretical perspectives on the professions. In L. Empson, D.
- Muzio, J. Broschak & R. Hinings (Eds.), *The Oxford handbook of professional service Firms* (p. 25-47). Oxford University Press.
- Suddaby, R., & Viale, T. (2011). Professionals and field-level change: Institutional work and the professional project. *Current Sociology*, 59(4), 423-442.
- Sudman, S., & Bradburn, N. M. (1974). *Response effects in surveys: A review and synthesis*. NORC/Aldine Publishing Company.
- Sveningsson, S., & Alvesson, M. (2003). Managing managerial identities: Organizational fragmentation, discourse and identity struggle. *Human relations*, 56(10), 1163-1193.

- Syed, M. (2017). Advancing the cultural study of personality and identity: Models, methods, and outcomes. *Current Issues in Personality Psychology*, 5(1), 65-72.
- Tajfel, H. (1974). Social identity and intergroup behaviour. *Social science information*, 13(2), 65-93.
- Tajfel, H. (1978). *The social psychology of minorities*. London: Minority Rights Group Internal.
- Tajfel, H., Turner, J. C., (2004). The social identity theory of intergroup behavior. In J. T. Jost & J. Sidanius (Eds.), *Key Readings in Social Psychology* (pp. 276-293). Psychology Press.
- Tan, L. M., & Chua, F. (2000). Tax ethics education in New Zealand tertiary institutions: a preliminary study. *Accounting Education*, 9(3), 259-279.
- Teddle, C., & Tashakkori, A. (2012). Common "core" characteristics of mixed methods research: A review of critical issues and call for greater convergence. *American behavioral scientist*, 56(6), 774-788.
- Thoits, P. A. (1986). Social support as coping assistance. *Journal of consulting and clinical psychology*, 54(4), 416.
- Thoits, P. A., & Virshup, L. K. (1997). Me's and we's: forms and functions of social identities. In R. D. Ashmore & L. Jussim (Eds.), *Self and identity: Fundamental issues* (pp. 106-133). Oxford University Press.
- Thornborrow, T., & Brown, A. D. (2009). Being regimented': Aspiration, discipline and identity work in the British parachute regiment. *Organization studies*, 30(4), 355-376.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., & Lounsbury, M. (2012). *The institutional logics perspective: A new approach to culture, structure and process*. Oxford University Press.
- Tina Dacin, M., Goodstein, J., & Richard Scott, W. (2002). Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum. *Academy of management journal*, 45(1), 45-56.
- Toren, N. (1975). Deprofessionalization and its sources: A preliminary analysis. *Sociology of work and occupations*, 2(4), 323-337.
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Edward Elgar Publishing.
- Townley, B. (1997). The institutional logic of performance appraisal. *Organization studies*, 18(2), 261-285.
- Tracy, S. J. (2010). Qualitative quality: Eight "big-tent" criteria for excellent qualitative research. *Qualitative inquiry*, 16(10), 837-851.
- Trank, C. Q., & Washington, M. (2009). Maintaining an institution in a contested organizational field: the work of the AA CSB and its constituents. In T. B. Lawrence, R. Suddaby & B. Leca (Eds.), *Institutional work: Actors and agency in institutional studies of organizations* (pp. 236-263). Cambridge University Press.
- Tuori, K. (2006). Self-description and external description of the law. *No Foundations*, 2, 27-43.
- Turner, J. C. (1982). Towards a cognitive redefinition of the social group. In H. Tajfel (Ed.), *Social identity and intergroup relations* (pp. 15-40). Cambridge University Press.
- Tushman, M. L., & Romanelli, E. (1985). Organizational evolution: A metamorphosis model of convergence and reorientation. In B. M. Staw & L. L. Cummings (Eds.), *Research in organizational behavior* (pp. 171-222). JAI Press.
- Vaara, E., & Tienari, J. (2008). A discursive perspective on legitimation strategies in multinational corporations. *Academy of Management review*, 33(4), 985-993.

- Vaara, E., & Tienari, J. (2011). On the narrative construction of multinational corporations: An antenarrative analysis of legitimation and resistance in a cross-border merger. *Organization science*, 22(2), 370-390.
- Vaara, E., Tienari, J., & Laurila, J. (2006). Pulp and paper fiction: On the discursive legitimation of global industrial restructuring. *Organization studies*, 27(6), 789-813.
- Van Bommel, K., & Spicer, A. (2011). Hail the snail: Hegemonic struggles in the slow food movement. *Organization studies*, 32(12), 1717-1744.
- Vandergriff, I. (2012). Taking a Stance on Stance: Metastancing as Legitimation. *Critical Approaches to Discourse Analysis Across Disciplines*, 6(1), 53-75.
- Van de Ven, A. H., & Huber, G. P. (1990). Longitudinal field research methods for studying processes of organizational change. *Organization science*, 1(3), 213-219.
- Van Dijk, T. A. (1995). Power and the news media. *Political communication and action*, 6(1), 9-36.
- Van Dijk, M., Weyzig, F., & Murphy, R. (2006). *The Netherlands: a tax haven?* SOMO.
- Vanistendael, F. (1996). Legal Framework for Taxation. In V. Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting* (pp. 15-71). International Monetary Fund.
- Van Dorp, M., & Verbraak, G. (2020). Tax in times of corona: the impact of tax avoidance via the Netherlands on developing countries' capacity to combat COVID-19. Retrieved from: https://actionaid.nl/wp-content/uploads/2020/09/ActionAid_TaxinTimesofCorona_final.pdf.
- Van Gestel, R., Micklitz, H. W., & Maduro, M. P. (2012). Methodology in the new legal world. EUI Working Papers LAW 2012/13.
- Van Leeuwen, T. (2007). Legitimation in discourse and communication. *Discourse & communication*, 1(1), 91-112.
- Van Leeuwen, T., & Wodak, R. (1999). Legitimizing immigration control: A discourse-historical analysis. *Discourse studies*, 1(1), 83-118.
- Van Leuven, S., & Joye, S. (2014). Civil society organizations at the gates? A gatekeeping study of news making efforts by NGOs and government institutions. *The International Journal of Press/Politics*, 19(2), 160-180.
- Vella, J., Devereux, M. P., & Wardell-Burrus, H. (2022). Pillar 2's Impact on Tax Competition. Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=4203395>.
- Verboon, P., & Goslinga, S. (2009). The role of fairness in tax compliance. *Netherlands Journal of Psychology*, 65(4), 136-145.
- Vleggeert, J., & Vording, H. (2019). How The Netherlands Became a Tax Haven for Multinationals. Retrieved from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3317629.
- Vranken, J. (2012). Exciting times for legal scholarship. *Law and method*, 2(2), 42-62.
- Wallace, J. E. (1995). Corporatist control and organizational commitment among professionals: The case of lawyers working in law firms. *Social forces*, 73(3), 811-840.
- Way, N., & Rogers, O. (2015). 'They say black men won't make it, but I know I'm gonna make it': ethnic and racial identity development in the context of cultural stereotypes. In K. McLean & M. Syed (Eds.), *The Oxford handbook of identity development* (pp. 269-285). Oxford University Press.
- Webb, M. (2004). Defining the boundaries of legitimate state practice: norms, transnational actors and the OECD's project on harmful tax competition. *Review of International Political Economy*, 11(4), 787-827.

- Weenink, E., & Bridgman, T. (2017). Taking subjectivity and reflexivity seriously: Implications of social constructionism for researching volunteer motivation. *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 28(1), 90-109.
- Weick K. E. (1995). *Sensemaking in Organizations*. Thousand Oaks: Sage Publications Inc.
- Weick, K. E. (2007). The generative properties of richness. *Academy of management journal*, 50(1), 14-19.
- Weiss, R. S. (1995). *Learning from strangers: The art and method of qualitative interview studies*. Simon and Schuster.
- Weiss, J. W. (1994). *Business ethics a managerial, stakeholder approach*. Wadsworth Publishing Company.
- Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of economic psychology*, 25(2), 213-228.
- Wenzel, M. (2005). Motivation or rationalisation? Causal relations between ethics, norms and tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 26(4), 491-508.
- West, A. (2018). Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of business ethics*, 153(4), 1143-1156.
- West, B. P. (1996). The professionalisation of accounting: A review of recent historical research and its implications. *Accounting history*, 1(1), 77-102.
- Weyzig, F. (2013). Tax treaty shopping: structural determinants of Foreign Direct Investment routed through the Netherlands. *International Tax and Public Finance*, 20(6), 910-937.
- White, J. (2018). US tax reform: The tax competition risks to the Netherlands and EU. *International Tax Review*. Retrieved from: <https://www.proquest.com/openview/78fb97ab37d6c42a0bb045cb653c45a9/1?pq-origsite=gscholar&cbl=30282>.
- Wurth, E., & Braithwaite, V. (2017). Tax practitioners and tax avoidance: Gaming through authorities, cultures, and markets. In *The Routledge Companion to Tax Avoidance Research* (pp. 320-339). Routledge.
- Yanchar, S. C., & Williams, D. D. (2006). Reconsidering the compatibility thesis and eclecticism: Five proposed guidelines for method use. *Educational researcher*, 35(9), 3-12.
- Zietsma, C., Groenewegen, P., Logue, D. M., & Hinings, C. R. (2017). Field or fields? Building the scaffolding for cumulation of research on institutional fields. *Academy of management annals*, 11(1), 391-450.
- Zietsma, C., & Lawrence, T. B. (2010). Institutional work in the transformation of an organizational field: The interplay of boundary work and practice work. *Administrative science quarterly*, 55(2), 189-221.
- Zilber, T. B. (2006). The work of the symbolic in institutional processes: Translations of rational myths in Israeli high tech. *Academy of management journal*, 49(2), 281-303.
- Zucker, L. G. (1983). Organizations as institutions. *Research in the Sociology of Organizations*, 2(1), 1-47.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology*, 13(1), 443-464.

Appendix A – Institutional work

Table 1 Schematic overview of the types of institutional work described by Lawrence and Suddaby (2006).

<i>Category</i>	<i>Subtype</i>	<i>Description</i>
Creating institutions	Advocacy	The mobilization of political and regulatory support through direct and deliberate techniques of social suasion
	Defining	The construction of rule systems that confer status or identity, define boundaries of membership or create status hierarchies within a field
	Vesting	The creation of rule structures that confer property rights
	Constructing identities	Defining the relationship between an actor and the field in which that actor operates
	Changing normative associations	Re-making the connections between sets of practices and the moral and cultural foundations for those practices
	Constructing normative networks	Constructing of interorganizational connections through which practices become normatively sanctioned and which form the relevant peer group with respect to compliance, monitoring and evaluation
	Mimicry	Associating new practices with existing sets of taken-for-granted practices, technologies and rules in order to ease adoption
	Theorizing	The development and specification of abstract categories and the elaboration of chains of cause and effect
	Educating	The educating of actors in skills and knowledge necessary to support the new institution
Maintaining institutions	Enabling work	The creation of rules that facilitate, supplement and support institutions, such as the creation of authorizing agents or diverting resources
	Policing	Ensuring compliance through enforcement, auditing and monitoring
	Deterring	Establishing coercive barriers to institutional change
	Valourizing and demonizing	Providing for public consumption positive and negative examples that illustrates the normative foundations of an institution
	Mythologizing	Preserving the normative underpinnings of an institution by creating and sustaining myths regarding its history

<i>Category</i>	<i>Subtype</i>	<i>Description</i>
	Embedding and routinizing	Actively infusing the normative foundations of an institution into the participants’ day to day routines and organizational practices
Disrupting institutions	Disconnecting sanctions	Working through state apparatus to disconnect rewards and sanctions from some set of practices, technologies or rules
	Disassociating moral foundations	Disassociating the practice, rule or technology from its moral foundation as appropriate within a specific cultural context
	Undermining assumptions and beliefs	Decreasing the perceived risks of innovation and differentiation by undermining core assumptions and beliefs

Appendix B – Strategic responses

Table 2 Oliver's (1991) framework of strategic responses.

<i>Strategy</i>	<i>Tactic</i>	<i>Description</i>
Acquiesce	Habit Imitate Comply	Following invisible, taken-for-granted norms Mimicking institutional models Obeying rules and accepting norms
Compromise	Balance Pacify Bargain	Balancing the expectations of multiple constituents Placating and accommodating institutional elements Negotiating with institutional stakeholders
Avoid	Conceal Buffer Escape	Disguising nonconformity Loosening institutional attachment Changing goals, activities, or domains
Defy	Dismiss Challenge Attack	Ignoring explicit norms and values Contesting rules and requirements Assaulting the sources of institutional pressure
Manipulate	Co-opt Influence Control	Importing influential constituents Shaping values and criteria Dominating institutional constituents and processes

Appendix C – Topic list

Table 3 Topic list and sample questions.

<i>Interview section</i>	<i>Main topics</i>	<i>Sample questions</i>
Interviewee background	Career path	What is your educational background? What jobs in tax have you had before your current job?
	Current job	What does your current job entail? What does a typical workday look like?
Public discussion	Acceptable tax planning	In your opinion, is there such a thing as unacceptable corporate tax planning? (If so) What are examples of unacceptable tax planning practices in your opinion?
	Perceptions	How do you experience the public discussion of corporate tax planning? Has the public discussion influenced the way you look at corporate tax planning?
Professional practice	Relevance	How relevant are the BEPS-related developments to your professional practice? Do you often work on cases involving international corporate tax planning?
	Changes	How has your professional practice changed in response to the BEPS-related developments? Has your role changed in response to the public discussion? Do you take the public discussion into account in your professional practice? (If so) How do you take the public discussion into account in your professional practice?

Appendix D – Document list

Table 4 List of documents used in the analysis.

<i>Documents</i>	<i>Author(s)</i>	<i>Year of publication</i>	<i>Subject</i>	<i>Original purpose</i>
Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?	Editor: H. Gribnau Different authors of the Dutch corporate tax field	2020	Norms for appropriate corporate tax practices	Collection of essays that addresses a call by the Minister of Finance to develop a code of conduct for the private practice of corporate taxation
Parlementaire ondervraging Fiscale constructies – Verslagen openbare verhoren & verslag ondervragingscommissie	Ondervragingscommissie	2017	Tax structures	Gain information on the practice of tax structures
Election programs of 2017-2021 & 2021-2025	Political parties: VVD, CDA, PvdA, GroenLinks, SP	2017 & 2021	Overview of the most important political positions	Inform and attract voters
Tax Battles: The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax; Nederland belastingparadijs; Belastinglek Nederland	Oxfam Novib,	2016-2019	Role of governments (in particular the Netherlands) in corporate tax planning	Inform and convince the public
Rupsje-nooit-genoeg: de eeuwige lobby voor belastingverlaging voor multinationals; Verborgene belastingpraktijken van Nederlandse bedrijven: Een onderzoek naar grondslaguitholling en winstverschuiving; Grote bedrijven, kleine lasten; Documents obtained under the Freedom of Information Act	SOMO	2016-2019	Role of governments (in particular the Netherlands) in corporate tax planning and corporate lobbying	Inform and convince the public

<i>Documents</i>	<i>Author(s)</i>	<i>Year of publication</i>	<i>Subject</i>	<i>Original purpose</i>
Time for the EU to close its own tax havens; Accounting (f)or Tax: The Global Battle for Corporate Transparency; Lobbyism in International Tax; Policy: The Long and Arduous Path of Country-by-Country Reporting; Why Google is paying just 2% tax rate in the UK	Tax Justice Network	2015-2020	Role of governments (in particular the Netherlands) in corporate tax planning and corporate lobbying	Inform and convince the public
Commentaries on legislative proposals as a consequence of the BEPS-related developments; Code of Conduct; Tax principles	NOB	2015-2022	Evaluation of legislative proposals; standards of appropriate professional practice	Inform and convince
Media articles	Trouw, Het Financieele Dagblad, NRC, NOS	2015-2022	Topics related to BEPS	Inform the public
Tax principles, Code of conduct	KPMG, Deloitte, PwC, EY	N.A.	Tax standards for employees	Inform the public
Fiscale ethiek voor iedereen	Stevens, L.	2015	The role of ethics in tax practice	Academic discussion
Fiscale ethiek voor multi-nationals	Happé, R.	2015	The role of ethics in tax practice	Academic discussion
Tussen ethiek en wet: een derde weg	Bender, T.	2017	The role of ethics in tax practice	Academic discussion
De invloed van maatschappelijke opvattingen op het beroep van belastingadviseur	Albert, P.G.H.	2017	The role of ethics in tax practice	Academic discussion
The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility	Gribnau, H.	2017	The role of ethics in tax practice	Academic discussion

Appendix E – Summary of the interviews in Dutch

Deze bijlage bevat een overzicht van de interviewresultaten. Dit overzicht is tot stand gekomen tijdens het *reduceren van de data* (zie Miles & Huberman, 1994). Gedurende deze eerste fase van de data-analyse zijn de transcripten gecodeerd aan de hand van de drie thema's die gedurende de interviews aan bod zijn gekomen: het werk van de belastingprofessional, ervaringen met de BEPS-discussie en de invloed van de BEPS-discussie op het werk. Op basis van deze codering is een samenvatting geschreven van de reacties die zijn gegeven op de verschillende thema's. Deze samenvatting is derhalve opgebouwd in lijn met de drie interviewthema's. Deze bijlage bevat die samenvatting van de resultaten.

Allereerst wordt ingegaan op de beschrijvingen van de respondenten van hun loopbaan, professionele rol en werkzaamheden. Vervolgens zullen de reacties van de respondenten op de BEPS-discussie worden beschreven. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen het onderwerp van de discussie, het bestrijden van BEPS, de argumenten die worden gebruikt en het gedrag van de actoren die een rol spelen in de discussie. Tot slot zal worden ingegaan op de invloeden van de BEPS-discussie. Daarbij wordt allereerst aandacht besteed aan de bredere context waarin deze veranderingen plaatsvinden: de politiek, het bedrijfsleven en het vakgebied. Ten tweede wordt de invloed van de BEPS-discussie op de belastingprofessional beschreven.

1 LOOPBAAN, ROL EN WERKZAAMHEDEN

Deze paragraaf bevat een beschrijving van de belastingprofessional. Daarbij zal allereerst worden ingegaan op de beschrijvingen die de respondenten gaven van het vakgebied en het belastingrecht. Vervolgens zal de loopbaan van de geïnterviewde respondenten en hun motivatie voor het belastingrecht en hun werk worden besproken. Deze paragraaf sluit af met een rolbeschrijving van de drie belastingprofessionals die centraal staan in dit onderzoek: de belastingadviseur, de bedrijfsfiscalist en de inspecteur.

1.1 Het vakgebied

Het internationale belastingrecht dat met name relevant is als het gaat om BEPS, wordt als *'complex'* en *'ingewikkeld'* omschreven, waar zelfs onder fiscalisten maar een kleine groep over mee kan praten. Als gevolg hiervan

is het belastingrecht volgens de respondenten een vakgebied waarbinnen fiscalisten genoodzaakt zijn een specialisme te ontwikkelen.

Daarnaast omschrijft een aantal van de respondenten het belastingrecht als amoreel: *‘Er zijn regels en je moet je aan die regels houden’* – R47, *Belastingadvies*. De verantwoordelijkheid voor die regels ligt bij de politiek, niet bij de fiscalist. Als de politiek van mening is dat de regels niet langer voldoen, moet zij de regels veranderen. Als fiscalist pas je vervolgens de gewijzigde regels toe.

