

## Belastinggedrag en 'tax culture'. De wisselwerking tussen de fiscale geschiedenis van België in de 19de eeuw en actuele concepten<sup>(\*)</sup>

Stijn VAN DE PERRE<sup>(\*\*)</sup>  
Universiteit Gent

The multidisciplinary tax research has developed several understandings which could be inspirational for the historiography of the Belgian tax system. At the same time an historical approach to tax culture can open up relevant prospects for present-day policies. An analysis of determining factors of tax behaviour avails insight into the maturation of a tax culture and tax mentality. What are the difficulties and sensitivities the tax authorities have to deal with? Where do they originate? How can they be understood? The Belgians appear to consider tax fraud as a national sport. How can this be explained? This article maps the most significant concepts drawn from behavioural economics, psychology of taxes and fiscal sociology, and defines the idea of tax culture. Based on these understandings the 19th century Belgian tax culture is explored for the first time. The enquiry proves that current concepts in tax research can offer a whole new dimension to the fiscal historiography. It shows that determining factors of tax behaviour have a long tradition. Hence history can provide useful insight into tax policy. In order to reduce the tax gap authorities do not only benefit from an in-depth examination of the motives for tax compliance today, but should equally consider an historically developed tax culture.

**JEL Classification Code:** H26, N43

**Keywords:** Tax behaviour – tax morale – tax culture – tax compliance – tax gap – tax avoidance – tax evasion – fiscal fraud – state formation – nation building

(\*) Deze bijdrage is een bewerking van mijn lezing in de sessie 'Nieuwe wegen voor de fiscale historiografie?/ Nouvelles voies pour l'historiographie fiscale?' op de Dag Van de Nieuwste Geschiedenis 2012, Namen, FUNDP, 24 maart 2012.

(\*\*) PhD (History Department of Ghent University - Artevelde University College Ghent, Member of the Ghent University Association)



## Inhoudstafel

---

1	Intro	27
1.1	Belastingen in 2440	27
1.2	Een nationale sport	28
1.3	De kernvraag	30
2	Tax behaviour	32
2.1	Houdingen	32
2.2	Handelingen	34
3	Tax compliance	37
3.1	Enforced tax compliance	37
3.2	Quasi-voluntary tax compliance	38
3.3	Voluntary tax compliance	41
3.3.1	Individuele dimensie	41
3.3.2	Groepsdimensie	42
3.3.3	Maatschappelijke dimensie	43
4	Tax culture	44
5	Het historische perspectief: België in de 19de eeuw	46
5.1	Formaliteiten en vexatiën	46
5.2	Een zure twist-appel	47
5.3	Dubbele moraal	49
5.4	De overheid als tegenstrever	51
5.5	Afkeer van verandering	52
5.6	Alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt	52
5.7	Streven naar gelijkheid: de plicht van de fiscus	54

6	Outro	56
	Bibliografie	57

If there be a single point in political economy that is comprehended by the people in general, it is taxation, or rather its effects, for this comes directly home to their pockets. (White, 1835, I, 56)

C'est que, dans tous les problèmes fiscaux, l'ingéniosité la plus subtile et l'esprit d'équité le plus fervent ne peuvent rien contre les contingences sociales, nées des traditions et des aspirations nationales. (Ingenbleek, 1908, 360)

## 1 Intro

In ideale omstandigheden betaalt iedereen plichtbewust en loyaal zijn belastingen. Die dragen immers bij tot het welzijn van de gemeenschap en verzekeren de goede werking van de samenleving. In de praktijk loopt het natuurlijk niet zo vanzelfsprekend. Fiscaliteit wordt door velen als een noodzakelijk of zelfs te vermijden kwaad beschouwd. Eerder dan zich gezagsgetrouw op te stellen, zoeken burgers naar uitwegen. Het ontwijken of ontduiken van belastingen wordt dan als een vorm van zelfverdediging goedgepraat. De Belgen cultiveren dat door te refereren aan eeuwen van vreemde overheersing. Aversie van de fiscus krijgt dan mythische proporties en wordt goedgepraat als een natuurlijk verzet tegen de bemoeienis van een bezettende overheid.

Onderzoek wijst echter uit dat nog verrassend veel mensen hun belastingen betalen. Niet omdat ze daartoe worden gedwongen, maar omdat ze dat willen. Wat drijft ze dan? Vanuit diverse disciplines proberen wetenschappers daar een antwoord op te formuleren. Door zich te richten op het belastinggedrag, houdingen en handelingen, door te peilen naar de belastingmentaliteit, proberen ze de determinanten van *tax compliance* te achterhalen. Waarom tonen burgers zich ondanks alles toch bereid belastingen te betalen? Wat weerhoudt hen om zich daar niet aan te onttrekken?

De omgeving lijkt een bepalende invloed op het individuele belastinggedrag uit te oefenen. Burgers conformeren zich aan dominante normen, waarden en gebruiken. Ze delen een belastingcultuur. De beleving van een fiscaal regime (ver)bindt belastingplichtigen aan een gemeenschap. Belastinggedrag weerspiegelt aldus niet alleen een samenleving, maar kneedt die ook.

### 1.1 Belastingen in 2440

Een man ontwaakt uit zijn slaap en stelt vast dat hij in de verre toekomst is beland. Dat vormt het uitgangspunt voor *L'An deux mille quatre cent quarante. Rêve s'il en fût jamais*, een toekomstroman die voor het eerst in 1771, aanvankelijk anoniem, verscheen. Louis-Sébastien Mercier (1740-1814) schreef er meteen een bestseller mee. Naast diverse herdrukken kreeg het boek ook vertalingen in het Duits, Engels en Italiaans <sup>(1)</sup>. Met dit werk lag hij mee aan de basis van een nieuw genre: de uchronie, een utopie die zich in een andere tijd afspeelt. Mercier laat zijn verteller gidsen in het Parijs van de 25<sup>e</sup> eeuw. Dat biedt hem de unieke gelegenheid om de Franse samenleving onder Lodewijk XV kritisch te ontleden en fijntjes te becommentariëren.

1 Over het werk, zie: Lallement, 2010; Marcellesi, 2011, 248-252.

Op zijn tocht snijdt Mercier in hoofdstuk 39 ook de organisatie van het belastingstelsel aan <sup>(2)</sup>. De auteur wordt door zijn gids meegetroond naar een centraal gelegen plek van een wijk. Daar ziet hij een schatkist op wielen. Aan de ene kant bevindt zich een stamvormig deksel met daarop *tribut dû au Roi représentant l'Etat*. Daar komt al wie het kan betalen jaarlijks een vijftigste van zijn inkomen storten. Aan de andere kant staat een iets kleinere koffer met *Don Gratuit* als opschrift. Mensen wandelen er vrijmoedig en welgezend op en aan. Zij deponeren in de kist verzegelde pakjes alsof het om een postbus ging. De verteller toont zich verrast. Vooral het systeem van vrijwillige afdrachten wekt zijn verbazing. Maar zijn begeleider legt uit dat mensen hun erkentelijkheid voor zinvolle projecten uitdrukken in giften <sup>(3)</sup>. Dat gebeurt in alle vrijheid, elk volgens eigen vermogen. En, zo verzekert hij, *notre générosité ne veut d'autre motif que la raison & l'amour de l'Etat* <sup>(4)</sup>. Nu is de verteller nog meer onder de indruk:

*Mais, répondis-je, quoi! On laisse à la bonne foi du peuple le tribut qu'il doit payer? Il doit y en avoir beaucoup qui s'en exemptent, sans même que l'on s'en aperçoive?*

*Point du tout: vos frayeurs sont vaines. D'abord ce que nous donnons, est de bon cœur: notre tribut n'est pas forcé; il est fondé sur l'équité ainsi que sur la droite raison. Il n'en est pas un entre nous qui ne se fasse un point d'honneur de payer exactement la dette la plus sacrée & la plus légitime. D'ailleurs, si un homme en état de payer osoit s'y soustraire, voyez-vous ce tableau où sont gravés les noms de tous les chefs de famille, on découvrirait bientôt qu'il n'a point versé son paquet cacheté où doit être sa signature; il se couvrirait d'un opprobre éternel, & seroit regardé du même œil qu'on regarde un voleur: le titre de mauvais citoyen ne le quitteroit qu'à la mort.* <sup>(5)</sup>

De beschreven belastingregeling houdt een hele reeks premissen in die het fiscale gedrag van burgers bepalen. Hoe eenvoudig het mechanisme ook oogt, toch roept Mercier fundamentele vragen op over de motieven en handelwijzen van belastingbetalers.

## 1.2 Een nationale sport

Tegenover het vrijwillige betalen staat het doelbewuste ontduiken van belastingen. Daar is in België zelfs een hele cultuur rond ontstaan. *Als er een Olympische Spelen voor fraudeurs bestonden, dan kwamen de Belgen vol eremetaal naar huis*, noteerde Rik Vanwalleghem in zijn poging de Belgische samenleving te typeren <sup>(6)</sup>. Die vaststelling wordt telkens opnieuw bevestigd. Fiscaal jurist Michel Maus gaf zijn studie over belastingontduiking in België niet voor niets

2 'Les impôts', Mercier, 1772, 264-275.

3 Vergelijk het pleidooi van de Duitse filosoof Peter Sloterdijk voor een omvorming van het belastingstelsel naar een systeem in geschenken of giften in het publieke belang, Maus, 2012, 187.

4 Mercier, 1772, 267.

5 Mercier, 1772, 269.

6 Vanwalleghem, 2005, 139.

de veelzeggende titel 'Iedereen doet het!' mee. De enquête die hij liet uitvoeren, toonde op een onthutsende wijze aan *dat belastingontduiking heel diep geworteld zit in ons doen en denken. Het is een mentaliteit geworden, een deel van onze volksaard* <sup>(7)</sup>. Het is dan ook niet verwonderlijk dat hij zich afvraagt waarom de Belgen zo'n groot *fraudelibido hebben* en er *reeds decennialang de nationale sport bij uitstek* van hebben gemaakt <sup>(8)</sup>. De afkeer voor belastingen zou te situeren zijn in een lange, 'ingebakken traditie' <sup>(9)</sup>. Of nog: *De Belg staat van oudsher bekend als één van de grotere fraudeurs van Europa* <sup>(10)</sup>. Wanneer dergelijke kwalificaties, weliswaar vaak met de nodige zelfspot, worden gecultiveerd, dan is het niet geheel onlogisch dat ze zich lijken te ontwikkelen tot een wezenlijk onderdeel van de nationale identiteit.

Maar is belastingontduiking dan typisch Belgisch? Ook elders in Europa en de wereld leeft de idee dat de burgers zich kenmerken door een creatieve omgang met fiscale verplichtingen. De notie van 'fraude als nationale sport' is geenszins uniek voor België <sup>(11)</sup>. Onderzoekers maken zich ter zake weinig illusies: *there is widespread evidence that tax evasion is extensive and commonplace in nearly all countries* <sup>(12)</sup>. Toch blijft de vraag waarom bepaalde landen zich net iets meer vatbaar tonen om fiscale fraude niet alleen mild vergoelijkend te benaderen, maar zelfs in zekere zin te verheerlijken en te verheffen tot een wezenstrek. Günther Schmölders, een Duits academicus die baanbrekend werk verrichtte op het vlak van de economische psychologie, had daar een uitgesproken visie op. Zo stelde hij dat de verhouding tussen fiscus en belastingplichtige in bepaalde omstandigheden kan uitgroeien tot een wedstrijd waarin het draait om bedriegen of bedrogen worden. En, voegt hij er aan toe, *this ideology of 'tit for tat' is found especially in those countries which have lived for many centuries through foreign occupation, and where casting off the yoke of hated foreign taxes has been imbued across the generations with an aura of national heroism* <sup>(13)</sup>.

Zijn verklaring klinkt in een Belgische context alvast vertrouwd in de oren <sup>(14)</sup>. Zo noteerde de *Encyclopedia of European Peoples* onder het lemma 'Belgian nationality' dan ook zonder veel omhaal dat:

*From its days as a Roman province of Belgica to modern times the region that modern Belgium comprises has almost continuously been occupied by foreign powers: Spain, Austria, France, Netherlands, and Germany. Thus Belgians make a virtue of being critical of any form of authority, and laws, rules, and regulations are not taken very seriously (tax evasion has been called a national sport)* <sup>(15)</sup>.

7 Maus, 2012, 10.

8 Maus, 2012, 19; dat beeld vormt ook het thema van een spotprent van Zaza (Klaas Storme) opgenomen in Lievens, Everaert & Van Wouwe, 2003, 3.

9 Ruysschaert, 2006, 9.

10 De Raedt, 2003, 7.

11 Zie onder meer de bemerkingen bij Song & Yarbrough, 1978, 444 (over Frankrijk en Italië), Bazart, 2000, 78, noot 129 (over Frankrijk) of Likhovski, 2008, 15, noot 34 (Israël).

12 Alm & Torgler, 2011, 635.

13 Frank & Kirchler, 2006, 170.

14 Maus, 2012, 208-209.

15 Waldman & Mason, 2006, 68.

Ook al is die mythe van de vreemde overheersing door historici intussen al lang doorprikt <sup>(16)</sup>, toch zindert de interpretatie nog steeds na. In de affirmatie van de Belgische onafhankelijkheid werd de geschiedenis van vóór 1830 geïnterpreteerd als een lange strijd voor zelfbeschikkingsrecht. Destijds in de verschillende gewesten als legitiem erkende vorsten werden nu afgeschilderd als buitenlandse bezetters die de Belgische volksaard fnuikten en onderdrukten. Elke vorm van verzet tegen die machthebbers kreeg voortaan het aura van een strijd om ‘nationale’ vrijheid. Zelfs in het besef dat de moderne historiografie de patriottische ondertoon van die benadering afdoende heeft aangetoond, blijft het een verleidelijke verklaring <sup>(17)</sup>.

### 1.3 De kernvraag

Belastingen betalen of niet. Daar gaat het om. Waarom doen mensen dat eigenlijk? Waarom zijn ze daartoe bereid? Voor alle duidelijkheid: de vraag richt zich hier niet zozeer naar de kwestie van politieke acceptatie van belastingen of ‘tax consent’ <sup>(18)</sup> (‘consentement à l’impôt’ <sup>(19)</sup>). Wie zich akkoord verklaart met een belasting, betaalt die immers niet noodzakelijk. En vice versa. Aan de orde is de zogenaamde ‘puzzle of tax compliance’ <sup>(20)</sup>. Dat vraagstuk vertrekt van de concrete praktijk en zoekt naar inzichten in de drijfveren voor het gedrag van modale belastingbetalers. Modellen uit de neoklassieke economie bleken immers niet te volstaan om die volkomen te bevatten, laat staan te verklaren of te voorspellen. Want, zo stelden onderzoekers verrassend genoeg vast, *the puzzle of tax compliance is not why there is so much cheating. Instead, the real puzzle is why there is so little cheating* <sup>(21)</sup>.

In wat volgt bekijken we wat er over die problematiek is geschreven. Ook al gaat het vaak over a-historisch, presentistisch, beleidsondersteunend onderzoek, expliciet of impliciet gericht op het optimaliseren van de fiscale organisatie en inning, toch menen we dat het ook heel wat inspiratie kan opleveren voor de historische benadering. In de historiografie werd tot op heden maar weinig deze bril opgezet. Nochtans kan de relevantie van deze invalshoek nauwelijks worden onderschat. Zoals ook de Franse historicus Nicolas Delalande poneerde:

16 Stengers, 1981; Reynebeau, 2006, 159-160; in het licht van de belastingafkeer, zie: Grapperhaus, 1990, 19-21.

17 Zoals opgemerkt bij Dubois, 2008, 32: This theory of the ‘foreign oppressors’ remains a guiding principle in various popular ideas. It further implies Belgians’ secular inclination for localism, their distrust for the state, their soft anarchism, their inclination to disregard speed limits, and even their tendency to evade taxes!; zie ook: Verschaffel, 2006, 157-158.

18 Leroy, 2008, par. 13.

19 Zie: Delalande, 2009.

20 Torgler, 2008, 32; Torgler, 2011, 4.

21 Alm & Torgler, 2011, 635; vergelijk: So, we may ask, why are so many households honest, and why don’t cheaters cheat by more?, Andreoni, Erard & Feinstein, 1998, 821; Het is verbazend hoeveel eerlijke burgers en ondernemers nog behoorlijk belasting betalen, Anthonissen, 2002, 3; zie ook: Kornhauser, 2007, 139; of nog: à en croire les économistes du choix rationnel, les comportements de fuite devant l’impôt devraient être beaucoup plus fréquents qu’ils ne le sont dans la pratique, Delalande, 2009, 137.



*Mais pour quelles raisons les individus acceptent-ils de se séparer d'une partie de leurs revenus pour les mettre à disposition de la collectivité? Le font-ils par altruisme, par intérêt, par conformisme, ou bien par peur de la sanction? Les historiens ne peuvent se contenter de décrire l'évolution des taux de prélèvement fiscal sans s'interroger sur les modalités politiques, sociales et culturelles, qui ont permis d'inscrire dans la pratique le consentement à l'impôt. La manière dont l'État s'est efforcé d'obtenir l'adhésion des citoyens au renforcement de ses prérogatives fiscales constitue un problème historique majeur <sup>(22)</sup>.*

In onze bijdrage schetsen we eerst de contouren van wat als 'tax behaviour' kan worden omschreven. We introduceren verschillende begrippen die in die context in het onderzoek opduiken. Daarna gaan we dieper in op wat de literatuur aanbrengt als determinanten van de 'tax compliance'. In de volgende paragraaf vatten we het geheel samen onder de noemer 'tax culture'. Ten slotte staan we stil bij mogelijke perspectieven voor het fiscaal-historische onderzoek in België in de 19de eeuw.

---

22 Delalande, 2009, 136-137; uitgewerkt in Delalande, 2011.

## 2 Tax behaviour

Onze focus is in essentie gericht op het doorgronden van het concrete fiscale gedrag van de burger. Het begrip ‘tax behaviour’ fungeert daarom als een overkoepelende noemer, waar zowel houdingen als handelingen onder kunnen vallen. Daarbij dringt zich wel een belangrijke kanttekening op. We beperken ons zicht tot het gedrag van particuliere belastingbetaler en laten dat van ondernemingen hier buiten beschouwing.

Het gedrag wordt beheerst door een bepaalde belastingmentaliteit. Die ‘tax mentality’ *includes all attitudes and also all patterns of behavior which the tax-paying citizens hold against (or with?) the tax and the state*<sup>(23)</sup>. Voelen, denken en handelen hoeven daarbij geenszins congruent te zijn<sup>(24)</sup>.

### 2.1 Houdingen

Mensen kunnen een zekere belastingafkeer (‘tax aversion’<sup>(25)</sup>) vertonen. Die kan stelen op principiële bezwaren of resulteren uit omstandigheden (zoals een hoge belastingdruk of ingrijpende hervormingen, met ‘tax fatigue’<sup>(26)</sup> tot gevolg). Dergelijke onvrede kan zowel onderhuids smeulen als luidkeels worden verkondigd. Toch betekent dat niet noodzakelijk dat het ongenoegen leidt tot een weigering om te betalen of pogingen om zich aan de verplichtingen te onttrekken. Natuurlijk is het geenszins ondenkbaar dat de afkeer op termijn aanleiding geeft tot effectieve vormen van verzet.

Zelfs wie zich uitgesproken tegen een belasting afzet, kan zich verplicht voelen te betalen. Die druk kan zowel te maken hebben met het naleven van bindende regels, het respecteren van normen als het huldigen van waarden. In de beschikbare literatuur zijn uiteenlopende concepten ontwikkeld om die houdingen te benoemen.

Burgers die zich aan de (belasting)wet houden, kunnen daar diverse motieven voor hebben. Vrees voor controle, vervolging en bestraffing bij het overtreden van de wetgeving is daar ongetwijfeld één van (cfr. *infra*). Toch blijkt dat niet de enige drijfveer te zijn. Het erkennen van de legitimiteit van een overheid kan ‘law abidance’ stimuleren<sup>(27)</sup>. De burger aanvaardt dan de politiek vastgelegde

23 Tretter 1974, 39, aangehaald bij Nerré, 2008, 155.

24 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 8 & 20.

25 Steuerabwehr of Steuerwiderstand bij Veit, 1927, 331.

26 Lago-Peñas & Lago-Peñas, 2010, 442, 447.

27 Vooral: Orviska & Hudson, 2002.

regels en gedraagt er zich ook naar. Maar waar komt dat 'civisme fiscal' <sup>(28)</sup> dan vandaan? Eén van de mogelijke verklaringen ligt in het idee van 'civic duty': *the concept that people are motivated partially by a concern, by a loyalty if you like, for the wider state or the country* <sup>(29)</sup>. Niet het materiële eigenbelang primeert, maar een gevoel van verantwoordelijkheid tegenover de gemeenschap <sup>(30)</sup>. Vanuit die optiek kan de bereidheid om correct belastingen te betalen worden beschouwd als een 'civic virtue' <sup>(31)</sup>.

Burgerzin kan dus bijdragen tot het ontwikkelen van 'taxpayer ethics', begrepen als *the norms of behaviour governing citizens as taxpayers in their relationship with the government* <sup>(32)</sup>. Otto Veit sprak in die zin al in 1927 over 'Steuer-moral' als *die moralische Einstellung der Steuerpflichtigen zu den ihnen als solchen auferlegten Handlungen* <sup>(33)</sup>.

Jurist Richard Lavoie introduceerde dan weer het concept 'taxpaying ethos'. Hij verwees daarmee naar *a pervasive cultural norm, that is internalized by members of the society and therefore strongly influences their behavior, in favor of faithfully complying with the tax laws* <sup>(34)</sup>. Dat ethos koppelt hij los van de vraag of het moreel te verantwoorden valt aan een belastingplicht te voldoen. Zo kan het in autoritaire regimes die het niet nauw nemen met de mensenrechten ethisch verdedigbaar zijn belastingen te weigeren of te ontlopen <sup>(35)</sup>.

'Taxpaying ethos' heeft te maken met de aanwezigheid van 'tax morale'. Of, zoals Lavoie het zelf uitdrukte, *taxpaying ethos is a descriptive phrase identifying a cultural dynamic that values adhering to (and disfavors disobeying) the tax laws, while tax morale refers to the various factors that may contribute to creating such a taxpaying ethos within a particular society* <sup>(36)</sup>.

Het concept 'tax morale' laat zich evenwel niet zo makkelijk vatten <sup>(37)</sup>. Günther Schmölders verwees naar *the attitude of a group or the whole population of taxpayers regarding the question of accomplishment or neglect of their tax duties; it is anchored in citizens' tax mentality and in their consciousness to be citizens, which is the base*

28 Delalande, 2008, 45; Delalande, 2009, 138; Leroy, 2003, 218 & 232; Bazart, 2000, 275.

29 Orviska & Hudson, 2002, 86; Hofmann, Hoesl & Kirchler, 2008, 8-9.

30 Vergelijk: Civic duty proposes that people are motivated not just by a concern to maximize their own well-being, but by a sense of responsibility and loyalty to the society and nation, Frank & Kirchler, 2006, 12-13.

