

Naar een vernieuwde relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige?

Bruno Peeters¹ en Elly Van de Velde²

I. Inleiding

1. De laatste decennia is de fiscale regelgeving sterk toegenomen en alsmaar complexer geworden en gaat de belastingplichtige steeds meer gebukt onder meer administratieve lasten. Een gevolg is dat een correcte naleving (zgn. *compliance*) van al deze regels door de belastingplichtige steeds moeilijker wordt. Gelijktijdig is ook de toezicht- en controlelast van de fiscale administratie vergroot en sterk onder druk gekomen.

Het handhavingsmodel dat in België nog steeds wordt gehanteerd is hoofdzakelijk gebaseerd op afschrikking en bestraffing. Het toezicht in dit model is hoofdzakelijk gericht op de opsporing van overtredingen en het bestraffen van de overtreders.

Steeds meer wordt de vraag gesteld of, in navolging van andere landen, ook in België naast het bestaande handhavingsmodel een alternatief model kan worden uitgebouwd dat gebaseerd is op wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie tussen de fiscus en de belastingplichtige.

Alvorens hierop in te gaan, past het evenwel om een beeld te schetsen van de taken waarmee de fiscale administratie is belast. Wat wordt verwacht van deze administratie, wat zijn de juridische grondvesten waarbinnen zij mag of kan functioneren, en wat betekent dit concreet in de praktijk?

II. Het takenpakket van de fiscale administratie in cijfers

2. Zeer algemeen gesteld heeft de fiscale administratie tot taak de belastingwetgeving correct toe te passen. Dit is geen eenvoudige opdracht, afgaande op de grote cijfers in het cijfersverslag van de FOD Financiën voor 2012.³ Enkel al inzake de inkomstenbelastingen zijn er in België voor 2012 7.564.740 belastingplichtigen, met een totaal van 5.873.661 in te dienen – en dus te verwerken – aangiften. Daarbij komen dan nog vele anderen die een aangifte moeten indienen, zoals inzake BTW. In 2012 waren er 819.863 aangifteplichtige BTW-belastingplichtigen en voor BTW-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersonen, die op 31 december 2012 3.327.055 miljoen BTW-aangiften hadden ingediend. Daarbij komen vanaf 1 januari 2014 ook nog eens ongeveer 18.000 advocaten bij van de Vlaamse (10.000) en de Franstalige en Duitstalige orde (8.000). Daarnaast zijn er nog de formaliteiten voor de registratie van akten van notarissen, deurwaarders of vonnissen en dergelijke meer, en de aangiften van successierechten. Deze waren voor 2012 in totaal goed voor 4.653.692 registraties en aangiften. Denk ook nog aan de accijnsaangiften (2012: 596.441 aangiften) en de invoer- uitvoer- en doorvoeraangiften (2012:

¹ Gewoon hoogleraar Faculteit Rechten Universiteit Antwerpen, voorzitter Antwerp Tax Academy.

² Docent Faculteit Rechten UHasselt, Gastdocent Faculteit Rechten UAntwerpen, lid Antwerp Tax Academy.

³ Zie als bron voor de cijfergegevens in deze titel: http://www.jaarverslag.financien.belgium.be/sites/5046.fedimbo.belgium.be/files/rapport_chiffre_compress_nl_0.pdf (stand 2 mei 2014).

19.932.288 aangiften). In zijn totaliteit buigt de fiscale administratie zich over ongeveer 35 miljoen aangiften.

3. Daarnaast moet ook rekening worden gehouden met de controlefunctie van de fiscus. In de inkomstenbelastingen werden in 2012 2.087.015 controles uitgevoerd, in de BTW 1.083.813 controles. Ook het aantal door de ontvangstkantoren genomen dwangmaatregelen en bewarende maatregelen is aanzienlijk. In 2012 waren er 818.947 aanmaningen, dwangbevelen, uitvoerende en bewarende (derde) beslagen en dergelijke meer. Het is ook interessant om na te gaan hoeveel geschillen dit alles heeft opgeleverd.

4. Het aantal bezwaarschriften dat op 31 december 2012 hangende was, bedroeg 89.261, waarvan in 2012 62.750 nieuwe bezwaarschriften zijn ingeleid. Het gros betreft de personenbelasting en de onroerende voorheffing. Van de 75.124 in 2012 behandelde bezwaarschriften werden 41.009 ingewilligd, 14.665 werden afgewezen, 7.434 werden gedeeltelijk afgewezen, 2.645 waren onontvankelijk, ongeveer 4.571 waren voorwerp van verzaking of afstand en 4.800 waren gevallen waar het bezwaar zonder voorwerp was of is geworden door een rechtzetting via een beslissing tot ontheffing.

5. Al deze opdrachten van de fiscus vertegenwoordigen een indrukwekkende werklast. Deze wordt getorst door een korps van ongeveer 27.000 (voltijds equivalent) ambtenaren.⁴ Dit betekent ongeveer 39 % van het totaal aantal federale ambtenaren, dat wordt geraamd op 70.000 voltijds equivalent. De taak van dit ambtenarenkorps is er op gericht een immense belastingopbrengst te genereren. Benjamin Franklin mocht dan wel beweren: *"In this world nothing can be said to be certain, except death and taxes"*⁵, in feite is er nog een derde, veel grotere zekerheid, nl. dat de opbrengst van de belastingen alsmaar toeneemt. In 1850 bedroeg de opbrengst 84 miljoen BEF of slechts 2 miljoen EUR. Voor het begrotingsjaar 2013 is de totale opbrengst van de staatsbelastingen in België (exclusief de lokale en regionale belastingen en de sociale zekerheidsbijdragen) begroot op 102 miljard EUR.⁶ Op zich zegt dit cijfer weinig. Anders voorgesteld komt het hierop neer: per inwoner van 0 tot 110 jaar oud (gemiddeld) 10.200 EUR. Dit betekent: 279 miljoen EUR per dag, 11,64 mio EUR per uur, 194.064 EUR per minuut of 3.234 EUR per seconde.

Dit zijn duidelijk geen geringe bedragen. In vergelijking met andere landen van de OESO is het overheidsbeslag in België uitermate hoog. Het bedraagt thans (2012) 45,3% (BBP) van het bruto binnenlands product. Dat is hetzelfde als Frankrijk. Enkel Denemarken (met 48%) scoort nog

⁴ Jaarverslag 2011 FOD Financiën, 14 en 19. Volgens recente aanwervingsberichten van SELOR gaat het om 28.500 ambtenaren.

⁵ Dit citaat is afkomstig uit een brief van Benjamin Franklin van 13 november 1789, gericht aan de Franse wetenschapper Jean Baptiste LEROY: *"Our new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be said to be certain, except death and taxes."* De volledige tekst van deze brief is terug te vinden in A.H. SMYTH, *The Writings of Benjamin Franklin*, Mac Millan, Londen 1907, 68-69.

⁶ FOD Financiën, Studie en documentatiedienst, Statistieken federaal geïnde fiscale ontvangsten, 2013. http://www.docufin.fgov.be/intersalgnl/thema/stat/Stat_ontvangsten_fed.htm (stand 2 mei 2014)

slechter. Maar het kan ook anders in Chili (20,8%), VSA (24,3%), Korea (26,8%), Turkije (27,7%), Ierland (28,3%) en Slovakije (28,5%). Ter vergelijking Duitsland haalt 37,6%.⁷

6. Kortom, het is de taak van de fiscale administratie om jaarlijks ervoor te zorgen dat dit indrukwekkende bedrag in de Schatkist terecht komt en dit – Colbert indachtig – liefst zo vlot mogelijk en met zo weinig mogelijk weerstand van de belastingplichtigen. Aan Jean Baptist Colbert die minister van Financiën was onder Lodewijk XIV, wordt immers het volgende citaat toegeschreven: "*L'art de l'imposition consiste à plumer l'oie pour obtenir le plus possible de plumes avec le moins possible de cris*".⁸ De vraag rijst uiteraard hoe een vlotte belastingafhandeling het beste wordt georganiseerd, zodanig dat het een win-win situatie wordt voor zowel de Schatkist als de belastingplichtige. Is een verticale verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige wel een ideale en afdoende voedingsbodem om tot een zo hoog mogelijke *compliance* te komen?

III. Juridische grondvesten voor de fiscale administratie

A. Legaliteit, rechtsgelijkheid en rechtszekerheid

7. De duizenden fiscale ambtenaren moeten bij de toepassing van de fiscale wetten een onvoorwaardelijk respect tonen voor de grondwettelijk gewaarborgde principes van legaliteit, rechtsgelijkheid tussen de belastingplichtigen en het rechtszekerheidsprincipe. Het respecteren van deze principes is noodzakelijk, maar in de praktijk niet eenvoudig. Hoewel de belastingdienst in het algemeen nauwelijks beleidsvrijheid heeft, omdat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet voortvloeit (cf. art. 170 GW), is er vaak toch sprake van enige beoordelingsruimte. Wettelijke regels behoeven nu eenmaal interpretatie – dat geldt zelfs voor de meest scherpe normen, zoals bv. het bepalen van het woon-werkverkeer. In de praktijk bevat (nieuwe) wetgeving evenwel ook leemten en onduidelijkheden die in de uitvoering tot onbillijkheden kunnen leiden. De aan de administratie geboden beoordelingsruimte moet door haar deskundig worden ingevuld. Daarnaast bevatten belastingwetten steeds meer open normen, veelal om de fiscus voldoende armslag te bieden in de fiscale uitvoeringspraktijk (bv. kennelijk onredelijke kosten; rechtmatige economische en financiële behoeften; abnormale en goedgeunstige voordelen).

B. Eenheid van beleid

8. Alvorens een (duidelijke, vage of onbepaalde) norm op een individueel geval kan worden toegepast of gekwalificeerd, zal eerst de draagwijdte of betekenis van deze fiscale wet moeten worden bepaald. Bijgevolg komt hier toch enige interpretatieoefening aan te pas. In het licht van de gelijkheid tussen de belastingplichtigen, zijn centraal opgestelde richtlijnen, zoals circulaires en omzendbrieven, cruciaal. Zij moeten zorgen voor eenheid in beleid en uitvoering waarbij gelijke gevallen op basis van dezelfde uitgangspunten worden behandeld. Dit bevordert het vertrouwen van de belastingplichtigen in de fiscale administratie. Voorwaarde is wel dat deze richtlijnen een

⁷*Taxation: key tables from OECD, Total tax revenue as a percentage of GDP* van 17 januari 2014 http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2, (stand 2 mei 2014).

⁸ http://fr.wikipedia.org/wiki/Jean-Baptiste_Colbert (stand 2 mei 2014)

correcte toepassing van de wet voorschrijven. Omzendbrieven kunnen immers ook een bron van conflicten zijn. Dit is het geval als zij voorwaarden stellen die bewust strakker zijn gesteld dan door de wetgever is bepaald⁹.

C. Legitimiteit en vertrouwen

1. Legitimiteit als aanvulling op legaliteit voor een hogere graad van *compliance*

9. De methode van interpretatie van de fiscale wet dient te worden onderscheiden van de toepassing van de fiscale wet. Het is niet omdat een wet is geïnterpreteerd of uitgelegd, dat ze meteen ook kan worden toegepast. Interpretatie is – alleszins bij een vage of open norm – een noodzakelijke maar geen voldoende voorwaarde voor de wetstoepassing.¹⁰ Opdat de fiscale wet kan worden toegepast, dient ook de situatie of verrichting van de belastingplichtige juridisch te worden gekwalificeerd.¹¹ Kwalificatie gebeurt zelden zonder interpretatie. De rol die het legaliteitsbeginsel speelt bij de wetsinterpretatie, dient ook bij de wetstoepassing te worden gerespecteerd, al is hier enige aanvulling wel mogelijk. Een belangrijk punt dat de laatste decennia namelijk veel te weinig aandacht heeft gekregen, is dat een efficiënte en rechtvaardige vestiging en inning van belastingen (of dus toepassing van de belastingwet) het best wordt gediend als ook de belastingplichtige het volste vertrouwen heeft in het fiscale regime waaraan hij wordt onderworpen, en hij bijgevolg overtuigd is of kan worden van de legitimiteit van de belastingen die hij betaalt.

10. Legitimiteit gaat verder dan legaliteit.¹² Het is niet omdat belastingen bij wet zijn ingevoerd dat zij door de belastingplichtigen ook als legitiem worden ervaren. Legitimiteit gaat verder dan legaliteit. Legitimiteit verschaft gezag aan het overheidsoptreden en versterkt de gehoorzaamheid van de burgers tegenover de machtshebbers. Macht die wordt aanvaard, transformeert immers in gezag. Gezag is gebaseerd op vertrouwen. Uit empirisch onderzoek is gebleken dat burgers die de overheid gezag toedichten, meer bereid zijn om wetten en regelgeving na te leven.¹³ Zij vertrouwen erop dat de overheid hen rechtvaardig behandelt. Dit geldt ook voor het belastingrecht. Wanneer burgers de belastingdienst zodanige kwaliteiten toerekenen dat ze bereid zijn te gehoorzamen, neemt de *compliance* toe.¹⁴ Daarvoor is vereist dat burgers zowel vertrouwen in de intenties van de belastingdienst hebben, als in de macht van de belastingdienst om regelovertreders aan te pakken. Burgers hechten enerzijds belang aan een respectvolle en inlevende behandeling voor zichzelf, maar verwachten anderzijds dat fraude bij anderen wordt

⁹ J.L.M. GRIBNAU, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg University, 2012, 24.

¹⁰ K. LENAERTS, “De feiten in het recht: kanttekeningen vanuit Europese rechtspraak” in X., *Liber amicorum Walter van Gerven*, Antwerpen, Kluwer, 2000, 49, nr. 13. Zie ook: A.M. DONNER, “Uitlegging en toepassing” in X., *Miscellanea W.J. Ganshof van der Meersch*, Brussel, Bruylant, 1972, II, 103-126.