Anders dan in andere landen, zijn fiscalisten in Nederland een duidelijk te onderscheiden beroepsgroep met een aparte fiscale opleiding. Een van de respondenten geeft aan dat Nederland daardoor een hoge *‘fiscalistendichtheid’* heeft. Fiscalisten worden voornamelijk opgeleid in het positieve recht en zijn goed in vaktechnische analyse. Een van de respondenten legt uit dat fiscalisten hierdoor een eigen juridische, dogmatische manier van kijken ontwikkelen (zie het citaat hieronder). Een aantal respondenten spreekt dan ook over een *‘fiscale bubbel’* met een eigen logica:

“Wat mij heel erg opviel, ook toen ik [in de politiek] kwam werken, is dat mensen in de politiek en ook in de samenleving, die denken veel economischer en instrumentalistischer. Die denken gewoon ‘we zien dit als probleem, daar hebben we een oplossing voor nodig’ en dan schrijven ze gewoon een oplossing daarvoor. Fiscalisten denken veel juridischer, die denken in systemen. En dan zeggen ze ‘ja, maar we hebben gelijk, want als je kijkt naar wat hier uiteindelijk gebeurt, dan gaan we ooit belasting daar ergens betalen, dus het is oké’ of ‘deze oplossing past binnen het internationale- of nationale stelsel van belastingrecht’. Weet je wel, heel stelselmatig denken. Nou er is geen econoom of politicus die zo denkt. Dat hele stelsel kan hem geen reet schelen, als het niet klopt, dan moeten we het stelsel aanpassen.” – Respondent 5, Politiek

De verrekenprijsspecialisten lijken af te wijken van dit algemene beeld van de fiscalist. Respondenten werkzaam binnen dit specialisme, ook wel *‘transfer pricing’* geheten, geven aan dat hun werk veel economischer van aard is dan het traditionele fiscale werk waarbij vraagstukken vrijwel uitsluitend juridisch worden benaderd (zie het citaat hieronder). Als gevolg daarvan, werken er niet alleen fiscalisten binnen transfer pricing, maar ook economen en dataspecialisten.

‘Transfer pricing is bij uitstek economisch. [...] uiteindelijk ga je de economische realiteit, de economische transacties ga je vertalen naar een aangifte, dus je gaat eigenlijk pas weer juridiseren opnieuw, als je de feiten en omstandigheden hebt.’ – Respondent 69, Belastingdienst

Verrekenprijsspecialisten laten weten dat hun werk erg feitenspecifiek is; om een goede verrekenprijs te kunnen vaststellen, moet je als fiscalist goed begrijpen hoe de onderneming opereert. De focus ligt daarbij op gedrag en de economische realiteit en niet op de juridische vorm. De respondenten werkzaam binnen transfer pricing geven aan dat dit werk geen exacte wetenschap is. Dit lijkt voort te vloeien uit het feit dat de transfer pricing-

regels met name voorzien in een raamwerk van waaruit vraagstukken benaderd dienen te worden, maar onvoldoende duidelijkheid verschaffen in concrete gevallen (zie het citaat hieronder). Als gevolg hiervan wordt transfer pricing gezien als een ‘grijs gebied’ dat binnen de marges van het raamwerk ruimte laat voor interpretatie.

“Dus, er zijn heel veel richtlijnen, maar geen formules, geen spelregels. Het is meer een framework dan dat het een gebruiksaanwijzing is. Het is heel erg voor interpretatie vatbaar.” – R23, Belastingadviseur

1.2 De loopbaan

De respondenten gaven verschillende redenen voor hun keuze voor het belastingrecht als studierichting, zoals interesse in het vakgebied, goede baanperspectieven en de combinatie van recht en economie (zie het citaat hieronder).

“Ik ben toen op zoek gegaan naar een ander [vakgebied] waar je wel inhoudelijk werk kon doen, dus wel intellectueel uitdagend werk ook, maar wel iets wat ook employ bood.” – R4, Rechterlijke macht

De geïnterviewde fiscalisten lijken sterk inhoudelijk gemotiveerd te zijn (zie de citaten hieronder). Een aantal fiscalisten refereert aan vaktechnische analyses als een complexe puzzel en de inhoudelijke uitdaging lijkt een belangrijk element te zijn dat het werk leuk maakt.

“Ik denk met name het oplossen van puzzeltjes, ik denk dat dat met name een soort van uitdaging is. [...] Dus, het is meer het spel met de regels en daarmee dan, in de functie die je hebt, [...], om daar zo creatief mogelijk mee om te gaan.” – R11, Belastingadviseur

De groep belastingprofessionals geïnterviewd voor dit onderzoek bestaat uit professionals werkzaam bij advies- of advocatenkantoren, bedrijven, de belastingautoriteit (zowel de Belastingdienst als het ministerie van Financiën), de rechterlijke macht en Nederlandse universiteiten.

De respondenten hebben uiteenlopende carrières en een substantieel gedeelte van de respondenten is werkzaam geweest in verschillende rollen. Deze veranderingen in de loopbaan vonden plaats in verschillende richtingen. Alhoewel de meerderheid van de respondenten die op verschillende plekken werkzaam zijn geweest, is begonnen in de adviespraktijk en later is overgestapt naar de Belastingdienst, de bedrijfsfiscaliteit, de wetenschap of de rechterlijke macht, kwam de omgekeerde beweging ook voor.

Respondenten gaven een verscheidenheid aan redenen om voor deze verschillende professionele rollen en werkgevers te kiezen. De meeste respondenten zijn hun carrière begonnen in de adviespraktijk, al is er ook een substantieel aantal dat bij de belastingautoriteiten is begonnen. Voor

startende fiscalisten lijkt de keuze voor de adviespraktijk voor de hand te liggen. Twee respondenten die in de adviespraktijk zijn begonnen, geven aan dat zij hun keuze voor de adviespraktijk na de studie als vanzelfsprekend hebben ervaren, *“Destijds wist ik het ook niet beter eigenlijk.”* – R3, *Belastingdienst* (zie ook het citaat hieronder).

“[De studieverenigingen], die worden [...] gesponsord door de kantoren en dat zijn eigenlijk de grootste tien, en misschien een keer een uitschietertje hier en daar, dat er een keer een kleintje meedoet, dus je komt al vanaf dag één, [...], je ontmoet daar medestudenten, maar ook allemaal mensen die, derde- of vierdejaars, die daar rondlopen en die al een werkstudentschap hebben gedaan, dus die werken ondertussen al in de fiscaliteit, maar allemaal aan de kant van de kantoren, [...] Ja ik denk dat het moeilijk, het is moeilijk om je een beeld te vormen van hoe het werk anders is voor de fiscalist.” – R13, *Belastingadviseur*

Daarnaast is een gedeelte van de startende belastingadviseurs na het lopen van een werkstudentschap bij datzelfde kantoor als starter begonnen. Een andere respondent gaf als reden om voor de adviespraktijk te kiezen dat hij de wereld van tax planning door adviseurs *“spannend”* vond. En weer een ander wilde op de plek werken waar de beste inhoudelijke expertise zich bevond en het advieskantoor waar deze respondent startte was *“the place to be”*.

Redenen die werden gegeven om van de adviespraktijk over te stappen naar de Belastingdienst waren o.a. een betere balans tussen werk en privé en de mogelijkheid om het beeld uit de adviespraktijk te combineren met dat van de Belastingdienst. Daarnaast gaf een van de respondenten aan voor de Belastingdienst te hebben gekozen, vanwege de niet-commerciële waarden van deze organisatie (zie het citaat hieronder).

“Ik zou het beslist redden en het ook naar mijn zin hebben denk ik, als adviseur, maar het is net iets makkelijker om voor een organisatie te werken waar je gewoon betaald wordt om te denken vanuit de gedachte: wat is eerlijke en juiste belastingheffing volgens de regels?” – R42, *Belastingdienst*

Een van de respondenten gaf aan naar het ministerie te zijn overgestapt van de Belastingdienst vanwege *‘de gebruikelijke klachten van inspecteurs, “ze begrijpen in Den Haag helemaal niks van hoe het in de praktijk werkt’, dus daar wil ik zelf aan mee gaan werken.”* – R44, *Ministerie van Financiën*.

De overstap naar de bedrijfsfiscaliteit werd door de respondenten gemotiveerd met de mogelijkheid om een bredere blik op de fiscaliteit te ontwikkelen. Geïnterviewde bedrijfsfiscalisten leggen uit dat je als bedrijfsfiscalist niet alleen bezig bent met de fiscaliteit, maar je ook de onderneming goed moet kennen. Daarnaast ben je als bedrijfsfiscalist ook verantwoordelijk voor de implementatie van een fiscaal advies, wat de bedrijfsfiscalist een praktischere en bredere blik geeft op de fiscaliteit dan de belastingadviseur (zie het citaat hieronder).

“Nou ik had in de adviespraktijk altijd wel de indruk dat we redelijk de fiscale theorie in de praktijk toepasten, maar tot een bepaald niveau, want je adviseert altijd klanten, maar klanten moeten het uiteindelijk doen. Dus ik wilde eigenlijk van adviseren om het te doen, naar een situatie waarin ik kon adviseren en het uiteindelijk ook echt doen. [...] Dan kun je het echt toepassen. [...] En er komt ook eigenlijk veel meer bij kijken dan alleen fiscaliteit, dan moet je ook aandacht hebben voor andere werkstromen die ermee te maken hebben. [...] en dat is ook precies de reden dat ik overgestapt ben.” – R41, Bedrijfsfiscalist

Andere redenen die door de verschillende belastingprofessionals werden gegeven voor hun loopbaankeuze waren o.a.: de uitdagende werkomgeving, interesse in een specifiek type projecten, een prettige organisatiecultuur, weg willen van de commerciële kant van de adviespraktijk, interesse in de politieke dimensie van het belastingrecht, de internationale mogelijkheden die de adviespraktijk biedt en afwisselende rollen willen vervullen.

1.3 Rolbeschrijvingen

Tijdens de interviews vertelden de respondenten desgevraagd over hun functie en werkzaamheden. Op basis daarvan zijn onderstaande rolbeschrijvingen tot stand gekomen.

1.3.1 Belastingadviseur

De geïnterviewde belastingadviseurs gaven aan dat de taak van de belastingadviseur is om klanten van goed fiscaal advies te voorzien, *“het moet kloppen”* – R13, *Belastingadviseur*, zodat de klant over goede informatie kan beschikken. Het belang van een goed advies is niet alleen in het klantbelang, maar ook in het belang van de belastingadviseur. Met een goed advies, kunnen de aansprakelijkheidsrisico's voor de belastingadviseur worden beheerst. Veelal worden in een advies meerdere scenario's uitgewerkt en de fiscale gevolgen en risico's daarvan uiteengezet. De uiteindelijke keuze ligt altijd bij de klant, maar in het advies kan de adviseur wel een aanbeveling doen.

De belastingadviseur is de belangenbehartiger van de klant en verantwoordelijk voor de fiscale analyse. Het belastingadvies lijkt als voornaamste doel te hebben om fiscaal de voordeligste route te vinden (zie het citaat hieronder). Belastingplanning wordt dan ook gezien als een normaal onderdeel van de advisering, een zienswijze die bevestigd wordt door een aantal respondenten werkzaam bij de Belastingdienst en in de wetenschap.

“Ja ik denk dat het doel is, in heel algemene zin, dat de klant tevreden is. Of dat de klant in ieder geval, hij hoeft niet eens tevreden te zijn, het advies kan ook inhouden, hè, je hebt een groot probleem [...]. Ja, hij moet goed voorzien worden van informatie. Ik denk dat dat het belangrijkste is. Ja en waar wordt de klant echt blij van, als die minder belasting betaalt uiteraard, als je een probleem voor hem oplost. Dus, daar wordt die echt blij van.” – R11, Belastingadviseur

De focus op de rol van belangenbehartiger en klanttevredenheid lijkt samen te gaan met de kantooromgeving waarin de adviseur opereert. Een omgeving waarin commerciële waarden van belang zijn en het “om de centjes” gaat. Een van de respondenten legt uit dat het belangrijk is voor een belastingadviseur om zo veel mogelijk klanten te helpen teneinde omzet te generen (zie het citaat hieronder).

“Winst halen. Ja. Zoveel mogelijk bedrijven kunnen helpen. Ja zo werkt het uiteindelijk wel. Hoe meer bedrijven jij in een dag kunt helpen, hoe meer winst er binnenkomt voor zo’n consultant. [...] ik denk dat uiteindelijk wel, zo veel mogelijk klanten kunnen helpen wel wordt gezien als veel winst halen en een goede adviseur zijn. [...] omdat daar wel gewoon op werd gehamerd, dat je heel veel, je moet natuurlijk uurtje factuurtje draaien, elke 6 minuten, ja dus daar komt het eigenlijk op neer, dat jij dus binnen de [regels] zo snel mogelijk eigenlijk zo veel mogelijk klanten moet helpen. Dat is waar het uiteindelijk wel om gaat, geld maken. Zeker als je onderaan de ladder staat. En tuurlijk is dat voor de partner anders, maar ik denk dat het voor de jonge garde toch wel zo werkt.” – R10, Wetenschap

Een van de respondenten legt uit dat de belastingadviseur in het kader van zijn rol als belangenbehartiger ambiguïteit in wetgeving zal uitleggen in het voordeel van de klant en daarbij niet nadenkt over of dat tot de meest eerlijke uitkomst leidt (zie het citaat hieronder). Deze respondent heeft bij een advieskantoor gewerkt aan verrekenprijسادvies en was medeverantwoordelijk voor het tot stand brengen van een brandbreedte van zakelijke prijzen op basis van de prijsgegevens van vergelijkbare bedrijven. Of een bedrijf vergelijkbaar is of niet zou niet duidelijk blijken uit de omschrijving in de transfer pricing-guidelines. Deze respondent legt uit dat ervoor gekozen werd om een bedrijf bij twijfel toch te kwalificeren als vergelijkbaar, als dat de bandbreedte vergroot, omdat dit in het belang van de klant is.

“Maar als een bedrijf op het randje zit van verwerpen of niet verwerpen en dat bedrijf maakt de range heel breed, dan zal er naar mijn idee toch eerder voor worden gekozen om hem erbij te houden. [...] Nou omdat het natuurlijk best een grijs gebied is en er kan best wel veel binnen de randen van dat grijze gebied, en uiteindelijk weet je ook wel wat voordelig voor de klant zal zijn, daar wordt wel rekening mee gehouden als het advies wordt gegeven. Dat is allemaal binnen de guidelines, dus er is niks mis daarin, maar ik heb niet het idee dat daar heel eerlijk naar wordt gekeken als je echt gaat kijken naar hoe het eigenlijk zit, ik denk dat daar een eerlijkere prijs uit kan komen.” – R10, Wetenschap

De rol van ethiek in het werk van de belastingadviseur wordt door een aantal respondenten ontkend. Dit lijkt voort te vloeien uit de rolopvatting van de respondenten. Deze rol wordt met name gedefinieerd als belangenbehartiger van de klant en de belastingadviseur wordt betaald door de klant om efficiëntie te bereiken (zie het citaat hieronder).

“Ja, dat past niet bij mijn rol. Mijn rol is namelijk om mensen te helpen, om klanten zo weinig mogelijk belasting te laten betalen en daar alle risico’s uiteraard van in kaart te

brenge[n], [...] ja in die rol zit niet ingebakken dat je daar een politieke mening hebt die leidt tot hogere belastingdruk van je klanten. Dat past daar niet bij. Als privé persoon heb ik die wel degelijk, maar als adviseur heb ik die veel minder. [...] Het is een beetje alsof een advocaat uiteindelijk niet meer de kinderverkrachter zou willen verdedigen. Daar zou ik het een beetje mee vergelijken misschien.” – R11, Belastingadviseur

Geïnterviewde belastingadviseurs lijken dus aan te geven dat hun persoonlijke opvattingen niet van invloed dienen te zijn op het advieswerk, omdat de klant daar niet om vraagt. Desondanks geeft een van de respondenten aan weleens door een klant benaderd te zijn voor een ethische opinie, maar daaraan geen gehoor te hebben gegeven (zie het citaat hieronder).

“Ja, natuurlijk kan je dan ethische vraagstukken gaan voorleggen, maar dat is niet waar de client nu direct om vraagt. Het is misschien wel wat de client op termijn wil, maar het zit nog niet zo in onze advisering. Het is niet standaard in onze advisering dat we daar over nadenken. [...] Maar laatst was er ook een klant die vroeg: kunnen we ook een opinie krijgen over of dit ethisch aanvaardbaar is. [...] Ja ik geef geen opinie af op ethiek. Wel een leuke vraag op zich.” – R50, Belastingadviseur

Persoonlijke normen lijken echter op drie manieren toch van invloed te kunnen zijn op de belastingadviseur. Allereerst kan de belastingadviseur ervoor kiezen bepaalde klanten niet te willen bedienen of klanten door te verwijzen wiens fiscale normen niet aansluiten bij die van de belastingadviseur. Een van de respondenten geeft aan dat de belastingadviseur het aan de klant verplicht is om alle opties voor te leggen vanwege de opdracht en dus geen mogelijkheden kan achterhouden, maar er wel voor kan kiezen de klant niet verder te willen helpen. Ten tweede helpen persoonlijke normen om maatschappelijke ontwikkelingen te duiden welke gebruikt kunnen worden om ambigue wetgeving te interpreteren (zie het citaat hieronder).

“Maar je hebt natuurlijk wel een soort onderbuikgevoel van, gelet op de maatschappelijke ontwikkelingen, denk je dat het nog wel kan? [...] [Dat gaat n]iet eens over ethiek, maar gewoon echt puur hoe denk je dat die regeling zal worden geïnterpreteerd. Welke kant gaat het uit?” – R1, Belastingadviseur

Daarnaast is uit de interviews gebleken dat belastingadviseurs klanten willen voorzien van een duurzaam advies. Een dergelijk advies is bestand tegen de gevolgen van maatschappelijke ontwikkelingen, zoals wetswijzigingen. Een van de respondenten geeft ook aan dat de klant hierom vraagt: *“wat ik nu doe, [...] kan dat nog over 5 of 10 jaar, dus krijg ik daar geen gezeik mee?” – R50, Belastingadviseur.* Om te kunnen voorspellen hoe maatschappelijke opvattingen zich zullen ontwikkelen, lijken adviseurs gebruik te maken van persoonlijke normen (zie het citaat hieronder).

“En wat het voor mijzelf betekent, ja het gaat niet om mijn persoonlijke mening daarover. Dat is niet ter zake doende. Tuurlijk vind je er wel wat van en is het heel belangrijk om heel goed aan te voelen wat er nou ten grondslag ligt aan al deze ontwikkelingen ook

om uiteindelijk een voorspellende werking te hebben voor zover je dat kan hebben en je cliënten goed te adviseren, want het heeft natuurlijk geen enkele zin om nu een bepaalde structuur op te tuigen en bepaalde governance structuur op te tuigen die op basis van de huidige regels misschien werkt, terwijl je mogelijk kan zien aankomen dat er bredere ontwikkelingen plaatsvinden die iets gewoon totaal zinloos maken. Dus ik denk, uiteindelijk, om je beroep goed te kunnen beoefenen, moet je anticiperen op wat er nog meer kan gaan komen. Dat is voor mij van fundamenteel belang.” – R58, Belastingadviseur

Tot slot lijken persoonlijke normen toch een rol te kunnen spelen in het advies. De persoonlijke opvatting van de belastingadviseur kan wel van invloed zijn op de aanbeveling. Een van de geïnterviewde belastingadviseurs geeft aan ieder advies te onderwerpen aan een “*smell test*” welke eruit lijkt te bestaan dat je je afvraagt hoe een voorgenomen advies er zou komen op een niet-fiscalist. Deze belastingadviseur geeft aan de klant een advies af te raden als dit advies niet door deze test komt (zie het citaat hieronder).

“Ik zit zelf wel redelijk aan de kant van, weet je, als het volgens de wet mag, mag het. Alleen, je moet het altijd langs de smell test halen en als het morgen in het FD staat en degene, de auteur begrijpt het net niet helemaal, hoe leest dat dan weg? Dat is denk ik altijd, en dat is vrij lastig om zelf als fiscalist te doen, maar die test moet je denk ik altijd een keer hardop doen. Ik denk zelf altijd: als ik dit aan mijn moeder uitleg, gaat zij dan met haar wenkbrauwen fronsen? ‘Maar dit kan toch niet?’ If it’s too good to be true, it’s not true. En dan kan je het alsnog willen implementeren, en dat mag, maar dan zouden wij zelf zeggen: dat zou je niet moeten willen, of omdat je gewoon aan kan zien komen dat binnen 2, 3 jaar op de schop gaat, of überhaupt alsnog een andere kant op valt of iedereen er onrustig van wordt.” – Respondent 45, Belastingadviseur

1.3.2 Bedrijfsfiscalist

De bedrijfsfiscalist werkt in het bedrijfsbelang en zorgt ervoor dat de onderneming fiscaal goed georganiseerd is. Hij is daarbij (mede)verantwoordelijk voor de fiscale strategie en het beheersen van de fiscale positie en heeft “*een soort adviserende, meedenkende, beperkt sturende rol.*” – R57, Bedrijfsfiscalist. Uit de interviews blijkt dat de fiscaliteit zich moet schikken naar de business en dat het van belang is dat de bedrijfsfiscalist op een consistente manier het business model fiscaal weet te implementeren.

Bedrijfsfiscalisten geven aan dat hun rol breder is dan een puur fiscale. Een geïnterviewde bedrijfsfiscalist merkt op dat de bedrijfsfiscalist “*wat minder een vakidoot*” is dan de “*niet zo commerciële, maar super technische adviseur*”. Voor bedrijfsfiscalisten is het namelijk van belang dat ze het bedrijf goed kennen, zodat ze waarde kunnen toevoegen aan de onderneming (zie het citaat hieronder).

“Ik denk juist, maar zo heb ik het altijd ervaren, dat juist het belangrijkste van een bedrijfsfiscalist is, dat je heel nauw verbonden bent met de business. Dat je niet in een ivoren toren zit. [...], je moet echt die business heel goed kennen. Als je hem niet goed

kent, ja wat is dan de toegevoegde waarde van een interne fiscale afdeling? [...] En dat belang is heel veel groter dan ik misschien ingeschat zou hebben voor ik naar het bedrijfsleven overgestapt was.” – R66, Bedrijfsfiscalist

De geïnterviewde bedrijfsfiscalisten lijken in hun werk de nadruk te leggen op de naleving van wet- en regelgeving en het beheersen van fiscale risico's. Daarnaast dient de fiscale positie daarbij zo efficiënt mogelijk te worden ingericht binnen de grenzen van de wet en de business (zie de citaten hieronder). Eventuele belastingvoordelen moeten opwegen tegen de fiscale- en bedrijfsrisico's, waarbij complexiteit en onzekerheid, waar mogelijk, worden gereduceerd.

“Ik denk dat de belangrijkste taken zijn dat je uiteindelijk de hele zaak op fiscaal terrein goed georganiseerd hebt. Dat je de compliance goed onder controle hebt, dus je doet je aangifte op tijd en juist en je doet je betaling op tijd en tot het juiste bedrag. Je hebt goed gekeken naar wat de regelingen en de risico's zijn, dat men dingen implementeert op een robuuste manier die op de langere termijn zal staan. Belangrijk is ook dat je geen verrassingen krijgt, duidelijkheid over wat de fiscale gevolgen van transacties en investeringen zijn.” – R66, Bedrijfsfiscalist

1.3.3 Inspecteur

De inspecteur is vertegenwoordiger van het landsbelang en is het instrument van de uitvoering. Hiermee bedoelden de respondenten dat de inspecteur op objectieve wijze uitvoering geeft aan wet- en regelgeving al ware hij of zij rechter. Geïnterviewde inspecteurs getuigden van een coöperatieve houding ten aanzien van belastingplichtigen. Deze houding past binnen de werkwijze van het Horizontaal Toezicht dat door de Belastingdienst wordt gehanteerd (zie het citaat hieronder). Deze coöperatieve houding van de Belastingdienst maakt het mogelijk om fiscale discussiepunten met de inspecteur voor het indienen van de aangifte te bespreken en afspraken te maken over de fiscale gevolgen van een voorgenomen rechtshandeling, zodat handhaving in een vroeger stadium plaatsvindt en er niet uitsluitend achteraf hoeft te worden gecontroleerd.

“En ik heb je verteld over Horizontaal Toezicht, een aspect daarvan is dat we meer met vertrouwen met elkaar omgaan, en een aspect is ook dat, als een adviseur of een belastingplichtige mij zegt, het zit zus of zus of zo, en ik denk, nou dat is wel aannemelijk, dan hoeft ik dat helemaal niet verder uit te zoeken. Dan neem ik dat aan.” – R20, Belastingdienst

Deze vorm van handhaving vereist wederzijds vertrouwen en transparantie. Deze samenwerking tussen de Belastingdienst en de belastingplichtigen werd bevestigd door een aantal geïnterviewde bedrijfsfiscalisten dat aangaf belang te hechten aan een goede relatie met de Belastingdienst en een open en transparante relatie te hebben met de inspecteur. Een van de geïnterviewde bedrijfsfiscalisten gaf zelfs aan dat het belang van de bedrijfsfiscalist hetzelfde is als die van de Belastingdienst (zie het citaat hieronder).

“Nou ik heb eigenlijk het idee dat mijn belang het belang van de fiscus is. Ik bedoel, ik wil in control zijn. En dat is volgens mij ook hoe de Nederlandse Belastingdienst er tegenaan kijkt. Wij zijn, wij bedrijfsfiscalisten zijn eigenlijk de vooruitgeschoven post van de Belastingdienst, want door het toepassen van een control framework dat is doorgenoemen met de Belastingdienst waardoor zij weten dat de manier waarop wij onze controls uitvoeren, [...] dus zie ik ons eigenlijk meer als een tandem, dan als twee partijen die tegenover elkaar staan.” – R57, Bedrijfsfiscalist

Net zoals de geïnterviewde belastingadviseurs, geven ook de inspecteurs bij de Belastingdienst aan dat persoonlijke normen niet van invloed zijn op hun werk. Er wordt door meerdere respondenten stellig afstand genomen van het idee dat ze hun persoonlijke opvattingen laten meewegen en geven aan dat wet- en regelgeving het enige relevante kader is (zie het citaat hieronder). Anders dan de belastingadviseurs geven inspecteurs aan dat ook maatschappelijke opvattingen niet van invloed zijn op het werk van de inspecteur. Dit lijkt voort te komen uit het feit dat de inspecteur uitvoering geeft aan het positieve recht, terwijl de belastingadviseur bij de advisering ook anticipeert op veranderende wetgeving. De verantwoordelijkheid voor het inspelen op maatschappelijke ontwikkelingen ligt in een democratie bij de politiek en niet bij de Belastingdienst volgens de geïnterviewde inspecteurs.

“Maar, nogmaals, die persoonlijke mening staat er altijd buiten. Er zijn prima structuren waarvan ik denk, dat zou niet moeten kunnen, maar waarvan ik in mijn werk fluitend zeg: dat kan gewoon. En andersom misschien ook wel. Dat je zegt: wat raar eigenlijk, maar het kan niet volgens de wet, dus dan houdt het op. [...] De wet is je kader. Ja en beleid en jurisprudentie en alles wat daarbij hoort. Het recht zeg maar. Het recht is het. En als je echt vindt dat in een bepaalde situatie de toepassing van het recht leidt tot iets wat niet het fair share is, niet mijn persoonlijke fair share, maar van de wetgever. Ja dan moet-ie de wet aanpassen. De huidige discussie is bijvoorbeeld dat multinationals, dat die geen belasting betalen in Nederland door een ruime liquidatieverliesregeling, ja dat is voor mij geen enkele reden om die anders toe te gaan passen. Hij is zoals-ie is. En als men vindt dat-ie aangepast moet worden, prima. Er ligt nu een initiatiefwetsvoorstel en als die wet wordt, dan kunnen we ermee omgaan. Ik zal nooit tegen iemand kunnen zeggen van: nou volgens mij kan het volgens de wet, maar ik vind het zo raar dat je geen belasting betaalt, ik ga die liquidatieverliesregeling schrappen.” – R36, Belastingdienst

In tegenstelling tot de persoonlijke normen, geeft een aantal van de geïnterviewde inspecteurs wel aan dat rechtvaardigheid een rol speelt in hun werk (zie het citaat hieronder). Met rechtvaardigheid lijkt daarbij te worden bedoeld dat je op een eerlijke manier wet- en regelgeving toepast, zonder dat je daarbij de gevolgen voor schatkist meeweegt.

“Je moet niet recht spreken, je moet recht doen. En dat vind ik wel een mooie uitspraak eigenlijk [...] je doet dan eigenlijk recht aan hetgeen wat er gebeurt zonder dat je dan zelf daar voordeel als land bij zou hebben of expliciet nadeel. Ik bedoel, dat kan natuurlijk altijd een keertje zijn en daar moet je dan, dat is dan ook zo. Dan moet je niet, als je nadeel

hebt, op zoek gaan om dat nadeel weer op te heffen of zo. Dat vind ik niet passen, dan doe je geen recht. Dat vind ik wel, dat probeer ik dan een beetje in mijn werk te verweven.” – R69, Belastingdienst

1.3.4 Mensenwerk

Ondanks de hierboven beschreven rolbeschrijvingen, geeft een aantal respondenten aan dat fiscaliteit echt mensenwerk is. Hiermee werd bedoeld dat het werk en de inhoudelijke analyse van het positieve recht worden beïnvloed door menselijke factoren. Een van de voorbeelden die werden gegeven, betreft de overtuiging dat persoonlijke opvattingen niet van invloed zouden moeten zijn op het werk van de fiscalist. Het bestaan van deze ‘*professionele schizofrenie*’, waarbij de mens en de fiscalist verschillende standpunten kunnen hebben, werd ook door een aantal respondenten genuanceerd (zie het citaat hieronder).

“Dan is bij mij de vraag: kun je de mens van de fiscalist scheiden? [...]. Ik denk niet dat dat zo makkelijk gaat.” – R52, Bedrijfsfiscalist

Een andere factor die in dit kader ter sprake kwam, was de interactie tussen verschillende actoren. Het belang van sociale interactie kwam met name naar voren als werd gesproken over het contact van de belastingplichtige of de belastingadviseur met de belastinginspecteur (zie de citaten hieronder). In Nederland is het gebruikelijk om in overleg te treden met de Belastingdienst om voorafgaand aan de aangifte duidelijkheid te krijgen over discussiepunten. Die overleggen, die door een van de respondenten werden omschreven als ‘*een onderhandelingsspel*’, worden beïnvloed door menselijke factoren. Een voorbeeld van zo’n factor is de houding van de adviseur, bedrijfsfiscalist of inspecteur. Stelt die zich coöperatief op of gaat die er met gestrekt been in? Hierbij werd veelal aangegeven dat dit leidt tot wederkerigheid; stelt de inspecteur zich coöperatief op, dan zal ook de bedrijfsfiscalist of belastingadviseur zich coöperatief opstellen en vice versa.

“Alleen je had de inspecteur die wat makkelijker was en je had de inspecteur die, ja, wat formeler was, wat strenger. Allebei gewoon mensen die op de best mogelijke manier hun werk proberen te doen[...] en toch heb ik sterk de indruk dat die net iets soepelere inspecteur, dat we daar, ja, misschien meer zaken mee bespreken, effectiever de dingen afwikkelden en echt niet per se minder belasting betaalden en dat dat gewoon ook wat makkelijker loopt.” – R71, Bedrijfsfiscalist

2 REACTIES OP DE BEPS-DISCUSSIE

Tijdens de interviews kwamen de ervaringen van belastingprofessionals met de BEPS-discussie ook ter sprake. De geïnterviewde belastingprofessionals (de)legitimeerden de BEPS-discussie op verschillende manieren

die in deze paragraaf aan bod zullen komen. Deze paragraaf is als volgt opgebouwd. Allereerst zal het onderwerp van de discussie, het bestrijden van BEPS, worden besproken. Vervolgens zal in worden gegaan op de argumenten die worden gebruikt en tot slot op het gedrag van de actoren die een rol spelen in de discussie

2.1 Het bestrijden van BEPS

Een substantieel gedeelte van de respondenten geeft aan te begrijpen dat de BEPS-discussie is ontstaan. Of multinationals voldoende bijdragen aan de belastingopbrengsten ten opzichte van andere belastingplichtigen zoals burgers en het mkb wordt door een aantal belastingprofessionals erkend als een legitieme vraag (zie het citaat hieronder).

“En als persoon denk ik dat het, als je naar die discussie kijkt, het is best logisch, de vraag, bij belastingheffing is altijd de vraag: betalen de goede groepen de juiste belasting? En als daar anders over gedacht wordt, dan is dat zo.” – R36, Belastingdienst

Daarbij geeft een aantal respondenten aan dat het onvermijdelijk was dat er kritiek zou komen op de gevolgen van het internationale belastingstelsel pre-BEPS voor de effectieve belastingdruk van multinationals, zodra dit bij een breder publiek bekend zou worden (zie de citaten hieronder). Een van de respondenten heeft het in dit kader van ook over *“de kroniek van een aangekondigde dood”* – R46, *Advocatenkantoor*. De gedragingen die worden aangewezen als oorzaak van deze lage effectieve belastingdruk zijn zowel het meedoen aan de race naar de bodem door overheden als het doorlopend ontwikkelen van ontwijkingsstructuren door belastingadviseurs als het op grote schaal gebruik maken van die ontwijkingsstructuren door het bedrijfsleven. De financiële crisis van 2008 wordt veelal aangewezen als de directe aanleiding voor de discussie.

“Ja, dus uiteindelijk, er zal best een stukje overkill in zitten, maar dat in essentie BEPS, ja, wel door de fiscale wereld over zich is afgeroepen in de zin van door telkens weer een stapje verder te gaan en telkens weer nieuwe structuren te bedenken.” – R41, Bedrijfsfiscalist

Daarnaast is er een substantieel deel van de respondenten dat de BEPS-discussie als een positieve ontwikkeling karakteriseert. Daarvoor worden verschillende redenen gegeven. Het harmoniseren van wetgeving en het bestrijden van constructies, de aandacht voor de verdeling van de lasten tussen arbeid en kapitaal en de bijdrage aan een gelijk speelveld voor het mkb.

Desondanks wordt er door het merendeel van de respondenten op verschillende manieren kritiek geuit op de BEPS-discussie. Allereerst is een aantal respondenten van mening dat de discussie is doorgeslagen in de bestrijding van BEPS. Dit doorgeslagen karakter kenmerkt zich door

eenzijdige focus op de bestrijding van BEPS, waardoor de belangen van het bedrijfsleven onvoldoende worden meegewogen in het publieke debat. *“De grote bedrijven hebben nu niet de steun nog van welke politieke partij dan ook.” – R52, Bedrijfsfiscalist.*

Respondenten geven aan dat dit heeft geleid tot het accepteren van dubbele heffing, de cumulatie van heffing en hoge administratieve lasten voor het bedrijfsleven waarbij het de vraag is of de belastingopbrengsten opwegen tegen deze uitvoeringskosten. Hierdoor wordt het evenwicht in het belastingstelsel verstoord. Een ander argument dat respondenten naar voren brengen om te laten zien dat de bestrijding van BEPS is doorgeslagen, is dat een aantal van de wetwijzigingen niet alleen BEPS bestrijdt, maar ook reële economische activiteiten raakt.

Naast het bestrijden van BEPS met wetgeving, kwam de fair-sharegedachte ook ter sprake. De fair-sharebenadering gaat ervan uit dat er naast een morele plicht tot het nakomen van wet- en regelgeving ook een morele plicht bestaat om daarbij rekenschap te geven van de gerechtvaardigde verwachtingen van de samenleving (Happé, 2015). Een aantal respondenten geeft aan geen voorstander te zijn van deze benadering om verschillende redenen (zie het citaat hieronder). Enerzijds wordt dit ervaren als te subjectief; een fair share is voor iedereen anders. Anderzijds, geeft een aantal respondenten aan dat je de plicht om een fair share aan belasting te betalen niet bij de belastingplichtige kunt neerleggen. Een belastingplichtige vragen vrijwillig meer belasting te betalen is het onmogelijke vragen, aldus een van de respondenten.

“In het begin leek de BEPS-discussie en ook in Nederland heel erg de fair-sharegedachte te omarmen en je moet eigenlijk roomser zijn dan de paus en eigenlijk de wet altijd, je moet meer belasting betalen dan volgens de wet zou moeten. Nou dat zou ik een heel slecht idee vinden, en dat vind ik nog steeds. Dus het is goed dat het nu de andere op lijkt te gaan en dat die fair share in feite gedefinieerd wordt door regels.” – R46, Advocatenkantoor

Respondenten geven aan dat de wetgever verantwoordelijk is voor rechtvaardige wet- en regelgeving. Toch geeft een van de geïnterviewde fiscalisten aan dat de volledige verantwoordelijkheid voor het betalen van een fair share bij de wetgever leggen wellicht niet helemaal terecht is.

“Mijn antwoord ook: ja dan moet je maar betere wetten maken. Ja aan de ene kant is dat natuurlijk hartstikke valide, maar het is ook jezelf er een beetje makkelijk vanaf maken. Tuurlijk, wetten gaan door een parlementair proces en dan is het iets wat het volk heeft beslist en blablabla, dus het reflecteert een soort van moraal, maar aan de andere kant, ja, misschien moet je ook beter erbij nadenken of iets wel kan en mag.” – R50, Belastingadviseur

2.2 Argumenten

Naast het doel van de BEPS-discussie, het bestrijden van BEPS, zijn ook de voor- en tegenargumenten die worden gegeven in de discussie met respondenten besproken. Allereerst is een aantal respondenten van mening dat de discussie zich te veel focust op de vennootschapsbelasting, waardoor een tweetal zaken onvoldoende wordt belicht. Een van deze zaken is dat bedrijven meer belasting bijdragen dan alleen de vennootschapsbelasting. In het bijzonder worden de daarbij de loon- en omzetbelasting genoemd. Er is echter ook een respondent die daar expliciet afstand van neemt (zie het citaat hieronder).

“Ja, maar dat is natuurlijk niet zo’n sterk argument, want een gemiddelde burger betaalt ook inkomstenbelasting, BTW en schenk- en erfbelasting [...] Bovendien klopt het ook niet, want loonbelasting drukt op de werknemer en BTW drukt op de consument”- R5, Politiek

Daarnaast is er te weinig aandacht voor de functie die bedrijven hebben in de economie volgens een belangrijk deel van de respondenten. In het bijzonder gaat het daarbij om de werkgelegenheid die gecreëerd wordt door het bedrijfsleven, waarvan de Nederlandse samenleving profiteert. Daarbij wordt ook aandacht besteed aan het belang van het aantrekken en behouden van economische activiteiten voor een kleine economie zoals Nederland.

Het Nederlandse fiscale beleid, zo beargumenteren de respondenten, is een belangrijk onderdeel van het Nederlandse vestigingsklimaat. Als het fiscale klimaat onder invloed van de BEPS-discussie te veel verslechtert, zou dit betekenen dat investeringen in Nederland afnemen en daarmee de economische activiteiten, werkgelegenheid en overheidsinkomsten. Een aantal respondenten illustreert deze verslechtering van het vestigingsklimaat aan de hand van de implementatie van de eerste EU-antibelastingontwikkelingsrichtlijn, ATAD1, waarbij Nederland heeft gekozen voor een lagere drempel bij de earningsstrippingmaatregel, dan het Europese maximum.¹ Indien andere landen voor een hogere drempel kiezen, verslechtert de concurrentiepositie van Nederland ten opzichte van die landen. Respondenten lieten zich hier kritisch over uit en gaven aan dat Nederland niet *“roomser dan de paus”* of *“het braafste jongetje van de klas”* zou moeten zijn en dat *“we nooit meer zouden moeten doen dan Luxemburg.”* – R45, Advocatenkantoor.

Onder dit fiscale klimaat wordt niet alleen wet- en regelgeving verstaan, maar ook de toon van het debat. Wat betreft dat laatste geeft een aantal respondenten aan dat het bedrijfsleven erg negatief wordt neergezet in de

1 De earningsstrippingmaatregel uit ATAD1 bevat een generieke aftrekbeperking voor rentebetalingen op derden- en concernleningen in de vennootschapsbelasting. Indien het saldo aan renten minder bedraagt dan de drempel van € 1 miljoen, dan is er geen sprake van een renteaftrekbeperking.

discussie. “[H]et sentiment is wel een beetje dat multinationals en hun adviseurs, dat dat toch een soort van boeven zijn.” – R60, Belastingadviseur. Dit werd als onterecht ervaren, omdat bedrijven slechts gebruik maken van een systeem van wet- en regelgeving dat door overheden is bedacht (zie citaat hieronder).

“Kijk, die hele discussie was natuurlijk: hoe kan het zijn dat de bekende Nederlandse multinationals geen belasting betalen in Nederland, zo weinig Vpb betalen? Ja dat is het gevolg van het reguliere toepassen van het systeem dat wij met z’n allen bedacht hebben. En als je het anders wil, dat is prima, maar dan moet je het systeem veranderen. Dat kan je niet de gebruikers van het systeem verwijten. Dat is denk ik niet juist.” – R47, Belastingadviseur

Deze respondenten waarschuwen voor de gevolgen van dit sentiment ten aanzien van het bedrijfsleven voor de Nederlandse samenleving. Het verlies van werkgelegenheid in Nederland als gevolg van de BEPS-discussie is een argument dat volgens een aantal respondenten onvoldoende naar voren komt in de discussie. Met name de politiek wordt verweten dat zij te weinig aandacht heeft voor de gevolgen van de publieke kritiek en de strengere wetgeving voor de Nederlandse economie (zie het citaat hieronder).

“Ik vind het jammer dat de onderneming altijd als iets slechts wordt neergezet, omdat, ondernemingen zorgen er wel voor dat heel veel publieke uitgaven kunnen worden gedaan. [...] En dus profiteert ook de bevolking daarvan. En de framing, vooral aan de linkerkant, is eigenlijk dat multinationals een soort van, slecht zijn, en het rare vind ik, als dat ertoe zou leiden dat ondernemingen zich minder welkom voelen en minder gaan investeren in dat land, als gevolg daarvan, dat dat ertoe leidt dat je hele agenda’s aan de sociale kant niet kan uitvoeren. En dat gaat hard, dus ik begrijp de logica niet.” – R9, Belastingadviseur

Een belangrijk punt van kritiek geuit door verschillende respondenten ten aanzien van de publieke discussie is het gebrek aan feiten en goede argumentatie. Zowel de media als politici werden ervan beschuldigd zich onvoldoende op feiten te baseren. “Alle grote bedrijven betalen geen belasting.” – R52, Bedrijfsfiscalist is een voorbeeld van uitingen in het kader van deze discussie die onvoldoende op feiten gebaseerd zijn. Een ander voorbeeld is het idee dat ontwikkelingslanden belasting mislopen, terwijl zij vaak zelf belastingvoordelen introduceren² en de suggestie dat rulings “sweetheart-deals” zijn die leiden tot belastingkorting.

2 Denk in dit kader aan de zogeheten *tax holidays* waarbij een tijdelijke vermindering of vrijstelling van de belastingafdracht wordt verleend.

2.3 De actoren

2.3.1 OESO

Tot slot is er gesproken over het gedrag van verschillende actoren in de discussie. Allereerst werd er bewondering uitgesproken voor het werk van de OESO. In het bijzonder voor hoeveel ze bereikt hebben in korte tijd en het onderzoekswerk dat is verricht (zie het citaat hieronder).

“Dat ze enorm goed in het snotje hadden wat voor soort tax planning we gebruiken. Alle structuren, en met name hybride structuren, die worden zo keurig omschreven, en die heb ik allemaal wel een keer, ooit in een advies opgenomen gehad. En dat wisten ze dus allemaal. Dat vond ik buitengewoon knap van ze, dat ze dat allemaal wisten.” – R11, Belastingadviseur

Daarnaast wordt door een aantal respondenten benadrukt dat internationale gremia, zoals de OESO, de juiste plek zijn om BEPS te bestrijden. Dit vanwege belastingconcurrentie tussen landen en de concurrentiepositie tussen bedrijven. In het verlengde daarvan ligt het eerder besproken risico van verslechtering van het Nederlandse vestigingsklimaat als Nederland als enige maatregelen zou nemen.

Een aantal respondenten uitte ook kritiek op het werk van de OESO. De belangrijkste kritiek ziet op het feit dat het BEPS-project van de OESO voortborduurde op het bestaande internationale belastingstelsel. Respondenten geven aan dat het huidige stelsel niet meer aansluit bij de manier waarop bedrijven tegenwoordig handel drijven. Daarbij wordt in het bijzonder aandacht besteed aan de digitale economie en het feit dat het huidige stelsel onvoldoende in staat blijkt om digitaliserende bedrijven naar tevredenheid van de samenleving in de heffing te betrekken (zie het citaat hieronder).

Het vaste inrichtingsbegrip stamt uit 1879 [...]. Ik denk dat we gewoon een nodeeloos verouderd belastingstelsel hebben en dat daar zorgen over zijn in de maatschappij [...] de vraag is of [het BEPS-project] echt de oorzaken aanpakt. Namelijk, dat een multinational in een jurisdictie zaken kan doen zonder dat je daar fiscal presence hebt.” – R50, Belastingadviseur

Daarnaast wordt beargumenteerd dat de antimisbruikregels die zijn voortgekomen uit het BEPS-project onvoldoende zijn gebleken om BEPS volledig te bestrijden. Dit geeft de noodzaak aan van verdergaande harmonisatie.

Tot slot wordt de OESO verweten te hebben gekozen voor belastingontwijking bij multinationals als een te adresseren probleem, omdat ze met dat thema meer politieke invloed zouden kunnen uitoefenen dan met bijvoorbeeld belastingontduiking onder kleine ondernemers (zie het citaat hieronder).

“De OESO wil natuurlijk ook gewoon scoren. Die zijn niet begonnen over zwartwerkende schilders, daar maken ze zich niet populairder mee. Met tax planning van multinationals maken ze zich wel gehoord en geliefd.” – R33, Wetenschap

2.3.2 Politiek, de media en NGOs

Een substantieel deel van de respondenten had kritiek op het gedrag van de politiek, de media en NGOs. In de kern lijkt de kritiek op deze actoren op elkaar en wordt derhalve op dezelfde plaats besproken. Een substantieel deel van de respondenten beschouwde de discussie als ongenueanceerd en wees de opstelling van de media, de politiek en NGOs aan als een belangrijke oorzaak daarvan. Enerzijds was een aantal belastingprofessionals van mening dat met name journalisten, maar ook politici, te weinig kennis hebben van het internationale belastingrecht om de relevante fiscale techniek te begrijpen. Berichtgeving in de media zou daardoor niet altijd kloppen. Politici werd op hun beurt verweten dat ze de conclusies in de media te makkelijk overnemen, omdat ze onvoldoende (kunnen) controleren of berichtgeving in de media wel klopt (zie het citaat hieronder).

“Als je als journalist niet zo goed weet waar je over schrijft, maar wel inderdaad gaat schrijven en het ook doet en je maakt een issue, ja wat er daarna gebeurt, is dat mensen in de politiek het gaan oppakken en opvolgen, ook met beperkte informatie en kennis.” – I49, Bedrijfsfiscalist

Toch waren er ook respondenten die aangaven dat de media het in de kern wel begrepen heeft. Een van de respondenten suggereert dat het wijzen op de fiscale techniek een manier van fiscalisten zou kunnen zijn om de discussie niet aan te hoeven gaan (zie het citaat hieronder).

“Nee dat klopt, maar daar zit ook een bepaalde mate van arrogantie in. ‘Als ze het zouden snappen, dan zouden ze wel beter weten’. En ik denk dat heel veel mensen echt op de juiste manier wel aanvoelen waar het probleem hem in zit, alleen ‘maar leg mij dat dan tot op het artikel nauwkeurig uit’, ja hallo, zo kun je elke discussie winnen. Dan ik ook een mooie vluchtmanier om nooit de discussie aan te hoeven gaan.” – R5, Politiek

Daarnaast werden alle drie de actoren ervan beschuldigd met name in hun eigenbelang te handelen (zie het citaat hieronder). De drie actoren zouden hun rol in de discussie op zo’n manier invullen dat zij hier zelf beter van worden.

“Iedereen wil aandacht. Ngo’s, [...] Die hebben sponsors en die willen gewoon aandacht. De OESO wil natuurlijk ook gewoon scoren. Die zijn niet begonnen over zwartwerkende schilders, daar maken ze zich niet populairder mee. Met tax planning van multinationals maken ze zich wel gehoord en geliefd. Politici doen het niet anders. [...] laten we het maar weer hebben over de liquidatieverliesregeling, de dividendbelasting en noem maar op. Het heeft te maken met hoeveel aandacht je trekt. De pers wil kranten verkopen, of hits hebben op z’n site. En dat is echt waar hè. Een politicus wil stemmen, [...] Ja dat leert alle betrokken partijen natuurlijk dezelfde les.” R33, Wetenschap

Politici werden beschuldigd van opportunisme en populisme en zouden met name inspelen op de sentimenten in de maatschappij in het belang van hun partij of eigen carrière. Het sentiment waar de respondenten op doelden was *“de perceptie [...] dat met name multinationals te weinig belasting betalen. Niet hun fair share afdragen.”* – R16, *Bedrijfsfiscalist*. Politici zouden inspelen op deze sentimenten en de feiten en nuance ondergeschikt maken aan het politieke verhaal (zie het citaat hieronder).

“Bijvoorbeeld het feit dat ze zeggen: we gaan de vennootschapsbelasting verlagen naar 21%. ‘Ja dat gaan we toch niet doen, want multinationals, die deugen eigenlijk niet. [...] Ja dat zijn discussies die op sentiment gevoerd worden, ja en dat past gewoon niet. Het is vrij populistisch gedrag van de regering. Dat is inspelen op sentiment.” – R41, *Bedrijfsfiscalist*

Een van de respondenten gaf aan hier persoonlijk mee te maken te hebben gehad, en vertelt dat een politicus aangaf: *“In de Kamer zeg ik wat mij uitkomt en of dat feitelijk juist is, vind ik een ander verhaal”* – R33, *Wetenschapper*. Net als de politiek, werden ook de media ervan beschuldigd met name in hun eigenbelang te handelen. Een aantal respondenten gaf aan dat het de media met name te doen is om lezers te trekken of kranten te verkopen. Negatieve berichtgeving rondom bedrijven werd daarbij als meer nieuwswaardig beschouwd dan positieve berichtgeving (zie citaat hieronder).

“So it’s really easy to say [current employer] or [other company] or [other company] or whoever is not paying taxes. So I read and see [...] sometimes of course the information you read is not fully complete let’s say. So [the media] only share in [their] best interest to sell newspapers. [...] do you think it would sell to report that [current employer] is paying their taxes everywhere?” – R15, *Bedrijfsfiscalist*

Twee van de geïnterviewde bedrijfsfiscalisten en een belastingadviseur geven daarbij aan te zijn opgehouden met het reageren op berichtgeving, omdat er niet geluisterd wordt naar het bedrijfsleven (zie het citaat hieronder).

“Ja ik heb het regelmatig geprobeerd. Ik heb regelmatig in de krant gestaan, maar alles wat ik zeg, daar wordt eigenlijk alleen een onderdeel uitgevist, dat de journalist leuk vindt om te vermelden, en dat is vaak een bepaalde framing van een boodschap, die die al in z’n hoofd heeft, dus ik ben ermee gestopt. Het heeft geen zin.” – R9, *Belastingadviseur*

2.3.3 *Bedrijfsleven*

De respondenten constateerden met name dat de rol van het bedrijfsleven in de discussie te beperkt was. Een aantal respondenten is van mening dat bedrijven te weinig deelnemen aan het debat, waardoor er onvoldoende bekend is over hoe bedrijven met belastingen omgaan en hoeveel belasting ze daadwerkelijk betalen. Meer transparantie over de belastingafdracht van

multinationals zou op een aantal manieren bijdragen aan de BEPS-discussie. Allereerst, zou het de informatieachterstand van verschillende actoren verkleinen, waardoor de discussie beter gevoerd zou kunnen worden (zie het citaat hieronder). Als je niet weet hoe de fiscale positie van ondernemingen eruit ziet en welke wet- en regelgeving daaraan ten grondslag ligt, kun je geen discussie voeren over de wenselijkheid van de regels en hun gevolgen.

“Maar ik denk, vanuit die bedrijven zelf bezien, als je dat gewoon eerlijk zegt, dan geef je je klant een keuze. Wil ik nog wel bij dat bedrijf koffie drinken of tanken of een veel te dure laptop kopen [...] De politicus kan het antwoord op z’n vraag al vinden in het jaarverslag. Die hoeft geen moeilijke vragen meer aan de staatssecretaris te stellen. De ngo kan z’n rapport maken aan de hand van publieke gegevens. Hoeft ook niks meer te speculeren. Dus transparantie is in die zin nog wel wat onderbelicht. Maar ik dat dat niet vanuit BEPS of een andere overheidsinstantie zou moeten komen, ik vind dat bedrijven daar veel alerter op zouden moeten zijn vanuit zichzelf.” – R33, Wetenschap

Een aantal respondenten uit de media en het maatschappelijk middenveld bevestigen dit gebrek aan informatie. Zij geven aan dat zij in hun onderzoek aangewezen zijn op openbare stukken die vaak weinig informatie bevatten over de fiscale positie van bedrijven of bronnen die bereid zijn te praten. Hierdoor worden zij beperkt in hun mogelijkheden onderzoek te doen en het publiek te informeren.

“En een van de grootste problemen waar wij en andere maatschappelijke organisaties, maar ook de media, tegenaan lopen, is gewoon data. Je weet niet, wij moeten alles uit de jaarverslagen van bedrijven halen en dan moet het er maar net in staan. [...] Dus je bent echt afhankelijk van openbare informatie en die is gewoon in heel veel gevallen niet toereikend om je analyse te maken, dus dat maakt het heel erg moeilijk om als een soort van watch dog, daar je functie in te kunnen uitoefenen.” – I64, Maatschappelijk middenveld

Naast het verbeteren van de informatiepositie van actoren in de discussie, zou meer transparantie door het bedrijfsleven meer kennis opleveren van de werking van internationale regels. De respondenten geven aan dat de BEPS-discussie uiteindelijk een (her)verdelingsvraagstuk tussen landen is en transparantie zou helpen om de focus van de discussie te verleggen van het bedrijfsleven naar de kern van het probleem: het (internationale) belastingstelsel.

Een van de geïnterviewde bedrijfsfiscalisten erkent het belang van transparantie in de maatschappelijke discussie en de rol van het bedrijfsleven daarin (zie het citaat hieronder).

“De maatschappelijke onrust is er en daarbij denk ik dat transparantie een heel belangrijk deel is van de oplossing. Uiteindelijk moet je in staat zijn om uit te leggen wat je doet en waarom dat tot een redelijk resultaat leidt en ook laat zien dat je doet wat je zegt dat je doet. Dat dat, de combinatie van die drie uiteindelijk is wat het vertrouwen terug moet winnen.” – R66, Bedrijfsfiscalist

Bedrijfsfiscalisten gaven echter ook verschillende redenen om niet deel te nemen aan het maatschappelijke debat: concurrentiegevoelige informatie en complexe materie die zich moeilijk laat uitleggen. Een van de bedrijfsfiscalisten vertelt dat het geen zin heeft om deel te nemen aan het debat, omdat inhoudelijke reacties op vragen van journalisten vaak niet worden opgenomen in artikelen.

Een aantal respondenten gaf aan dat VNO-NCW opkomt voor de belangen van het bedrijfsleven, maar dat dit niet optimaal is, omdat het soms een eenzijdig geluid is en in de ogen van de buitenwereld gekleurd. Daarbij merken sommige belastingprofessionals op dat het geluid van VNO-NCW niet goed meer resoneert (zie het citaat hieronder). Hierdoor hebben zij, volgens een aantal, aan invloed ingeboet.

“Nou, nee, het gaat er meer over denk ik dat de boodschap niet, [...] ik denk niet dat die invloed as such is afgenomen, maar ik denk dat de boodschap minder goed landt,” – R73, Bedrijfsleven

2.3.4 De wetenschap

De geïnterviewde belastingprofessionals waren ook kritisch op de rol van de fiscale wetenschap in het debat. In een aantal interviews kwam naar voren dat de fiscale wetenschap onvoldoende een rol pakt in de discussie, terwijl de wetenschap bij uitstek een neutrale partij zou kunnen zijn die de discussie in goede banen zou kunnen leiden. De emotie uit de discussie halen, onjuiste argumenten weerleggen, feiten presenteren, en het genuanceerde verhaal overbrengen zijn zaken waarvan respondenten aangaven dat de wetenschap ze zou kunnen bijdragen aan de discussie.

De reden dat dit naar de mening van een groep respondenten niet voldoende gebeurt, is tweeledig. Enerzijds opereert de wetenschap op een te hoog abstractieniveau, waardoor ze te ver afstaan van de praktijk. Anderzijds is er een grote groep wetenschappers voor wie hun functie in de wetenschap een nevenfunctie is naast hun werk in de fiscale praktijk. Hierdoor ontstaat volgens de respondenten een aantal problemen.

Ten eerste, beperkt het de hoeveelheid tijd die men beschikbaar heeft voor de wetenschap. Ten tweede veroorzaakt dit ‘dubbele-pettenproblematiek’. Respondenten leggen uit dat de meerderheid werkzaam is bij een advieskantoor en een aantal geeft aan dat deze functie mogelijk wringt met de wetenschappelijke rol (zie citaat hieronder). Het lijkt waarschijnlijk dat deze problematiek ook voor wetenschappers geldt die werkzaam zijn in andere rollen, maar dat is niet ter sprake gekomen tijdens de interviews.

“En het andere is, dat je als adviseur, als er dubbele petten zijn, dan moet je daar iets mee om je onafhankelijkheid te borgen voor wetenschappelijke doeleinden. [...] Pleitbariseren is dat je in de vakliteratuur standpunten gaat verdedigen, zodat je er zelf op kan teruggrijpen. Dat zie je ook. Dat zie je ook. Het pleitbariseren, het normaliseren, het bedenken van structuren, de wijze waarop je klanten voorlicht, de wijze waarop je zelf informatie

vergaart, het borgen van dubbele petten. Het kunnen deelnemen aan het maatschappelijk debat. We hebben hoogleraren rondlopen, dat is niet overdreven, die niet in hun eentje een brief in de krant mogen zetten. Sorry, maar als je dat niet kan als hoogleraar, sorry, maar dan ben ik echt klaar. [...], dan kun je dus niet deelnemen aan dat debat.” – R63, Wetenschap

Tot slot is een risico van de dubbele petten in de wetenschap dat uitingen gedaan in de rol van wetenschapper niet worden vertrouwd door de buitenwereld, vanwege de functie die iemand bekleedt in de fiscale praktijk (zie citaat hieronder).

“Kijk en als jij partner bent bij een groot belastingadvieskantoor, dan wringt het altijd. Je hebt klanten, je hebt belangen van het kantoor en je moet dan ook nog een keer onafhankelijk schrijven. En ik denk dat het vaak wel gebeurt, maar de schijn van is aanwezig en daarom moet je tegen muren opboksen. Dus daar kunnen we nog wel wat aan verbeteren.” – R43, Wetenschap

2.3.5 De NOB

De beroepsvereniging van belastingadviseurs, de NOB, speelt ook een rol in de discussie. Naast deelnemen aan consultaties voor wetgeving, doet de NOB ook aan kennisdeling via white papers en sessies met externe stakeholders. Echter, een aantal respondenten is van mening dat de invloed van de NOB op wetgeving is afgenomen.

Er is echter ook kritiek op de NOB. Deze kritiek ziet op het feit dat ook de NOB handelt uit eigenbelang, waardoor het technisch advies beïnvloed wordt door hun belang als belastingadviseur. Daarbij is in het bijzonder kritiek op het vestigingsklimaatargument dat door de NOB gebezigd wordt. De kern van deze kritiek is dat belastingadviseurs geen verstand hebben van de gevolgen van fiscaal beleid voor investeringsbeslissingen. De NOB wordt door een van de geïnterviewden verweten gebruik te maken van dit argument in hun eigenbelang en waarschuwt dat deze lobby de geloofwaardigheid van de NOB niet ten goede komt.

“Dat vind ik dus, dat daar belastingadviseurs zich eens niet mee bezig moeten houden. Daar hebben we helemaal geen verstand van, daar hebben we economen voor. Zo’n onzin. Ik heb echt geen mening over het vestigingsklimaat.” – R11, Belastingadviseur

De geïnterviewde belastingadviseurs lijken als individu minder genegen om deel te nemen aan de discussie. Geïnterviewde adviseurs geven aan geen rol in de discussie te zien voor zichzelf, omdat er onvoldoende naar hun inbreng wordt geluisterd door de media en de politiek, waardoor het geen zin heeft. Toch is er ook een respondent uit de adviespraktijk die aangeeft dat belastingadviseurs meer in gesprek zouden moeten gaan met politici (zie het citaat hieronder)

“Onder belastingadviseurs is het bon ton om te zeggen: die eikels in de Tweede Kamer, die begrijpen er niks van en dat zijn allemaal sukkels en blablabla. Mijn reactie is altijd: jongens, natuurlijk weten zij er minder van dan wij, ook niet verrassend, maar misschien moeten we dan de dialoog met ze aangaan. Maar dat willen ze ook niet.” – Respondent 47, Belastingadviseur

2.3.6 De Belastingdienst

De Belastingdienst nam volgens een aantal respondenten te weinig deel aan de discussie. Deze kritiek werd geuit door een aantal inspecteurs in de context van berichtgeving in de media die ook betrekking heeft op de Belastingdienst. Deze respondenten gaven vaak artikelen over rulings als voorbeeld van ongenueanceerde en onjuiste berichtgeving. Een van de respondenten gaf aan dat van de Belastingdienst mag worden verwacht dat ze deze berichtgeving proberen te nuanceren (zie het citaat hieronder). Deze respondenten geven daarbij aan dat artikel 67 AWR aan dergelijke reacties beperkingen oplegt.

“Op basis van die publicaties in de media. En dan kun je de, en nou moet ik niet al te kritisch worden, want zo ben ik eigenlijk niet, maar dan kun je van de leiding weleens verwachten dat ze dan met een krachtig statement naar buiten komen en dat is niet gebeurd, dus automatisch kom je dan in een soort van, ja, stroomversnelling terecht die alleen maar naar beneden gaat.” – R69, Belastingdienst

3 INVLOEDEN VAN DE BEPS-DISCUSSIE

In deze paragraaf zal de invloed van de BEPS-discussie op de geïnterviewde belastingprofessionals worden besproken. Daartoe zullen eerst de ervaringen van belastingprofessionals met de veranderende context waarin zij opereren, beschreven worden. Meer specifiek zal worden ingegaan op de veranderingen in het politieke speelveld, het bedrijfsleven en de fiscaliteit. Vervolgens zullen de belangrijkste invloeden van de BEPS-discussie op belastingprofessionals worden besproken.

3.1 Bredere context

3.1.1 De politiek

Een aantal respondenten beschrijft dat het belastinggedrag van multinationals voor de BEPS-discussie geen politiek thema was. Het Nederlandse fiscale beleid had tot doel om een aantrekkelijk vestigingsklimaat te creëren, zodat economische activiteiten kunnen worden aangetrokken. Dit fiscale beleid bestond uit een aantal pijlers, “de fiscale kroonjuwelen”, zoals de afwezigheid van een bronbelasting op rente en royalty’s, een uitgebreid

verdragennetwerk en de mogelijkheid om afspraken te maken met de Belastingdienst.

Een gedeelte van de respondenten schetst een cultuur waarin fiscalisten dit fiscaal aantrekkelijke klimaat gebruikten om ondernemingen naar Nederland te halen. Het betreft daarbij zowel medewerkers van het ministerie van Financiën en de Belastingdienst als belastingadviseurs (zie het citaat hieronder). In het kader van dit beleid is Nederland bereid geweest om mismatches tussen stelsel te aanvaarden en zelfs te stimuleren. De cv / bv-structuur is een bekend voorbeeld van een mismatch die door de Nederlands overheid actief zou zijn gepromoot.

“Wij hebben in de jaren '80 en '90 al die Amerikaanse bedrijven naar Nederland gehaald, want je vloog als adviseur naar Arizona met slides, je houdt een presentatie en mensen kunnen 30 miljard besparen. Wij hadden infokaps, cv/bv's, hybride leningen, wij hadden al die constructies. Gewoon een soort gereedschapskist. [...] Ja dus [belastingadviseurs] dachten dat ze echt Nederland aan het verkopen waren. BV Nederland. Maar ook inspecteurs die die rulings moesten afgeven. Ik sprak er afgelopen zaterdag nog eentje: ja we deden het allemaal voor Nederland. Dus dat is het geheime leger van Nederland eigenlijk.” – Respondent 62, Wetenschapper

Naast de cv / bv-structuur, wordt door de respondenten in het bijzonder aandacht besteed aan de zogeheten brievenbusmaatschappijen. Een van de respondenten vertelt dat het gevoerde fiscale beleid succesvol bleek en dat er *‘eindeloos veel van die tussenhoudsters en financieringsvennootschappen naar Nederland’* – R58, *Belastingadviseur* kwamen. Daarbij bestond het idee dat deze brievenbusvennootschappen op den duur wel in staat zouden zijn om economische activiteiten aan te trekken volgens de *‘zwaan-kleef-aan-theorie’*. Een aantal respondenten geeft aan dat de komst van deze brievenbusvennootschappen een bijkomstigheid is van het fiscale beleid geënt op kapitaalimportneutraliteit, zodat Nederlandse ondernemers zonder fiscale barrières over de grenzen kunnen ondernemen (zie het citaat hieronder).

“En overigens, het feit dat Nederland een draaischijf is, is niet zo omdat we dat zo hebben ontwerpen of omdat we dat zo wilden, nee, Nederland heeft er natuurlijk traditioneel gewoon voor gekozen om Nederlandse ondernemers barrières weg te nemen als ze willen expanderen over de grens. Dat was eigenlijk traditioneel altijd hoe wij ons systeem hebben vormgegeven.” – R73, Bedrijfsleven

Met de BEPS-discussie is het internationale belastingrecht een maatschappelijk thema geworden. Respondenten geven aan dat het belastingklimaat is veranderd onder invloed van de BEPS-discussie en dat het maatschappelijk draagvlak voor belastingplanning afneemt. Respondenten vertellen dat je vroeger met trots kon vertellen over bedachte ontwijkingsstructuren, maar dat dat tegenwoordig niet meer kan. *“Waar je 10 jaar terug rustig kon vertellen dat je aan belastingontwijking deed zeg maar, wordt dat nou wel iets, het is wel meer gecriminaliseerd.”* – R31, *Belastingdienst*. *“Je hebt wel verjaardagen waar*

mensen irritante vragen stellen.” – R50, Belastingdienst. “Als ik op verjaardagen kwam en ik zei wat ik deed, niemand wist wat dat is, en nu weet iedereen wat het is en word ik aangezien voor een, ja ik zal niet zeggen crimineel, maar schimmig.” – R49, Bedrijfsfiscalist.

Daarnaast legt een aantal respondenten uit dat tegenwoordig meer mensen zich bezighouden met het internationale belastingrecht. Waar het vakgebied eerder alleen in de belangstelling van fiscalisten stond, is er nu ook aandacht voor van mensen buiten de fiscaliteit (zie het citaat hieronder).

“Maar ja, dat gaat natuurlijk over de status quo en op een gegeven moment, en [respondent 38] noemde het al een beetje, internationale belasting is sexy geworden. Je zou kunnen zeggen, een paar jaar geleden stond dit onderwerp in de spotlights van de belangstellenden, namelijk alle fiscalisten, maar de rest van Nederland dacht daar: het zal mij echt een grote zorg wezen. Het zal wel. Dat is nu echt veranderd en dat is mede naar aanleiding van de financiële crisis. En het is niet meer weggegaan. Die aandacht is er nu nog steeds vol.” – R39, Ministerie van Financiën

Een van de respondenten constateert dat de BEPS-discussie draagvlak heeft gecreëerd voor mensen met kritiek op het systeem. Met name de deelname van de media en ngo's aan de fiscale discussie lijkt een verandering teweeg te hebben gebracht (zie de citaten hieronder). Zowel de media als de ngo's spelen een agenderende rol en lijken de katalysator van de discussie in Nederland.

“Nou ja, je ziet een kanteling, en dat is denk ik ook wel voor een belangrijk deel bijgedragen door Ngo's die daar heel vocaal in zijn geworden, in het debat. En wat je ziet is dus dat die discussie steeds meer, en dat vind ik ook wel knap van Ngo's zeg maar, dat ze heel erg in die discussie zich hebben weten te manoeuvreren waar dat vroeger natuurlijk eigenlijk, als het over belastingen ging, dat was tussen de inspecteur en het ministerie van Financiën en de NOB en die bekokstoofden dat en dan in de Kamer, nou en daar was verder weinig, dat moest allemaal maar zoals het ging en altijd vanuit de perceptie dat, we moeten gewoon aantrekkelijk zijn, willen we bedrijvigheid en werkgelegenheid in Nederland houden, dan moeten we zorgen dat we internationaal competitief zijn en meegaan, want Nederland kan zich eigenlijk als klein land helemaal niet veroorloven om strikter te zijn, dan de ons omringende landen. En dat geldt nog steeds, maar we kijken daar nu anders tegenaan blijkbaar.” – R73, Bedrijfsleven

Ondanks dat de NGOs succesvol lijken te zijn geweest in het aanwakkeren van de maatschappelijke discussie, lijkt de invloed van het maatschappelijk middenveld beperkt. Het gebrek aan fiscale kennis, middelen en toegang tot sleutelfiguren zouden een drempel vormen voor ngo's om politieke invloed te hebben (zie het citaat hieronder). Een van de informanten, werkzaam in de politiek, legt uit dat er technische kennis nodig is om wetsvoorstellen te kunnen schrijven of amendementen te kunnen indienen. Aangezien politici zelf ook beperkte technische kennis hebben, zijn zij afhankelijk van de expertise van anderen. Deze respondent concludeert dat ngo's in zijn

ervaring onvoldoende fiscale kennis en middelen hebben om deze rol te kunnen vervullen. Dit gebrek aan macht lijkt te worden ondervangen door samenwerkingen tussen politici, ngo's en de fiscale wetenschap.

“Maar je merkt gewoon, die NGOs hebben zelf niet de kennis in huis van een hoogleraar. Dat begrijp ik ook goed. Dus inmiddels weten die niet veel meer dan ik hier. [...] En de bronbelasting kan worden ontweken via andere Europese landen. Ja klopt, dat weet ik ook, maar dan? Dus wat ik hoop, maar zij hebben ook maar een handjevol mensen en zij hebben ook altijd geld tekort, dus die moeten het ook met een klein clubje runnen, maar je hoopt gewoon dat zij met hele slimme amendementen komen en zeggen: hier dien deze in. En dan gaan wij het wel verdedigen in de kamer. Dat zou een mooie rol zijn. Nou dat is echt niet aan de orde.” - R32, Politiek

Andere actoren hebben volgens een aantal informanten meer macht. De NOB wordt gezien als een invloedrijke partij, omdat die fiscale kennis bezit en belangrijke technische input kan leveren. VNO-NCW zou veel invloed hebben, omdat die grote economische belangen vertegenwoordigt en cruciale contacten heeft.

“Ja we hebben wel contact. Niet zoveel als VNO-NCW of de NOB, maar we hebben, ja, dus dat is op zich wel goed. I: Dus in principe is dat wel in balans zeg maar, zou je zeggen? R: Nee niet in balans, maar we hebben wel contact. Dus het is wel zo dat ze met ons praten. Maar goed het is niet zo dat ik Menno Snel kan opbellen en. I: Ja, oké. R: Ja maar zo is het met VNO-NCW wel. Die hebben dan een een-tweetje met Rutte of zo en zeggen gewoon: ja dit moet je echt niet gaan doen. En dat is gewoon, ja, gewoon een-op-een.” - R54, ngo

Het beeld dat uit de interviews ontstaat is er een waarbij er in eerste instantie politieke terughoudendheid was om gehoor te geven aan de maatschappelijke roep om belastingontwijking aan te pakken, zodat multinationals meer belasting gaan betalen (zie het citaat hieronder). Dit blijkt onder andere uit een opmerking van een van de respondenten dat weinig Nederlandse parlementariërs de parlementaire bijeenkomsten van de OESO bezochten. Deze terughoudend van Nederland lijkt voort te komen uit de verwachting dat het BEPS-project weinig invloed zou hebben. Naast de ‘onafwendbaarheid’ van het BEPS-project, geeft een van de geïnterviewde respondenten uit de politiek aan dat er politiek werd omgegaan onder invloed van maatschappelijke druk.

“Het was nog voor de BEPS-rapporten verschenen en nog voordat we eigenlijk als Nederland de draai hebben gemaakt, als kabinet de draai maakten van, om te gaan naar het tweesporenbeleid in de wetenschap dat het eigenlijk een onafwendbaarheid was, terwijl we daarvoor eigenlijk dachten, ja dat BEPS, we weten het niet, misschien waait het wel over, daar krijgen ze toch nooit de handen voor op elkaar. We dachten toen denk ik nog heel erg van, daar komen we nog wel goed mee weg.” - R73, Bedrijfsleven

Een van de respondenten legt uit dat de politiek in eerste instantie inzette op het zogeheten tweesporenbeleid, waarbij zowel belastingontwijking wordt bestreden als een gunstig fiscaal klimaat wordt gecreëerd voor het reële bedrijfsleven, maar geeft aan dat dit beleid maar moeilijk gevolgd kan worden in het huidige klimaat. Een voorbeeld dat in dit kader genoemd werd, is het uitstel van de verlaging van het Vpb-tarief.

Het huidige politieke fiscale klimaat wordt door de respondenten omschreven als een van “*reguleren, reguleren, reguleren*” en “*nee, tenzij*”, waarbij belastingontwijking wordt bestreden met wetgeving. Een substantieel deel van de respondenten is van mening dat de politiek daarin doorslaat. Het argument dat een aantal respondenten daarvoor geeft is dat er momenteel een te eenzijdige focus is op de bestrijding van BEPS en te weinig oog voor de belangen van bedrijven. Hierdoor ontstaat wetgeving die ook reële economische activiteiten raakt en cumulatie van heffing veroorzaakt. Daarnaast maakt een substantieel deel van de respondenten zich zorgen over de kwaliteit van de wetgeving, waarbij in het bijzonder aandacht wordt besteed aan de rechtsbescherming en de uitvoerbaarheid (zie het citaat hieronder).

“Ja soms dan word ik weleens wakker, en dan heb ik een nachtmerrie, en ik overdrijf nu hè, badend in het zweet, want elke transactie moet ergens gemeld worden. Maar dagelijks heb je miljoenen transacties en die kun je niet allemaal melden. [...], maar op een gegeven moment krijg je een doorgeslagen transparantie waarbij alles gemeld moet worden zonder dat het doel duidelijk is.” – R62, Wetenschap

Tot slot, legt een aantal respondenten uit dat het geluid van de NOB en VNO-NCW minder goed resoneert in het huidige politieke klimaat. Dit lijkt erop te wijzen dat de invloed van de NOB en VNO-NCW is afgenomen, al zijn de meningen daarover verdeeld.

3.1.2 *Het bedrijfsleven*

Een aantal respondenten legt uit dat een onderneming handelt uit zakelijk motieven en dat belastingen in dat kader gezien werden als een kostenpost. De belangrijkste taak van de fiscale afdeling en de CFO was dan ook om de belastingdruk te verlagen. Respondenten legden uit dat dat leidde tot de taak om de effectieve belastingdruk van de onderneming te minimaliseren of te verlagen (zie het citaat hieronder). Dit kon leiden tot fiscaal gedreven structuren zonder substance.

“Nou, dat was in de tijd dat tax planning nog veel gebruikelijker was. Dat was de tijd van: oké we willen zorgen dat de belastingdruk in een bepaald land lager is dan dat-ie nu is, want we vinden dat we daar te veel belasting betalen. Wat kunnen we veranderen in het businessmodel om ervoor te zorgen dat dat gebeurt? Oh, is er dan een fusie nodig tussen twee bedrijven? Nou dan doen we dat. [...] Dus dat was niet omdat het business wise verstandiger was om die twee bedrijven te fuseren, als het fiscaal een handige besparing opleverde, dan deden we dat.” – R57, Bedrijfsfiscalist

De respondenten merken op dat het belastinggedrag van ondernemingen beïnvloed is door de maatschappelijke aandacht die hiervoor is ontstaan. Een gevolg van de toegenomen media-aandacht voor de belastingpositie van multinationals, is dat belastingen meer aandacht hebben gekregen van het bestuur van ondernemingen (zie het citaat hieronder). Hierdoor is de focus verschoven van het minimaliseren van de belastingdruk naar de afweging: wegen de belastingvoordelen op tegen het reputatierisico? Dit lijkt echter vrij defensief van aard te zijn, omdat respondenten met name aangeven gericht te zijn op het voorkomen van reputatieschade. Dit wordt bevestigd door een van de respondenten die aangeeft dat belastingen niet overal structureel de aandacht van het bestuur hebben gekregen en dat er nog steeds incidentgedreven gereageerd wordt.

“Nou wat je wel ziet is, maar dat is misschien meer uit de rol van de adviespraktijk, maar dat belasting iets was van specialisten en nerds en absoluut niet voor de directietafel, is het wel iets geworden dat eigenlijk meer marketing geworden is dan compliance. Dus als er ergens een belastingrisico zat bij bedrijven, dan zag je ook wel dat dat iets is wat zeg maar op het niveau van CEO, CFO besproken werd en niet op een afdeling, omdat juist het stukje reputatieschade vanwege BEPS, vanwege publiciteit, dat dat relevanter werd. [...] Grote correcties. Het zitten in belastingparadijzen. Dus eigenlijk het stukje dat wel legaal is, maar wel als onwenselijk wordt bestempeld. Dat stukje. Als je kijkt naar de rapporten van de ngo's, pak er een rapport van Oxfam Novib bij en het is eigenlijk heel simpel, het feit dat een bedrijf minder belasting betaalt aan een ontwikkelingsland, maakt ze direct schuldig aan de honger die in dat land plaatsvindt. In plaats van dat bedrijven zeggen van: ik doe aan ontwikkelingshulp en dit is mijn Corporate Social Responsibility-rapport, zie je dat er eigenlijk meer strategisch wordt gekeken naar: hoe kunnen wij voorkomen dat we door Oxfam Novib als schuldige van deze hongersnood kunnen worden bestempeld? En dat, ja dan heb je het wel over de grote bedrijven.” – R40, Ministerie van Financiën

Als gevolg hiervan geeft een substantieel deel van de respondenten aan dat ondernemingen meer risico-avers zijn geworden als het gaat om hun belastingpositie, waardoor de focus op compliance en het reduceren van onzekerheid is komen te liggen. Een van de respondenten legt uit dat er vroeger een cultuur heerste waarin *“het niet zo heel erg belangrijk was dat alles wat je roept nou zo ontzettend fiscaal juist was”* - R1, Belastingadviseur. Met de toegenomen maatschappelijke aandacht voor belastingplanning, is het reputatierisico groter geworden, waardoor ondernemingen strikter omgaan met compliance (zie het citaat hieronder).

“En wat je heel sterk al zag was, CFO's hielden niet van onzekere situatie, dus ze hadden liever zekerheid. Daarmee is ook dat hele horizontaal toezicht gekomen. Ze gaven de voorkeur aan zekerheid en iets meer betalen, dan meer onzekerheid en mogelijk een risico 5, 6 jaar in de boeken. En de risico-aversie, ik geloof dat Rabo de eerste was die toen met die btw-carrousel in de krant kwam, dat wil men nou al best wel een tijd niet. [...] [Naar de uitspraak van een klant] Als we de keuze hebben, moeten we compliant zijn, ook als dat 5 keer zo veel kost. En die beweging zie ik gewoon nog elke dag en die wordt sterker.

En zie je meer moreel besef en no short cuts. Ja we hoeven niet te veel te betalen, als het gewoon op twee manieren gestructureerd kan worden en beide zijn logisch, maar de een kost minder dan de ander, dan doe je de goedkoopste. Maar we gaan geen landen of instrumenten of wat dan ook erbij trekken puur om belasting te besparen.” – R45, Belastingadviseur

Een van de geïnterviewde bedrijfsfiscalisten geeft daarbij aan dat zijn bedrijf hierdoor soms “overcompliant” is, waarmee deze respondent bedoelt dat er gekozen wordt voor een fiscale positie die conservatiever is dan technisch nodig is. Het bedrijf waar deze bedrijfsfiscalist werkzaam is, heeft een bekend consumentenmerk wat het reputatierisico voor deze onderneming verhoogt. De conservatieve posities zouden de onderneming moeten beschermen tegen discussies met belastingdiensten en zo reputatieschade voorkomen (zie het citaat hieronder).

“Dus [de belastingautoriteiten] zijn kritisch, maar dat is altijd, op transfer pricing modellen die heel efficiënt zijn. Maar het is een heel groot verschil met transfer pricing percepties, we hebben een bepaalde beloning voor onze lokale activiteiten, er zijn landen die zeggen: ah je moet veel meer betalen, maar dat is meer een gut feeling, waar ze dat op doen. Maar je hebt landen die beginnen te lachen en die zeggen tegen ons, dat is trouwens ook wel een goed voorbeeld, die zeggen tegen ons: je betaalt veel te veel met je activiteiten. Of tenminste, letterlijk: het is jouw keuze om zoveel te betalen, [...] wat wij doen is, je krijgt een benchmark, [...]. Wij zijn voor upper quartile gegaan, omdat we daarmee alweer discussies uit de weg gaan. Dus ze zeggen: op basis van je analyse zou je eigenlijk voor de mediaan kunnen gaan, maar wij zeggen: laten we voor upper quartile gaan, want als ze dat zien, is het voor een Belastingdienst niet heel relevant om ons te gaan aanvalen, want dan zeggen ze: ze zitten al in de upper quartile.” – R48, Bedrijfsfiscalist

Echter, een aantal respondenten geeft aan dat deze omslag onder invloed van de maatschappelijke aandacht niet onder alle bedrijven heeft plaatsgevonden. Bedrijven kunnen alleen rekening houden met maatschappelijke ontwikkelingen voor zover ze zich dat kunnen permitteren. Bedrijven zijn namelijk blootgesteld aan de tucht van de markt, waardoor de belastingdruk concurrerend moet blijven wil het bedrijf zelf concurrerend kunnen blijven. Met name beursgenoteerde bedrijven met een consumentenmerk lijken rekening te houden met maatschappelijke ontwikkelingen, omdat zij gevoelig zijn voor reputatieschade.

Een ander resultaat van de BEPS-discussie is dat ondernemingen na zijn gaan denken over hun houding ten aanzien van belastingheffing en ‘tax principles’ gingen formuleren (zie het citaat hieronder). Een van de respondenten geeft daarbij aan dat bedrijven hun houding ten aanzien van belasting aanpassen in reactie op maatschappelijke ontwikkelingen (zie het citaat hieronder).

“Je moet uiteraard de nieuwe wet toepassen, maar de manier waarop je erin staat en de manier waarop je naar fiscaliteit kijkt en hoe je daarmee omgaat, dat is iets wat veel structureler zal blijven, maar wel aan maatschappelijke ontwikkeling ook onderhevig zal

zijn. Naarmate de verwachtingen in de maatschappij anders worden, zul je daar ook zelf aan aanpassen. Ik denk dat transparantie daarin een heel goed voorbeeld kan zijn, waar de verwachtingen ten aanzien van transparantie steeds groter worden, en dat dus ook de partijen die transparant willen zijn, dus ook meer gaan doen om daaraan te kunnen blijven voldoen, aan die verwachtingen.” – R66, Bedrijfsfiscalist

Hieraan verwant is de transitie van belastingen naar een duurzaamheidsthema onder investeerders. Onder invloed van de maatschappelijke aandacht voor belastingontwijking is belasting als thema opgenomen in de ‘Principles for Responsible Investment’ van de Verenigde Naties, zijn er transparantie-initiatieven ontwikkeld door beleggersverenigingen zoals de *tax transparency benchmark*’ van de Vereniging van Beleggers voor Duurzame Ontwikkeling in samenwerking met PwC en gaan institutionele beleggers in gesprek met ondernemingen over hun belastingbeleid in het kader van hun duurzaamheidsbeleid. Een van de respondenten werkzaam bij een institutionele belegger gaf aan dat dit duurzaamheidsbeleid zich met name richt op transparantie en dat het moeilijk is voor een belegger om los te komen van belasting als kost (zie het citaat hieronder).

“Maar ja, ik snap wel je punt, van: in hoeverre kun je het als belegger echt wat verder zien dan als kostenpost? Nou in een analyse waar je dus alleen naar een onderneming kijkt, wordt dat wel moeilijk ja.” – R30, Belegger

Een andere respondent, ook werkzaam bij een institutionele belegger, zei dat sturing op belastinggedrag bij beleggingen problematisch is voor institutionele beleggers, omdat er dan ook kritisch dient te worden gekeken naar de eigen fiscale structuren (zie het citaat hieronder). De initiatieven van beleggers met betrekking tot belastingen in het kader van duurzaamheid lijken zich dus te beperken tot het vergroten van transparantie.

“Het komt een beetje af en aan terug als topic. En het komt de laatste ook weer terug. Ik denk dat het gewoon heel erg lastig is. Dat komt omdat het niet zo zwart wit is en er speelt altijd mee dat wij zelf ook een actor zijn [...] ik weet niet in hoeverre het echt agressief is, maar ze zijn wel efficiënt ingeregeld en zouden door de buitenwereld als ‘oh, zie je nou wel’ kunnen worden gezien. Dus ik denk dat je al heel snel in een soort, alles wat je naar buiten toe gaat zeggen over belastingen, dat gaat heel snel ook je ongemakkelijk laten voelen bij wat je zelf aan het doen bent of op z’n minst gaat de buitenwereld naar je kijken.” – R53, Belegger

3.1.3 Het vakgebied

Uit de interviews rijst het beeld dat de BEPS-discussie heeft geleid tot een ongekende dynamiek in het vakgebied, waarbij een substantieel deel van de respondenten wijst op de hoeveelheid en de snelheid van de wetswijzigingen. Daarnaast wordt ook gewezen op de aard van de wijzigingen. Alhoewel de wetswijzigingen die reeds bewerkstelligd zijn volgens de respondenten niet een radicale hervorming van het internationale belas-

tingstelsel inhouden, zijn de vervolginiciatieven van de OESO, Pillar One en Pillar Two, dat wel.

“Nou wat in de huidige tijd uniek is, is de omvang van de veranderingen. Ik denk dat we door een periode heen gaan waar je, nou in een periode van, nou, zeg 15 jaar, meer wijzigingen in het internationale fiscale stelsel ziet, dan je in decennia daarvoor gezien hebt. En ook heel fundamenteel. [...] als je kijkt naar de discussie over het project van de fiscale uitdagingen van de digitalisering van de economie, daar is, de voorstellen van Pilaar Een zijn heel fundamenteel in de zin dat ze bewust verder gaan dan het arm's length-beginsel, de traditionele definitie van de vaste inrichting, dus echt een wezenlijke wijziging van de internationale fiscale raamwerk inhouden. Nou dat is heel boeiend. Dat hebben we eigenlijk sinds de jaren '20 van de vorige eeuw, the League of Nations, min of meer met dezelfde concepten geleefd.” – R66, Bedrijfsfiscalist

De wetswijzigingen als gevolg van de BEPS-discussie werden door de respondenten als effectief ervaren in het bestrijden van traditionele vormen van belastingplanning. Onder traditionele vormen van tax planning werd met name het gebruik van hybride mismatches, zoals de cv/bv-structuur, en structuren zonder substance bedoeld. Als gevolg hiervan gaven respondenten aan dat ondernemingen dergelijke structuren aan het opruimen zijn. Een van de respondenten vertelde wel dat het ondanks het BEPS-project nog steeds mogelijk is om hetzelfde effect te bereiken als pre-BEPS mogelijk was met hybride financiële instrumenten.

“En wat is een hybrid? Als ik hier aftrek heb, maar hier geen heffing, omdat het een hybride instrument is, dan gaat het hybrids-rapport ingrijpen. Maar als ik hier aftrek heb, maar hier heb ik geen heffing, omdat het op Bermuda is die geen winstbelasting kent, ja dan is het geen hybrid, dus doet het hybrid-rapport niks en heb ik nog steeds hetzelfde effect.” – R36, Belastingdienst

Een aantal respondenten wees erop dat belastingplanning zich onder invloed van BEPS verplaatst naar het gebied van verrekenprijzen (zie het citaat hieronder). Door risico's, functies en activa te concentreren in laagbelaste jurisdicties, kan men ervoor zorgen dat de winst in laagbelaste jurisdicties valt. Zolang er sprake is van voldoende substance, blijft het dus mogelijk om met winsten schuiven.

“Daarbinnen, en dat vind ik een interessante ontwikkeling, daarbinnen zie je dat, als gevolg van BEPS, de traditionele tax planning, en ik kom zo terug op wat dat naar mijn gevoel is, die is veel moeilijker geworden. Die is als het ware aan het afnemen, die is, heeft een andere dynamiek gekregen. En waar je nog wel beter in kunt plannen is de transfer pricing. En waarom, omdat die normaal gesproken heel dicht bij de business zit. En hoe meer je in de fiscaliteit en planning kunt aansluiten bij de business, des te beter krijg je opinies, des te beter kun je dat verdedigen in tax audits, dus dat is eigenlijk wat je het liefst zou willen.” – R16, Bedrijfsfiscalist

Belastingplanning in transfer pricing blijft dus mogelijk, omdat deze vorm van planning beter aansluit bij de bedrijfseconomische realiteit. Overigens merkte een van de respondenten hierover op dat het maar de vraag is of het wenselijk is om deze vorm van belastingplanning te bestrijden, omdat je dan gaat ingrijpen op het bedrijfsmodel (zie het citaat hieronder).

“Ja, dat kan. Dat is gewoon economie. Dat heeft niks met belastingen of met BEPS te maken, dus dat kun je niet tegengaan. Daar kun je geen maatregelen tegen nemen en daar kun je ook geen advies op geven, als OESO zijnde, want ja, dat moet je niet gaan doen, overal maar entrepreneurs neerzetten. [...] dus dat is wat ik bedoel met TP als tax planningstool, want dat was jouw vraag.” – R67, Belastingdienst

Respondenten geven aan dat de fiscale risico's toegenomen zijn als gevolg van het BEPS-project en de daarmee samenhangende wetswijzingen. Allereerst heeft het BEPS-project ervoor gezorgd dat belastingdiensten op de hoogte werden gebracht van de gebruikte ontwijkingsstructuren, waardoor er meer gehandhaafd wordt. Ten tweede, is er meer onzekerheid over de interpretatie van wetgeving. Dit lijkt te worden veroorzaakt door twee aspecten. Enerzijds, is BEPS-gerelateerde wetgeving subjectiever opgezet, waardoor meer ruimte voor interpretatie bestaat. Anderzijds, is dit inherent aan het introduceren van nieuwe wetgeving. Tot slot geeft een substantieel deel van de respondenten aan dat het internationale belastingrecht complexer is geworden onder invloed van de hoeveelheid wetswijzigingen alsook de verschillen in implementatie tussen verschillende landen.

3.2 De fiscalist

3.2.1 Verhoogd ethisch bewustzijn

De respondenten constateren dat de BEPS-discussie is doorgedrongen tot de fiscaliteit. *“Het zit wel in de hoofden van mensen en ja, in die zin is er iets veranderd, want voorheen zat het niet in de hoofden van mensen.” – R4, Rechterlijke macht.* Er wordt over geschreven in de vakbladen, er wordt aandacht aan besteed in het onderwijs en belastingprofessionals zijn naast de technische discussie meer bezig met de vraag, *‘wat vinden we ervan?’* Een vraag waar je voor de BEPS-discussie niet zo mee bezig was, volgens een aantal respondenten (zie de citaten hieronder).

“En ja, het zet je misschien ook wel aan het denken, maar dat doet ook de BEPS-discussie zeker, die heeft dat versterkt. [Persoonlijk dilemma] daar speelt die BEPS-discussie toch ook een beetje in je achterhoofd mee. Dat je je toch bewust bent van de maatschappelijke impact die dat heeft. En ja, het zet je weleens af en toe aan het denken over wat je aan het doen bent en of je dat op deze manier wil en wat je daar verder van moet vinden.” – R70, Bedrijfsfiscalist

"Maar ik denk wel dat het het hele denken heeft beïnvloed. Het denken van: oké, een hybrid, daar moet ik iets van vinden. Vinden we dat normaal of niet? Dus in die zin heeft het het denken zeker beïnvloed." – R52, Bedrijfsfiscalist. Een beeld dat wordt versterkt door een van de respondenten die denkt voor de discussie eigenlijk geen mening te hebben gehad over belastingplanning (zie het citaat hieronder).

"Ja ik weet het niet. Of ik echt een, ik weet het niet zo goed. Mijn persoonlijke kijk van, ik weet niet echt of ik hiervoor echt een mening had en dat mijn mening veranderd is, maar ik weet nu echt veel meer." – R52, OESO

Op de vraag of de respondenten zelf anders naar belastingplanning zijn gaan kijken onder invloed van de BEPS-discussie werd verschillend gereageerd. Er is een aantal respondenten dat aangeeft in houding te zijn veranderd ten aanzien van belastingontwijking als gevolg van de maatschappelijke discussie (zie het citaat hieronder).

"Ja ik denk wel dat ik me nu zelf ook niet meer echt comfortabel zou voelen bij hele slimme dingen. Ik bedoel, mijn wenkbrauwen gingen toen ook omhoog hè, toen ik begon met werken en die partner zei, belasting betalen is een keuze, toen gingen mijn wenkbrauwen ook omhoog, maar ik was er ook wel een soort van trots op, van: ha ha, dat kunnen wij. [...] je kon gewoon heel creatief bezig zijn met al die verschillende wetten en in dat internationale speelveld, daar kon je gewoon heel creatief mee zijn en dat is leuk om creatief te zijn. Maar dat daar dan een gevolg aan zit van: ja, maar er wordt nu ergens in de wereld minder belasting betaald waar misschien een hoop mensen anders het ziekenhuis van kunnen betalen, ja die gedachte die kwam niet echt bij me op. [...] ik bedoel, je bent dan ook, ik was in mijn twinties, dan heb je wel een moreel besef natuurlijk, maar ja, dan ben je niet aan het werk en een heleboel creatieve dingen aan het bedenken. In ieder geval, ik ben wel veranderd in de manier waarop ik daar tegenaan kijk." – Respondent 57, Bedrijfsfiscalist

Daarnaast is er ook een groep die aangeeft niet anders naar belastingplanning te zijn gaan kijken. Een van de respondenten geeft daarbij aan dat de BEPS-discussie met name draagvlak heeft gecreëerd voor de mensen die al kritisch waren op BEPS, maar niet dat het de houding van actoren heeft veranderd. Een andere respondent geeft aan dat de BEPS-discussie niets anders is dan gewijzigde wet- en regelgeving en daardoor zijn kijk op tax planning niet heeft veranderd (zie het citaat hieronder). In dit geval lijkt het erop dat de BEPS-discussie bij deze persoon niet de 'wat vind ik ervan'-vraag heeft aangewakkerd.

"I: Ben je zelf ook anders naar fiscaliteit gaan kijken door de BEPS-discussie? R: Nee eigenlijk niet. Nee, omdat, de BEPS-discussie, ja, ik denk namelijk dat dat niet echt iets verandert. Dat is gewoon nieuwe regelgeving. Nou ja, prima, we hebben elk jaar nieuwe regelgeving." – R60, Belastingadviseur

In het bijzonder besteedt een aantal respondenten aandacht aan de nieuwe generatie fiscalisten. Deze nieuwe generatie zou een andere manier van

denken hebben en minder tolerant zijn als het gaat om tax planning, omdat zij zijn opgegroeid met de BEPS-discussie en een ander politiek klimaat (zie het citaat hieronder). Dit in tegenstelling tot de oude generatie fiscalisten die zou zijn opgegroeid in een tijd dat *“alles maar kon, zolang de wet het maar niet verbood.”* – R52, Bedrijfsfiscalist.

“En dat merk ik ook aan studenten wel. Vroeger was men toch heel erg keen op dit soort verhalen, van: ik wil dat ook weten. En nu is veel meer de houding van: is dat wel ethisch? En: het moet toch niet kunnen? Nou daar probeer ik wel wat tegenwicht aan te bieden, maar je ziet toch wel een verschil in denken. Een omslag. [...], bij die Starbucks-zaken, en dan probeer je ze uit te dagen, van: wat vind je nu? Is het nou goed of slecht? En dan zegt toch eigenlijk wel het gros van: dat moet toch niet kunnen, terwijl dat 10-20 jaar geleden wel anders was.” – R43, Wetenschap

Toch is er ook een tweetal respondenten dat constateert dat de houding van de jonge generatie fiscalisten niet wezenlijk anders is dan die van vorige generaties (zie het citaat hieronder). Deze respondenten constateren dat deze jonge generatie fiscalisten niet voldoet aan de verwachtingen van de maatschappij. Een aantal respondenten geeft daarbij aan dat de maatschappij verwacht dat de fiscalist niet alleen bezig is met de vaktechniek, maar ook met ethiek en zich bewust is van de maatschappelijke context waarin wordt gewerkt (zie het citaat hieronder).

“Ik denk, als je in het algemeen kijkt naar, wat voor vaardigheden verwacht je van fiscalisten in de markt in de huidige tijd, dat is lange tijd denk ik puur fiscaaltechnisch geweest. Op een gegeven moment heb je Enron gekregen en een enorme toename in het belang van assurance en compliance, dus ik denk dat fiscalisten toen veel meer vaardigheden hebben moeten ontwikkelen op dat gebied. En die zijn nog steeds uitermate belangrijk en ik denk dat daar ook bijgekomen is dat van fiscalisten verwacht mag worden dat ze goed nadenken over de maatschappelijke context waarin ze hun werk doen. Dus in die zin denk ik dat van fiscalisten verwacht wordt dat ze zich steeds breder ontwikkelen en een steeds breder pakket aan vaardigheden bezitten.” – R66, Bedrijfsfiscalist

Deze geconstateerde discrepantie tussen de verwachtingen van de maatschappij van de fiscalist en de houding van de jonge generatie fiscalisten, wordt dan ook als zorgwekkend ervaren door deze respondenten in het licht van de huidige maatschappelijke ontwikkelingen. Een aantal respondenten geeft aan dat de oorzaak van deze discrepantie in het onderwijs ligt, waar nog te weinig aandacht voor ethiek zou zijn. Dit ondanks dat de aandacht voor de BEPS-discussie in het onderwijs wel toegenomen lijkt te zijn.

“En dan stel ik ook wel vaak de vraag van: oké, hoe kijkt u daar nou naar? En ik denk dat 9 van de 10 [studenten] zegt nog steeds: ja goed, sorry, ik moet gewoon als adviseur, bijna iedereen gaat de praktijk in, ervoor zorgen dat mijn klant gewoon zo weinig mogelijk belasting betaalt. Dat zeggen de studenten die anno 2019, die wij afleveren aan de maatschappij. Daar zit dus een enorme gap met wat de maatschappij verwacht. Ik denk ook dat dat een enorm probleem is, want uiteindelijk, wij worden betaald door de maat-

schappij en als wij dit soort mensen afleveren aan de maatschappij, ja dat is denk ik, als de politiek zou horen wat de studenten zeggen in 2019, dan denk ik, dan zou het zo maar kunnen zijn dat iemand daar een vraag over stelt: waarom wordt dit met gemeenschaps-geld betaald? Wat zijn die idioten daar aan het doen? Dus in die zin doen we er echt veel te weinig aan.” – R60, Belastingadviseur

Een van de respondenten die ook constateert dat de nieuwe generatie fiscalisten geen andere manier van denken heeft dan de oude generatie, wijt dit aan de invloed van het kantoor waar de studenten werkstudentenschappen lopen en niet zozeer aan het onderwijs. Deze respondent vertelt dat de houding van de partner ten aanzien van tax planning bepalend is voor de houding van de student.

“Maar dat is dus een hele rare, juist bij jonkies die niet 20 jaar lang advieswerk hebben zitten doen, die redelijk onbevangen erin staan, juist zij hebben een hekel aan ethiek, want het is te vaag en het bederft het spelletje. [...] Maar ik denk dat wat echt bepalend is, is als ze op werkstudentenschap gaan. En als ze daar een partner hebben die ethiek heel belangrijk vindt en dat heel overtuigend uitdraagt, dan komen ze anders terug. Dus het is, in ieder geval de theorie dat het van onderop gaat goedkomen, volgens mij klopt dat niet.” – R63, Wetenschap

Tot slot, lijken de respondenten van mening dat er bepaalde vormen van tax planning zijn die onwenselijk zijn. De kenmerken van deze onwenselijke vormen van belastingplanning lopen sterk uiteen onder de respondenten. Enkele voorbeelden zijn structuren die de grondslag van ontwikkelingslanden uithollen, fiscaal gedreven zijn, in strijd komen met de bedoeling van de wetgever en profiteren van mismatches.

3.2.2 Wet- en regelgeving

Verschillende belastingprofessionals geven aan dat de invloed van de BEPS-discussie niet erg groot is en dat die met name indirect plaatsvindt via wet- en regelgeving. Een substantieel gedeelte van de respondenten geeft aan dat de impact van het BEPS-project in eerste instantie onderschat werd. Dit heeft er met name mee te maken dat de politieke haalbaarheid van het project als laag werd ingeschat.

“Terwijl we daarvoor eigenlijk dachten, ja dat BEPS, we weten het niet, misschien waait het wel over, daar krijgen ze toch nooit de handen voor op elkaar.” – R73, Bedrijfsleven. Een respondent geeft aan dat fiscalisten het meer begonnen op te pakken, naarmate BEPS concreter werd. Een substantieel deel van de respondenten geeft aan de BEPS-discussie te hebben gevolgd. Zo legt een aantal belastingadviseurs uit dat de BEPS-ontwikkelingen werden besproken in (vaktechnische) overleggen en een bedrijfsfiscalist vertelt dat hij al in een vroeg stadium zijn bazen heeft moeten informeren over de BEPS-ontwikkelingen. Veelal gebeurde dit in het kader van de mogelijke impact van de BEPS-discussie op de praktijk. Zijn de structuren ‘BEPS-proof’?

De veranderende wetgeving heeft voor zowel bedrijfsfiscalisten als belastingadviseurs als inspecteurs voor meer werk gezorgd. De geïnterviewde bedrijfsfiscalisten geven aan dat de administratieve lasten zijn toegenomen als gevolg van de wetwijzingen (zie het citaat hieronder). Deze lasten zijn met name het gevolg van het realiseren van nakoming van de toegenomen documentatieverplichtingen. Deze administratieve lasten zijn veroorzaakt door de noodzaak om bedrijfsprocessen opnieuw in te richten zodat de juiste data aangeleverd kan worden. Belastinginspecteurs ervaren meer werk als gevolg van de wetwijzingen om vergelijkbare redenen. Intern moet de Belastingdienst voorbereid worden op de veranderingen, zodat alle processen goed kunnen verlopen.

“Maar als we nu naar de MDR³ kijken, als ik dat zie, dat is gewoon echt bizar. [Respondent 49] zegt: je bent je ervan bewust wat er gebeurt in Polen? En ik zeg: ja maar er is toch niks aan de hand? Hij zegt: joh, we moeten alles delen. En we weten nog niet echt of wat we delen, of dat afdoende is. En als het niet afdoende is en je hebt een of andere kwaadwillende inspecteur of hoe we op dat moment dan ook maar in het daglicht staan, zijn de boetes echt gigantisch. Dus je hebt vrij weinig zekerheid en dat kan je ook niet adresseren of oplossen. En dat is, ja ben ik daar bang voor, dat is misschien een te groot woord, maar die onzekerheid, maakt de rol niet makkelijk.” – R48, Bedrijfsfiscalist

Volgens de respondenten leveren de wetwijzingen ook meer werk op voor belastingadviseurs (zie de citaten hieronder). Dit lijkt met name het gevolg te zijn van de veroorzaakte onzekerheid en complexiteit. Doordat de complexiteit van wetgeving is toegenomen, is de noodzaak om een adviseur in te schakelen bij fiscale vraagstukken toegenomen.

“Overigens wordt de wetgeving, als ik er puur vanuit de fiscaliteit naar kijk, puur als belastingadviseur naar kijk, is het een geschenk uit de hemel. Ik bedoel het is ingewikkelder dan het ooit geweest is. Het wordt totaal ondoorzichtig, dus zonder adviseur kun je eigenlijk. Je ziet door de bomen het bos niet meer.” – R60, Belastingadviseur

Daarnaast rijst het beeld dat er door de adviespraktijk ook een geheel nieuwe industrie in het leven is geroepen om bedrijven te helpen voldoen aan hun documentatieverplichtingen. Advieskantoren zijn hierbij actief de markt op gegaan om klanten ervan te overtuigen het advieskantoor te laten assisteren bij het naleven van de documentatieverplichtingen. Door de toename in het ‘compliance’-werk, is de aard van het werk van de belastingadviseur veranderd en is er minder focus op belastingplanning en meer focus op compliance en het voorkomen van dubbele heffing. Een type werkzaamheid dat door een van de respondenten werd aangeduid als “niet per se het leukste werk denk ik voor de gemiddelde fiscalist.” – R14, Belastingadviseur.

3 MDR is de afkorting voor Mandatory Disclosure Regime. Dit betreft een Europese richtlijn die aan intermediairs en/of belastingplichtigen een meldplicht oplegt van potentieel agressieve grensoverschrijdende fiscale constructies.

“R49: Ik denk dat er echt een hele nieuwe industrie de wereld in is geholpen sinds BEPS. R48: Ja, maar als wij iets horen dan denken we: oh daar gaan we weer, dan gaan we weer een rondje adviseurs krijgen die weer werk hebben gecreëerd voor zichzelf. R49: Het is niet eens alleen advies, je ziet wel dat adviseurs zich erop aanpassen, maar er is een hele industrie bijgekomen voor meetings en summits en er is elke week wel iets over digital economy en BEPS waar hele hordes mensen naartoe gaan, [...] R48: Wat je ziet tijdens die bijeenkomsten is dat er gewoon nog heel veel onduidelijkheid is en niemand heeft de wijsheid in pacht van waar het naartoe gaat. [...] En zelfs een nieuwe industrie, ja het zou makkelijk moeten zijn, het zou duidelijk moeten zijn, maar nee, wat het geval is, de adviesindustrie heeft ineens sloten werk dat ze erbij kunnen doen, daar zeg je u tegen. Transfer pricing is ook een stuk belangrijker geworden in de advieswereld en alles wat daarbij komt kijken.” – R48 & R49, Bedrijfsfiscalisten

Daarnaast leiden de wetswijzigingen als gevolg van het BEPS-project tot herstructureringen, waarbij fiscale structuren die door het BEPS-project geraakt worden, worden opgeruimd. Voorbeelden van zulke herstructureeringen zijn het *‘onshoren van IP’*, zodat de plaats van heffing beter aansluit bij de locatie van de economische activiteiten en het opdoeken van cv/bv-structuren.

Een van de respondenten geeft echter wel aan dat de wetswijzigingen slechts op de korte termijn een toename in de hoeveelheid werk voor belastingadviseurs betekent. Doordat de mogelijkheden voor tax planning en de bereidheid van het bedrijfsleven om agressief te plannen zijn afgenomen, zal er op termijn minder werk zijn voor belastingadviseurs. Op de korte termijn wordt dat echter opgevangen door voornoemde toename in het werk als gevolg van wijzigingen in wet- en regelgeving.

“Die hele industrie van houdsters enzo, dat is weg. Het grote corporate bedrijfsleven plant niet meer eigenlijk. Niet meer met dat soort grappen en grollen, dus dat is ook weg. Dus per saldo is er gewoon een heleboel weg. En dus zul je zien, denk ik, dat de belastingadviessector, gelukkig zijn er heel veel nieuwe ingewikkelde regels gekomen, dus het wordt wel een beetje opgevangen, maar ik kan me niet voorstellen dat de belastingadviessector, in z’n huidige omvang, over 10 jaar nog bestaat. Die zal kleiner worden. Dat kan niet anders.” – R46, Belastingadviseur

3.2.3 Adviespraktijk

Een aantal respondenten schetst een beeld van de adviespraktijk pre-BEPS waarin agressieve belastingplanning normaal, of zelfs wenselijk was (zie het citaat hieronder), maar dat deze cultuur onder invloed van de maatschappelijke discussie is veranderd.

“In die tijd heerste er ook een cultuur waarin het niet zo heel erg belangrijk was dat alles wat je roept nou zo ontzettend fiscaal juist was. Maar het werd niet op prijs gesteld om kritische vragen te stellen, [...]. De cultuur was dat ‘het moet toch kunnen’. Dus ook hele agressieve dingen, de Credit-Suisse zaak, ja dat is echt vrij agressief en ja ik denk dat. Die is tot stand gekomen, geconcipieerd, in een pre-BEPS periode waarin duidelijk ja, dit als

een soort masterpiece werd gezien denk ik. [...] Maar dat is ook de tijdsgeest hè, want het is niet alleen de belastingadviseur. Financiën propageerde het ook hè. Cv/bv. Ja ja.” – R1, Belastingadviseur

Een substantieel gedeelte van de respondenten geeft dan ook aan dat bepaalde structuren tegenwoordig niet meer geadviseerd worden. Het lijkt daarbij enerzijds te gaan om structuren die door BEPS-gerelateerde wetwijzingen geraakt worden (zoals structuren die gebruik maken van hybride mismatches) en anderzijds om agressieve structuren waar de klant geen behoefte meer aan heeft (structuren waar hoge fiscale risico's aan kleven) (zie het citaat hieronder).

“En je merkt in gesprekken met cliënten dat cliënten inderdaad niet meer zitten te wachten op gebouw met allerlei blokken en structuren, daar hebben ze gewoon geen zin in. Dat willen ze gewoon niet meer. Dus in die zin merk je dat wel in je werk en dat stel je dan dus ook niet meer voor. Wij zijn uiteindelijk gewoon dienstverleners aan cliënten en je probeert cliënten iets te adviseren waar ze mee uit de voeten kunnen en niet met allerlei plannen te komen waarvoor je van tevoren kunt zeggen dat niemand er wat aan gaat hebben. [...] Dat is niet goed voor je eigen business model, dus dat gebeurt dan ook niet. Dus in die zin verandert het wel.” – R46, Advocatenkantoor

Een van de respondenten legt uit dat de adviespraktijk niet anders op de BEPS-gerelateerde ontwikkelingen reageert dan op andere wetwijzingen. De BEPS-discussie heeft geleid tot gewijzigde wettelijke kaders, maar binnen die kaders zijn adviseurs nog steeds bezig met het optimaliseren van de belastingdruk. Een belangrijke verandering die deze adviseur identificeert is het belang van substance in de fiscale structuur. *“De praktijk realiseert zich van, oké, er moet wel iets meer substance in de structuur. Echt zo'n soort van toverwoord. Maar dat is eigenlijk wel echt afgedwongen door regelgeving.” – R60, Belastingadviseur.* Een andere respondent bevestigt dit beeld door uit te leggen dat het kat- en muisspel tussen de wetgever en belastingplichtigen en belastingadviseur doorgaat (zie het citaat hieronder).

“Er wordt heel veel geroepen, Nederland als brievenbusland, ja sure, die structuren zijn er ook, begrijp me niet verkeerd, maar ja, ook daar is al jaren omheen gestructureerd. Iedere keer dat de regels aangescherpt werden, werd de substance moeilijker, nou dan werd er een extra kamerplant bij gezet en dan was het ook weer voldoende weet je, dus ja [...] het is meer een kat en muis, iemand die roept wat, nou dan gaan wij daarop reageren, nou het blijkt nog steeds te kunnen, nou dan roept er weer iemand wat, nou zo blijf je een beetje met elkaar dansen. Ik zie een impact, maar om nou te zeggen dat er meer belasting betaald gaat worden onder de streep, dat vraag ik me ten eerste af. En ik weet ook niet of dat per se de bedoeling is geweest. Ik denk dat de echte, ja misschien moet die nog komen hoor, de lange termijn impact, ik vraag me af hoe groot die is, laat ik het zo zeggen.” – R25, Belastingadviseur

Een substantieel gedeelte van de geïnterviewde belastingadviseurs geeft aan dat het advies zelf onder invloed van de BEPS-discussie wel is

veranderd. Een aantal respondenten legt uit dat een belastingadvies voor de BEPS-discussie redelijk binair van aard was: *“Kan het juridisch of niet?”* Tegenwoordig wijzen belastingadviseurs hun klanten ook op niet-fiscale zaken die samenhangen met het advies. Een van die aspecten zijn de maatschappelijke ontwikkelingen en de reputatierisico's die aan bepaalde structuur kleven (zie het citaat hieronder).

“Ik bedoel het wijzen op reputationele risico's bij structuren is denk ik inmiddels vast onderdeel van onze advisering geworden. Dat ook, ik bedoel, dat zal je 10 jaar geleden nooit hebben opgeschreven, van: dit en dit kan wat ons betreft, maar je moet het niet willen om de doodeenvoudige reden dat als het in het publieke domein komt, het niet uit te leggen is en je daar meer schade mogelijk door zal ondervinden dan dat het nu fiscaal oplevert. Dus je ziet in die zin, in de advisering wordt dat ook meegenomen.” – R45, Belastingadviseur

Een van de respondenten spreekt in dat kader van *‘bredere en robuustere advisering’* – R7, Belastingadviseur. Deze vorm van advisering doet recht aan de geest van de wet en gebeurt met open vizier richting de Belastingdienst. Hiermee wordt bedoeld dat er niet geadviseerd wordt op de pakkans. Daarnaast worden in dit advies ook de commerciële en reputationele risico's meegenomen, waarin ook de stakeholder belangen van de klant worden meegewogen (zie het citaat hieronder).

“En uiteraard, elk advies moet een ‘credible basis in the law’ hebben. Uiteraard, zou ik zeggen. En daar speelt de spirit of the law natuurlijk ook mee, in die overweging. Maar daarnaast kijken we ook naar, we willen altijd transparant zijn. De effectiviteit van een advies mag nooit afhangen van verschillende informatieposities van verschillende belastingdiensten. We willen stakeholder belangen van de klant, willen we snappen. Ook stakeholder perspectieven op een bepaalde vorm van advisering en die ook gewoon heel erg nadrukkelijk meewegen. Niet alleen de technische risico's, maar ook de commerciële, reputationele risico's.” – R7, Belastingadviseur

Deze respondent geeft aan dat er daadwerkelijk structuren niet meer zijn geadviseerd, omdat ze in strijd kwamen met het standpunt van een belangrijke stakeholder van de klant en de code of conduct van het advieskantoor. Tevens geeft deze respondent aan dat het implementeren van deze robuuste en bredere manier van adviseren op weerstand stuit, omdat het advieskantoor gestuurd wordt op financiële indicatoren en een cultuurverandering binnen de organisatie vereist (zie het citaat hieronder).

“Aan de ene kant willen we deze advisering breder maken, beter maken, robuuster maken, beter uitlegbaar maken. Maar aan de andere kant is er ook een concurrentie die natuurlijk soms dingen doet die wij niet meer zouden doen, dus dat is best een spanningsveld. We zijn, in die zin, ook een Amerikaanse firm. We worden heel erg gestuurd op financial metrics. Het is best een complexe omgeving waarbinnen je opereert om toch die stappen te maken naar die bredere en robuustere advisering.” – R7, Belastingadviseur

Tot slot wijst een van de respondenten erop dat adviezen tegenwoordig ‘vaker waarschuwend van aard zijn’ – R11, *Belastingadviseur*. Dit heeft te maken met het feit dat er minder mogelijkheden zijn om voordelen te halen met belastingplanning en dat het risico op dubbele heffing onder invloed van de BEPS-gerelateerde wetswijzingen is toegenomen.

3.2.4 *Internationale focus belastingautoriteiten*

Uit de interviews rijst het beeld dat de belastingautoriteiten een internationalere blik hebben gekregen. Een van de respondenten werkzaam bij het ministerie van Financiën geeft aan dat de OESO veel meer “*agenderend en leidend*” is geworden en dat dit zich uit in toegenomen politieke aandacht voor wat er in OESO-verband gebeurt. Hieruit volgt dat politici vaker een internationale vergelijking maken: “*Hoe doen andere landen dit?*” Deze vergelijking wordt gemaakt om inzicht te krijgen in hoe de nationale regeling zich verhoudt tot die van andere landen, zodat kan worden ingeschat of Nederland streng genoeg is in het bestrijden van belastingontwijking of te streng is waardoor het vestigingsklimaat wordt aangetast. Een van de respondenten geeft daarbij aan dat deze vergelijking voor het ministerie van Financiën niet altijd goed te maken is, omdat richtlijnen vaak op het laatste moment geïmplementeerd worden. Als gevolg van BEPS-gerelateerde ontwikkelingen en de daaruit volgende EU-initiatieven is dat de nationale beleidsruimte is afgenomen.

“Dus je kunt aanvullend vaak dingen doen, maar je kunt niet meer dingen niet doen.” – R39, Ministerie van Financiën

Als gevolg van de BEPS-ontwikkelingen geeft een van de respondenten aan dat de cultuur op het ministerie is opgeschoven van een strikt nationale focus naar een cultuur waarbij meer internationale samenwerking plaatsvindt. Zo wordt een belastingverdrag post-BEPS meer gezien als een samenwerkingsovereenkomst en niet zozeer als een onderhandeling waarbij de taart wordt verdeeld (zie het citaat hieronder). Ook geven respondenten aan dat Nederland zich altijd constructief heeft opgesteld tijdens de OESO-overleggen.

“Ik weet zeker dat bij verdragsonderhandelingen, als het ooit al zo was, ook onder invloed van die kritiek op Nederland over onze rol met ontwikkelingslanden, je ziet waar we vroeger toch wel probeerden om de bronbelastingtarieven zo laag mogelijk te houden, dat we daar al een beetje op terugkomen. Waar we 10, 15, misschien wel 5 jaar geleden heel terughoudend waren bij een diensten vaste inrichting of een bronheffing op technische diensten daar zitten we toch al iets meer te schuiven van, goed, laat dan iets meer voor die landen. Dus daar verschilt het wel. Ik denk bij MAP-zaken, daar zitten we toch wel meer van: oké, daar heeft het andere land ook wel een argument. Laat maar lopen. Dus daar merk je wel, en ik denk dat Nederland echt in die hele BEPS-discussie, echt heel erg, niet passief coöperatief, maar echt productief heeft meegedacht en echt heeft meegeholpen

aan het een succes maken. En nu bij Pillar Een en Pillar Twee ook, intellectueel blijven we kritisch, maar ik denk dat Nederland echt meedenkt met het idee: hier moeten we met z'n allen echt beter van worden en als we met z'n allen veel meer belasting, of als het eerlijker wordt en uitvoerbaarder en meer belasting binnenkomt van die grote bedrijven en we moeten daar zelf misschien een klein beetje voor inleveren, dan is dat bespreekbaar. [...] Ik denk dat we vroeger, de hele sfeer vroeger wat meer was, we gaan voor ons eigen belang en we proberen een beter verdrag uit te onderhandelen dan België en Engeland, en dat het nu meer is, laten we proberen een evenwichtig resultaat. Ik denk ook dat we nu meer belastingverdragen, veel meer zijn gaan zien als een samenwerkingsovereenkomst dan als een onderhandelingsproces waarbij je de taart verdeelt.” – R44, Ministerie van Financiën

Een vergelijkbare ontwikkeling lijkt plaats te vinden bij de Belastingdienst. De geïnterviewde inspecteurs geven aan dat zij steeds meer een ‘wereld-inspecteur’ aan het worden zijn als gevolg van BEPS-gerelateerde wetswijzigingen. Hierbij wordt een verschuiving ervaren van een exclusieve verantwoordelijkheid voor de Nederlandse grondslag naar een gedeeltelijke verantwoordelijkheid voor de buitenlandse grondslag. Deze verantwoordelijkheid is ontstaan door gewijzigde wet- en regelgeving, waardoor er meer uitgewisseld moet worden met buitenlandse belastingdiensten en er rekening wordt gehouden met de buitenlandse grondslag in het nieuwe rulingbeleid.

“Dat is dan weer even mijn persoonlijke mening, dit is geen Belastingdienst-standpunt, ik denk dat één van de grootste veranderingen van BEPS is dat we dat steeds meer zijn gaan doen. Niet zozeer in juridische zin, want in juridische zin kan ik nauwelijks de belastingafdracht in het andere land beïnvloeden. [...] Maar vroeger hadden we weleens de uitspraak onder inspecteurs: ik ben geen wereldinspecteur. Wat je daarmee bedoelde was: ik kijk naar de Nederlandse situatie en als dat klopt, dan klopte het. En ik denk dat een belangrijk onderdeel van BEPS-wijzigingen veel meer is dat we wel een wereldinspecteur zijn. Als je bijvoorbeeld kijkt naar de wijzigingen in de rullingpraktijk, één van de dingen is dat we zeggen: als een belastingsparing hoofddoel of één van de hoofddoelen is, het doorslaggevende motief is, of dat nou een binnenlandse of buitenlandse belastingbesparing is, dan geven we geen zekerheid vooraf. Dat betekent dat we dus moeten kijken naar: wat gebeurt in het buitenland? En als we zeggen: jouw grondslag wordt geërodeerd, oké dan leggen we nog niet een andere aanslag op, maar dan zeggen we wel, ‘wij doen aan het vooroverleg niet meer mee.’” – R36, Belastingdienst

3.2.5 De inspecteur

Een substantieel gedeelte van de geïnterviewde inspecteurs geeft aan dat de inspecteur minder discretionaire ruimte heeft als gevolg van de BEPS-ontwikkelingen, waarbij met name wordt gerefereerd aan het gewijzigde rulingbeleid. Deze gevolgen van de BEPS-ontwikkelingen hebben ertoe geleid dat de inspecteur beperkt wordt in zijn mogelijkheden om afspraken te maken met belastingplichtigen, waardoor de discretionaire ruimte van de inspecteur wordt beperkt (zie het citaat hieronder). Een van de respondenten geeft daarbij aan dat hij minder ruimte ervaart om recht te kunnen doen.

“Nou dat alles rigide is en dat alles dusdanig wordt ingeperkt qua ruimte die je hebt, en dan kun je het zelfs hebben over de discretionaire bevoegdheid van de inspecteur, dat die dusdanig ingeperkt is dat je ook heel weinig ruimte hebt om eigenlijk naar het recht doen over te kunnen gaan. [...] en ja, ik ben er echt niet op uit, ik heb er geen voordeel bij, ik verdien er niks aan, ik zit daar om mijn werk te doen, dus dan wil ik ook die ruimte kunnen nemen en die ruimte heb ik op dit moment niet.” – R69, Belastingdienst

Daarnaast hebben de politieke ontwikkelingen er volgens een aantal respondenten voor gezorgd dat de Belastingdienst intern streng is op de naleving van de gewijzigde procedures, waardoor er onder inspecteurs een voorzichtige houding lijkt te zijn ontstaan (zie het citaat hieronder).

“Nou behalve dan dat wij nu bijna krampachtig bezig zijn met: Is het geen afspraak voor de toekomst? Nou dat werkt wel heel belemmerd denk ik.” – R26, Belastingdienst

Deze beperkingen leiden tot minder mogelijkheden voor de belastingplichtige om zekerheid vooraf te krijgen (zie het citaat hieronder). Dit heeft volgens een aantal respondenten minder efficiënte handhaving tot gevolg, omdat de inspecteur achteraf moet controleren. Dit laatste kost meer tijd, omdat de inspecteur de aangifte zal moeten onderzoeken terwijl bij vooroverleg de fiscale discussiepunten direct besproken kunnen worden met de belastingplichtige. Ook voor de belastingplichtige zou het efficiënter zijn om vooraf zekerheid te krijgen, zodat deze geen tijd hoeft te steken in een boekenonderzoek achteraf. Daarnaast geeft een aantal respondenten aan dat minder mogelijkheden tot het krijgen van zekerheid vooraf op dit moment in het bijzonder problematisch is, omdat de onzekerheid is toegenomen als gevolg van de BEPS-ontwikkelingen.

“Het is heel jammer dat horizontaal toezicht, cooperative compliance, een beetje in een verdachte hoek is komen te staan, alsof dat een proces is waarbij sweetheart deals worden gesloten, wat totale onzin is. Men probeert daar op een hele nette manier te doen wat past binnen de wet en de regelgeving, het beleid en de jurisprudentie. En uiteindelijk heb je altijd een gesprek nodig, ja je kunt het realtime hebben op een efficiënte manier, of je kunt het in een systeem hebben waarbij beide partijen zich ingraven en een hele harde strijd voeren om na zoveel jaar tot een conclusie te komen. Het eerste is veel efficiënter. [...] En het gesprek dat je uiteindelijk toch moet hebben, is niet wezenlijk anders. [...] als je een audit hebt en door een moeilijk proces heen gaat en uiteindelijk daar tot een bepaalde uitkomst komt, dan heb je een vergelijkbare discussie die je ook op een open, constructieve en transparante manier helemaal aan het begin kan hebben. Dat is in beide gevallen zo en de wereld is nou eenmaal niet een waarbij je iedere vraag of onzekerheid aan de rechter voor kunt leggen, want dan loopt alles hopeloos vast.” – R66, Bedrijfsfiscalist

Daarnaast geven respondenten aan dat het proces bureaucratischer is geworden. Hierbij wordt met name verwezen naar de tussenkomst van het College Internationale Fiscale Zekerheid en de groter wordende rol van de kennisgroepen binnen de Belastingdienst (zie het citaat hieronder). Deze nieuwe procedures worden als minder coöperatief ervaren en zouden een minder coöperatieve houding van de belastingplichtige uitlokken.

“Mijn ervaring, en ik denk dat [respondent 17] het ermee eens [is], [...], is dat die individuele inspecteurs worden eigenlijk constant teruggefloten door de kennisgroepen binnen de Belastingdienst en elke, wat drie jaar geleden nog een simpele vraag was, waar je verwacht dat zij die kunnen beantwoorden, wordt nu gezegd, ‘ik begrijp wat je bedoelt, maar ik moet terug naar de kennisgroep, want die moeten daar een oordeel over geven’. Dat zorgt voor een vertraging, dat zorgt binnen de fiscus waarschijnlijk voor uniformiteit, daarom is het ook dat ze dat willen, maar dat betekent ook dat daarmee wel een stukje verharding is opgetreden. [...] R17: Welk loket heb je? [...] Terecht en onterecht. Dus soms was het terecht, maar soms wordt het ook gebruikt als een excuus om, nou zich eigenlijk te verschuilen achter, ‘dat vindt de kennisgroep’. Ja, wie is dan de kennisgroep? En zijn alle feiten die relevant zijn op de juiste manier door de inspecteur aan de kennisgroep overlegd? [...] Daar hebben wij geen zicht op. Ik denk dat, daar zou nog wel wat op af te dingen zijn. Is dat nou heel effectief? Van twee kanten.” – R16, Bedrijfsfiscalist

Een aantal respondenten geeft aan dat de houding van de Belastingdienst nog steeds als coöperatief wordt ervaren zolang er sprake is van voldoende substance. Daarentegen geeft ook een aantal respondenten aan dat de Belastingdienst strenger optreedt als gevolg van de BEPS-discussie. Respondenten leggen uit dat wetgeving strenger wordt uitgelegd en dat de belastingplichtige minder vaak het voordeel van de twijfel krijgt bij onduidelijkheid. Een van de respondenten is van mening dat de Belastingdienst in het geval van transfer pricing onvoldoende onderbouwde standpunten inneemt, waardoor belastingplichtigen meer betalen dan nodig is, om gedoe met de Belastingdienst te voorkomen.

Appendix F – Legitimation strategies tax professionals

Table 2 The (de-)legitimation strategies used by the interviewed tax professionals when it came to the BEPS-related developments in the corporate tax field (i.e., the public criticism of corporate tax planning and the legislative measures). Main themes and subthemes of coding based on Van Leeuwen's (2007) framework for discourse analysis.

Main theme	Subtheme	Density (#respondents)	Type of tax professionals	Example
<i>Legitimation</i>				
Authorization	Authority of the law	31	AC, IH, JU, MF, ADM, ADV	"As long as you obey the law properly, [...], I don't think you are doing anything wrong"
	Authority of the market	11	AC, IH, ADM, ADV	"Because my entire shareholder group wants [tax planning] from me"
Gatekeeping	Challenging other actors' expertise	7	AC, IH, MF, ADM, ADV	"They don't know how it works"
	Challenging the validity of other actors' arguments	17	AC, IH, MF, OE, ADM, ADV	"Those are discussions that are conducted on sentiment"
	Negatively depicting other actors' character	18	AC, IH, MF, ADM, ADV	"It's all a bit hypocritical"
Moral legitimation	Referring to non-tax values	20	AC, IH, MF, ADM, ADV	"An interesting discussion and necessary I think"
	Referring to tax values	3	ADM, ADV	"If you look at it purely from a tax-technical perspective, then you think it's right"
	Drawing comparison	6	AC, ADV, TG	"SME entrepreneurs may be much more receptive to aggressive tax planning"
	Using analogies	4	AC, ADV	"[The legislative measures are] more like a state of war"
	Normalization	7	AC, IN, MF, ADM, ADV	"[Corporates] are using that in their own benefit and I would do it as well as a human being"

<i>Main theme</i>	<i>Subtheme</i>	<i>Density (#respondents)</i>	<i>Type of tax professionals</i>	<i>Example</i>
Rationalization	Emphasizing the economic consequences	8	IH, ADM, ADV	“The more strictly we [the Netherlands] look at it [...] the sooner such a multinational says [...] ‘but then I can also take a look across the border at whichever other country’.”
	Emphasizing the societal consequences	1	ADV	“if you don’t have [those companies], you don’t have a lot of public expenditure either. And so the population also benefits from [these companies]”
	Explaining and defining corporate tax planning	16	AC, IH, MF, ADM, ADV	“The problem here lies in mismatches between systems”
Mythopoesis	Cautionary tales	9	AC, IH, MF, ADV	“The more strictly we [the Netherlands] look at it [...] the sooner such a multinational says [...] ‘but then I can also take a look across the border at whichever other country’.”
<i>Legitimation</i>				
Authorization	Authority of the law	4	AC, IH, MF, ADV	“The fact that there is public outcry about this could be interpreted as: the law as it is now is not as we all would like it to be”
Gatekeeping	Acknowledging or challenging actors’ expertise	3	AC, ADV	“[The OECD was] very knowledgeable about what kind of tax planning we use”
Moral legitimation	Legitimation by referring to non-tax values	27	AC, IH, JU, MF, ADM, ADV	“The tax practice, as we had it, has become unsustainable”
	Legitimation by referring to tax values	10	AC, JU, MF, ADM, ADV	“If [tax planning] is sought after or artificial, then you have to address it”
	Legitimation using analogies	3	ADM, ADV	“Prostituting the tax treaty network”
	Legitimation through normalization	3	AC, IN, ADM	“When politics intervenes, it always takes on a dynamic that is exaggerated”

<i>Main theme</i>	<i>Subtheme</i>	<i>Density (#respondents)</i>	<i>Type of tax professionals</i>	<i>Example</i>
Rationalization	Explaining its effectiveness in addressing corporate tax planning	3	MF, ADV	“A lot of measures have been taken that [...] are highly effective”
	Emphasizing the economic consequences	5	AC, JU, MF, TG, ADV	“Being portrayed as a tax haven, I don’t think it’s good for your reputation and [...] your economy”
	Emphasizing the societal consequences	2	JU	“I think that large-scale tax avoidance by multinationals is very bad for tax morale”
	Explaining and defining corporate tax planning	5	MF, ADV	“I think the reason there is such a fuss is because we just have an outdated tax system”

Notes The following types of tax professionals were included in the present study: legal scholars (AC), in-house tax professionals (IH), professionals working in the judiciary (JU), professionals working for the ministry of Finance (MF), professionals working for institutions of international tax governance (TG), tax administrators (ADM) and tax advisors (ADV).

Appendix G – Legitimation strategies non-tax professionals

Table 3 The (de-)legitimation strategies used by the interviewed tax professionals when it came to the BEPS-related developments in the corporate tax field (i.e., the public criticism of corporate tax planning and the legislative measures). Main themes and subthemes of coding based on Van Leeuwen's (2007) framework for discourse analysis.

Main theme	Subtheme	Density (#respondents)	Type of tax professionals	Example
<i>Legitimation</i>				
Authorization	Authority of the law	6	PO, IN, ME, NG, CO	"Conscious facilitation, I don't know if you can still call that tax avoidance"
	Authority of the market	5	PO, IN, ME	"If Pepsi Cola sees that Coca Cola has made a good deal in Luxembourg, they will at least have to do the same or they will be forced out of the market"
Gatekeeping	Challenging other actors' expertise	7	PO	"Because they don't know how it works, they say, I just read something in the newspaper. Amazon is not paying taxes in this country. They are not paying taxes, because there is no law to tax that.
	Evaluating the validity of other actors' arguments	3	PO, ME, CO	"It does seem that there is a lot of frustration among some in politics, who are very frustrated that the past just won't change"
	Negatively depicting other actors' character	2	PO, ME	"Well, I blame the media for not trying to at least explain [some of the rationale of corporate taxation]"

<i>Main theme</i>	<i>Subtheme</i>	<i>Density (#respondents)</i>	<i>Type of tax professionals</i>	<i>Example</i>
Moral legitimization	Referring to non-tax values	2	PO, CO	“Bashen”
	Referring to tax values	1	CO	“[Europe and the Netherlands] seem to be overshooting the measures we’re taking, [it’s] not just combating avoidance, or base erosion, but also impacting real economic activity”
	Using analogies	2	PO, NG	“[Addressing tax planning] is the same as securing your house. You secure all doors and windows and you don’t leave a door or window unsecured”
Rationalization	Emphasizing the economic consequences	2	PO, CO	“It is easy to say, they don’t pay taxes anyway, so fuck off, [..], then you fail to appreciate the economic function of companies, [..] their function is ultimately employment.”
	Effectiveness in addressing corporate tax planning	4	PO, ME, NG, CO	“How effective [regulatory measures are], I am very skeptical about that”
	Explaining and defining corporate tax planning	4	PO, ME, NG, CO	“From a business perspective, [tax planning] makes a lot of sense [...] it’s just a business decision.”
Mythopoesis	Cautionary tales	2	PO, CO	“And if you say, well, I don’t want to be that economy anymore, [...] fine, that requires a different policy, but that also means saying goodbye to part of that business population.”

<i>Main theme</i>	<i>Subtheme</i>	<i>Density (#respondents)</i>	<i>Type of tax professionals</i>	<i>Example</i>
<i>Legitimation</i>				
Authorization	Authority of the law	10	PO, ME, NG, IN	“ “We follow the law”, [...] but [...] the fact that you comply with the law does [...] not necessarily mean that you are doing the right thing”
	Authority of the market	4	ME, IN	“From a business point of view, what is responsible from a PR point of view and what can you afford?”
Gatekeeping	Challenging other actors’ expertise	2	PO, IN	“You often hear: ‘If [public CbC-R] is not understood properly, controversies can arise’. But you could also engage in that discussion”
	Evaluating the validity of other actors’ arguments	3	PO, ME	“How competition sensitive is [public CbCR] really? It is politically sensitive. [...] It is somewhat the same as the business climate. You can never debunk it”
	Negatively depicting other actors’ character	4	PO, ME	“There is a bit of hypocrisy... if something happens [consistent with tax professionals’ suggestions], it is usually not good as well.”
Moral legitimation	Legitimation by referring to non-tax values	12	PO, ME, IN, NG, CO	“[Conduit companies] are things, it is unimaginable that this is possible and that people consider it normal”
	Legitimation by referring to tax values	8	ME, IN, NG, CO	“[The issue is that MNEs pay] less than they really should, so they don’t pay taxes where the value is created”

<i>Main theme</i>	<i>Subtheme</i>	<i>Density (#respondents)</i>	<i>Type of tax professionals</i>	<i>Example</i>
	Legitimation using analogies	1	NG	"[Tax planning] is like fishing the ocean empty. You can go fishing very fanatically, but eventually there will be no more fish."
	Drawing comparisons	1	NG	"Imagine that you would take a van to the IRS every week and shovel that amount of money into that van and drive it off every week"
	Legitimation through normalization	2	PO, NG	"[Tackling tax avoidance] is something you can't argue with"
Rationalization	Explaining its effectiveness in addressing corporate tax planning	5	PO, ME, IN, NG	"The measures that are taken [by the Netherlands to address tax planning], they do not work, they do not close the door, but tackle a very specific part"
	Emphasizing the economic consequences	8	PO, ME, IN, NG, CO	"Yes, that is paramount everywhere. The business climate in the Netherlands. But the whole scientific basis of it, [...] actually does not exist."
	Emphasizing the societal consequences	9	PO, ME, IN, NG	"The biggest problem is growing economic inequality. This growing inequality is exacerbated by tax avoidance"
	Explaining and defining corporate tax planning	7	PO, ME, NG	"More transparency [is needed], I think, but that will have to be enforced politically"

Notes The following types of non-tax professionals were included in the present study: politicians (PO), media (ME), investors (IN), individuals working for NGOs (NG) and an individual working for a corporate interest group (CO).