31 Taylor, 2002, 73-75 & 87.

32 Song & Yarbrough, 1978, 444, ook gebruikt bij Torgler & Schneider, 2007, 444; zie verder: Alm & Torgler, 2011, 640.

33 Veit, 1927, 319.

34 Lavoie, 2008, 9.

35 Lavoie, 2008, 4-5 noot 15; Lavoie, 2009, 638-639 noot 10; zie ook: Alm & Torgler, 2011, 647; sterk ontwikkeld bij McGee, 2006.

36 Lavoie, 2009, 643.

37 'Tax morale is a rather nebulous concept', noteerde Richardson, 2006, 153.

*of their inner acceptance of tax duties and acknowledgment of the sovereignty of the state* <sup>(38)</sup>. In die lijn wordt het concept aan dat van ‘civic duty’ verbonden <sup>(39)</sup>. Die invalshoek verkent echter maar een deel van het verhaal. Er lijkt meer aan de hand.

In zijn doctoraatsverhandeling omschreef Benno Torgler ‘tax morale’ eenvoudig als *the intrinsic motivation to pay taxes* <sup>(40)</sup>. Die benadering blijft natuurlijk behoorlijk vaag. Zo fungeert ‘tax morale’ veelal als een containerbegrip voor een hele reeks van drijfveren die belastinggedrag kunnen verklaren <sup>(41)</sup>.

Ook al staat het onderzoek naar de componenten van ‘tax morale’ nog maar in zijn kinderschoenen <sup>(42)</sup>, toch zijn er interessante krijtlijnen uitgetekend die toelaten inzichten te differentiëren <sup>(43)</sup>. De aandacht gaat daarbij uit naar de invloed van en omgang met zowel sociale als persoonlijke normen en waarden <sup>(44)</sup>. Willen we de vraag kunnen beantwoorden waarom mensen belastingen betalen, dan moeten we oog hebben voor wie ze zijn en tot welke groep(en) ze zich rekenen. ‘Tax morale’ heeft dan ook alles te maken met hun zelfperceptie. Want, zo merkte sociaal psycholoog Michael Wenzel op, *taxpayers’ identities affect their commitments and solidarities, their endorsement of certain values and goals, their internalization of social norms, and their emotions and motivations* <sup>(45)</sup>.

Laat ons voorlopig, samen met juriste Marjorie Kornhauser, vaststellen dat ‘tax morale’ naar *all the non-enforcement aspects of tax compliance* verwijst <sup>(46)</sup>. Bij de bespreking van dat concept komen we er dus verder op terug.

## 2.2 Handelingen

Heel wat onderzoek naar ‘tax behaviour’ vertrekt vanuit de vaststelling dat al te veel burgers hun belastingen niet naar behoren betalen. Het is er dan ook vaak op gericht om te begrijpen wat er misloopt en om het beleid daar beter tegen te wapenen. In 1998 lanceerde het Europese Parlement en de Raad van de Europese Unie een actieprogramma ‘ter verbetering van de stelsels van

38 Schmölders, 1960, 97-98, aangehaald bij Frank & Kirchler, 2006, 11.

39 Hofmann, Hoesl & Kirchler, 2008, 9; Kirchler, Muehlbacher, Gangl, Hofmann, Kogler & Pollai, 2012, 10.

40 Torgler, 2003, 5.

41 The hodgepodge of non-coercive forces and behavioral traits that influence the degree of tax evasion are generally referred to under the umbrella rubric of a society’s “tax morale”, Lavoie, 2009, 642; zie ook Kornhauser, 2007, 142.

42 Lavoie, 2009, 642.

43 Kornhauser, 2007, 143.

44 Zie bijvoorbeeld: Dell’Anno, 2009, 989.

45 Wenzel, 2007, 31.

46 Kornhauser, 2007, 142.

indirecte belastingen van de interne markt'<sup>(47)</sup>. Gezien het succes werd in 2002 besloten om het Fiscalis-programma niet alleen te verlengen, maar het werkkterrein ook uit te breiden<sup>(48)</sup>. In deze context ontwikkelde een projectteam vanaf 2004 een *Guide on Risk Management*<sup>(49)</sup>. Bedoeling was om belastingambtenaren een handboek ter beschikking te stellen dat hen toeliet efficiënter en effectiever op te treden. Daaruit groeide een *Compliance Risk Management Guide*. De aandacht verschoof meer naar strategieën om het gedrag van belastingplichtigen te beïnvloeden. Daarbij kwamen het stimuleren van 'compliance' en het voorkomen van 'non-compliance' centraal te staan<sup>(50)</sup>.

In het Compliance Risk Management Model wordt de *tax bar* (alle te verwachten belastinginkomsten) verdeeld in een *compliance map* (reële ontvangsten) en een *tax gap* (schatting van de niet-inkomsten)<sup>(51)</sup>.

Om die *tax gap* te verklaren wordt in de literatuur veelal gewezen op het fundamentele onderscheid tussen 'tax avoidance' (als inbreuk op de geest van de wet) en 'tax evasion' (als inbreuk op de letter van de wet)<sup>(52)</sup>. Bij 'tax avoidance' (belastingontwijking) zoeken belastingplichtigen naar manieren om hun bijdrage zoveel mogelijk te beperken. Ook al zoeken ze de grenzen op van het toelaatbare, toch blijven ze binnen de kaders van de bestaande wetgeving. Door gebruik te maken van achterpoortjes of fiscale spitstechnologie, al dan niet met behulp van gespecialiseerde boekhouders of fiscalisten, proberen ze de meest gunstige regeling te bekomen. Een bijzondere vorm van belastingontwijking bestaat uit 'tax flight'. Om te ontsnappen aan een gewraakt belastingregime realloceren de betrokkenen de belastbare materie dan naar een andere omgeving waar interessante fiscale voorwaarden gelden<sup>(53)</sup>. Bij 'tax evasion' (belastingontduiking) overtreden burgers bewust en intentioneel de wet. Door hun belastingaangifte frauduleus te manipuleren, trachten ze de aanslag in hun voordeel om te buigen<sup>(54)</sup>. De Britse belastingadministratie gaat veel verder in de analyse van het gedrag dat de *tax gap* helpt te verklaren. Zij maakt niet alleen het onderscheid tussen ontwijking en ontduiking, maar hanteert ook

47 Beschikking Nr. 888/98/EG van het Europees Parlement en de Raad van 30 maart 1998 houdende vaststelling van een actieprogramma ter verbetering van de stelsels van indirecte belastingen van de interne markt (Fiscalis-programma), Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen, 41 (28 april 1998), L 126.

48 Beschikking Nr. 2235/2002/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 december 2002 tot vaststelling van een communautair programma ter verbetering van het functioneren van de belastingstelsels in de interne markt (Fiscalis 2003-2007-programma), Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen, 45 (17 december 2002), L341.

49 Fiscalis Risk Analysis Project Group, 2006.

50 Fiscalis Risk Management Platform Group, 2010; zie ook: Le Den, Attström, Heegard Jeppesen & Boucher, 2011, 5-37 - 5-42.

51 Fiscalis Risk Management Platform Group, 2012, 9.

52 Richardson, 2008, 67, noot 1; Tsakumis, Curatola & Porcano, 2007, 131-132 noot 1; Kirchler & Wahl, 2010, 333; Maus, 2012, 59-62; Fiscalis Risk Management Platform Group, 2012, 10; voor een spits debat over de problematiek, zie de lezing 'Belastingontwijking en belastingfraude: waar ligt de grens?' van Karel Anthonissen en de repliek 'De vervagende grens tussen belastingontduiking en belastingvermijding' van Luc De Broe, gepubliceerd als Belastingontwijking en belastingfraude, 2010.

53 Hofmann, Hoezl & Kirchler, 2008, 5.

54 Onder meer: Alm & Torgler, 2011, 635.

nog zes andere categorieën: niet-betalingen (als gevolg van insolventie), georganiseerde criminaliteit (zoals smokkel of fraudecarrouzels), zwarte economie (met *ghosts*, die hun volledige inkomen verborgen houden, en *moon-lighters*, die een deel van hun inkomen afschermen), juridische interpretaties, fouten en onzorgvuldigheid bij de aangifte <sup>(55)</sup>. Een dergelijke, doorgedreven segmentatie biedt meer mogelijkheden om de *tax gap* doeltreffend aan te pakken <sup>(56)</sup>. Zo kunnen de belastingdiensten in hun optreden tegen 'non-compliant'-gedrag ook rekening houden met de intentie. Als er zich problemen stellen die als onopzettelijk worden ingeschat, schiet sanctionering immers haar doel voorbij <sup>(57)</sup>. Meer en meer wint de idee veld dat belastingbetalers ook de 'opportunity for compliance' moeten krijgen <sup>(58)</sup>. Dat impliceert een vereenvoudiging van een al te complex fiscaal systeem, beter uitgebouwde communicatie en ondersteuning, en een gebruiksvriendelijker aangifteprocedure <sup>(59)</sup>.

Waar belastingontwijking en -ontduiking vaak een particulier gegeven vormen, kunnen er ook collectieve acties tegen opgelegde belastingen worden ondernomen. Dat kan gaan van plaatselijke opstootjes tegen fiscale ambtenaren tot een regelrechte opstand tegen het overheidsgezag: 'tax rebellion' of 'tax revolt' <sup>(60)</sup>.

Hoewel handelingen onmiskenbaar deel uitmaken van een studie van het belastinggedrag, willen we ons hier verder vooral concentreren op de determinanten ervan.

55 HM Revenue & Customs, 2014, 13-16.

56 Deze benadering is nog relatief nieuw, zie: Fiscalis Risk Management Platform Group, 2012, 38-39.

57 Fiscalis Risk Management Platform Group, 2012, 37.

58 Walsh, 2012, 456-457.

59 Dat kan door gebruik te maken van een vooringevulde aangifte, al dan niet op basis van 'third party information' (waarbij derden de vereiste gegevens om een aanslag te berekenen aan de fiscus bezorgen). De belastingplichtige kan dat voorstel aannemen of gemotiveerd vragen om bij te sturen. Fiscalis Risk Management Platform Group, 2012, 11-12.

60 Voor een historisch overzicht, zie: Burg, 2003; verder over 'tax revolts': Lowery & Sigelman, 1981; Sigelman, Lowery & Smith, 1983; Campbell, 1993, 175-176; Leroy, 2003, 220-224.

### 3 Tax compliance

In het onderzoek naar 'tax behaviour' neemt het concept 'tax compliance' (*Steuerwilligkeit*<sup>(61)</sup>; *conformisme fiscal*<sup>(62)</sup>) een centrale rol in. *Tax compliance represents the most inclusive and neutral term for taxpayers' willingness to pay taxes*, stelden Erich Kirchler en Ingrid Wahl<sup>(63)</sup>.

Het onderzoek naar 'tax compliance' kwam vanaf het midden van de jaren 1980 volop in de belangstelling en kreeg alsmaar meer navolging<sup>(64)</sup>. Zo verschenen er tal van theoretische, empirische en experimentele studies<sup>(65)</sup>. Toch zijn er ook kritische geluiden te horen over de gehanteerde methodologie en over onderzoeksresultaten die elkaar (lijken) tegen (te) spreken<sup>(66)</sup>. *More work needs to be done exploring the diverse psychological, moral, and social influences on compliance behavior, and integrating these factors into economic models of compliance*<sup>(67)</sup>.

De voorbije decennia zijn verschillende voorstellen geformuleerd om de problematiek van 'tax (non)compliance' in kaart te brengen en een typologie op te maken. We vatten de belangrijkste onderzoekslijnen samen in een onderscheid tussen 'enforced', 'quasi-voluntary' en 'voluntary tax compliance'.

#### 3.1 Enforced tax compliance

Toen het onderzoek rond 'tax compliance' op gang kwam, focusten de wetenschappers in eerste instantie op de impact van afschrikking (*deterrence*) of dwangmaatregelen (*enforcement of coercion*) op 'tax behaviour'. Geïnspireerd op de 'economics of crime'-benadering ontwikkelden Michael Allingham en Agnar Sandmo (1972) en T. N. Srinivasan (1973) een model waarbij ze ervan uitgingen dat de vrees voor controle, vervolging en bestraffing de belastingontduiking kon doen verminderen. Pakkans en strafmaat werden gezien als relevante factoren die het gedrag van belastingplichtigen beïnvloedden. Op hun model kwam naderhand heel wat kritiek los<sup>(68)</sup>. Tegelijk werd het op verschillende

61 Veit, 1927, 323.

62 Leroy, 2003, 218.

63 Kirchler & Wahl, 2010, 333; vergelijk: the willingness of individuals and other taxable entities to act... within the spirit as well as the letter of tax law and administration, without the application of enforcement activity, geciteerd bij Braithwaite, 2002, 24.

64 Andreoni, Erard & Feinstein, 1998, 819 & 854; Torgler, 2011, 2.

65 Voor een geannoteerde bibliografie zie: Ahmed m.m.v. McCrae, Braithwaite & Sakurai, 2003; James & Edwards, 2010. Besprekingen van recente literatuur bij: Kornhauser, 2007 en Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger & Wahl, 2010.

66 Zo: Kornhauser, 2007, 141-142; Kirchler & Wahl, 2010, 332.

67 Andreoni, Erard & Feinstein, 1998, 855; een soortgelijke verzuchting bij Kirchler & Wahl, 2010, 331.

68 Een overzicht bij: Dell'Anno, 2009, 988.

manieren uitgewerkt, aangevuld en genuanceerd <sup>(69)</sup>. Daarbij werd nagegaan wat het effect was van zowel belastingdruk en tarieven <sup>(70)</sup> als van de dreiging van controle en beboeting <sup>(71)</sup>.

Hoewel het geen twijfel lijdt dat een krachtdadig optreden van de fiscus een invloed uitoefent, werd toch ook al snel duidelijk dat het afschrikingsmodel het gedrag van belastingplichtigen hooguit ten dele verklaart. Bovendien overschatten ze dan nog vaak de kans om gepakt en bestraft te worden <sup>(72)</sup>. Er zijn dus andere determinanten in het spel.

Onderzoek toonde overigens ook aan dat *enforcement* net het omgekeerde effect kon sorteren dan bedoeld. Een te ingewikkelde fiscale wetgeving ('tax complexity') verhoogde immers aanzienlijk de onzekerheid en de vrees voor willekeur <sup>(73)</sup>. Er werd ook gewezen op een mogelijk 'bomb crater effect': wie zich het slachtoffer voelde van een al te strenge controle, zou nadien sneller geneigd zijn om het 'verlies' proberen te recupereren <sup>(74)</sup>. Bovendien gaf een overheid die zich al te streng opstelde blijk van weinig vertrouwen in zijn burgers en wakkerde zodoende een defensieve houding aan <sup>(75)</sup>.

### 3.2 Quasi-voluntary tax compliance

Wanneer burgers belastingen willen betalen en daarbij niet enkel door eigenbelang zijn gedreven en niet louter onder dwang handelen, is er sprake van 'quasi-voluntary tax compliance'. Dit concept werd geïntroduceerd door de Amerikaanse politicologe Margaret Levi in haar invloedrijk werk *Of Rule and Revenue* (1988) <sup>(76)</sup>. Zo stelde ze dat *quasi-voluntary compliance will occur only when taxpayers have confidence that (1) rulers will keep their bargains and (2) the other constituents will keep theirs. Taxpayers are strategic actors who will cooperate only when they can expect others to cooperate as well. The compliance of each depends on the compliance of others* <sup>(77)</sup>.

69 Zie onder meer: Andreoni, Erard & Feinstein, 1998, 824; Alm & Torgler, 2011, 638; Bernasconi, Corazzini & Seri, 2011, 4.

70 Kirchler, Hoesl & Wahl, 2008, 215-216; Bernasconi, Corazzini & Seri, 2011.

71 Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger & Wahl, 2008; Kirchler, Hoesl & Wahl, 2008, 214-215; Lavoie, 2009, 647-650.

72 Walsh, 2012, 454.

73 Andreoni, Erard & Feinstein, 1998, 852; Maus, 2012, 213-215.

74 Kirchler, Muehlbacher, Kastlunger & Wahl, 2008, 12-13; zie ook Maus, 2012, 195.

75 Kirchler, Muehlbacher, Gangl, Hofmann, Kogler & Pollai, 2012, 6.

76 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 18-19; Delalande, 2009, 137.

77 Levi, 1988, 52-53.



In deze benadering staan macht- en vertrouwenrelaties (*power; trust*) centraal <sup>(78)</sup>. Belangrijke begrippen daarbij zijn de (perceptie van) rechtvaardigheid en billijkheid (*justice; fairness; equity*). Gangmakers van de 'new fiscal sociology' spraken in die zin van een sociaal contract. Zij zien belastingen *as a collective fiscal bargain in which taxpayers may surrender resources willingly if they believe that those taxes fairly reflect the cost of providing for the public good* <sup>(79)</sup>. Tegelijk beseffen ze dat *people in different times and places have held very different ideas about what counts as a fair fiscal bargain* <sup>(80)</sup>. Daarom bepleiten ze comparatief historisch onderzoek.

Michael Wenzel stelde een onderscheid voor tussen drie types van rechtvaardigheid: 'distributive', 'procedural' en 'retributive justice' <sup>(81)</sup>. Deze laten toe meer inzicht te verwerven in afwegingen die het gedrag van belastingbetalers kunnen bepalen.

1. Distributieve rechtvaardigheid verwijst naar de uitwisseling die plaatsvindt: met de belastingen die worden betaald, financiert de overheid uitgaven in het algemene belang. Als de burger zich billijk behandeld wil voelen, dienen aan drie voorwaarden te worden voldaan: 'exchange fairness', 'vertical fairness' en 'horizontal fairness'. Er is sprake van 'exchange fairness' als de burger 'a valid quid pro quo' <sup>(82)</sup> krijgt, of anders gezegd, als hij het gevoel heeft dat hij in ruil voor zijn fiscale inspanning ook voldoende terug ontvangt. De 'vertical fairness' speelt als de burger oordeelt dat de belastingdruk evenwichtig verdeeld is tussen de verschillende sociale groepen in de samenleving <sup>(83)</sup>. Bij 'horizontal fairness' meent hij dat de belastingdruk ook binnen zijn eigen sociale groep op een aanvaardbare wijze is gespreid.
2. Procedurele rechtvaardigheid heeft te maken met de organisatie en werking van het belastingstelsel <sup>(84)</sup>. Fundamenteel is de erkenning van de legitimiteit van de overheid en van de fiscus <sup>(85)</sup>. Een positieve houding van de burger wordt in de hand gewerkt naarmate hij ook meer betrokken wordt bij het besluitvormingsproces. Zijn stem kunnen laten horen en mee wegen op beleidsbeslis-

78 Vergelijk: Consent, trust and legitimacy are crucial to the history of taxation, and these issues have been a central concern of economists, political scientists and philosophers, Daunton, 2001, 7.

79 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 18, 22; ook: 'In the modern world, taxation is the social contract', Ibidem, 1.

80 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 19; zie ook Ibidem, 6.

81 Wenzel, 2002, 45-46, 48-60; aangekaart bij: Hofmann, Hoezl & Kirchler, 2008, 9-12 en 28; Kirchler, Hoezl & Wahl, 2008, 218-219; Wenzel had het in latere publicaties ook over 'fairness of outcomes', 'fairness of procedures and treatment' en 'fairness of sanctions', Wenzel, 2007, 33; Walsh, 2012, 455.

82 Lavoie, 2009, 643-646.

83 Ongelijke verdeling van de belastingdruk leidt tot fiscale discriminatie en vormt aldus een grotere oorzaak van fiscale fraude dan een te hoge belastingdruk, stelt Maus, 2012, 185.

84 Kornhauser, 2007, 149-150; Torgler, 2011, 12-14.

85 Wenzel, 2007, 34.

singen kan de 'tax compliance' aanzienlijk verhogen <sup>(86)</sup>. Tegelijk dient ook de uitvoering van fiscale regelgeving op een correcte manier te verlopen. De burger moet overtuigd zijn dat de fiscus hem fair, onpartijdig en respectvol behandelt.

3. Retributieve rechtvaardigheid impliceert dat de overheid er op toeziet dat iedereen de afgesproken regels effectief naleeft. De belastingadministratie moet in staat zijn de 'rule of law' te handhaven <sup>(87)</sup>. Om dit te verzekeren, is dan wel een zekere 'state capacity' <sup>(88)</sup> en 'infrastructural power' <sup>(89)</sup> vereist <sup>(90)</sup>.

Edward McCaffery en Joel Slemrod vatten de problematiek in de lijn van Levi helder samen: *citizens are likely to trust government only to the extent that they believe that it will act in their interests, that its procedures are fair, and that their trust of the state and others is reciprocated* <sup>(91)</sup>. Als burgers zich in dat vertrouwen beschaamd voelen, kan fraude worden vergoelijkt als een rechtmatige vorm van zelfverdediging <sup>(92)</sup>.

*Trust* vormt dus een sleutelbegrip. Daar zijn meerdere dimensies aan <sup>(93)</sup>. In verticale zin is er de verhouding tussen de overheid, de fiscus en de burger. Om de 'tax compliance' te verhogen dient er 'institutional trust' te heersen. De 'reciprocity of commitments between authorities and taxpayers' kan worden beschouwd als een 'psychological contract' <sup>(94)</sup>. In horizontale zin werken ook vertrouwensrelaties tussen belastingplichtigen onderling. Dan gaat het om 'interpersonal trust' <sup>(95)</sup>.

De problematiek van vertrouwen brengt ook de kwestie van macht aan de orde. Zoals de ploeg rond economisch psycholoog Erich Kirchler aan de universiteit van Wenen opmerkte: *in the field of*

86 Kirchler, Hoezl & Wahl, 2008, 216-217.

87 Richardson, 2008, 71; Dell'Anno, 2009, 995; Torgler, 2011, 14.

88 Levi, 1998, 85-86, 90-91; We define state capacity as the ability of a state to implement policy, Weller & Ziegler, 2008, 5; zie ook: Lieberman, 2002, 92-93.

89 Infrastructural power refers to the means of the state to penetrate society to perform state tasks. A state with this type of capacity is able to implement policy and enforce laws because of its effective interaction with society, of policy implementation and enforcement of laws, Ziblatt, 2004, 77-78; zie voorts ook: Mann, 2008; Soifer, 2008; Soifer & Vom Hau, 2008.

90 Deze problematiek staat centraal in het FWO-onderzoeksproject 'Making the Belgian Fiscal State, 1830-1894: The development of the tax administration as a manifestation of state capacity and infrastructural power' (o.l.v. Eric Vanhaute, Paul Janssens en Stijn Van de Perre / UGent & Chantal Vancoppenolle / Rijksarchief Gent), dat vanaf 2012 wordt uitgevoerd door Pieter De Reu.

91 McCaffery & Slemrod, 2006, 17.

92 Andreoni, Erard & Feinstein, 1998, 851.

93 Delalande, 2009, 137; Daunton, 2001, 10-12, ook 187, 193.

94 Kirchler, Muehlbacher, Gangl, Hofmann, Kogler & Pollai, 2012, 10-12; zie ook: Richardson, 2008, 71; Feld & Frey, 2007; Walsh, 2012, 455-456.

95 Kirchler, Muehlbacher, Gangl, Hofmann, Kogler & Pollai, 2012, 8.

*tax behaviour dynamic aspects of the relation between power and trust have not been investigated up to now* <sup>(96)</sup>. Zij probeerden met het 'slippery slope framework' alvast een model te ontwerpen om die dynamische verhouding tussen macht, vertrouwen en 'tax compliance' te vatten <sup>(97)</sup>. Daarbij onderzoeken ze hoe de toe- of afname van overheidsmacht in relatie tot de toe- of afname van burgervertrouwen een invloed uitoefent op de bereidwilligheid om belastingen te betalen.

### 3.3 Voluntary tax compliance

Op het continuüm van de 'tax compliance' wordt hoe langer hoe meer ook onderzoek verricht naar vrijwilligheid in het belastinggedrag van de burger: 'voluntary tax compliance'. De aandacht verschuift dan naar de impact van zowel collectieve als individuele identiteit, belangen, normen en waarden. Hier duikt het concept van 'tax morale' weer op.

In diverse studies wordt het onderscheid gemaakt tussen drie niveaus: de individuele, de groeps- en de maatschappelijke of nationale dimensie <sup>(98)</sup>.

#### 3.3.1 Individuele dimensie

Wat drijft mensen om belastingen te betalen, ook al zouden ze die kunnen ontlopen? Die vraag is niet eenvoudig te beantwoorden, al was het maar omdat elk een eigen persoonlijkheid heeft. Toch volgt het onderzoek een aantal pistes <sup>(99)</sup>.

Een eerste cluster heeft te maken met iemands ideologische of politieke overtuiging <sup>(100)</sup>. Die bepaalt hoe hij zijn wereld kadert, interpreteert en betekenis geeft. Wanneer een burger meent dat zijn belastinggeld onoordeelkundig wordt gebruikt, zal hij meer geneigd zijn in het defensief te gaan. Zo kan iemand moeite hebben met de 'verspilling' van uitgaven aan een uitdeinend staatsapparaat of principiële bezwaren koesteren tegen een al te

96 Kirchler, Muehlbacher, Gangl, Hofmann, Kogler & Pollai, 2012, 14.

97 Kirchler, Hoesl & Wahl, 2008; Kirchler & Wahl, 2010, 333; Prinz, Muehlbacher & Kirchler, 2014.

98 Wenzel, 2002, 46-48; Kirchler, Hoesl & Wahl, 2008, 217-218; Wenzel, 2007, 37-38, 43-47.

99 Alm & Torgler, 2011, 638; zie ook Torgler, 2011, 5-7.

100 Lago-Peñas & Lago-Peñas, 2010, 445-446; Hofmann, Hoesl & Kirchler, 2008, 7; zie ook wat Kornhauser bespreekt als 'shortcuts/worldviews', Kornhauser, 2007, 143-144, 145-147; Walsh, 2012, 457.

egalitaire herverdeling van middelen. Voor iemand anders kan het bijdragen in de lasten net een uiting zijn van solidariteit met de gemeenschap.

Een tweede cluster refereert aan emotionele drijfveren. Wie overweegt om te frauderen, kan zich laten weerhouden door naast de inspanning zelf ook een aantal niet-materiële kosten in rekening te brengen. Zo zijn er aan ontduiking mogelijk psychische kosten verbonden: een knagend geweten, schuldgevoel en angst voor ontmaskering <sup>(101)</sup>. Wanneer het bedrog bovendien zou worden ontdekt, dreigt daar ook nog eens reputatieschade bij te komen, met stigmatisering en schaamte als consequentie <sup>(102)</sup>.

Een derde cluster vertrekt van morele overwegingen of 'personal ethics' <sup>(103)</sup>. Wie integriteit of eerlijkheid (*tax honesty*) belangrijk acht, zal zich niet makkelijk laten verleiden om toe te geven aan laakbaar fiscaal gedrag. Het naleven van die waarden overstijgt dan alle andere afwegingen.

Al deze benaderingen kunnen uiteraard niet los worden gezien van het demografische, religieuze, historische of culturele profiel van de belastingbetaler <sup>(104)</sup>. Het is dan ook niet verwonderlijk dat verschillende studies onderzoeken welk verband er bestaat tussen 'tax (non)compliance' en demografische variabelen, zoals leeftijd, gender of scholingsgraad <sup>(105)</sup>, of religieuze overtuiging <sup>(106)</sup>.

### 3.3.2 Groepsdimensie

Niemand leeft op een eiland. Gedrag wordt evenzeer beïnvloed door in te spelen op de verwachtingen, waarden en normen van de groep(en) waarmee iemand zich identificeert <sup>(107)</sup>. Michael Wenzel kwam tot de conclusie dat *social identity, specifically a sense of inclusion, can provide considerable leverage for compliance* <sup>(108)</sup>. Mensen hebben de drang om zich in te schrijven in een traditie (*social customs*) en/of zich te conformeren aan geldende sociale normen (*social norms*). Als de *reference group* of *ingroup* het betalen van belastingen positief waardeert, zet dat de leden onder morele druk om zich daarnaar te schikken.

101 Orviska & Hudson, 2002, 87-88; Wenzel, 2007, 33; Dell'Anno, 2009, 990; Lavoie, 2009, 657-659.

102 Lavoie, 2009, 656-657; Kornhauser, 2007, 148.

103 Wenzel, 2007, 32-34.

104 Dell'Anno, 2009, 989.

105 Een overzicht bij Kornhauser, 2007, 153-154; Walsh, 2012, 474-475.

106 Stack & Kposowa, 2006; Torgler, 2006; Hofmann, Hoezl & Kirchler, 2008, 7; Richardson, 2008, 71; Kannianen & Pääkkönen, 2010.

107 Kornhauser, 2007, 147-149.

108 Wenzel, 2007, 45; zie ook Taylor, 2002, 74-75; in hun onderzoek naar sociale identiteit en fiscale cultuur bij beroepsgroepen merken Ashby, Webley & Haslam op dat 'research into taxpaying cultures is still in infancy', 2009, 226.

Doen ze dat niet, dan dreigen ze erop te worden aangekeken. Tegelijk geldt natuurlijk ook het omgekeerde <sup>(109)</sup>.

Tussen de groeps- en individuele dimensie bestaat een duidelijke relatie. Of, zoals Marjorie Kornhauser terecht opmerkte:

*Both social and personal norms affect tax morale. Social norms—shared beliefs concerning the manner in which people should behave—are enforced by informal social sanctions. They are external to individuals whereas personal (moral, ethical) norms or values are internal. When a person internalizes a social norm, it becomes a personal one <sup>(110)</sup>.*

### 3.3.3 Maatschappelijke dimensie

De derde relevante dimensie is die van de samenleving. *Taxation enmeshes us in the web of generalized reciprocity that constitutes modern society <sup>(111)</sup>*. Ook op dit (societal) niveau werken normen en waarden, *cultural standards, often mirrored in the actual law <sup>(112)</sup>*. Het perspectief is dan de ruimte waarin zich een belastingstelsel vormt. Die valt doorgaans samen met de grenzen van de natiestaat. Net omdat mensen dezelfde instellingen en fiscale regelgeving delen, gaan ze ook een *national fiscal identity <sup>(113)</sup>* of een *inclusive identity in terms of one's nation <sup>(114)</sup>* ontwikkelen. Burgers die zich bij de gemeenschap betrokken voelen, gaan in dat licht het correct betalen van belastingen als een *civic virtue* of *civic duty* ervaren (cfr. *supra*).

De natiestaat kan in het bijbrengen van normen en waarden een belangrijke rol spelen. Vooral het onderwijs biedt mogelijkheden om mensen op te voeden tot verantwoorde burgers. Want, *education can strengthen norms. Since norms and morality are acquired through a process of socialization, education can strengthen norms that are positively correlated with tax compliance such as honesty, morality, national pride, concern for others, and fairness <sup>(115)</sup>*.

109 Wenzel, 2007, 36-38, 44; Fiscalis Risk Management Platform Group, 2012, 35; Walsh, 2012, 455.

110 Kornhauser, 2007, 147.

111 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 3.

112 Kirchler, Hoesl & Wahl, 2008, 218.

113 Cullis, Jones & Savoia, 2012, 161-163, 166.

114 Wenzel, 2007, 37, 43-44

115 Kornhauser, 2007, 153; zie ook: Wenzel, 2007, 45; in Oostenrijk en Canada bestaan cursussen fiscale burgerzin, zie Maus, 2012, 222-223; de Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA) stelde in 2008 op haar congres in Budapest het project 'Fiscal education for the young' voor.

## 4

## Tax culture

In het onderzoek naar 'tax compliance' of 'tax evasion' groeide de belangstelling voor de wijze waarop 'tax morale' werd vormgegeven door cultuur en samenleving. De redenering is duidelijk: *if taxpayer values are influenced by cultural norms, with different societal institutions acting as constraints and varying between different countries, then tax morale may be an important determinant of taxpayer compliance and other forms of behavior* <sup>(116)</sup>. Via internationale vergelijkingen dienen nationale verschillen meer inzicht te verschaffen in de mechanismen die het belastinggedrag determineren <sup>(117)</sup>.

Het idee van een nationale belastingcultuur, met eigen kenmerken en bijzonderheden, vormt een interessant gegeven. De Duitse econoom Birger Nerré heeft in die zin het concept 'tax culture' geïntroduceerd. Hij omschrijft dat als: *a country-specific tax culture is the entirety of all relevant formal and informal institutions connected with the national tax system and its practical execution, which are historically embedded within the country's culture, including the dependencies and ties caused by their ongoing interaction* <sup>(118)</sup>. Hoewel zijn benadering slechts moeizaam ingang lijkt te vinden, biedt ze ook voor historici bruikbare aanknopingspunten <sup>(119)</sup>.

Het model dat Nerré presenteerde, is ambitieus van opzet. Om zicht te krijgen op de heersende belastingcultuur dienen eerst alle actoren in kaart worden gebracht: belastingbetalers, fiscale administratie, politici en overheid, academici en deskundigen <sup>(120)</sup>. Binnen en tussen al deze groepen ontwikkelen zich allerhande interacties die het belastinggedrag kunnen beïnvloeden. Die hebben zowel te maken met de relatie tussen de overheid en de belastingadministratie, tussen de fiscus en de belastingplichtigen, als met de verhouding tussen de burger en de overheid <sup>(121)</sup>. In de geschillen, debatten en uitwisseling van denkbeelden spelen ook de rechtspraak en de wetenschap, de politieke partijen, sociale bewegingen en hun media en de praktijkspecialisten (boekhouders, fiscale consulenten) een rol van betekenis. Het referentiekader wordt gevormd door de vigerende belastingwetgeving. Discussies vinden plaats in die arena en zijn er op gericht om de regelgeving te bestendigen, te verbeteren of te hervormen. De Israëlische jurist Assaf Likhovski lanceerde daarom een inspirerend pleidooi voor een culturele geschiedenis van de belastingwetgeving <sup>(122)</sup>. Welke

116 Alm & Torgler, 2006, 225.

117 Onder meer: Richardson, 2006; Alm & Torgler, 2006; Tsakumis, Curatola & Porcano, 2007; Richardson, 2008; voor landen met meerdere culturele gemeenschappen, zoals België, Zwitserland of Spanje, zie: Torgler & Schneider, 2005 en (vergelijkbaar) Torgler & Schneider, 2007.

118 Nerré, 2008, 155; zie ook Nerré, 2004, 278.

119 Voor een toepassing op het Oostenrijkse belastingstelsel in de 19de eeuw: von Blumenthal & Nerré, 2004.

120 Zie de schema's bij Nerré, 2004, 5; vergelijk: Kirchler, Muehlbacher, Gangl, Hofmann, Kogler & Pollai, 2012, 4-5.

121 Nerré, 2004, 7; Andreoni, Erard & Feinstein, 1998, 856.

122 Likhovski, 2011, 853-857.

invloed oefende de fiscale wetgeving uit op de samenleving <sup>(123)</sup> en in welke mate vormde die wetgeving net een weerspiegeling van de maatschappelijke context? Welk discours kwam tot stand in de aanloop tot en de uitvoering van de besluitvorming? Hoe werd de wetgeving uiteindelijk door de modale burger begrepen en in de praktijk omgezet? De onderzoekspistes van Likhovski roepen reminiscenties op aan de oproep van Joseph Schumpeter om het fiscale beleid niet alleen als een 'symptoom' maar ook als een 'oorzaak' te zien van maatschappelijke veranderingen. Onderzoekers van de 'new fiscal sociology' nemen die draad overtuigd weer op en stellen gelijklopende vragen <sup>(124)</sup>. Hun stelling dat *taxes have been central to the formation of civic identity across place and time* geeft aan dat fiscale geschiedenis ook kan bijdragen tot het onderzoek naar staat- en natievorming <sup>(125)</sup>. Net het feit dat burgers, hoezeer ze onderling ook kunnen verschillen, in een natiestaat hetzelfde belastingregime delen en bijdragen tot een gedeelde collectiviteit, kan bijdragen tot de constructie van een 'imagined community' <sup>(126)</sup>.

Onder de noemer 'belastingcultuur' kan een profiel worden gemaakt van de dominante belastingmentaliteit. De confrontatie tussen die mentaliteit en het daadwerkelijke belastinggedrag, geïnterpreteerd tegen de bredere achtergrond van samenleving en cultuur, kan niet alleen inzicht verschaffen in de problematiek van de 'tax compliance', maar ook bijdragen tot een visie op het functioneren van de maatschappij zelf. Bovendien gaat het om een dynamisch model dat er zich net toe leent om evoluties te ontwaren en te verklaren.

---

123 Vergelijk: in tax policy, the state codifies central cultural categories of a society and imbues them with the force of law and the power of economic incentives, Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 23.

124 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 2-4 en in het bijzonder ook 6.

125 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 1.

126 Martin, Mehrotra & Prasad, 2009, 3, 19.

## 5

**Het historische perspectief: België in de 19<sup>de</sup> eeuw**

De vragen, resultaten en inzichten van het actuele belastingonderzoek mogen dan wel hoofdzakelijk functioneel beleidsondersteunend zijn, toch menen we dat ze ook voor de fiscale historiografie nieuwe perspectieven kunnen bieden. Precies door zich te richten op de houdingen en handelingen van de particuliere belastingbetaler, en die te situeren in de interactie met de fiscus, de overheid en de samenleving zelf, krijgen we een beeld van het maatschappelijke belang en betekenis van belastingen. Het is natuurlijk niet meer mogelijk de betrokken actoren in kwantitatieve of kwalitatieve surveys te bevragen. En alleen hoogst zelden krijgen we de individuele belastingbetaler aan het woord <sup>(127)</sup>. Het bronnenmateriaal moet dus elders worden gezocht: van parlementaire debatten tot pamfletten en schotschriften, van fiscale traktaten en handboeken tot opinies in populaire media, van arresten en vonnissen tot de (externe en interne) correspondentie van de belastingadministratie.

Er ligt nog een hele weg open voor het fiscaal-historische onderzoek in België in de 19<sup>de</sup> eeuw. In wat volgt willen we alvast enkele perspectieven verkennen, toegespitst op de contouren van een belastingcultuur, aan de hand van een aantal insteken en aanknopingspunten.

### 5.1 Formaliteiten en vexatiën

Kort na de begrotingsbespreking in 1819 in de Staten-Generaal van het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden verschijnt in Amsterdam een merkwaardig boekje. Anoniem gepubliceerd en voor een breder publiek geschreven bundelt het een hele reeks bedenkingen over belastingen als een *Onderzoek in hoe ver de tegenwoordige belastingen met eene beproefde staat-huishoudkunde, overeenkomen* <sup>(128)</sup>. De auteur verwijt de bewindvoerders dat ze de burgers van de belastingplicht hebben vervreemd en opgezet door een onevenwichtig fiscaal beleid. Zonder een betere verdeling van de lasten, volgens de principes van billijkheid en rechtvaardigheid, heeft het weinig zin beroep te doen op *de innerlijke overtuiging en de zedelijke bewustheid* van de belastingbetaler <sup>(129)</sup>. Want dan zit er weinig anders op dan een belastingadministratie uit te bouwen die de burger voortdurend met wantrouwen dient te bejegenen en te bespieden. Dat zou erop neerkomen *een wezen toe te laten, welks aangezicht naar redelijkheid, doch welks vleugelen en klaauwen naar roof- en schraapzucht zweemen, en dat het lot der burgeren, van de dubbelzinnige spreuken van haar verward en tweeduidig orakelboek, doet afhan-*

127 Of, zoals Martin Daunton opmerkte: it is extremely difficult to measure the attitudes of taxpayers to the system of fiscal administration, Daunton, 2001, 182.

128 Amsterdam: L. Winter, 1819; zoals opgemerkt: wij hebben het voornemen niet ons in wijdluftige redeneringen of berekeningen in te laten, wij willen door het volk gelezen en ook door het volk begrepen worden, *Onderzoek*, 1819, 8.

129 *Onderzoek*, 1819, 13; zie ook de denkbeeldige toespraak tot 'de vertegenwoordigers van de natie', 40-42.



gen<sup>(130)</sup>. De auteur heeft overigens geen al te hoge pet op van de bureaucrativering en toenemende macht van de (fiscale) administratie. Volgens hem zijn dat *overblijfsels van den franschen zuurdesem* die tegen de geest van de grondwet indruisen en waar de vorst beter komaf mee zou maken. Zoniet dreigen ze zich te ontwikkelen tot een *ministeriël imperium in imperio*<sup>(131)</sup>. De belastingbetaler wordt voorts geïntimideerd en in verwarring gebracht door een al te ingewikkelde belasting wetgeving. Zelfs ambtenaren raken er niet altijd wijs uit. Gevolg van dit alles is de instandhouding van een uitgebreid, weinig doeltreffend en kostelijk administratief apparaat<sup>(132)</sup>. Al die overdreven *formaliteiten en vexatiën* kunnen evenzeer als een Franse erfenis worden beschouwd<sup>(133)</sup>. Een slechte wetgeving ondermijnt het moreel en werkt de fraude in de hand. Nochtans, zo meent de anonieme auteur, *het voldoen der belastingen moet eene der aangelegenste zedelijke verplichtingen zijn, door godsdienstig gevoel ingegeven, door welwillendheid uitgeoefend, en door het geweten bestempeld*<sup>(134)</sup>. Het is de taak van de wetgever om het volk deze *burgerdeugd* bij te brengen. Dan mag hij wel de burger niet laten opjagen door een wantrouwige en almachtige fiscus. Tegelijk is het evenmin aanvaardbaar om belastingontduiking vergoelijkend als een kansspel af te doen. Wie fraude pleegt en dus anderen benadeelt, moet daar de gevolgen van dragen. Door de zaken hun beloop te laten, kweekt de overheid alleen maar *minachting en onverschilligheid*<sup>(135)</sup>.

Zonder dat moderne begrip in de mond te nemen, behandelt de auteur van het *Onderzoek* de problematiek van 'tax compliance'. Zijn centrale stelling is dan ook dat de tekortkomingen van het beleid de *heilige verplichting van het staatsgebouw te helpen schragen* heeft ondergraven. In zijn werk reikt hij ook verschillende remedies aan om daaraan te verhelpen. Fiscale vereenvoudiging, de ontvetting van de administratie, een oprechte strijd tegen fraude, het stimuleren van 'civic virtue'... Stuk voor stuk aanbevelingen die eigenlijk verrassend vertrouwd in de oren klinken.

## 5.2 Een zure twist-appel

De auteur van het *Onderzoek* gaat in zijn publicatie de problemen van de fiscale integratie in het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden niet uit de weg. Zo toont hij begrip voor het ongenoegen en de bedenkingen die de Zuid-

130 *Onderzoek*, 1819, 14.

131 *Onderzoek*, 1819, 24-31 (citaten, p. 24 en 28), zie ook: 118.

132 *Onderzoek*, 1819, 65-70; over het gebrek aan toegeeflijkheid van de fiscus en de drempels om beroep aan te tekenen tegen beslissingen, zie: 116-118, voetnoot.

133 Zie de laatdunkende beschrijving van de belastingadministratie, *Onderzoek*, 1819, 69-70, voetnoot; 121-122, voetnoot; deze mening werd expliciet gedeeld door Joan Melchior Kemper (1776-1824) in een tussenkomst in de Tweede Kamer in 1819; hij pleitte daar voor de afschaffing eener kostbare bureaucratie, welke tegen den geest van onzen landaard, uit Frankrijk bij ons overgeplant, enkel op mistrouwen berust, en alles met vormen en controles omringende, zelfs staatkundig, geen ander gevolg heeft, dan het vestigen van een staat van oorlog tusschen regering en volk, welke ten slotte altijd voor beide partijen nadeelig is, *De Bosch Kemper*, 1836, III, 295.

134 *Onderzoek*, 1819, 79.

135 *Onderzoek*, 1819, 80.

Nederlandse vertegenwoordigers in de Tweede Kamer uitten <sup>(136)</sup>. Overtuigd van de complementariteit van het Zuiden en Noorden is hij de vereniging nadrukkelijk genegen. Maar, zo merkt hij op, *de wijze waarop de belastingen geheven worden behoorde wel het allerm minst de twist-appel te zijn* <sup>(137)</sup>. Daarom moeten de beleidsmakers af van het idee om een uniform belastingstelsel op te leggen. Uiteindelijk delen het Zuiden en het Noorden dezelfde belangen. En die worden beter gediend door een kaderwet die weliswaar een aantal principes waarborgt, maar in de uitwerking regionale en lokale differentiatie zou toelaten <sup>(138)</sup>.

De klachten over de incompatibiliteit van de fiscale belangen werden van bij de creatie van het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden opgemerkt en zouden wel degelijk een rol blijven spelen in de onvrede, oppositie en uiteindelijk ook de opstand tegen het regime. Reeds in 1815 waarschuwde een Engels diplomaat voor de te verwachten moeilijkheden: *a great many suggestions for introducing a uniform system of revenue have been brought forward, but the relative amount of the exactions is so totally different in either country, and the habits of the people so diametrically contrary, that hitherto no general principle which appears applicable to both has been yet admitted* <sup>(139)</sup>.

Vooraf het maalrecht riep scherpe reacties op en werd zowat het speerpunt van het Zuid-Nederlandse verzet tegen Willem I. Een Antwerps lid van de Tweede Kamer, Joseph Werbrouck Pieters, maakte onomwonden duidelijk waarom hij de belasting verwerpelijk achtte:

*parce qu'il me paraît immoral, parce qu'il est contraire à l'opinion publique, à nos mœurs, à nos habitudes actuelles, parce qu'il pèse trop sur le peuple, parce que sa perception dans les campagnes, si elle n'est pas impossible, présente de trop grandes difficultés, et qu'elle ne saurait à mon avis se faire qu'au moyen de mesures fiscales, inquisitoriales, gênantes et vexatoires; et enfin, parce que cet impôt aurait une influence perfide et désastreuse sur nos libertés, notre agriculture et notre industrie nationale!* <sup>(140)</sup>

Ook in het Noorden beseften politici dat dergelijke belastingen bijzonder gevoelig lagen en dat de mistevredenheid op termijn bijdroeg tot de opstandigheid. *Men zag in België het hevigst misnoegen uitbreken, zoowel over den aard dezer opbrengsten, als over de wijze waarop zij geïnd werden; welk een en ander, mogt het al dragelijk zijn op zekere plaatsen der noordelijke Provinciën, echter geheel in strijd was met de gebruiken van de bewoners der zuidelijke Gewesten*, schreef Frans-Adam graaf van der Duyn van Maasdam (1771-1848) in zijn 'Beschouwing van de staatkundige en administratieve misslagen, gedurende de vereeniging der

136 Met name tussenkomsten van Jean-François Gendebien (1753-1838) in de Tweede Kamer worden meermaals geciteerd, zie onder meer: Onderzoek, 1819, 58-60.

137 Onderzoek, 1819, 137.

138 Vooral: Onderzoek, 1819, 136-139

139 Sir Charles Stuart de Rothesay aan zijn minister van Buitenlandse Zaken, Lord Castlereagh, 16 maart 1815, geciteerd bij Van de Perre, 2007, 232-233.

140 Noordziek, 1867, 413: zitting van 29 juni 1821 'XII. Stelsel van 's Rijks belastingen (Beraadslaging over het wets-ontwerp)'.

voormalige Vereenigde Provinciën met België (1815-1830)' <sup>(141)</sup>. Eenzelfde visie verwoordde ook Charles White: *it was utterly repugnant to the habits and customs of the southern provinces, and excited popular dissatisfaction to the highest pitch* <sup>(142)</sup>. Dezelfde auteur wist zijn stelling bevestigd door een andere éminence grise uit de Nederlandse politiek, Gijsbert Karel graaf van Hogendorp (1762-1834), te parafaseren. *The difference of national character had engendered grievances, and these grievances had excited universal discontent and national animosity. The division between the two countries existed de facto. In lieu of a fusion, all the means employed to amalgamate the two people had only served to disunite them still further. This discontent was not the birth of a day; it dates from the first union of the two states* <sup>(143)</sup>.

In de getuigenissen en het terugblikken op de omwenteling van 1830 woedde de discussie over de fiscaliteit dus onverminderd verder. *A cette énumération déjà longue de griefs importants, on doit ajouter l'esprit de fiscalité des administrations; les lois immorales imposées par une majorité hollandaise; un système de législation incompatible avec les mœurs de la Belgique*, noteerde Gustave Oppelt in zijn *Histoire générale et chronologique de la Belgique* <sup>(144)</sup>. Hij vertolkte daarmee klachten die al een aantal decennia werden herhaald, zowel over het immorele karakter van de Nederlandse belastingen als over de onverenigbaarheid ervan met de Belgische zeden en gewoonten.

### 5.3 Dubbele moraal

In 1997 interpeleerde volksvertegenwoordiger Karel Van Hoorebeke minister van Financiën Philippe Maystadt over de zwarte economie in België. Daarbij wees hij op de «lage belastingmoraliteit» van de Belgen. *Belastingen vermijden is een nationale sport, zo wordt zelfs gezegd door de onderzoekers* <sup>(145)</sup>. Het kamerlid vroeg de minister naar zijn plannen om aan die mentaliteit te verhelpen. Maystadt ontkende niet dat er zich daar een probleem stelde. *Het ontduiken van belasting zou dus in ruime mate maatschappelijk aanvaard worden. Vaak wordt hier als verklaring verwezen naar de lange periodes van bezetting door vreemde mogendheden die ons land gekend heeft. Deze zouden aanleiding gegeven hebben tot een diepgeworteld wantrouwen tegenover de overheid* <sup>(146)</sup>. Als oplossing stelde hij voor om enerzijds via het verstrekken van informatie een zekere burgerzin aan te kweken en anderzijds de strijd tegen fraude op te voeren.

<sup>141</sup> Sirtema van Grovenstins, 1858, 145.

<sup>142</sup> White, 1835, I, 57.

<sup>143</sup> White, 1835, I, 42.

<sup>144</sup> Oppelt, 1861, 36.

<sup>145</sup> Belgische Kamer van Volksvertegenwoordigers. Gewone zitting 1996-1997. Bulletin van Vragen en Antwoorden, 22 juli 1997, 12.498.

<sup>146</sup> Ibidem, 12.500; ook geciteerd bij Stengers, 2000, 239 noot 7.

Daarmee zitten we weer bij een aanknopingspunt uit de inleiding. Waar komt deze hardnekkige mythe vandaan? Hadden de Belgen altijd al die reputatie? Er zijn in elk geval voldoende aanwijzingen dat de Belgen al langer een eerder moeizame verhouding met de fiscus onderhielden en het niet al te nauw namen met de belastingplicht. *Ne se fait-on pas, en général, une joie voire un honneur de tromper le Fisc?*, merkte Jules Ingenbleek in zijn doctoraatsverhandeling politieke en administratieve wetenschappen schamper op <sup>(147)</sup>. Een hoge ambtenaar van het Ministerie van Financiën bekleeg er zich eind 19<sup>de</sup> eeuw over dat *l'antifiscalité est presque une maladie nationale* <sup>(148)</sup>. Met dat citaat uit de *Revue du droit belge* wou de progressief-liberale volksvertegenwoordiger Charles Magnette zijn verantwoording bij een wetsvoorstel over de hervorming van de successierechten kracht bijzetten. En, zo voegde hij eraan toe, *le législateur doit-il approuver et favoriser ces doctrines immorales, qui enseignent qu'à l'égard de l'Etat tout est permis et que, selon la locution vulgaire et énergique, voler l'Etat n'est pas voler?* <sup>(149)</sup>.

De dubbelzinnige houding tegenover fiscale fraude duikt vaak op. Aan de ene kant wordt het zich onttrekken aan de belastingplicht gelaakt en veroordeeld. Zoals Charles de Brouckère dat in een cursus politieke economie krachtig verwoordde: *La fraude a pour objet de soustraire à la chose publique une partie de ce qui lui appartient: c'est un vol fait à la société. Elle a pour cortège l'astuce, le mensonge, la paresse et la violence* <sup>(150)</sup>. Aan de andere kant worden er onmiddellijk ook een aantal verzachtende omstandigheden aangewezen die de fraude kunnen verklaren en verschonen. Ook daar verwijst de Brouckère naar:

*Au-dessus de toute les autres conditions, nous plaçons la nécessité pour l'impôt de ne pas heurter les habitudes, ni de révolter les moeurs de la population... Une contribution nouvelle, quelque juste que soit son principe, soulève des récriminations nombreuses, amène des tâtonnements de la part de l'autorité, des tiraillements de la part des contribuables. Si la base de l'impôt répugne aux usages, si le mode de perception froisse les habitudes, le mal s'aggrave, et tous les moyens de fraude sont mis en oeuvre pour paralyser l'action du fisc* <sup>(151)</sup>.

147 Ingenbleek, 1908, 353.

148 Documents parlementaires. Chambre des Représentants, 1894-1895, zitting van 8 januari 1895, nr. 50, 4.

149 Annales parlementaires. Chambre des Représentants, 1894-1895, zitting van 8 januari 1895, 319.

150 De Brouckère, 1851, 118.

151 De Brouckère, 1851, 117-118.

## 5.4 De overheid als tegenstrever

Het argument dat belastingen niet haaks mogen staan op de zeden en gewoonten van de burgers sluit mooi aan bij het concept 'tax culture'. Wat die 'moeurs', 'habitudes' of 'usages' dan wel inhielden, werd echter vaak niet geëxpliciteerd. Toch suggereerden dergelijke referenties dat er een soort van consensus heerste over wat als algemeen aanvaard en acceptabel werd beschouwd.

Heel wat publicaties uit de 19<sup>de</sup> eeuw wijzen op het fundamentele wantrouwen tussen de burger en de overheid. Om die vertroebelde relatie te verklaren, grijpen auteurs dankbaar terug naar het motief van de vreemde overheersing.

Dat de Belgen zich defensief opstelden tegenover de staat, gold in het bijzonder als het ging om de belastinginning. De fiscus werd als een bemoeizieke en opdringerige instantie beschouwd die zonder veel scrupules de privé-sfeer van burgers en bedrijven belaagde. Het was dan ook niet toevallig dat bij referenties aan de belastingadministratie steevast adjectieven als 'vexatoire', 'tracassière' of 'inquisitorial' vielen. De ambtenaren werd een 'esprit de fiscalité' verweten, iets wat Louis-Joseph Rutgeerts welwillend omschreef als *le zèle exagéré de la part des agents de l'administration pour les intérêts du trésor, sans qu'on puisse leur imputer aucune mauvaise intention* <sup>(152)</sup>. Deze Leuvense hoogleraar ontkende niet dat er altijd al kritiek werd geleverd op de overdreven ijver en het machtsvertoon van de fiscus. Toch vond hij die klachten fors overdreven. Strekte de vaststelling dat de ambtenaren hun opdracht bekwaam, gewetensvol en te goeder trouw uitvoerden, hen immers niet tot eer? Lang niet iedereen deelde die milde visie. Veel vaker weerklonk het verwijt dat de belastingambtenaar de belastingplichtige als een tegenstrever, ja zelfs als de vijand beschouwde <sup>(153)</sup>.

*Les impôts ont toujours été un des principaux sujets des plaintes que les peuples ont élevées contre l'autorité*, stelde Barthélémy de Theux de Meylandt vast in het verslag dat de Centrale Sectie opmaakte over het hoofdstuk Financiën in het ontwerp van grondwet. *La constitution d'un peuple libre doit donc le préserver d'impôts arbitraires et assurer l'emploi fidèle de ceux qui sont légalement perçus* <sup>(154)</sup>. De overheid droeg dus een zware verantwoordelijkheid tegenover de burger. Zij diende er niet alleen voor te zorgen dat de belastinginning correct verliep, maar ook dat de inkomsten doordacht werden besteed. Een bekend en onvermoeibaar criticus van zowel het Nederlandse als het Belgische fiscale

152 Rutgeerts, 1861, 52. Die beeldvorming bleef tot vandaag hardnekkig voortleven en werd zelfs mee in de hand gewerkt door leden van de uitvoerende macht. 'De belastingheffing, ik herhaal het voortdurend, is niet een goddelijke zending, een hoogverheven ideaal dat alle middelen heiligt', verklaarde Alain Zenner, staatssecretaris voor de vereenvoudiging van de fiscale procedures en de strijd tegen de grote fiscale fraude in 2001, in vertaling geciteerd bij Anthonissen, 2002, 2; zie ook: Belastingontwijking en belastingfraude, 2010, 117.

153 Zo noteerde trouwens ook de Franse econoom Jean-Baptiste Say in zijn *Cours complet d'économie politique pratique*, Say, 1844, 504.

154 Voorgesteld op de zitting van 22 januari 1831, Huyttens, 1844, IV, 105, nr. 61; zie ook: Belastingontwijking en belastingfraude, 2010, 128.

beleid, H.J.G. François, citeerde in die zin nadrukkelijk Voltaire: *C'est le gouvernement qui change les mœurs, qui élève ou abaisse les nations* <sup>(155)</sup>.

## 5.5 Afkeer van verandering

Er zit een zekere paradox in de oproepen onmiddellijk na 1830 om het belastingstelsel grondig te hervormen en de legistische immobiliteit die de rest van de 19<sup>de</sup> eeuw zou kenmerken <sup>(156)</sup>. Om het anders te formuleren: van alle goede voornemens kwam maar weinig in huis. Die vaststelling heeft zeker ook te maken met een diep gewortelde afkeer voor nieuwe belastingen. In België, maar ook elders, bleven de beleidsmakers het adagium van de Franse econoom Nicolas François Canard (ca. 1750-1833) huldigen: *tout vieil impôt est bon, et tout nouvel impôt est mauvais* <sup>(157)</sup>. De fiscale literatuur bevestigde deze benadering. *L'impôt gagne à être ancien*, zo verdedigde René Stourm <sup>(158)</sup>. Ook in de parlementaire debatten dook het idee geregeld op: de beste belastingen zijn de bestaande belastingen <sup>(159)</sup>. Het doorbreken van ingeburgerde gewoontes kon de onrust en dus ook de onvrede alleen maar aanwakkeren. Behoedzaamheid was dus noodzakelijk. En dat bevorderde alleen maar de terughoudendheid om fundamentele hervormingen door te voeren.

## 5.6 Alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt

In de omschrijving van de 'esprit national' kreeg het concept 'liberté' een centrale plaats toebedeeld. Het vrijheidslievende karakter van de Belgen werd al op het einde van de 18<sup>de</sup> eeuw gecultiveerd, verbond zich in de aanloop tot het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden met het idee van de vreemde overheersing en trad helemaal op de voorgrond in de interpretaties en historiografie

155 François, 1844, kaft en IV.

156 Centrale vraagstelling bij Van de Perre, 2003, 29, 39-45 (vraagstelling), 858-861 (conclusies).

157 Canard, 1801, 197 nr. 107; in de versie van Otto Veit: *Alte Steuern gute Steuern, neue Steuern schlechte Steuern*, Veit, 1927, 342; zie ook: Daunton, 2001, 15-18.

158 Stourm, 1912, 34-36.

159 Een greep uit de voorbeelden: 'les meilleurs impôts sont ceux qu'on a l'habitude de payer' (Henri Bricoult, liberaal), *Annales parlementaires. Chambre des Représentants*, 1875-1876, 10 februari 1876, 437; 'les meilleurs impôts sont toujours ceux qui existent' (Auguste Beernaert, katholiek), *Annales parlementaires. Sénat*, 1889-1890, 24 december 1889, 115; 'certes, les meilleurs impôts sont encore souvent ceux qui existent. On y est habitué' (Joseph Hoÿois, katholiek), *Annales parlementaires. Chambre des Représentants*, 1895-1896, 12 december 1895, 217; 'les meilleurs impôts sont ceux qu'on a l'habitude de payer' (François Streel, katholiek), *Annales parlementaires. Chambre des Représentants*, 1898-1899, 13 december 1898, 236; 'les meilleurs impôts sont ceux qui existent, parce qu'ils ne font pas crier' (Emile Tibbaut, katholiek), *Annales parlementaires. Chambre des Représentants*, 1900-1901, 19 december 1900, 260; 'les impôts qui existent ont un très grand avantage sur ceux qui n'existent pas, c'est précisément qu'ils existent. On s'y est fait. De temps en temps on regimbe un peu; on se plaint bien que les impôts sont un peu lourds; on voudrait bien ne pas les payer, mais enfin on y est habitué' (Charles Woeste, katholiek), *Annales parlementaires. Chambre des Représentants*, 12 december 1902, 229; 'Il y a, en matière d'impôts un adage connu: les meilleurs impôts sont ceux qui existent. On ne peut certes pas l'appliquer à notre système belge' (Paul Hymans, liberaal), *Annales parlementaires. Chambre des Représentants*, 1912-1913, 14 augustus 1913, 2294.

van de Belgische Revolutie <sup>(160)</sup>. Charles Rogier verankerde het denkbeeld trouwens in zijn versie van de *Brabançonne: Après des siècles d'esclavage...* <sup>(161)</sup>

In het licht van het voorgaande kan het moeilijk verbazen dat het concept 'vrijheid' ook in het discours over belastingen opdook. Meer nog: het beginsel werd nadrukkelijk in de grondwet vastgelegd. Artikel 110 ('geen enkele belasting ten voordele van de staat mag op een andere wijze worden ingevoerd dan middels een wet') introduceerde het legaliteitsbeginsel <sup>(162)</sup>. Stefaan Van Crombrugge, hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit Gent, zag in die benadering 'een wereld van verschil' met Nederland <sup>(163)</sup>. Zijn visie levert alvast een boeiend perspectief:

- ▶ Het algemeen kader van het juridisch denken over belastingen in België is er altijd een geweest van afkeer van belastingheffing. Een basisbeginsel van het Belgisch fiscaal recht, dat de doctrine rechtstreeks heeft afgeleid uit het grondwettelijk legaliteitsbeginsel, is de fundamentele vrijheid van belasting van alle personen, feiten en handelingen: alles is vrij van belastingen, tenzij de wet anders bepaalt (...).
- ▶ Dit vrijheidsbeginsel mag dan al wat onwezenlijk overkomen, omdat de Belgische wetgever vele en zware belastingen heeft ingevoerd, juridisch bestaat het en is het van het grootste belang. Het geeft aan de afkeer van de belastingheffing een grondwettelijke basis (...).
- ▶ Vanuit een pragmatisch standpunt mag men alleszins stellen dat de afkeer van de belastingheffing in België sinds 1831 niet een louter sociologisch verschijnsel is, maar een grondwettelijk erkende realiteit (...) <sup>(164)</sup>.

---

160 Stengers, 1981; zie ook: Witte, 2006, 230, 233, 235.

161 Stengers, 1981, 398.

162 Couturier, Peeters & Plets, 2011, 13; Van de Velde, 2009, 150, 157-160.

163 Grapperhaus, 1990, 8-9.

164 Verschenen in 1991, aangehaald bij Denys, 1993, 158; zie ook Maus, 2012, 209.

## 5.7 Streven naar gelijkheid: de plicht van de fiscus

Vrijheid ging hand in hand met het grondwettelijke beginsel van 'gelijkheid voor de wet'. Dat zat niet enkel principieel vervat in artikel 6 van de grondwet ('De Belgen zijn gelijk voor de wet'), maar werd in zijn fiscale dimensie ook nog eens geëxpliciteerd in artikel 112 ('Geen voorrechten kunnen op het stuk van belastingen worden verleend. Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden toegestaan dan uit kracht van een wet')<sup>(165)</sup>. Deze omschrijving van het gelijkheidsbeginsel lag volkomen in de lijn van de bepaling die het befaamde Franse decreet van 4 augustus 1789 onder artikel 9 had geproclameerd: *la perception [des impôts] se fera sur tous les citoyens et sur tous les biens, de la même manière et dans la même forme*<sup>(166)</sup>. Dit principe was zonder veel discussie ook in de grondwet van het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden in 1815 ingeschreven ('Geene privilegiën kunnen in het stuk van belastingen worden verleend')<sup>(167)</sup>. Bij de voorbereiding van de Belgische grondwet in 1831 circuleerde aanvankelijk een ander voorstel: *Il ne peut être établi d'exemption ou modération qu'en faveur de l'agriculture, de l'industrie, du commerce ou des indigents*. Om te vermijden dat er discussie zou ontstaan over de draagwijdte werd uiteindelijk voor een meer omvattende formulering gekozen<sup>(168)</sup>. In de loop van de 19<sup>de</sup> eeuw werd aan grondwetsartikel 112 vooral gerefereerd in debatten over billijke lastenverdeling. Als iedereen, ongeacht de aard van zijn vermogen, een bijdrage volgens draagkracht zou leveren, zo merkte liberaal volksvertegenwoordiger Maximilien de Renesse in 1851 op, *l'on parviendrait à mettre une plus grande égalité entre les divers contribuables; l'on allégerait ainsi le poids des contributions; l'on établirait alors le principe que: s'il y a égalité devant la loi, il doit aussi y avoir égalité devant le percepteur*<sup>(169)</sup>. Vanuit juridisch oogpunt bekeken impliceerde grondwetsartikel 112 dat burgers die zich in eenzelfde situatie bevonden ook een gelijke behandeling dienden te krijgen<sup>(170)</sup>. De discussie spitste zich veelal toe op de vraag wat als 'conditions identiques' kon worden beschouwd. Vooral op het vlak van de gemeentelijke fiscaliteit bestond daar enig getouwtrek over<sup>(171)</sup>.

Tegen de achtergrond van het cijnskiesstelsel (1831-1893) kreeg het fiscaal gelijkheidsbeginsel een bijzondere dimensie. Het kiesrecht kende aan slechts een beperkt aantal burgers stemrecht toe, op basis van een cijns of fiscale drempel die werd berekend op het betaalde bedrag aan rechtstreekse belastingen. In combinatie met een meerderheidsstelsel impliceerde dit dat kleine verschui-

165 Thonissen, 1876, 16-17 & 353-354; Van de Perre, 2003, 52-53.

166 'Décret portant abolition du régime féodal, des justices seigneuriales, des dîmes, de la vénalité des offices, des privilèges, des annates, de la pluralité des bénéfices, etc.' (decreet van 4 augustus 1789), - Pasionomie ou Collection complète des Lois, décrets, arrêtés et réglemens généraux qui peuvent invoqués en Belgique. Tome I. Brussel: H. Tarlier, 1833, 34; Giron, II, 1885, 15-16, nr. 529.

167 Vergadering van 28 juni 1815, Colenbrander, 1909, 481-482, nr. 229.

168 Verslag van ridder de Theux de Meylandt, zitting van 22 januari 1831, Huyttens, 1844, IV, 105, nr. 61; zie ook: Van Overloop, 1864, 652-653.

169 Annales parlementaires. Chambre des Représentants, 1850-1851, 27 juni 1851, 1179.

170 Répertoire pratique belge, VI, 736-737, nr. 162.

171 Répertoire pratique belge, VI, 737, nr. 167.



vingen in het electoraat verstrekkende gevolgen kon hebben voor de politieke machtsverhoudingen. Dat bracht een aantal kiezers en kiesverenigingen ertoe om fiscale fraude te plegen. Niet om minder, maar om meer (directe) belastingen te kunnen betalen en zo de cijnsdrempel te overstijgen die toegang tot het stemrecht bood <sup>(172)</sup>. Daarom ook dat een belastingplichtige zich in 1888 zo ijverig verzette tegen de verlaging van zijn aanslag van de personele belastingen van 36 naar 16 fr. Zijn wens om te verzaken aan gedeeltelijke vrijstellingen werd door de directeur van de directe belastingen in Oost-Vlaanderen van de hand gewezen. Uit vrees de cijnsdrempel voor de parlementsverkiezingen niet te halen, trok de man naar de rechtbank. Toen hij op 19 mei 1888 ongelijk kreeg voor het hof in Gent tekende hij cassatieberoep aan. In een arrest van 23 juli 1888 verwierp ook het Hof van Cassatie zijn eisen, want *le législateur n'a pas autorisé les contribuables à détruire, par une telle renonciation, le principe d'égalité proportionnelle qui doit régir la perception de l'impôt et de s'attribuer une majoration de cotisation qu'ils ne sont pas tenus de payer à l'Etat* <sup>(173)</sup>. De fiscus was daarom verplicht om hem de wettelijk voorziene vrijstelling te verrekenen <sup>(174)</sup>.

In de traditie van defensief verweer tegen de interventie van de fiscus werd deze benadering lang niet onderkend. Pas recent gingen er in kringen van belastingambtenaren stemmen op om dat grondwetsartikel 112 (intussen 172) in die zin op te waarderen. Het optreden van de fiscus tegen vormen van belastingontduiking kan worden verdedigd in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Wie fiscale malversaties gedooft of faciliteert, negeert immers de grondwet <sup>(175)</sup>. Belastingambtenaren hebben de plicht om het algemene belang te dienen, zelfs al ontbreekt de politieke wil om hen daarin onverkort te steunen <sup>(176)</sup>. Met de fraudebestrijding zorgt de fiscus er voor dat de rechten van de 'law abiding citizen' worden gevrijwaard. Het ontbreken van een efficiënte handhaving dreigt anders het rechtvaardigheidsgevoel van burgers te ondermijnen en het 'sociaal contract' op de helling te zetten <sup>(177)</sup>.

172 Van de Perre, 2003, 588-600.

173 Mortier vs. Vander Haeghe, 23 juli 1888, Pasicrisie belge. Année 1888. Ire partie. