

## Vertrouwen en belastingen: een onmogelijk huwelijk?

“We inhabit a climate of trust as we inhabit an atmosphere and notice it as we notice air, only when it becomes scarce or polluted.”

Annette Baier

Willem Lemmens (*Antwerp Tax Academy*)

Vertrouwen moet je verdienen, zo zegt het gezond verstand. Dit geldt ook in de sfeer van belastingen. Steeds meer klinkt inzake fiscaliteit de nood aan vertrouwen, het gebrek daaraan wordt als een teken van crisis ervaren. Het gaat hierbij zowel om het vertrouwen van de burger of belastingplichtige in de overheid, als omgekeerd. Maar ook het morele klimaat van de samenleving als zodanig lijkt in het geding: waar wantrouwen heerst over ‘de belastingen’, staat ook het goed samenleven van de burgers onderling onder druk. Fiscalisten wijzen er op dat dit te maken heeft met het onvermijdelijk ethisch gehalte van belastingen: in het fiscaal beleid (wetgeving zowel als inning van de belastingen) moet er sprake zijn van rechtmatigheid of legitimiteit, maar tegelijk wordt van de burgers naleving van de belastingplicht vereist, bereidheid op billijke wijze de belastingwet na te leven.<sup>1</sup> Beide veronderstellen elkaar: zonder legitimiteit geen vertrouwen, maar vertrouwen is tegelijk vereist voor de rechtmatigheid van belastingen.

In wat volgt, ga ik na welke band er bestaat tussen de crisis inzake belastingen en de oproep tot vertrouwen. Mijn hypothese is dat de band tussen beide te maken heeft met het intrinsiek ethisch gehalte van belastingen. De nood aan vertrouwen laat zich gevoelen, met name, omdat de belastingwet weliswaar steunt op een boekhoudkundige logica, maar toch ook een moreel doel dient. Voor zover de naleving van de belastingwet ten aanzien van de burger afdwingbaar is, moet ze door deze laatste rechtmatig bevonden worden. Elk belastingbeleid blijkt in die optiek een moeizaam zoeken naar een evenwicht tussen boekhoudkundige efficiëntie, morele finaliteit en rechtmatigheid (of rechtvaardigheid). Wanneer dit evenwicht te grondig verstoord is, is er sprake van een verlies van legitimiteit

---

<sup>1</sup> Over de nood aan rechtmatigheid of legitimiteit van de belastingen cf. de bijdrage van L.G.M Stevens, “Nederlandse ervaringen met horizontaal toezicht”, artikel in dit nummer. Cf. ook: J.L.M. Gribnau, “Ethische aspecten van tax planning”, in *Ars Aequi*, maart 2014, pp. 173-183.

van het belastingsstelsel en daardoor van een erosie van het vertrouwen. In welk opzicht het herstel van vertrouwen mogelijk is in tijden van crisis en al dan niet bijdraagt tot voornoemde evenwichtsoefening, hoop ik aan te geven.

### 1. *Belastingen in crisis*

'Belastingen zijn diefstal', zo heet het wel eens aan de toeg of de familiedis. De meer filosofisch geharde libertariër of communist zal ongeveer hetzelfde zeggen, maar ook subtiele argumenten geven die verwijzen naar hetzij de onvervreemdbaarheid van rechtmatig verworven eigendom, hetzij de utopische idee van de onvervreemdbaarheid van de 'commons'. In een liberale rechtsstaat wordt echter algemeen aanvaard dat onder het gezag van de wet (*rule of law*) aan alle burgers een bijdrage tot de belastingen kan worden gevraagd. Belastingen zijn een middel tot het verschaffen van diensten en maken zo een minder of meer sturend beleid ten behoeve van het algemeen belang mogelijk. Belastingen impliceren wel degelijk een vervreemding, onder dwang, van door de burger of een rechtspersoon verworven eigendom. Op basis van de belastingwet is die vervreemding evenwel legaal afdwingbaar: de mate waarin die wet wordt erkend door de politieke gemeenschap en nageleefd bepaalt dan de legitimiteit van de belastingen.

De overheid krijgt zo een krachtig instrument in handen tot maatschappelijke ordening, zonder het welke er eigenlijk geen samenleving, geen staat zou mogelijk zijn. Belastingen zijn, zoals Hans Gribnau het mooi uitdrukt, "de kurk waarop de staat drijft", maar ze zijn meer dan louter een middel: ze 'belichamen' ook een specifieke wijze waarop de burgers bijdragen tot het goede samenleven.<sup>2</sup> In die zin hebben belastingen een intrinsiek ethisch gehalte en wel in twee opzichten.

Vooreerst dragen belastingen bij tot het realiseren van de doeleinden van de staat. Voor zover die doeleinden bijdragen tot het *bonum commune*, maken ze de realisatie mogelijk van waarden die door de gemeenschap als eigen aan dit gedeelde goed worden erkend. Democratische palavers bepalen wat dit goed is: het is zaak van ideologie en maatschappelijke keuzes of bijvoorbeeld de staat erg inzet op sociale herverdeling,

---

<sup>2</sup> Gribnau, o.c., p. 173.

onderwijs en cultuurbeleid, dan wel zich eerder beperkt tot de behoedende rol van een nachtwakersstaat, waarbij in de eerste plaats de veiligheid van de burgers voorop staat, de bescherming van de vrijheid en de regulering van de markt.<sup>3</sup> Welke ook de opties zijn die democratisch worden beslecht, ze dienen als legitiem en rechtmatig te worden erkend door de bevolking.

In onze modern politiek bestel, of het nu van sociaal-democratische dan wel eerder libertaire signatuur is, zal daarbij steeds een ideaal van rechtvaardigheid voorop staan: het samenleven onder de *rule of law* moet de rechten en vrijheden van de burgers garanderen volgens wetten en middels een beleid dat als billijk wordt ervaren. Elke burger moet principieel zich in zijn basisrechten erkend weten en de vrijheid genieten om te bepalen hoe hij of zij het eigen geluk liefst nastreeft. Daarbij zal de rol van de staat groter of kleiner zijn, maar steeds vervult ze via de inning van belastingen een herverdelende rol. De realisatie van een opvatting van economische of distributieve rechtvaardigheid vormt inderdaad een cruciale opdracht van het politiek bestel dat steunt op een kapitalistische economie.<sup>4</sup> De herverdeling van de rijkdom maakt immers net het nastreven van persoonlijk geluk in zo groot mogelijke harmonie met de ander, de gemeenschap, mogelijk.

Dit brengt een tweede opzicht onder de aandacht waarin we van een intrinsiek ethisch gehalte van de belastingen kunnen spreken. Belastingen moeten immers rechtvaardig, dit is volgens draagkracht van eenieder, verdeeld zijn over de bevolking. Opnieuw zijn hier de democratische palavers, waarin ideologieën desnoods met elkaar botsen en naar een consensus zoeken, richtinggevend. De gedachte dat elke burger vanuit zijn aldus bepaalde formele maatschappelijke positie zijn *fair share* moet bijdragen tot de globale belastingaanslag, vormt een hoeksteen van de rechtsorde en de realisatie van het *bonum commune*.<sup>5</sup> Het is veelal in die zin dat over de rechtmatigheid of legitimiteit van

---

<sup>3</sup> In het laatste kwart van de vorige eeuw stond John Rawls (*A Theory of Justice*, Oxford University Press, 1971) model voor een sociaal-democratische visie op de rol van de staat, terwijl Robert Nozick (*Anarchy, State and Utopia*, Basic Books, 1974) de minimale staat van het libertarisme verdedigde.

<sup>4</sup> "In a capitalist economy, taxes are not just a method of payment for government and public services: They are also the most important instrument by which the political system puts into practice a conception of economic or distributive justice." Liam Murphy, Thomas Nagel, *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*, Oxford University Press, 2005, p. 3.

<sup>5</sup> Over het belang van de notie 'fair share' in belastingen cf. Stevens, o.c.; Gribnau, o.c.; mr. R. H. Happé, "Belastingethiek: een kwestie van fair share" & J.L.M. Gribnau, "Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid

belastingen wordt gesproken: de billijke bijdrage van elke burger of belastingplichtige rechtspersoon moet voldoen aan een min of meer gedeelde intuïtie van rechtvaardige verdeling van de 'lasten' die het welzijn van allen uiteindelijk ten goede komt.

Wanneer spreken we dan van een crisis in de belastingen? Vanuit een eng boekhoudkundig denken, aangestuurd door een strikt economische rationaliteit, lijkt het eenvoudig: als belastingen hun instrumentele rol niet vervullen, of nog, als de overheid de eindjes niet aan mekaar geknoopt krijgt, is er sprake van crisis. Gaan de cijfers in het rood, dan dient er te worden ingegrepen om het budgettair evenwicht te herstellen. Maar een boekhoudkundige balans zegt natuurlijk zo goed als niets over de billijke verdeling van lasten onder de burgers, laat staan van de wijze waarop belastingen bijdragen tot het *bonum commune*.

Meer fundamenteel is er duidelijk sprake van een *legitimeringscrisis* inzake belastingen wanneer burgers zich weinig of niet erkend weten in het globale belastingbeleid, zowel wat de wetgeving betreft, als de wijze waarop de naleving van belastingen is georganiseerd. Die kwestie kan nog los worden gezien van de meer algemene vraag naar de maatschappelijke doeleinden en de herverdelende rechtvaardigheid waartoe de belastingen een instrument zijn.<sup>6</sup> De dag van vandaag kan evenwel alleen al vanuit het oogpunt van belastingwetgeving en -beleid gesproken worden van een malaise, een crisis. Fiscale experts wijzen op een toenemend instrumentalisme in de belastingwetgeving en op gebrek aan transparantie (wat zich uit in zogenaamde 'steekvlamwetgeving').<sup>7</sup> Het nastreven van op de jaarrekening afgestemde efficiëntie en budgettair evenwicht leidt tot *ad hoc* beleid.

Onder invloed van de globalisering ontstaat een cultuur van fiscale concurrentie, waarbij overheden proberen elkaar de meest lucratieve multi-nationale ondernemingen af te snoepen. Of men daarbij altijd alle economische spelers even rechtvaardig behandelt vanuit fiscaal oogpunt, lijkt daarbij geen dwingende bekommernis. Fiscale gunstmaatregelen voor

---

voor de integriteit van het belastingrecht," in *Belastingen en ethiek*, Geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap N° 243, Deventer: Kluwer, 2011.

<sup>6</sup> Ik deel de opvatting dat de vraag naar distributieve rechtvaardigheid evenwel mee bepalend is voor het vertrouwen in de belastingen en dus voor de legitimiteit ervan. Cf. hiervoor infra §5&6.

<sup>7</sup> J.L.M. Gribnau, "Belastingen en ethiek: de ethische dimensie van tax planning," in *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, n° 444, juni 2013, pp. 527-549.

multinationals en het grootkapitaal worden door kleine ondernemingen en de gewone als onbillijk ervaren (denk aan notionele intrestaftrek in België). De meer begoeden onder die burgers profiteren dan weer van diezelfde geglobaliseerde wereld om aan creatieve *tax planning* te doen, zoniet aan belastingfraude. De logica van de *free-rider*, niet die van de coöperatieve burger, beheerst zodoende meer en meer de fiscaliteit in een wereld waar de klassieke natiestaat aan slagkracht en betekenis verliest. Wanneer die staat bovendien in de greep geraakt van economische grootmachten (banken, multinationals, supra-nationale entiteiten als de Europese Unie), kalft bij de burgers het vermogen om zich nog te identificeren met het *bonum commune* verder af.

## 2. Voorbij de wet

Hoe herstelt men het gezag van de belastingwet? Die vraag stelt ook Leo Stevens zich.<sup>8</sup> Aanzet tot een antwoord op de crisis *in fiscalibus* ligt zeker in een herstel van het vertrouwen in de wet, een gegeven dat zelf weer afhangt van een breder moreel klimaat in de samenleving als zodanig. Zoals ik reeds aangaf: pas wanneer de wet als legitiem wordt ervaren, kan vertrouwen bloeien. Tegelijk vormt het vertrouwen een voedingsbodem voor de legitimiteit, het als rechtmatig ervaren van de belastingen. Stevens wijst in die zin op de nood aan een aspiratiemoraal, die een loutere plichtmoraal overstijgt en aanvult. Ik grijp dit onderscheid aan om de specifieke rol van vertrouwen in het belastingbeleid te belichten.

De *rule of law*, bij uitstek in belastingen, veronderstelt overeenkomst (conventie): er is geen in de natuur verankerde wet die de rechtmatigheid of legitimiteit van de belastingen bepaalt. Zeker, in een democratische rechtstaat moet er volgens het meerderheidsprincipe vastgelegd worden waarvoor de belastingen worden aangewend, op welke wijze de belastingvoet wordt berekend en verdeeld over de bevolking, hoeveel ontwijking er eventueel wordt toegelaten bij de belastinginning, op welke gronden en hoe fraude zal worden bestraft. De positiviteit van de wet behoedt hier voor willekeur, maar ontheft ook de samenleving van eindeloze palavers over de meest optimale belastingpolitiek. Legaliteit werkt hier bevrijdend: zij laat toe dat de overheid op realistische wijze efficiëntie

---

<sup>8</sup> Cf. Stevens, o.c., § 3.

(boekhoudkundige logica) verzoent met het algemeen belang (*raison d'état*), rekening houdend met de meest rechtvaardige wijze om het *bonum commune* te bevorderen. Wanneer echter enkel de legaliteit primeert, dreigt het evenwicht tussen efficiëntie, algemeen belang en rechtvaardigheid ontwricht te worden. Een belastingsbeleid dat enkel inzet op strikte regelgeving, willekeur inbouwt door *ad hoc* wetgeving en elke voeling met de burger verliest door een weinig transparant handhavingsbeleid slaagt er moeilijk in de wet te doen naleven. De inzet van steeds meer controle, dreiging en strafmaatregelen zal tevergeefs die naleving trachten af te dwingen.

Hier toont zich inderdaad de armoede en het stroeve karakter van een loutere plichtsmoraal.<sup>9</sup> Ook Stevens en Gribnau attenderen er aan dat een rechtsorde die enkel de positiviteit van de wet onderkent, zeker inzake fiscaliteit, er niet zal in slagen de levensnoodzakelijke wederkerigheid tussen overheid en burger te realiseren.<sup>10</sup> Die wederkerigheid is nochtans vereist, opdat de overheid een minimaal vertrouwen zou kunnen cultiveren in de burger, maar ook opdat de burger zijn bijdrage aan de belasting zou zien als billijk, gericht op het *bonum commune*. Op dit punt blijkt het belang van vertrouwen en de nood aan wat Stevens de aspiratiemoraal noemt.

Zoals Leon Fuller in *The Morality of Law* aangeeft, vertrekt de aspiratiemoraal van de klassieke Griekse idee van het goede leven, een notie van excellentie en optimalisatie van de menselijke vermogens.<sup>11</sup> De aspiratiemoraal herinnert ons aan het feit dat de samenleving niet enkel de coördinatie beoogt van de diverse belangen van zelfgerichte individuen, die potentieel voortdurend in conflict leven met elkaar en een louter repressieve overheid van doen hebben om in het gareel te blijven.<sup>12</sup> Het menselijk samenleven is wezenlijk ook gericht op de realisatie van gedeelde doeleinden, waarden en idealen: die gerichtheid veronderstelt bovendien een bekommernis om een kwaliteitsvol samenleven van de burgers onderling als zodanig. Kortom, de wet, waaraan de burger is gehouden om een

---

<sup>9</sup> Stevens, o.c., §3.

<sup>10</sup> Stevens, o.c.; Gribnau, o.c..

<sup>11</sup> Leon Fuller, *The Morality of Law*, Yale University Press, 1969 (revised edition), pp. 5 e.v..

<sup>12</sup> Het beeld van de staat als *Leviathan* bij Thomas Hobbes komt hier voor de geest. Nochtans had Hobbes zelf oog voor de spanning tussen legaliteit en aspiratie, plicht en burgerzin. Dat dit ook toepasbaar is op het vraagstuk van de legitimiteit van belastingen heb ik elders bepleit (cf.: Willem Lemmens, "Thomas Hobbes over de stilte van de wet: vertrouwen en de ethiek van 'tax compliance'", in *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, n° 444, juni 2013, pp. 549-555).

minimum aan maatschappelijke ordening mogelijk te maken, verwijst tegelijk naar de nastreving van persoonlijk geluk in harmonie met de gemeenschap: de naleving van de wet (de plichtmoraal) schept ruimte voor het nastreven van dit kwalitatief goed (aspiratiemoraal).

Op welke wijze steunt ook het belastingbeleid op die wisselwerking tussen plicht en streving, op de wet en het 'meer dan de wet'? En wat is de rol van vertrouwen daarin? Vertrouwen in de sfeer van belastingen vormt een speciale vorm van *institutioneel vertrouwen* en moet in die zin onderscheiden worden van het vertrouwen als spontane attitude in de sociale omgang. Filosofen wijzen er op dat deze laatste vorm, het vertrouwen als spontane kwaliteit van de verhouding tussen zelf en ander, de meest fundamentele is: laat ik deze daarom eerst wat toelichten.

### 3. *Vertrouwen*

Vertrouwen is de houding van een persoon die ten aanzien van een ander bereidheid toont tot samenwerking op basis van een positieve waardering van die ander, waarbij die ander wordt geacht in eenzelfde relatie van positieve waardering te staan tot de eerste, en dit met betrekking tot een gedeelde visie op een gemeenschappelijk goed. Wezenlijk voor vertrouwen is de optimistisch ingestelde wil tot samenwerking (*goodwill*). Die op positieve waardering gestoelde wil doet als het ware een actieve identificatie ontstaan tussen personen. Belangrijk hierbij is de aanvaarding van een zekere kwetsbaarheid of risico, waarbij de inschatting van mogelijk verlies als het ware lager uitvalt dan de veronderstelde betrouwbaarheid of vertrouwenswaardigheid (*trustworthiness*) van de vertrouweling. Tegelijk moet vertrouwen gebaseerd zijn op een aantal overtuigingen die de redelijke inschatting van het vertrouwen ondersteunen: men moet, anders gezegd, goede redenen hebben om vertrouwen te schenken.<sup>13</sup> Hierbij zal het belang van informatie, redelijke afweging en eventueel onderhandeling van context tot context verschillen. Het is duidelijk dat het koortsachtig zoeken naar redelijke gronden voor vertrouwen in bij voorbeeld huwelijk of

---

<sup>13</sup> In de literatuur spreekt men hier van de 'epistemic warrant', de cognitieve grond waarop vertrouwen (*trust*) moet gebaseerd zijn. Die *epistemic warrant* is sterk contextgebonden en heeft geen universele *rationale*. Cf.: Carolyn McLeod, "Trust", in de *Stanford Encyclopaedia of Philosophy*, 2011, par. 2: "The Epistemology of Trust" (<http://plato.stanford.edu/entries/trust/>)

vriendschap eerder blijkt geeft van wantrouwen in de ander: in handel, industrie en politiek daarentegen kan een te 'blind' vertrouwen gewoon wijzen op roekeloosheid.

Annette Baier benadrukt dat de aantasting van vertrouwen niet zozeer als een vorm van benadeling of schade wordt aanzien, of een verlies van zekerheid, maar eerder als verraad.<sup>14</sup> Wantrouwen in zijn mijn meest wezenlijke gedaante is de ervaring dat de ander *qua* persoon te kort schiet in moreel opzicht doordat een veronderstelde bereidheid tot coöperatie met betrekking tot een welbepaald goed niet wordt nagekomen. Die veronderstelling kan gebaseerd geweest zijn op een spontaan vertrouwen ('blind vertrouwen') of een belofte ('gegeven woord'). In beide gevallen wordt echter het aangerichte 'kwaad' aanzien als een soort inbreuk op de integriteit van de vertrouwende persoon zelf: wie zich verraden weet, ziet zijn eigen waardigheid als persoon (als moreel wezen) aangetast. Het gaat hier dus om veel meer dan een geleden nadeel of schade vanuit louter economisch oogpunt.

Het belang van vertrouwen als basis-attitude van menselijke omgang herinnert er aan dat de mens meer is dan een louter op eigenbelang gericht wezen, tuk op de maximalisatie van nut en eigen gewin. Menselijk gedrag beantwoordt nooit louter en alleen aan de logica van de markt. De mens is een wezen dat streeft naar wederzijdse erkenning en kwaliteitsvol samenleven: de opbloei van vertrouwen is in die zin zowel een indicatie van de kwaliteit van de samenleving als een intrinsiek goed dat uit een rijke sociale omgang als het ware oprijst. Definieert men vertrouwen in deze strikt inter-persoonlijke zin, dan lijkt de band met belastingen misschien niet zo onmiddellijk duidelijk.

Belastingen hebben immers niet zozeer betrekking op de directe, inter-persoonlijke banden in een samenleving. Zij betreffen eerder de verhouding tussen overheid en burger en, in afgeleide zin, de onpersoonlijke verhouding tussen burgers als belastingplichtigen. In die zin zijn bij voorbeeld de mogelijke nadelen of risico's verbonden met de niet-naleving van belastingen op het eerste gezicht niet zozeer in termen van verraad te begrijpen of krenking van de benadeelde (de staat). Evenmin zal men een als onrechtvaardig of onbillijk ervaren belastingwet zondermeer associëren met een schending van het onderlinge

---

<sup>14</sup> "The trusting can be betrayed, or at least let down, and not just disappointed." Annette Baier, "Trust and Antitrust", in *Moral Prejudices. Essays on Ethics*, Harvard University Press, 1994, p. 99 (oorspronkelijke publicatie in *Ethics*, 96, 1986, pp. 231-260)



vertrouwen tussen de burgers: hier lijkt eerder sprake van een slecht functionerende wetgever of de nood aan meer accurate democratische besluitvorming.

Toch bestaat er zoiets als *institutioneel vertrouwen*. Dit laat zich al dan niet gelden waar het menselijk samenleven bemiddeld wordt door specifieke instituties: de rechtsorde, politiek bestuur, regulerende maatschappelijke instanties allerhande. Meer bepaald blijkt dat ook binnen die sferen coöperatie enkel op basis van vertrouwen kan worden gehandhaafd. Dit vertrouwen is dan als het ware meer indirect werkzaam, maar daarom niet minder essentieel. Instituties dragen immers bij tot het *bonum commune*: de kwaliteit van het samenleven is hier wezenlijk afhankelijk van wettelijke omkadering en door de overheid (het staatsbestuur) georganiseerd beleid. Ook de belastingen vormen een dergelijke institutie.

#### 4. *Eigendom, staat, belastingen*

Naar het woord van Justice Oliver Wendell Holmes zijn belastingen “de prijs die we betalen voor het geciviliseerd samenleven”. Geen burgerlijke maatschappij (*civil society*) is denkbaar zonder belastingen omdat de mens nu eenmaal een rechtsorde en politiek bestuur van doen heeft: het vermijden van ‘de oorlog van allen tegen allen’ (Hobbes) is de meest primaire *rationale* van het politieke samenleven. Die noodwendigheid van de staat vloeit precies voort uit wat David Hume omschrijft als de universele en onverzadigbare “begeerte om goederen en bezit voor onszelf en onze nauwste vrienden te verwerven”, een begeerte die diep geworteld is in de menselijke natuur. Op zich is dit een natuurlijke drijfveer die bijdraagt tot het zelfbehoud en dus een goed: maar die drang tot zelfbehoud is zonder bemiddelende instituties wel degelijk “onmiddellijk destructief voor de samenleving.”<sup>15</sup>

Wordt echter de drang naar materieel voordeel en rijkdom door wet en staat gereguleerd, dan ontpoppen ‘private vices’ zich tot ‘public virtues’. Hoe complexer de eigendomsverhoudingen worden, hoe meer er daarbij nood is aan een specifieke regulering en dus aan een centraal staatsbestuur die de naleving van de *rule of law*, ook en vooral inzake eigendom, in goede banen leidt. Op dit punt ontstaan de ideologische discussies waar ik al aan refereerde: hoeveel staat is minimaal vereist om de natuurlijke drijfveer tot

---

<sup>15</sup> David Hume, *A Treatise of Human Nature*, Clarendon Edition of the Works of David Hume, ed. by D.F. and M.J. Norton, Oxford, Clarendon Press, 2007, 3.3.2.12.

bezit vruchtbaar te laten zijn, dit is: de markt te laten floreren? Wanneer is er sprake van *te veel* aan staat? Welke maximale aspiraties mag een politieke samenleving zichzelf als collectiviteit opleggen? Toch lijkt het moeilijk denkbaar, zo leerde ook nog recent de bankencrisis, dat de op kapitaal drijvende markteconomie *zonder* een krachtige politieke hand werkelijk tot een harmonieus samenleven bijdraagt.

Hoe complexer de eigendomsverhoudingen, hoe meer een welbepaalde vorm van politiek bestuur en civiele wetgeving nodig is. Belastingen zijn onontbeerlijk om dit bestuur mogelijk te maken en de naleving van de wet te organiseren. Belastingen, als essentiële institutie, dragen immers via herverdeling van de collectieve rijkdom bij tot het door het politiek bestuur gevoerde beleid ten behoeve van het algemeen belang. Belastingen worden door de wet vastgelegd, zijn vrucht van conventie: de uitvaardiging van de belastingwet drukt de bereidheid van de burgers tot afstandname van een deel van hun eigendom in functie van het *bonum commune*. Hier toont zich de zogenaamd bevrijdende positiviteit van de (belasting)wet. Minstens beantwoordt aan de erkenning van de wet een minimale consensus die het belang van in principe elke burger weerspiegelt, waardoor de burger ook tot coöperatie bereid is. *In fiscalibus* betekent coöperatie: bereid zijn tot het leveren van zijn *fair share* (als burger of rechtspersoon), conform de door de overheid opgelegde principes (of het nu gaat over personenbelasting, belasting op consumptie of andere vormen van fiscale bijdrage). Ook belastingen beteugelen dus in zekere zin, als institutie, de onverzadigbare begeerte naar eigendom: ze ronden het belang van elke burger mee af ten voordele van het algemeen belang.

Mochten belastingen uit een filantropisch motief ontstaan, ze zouden onnodig blijken. Alleen al vanuit het oogpunt van eigenbelang en bezitsdrang is het ondenkbaar dat de mens spontaan bereid is tot de afstand van zijn eigendom. Maar zonder wetgeving zou dit ook niet efficiënt zijn en zinvol: enkel een door onderlinge overeenkomst (conventie) bemiddelde overdracht van eigendom van alle burgers tegelijk, verzekert de goede werking van het belastingstelsel. Hier blijkt hoezeer vertrouwen een rol speelt alleen al op dit meest primaire niveau van het (impliciete) sociaal contract dat aan de belastingen als institutie ten grondslag ligt. Maar zoals de rechtsfilosofie van Hobbes, Locke en Rousseau leert: zonder supervisie van een soeverein (de staat) is de naleving van het contract weinig

waarschijnlijk.<sup>16</sup> Vertrouwen in de instituties behoeft dus een ondersteuning vanwege een machtsorgaan: zonder zwaard van de staat blijft de *rule of law* futloos en betekenisloos.

Die nood aan een machtsorgaan ter ondersteuning van institutioneel vertrouwen laat zich ook in het belastingbeleid voelen. De staat legt de burger de belastingen *dwingend* op: ze kan eventueel sanctionerend optreden bij niet-naleving van de wet. Daarom is in het belastingbeleid de verhouding tussen burger en staat onherroepelijk ongelijk. De wederkerigheid tussen burger en staat is in die zin van een bijzondere soort en doorkruist de meer onmiddellijke, in principe op gelijkheid gebaseerde reciprociteit van de burgers onderling.

##### 5. *Institutioneel vertrouwen en belastingen*

Toch is de verhouding staat-burger niet louter op arbitraire machtsuitoefening gebaseerd (of zou dit althans niet mogen zijn). Op dit punt wordt met name de eigenheid van institutioneel vertrouwen duidelijk, in het bijzonder de specifieke rol die vertrouwen speelt in de legitimiteit van belastingen. Legitimiteit houdt meer in dan legaliteit. Belastingen dienen immers, zo bleek, een moreel doel: ze dragen bij tot het *bonum commune*. Bovendien hebben belastingen, als vorm van vervreemding van eigendom, betrekking op de verhouding tussen burgers onderling: in die zin beïnvloeden zij de wijze waarop de burgers zich door de staat al dan niet erkend weten, gesteund (of niet) in hun nastreving van een menswaardig leven.

De wijze waarop de overheid belastingen organiseert en wettelijk afdwingt, zal door de burgers als minder of meer rechtmatig ervaren worden. In die zin zal de positiviteit van de wet (legaliteit) door het vertrouwen van de burgers in de overheid al dan niet versterkt worden. Vertrouwen van de burgers in de overheid, maar ook van de burgers onderling, steunt zo fundamenteel op de ervaring van legitimiteit. Goede wetgeving, maar ook een krachtdadig en billijk beleid om die wetgeving af te dwingen en te doen naleven, is

---

<sup>16</sup> Ook Stevens wijst op de staatsrechtelijke figuur van het contract als grondslag van de belastingen (cf. Stevens, o.c., § 3). Ik ben minder geneigd die bereidheid tot het contract als teken van de aspiratiemoraal te zien, maar eerder als een minimale motivationele conditie waardoor de plichtsmoraal zich laat gelden. Het 'strevende', verheffende zit veeleer in het vertrouwen dat eigenlijk aan het contract voorafgaat. Dit herinnert aan Humes kritiek van het contractdenken in zijn "Of the Original Contract", in *Essays, Moral, Political and Literary*, Liberty Fund, Indianapolis, 1985 (1777), pp. 465-478. Cf. ook mijn "Reason and Tradition in Politics: David Hume's Critique of the 'Original Contract'", in *Ideas y Valores*, n° 108, 1998, pp. 3-17.

essentieel, ook in het belastingbeleid. Op welke wijze kan daarbij sprake zijn van een toename van institutioneel vertrouwen, dit is: een vertrouwen in de legale omkadering en het gevoerde beleid dat de naleving van belastingen ten goede komt?

*Ten eerste* blijkt dat de staat belang heeft bij *nuttige* en *efficiënte* wetgeving, dit is wetgeving die haar doel bereikt en door de burgers ook als zodanig wordt begrepen.<sup>17</sup> De bereidheid van de burgers tot effectieve bijdrage aan de belastingen en daartoe tot naleving van de opgelegde verplichtingen (de zogenaamde *tax compliance*) zal ongetwijfeld groter zijn als de staat blijk geeft van goed huisvaderschap in het beheer van de inkomsten. Een verspillende overheid wekt wantrouwen. Maar die efficiëntie betreft ook de *wijze waarop* belastingen als zodanig worden vastgelegd in regels en concrete bepalingen. Vertrouwen in de wet is niet gediend bij een ondoorzichtig geheel aan steeds wisselende verordeningen, met uitzonderingsclausules, aanpassingen met retroactieve werking, *ad hoc* wetgeving die plots ontstane budgettaire noden moet lenigen, enzovoort.<sup>18</sup>

De overheid heeft er belang bij dat ze het nut van de wet goed aangeeft en daarover op transparante wijze communiceert. Ze heeft ook belang bij een stabiele wetgeving, die daadwerkelijk zo wordt gevoeld door de burger. Ook in dit opzicht kan een wispelturige overheid moeilijk worden aanzien als een solide coöperant met wie men een gemeenschappelijk doel deelt: goede wil en bereidheid tot samenwerking kunnen in een mistig legaal klimaat niet tot ontwikkeling komen. Wat hier ontbreekt, zijn *gerechtvaardigde redenen* om vertrouwen te hebben, als burger, in de overheid.

*Ten tweede* moet het voor de burgers duidelijk zijn dat de belastingen bijdragen tot het algemeen belang en het *bonum commune*. Hier worden we herinnerd aan de onvermijdelijke morele finaliteit van belastingen: ze moeten het goede leven van de burgers effectief bevorderen. Essentieel is hierbij de bepaling van de doeleinden waartoe de belastingen bijdragen: welke die doeleinden zijn, zo gaf ik reeds aan, moet worden vastgelegd via discussie in de civiele maatschappij. Democratische besluitvorming is hier bepalend en dient uit te monden in krachtadig en goed bestuur. Een overheid die in die zin

---

<sup>17</sup> Ik doe hier gedeeltelijk een beroep op een vroegere reflectie over Hobbes' bepaling van 'goede wetgeving' (en de wijze waarop die goed staatsbestuur mogelijk maakt), cf. Willem Lemmens, *o.c.*, pp. 552-53.

<sup>18</sup> Ook een minister van financiën erkent dat ondoorzichtige wetgeving niet bijdraagt tot de fiscale *goodwill* van de burgers: cf. Steven Vanackere, "Fiscaliteit vandaag: van wildgroei naar duidelijkheid", Gelegenheidstoespraak op 21 februari 2013 bij de oprichting van de *Antwerp Tax Academy*, in *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 444, juni 2013, p. 523.

vertrouwen wekt bij de burger, zal de bereidheid tot bijdrage aan de belastingen ongetwijfeld zien toenemen.

Maar ook rechtvaardige verdeling van de belastingdruk is een belangrijke indicator voor het vertrouwen en de legitimiteit van de belastingen. Een als billijk ervaren belastingsysteem draagt wel degelijk bij tot de intrinsieke kwaliteit van het samenleven: het bevordert in die zin het vertrouwen als een intrinsiek goed en versterkt de wederzijdse erkenning van de burgers onderling. Zeker, de overheid is gebonden door een economische conjunctuur die ze niet altijd beheerst en door de budgettaire beperkingen en boekhoudkundige logica van de fiscaliteit. Toch is het onmiskenbaar, zo gaf ik reeds aan, dat de bereidheid bij de burger tot de bijdrage van zijn *fair share* in belastingen zeker niet groter wordt als de overheid welbepaalde groepen lijkt te ontzien of specifieke vormen van inkomsten zwaarder belast dan andere. Discussies over de billijkheid van een te zware belasting op arbeid en de wenselijkheid van de Tobin - taks zijn in dit verband welbekend.<sup>19</sup>

Het institutioneel vertrouwen in de belastingen kan nog in een *derde opzicht* versterkt worden of geschaad: door de wijze waarop de inning van belastingen is georganiseerd en de overheid toeziet op de naleving van de belastingwet. Uiteraard is er hier een band met goede wetgeving en het verantwoord huisvaderschap van de overheid, maar ook met de wijze waarop de belastingbesteding en de verdeling van de lasten als billijk worden ervaren. Goede wetten en rechtvaardige belastingen zullen de bereidheid tot *tax compliance* vergroten. Maar als de overheid belastingontwijking al te gewillig toestaat en bij fraude onvoldoende slagkracht vertoont, zal ze onmiskenbaar de zin voor coöperatie van de burgers zien afnemen. Goede afspraken maken hier goede vrienden, zo leert ook de ervaring met horizontaal toezicht en de uitbouw van een meer op vertrouwen gebaseerd belastingbeleid.<sup>20</sup> In twee richtingen kan hier het vertrouwen versterkt of geschaad worden. Vooreerst zal de burger weinig vertrouwen hebben in een overheid die de belastingnaleving ongelijk controleert en sanctioneert: daarnaast zal echter opnieuw het vertrouwen tussen de burgers onderling afnemen wanneer blijkt dat sommigen beter wegekomen met

---

<sup>19</sup> Thomas Piketty stelt in een recent als baanbrekend onthaalde studie de groeiende mondiale economische ongelijkheid aan de kaak en nodigt uit tot het nadenken over een sterkere belasting op de hoogste vermogens (Thomas Piketty, *Capital in the Twenty-First Century*, Harvard University Press, 2014 (*Le Capital au XXI siècle*, Editions du Seuil, 2013)).

<sup>20</sup> Cf. de bijdragen van Bruno Peeters, Elly Van de Velde, Leo Stevens in dit nummer.

belastingfraude dan anderen, nog afgezien van de vraag hoe rechtvaardig de belastingdruk is verdeeld onder de burgers onderling.<sup>21</sup>

## 6. Besluit

Vertrouwen moet men verdienen. De (ervaring van) legitimiteit van de belastingen hangt af van het institutioneel vertrouwen dat versterkt wordt (dan wel geschaad) door respectievelijk: (i) de kwaliteit van de belastingwetgeving; (ii) de mate waarin de collectieve afstandname van eigendom bijdraagt tot een rechtvaardig beleid en de bevordering van het *bonum commune*; (iii) de mate waarin de *tax compliance* op billijke wijze wordt georganiseerd en bevorderd. Belastingen zijn wel degelijk afhankelijk van de positiviteit van de wet: ze veronderstellen een minimale plichtsmoraal die zich door de gehoorzaamheid aan die wet laat bepalen. Maar zonder aspiratiemoraal, de op vertrouwen gebaseerde erkenning van de institutie van belastingen als een onderdeel van het goede samenleven, dreigt de plichtsmoraal te verzanden in legalisme of zelfs aanleiding te geven tot vrijbuitersgedrag.

Terecht wordt vandaag de nood aan meer vertrouwen *in fiscalibus* aangevoeld door beleidsmakers, experts in fiscaal recht en accountancy, ethici en politieke filosofen. Het beoogde vertrouwen betreft dan zowel de verhouding van burger tot de overheid, als de mate waarin de overheid mag vertrouwen in de bereidheid tot coöperatie van de burgers. Zoals ik heb pogen aan te geven, mag men die op wederkerigheid gebaseerde vertrouwensband niet te naïef begrijpen: het gaat hier om een *institutioneel vertrouwen*, dit is een door goede wil aangestuurde bereidheid tot samenwerking die bemiddeld wordt door de wet (*rule of law*) en effectief mogelijk gemaakt dankzij een slagkrachtig politiek bestuur.

Belastingen, als institutionele hefboom van beleid in de politieke samenleving, vormen echter geen geïsoleerd gegeven. Ze zijn vervlochten met een complex van factoren en condities die de goede organisatie ervan mee bepalen en die vanuit de interne dynamiek en logica van de fiscaliteit niet zijn te begrijpen of te controleren. Om tot een goed, dit is een legitiem, op vertrouwen gebaseerd belastingbeleid te komen, is het belangrijk die factoren

---

<sup>21</sup> Perceptie speelt hier natuurlijk een grote rol. De overheid heeft hier belang bij transparantie en goede informatie, cf. de recente discussie over de 'afkoopregeling' bij grootschalige belastingfraude of de schijn van ongelijke belastingcontrole tussen vermogende politici en de gewone burger.

mee in rekening te brengen. De aangestipte vertrouwenscrisis in belastingen aanpakken belooft een werk van lange adem te zijn. Hier wachten ongetwijfeld nog grote inspanningen, zowel in intellectueel als praktisch opzicht, om een werkelijk herstel van vertrouwen in de burgerlijke maatschappij en haar instituties te realiseren.

Zo moet een beter inzicht ontwikkeld worden in de wijze waarop de globalisering van de economie invloed uitoefent op het belastingbeleid. Wetgeving en handhaving van *tax compliance* blijven veelal in handen van nationale overheden, die moeilijk greep krijgen op de mondiale *haute finance* en de verlokkingen van belastingontwijking en - fraude die op dit niveau zich aandienen. Er is de laatste tijd in de geïndustrialiseerde wereld wel degelijk een grote bereidheid om grote bedrijven aan te sporen tot een meer transparante *tax planning* en een ethisch verantwoord fiscaal gedrag.<sup>22</sup> Tevens wordt opgetreden tegen een onbillijk beroep op het bankgeheim en poogt men meer en meer verdachte geldstromen in kaart te brengen.<sup>23</sup> Tenslotte is er de reeds aangestipte kwaal van fiscaal concurrentiebeleid, waardoor individuele burgers en bedrijven de overheden meesleuren in een opbodlogica die in feite de belastingen zelf tot een soort koopwaar maken. Misschien is dit toch een evolutie waarop men moet proberen op globaal niveau in te grijpen. Dit zou het vertrouwen in belastingen (en dus de legitimiteit ervan) alleen maar doen toenemen.

Belastingen, zo hoop ik te hebben aangetoond, hebben een intrinsiek morele finaliteit: ze zijn ondermeer een instrument, *idealiter*, tot de realisatie van een opvatting van distributieve rechtvaardigheid. Wanneer de burgers de overtuiging hebben dat de belastingen tot een eerlijke verdeling van de rijkdom bijdragen én op een billijke wijze de draagkracht van elke burger respecteren, wordt de bereidheid tot een billijke bijdrage (*fair share*) wel degelijk versterkt. In die zin verdienen de recente waarschuwingen voor de groeiende sociale ongelijkheid, zowel op nationaal als internationaal niveau, ernstig te worden genomen. Indien de belastingen geen legitieme invulling geven aan de idee van rechtvaardige herverdeling, zal de fiscale deugdzaamheid van de burger verder uitgehold

---

<sup>22</sup> Gribnau, o.c., p. 527.

<sup>23</sup> Begin 2013 bleken er in belastingparadijzen niet minder dan 120.000 offshore-bedrijven te bestaan, waar particulieren uit 170 landen voor 25 biljoen euro geheime bankrekeningen hebben uitstaan. Dit is een symptoom van een mondiale economie waar steeds meer geld accumuleert in handen van een kleine groep. Mocht die billijk belast worden, zou het vertrouwen van de gewone burger in de overheid en het politiek bestuur wellicht toenemen.

worden. Dit is geen goede zaak, niet alleen voor het vertrouwen van de burger in de overheid (en het politiek bestel als zodanig), maar ook voor het vertrouwen tussen de burgers onderling. Kants droom van een wereldburgerschap zal wel altijd een droom blijven: maar mondiale solidariteit en een bereidheid tot een betere spreiding van de rijkdom over de menselijke familie zal toch op één of andere manier moeten bevorderd worden om een legitiem belastingbeleid te bevorderen.<sup>24</sup>

Eén en ander kan niet zonder het politiek bestuur, zo gaf ik reeds aan. Overheden dienen hier onder druk gezet om tot internationale samenwerking te komen ten behoeve van goede wetgeving en slagvaardig beleid. Belastingen, als instrument tot de realisatie van menselijke aspiraties en doeleinden (het *bonum commune*), zijn zonder die politieke sturing inderdaad niets meer dan een boekhoudkundige operatie. Maar tegelijk moet die politiek gevoed worden door de morele aspiraties en het vertrouwen van de burgers. Dit vertrouwen hangt nooit louter af van de wet of het zwaard van de staat, maar bloeit slechts in een breder moreel klimaat van hoop en zin voor belangeloze samenwerking.

---

<sup>24</sup> Cf. in dit verband Piketty 2014 (o.c., voetnoot 19).