¹¹ M. COLLET, *Droit fiscal*, Parijs, Presses universitaires de France, 2007, 109, nr. 156.

¹² J.L.M. GRIBNAU, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag, Boom fiscale uitgevers, 2013, 12.

¹³ J.L.M. GRIBNAU, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag, Boom fiscale uitgevers, 2013, 14, met verwijzing naar T.R. TYLER en Y.J. HUO, “Trust in the Law: Encouraging Public cooperation with the Police and Courts”, New York, Russel Sage Foundation, 2002, 105-107.

¹⁴ J.L.M. GRIBNAU, “Belastingmoraal en compliance. Het belang van legitimiteit van de Belastingdienst”, *WFR* 2008, 1325.

aangepakt. In de directe contacten met burgers moet de belastingdienst volgens VAN STEENBERGEN dan ook beide uitstralen.¹⁵

11. Legitimiteit en vertrouwen vormen daarom evenzeer een grondvest van het belastingrecht. Zonder vertrouwen is er nauwelijks een basis voor samenwerking in het algemeen en bereidheid tot naleving van belastingwetten in het bijzonder. Onderzoek naar de bereidheid van burgers om bij te dragen in de collectieve lasten in de vorm van belastingen levert een genuanceerd beeld op. Er zijn veel factoren die invloed uitoefenen op de bereidheid tot nakoming van fiscale verplichtingen door burgers.¹⁶ Om het tekort aan legitimiteit van de fiscale wet alvast juridisch op te vangen, verdedigt in Nederland GRIBNAU het standpunt dat de wetmatigheidseis van het legaliteitsbeginsel dient te worden aangevuld met de rechtmatigheidseis van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.¹⁷ In Duitsland is dit trouwens voor het fiscaal recht uitdrukkelijk in de *Abgabeordnung* erkend. §4 bepaalt: “*Gesetz ist jede Rechtsnorm*”, waaronder in de commentaar hierop ook de *Algemeine Rechtsgrundsätze* worden verstaan, zoals het *Vertrauensschutzprinzip*, *Treu und Glauben* en *Rechtsverwirkung*.¹⁸ Maar er is meer nodig. We bevinden ons immers in een legitimiteitscrisis van ons belastingregime.

2. Van vervreemding tot legitimiteitscrisis: een vicieuze cirkel

12. Volgens GRIBNAU is de oorzaak van de legitimiteitscrisis terug te vinden in een gebrek aan institutioneel vertrouwen, zoals het vertrouwen in de wetgever, de rechter, de overheid of de fiscale administratie. Institutioneel vertrouwen wordt dan geplaatst tegenover het sociaal vertrouwen of het vertrouwen in de medemens.¹⁹ Vertrouwen in wetgeving kan de naleving ervan bevorderen en omgekeerd kan volgens GRIBNAU wetgeving vertrouwen in mensen onderling en in instituties bevorderen.²⁰ Vervreemding van de doelstelling van een belasting kan leiden tot een gebrek aan institutioneel vertrouwen. Nemen we het voorbeeld van de personenbelasting. Van oudsher heeft deze twee doelstellingen: een financieel oogmerk (opbrengsten voor de staat genereren) en een naar draagkracht herverdelende functie door te belasten naar draagkracht (bv. de progressieve belastingschalen, het belastingvrij minimum enz.). Gaandeweg is de fiscale wetgever evenwel afgeweken van deze duidelijke basisdoelstelling die de personenbelasting legitimeerde.

13. Allereerst kan worden vastgesteld dat de personenbelasting door de wetgever steeds vaker worden gehanteerd voor niet zuiver fiscale doeleinden zoals de bevordering van het milieu, de

¹⁵ A.K.J.M. VAN STEENBERGEN, *Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving. Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten*, Proefschrift Tilburg University, Centrum voor kennis en communicatie van de Belastingdienst, s.l. 2013, 145.

¹⁶ A.K.J.M. VAN STEENBERGEN, *Legitimiteit en fiscale rechtshandhaving. Juridische en sociaalwetenschappelijke aspecten*, Proefschrift Tilburg University, Centrum voor kennis en communicatie van de Belastingdienst, s.l. 2013, 37 en 45.

¹⁷ J.L.M. GRIBNAU, “Behoorlijke belastingheffing; Over fiscale beginselen van behoorlijk bestuur”, *Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht* 2000, nr. 6, 16; D.V. SCHIPPER, “Rechtsbeginselen in het belastingrecht toegespitst op de heffing van inkomstenbelasting”, *MBB* 2001, nr. 3, 79-85.

¹⁸ A. PAHLKE en U. KOENIG, *Abgabenordnung. Beck'sche Steuerkommentare*, München, Verlag C.H. Beck, 2004, 48-54.

¹⁹ J.L.M. GRIBNAU, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg University, 2012, 14.

²⁰ J.L.M. GRIBNAU, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg University, 2012, 14.

tewerkstelling, het spaarwezen, investeringen enz. Dit is de zogenaamde toenemende instrumentalisering van de personenbelasting. Tal van maatregelen die hiervan het gevolg zijn, hebben het principe van taxatie naar draagkracht sterk uitgehold. Zo kunnen onder meer worden genoemd de diverse belastingverminderingen (bv. art. 145¹ – 145⁴⁷ WIB92), de (al dan niet terugbetaalbare) belastingkredieten (bv. art. 289bis WIB92), de deglobalisering van bepaalde inkomsten (bv. de steeds langer wordende lijst van inkomsten opgenomen in art. 90 WIB92), de (her)invoering van de bevrijdende roerende voorheffing en de talrijke beperkingen op de aftrekbare beroepsuitgaven (bv. art. 53-66bis en 198 en 198bis WIB92).

Een dergelijke al te uitgesproken instrumentalistische visie op belastingen is nefast. Zij verstoort het rechtszekerheidsbeginsel, ondermijnt de kwaliteit van wetgeving, verstoort de coherentie, de transparantie en de eenvoud van het belastingstelsel en brengt stelselmatig de rechtsgelijkheid onder druk. Dit alles erodeert voorts ook de legitimiteit van de belastingwet, leidt tot een louter op eigen belang gericht calculerend gedrag bij de belastingplichtigen die nog weinig oog hebben voor de dragende beginselen achter de norm. Ze wegen de kosten voor naleving van de fiscale norm af tegen de kans om te worden gepakt. Het calculerende gedrag van de belastingplichtigen leidt op zijn beurt tot een calculerend (corrigerend) optreden van de fiscale wetgever. Het resultaat van deze wisselwerking is een steeds complexer wordend geheel van technische en gedetailleerde regels. Dit is een nefaste vicieuze cirkel.

Maar ook zelfs de fiscale maatregelen die hun finaliteit vinden in het draagkrachtbeginsel (zoals bv. de belastingvrije som) zijn over de jaren heen niet steeds op een coherente wijze aangepast. Zo lijkt het moeilijk te rijmen met het draagkrachtbeginsel dat de belastingvrije som vandaag (nog) steeds niet minstens tot het bedrag van het leefloon (momenteel jaarlijks 9.427,32 EUR) is opgetrokken²¹.

In het licht van het voorgaande kan dan ook worden vastgesteld dat het draagkrachtbeginsel sterk aan invloed heeft ingeboet. Dit rechtvaardigt de vraag of ons huidige stelsel *in globo* nog beantwoordt aan het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel. De zware fiscale druk op inkomsten uit arbeid vergeleken met de fiscale druk op andere inkomsten, vormt hiervan een schoolvoorbeeld. Deze belastingdruk die al jaren tot de hoogste ter wereld behoort neemt bovendien ten opzichte van andere landen niet af, maar toe²². In 2013 lag de belastingdruk voor een éénverdiener zonder kinderen in België op 55,8 %. In geen enkel ander land lag de druk hoger. In Duitsland bedroeg deze 49,3% en in Oostenrijk 49,1% en in Hongarije 49%. De minste druk was te vinden in Chili (7%), Nieuw-Zeeland (16,9%) en Mexico (16,2%). Het OESO-gemiddelde was 35,9%.²³

²¹ Een dergelijke verhoging van de belastingvrije som zou trouwens kunnen samengaan met de afschaffing van de belastingvermindering voor vervangingsinkomens, wat meteen ook een vereenvoudiging zou inhouden.

²² W. LECLUYSE, “Arbeid nergens zwaarder belast dan in België, *De Standaard* 11 april 2014, 1.

²³ OECD, *Taxing Wages report 2014, Comparison of Total Tax Wedge*, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/taxing-wages-2014/comparison-of-total-tax-wedge_tax_wages-2014-table1-en#page1 (stand 2 mei 2014). Zie ook <http://www.oecd.org/newsroom/tax-burdens-on-labour-income-continue-to-rise-across-the-oecd.htm> (stand 2 mei 2014).

14. Verder hebben de verschillende aanpassingen aan het Wetboek Inkomstenbelastingen sinds 1962 ertoe geleid dat de Belgische inkomstenbelastingen, met de personenbelasting in het bijzonder, hopeloos ondoorzichtig en ingewikkeld zijn geworden. Belastingplichtigen hebben het steeds moeilijker om de logica van het systeem en de achterliggende waarden ervan te doorgronden. Zij worden geconfronteerd met talloze snel wijzigende, moeilijk te begrijpen – vaak onvoldoende doordachte – fiscale regeltjes waarvan de samenhang en logica ver is te zoeken. Belastingplichtigen dreigen hierdoor steeds meer te vervreemden van het fiscaal regime waaraan zij worden onderworpen. Een gevolg is dat zij steeds minder begrip kunnen opbrengen voor de zinvolheid van de forse financiële inspanning die jaarlijks van hen wordt verwacht. In Nederland spreekt men in dit verband over een zgn. “nalevingstekort”.²⁴ Wanneer blijkt dat belastingplichtigen minder bereid zijn om de fiscale regelgeving te eerbiedigen, leidt tot onvermijdelijk tot meer gemiste belastingopbrengsten (de zgn. *Tax Gap*).

15. Een omstandigheid die dit vervreemdingsproces nog bijkomend vergroot ligt ongetwijfeld ook in het feit dat de -belastingplichtige zich niet meer kan terugvinden in het democratisch besluitvormingsproces. Is er nog wel sprake van een werkelijke *trias politica*? In Nederland spreekt HAPPE openlijk van een *duas politica*. Enkel de rechterlijke macht en de uitvoerende macht oefenen werkelijke macht uit doordat het zwaartepunt van de wetgevende macht *de facto* bij de regering berust²⁵. Deze “medewetgever” is volgens GRIBNAU dan bovendien nog hyperactief “*hij stuurt de ene vloedgolf van wetgeving na de andere de samenleving in. Die belastingwetgeving laat daardoor onvermijdelijk vele rechtsvragen open.*”²⁶. Wetgeving krijgt daardoor steeds meer het karakter van “wegwerpwetgeving”. Bovendien bestaat bij de wetgever een structurele onderschatting van de uitvoeringsproblemen betreffende de uit te vaardigen regels (bv. het *débaclé* in 2012 inzake de bevrijdende roerende voorheffing).

16. Dit alles komt het gezag en de legitimiteit van de fiscale wetgeving niet ten goede. Het toegenomen gebrek aan vertrouwen in het fiscale regime waaraan belastingplichtigen worden onderworpen, leidt veelal tot een eerder verzuurde relatie tussen de belastingplichtige en de fiscale administratie. Het is immers duidelijk dat belastingplichtigen vandaag niet steeds van harte hun fiscale verplichtingen nakomen. Het gewenste niveau van *compliance* wordt bijgevolg niet bereikt. Dit verklaart dan ook waarom ons fiscaal regime traditioneel een handhavingsmodel kent dat bijna uitsluitend op afschrikking en bestraffing is gebaseerd. De hoogte van de straffen is zodanig opgevat dat het de belastingplichtigen moet afschrikken om tot regelovertreding over te gaan. Het toezicht in dit verticaal (*top down*) handhavingsmodel is gericht op de opsporing van overtredingen en het bestraffen van de overtreders.

²⁴ Zie bijv. Brief van 17 december 2012 aan van de Staatssecretaris van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer (<http://taxlive.nl/-/aanpak-nalevingstekort-en-taxgap>) (stand 2 mei 2014) en Brief van 11 maart 2013 van de Staatssecretaris van Financiën aan de voorzitter van de Tweede Kamer, Tweede Kamer der Staten Generaal, 2012-2013, 31066, nr. 155.

²⁵ R.H. HAPPE, “Van trias politica naar duas politica, Een verkenning van een nieuw evenwicht”, in X., *Belastingrechtspraak in een veranderende wereld*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2001, 13-37.

²⁶ J.L.M. GRIBNAU, “Omstreden rechtsvragen in het belastingrecht” in: *De Hoge Raad in 2025: Contouren van de toekomstige cassatierechtspraak*, Den Haag, Boom Juridische uitgevers, 2011, 241-261.

Belastingplichtigen (zowel burgers als ondernemingen) worden in dit model verondersteld calculerend te zijn, wat betekent dat ze de kosten voor naleving van de fiscale norm afwegen tegen de kans om te worden gepakt. Bij deze calculerende belastingplichtigen leidt een afgedwongen naleving – bij gebrek aan een eigen overtuiging om de belastingverplichtingen na te leven – tot een afstandelijke of zelfs vijandelijke opstelling tegenover de fiscus. Hoe minder belastingplichtigen overtuigd zijn van de legitimiteit van de belastingen waaraan zij worden onderworpen, hoe minder vertrouwen er heerst, hoe meer weerstand zij zullen uitoefenen en hoe meer zij zullen zoeken naar uitwegen om (al dan niet legaal) onder die regels uit te komen. Doorgaans reageert de fiscale wetgever hiertegen met onder meer nog meer bestraffing en de invoering van fiscale antimisbruikmaatregelen. Kortom, alweer die nefaste vicieuze cirkel.

IV. Voorstellen om het gebrek aan legitimiteit van de fiscale wet te doorbreken

17. Om deze vicieuze cirkel te doorbreken dringen zich tal van maatregelen op. Wij vermelden hier de belangrijkste voorstellen.

A. Een fundamentele hervorming van het fiscale regime en van de inkomstenbelastingen in het bijzonder

18. Het huidige stelsel van de inkomstenbelastingen is immers te veel losgekoppeld van de oorspronkelijke basisdoelstellingen. Het verdient een meer grondige hervorming die ertoe moet leiden dat de belastingplichtige opnieuw aansluiting vindt bij de achterliggende waarden van het fiscale regime waaraan hij is onderworpen. Opdat een degelijke hervorming op een voldoende ruim (maatschappelijk) draagvlak zou kunnen rusten, is zoals hoger aangegeven een fundamenteel debat vereist over de basisdoelstellingen ons fiscaal stelsel.²⁷

B. Een fundamentele herwaardering van het wetgevend proces

19. Het wordt hoog tijd dat men ophoudt met fiscale wegwerpwetgeving te produceren. Om dit te bereiken moeten initiatieven worden genomen om ervoor te zorgen dat het fiscaal wetgevingsproces kwalitatief kan worden verbeterd. Waarom niet voorzien in een procedure om de invoering van nieuwe fiscale wetgeving preventief nog beter te beoordelen, niet enkel op zijn juridische merites (cf. thans afdeling Wetgeving Raad van State) maar ook op zijn (macro-) economische en andere effecten (onder meer door het Rekenhof). Dit zou bijvoorbeeld de vorm kunnen aannemen van een preventieve fiscale effectenrapportering, naar analogie met de milieueffectenrapportering zoals die geldt inzake ruimtelijke ordening.

20. Meer zorgvuldige wetgeving leidt ook tot meer stabiele fiscale wetgeving en is rechtszekerheidsbevorderend. Stabiele wetgeving is echter geen synoniem voor versterkte wetgeving.

21. Er kan ook worden gedacht aan een systematische screening van de fiscale wetboeken op inconsequenties en leemten die vaak aan de basis liggen van (agressieve) tax planning en die

²⁷ Supra nr. 12 e.v.

onder meer tot uiting komen in de rechtspraak of in de aanvragen tot een voorafgaande beslissing in fiscale zaken.²⁸ Moet bijvoorbeeld de toepassing van de fiscale antimisbruikbepaling niet systematisch gepaard gaan met een kwaliteitscontrole door de fiscale wetgever van de zogenaamde "ontweken" wetsbepalingen? Zo ja, moet daartoe niet worden voorzien in een structurele opvolgingscommissie?

C. Naar een vernieuwde relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige

22. Een derde piste om de vicieuze cirkel door het gebrek aan legitimiteit van de fiscale wet te doorbreken is het streven naar een mentaliteitswijziging in de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige. Dit streven is – steeds en overall – gekenmerkt door de evolutie van een traditioneel volstrekt verticale verhouding naar een wederkerige rechtsbetrekking waarbij beide partijen rekening houden met elkaars belangen. Het streven naar wederkerigheid komt *in fiscalibus* neer op enerzijds het streven van de fiscus naar een grotere *compliance* bij de belastingplichtige met meer inzicht in diens verrichtingen, en anderzijds een streven van de belastingplichtige naar meer fiscale rechtszekerheid en transparantie tegen prijsgeving van informatie over reeds doorgevoerde en nog uit te voeren verrichtingen.

28. Enkel in een sfeer van wederzijds vertrouwen en transparantie kan het zgn. conflictmodel worden omgevormd tot het gewenste niveau van overlegmodel. De vraag rijst hoe men dit streven naar *compliance* van de fiscus enerzijds en naar rechtszekerheid van de belastingplichtige anderzijds vandaag (mede in het licht van een toegenomen meergelaagdheid van de fiscaliteit (zgn. *multilevel* beleid) het beste kan verzoenen en het wantrouwen ten opzichte van elkaar kan terugdringen. Wat zijn met andere woorden de concrete instrumenten die beide partijen (op de verschillende bestuursniveaus en per type belastingplichtige) moeten aangereikt krijgen opdat dit besef ook daadwerkelijk kan worden gerealiseerd?

29. Deze vraag is – mede vanuit rechtsvergelijkend perspectief – niet nieuw,²⁹ maar moet vandaag dringend, op diepgaande, structurele en allesomvattende wijze worden herbekeken. De nood aan onderzoek is immers hoog maar ook onafwendbaar, gelet op het inmiddels internationale niveau waarop deze evolutie zich afspeelt. België dreigt te verzanden in initiatieven die in het verleden wel werden genomen (bv. COPERFIN, Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, Fiscale bemiddelingsdienst, Ombudsman, ...), maar die niet op structurele wijze worden ingezet (bv. niet altijd op het regionale niveau), geëvalueerd, verbeterd of vernieuwd. Het contrast met andere landen in de wereld – van Zweden tot Spanje, van Australië tot Zuid-Korea – mag niet langer vergroten. Daarom moet uiteindelijk de vraag worden gesteld of niet meer ruimte moet worden gecreëerd voor een alternatief – horizontaal – handhavingsmodel dat is gebaseerd op wederzijds (geïnformeerd) vertrouwen, begrip en transparantie tussen de fiscus en de belastingplichtige, waarbij de belastingplichtige in ruil voor vrijwillige en actuele verstrekking van fiscaal relevante

²⁸ Zie hierover ook het meest recente jaarverslag van 2012 van de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, waarin de DVB opsomt welke lacunes hij heeft vastgesteld in het Belgische positief recht: www.ruling.be.

²⁹ E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Brussel, Larcier, 2009, 6 e.v.

gegevens snel zekerheid krijgt op vragen over zijn belastingpositie en de fiscale administratie de belastingplichtige niet belast met veel tijd en aandacht vergende controles³⁰.

30. Alvorens in te gaan op deze vernieuwde relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige, lijkt het ons nuttig de huidige invullingen van het overlegmodel een keer te overlopen vanuit rechtsvergelijkend perspectief.

V. Van conflictmodel naar overlegmodel: stand van zaken

31. De laatste tien jaren zijn er al verschillende zinvolle inspanningen geleverd om te komen tot een betere verhouding tussen de belastingplichtige en de fiscus. In het licht van de internationale ontwikkelingen, wordt hier een aantal initiatieven belicht.

A. Een mentaliteitswijziging bij de fiscale administratie

32. Een wijziging in de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige is onmogelijk als alvast de ingesteldheid van de fiscale administratie niet zou zijn gericht op meer samenwerking dan tegenwerking. In de circulaire van 26 maart 2001 betreffende de hervorming van de fiscale procedure werd alvast een wijziging in de relatie met de belastingplichtige vooropgesteld: *“We moeten onze taak van verificatie met betrekking tot de juistheid van de aangifte van de belastingplichtigen op een minder eenzijdige wijze uitvoeren, d.w.z. door meer aandacht te besteden aan de opmerkingen en de zienswijze van de belastingplichtige. Deze wijziging past in het kader van een zo groot mogelijk respect door de administratie van de waarborgen die onder de noemer van het concept van de beginselen van behoorlijk bestuur kunnen worden samengebracht. (...) Er kan dus geen sprake meer zijn om te belasten zonder zich te bekommeren om het standpunt van de belastingplichtige en de discussie evenals de verantwoordelijkheid hieromtrent op een andere dienst af te wentelen. (...) Die wijzigingen die de werkgewoontes ingrijpend veranderen, zijn niet enkel noodzakelijk om een meer evenwichtig relatie tussen de administratie en de belastingplichtige tot stand te brengen, maar ook om onze diensten in staat te stellen beter te functioneren”*.³¹

33. Met deze mentaliteitswijziging heeft de FOD Financiën een betere dienstverlening aan de burger op het oog, wat het vertrouwen in het fiscale regime doet toenemen. Om deze doelstelling te bereiken werd een meer klantgerichte houding tegenover de burger vooropgesteld.³² Zo is de Belgische fiscale administratie in 2000 gestart met de realisatie van de COPERFIN-projecten.³³ Het

³⁰ J.L.M. GRIBNAU, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg University, 2012, 14.

³¹ Circulaire nr; Ci.RH. 863/540.857 van 26 maart 2001, www.fisconetplus.be. Zie ook Ci.RH. 863/530.827 van 18 september 2000 betreffende de administratieve en gerechtelijke geschillenprocedure.

³² J.-Cl. LAES, “Stand van zaken betreffende de modernisering van Financiën”, *AFT* 2005, 22. Zie ook: O. FOUQUET, J. BURGUBURU, D. LUBEK en S. GUILLEMAIN, “Améliorer la sécurité juridique des relations entre l’administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche”, *Revue du droit fiscal* 2008, nr. 27, 8; *Contra*: CONSEIL DES IMPOTS, *Les relations entre les contribuables et l’administration fiscale: 20^{ème} rapport au Président de la République*, Parijs, Direction des journaux officiels, 2002, 9, www.ladocumentationfrancaise.fr: de term ‘klant’ verwijst naar een situatie op een markt, waar concurrentie en keuzevrijheid gelden, wat volgens de *Conseil des Impôts* geenszins de situatie van een belastingplichtige voorstelt.

³³ COPERFIN is de naam die wordt gegeven aan de moderniseringsprojecten binnen de FOD Financiën. Deze naam wijst op de band met de Copernicushervorming (COPER), waarbij wordt benadrukt dat de

welslagen van dit initiatief laten we in het midden; alleszins is de dienstverlening voor de belastingplichtige er sindsdien op vooruit gegaan. Het elektronisch indienen van de aangifte via Tax-on-web is één van de intussen vele elektronische initiatieven. Inmiddels worden ook meer dan 2 miljoen vereenvoudigde belastingaangiftes aan de belastingplichtigen bezorgd die reeds vooraf door de fiscus zijn ingevuld.³⁴ Heeft de belastingplichtige eenvoudige vragen over de personenbelasting, vennootschapsbelasting en vzw's, BTW, belastingen betalen of terugkrijgen, registratie- en successierechten, het kadaster, de verkeersbelasting, voorafbetalingen, Tax-on-web, Tax-Calc, My Minfin, Info-Succ, MyRent, Intervat, Vensoc, Finprof, Belcotax-on-web, VAT on e-services, Finelts of URBAIN kan hij elke werkdag terecht bij het Contactcenter van de FOD Financiën.³⁵ Er is uiteraard ook een Dienst Klachtenbeheer, waar men met klachten over de dienstverlening voor eerstelijns hulp terecht kan. Daarna kan men nog steeds naar de Ombudsman.³⁶

34. Door extern rechtsvergelijkend onderzoek wordt al snel duidelijk waarom vermoedelijk de fiscus in België een mentaliteitswijziging wilde invoeren en aldus een betere relatie met de belastingplichtige wilde realiseren. België hield duidelijk gelijke tred met de ontwikkelingen in Frankrijk. Nederland en de VSA waren beide landen al lang voor en ze dienden zelfs als voorbeeld voor initiatieven bij de OESO op internationaal niveau. We komen verder nog terug op Nederland³⁷, hier laten we zien hoe de mentaliteitswijziging ingang vond in Frankrijk.

Regent het in Parijs, dan druppelt het in Brussel. De mentaliteitsommekeer van de Belgische fiscus komt er na de publicatie in 2000 van het boek *Le consentement à l'impôt* van de voormalige *Directeur général des impôts* in Frankrijk, BARILARI.³⁸ De auteur heeft in zijn boek onderzocht hoe de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige door de eeuwen heen is geëvolueerd en zou kunnen worden verbeterd. Belastingen vormen tegelijkertijd "*le cauchemar et le rêve du citoyen*"³⁹: een nachtmerrie voor het private belang, een droom voor het publieke belang. Het is pas indien deze beide belangen in evenwicht zijn, en dit ook zo wordt aangevoeld door de belastingplichtige, dat deze het belastingsysteem wil naleven.⁴⁰ Nadenken over de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige is bijgevolg nadenken over waar dit evenwicht precies ligt, hoe het kan worden bereikt, verbeterd en in stand gehouden.

BARILARI stelt onder meer voor om slechts één gesprekspartner (*un interlocuteur fiscal unique*) binnen de fiscale administratie aan te stellen die de lopende dossiers voor de belastingplichtige in kwestie behandelt.⁴¹ Bij deze vereenvoudiging van de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige wordt rekening gehouden met twee groepen van belastingplichtigen (die op hun

verbeteringsprojecten worden aangepast door Financiën (FIN). De naam geeft ook de wil aan om de medewerkers van het departement centraal te plaatsen: zie J.-Cl. LAES, "Stand van zaken betreffende de modernisering van Financiën", *AFT* 2005, 19, voetnoot 15.

³⁴ Persmededeling minister van Financiën, 29 april 2014.

³⁵ <http://financien.belgium.be/nl/Contact>.

³⁶ Infra nr. 48.

³⁷ Infra nr. 50.

³⁸ A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de sciences Po, 2000, 147 p.

³⁹ A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de sciences Po, 2000, 17.

⁴⁰ A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de sciences Po, 2000, 13.

⁴¹ A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de sciences Po, 2000, 121 e.v.

beurt telkens bestaan uit ondernemingen en particulieren): zij die spontaan hun belastingen betalen en zij die zich verzetten. De eerste groep moet worden aangemoedigd, de tweede ontmoedigd door meer en strengere controles.⁴² Bovendien moet er aandacht worden besteed aan een uitbreiding van communicatiemediën (telefoon, fax, internet), én de ontwikkeling van *les procédures de rescrit* (of rulings).⁴³

In navolging van het boek van BARILARI, is in opdracht van het Franse *Ministère de l'économie, de finances et de l'industrie* en het *Ministère du budget* in Frankrijk een aantal onderzoeksrapporten gepubliceerd met analyses van de gang van zaken bij de Franse fiscale administratie en waarin concrete voorstellen zijn uitgewerkt om de verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige te verbeteren.⁴⁴ Het lijkt er op dat Frankrijk zijn doel met de implementatie van de voorstellen uit de onderzoeksrapporten niet heeft gemist. In 2007 is een vragenlijst gestuurd naar 429 bedrijfsleiders en –fiscalisten: 87% van de bedrijfsleiders en liefst 92% van de fiscalisten vond zijn relatie met de fiscus 'eerder goed' tot 'zeer goed'. Slechts 12% van de bedrijfsleiders en 8% van de fiscalisten beoordeelde de relatie als 'eerder slecht'. Niemand ervoer zijn relatie met de fiscus als 'zeer slecht'.⁴⁵ Nochtans wrong er nog een schoentje. De cijfers toonden aan dat net niet de helft van de ondervraagde bedrijfsleiders de fiscale rechtszekerheid vergelijkbaar vond met die in andere landen. Eén op drie ondernemers vond de fiscale rechtszekerheid ondermaats, minder dan één op vijf achtte deze beter dan in het buitenland.⁴⁶ Fiscale rechtszekerheid kan onder meer worden bekomen door middel van het sluiten van een individueel akkoord of door het verkrijgen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken – ook hier kan een evolutie worden gesignaleerd in België.

B. Individuele fiscale akkoorden

35. Dat de fiscus met de belastingplichtige fiscale akkoorden sluit is niet nieuw. Dat sinds 2011 de mogelijkheid bestaat een fiscaal akkoord te sluiten in het raam van de minnelijke schikking veel meer. Akkoorden worden bij uitstek gepercipieerd als prototype voor het overlegmodel ter realisatie van een verhoogde rechtszekerheid én *compliance*.

36. Standaard wordt het openbare orde karakter van het fiscaal recht opgeworpen als grens voor het sluiten van fiscale akkoorden. Het wordt zo begrepen dat volgens het Hof van Cassatie het

⁴² Zie ook T. BERT en P. CHAMPSAUR, *Mission 2003: Construire ensemble le service public de demain*, 6 januari 2000, 130 p.

⁴³ A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Presses de sciences Po, 2000, 126.

⁴⁴ Voorbeelden zijn: CONSEIL DES IMPOTS, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale: 20ième rapport au Président de la République*, Parijs, Direction des journeaux officiels, 2002, 240 p.; T. BERT en P. CHAMPSAUR, *Mission 2003: Construire ensemble le service public de demain*, 6 januari 2000, 130 p.; B. GIBERT, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Parijs, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, 2004, 89 p.; O. FOUQUET, J. BURGUBURU, D. LUBEK en S. GUILLEMAIN, "Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche", *Revue du droit fiscal* 2008, nr. 27, 7-42.

⁴⁵ O. FOUQUET, J. BURGUBURU, D. LUBEK en S. GUILLEMAIN, "Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche", *Revue du droit fiscal* 2008, nr. 15, 10.

⁴⁶ O. FOUQUET, J. BURGUBURU, D. LUBEK en S. GUILLEMAIN, "Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche", *Revue du droit fiscal* 2008, nr. 15, 11.

gehele fiscale recht in al zijn bepalingen en zonder uitzondering van openbare orde is.⁴⁷ Aan de wetten die de openbare orde raken, dus aan het fiscaal recht, kan door bijzondere overeenkomsten geen afbreuk worden gedaan (art. 6, 1131 en 1133 BW).

In het licht van de veranderende relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige is het echter aangewezen het klassieke standpunt dat elke fiscale rechtsregel de openbare orde raakt ernstig in vraag te stellen en te nuanceren.⁴⁸ Fiscale rechtsregels zijn slechts van openbare orde in de mate zij de essentiële belangen van de Staat treffen. O.i. geldt dit enkel voor de rechtsregels die een gunstige of ongunstige invloed uitoefenen op de essentiële elementen van de belastingschuld (zoals het belastingsubject, de belastbare grondslag, het belastingbedrag, het tarief, maar ook modaliteiten (zoals van invordering) of procedureregels wanneer zij een financiële invloed uitoefenen op de belastingschuld). Het zijn ook die essentiële elementen die in beginsel niet mogen worden gedelegeerd. Zij raken de essentiële belangen van de Staat.⁴⁹

Op 8 januari 2014 deed het Hof van Beroep van Brussel over het openbare orde karakter van het fiscaal recht een opmerkelijke uitspraak, die tegen de principiële stellingname van het Hof van Cassatie ingaat.⁵⁰ Het Hof meent in zijn arrest – waarin het de ontvankelijkheid van het beroep onderzoekt na een berusting door de fiscus (appellant) in het vonnis *a quo* (dat de vordering van de belastingplichtige inwilligde tot kwijtschelding van een BTW-boete) – dat in de mate dat tussen de belastingplichtige en de Belgische Staat een akkoord kan worden gesloten over een bepaalde aangelegenheid, deze aangelegenheid de openbare orde niet raakt en dat zij – na rechterlijke uitspraak – ook het voorwerp van een berusting door de belastingplichtige of de Belgische Staat kan uitmaken. Het Hof oordeelt dat dit het geval is voor de aan de belastingplichtige opgelegde proportionele BTW-boete. De belastingplichtige was *in casu* immers geen enkel bedrag aan belastingen verschuldigd. Het gaat hier volgens het Hof dus duidelijk niet om de toepassing van een rechtsregel die een invloed uitoefent op de essentiële elementen van de belastingschuld, want de belastingschuld is in dit geval onbestaande. Wat de opgelegde boete betreft, daarvan wordt volgens het Hof het openbare orde karakter enigszins gemilderd door de vaststelling dat de hoogte ervan aanpasbaar kan zijn aan de aard en de omvang van de inbreuk, maar vooral door de vaststelling dat de omvang van de boete ook het voorwerp van een akkoord kan uitmaken. Het Hof van Beroep te Brussel komt tot het besluit dat hoewel het fiscaal recht in beginsel van openbare orde is, toch niet kan worden gesteld dat iedere berusting in een fiscaal vonnis of arrest, conform de cassatierechtspraak, nietig zou zijn.

37. Niettegenstaande deze uitspraak, die kan worden opgevat als een duwtje in de rug voor het sluiten van individuele fiscale akkoorden, rijst de vraag of door middel van een praktijk van het sluiten van individuele akkoorden wel het gewenste niveau van wederzijds vertrouwen in de relatie

⁴⁷ Cass. 22 maart 1926, *Pas.* 1926, I, 312. In 1952 klonk het evenwel specifieker, waaruit men zou kunnen afleiden dat niet elke fiscale regel de openbare orde raakt: “*Les dispositions relatives à l’établissement et au recouvrement de l’impôt sont d’ordre public*”: Cass. 10 juni 1952, *Pas.* 1952, I, 652.

⁴⁸ Zie hierover uitvoerig: E. VAN DE VELDE, ‘Afspraken’ met de fiscus: de grenzen, *juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Brussel, Larcier, 2009, 260, nr. 362.

⁴⁹ E. VAN DE VELDE, ‘Afspraken’ met de fiscus: de grenzen, *juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*, Brussel, Larcier, 2009, 260, nr. 362

⁵⁰ C. BUYSSE, “Berusting is (soms) ook mogelijk in fiscale zaken”, *Fiscoloog* 2014, nr. 1382, 10.

van de fiscus en de belastingplichtige wordt bereikt. Zoals hoger reeds aangehaald,⁵¹ dient de fiscale administratie de wet te interpreteren alvorens deze toe te passen. Eenheid in beleid is hierbij onontbeerlijk. Individuele akkoorden worden niet gepubliceerd, maar het uitvaardigen van circulaire dienaangaande die voor elke belastingplichtige raadpleegbaar zijn, zou een standaardprocedure moeten zijn. Transparantie is bijzonder belangrijk om de belastingplichtige de garantie te geven dat individuele akkoorden niet "*à la tête du client*" worden gesloten, maar dat gelijksoortige gevallen gelijk worden behandeld. Legaliteit, rechtsgelijkheid, rechtszekerheid en eenheid van beleid zijn de grondvesten waaraan individuele fiscale akkoorden moeten voldoen alvorens de belastingplichtige via deze praktijk vertrouwen krijgt in het fiscale regime.

38. Daarbij dient te worden opgemerkt dat dit vertrouwen een deuk kan krijgen, wanneer een belastingplichtige het subjectieve gevoel heeft dat de fiscale administratie een gunstiger fiscaal akkoord met een andere belastingplichtige heeft afgesloten dan dat hij zelf heeft verkregen. Soms wordt dit subjectieve gevoel geobjectiveerd door bijvoorbeeld een actie van de Europese Commissie tegen een dergelijk akkoord op grond van de schending van de regels inzake verboden staatssteun.⁵² De Europese Commissie heeft op 17 januari 2014 een ontwerpmededeling betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU gepubliceerd.⁵³ Van een steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU is sprake ingeval van (i) een door de staat of met staatsmiddelen bekostigde (ii) begunstiging van een (iii) bepaalde (iv) onderneming welke (v) een (dreigende) vervalsing van de mededinging en (vi) een (potentiële) beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten tot gevolg heeft. De Europese Commissie wenst in het tweede kwartaal van 2014 een mededeling vast te stellen, waarover tot 14 maart 2014 nog commentaren konden worden toegezonden aan de commissie.

De Europese Commissie stelt in haar ontwerpmededeling dat aan de individuele toepassing van een algemene maatregel de hoedanigheid van een selectieve maatregel kan worden verleend, wanneer de beoordelingsruimte van de fiscus wordt uitgeoefend buiten het kader van enkel en alleen het beheer van belastingopbrengsten volgens objectieve criteria. In de dagelijkse praktijk moeten de belastingregels worden geïnterpreteerd, maar zij mogen geen discretionaire behandeling van ondernemingen mogelijk maken. In beginsel geeft elke administratieve beslissing die van de algemeen toepasselijke belastingregels afwijkt om individuele ondernemingen te begunstigen, aanleiding tot het vermoeden dat het om een steunmaatregel gaat, en moet zij in detail worden geanalyseerd.⁵⁴ De Europese Commissie laat weten wanneer een risico op staatssteun speelt bij "schikkingen met de belastingdienst", zoals de akkoorden die plaatsvinden in het raam van een minnelijke schikking in België.

Het aangaan van een fiscale schikking biedt de belastingdienst de mogelijkheid om lang aanslepende juridische geschillen voor de nationale rechter te vermijden en om een snelle

⁵¹ Supra nr. 7 en 8.

⁵² Voor een voorbeeld, zie: E. VAN DE VELDE, 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Brussel, Larcier, 2009, 140, nr. 199.

⁵³ Ontwerpmededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU, 57 p., http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-30_en.htm (stand 2 mei 2014).

⁵⁴ Ontwerpmededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU, 50, nr. 170 en 171.

invordering van de verschuldigde belasting te verzekeren. Ook al valt de bevoegdheid van lidstaten op dit gebied niet te betwisten, toch kan met dit soort maatregelen staatssteun gemoeid zijn, met name wanneer blijkt dat het bedrag van de verschuldigde belasting aanzienlijk is verlaagd zonder duidelijke rechtvaardigingsgrond (zoals het optimaliseren van de invordering van schulden) of op een onevenredige wijze in het voordeel van de belastingplichtige.

In dit verband kan een schikking tussen de belastingdienst en een belastingplichtige met name een selectief voordeel inhouden wanneer de toegevingen van de belastingdienst duidelijk niet in verhouding staan tot de toegevingen van de belastingplichtige en blijkt dat de belastingdienst duidelijk niet dezelfde gunstige behandeling toepast op andere belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden of wanneer de rechtmatigheid van de schikking in strijd is met de toepasselijke belastingregels en tot een lager belastingbedrag heeft geleid. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer, op grond van de toepasselijke regels, vaststaande feiten tot een andere heffingsgrondslag hadden moeten leiden (maar het verschuldigde belastingbedrag onrechtmatig is verlaagd).

39. De Europese Commissie meldt in deze ontwerpmededeling evenzeer wanneer er sprake kan zijn van verboden staatssteun bij een ruling van de belastingdienst. Naast een individueel fiscaal akkoord brengt inderdaad vooral een voorafgaande beslissing in fiscale zaken of een ruling rechtszekerheid en verhoogt deze zo de *compliance* om uit de vicieuze cirkel door de legitimiteitscrisis te komen.

C. De Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

40. Belastingplichtigen kunnen preventief – dit is vooraleer hun voorgenomen verrichting of situatie fiscaal enige uitwerking heeft gehad – rechtszekerheid verkrijgen van de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken. Op 1 januari 1993 werd een systeem van voorafgaande schriftelijke fiscale akkoorden in het Wetboek Inkomstenbelastingen ingevoerd.⁵⁵ Deze invoering moet worden gezien binnen het geheel van maatregelen die in het raam van de begrotingscontrole van 1991 werden genomen, in het bijzonder met het oog op het verbeteren van de inning van de directe belastingen, en om sommige misbruiken tegen te gaan die op grond van de bestaande wetgeving niet konden worden bestreden.⁵⁶ Aldus werd aan de invoering van een algemene antimisbruikbepaling met het begrip “rechtmatige behoeften van financiële of economische aard” de mogelijkheid gekoppeld tot een voorafgaand akkoord met de fiscus.

41. Het belang van het bestaan van een rulingpraktijk ter verbetering van de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige, om te komen tot een overlegmodel, is groot. Door de invoering in 2002 (met de dienst van start in 2005) van een nieuwe en veralgemeende procedure voor voorafgaande beslissingen in fiscale zaken als inzet ter realisatie een veranderende relatie tussen

⁵⁵ Art. 35 van de Wet van 20 juli 1991 houdende begrotingsbepalingen, *BS* 1 augustus 1991.

⁵⁶ K. LEUS, “De fiscale ‘ruling’: een juridisch novum? Terreinverkenning vanuit bestuursrechtelijke hoek” in X., *Liber amicorum Paul de Vroede*, Antwerpen, Kluwer, 1994, 996; X. PARENT, “L’application de la loi fiscale – Les accords en droit fiscal: transactions, accords individuels et ruling”, *Act. Dr.* 1993, 368-372.

de fiscus en de belastingplichtige,⁵⁷ is België op de kar gesprongen van een wereldwijde evolutie naar “*advance tax rulings*”. In het licht van de globalisering kunnen landen niet achterblijven om investeerders te verzekeren van de fiscale gevolgen van hun verrichtingen. Enkel zo kan een hogere graad van compliance worden bereikt, wordt belastingontwijkend en -ontduikend gedrag gecounterd en kan bij de fiscus de focus worden gelegd op de strijd tegen de fiscale fraude.

42. Volgens Bentley bestaat er geen mensenrecht op rulings voor de belastingplichtige, maar is het wel een *best practice* in de meeste rechtsstelsels ter wereld dat de fiscus een ruling aflevert. Daarom neemt de auteur de uitwerking van een wettelijk kader voor bindende *advance tax rulings*, inclusief de mogelijkheid tot beroep, op in zijn *Model of Taxpayers’ Rights*.⁵⁸ Dat de rullingpraktijk wijdverspreid is, blijkt uit rechtsvergelijking.⁵⁹

43. In het licht van de internationale opmars van de rullingpraktijk, de verdergaande regionalisering in ons land en de toepassing van de nieuwe algemene antimisbruikbepaling in de privésfeer, valt het te betreuren dat Vlaanderen geen rullingdienst heeft. Immers, de Vlaamse Belastingdienst zal vanaf 1 januari 2015 “de dienst” verzorgen voor enkele oneigenlijke gewestbelastingen uit artikel 3 van de Bijzondere Financieringswet, meer bepaald de successie-, schenkings-, hypotheek- en enkele⁶⁰ registratierechten.⁶¹ Het gevolg hiervan is dat de federale rullingdienst niet langer bevoegd zal zijn om rulings af te leveren inzake de toepassing van deze Vlaamse belastingwetten.⁶² Dit betekent dus dat vooralsnog de federale Rulingdienst bevoegd blijft voor deze belastingen in Wallonië en Brussel (omdat hier de dienst nog niet naar het gewest overgaat). Als antwoord op een parlementaire vraag stelde de Vlaamse minister van Financiën dat nog niet wordt gedacht aan de oprichting van een Vlaamse rullingdienst. De minister wacht samen met de Vlaamse Belastingdienst af over hoeveel gevallen het zal gaan en zal afwegen of er daadwerkelijk nood aan zal zijn.⁶³ Dit gebrek aan voorafgaande rechtszekerheid is des te schrijnender nu de federale minister van Financiën als antwoord op een parlementaire vraag heeft bevestigd dat de Rulingdienst bevoegd is om te oordelen of een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen door andere motieven is verantwoord dan het ontwijken van belastingen en bijgevolg al dan niet als fiscaal misbruik zal moeten worden aangemerkt (ook inzake registratie- en

⁵⁷ Memorie van Toelichting Wet 24 december 2002, [Parl.St. Kamer, 2001-2002 nr. 50-1918/001, 15](#).

⁵⁸ D. BENTLEY, *Taxpayer’s Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007, 349.

⁵⁹ *Infra* nr. 66.

⁶⁰ Let op: het registratierecht voor erfpacht en opstal bv. blijft op federaal niveau geïnd, aangezien deze registratierechten niet staan vermeld in art. 3 van de Bijzondere Financieringswet.

⁶¹ Artikel 10 van het Vlaamse Decreet van 9 november 2012 houdende diverse bepalingen betreffende financiën en begroting, *BS* 26 november 2012, bepaalt dat het Vlaamse Gewest vanaf 1 januari 2015 de dienst van de belastingen, bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot en met 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten verzekert, overeenkomstig artikel 5, § 3, van dezelfde bijzondere wet.

Zie voor een actuele en uitgebreide uiteenzetting over de stand van zaken en de keuzes die de verschillende Gewesten in deze materie hebben gemaakt: J.-C. LAES, “Reprise par une région du service d’un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale”, *RFRL* 2013/4, 285-295.

⁶² Zie art. 20, lid 1 Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002.

⁶³ Vlaamse Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Vr. en Antw.* 5 juni 2012, nr. 1732 (Griet Smaers).

successierechten).⁶⁴ Meer nog, de uitvoering door Vlaanderen van de zesde staats hervorming komt er aan, met onder meer (een hervorming van?) de woonbonus. Ook daarover zal het niet mogelijk zijn een ruling aan te vragen in Vlaanderen, in tegenstelling tot vandaag op het federale niveau. In het verleden door de Dienst voorafgaande beslissingen afgeleverde rulings inzake bv. successierechten die tot aan het overlijden bindend zijn voor de FOD Financiën, zullen wel ook bindend zijn voor de Vlaamse Belastingdienst onder het motto "*pacta sunt servanda*".⁶⁵

44. Het is jammer dat vanuit Vlaanderen geen krachtig signaal wordt gegeven dat onze door de OESO sterk gewaardeerde rulingpraktijk ook daar zal worden ingezet. Aangezien België alle voorafgaande beslissingen publiceert, zij het samengevat en geanonimiseerd, staat ons land hiervoor internationaal aan de top. Nochtans heeft het Rekenhof naar aanleiding van zijn audit van de Dienst voorafgaande beslissingen in zijn verslag van februari 2013 enkele kritieken geformuleerd, onder meer op de anonimiteit en het onderzoek van de prefilings fase en de afbakening tussen de bevoegdheden inzake akkoorden van de klassieke diensten van de fiscale administratie en de Rulingdienst.⁶⁶ De voorzitter van het college, mevrouw Tai, heeft inmiddels tijdens een hoorzitting in de Commissie voor Financiën en Begroting over het jaarverslag van 2012 gereageerd.⁶⁷ Hier dieper op ingaan zou ons te ver leiden, maar deze ontwikkeling toont wel aan dat over de federale rulingpraktijk wél wordt nagedacht en deze – althans toch door het Rekenhof – wordt geëvalueerd.

45. Ook de Europese Commissie zet aan tot nadenken over de huidige Belgische rulingpraktijk. Recent haalde de Commissie de Belgische pers omdat zij informatie vraagt over een ruling afgeleverd aan een grote financiële instelling.⁶⁸ Eerder op het jaar stelde de Europese Commissie zich ook vragen over Belgische "fiscale deals" van de Rulingdienst met multinationals.⁶⁹ Zoals hoger gezegd, heeft de Europese Commissie in haar ontwerpmededeling ook omschreven wanneer zij het risico op verboden staatssteun bij fiscale rulings hoog acht. Fiscale rulings zouden alleen moeten inzetten op rechtszekerheid voor de fiscale behandeling van bepaalde transacties en (o.i. logischerwijze) niet ertoe mogen leiden dat de betrokken ondernemingen lager worden belast dan andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden (maar die deze rulings niet hebben gekregen).⁷⁰ Voorafgaande rulings van de belastingdienst behelzen volgens de Europese Commissie selectiviteit wanneer de belastingdienst over een beoordelingsmarge beschikt bij het toestaan van rulings, de rulings niet beschikbaar zijn voor ondernemingen in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie, wanneer blijkt dat de belastingdienst duidelijk niet dezelfde gunstige behandeling toepast op andere belastingplichtigen

⁶⁴ *Vr. en Antw.* 12 april 2013, nr. 108, vraag 0190 (Veerle Wouters).

⁶⁵ Vlaamse Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Vr. en Antw.* 5 juni 2012, nr. 1732 (Griet Smaers).

⁶⁶ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken. *Verwerking van de voorafgaande beslissingen en fiscale regularisaties*, Brussel, februari 2013, 75 p.

⁶⁷ *Verslag* 16 september 2003, Kamer van Volksvertegenwoordigers, Hoorzitting met mevrouw Véronique Tai, Collegevoorzitter van de Dienst Voorafgaande Beslissingen, doc 53, 3008/001.

⁶⁸ "Europese Commissie vraagt informatie over ruling aan KBC", *De Standaard* 2 april 2014.

⁶⁹ "Europa stelt vragen over Belgische fiscale deals met multinationals", *De Standaard* 31 januari 2014.

⁷⁰ Ontwerpmededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip "staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU, 50, nr. 176.

die zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, de ruling is vastgesteld in strijd met de toepasselijke belastingregels en tot een lager belastingbedrag heeft geleid.⁷¹

We zouden kunnen stellen dat de Europese Commissie het geweten speelt van de rulingdiensten. Dat is ook zo voor de Belgische Dienst voorafgaande beslissingen. De beoordelingsmarge – binnen de grenzen van de legaliteit en legitimiteit – is er immers ook bij Belgische rulings. Hoe ver de beschikbaarheid volgens de Commissie moet reiken is niet meteen duidelijk, maar in België worden ze alvast gepubliceerd. De discretie voor het individuele geval kan er evenwel toe leiden dat de ruling wel in een heel erg samengevatte vorm op het web verschijnt (waar de feiten zodanig zijn geknipt dat er van enige kans op vergelijkbaarheid geen sprake meer kan zijn) ofwel dat de ruling enkel wordt verwerkt in het jaarverslag zonder individuele publicatie (omdat het geval te herkenbaar is en dus niet anoniem kan worden gepubliceerd). Dit laatste geval wordt sinds 2 jaar toegepast en betreft 5% van de dossiers.⁷² Niettegenstaande inmiddels bijna tien jaar wordt geroepen dat rulings geen precedentwaarde hebben, mag de belastingplichtige inderdaad hopen dat dezelfde gunstige behandeling wordt toegepast op elke vergelijkbare situatie. Dat is immers de toepassing van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel zoals nogmaals vermeld in de wet van 2002 die het rulingsysteem heeft ingevoerd. Tot slot wordt het laatste risico op selectiviteit, nl. dat de ruling *contra legem* is of het legaliteitsbeginsel schendt, evenzeer door de wet van 2002 uitgesloten.

D. Fiscale bemiddelingsdienst

46. Naast de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken is er op het federale niveau nog een geïnstitutionaliseerde dienst om het vertrouwen van de belastingplichtige in het fiscale regime aan te zwengelen, namelijk de Fiscale bemiddelingsdienst. Het doel van deze dienst is om het aantal gerechtelijke procedures in fiscale aangelegenheden te verminderen. De bemiddelingsdienst poogt in alle onafhankelijkheid, onpartijdigheid de standpunten van de fiscus en de belastingplichtige te verzoenen. De tussenkomst van de dienst mondt uit in een niet bindend bemiddelingsverslag waarin de dienst enkel de divergerende standpunten van partijen kan vaststellen. Hij is geen rechter die de wet kan interpreteren.

47. Deze dienst functioneert bijzonder goed in de praktijk,⁷³ al kunnen er zeker vragen worden gesteld bij een efficiëntere inzet binnen de procedure (er is slechts een beperkte periode dat de dienst kan worden gevat), een onafhankelijker profiel (de bemiddelaar maakt deel uit van de FOD Financiën) en de transparantie van de manier waarop tot een oplossing wordt gekomen (al is er wel het redelijk uitgebreide jaarverslag). Ook hier rijst de jammerlijke vraag of na 1 januari 2015 Vlaanderen een eigen bemiddelingsdienst zal oprichten. Voorlopig ziet het er niet naar uit dat voor successierechten en (de meeste) registratierechten nog enige bemiddeling, zoals opgevat door deze dienst, mogelijk is.

⁷¹ Ontwerpmededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip “staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1 VWEU, 51, nr. 177.

⁷² *Verslag* 16 september 2003, Kamer van Volksvertegenwoordigers, Hoorzitting met mevrouw Véronique Tai, Collegevoorzitter van de Dienst Voorafgaande Beslissingen, doc 53, 3008/001, 7.

⁷³ Zie recent een zeer lovend krantenartikel: “900 fiscale processen afgewend door fiscale bemiddeling”, *De Standaard* 2 mei 2014.

E. De Ombudsman

48. De ombudsman behandelt klachten die burgers hebben over de werking van de overheidsdiensten (incl. de fiscale diensten), onderzoekt op vraag van het Parlement de werking van administratieve overheden en brengt één of meer keer per jaar aan het Parlement verslag uit over de onregelmatigheden en problemen. De ombudsman springt ook in de bres voor individuele dossiers en probeert iets uit de brand te slepen waar alle burgers uiteindelijk wel mee varen.

49. Hoewel dit lovenswaardige initiatieven zijn om te komen tot een overlegmodel en die bijna alle aanleiding kunnen geven om te komen tot een akkoord tussen de fiscus en de belastingplichtige, volstaan zij niet om het tij (van wederkerig wantrouwen) fundamenteel te keren. Het verdient o.i. aanbeveling om ook te streven naar een vernieuwde – meer op wederzijds vertrouwen gebaseerde – verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige en dit vooral op het gebied van de *compliance* en de controle.

VI. *Enhanced relationship*: naar een nog sterkere relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige

A. Het Nederlandse model van horizontaal toezicht als inspiratiebron

50. Bijna tien jaar geleden heeft de belastingdienst in Nederland een fundamentele stap gezet in zijn poging om de *compliance* door de belastingplichtige zo groot mogelijk te maken en te belonen indien deze reeds een feit is.⁷⁴ De traditionele benadering van de fiscale rechtsbetrekking werd hierbij volledig op zijn kop gezet.⁷⁵ De mentaliteit diende volgens het bedrijfsplan van de Nederlandse belastingdienst van 2008-2012 te bestaan in de overtuiging dat de meeste bedrijven en instellingen maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen.⁷⁶ De ondernemer wil graag ondernemen en realiseert zich dat hij daarbij aan een aantal maatschappelijke spelregels moet voldoen. Stelt een ondernemer zich transparant op en is hij bereid relevante fiscale risico's tijdig en open te melden (via het *tax control framework* van zijn bedrijf),⁷⁷ dan is de fiscus bereid

⁷⁴ Zie hierover meer uitvoerig het artikel van L.G.M. STEVENS, "Nederlandse ervaring met horizontaal toezicht", (zie website Antwerp Tax Academy). Zie eveneens: J.L.M. GRIBNAU, *Belastingen als moreel fenomeen*, Boom fiscale uitgevers, Den Haag, 2013, 100-110, met verdere verwijzingen in de voetnoten 55 e.v.

⁷⁵ J.R.R. OEVERING en D. SIALINO-KEEN RE RA, "Verslag 24^e Fiscale Conferentie 'Horizontalisering'", *WFR* 2008, nr. 6755, 262.

⁷⁶ Belastingdienst Bedrijfsplan 2008-2012, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2008/11/11/bedrijfsplan-belastingdienst-2008-2012.html> (stand 2 mei 2014).

⁷⁷ Brief van 9 juni 2006 aan de voorzitter van de Eerste Kamer van de staatssecretaris van Financiën, nr. DGB06-3312. Het *Tax Control Framework* is een instrument van interne beheersing dat specifiek is gericht op de fiscale functie binnen een bedrijf. Hierbij onderkent een onderneming haar fiscale risico's tijdig en beheerst deze zoveel mogelijk proactief. De onderneming doet dan aan *tax risk management*: hiervoor moet de onderneming een expliciete fiscale strategie hebben, dient de raad van bestuur de verantwoordelijkheid voor de fiscale activiteiten van de onderneming te nemen, en moet er voorzien zijn in een onafhankelijke review van de fiscale activiteiten: R.H. HAPPÉ, "Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share" in H. TE VELDE, J.-C. TRICHET, R. DE RATO Y FIGAREDO, e.a., *Per saldo. Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2007, 62.

Opdat grote bedrijven efficiënt, goed en verantwoord worden geleid, wordt o.m. voorzien in verregaande eisen voor interne controle en verklaringen van het management met betrekking tot de juistheid van de gepubliceerde informatie: P.H.M. SIMONIS, "Over corporate governance, jaarrekeningenrecht en horizontaal toezicht", *WFR* 2008, nr. 6747, 5.

zijn verticaal toezicht te beperken en het verleden te laten voor wat het is. Bovendien krijgen deze bedrijven snel een antwoord op hun vragen van de inspecteur en worden zij niet nodeloos lastiggevallen met ellenlange vragenlijsten en onverwachte controles.⁷⁸ Dit verhoogt de fiscale rechtszekerheid.

51. Het is bijgevolg in een relatie van wederzijds vertrouwen dat sinds einde 2005 de Nederlandse belastingdienst hierover zgn. individuele handhavingsconvenanten sluit. Vertrouwen komt hier in de plaats van wantrouwen. Beide partijen verbinden zich tot samenwerking met het oog op de wederzijdse belangen.⁷⁹ Door deze handhavingsconvenanten te sluiten komt de belastingdienst tegemoet aan de wens van de ondernemer om snel definitieve zekerheid via een toezegging te krijgen over zijn fiscale positie bij voorgenomen verrichtingen en werkt de belastingdienst zo *compliance* van de belastingplichtige in de hand.⁸⁰ De doelstelling van deze nieuwe aanpak bestaat er juist in dat het zgn. *compliant* gedrag van de belastingplichtige wordt ondersteund door middel van horizontaal toezicht,⁸¹ terwijl *non-compliant* gedrag hard zal worden aangepakt via het bestaande verticale toezicht. De belastingdienst richt zich dus bij het toezicht op de burgers en bedrijven bij wie zich het risico voordoet dat zij zich niet aan de wettelijke regels houden of hun belastingen niet betalen. Risico's zijn er in gradaties. Dat betekent dat de belastingdienst afhankelijk van het risicogewicht zwaarder of minder zwaar controleert en ook gebruikmaakt van horizontaal toezicht (zgn. *tax risk management*).⁸² Oordeelt de fiscus dat het *tax control framework* niet in orde is, is verticaal toezicht nog steeds mogelijk. De handhavingsbevoegdheid van de belastingdienst blijft ingebed in het systeem van verticaal toezicht: handhavingsconvenanten zijn geen afdwingbare overeenkomsten.⁸³ Handhavingsconvenanten werken niet reactief maar proactief: ze kaderen binnen de mentaliteitswijziging van de fiscus én de belastingplichtige naar meer horizontalisering, een evolutie die verloopt van *agressive tax planning* via *tax risk management* naar *tax compliance*.

Volgens de tekst van het modelconvenant verplichten de belastingplichtige en de belastingdienst zich tot het volgende:⁸⁴

⁷⁸ P.J.H. ESSERS, "Horizontaal toezicht: een stille revolutie", *WFR* 2008, nr. 6747, 3.

⁷⁹ J.L.M. GRIBNAU, "Belastingmoraal en compliance", *WFR* 2008, 1331 e.v.; R.H. HAPPÉ, "Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share" in H. TE VELDE, J.-C. TRICHET, R. DE RATO Y FIGAREDO, e.a., *Per saldo. Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2007, 76; J.G.KUIPER, "Horizontaal toezicht en de Harvard-onderhandelingsmethode", *WFR* 2008, 1439.

⁸⁰ Belastingdienst Bedrijfsplan 2008-2012, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2008/11/11/bedrijfsplan-belastingdienst-2008-2012.html> (stand 2 mei 2014).

⁸¹ J.W. ZWEMMER, "Horizontaal toezicht", *WFR* 2005, nr. 6638, 1213.

⁸² Belastingdienst Bedrijfsplan 2008-2012, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2008/11/11/bedrijfsplan-belastingdienst-2008-2012.html> (stand 2 mei 2014). Zie ook R.H. HAPPÉ, "Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share" in H. TE VELDE, J.-C. TRICHET, R. DE RATO Y FIGAREDO, e.a., *Per saldo. Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2007, 63.

⁸³ J.L.M. GRIBNAU, "Soft law and taxation: the case of the Netherlands", *Legisprudence* 2008, Vol. 1, nr. 3, 322 en 324.

⁸⁴ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst onder redactie van L.G.M. STEVENS e.a., "Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet", Den Haag, juni 2012, 35, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/06/20/rapport-van-de-commissie-stevens-over-horizontaal-toezicht-bij-de-belastingdienst.html> (stand 2 mei 2014).

- de belastingplichtige draagt zorg voor een systeem van interne beheersing, interne controle en externe controle met als doel het opstellen en indienen van aanvaardbare aangiften;
- ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten waarover verschil van inzicht zou kunnen bestaan, worden zo snel mogelijk voorgelegd aan de belastingdienst;
- de belastingdienst geeft zo snel mogelijk na ontvangst van een ingenomen of in te nemen standpunt en zo veel als mogelijk in overleg met belastingplichtige zijn visie op de rechtsgevolgen;
- de door de belastingdienst gevraagde informatie wordt zo snel mogelijk, volledig en eenduidig verstrekt;
- de belastingdienst houdt bij het geven van zijn visie ten aanzien van de rechtsgevolgen rekening met relevante termijnen;
- de aanslagen worden zo spoedig mogelijk na de indiening van de aangifte en zo veel mogelijk in overleg met belastingplichtige door de inspecteur vastgesteld.

52. Concreet voorziet Nederland in de mogelijkheid om een handhavingsovereenkomst te sluiten⁸⁵ voor allereerst de (zeer) grote (veelal beursgenoteerde) ondernemingen. Deze ondernemingen zijn in het licht van andere regelgeving (karteltoezicht, beurstoezicht enz.) sowieso al voorwerp van vergaand toezicht en informatieverstrekking. Nederland voorziet ook de mogelijkheid van horizontaal toezicht voor de middelgrote ondernemingen en – door tussenkomst van financiële dienstverleners – voor midden- en kleinbedrijven. Wat dit laatste betreft, speelt Nederland een voortrekkersrol.

Zowel voor de zeer grote ondernemingen als voor de middelgrote ondernemingen geldt de mogelijkheid tot een zgn. individuele klantbehandeling (zgn. maatwerk met individuele handavingsconvenanten). Voor de middel- en kleinbedrijven (en de groep van de vermogenden particulieren) wil de Nederlandse belastingdienst via de financiële dienstverleners en brancheorganisaties er naar streven dat de kwaliteit van de door hen ingediende aangiften aanvaardbaar is (groepsgewijze aanpak). De belastingdienst sluit daartoe convenanten af met deze financiële dienstverleners (registeraccountants, administratieconsulenten en belastingdeskundigen) en stimuleert aldus dat middel- en kleinbedrijven zich bij deze dienstverleners aansluit. Op die manier kan de fiscus de toezichtlast verminderen bij ondernemers die aanvaardbare aangiften aanleveren en tegelijkertijd ook meer aandacht geven aan risicovolle aangiften. Naar Belgische begrippen zou men de financiële dienstverleners o.i. nog het best zgn. 'fiscale notarissen' kunnen noemen.

53. Bij deze Nederlandse vorm van horizontalisering van de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige staat de intentie tot samenwerking centraal. Het is duidelijk dat deze samenwerking een cultuuromslag betekent voor de fiscale administratie die tot op vandaag al te vaak vertrekt vanuit een positie van wantrouwen. Kenmerkend aan deze vernieuwde verhouding is dat ook de belastingplichtige de overheid zal moeten kunnen vertrouwen. In een sfeer van

⁸⁵ Zie Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst onder redactie van L.G.M. STEVENS e.a., "Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet", Den Haag, juni 2012, 27 e.v. <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/06/20/rapport-van-de-commissie-stevens-over-horizontaal-toezicht-bij-de-belastingdienst.html> (stand 2 mei 2014).

vertrouwen, transparantie en oplossingsgerichtheid wordt zowel door de fiscus als de belastingplichtige ernaar gestreefd de wettelijk verschuldigde belasting (waaraan uiteraard geen afbreuk wordt gedaan) zo vlot mogelijk te voldoen. Aldus wordt middels een goede samenwerking getracht de toezichts- en *compliance* kosten tot een minimum te herleiden.

Voor de fiscale administratie biedt deze werkwijze het voordeel dat minder toezicht moet worden uitgeoefend op belastingplichtigen (in het bijzonder de bedrijven) die hebben aangetoond dat zij hun eigen interne toezicht goed hebben geregeld. De aldus vrijgekomen (verticale) controlecapaciteit kan dan beter worden toegespitst op belastingplichtigen die niet meewerken, tegenwerken of frauderen. Horizontalisering van de verhouding tussen de fiscus en de belastingplichtige kan aldus *“een effectieve aanvulling zijn op het traditionele verticale toezicht, waarbij de overheid van bovenaf controleert of de regelgeving correct wordt nageleefd”*⁸⁶.

54. Dergelijke vernieuwde relatie zou ook kunnen bijdragen tot een grotere concurrentiële positie van de Belgische fiscale administratie. Concurrentie tussen diverse nationale fiscale administraties op het domein van kwaliteit in dienstverlening naar de belastingplichtigen toe, zal naar de toekomst toe – zelfs in EU-verband - steeds meer spelen. In dit raam kan bijvoorbeeld worden verwezen naar de *‘one stop shop’*- gedachte in het ontwerp van CCCTB-richtlijn dat aan de belastingplichtige-onderneming de vrijheid biedt om voor de afhandeling van zijn fiscaal dossier te kiezen voor een welbepaalde fiscale administratie.⁸⁷

B. Evaluatie van het horizontaal toezicht

55. HAPPÉ beoordeelde dit Nederlandse initiatief in 2007 reeds als baanbrekend, omdat het heeft geleid tot een zeer bijzondere en vernieuwende vorm van toezicht.⁸⁸ Maar niet iedereen geloofde van meet af aan in deze nieuwe visie op de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige. Sommigen geloofden niet in de goedheid van de belastingplichtige, die enkel nog meer zou ontduiken als er minder toezicht zou gebeuren⁸⁹, anderen waren principieel positief, maar formuleerden toch een aantal bedreigingen waarvan men voorspelde dat ze de kop zouden opsteken als er geen maatregelen worden genomen. Zo werd gedacht aan de organisatie van parlementaire controle, aan de mogelijkheid tot geschillenbeslechting, aan de noodzaak om (anoniem) de convenanten te publiceren.⁹⁰ Ook in België doken in dat jaar de eerste reacties op deze nieuwe visie op de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige op. VANISTENDAEL zag

⁸⁶ J.L.M. GRIBNAU, *Belastingen als moreel fenomeen*, Boom fiscale uitgevers, Den Haag, 2013, 101 met verwijzing naar *Bedrijfsplan Belastingdienst 2008-2012*, www.belastingdienst.nl. 34.

⁸⁷ EU-voorstel, Richtlijn voor een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011)121.

⁸⁸ R.H. HAPPÉ, “Multinationals, handavingsconvenanten en fair share” in H. TE VELDE, J.-C. TRICHET, R. DE RATO Y FIGAREDO, e.a., *Per saldo. Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm*, Den Haag, Sdu Uitgevers, 2007, 77.

⁸⁹ P.A. VAN HERWIJNEN, “Horizontaal toezicht – een science fiction”, *WFR* 2008, nr. 6774, 793.

⁹⁰ P.H.J. ESSERS, “Horizontaal toezicht: een stille revolutie”, *WFR* 2008, nr. 6747, 4; F.R. HERREVELD, “Horizontaal toezicht: de weg naar de toekomst, ook binnen het MKB”, *WFR* 2007, 1327-1328. In dezelfde zin: L.G.M. STEVENS, “Spookvenanten”, *WFR* 2006, nr. 6668, 455-456.

problemen in een verplichte voorafgaande mededeling van risicovolle verrichtingen.⁹¹ CLAES sprak van een verregaande vorm van naïviteit en utopie.⁹²

57. Globaal gesproken was de evaluatie in 2012 door de zgn. Commissie STEVENS over het in Nederland ingevoerde horizontaal toezicht positief. Dit heeft de Commissie echter niet belet enkele kanttekeningen te plaatsen. In het bijzonder wat betreft de cultuuromslag die deze hervorming vergt bij de belastingdienst (het zgn. doorbreken van het 'wij-zij'denken), vermeldt het rapport: *"Na de introductie is te weinig aandacht geschonken aan het feit dat de verandering bij de medewerkers van de belastingdienst tijd nodig heeft om de omslag te maken van 'gezond wantrouwen' naar 'gerechtvaardigd vertrouwen'. Ook intern geldt het adagium: it takes two to tango; in dit geval dienstleiding en medewerkers"*.⁹³

De commissie wijst er ook op dat mogelijk teveel de indruk bestaat dat horizontaal toezicht op termijn het enige handavingsregime zal zijn. Dit mag uiteraard niet de bedoeling zijn. Het horizontaal – op vertrouwen gebaseerde toezicht – zal zijn plaats moeten innemen naast het zgn. verticaal (repressief toezicht), vandaar: *vertrouwen waar mogelijk, repressie waar nodig*. Deze benadering wordt ook internationaal (door de OESO) onderschreven.

C. Horizontaal toezicht als *enhanced relationship*: opgepikt en verder ontwikkeld door de OESO

58. Het OESO *Forum on Tax Administration* (dit is een forum voor samenwerking tussen de belastingdiensten op directeur-generaal niveau met deelname van 43 landen, inclusief alle G20 leden en geselecteerde niet OESO-landen) heeft dit vooruitstrevende idee van handavingsconvenanten opgepikt en geïntegreerd in zijn voorstellen om te komen tot een zgn. *"enhanced relationship"* (versterkte relatie) tussen de fiscus, de fiscale dienstverleners en de belastingplichtigen.⁹⁴ Het forum omschrijft deze relatie als een *"more collaborative, trust based relationship (...) between revenue bodies and large corporate taxpayers who abide by the law and go beyond statutory obligations to work together co-operatively."*

59. Na de *Seoul Declaration* van september 2006, die de rol van fiscale tussenpersonen in de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige in kaart bracht, is de focus in het *Cape Town Report* van januari 2008 verschoven naar het minimaliseren van *aggressive tax planning* en het realiseren van een grotere *tax compliance*.⁹⁵ Dat deze vraag leeft op internationaal niveau bewijst

⁹¹ F. VANISTENDAEL, "Fiscale spionage", *AFT* 2007, nr. 8-9, 1-2.

⁹² A. CLAES, "Wordt de fiscaal adviseur een verklikker? Meldingsplicht, controle en medewerkingsplicht van de fiscale adviseur in het kader van de bestrijding van de fiscale fraude" in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2007-2008. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2007, 155.

⁹³ Commissie Horizontaal Toezicht Belastingdienst onder redactie van L.G.M. STEVENS e.a., "Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet", Den Haag, juni 2012, 117, <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/rapporten/2012/06/20/rapport-van-de-commissie-stevens-over-horizontaal-toezicht-bij-de-belastingdienst.html> (stand 2 mei 2014). Zie hierover uitvoeriger het artikel van L.G.M. STEVENS, "Nederlandse ervaring met horizontaal toezicht" (website Antwerp Tax Academy)

⁹⁴ OESO *Forum on Tax Administration*, "Annex 8.1 Netherlands – Horizontal Monitoring", in *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Kaapstad, januari 2008, 79-82.

⁹⁵ J. OWENS, "The "Enhanced Relationship": a Challenge for revenue bodies and Taxpayers", *European Taxation* 2008, 351; A. CLAES, "Wordt de fiscaal adviseur een verklikker? Meldingsplicht, controle en

de aandacht die het concept van *enhanced relationship* kreeg op het seminarie *From confrontation to co-operation: the taxpayer and the tax administration* van het IFA-congres in september 2008 in Brussel.⁹⁶ Het OESO *Forum on Tax Administration* wil de fiscus en de belastingplichtige aanmoedigen om van hun traditionele basisrelatie, gebaseerd op confrontatie en wantrouwen, te evolueren naar een versterkte relatie gebaseerd op vertrouwen, respect en wederzijds begrip. Hoofdstuk 8 van het *Cape Town Report* is volledig gewijd aan de invulling van deze *enhanced relationship*. Volgens het rapport kan deze relatie worden bereikt door de volgende gedragingen:

"- *in dealings with taxpayers, revenue bodies demonstrating understanding based on commercial awareness, impartiality, proportionality, openness through disclosure and transparency, and responsiveness; and*

- *in dealings with revenue bodies, taxpayers providing disclosure and transparency.*

The Study Team recommends revenue bodies to establish a tax environment in which trust and co-operation can develop so that enhanced relationships with large corporate taxpayers and tax advisors can exist."⁹⁷

Het aangaan van een *enhanced relationship* is bijgevolg gericht op een betere informatievoorziening voor de fiscale administratie ten gevolge van het vroegtijdig ontsluiten van informatie en van grotere transparantie door belastingplichtige. Dit moet leiden tot een betere allocatie van mensen en middelen bij het managen van *compliance* risico's. Belastingplichtigen ontvangen op hun beurt sneller zekerheid over fiscale aangelegenheden en worden met minder (intensieve) controles achteraf en derhalve met lagere nalevingskosten geconfronteerd.

60. Ook na de economische crisis zijn de debatten en de rapporten binnen de OESO over het belang en de invulling van een *enhanced relationship* blijven doorgaan. Denken we maar de volgende rapporten: *Building Transparent Tax Compliance by Banks* (2009), *Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance* (2009), *The Istanbul Communiqué* (2010), *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour* (2010), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* (2011) en de *Guidelines for Multinational Enterprises – Taxation section* (2011).⁹⁸

61. OWENS waarschuwde terecht dat deze *enhanced relationship* niet zonder enige inspanning wordt gerealiseerd: "*This 'enhanced relationship' will not be easy to achieve. It requires a change in the 'mindset' of revenue bodies and taxpayers and one that must begin at the top and then work*

medewerkingsplicht van de fiscale adviseur in het kader van de bestrijding van de fiscale fraude" in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2007-2008. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2007, 152-155.

⁹⁶ X., "Subjects and seminars of the 2008 IFA Congress", *Bulletin for International Taxation* 2008, 321.

⁹⁷ OESO *Forum on Tax Administration*, "Chapter 8. The enhanced relationship", *Study into the Role of Tax Intermediaries*, Kaapstad, januari 2008, 40.

⁹⁸ IFA, *IFA Initiative on the Enhanced Relationship, Final Key Issues Report*, 31 augustus 2012, 2, AMS1845035/97 PMF-003602, <https://www.ifa.nl/publications/enhancedrelproject/pages/default.aspx> (stand 2 mei 2014).

its way down the hierarchy".⁹⁹ Met deze uitspraak is de cirkel van het streven naar een mentaliteitswijziging in de relatie tussen de fiscale administratie en de belastingplichtige rond. De in België aangekondigde verandering in de benadering van de belastingplichtige door de fiscus lijkt niet alleen onontbeerlijk om te komen tot een grotere bereidwilligheid van de belastingplichtige tot nakoming van zijn fiscale verplichtingen, maar ook onafwendbaar, gelet op het inmiddels internationale niveau waarop deze evolutie zich afspeelt.¹⁰⁰

D. Internationaal verspreid

62. In navolging van de OESO, hebben verschillende andere organisaties nagedacht over de ommekeer naar een *enhanced relationship*. De IFA had jaarlijks sinds 2008 een seminarie hierover op zijn congresprogramma staan. In 2012 publiceerde de organisatie een *Key Issues Report* getiteld *IFA Initiative on the Enhanced Relationship*, dat is opgesteld om als uitgangspunt te dienen voor discussies hierover binnen IFA en andere organisaties.¹⁰¹ Verschillende internationale organisaties (OESO, Business and Industry Advisory Committee van de OESO, VN, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Inter-European Organisation of Tax Administrations en Internationale Kamer van Koophandel) formuleerden hun opmerkingen op de ontwerpversie van dit IFA-rapport. De IFA drukt de wens uit dat de lokale IFA-groepen, per land, de discussie aangaan. Hier en daar duiken lovenswaardige initiatieven op, zoals de *Manfred Moesner lecture* op het EATLP Congres van 2012 in Rotterdam over *Tax Administration vs. Taxpayer. A New Deal?* van SOLER ROCH,¹⁰² de zomerconferentie *From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, georganiseerd door de *Oxford Business Tax School* en de IFA in juni 2013.¹⁰³ In Rust organiseerde het *Tax Institute Vienna* in samenwerking met de Research Council van Noorwegen evenzeer in de zomer van 2013 een conferentie over *Trends and Players in Tax Policy*, met maar liefst 36 landenrapporten (*congress papers*) over de vraag naar de *Changing Relationship between the Tax Administration and the Taxpayers*.¹⁰⁴

63. De discussie over deze mentaliteitswijziging is – waar dan ook – steeds gekenmerkt door de evolutie van de traditioneel volstrekt verticale verhouding naar een hedendaagse wederkerige rechtsbetrekking waarbij beide partijen rekening houden met elkaars belangen. Elk land vult deze *enhanced relationship* op een eigen manier in. Uit de verschillende invullingen is een gradatie af te leiden. De informatie over de landen die wij hierna vermelden is, tenzij anders vermeld, gebaseerd op de nog niet vrij toegankelijke landenrapporten van de Rust conferentie in juli 2013 en op de hogervermelde discussienota van de IFA van augustus 2012.

⁹⁹ J. OWENS, "The "Enhanced Relationship": a Challenge for revenue bodies and Taxpayers", *European Taxation* 2008, 351.

¹⁰⁰ D. BENTLEY, *Taxpayer's Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2007, 349.

¹⁰¹ IFA, *IFA Initiative on the Enhanced Relationship, Final Key Issues Report*, 31 augustus 2012, 28 p., AMS1845035/97 PMF-003602, <https://www.ifa.nl/publications/enhancedrelproject/pages/default.aspx> (stand 2 mei 2014).

¹⁰² <http://www.eatlp.org/index.php/documents/rotterdam-2012> (stand 2 mei 2014).

¹⁰³ Dit initiatief leidde tot het boek OESO, *Co-operative compliance: a Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OESO, 2013, 110 p.

¹⁰⁴ De papers zullen worden gebundeld in een boek. Zie alvast <http://www.wu.ac.at/ic/taxlaw/events.main/internat.events/scientific.rust/scientific.rust.13> (stand 2 mei 2014).

64. Landen waarvan rapporteurs zelf vinden dat er nog geen vernieuwde relatie is, zijn Kroatië, Mexico en Kazachstan. In Kroatië wordt alvast gewerkt met tax-on-web, maar er is een gebrek aan dialoog (geen rulings, geen negotiatie mogelijk). De relatie wordt bijgevolg als zuiver verticaal bestempeld. In Mexico valt de theorie best mee: er is een moderne relatie met wetgeving over de rechten van de belastingplichtigen en de mogelijkheid tot het verkrijgen van een ruling. Men kan ook bij een ombudsman terecht. In de praktijk wordt de relatie met de belastingplichtige door de rapporteur voor de Rust conferentie evenwel ervaren als één van intimidatie en corruptie, terwijl in het IFA rapport van 2012 staat te lezen dat uit het gedrag in de praktijk juist reeds enkele kenmerken van een *enhanced relationship* te ervaren zijn.¹⁰⁵ In Kazachstan is amper sprake van een 'relatie' tussen de fiscus en de belastingplichtige en beslissingen worden amper gemotiveerd. Men zou wel open staan voor een evolutie.

65. De meeste landen signaleren dat er heel voorzichtig de eerste kenmerken van een *enhanced relationship* tussen de fiscus en de belastingplichtige worden ervaren. Enkele voorbeelden. In Turkije is men trots op het *Tax Communication Center* en het *Taxpayer Service Center*. Belastingplichtigen worden aan de telefoon verder geholpen met hun fiscale vragen. Een controle op de antwoorden is er evenwel niet. De Chinese fiscale administratie publiceert jaarlijks haar jaarverslag en er worden *advance pricing agreements* gesloten met multinationals. In India ligt de focus op de controle van onethische praktijken van de fiscale administratie zelf. Het initiatief van een ombudsman wordt beschouwd als een mislukking.

66. Vervolgens is er de groep van de landen die prat gaan op hun bindende rullingpraktijk, waarmee we een trap hoger in de gradatie van een *enhanced relationship* klimmen: Argentinië, Oostenrijk, Canada, Colombia, Tsjechië, de Dominicaanse Republiek, Egypte, Estland, Finland, Frankrijk, Hon Kong, India, Italië, Japan, Zuid-Korea, Luxemburg, Maleisië, Mexico, Noorwegen, Peru, Polen, Spanje, Sri Lanka, Zwitserland, Oekraïne, Verenigde Emiraten en Uruguay. België hoort daar uiteraard bij. De invoering van de vernieuwde rullingpraktijk was ook effectief ingebed in een streven naar meer overleg in plaats van conflict. Volgend citaat van WILLEMS omschrijft eigenlijk de basisvoorwaarden voor een relatie die de OESO als een *enhanced relationship* beschouwt: "De ruling vraagt, naast het overwinnen van de drempelvrees, een andere mentaliteit van de bedrijven. Men moet alle kaarten op tafel durven leggen en niets verbergen. Transparantie en openheid zijn cruciaal. Het onderzoek door de rullingcommissie gebeurt immers zeer grondig; iets verbergen werkt contraproductief".¹⁰⁶

67. Een volgende stap blijkt een opgezette structuur voor technisch overleg over nieuwe wetgeving of zgn. *compliance practices* tussen de fiscale administratie en vertegenwoordigers van ondernemingen of tussenpersonen. Argentinië, Colombia, Tsjechië, Egypte, Hong Kong, Japan,

¹⁰⁵ IFA, *IFA Initiative on the Enhanced Relationship, Final Key Issues Report*, 31 augustus 2012, 14, AMS1845035/97 PMF-003602, <https://www.ifa.nl/publications/enhancedrelproject/pages/default.aspx> (stand 2 mei 2014).

¹⁰⁶ K. BARREZEELE, "Zekerheid is de belangrijkste troef. Maak gebruik van de rulling, maar met mate", *Finance-World Magazine* 2008, nr. 1, 27 (interview met R. WILLEMS).

Peru, Servië, Sri Lanka, Zwitserland en Oekraïne prijken hier in het IFA-rapport.¹⁰⁷ Het is waarschijnlijk dat dit ook in andere landen plaatsvindt, waaronder België, maar dan heeft de landenrapporteur dit niet aan de IFA gesignaleerd.

68. Het hoogst na te streven doel in het bereiken van een *enhanced relationship* lijkt ook in de ogen van de IFA toch het horizontaal toezicht te zijn naar Nederlands model, dat zich als een olievlek aan het verspreiden is. De volgende landen kennen, naast Nederland, een duidelijke introductie van deze hoge graad van *enhanced relationship*: Australië,¹⁰⁸ Denemarken, Duitsland,¹⁰⁹ Ierland, Nieuw Zeeland, Zuid-Korea, Oostenrijk, Slovenië, Spanje,¹¹⁰ VK,¹¹¹ VSA en Zweden. Frankrijk en Noorwegen volgen op de voet met lopend onderzoek naar een *enhanced relationship* project.

De volgende kenmerken hebben de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtigen in al deze landen gemeenschappelijk:

- Op vrijwillige basis;
- Een geïnstitutionaliseerde relatie;
- Geen wettelijke basis (toch niet in detail uitgewerkt) – eerder gezamenlijke verwachtingen in een (niet-bindende) overeenkomst;
- Vertrouwen, wederzijds begrip, transparantie en rechtszekerheid zijn sleutelwoorden;
- *Horizontal co-operative compliance programs* worden in eerste instantie ingevoerd voor grote ondernemingen, bij wijze van pilootproject en vervolgens voorzichtig uitgebreid naar kleinere bedrijven;
- Meer overleg met de geselecteerde ondernemingen;
- Er wordt belang gehecht aan timing (snelle reactie van de fiscus);
- Aan de belastingschuld wordt niet geraakt, maar wel aan de manier waarop ‘correct’ belastingen worden geheven;
- Identificatie als *low risk* belastingplichtige (*risk based approach*), door volledige *disclosure*;
- Bereidwilligheid van de fiscus om een bindende visie inzake een fiscale verrichting op verzoek mee te delen;
- Samenwerking bij de invulling van de aangifte met de *low risk* belastingplichtigen;

¹⁰⁷ IFA, *IFA Initiative on the Enhanced Relationship, Final Key Issues Report*, 31 augustus 2012, 14, AMS1845035/97 PMF-003602, <https://www.ifa.nl/publications/enhancedrelproject/pages/default.aspx> (stand 2 mei 2014).

¹⁰⁸ Australië heeft een *Enhanced client-relationship manager program* met de grote ondernemingen: *Australian Taxation Office, Compliance Program 2012-13*: <https://www.ato.gov.au/General/How-we-check-compliance/In-detail/Cash-economy/Compliance-program/Compliance-program-2012-13> (stand 2 mei 2014).

¹⁰⁹ Ook in Duitsland krijgt de relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige een nieuwe dimensie door meer aandacht te besteden aan *risk management* en *compliance*: R. SEER, “Voluntary compliance”, *Bulletin for International Taxation* 2013, nr. 11, 584-891; E. HUBER en R. SEER, “Steuerverwaltung im 21. Jahrhundert: Risikomanagement und Compliance”, *Steuer und Wirtschaft* 2007, nr. 4, 355-371.

¹¹⁰ Spanje voerde in juli 2011 een *Code of Best Tax Practices* in: 75 grote ondernemingen sloten op vrijwillige basis samenwerkingsovereenkomsten in volledige transparantie en vertrouwen met de fiscus, nl. dat ze de code zouden naleven: M.T. SOLER ROCH, *Tax Administration vs. Taxpayer. A New Deal?*, 27, <http://www.eatlp.org/index.php/documents/rotterdam-2012> (stand 2 mei 2014).

¹¹¹ In het VK is men geëvolueerd van een *Risk Rating Approach* naar een *Tax Risk Management* en is een vorm van horizontaal toezicht ingevoerd met grote bedrijven: J. FREEDMAN, G. LOOMER en J. VELLA, “Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches”, *British Tax Review* 2009, nr. 1, 74-116.

- Het invoeren van fundamentele rechten en plichten wordt overbodig;
- Een *tax compliance check* (in plaats van een strenge fiscale controle) gebeurt gefocust op het zgn. *agreed risk identification system*, is niet algemeen en bevestigt de *disclosure* (wat de belastingplichtige heeft gezegd).

E. Nood aan onderzoek en debat in België

69. De vraag naar de concrete vormgeving van deze *enhanced relationship* is duidelijk actueel, internationaal verspreid en geïnternaliseerd in landen wereldwijd. België hinkt achterop, in die zin dat dit debat vandaag niet actief noch zichtbaar of structureel wordt gevoerd. Juist nu het, gelet op het toenemende *multilevel* karakter van onze fiscaliteit, broodnodig is om structureel te werk te gaan. Hierdoor dreigen we de boot te missen voor een internationale ontwikkeling die zowel de fiscus als de belastingplichtige ten goede komt. Het lijkt ons dan ook de hoogste tijd dat ook in België onderzoek wordt verricht naar de implementatie van hoge graad van *enhanced relationship*.

F. Ook dat nog: tax nudging als instrument van overheidsbeleid

70. Alvorens te besluiten willen we nog graag de band leggen tussen de hiervoor besproken horizontalisering en een andere recente trend die gaat over *tax nudging* als instrument van overheidsbeleid.

71. In navolging van vnl. Angelsaksische literatuur op het gebied van gedragseconomie¹¹² als mogelijk minder schadelijk alternatief voor fiscaal instrumentalisme¹¹³ wordt recentelijk gewezen op de invoering, weliswaar op transparante wijze, van zgn. 'nudges'.¹¹⁴ In het UK heeft de regering CAMERON vorig jaar een *Behavioural Insight Team* opgericht met als taak *nudging* verder te ontwikkelen (*Nudge Unit*).¹¹⁵ Ook in Denemarken heeft dit reeds ingang gevonden.¹¹⁶ In Nederland ontwaart BOER in horizontaal toezicht belangrijke eigenschappen van *tax nudging*: zonder gebruikmaking van verbod- of gebodsbepalingen en zonder de inzet van financiële prikkels van betekenis wordt getracht het gedrag van de belastingplichtigen zodanig te beïnvloeden dat dit meer normconform wordt.¹¹⁷

72. Anders dan fiscale instrumenten, zijn 'nudges' geen prikkels van (enige) financiële betekenis en zijn zij daardoor ook niet ondermijnend voor de rechtswaarden van het belastingrecht. *Nudging* heeft betrekking op het sturen van het burgers – de maatschappij – door keuzen te beïnvloeden (gedragsbeïnvloeding). Keuzes die burgers anders niet of niet goed zouden maken. Een duwtje in de goede richting. SUNSTEIN (jurist) en THALER (econoom) geven als centraal voorbeeld de

¹¹² C.S. SUNSTEIN en R.H. THALER, "Libertarian paternalism is not an Oxymoron", *The University of Chicago Law Review* 2003, 70 (4), 1159–1202.

¹¹³ Supra nr. 13.

¹¹⁴ C.S. SUNSTEIN en R.H. THALER, *Nudge. Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*, New Haven & London, Yale University Press, 2008, 293 p.

¹¹⁵ <https://www.gov.uk/government/organisations/behavioural-insights-team> (stand 2 mei 2014).

¹¹⁶ H.J. KLEVEN, B.J. KNUDSEN, C.T. KREINER, S. PEDERSEN, E. SAEZ, "Unwilling or unable to cheat? Evidence from a randomized tax audit experience in Denmark", Working Paper 15769 for the National Bureau of Economic Research, Cambridge, 2010, 50 p., <http://www.nber.org/papers/w15769> (stand 2 mei 2014).

¹¹⁷ J.P. BOER, "Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging', Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 91 p.

presentatie van het voedsel in een aantal schoolkantines. Leerlingen blijken door een andere opstelling vaker een gezonde salade te nemen.¹¹⁸ *Nudges* spelen in op het onderscheid tussen het op basis van psychologische en neurolinguïstische gronden gebaseerd onderscheid tussen 'Humans' enerzijds en 'Econs' (homo economicus) anderzijds.¹¹⁹ De eerste handelt vaak intuïtief, snel, ongecontroleerd, onbewust, terwijl de tweede veeleer reflectief, traag, zelfbewust en rationeel handelt.

73. Toegepast op de fiscale praktijk kan als voorbeeld worden genoemd een recent rapport van 28 mei 2013 van het *Behavioural Insights Team* van het VK inzake *charity* en fiscaal aftrekbare giften, genaamd "*Applying behavioural insights to charitable giving*".¹²⁰ De inzichten in dit rapport gaan in de richting van "*make it easy, focus on the social, attract attention and timing matters.*" Doneren moet aldus worden voorgesteld als gemakkelijk, als een standaardinstelling. Doneren moet bv. via een domiciliëring met een jaarlijkse verhoging van giften – met de mogelijkheid om er uit te stappen – door personeelsleden die gebruikmaken van een '*payroll giving scheme*'. Als gevolg hiervan deed 49% van de nieuwe deelnemers mee aan deze verhogingsregeling.¹²¹

Nudging wordt ook door de belastinguitvoeringspraktijk gebruikt in het raam van *compliance*: de wijze waarop wordt gecommuniceerd met de belastingplichtige is in een klantvriendelijke huisstijl of nog, via een app voor de smartphone die een signaal geeft wanneer de aangifte moet worden gedaan of laten weten hoeveel mensen reeds aangifte hebben gedaan, het persoonlijk en begrijpelijk maken van brieven aan burgers en bedrijven, enz.

Opnieuw een recente evolutie die op het lijstje voor onderzoek en debat in België kan worden gezet...

VII. Besluit

74. De economisch psycholoog KIRCHLER (o.m. aangehaald in de geschriften van GRIBNAU)¹²² beschreef de relatie tussen fiscus en de belastingplichtige als een glijdende schaal (a '*slippery slope*' model) waarbij het "fiscaal klimaat" kan variëren op een continuüm (glijdende schaal) tussen twee uitersten: aan het ene uiterste zien belastingplichtigen en belastingdienst elkaar als tegenstanders die elkaar bestrijden (een '*cops and robbers approach*' van beide kanten en waarbij de belastingplichtigen 'loopgravengedrag' vertonen). Aan het andere uiterste werken ze samen, waarbij de belastingdienst wordt gepercipieerd als een dienstverlener aan de gemeenschap (*service public*) en deel uitmakend van de gemeenschap.

¹¹⁸ C.S. SUNSTEIN en R.H. THALER, *Nudge. Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*, New Haven & London, Yale University Press, 2008, 1-4.

¹¹⁹ C.S. SUNSTEIN en R.H. THALER, *Nudge. Improving Decisions About Health, Wealth and Happiness*, New Haven & London, Yale University Press, 2008, 6.

¹²⁰ <https://www.gov.uk/government/publications/applying-behavioural-insights-to-charitable-giving> (stand 2 mei 2014).

¹²¹ Zie ook de bespreking van dit rapport in J.P. BOER, "Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging'", Den Haag, Sdu Uitgevers, 2013, 55-56.

¹²² J.L.M. GRIBNAU, *Vertrouwen, legitimiteit en belastingen*, Tilburg University, 2012, 36.

Twee factoren bepalen het klimaat: vertrouwen en macht. Hoe meer wederkerig vertrouwen de belastingplichtige en de fiscus in elkaar hebben, hoe minder nood aan machtsuitoefening (*'coercive power'* of afdwinging van naleving tegen de wil in van de belastingplichtigen): *free riders* moeten met een gerichte dosis macht worden aangepakt en opgevoed.

Een gezonde relatie van de belastingplichtigen tot de fiscus is gebaseerd op twee basiswaarden bij zowel de rechtsvorming als de rechtstoepassing: legitimiteit en vertrouwen. Het is o.i. duidelijk dat een meer doorgedreven horizontalisering van de handhavingsrelatie tussen de belastingplichtige en de fiscus gebaseerd op wederzijds vertrouwen en transparantie, hiertoe kan bijdragen. Inspiratie kan worden gehaald in de rechtsvergelijking. De zgn. financiële tussenpersoon (of de figuur van bijvoorbeeld een 'fiscale notaris') kan hierbij een cruciale rol spelen. Ook andere *compliance* bevorderende technieken die in het raam van *tax nudging* worden gesuggereerd, moeten worden overwogen.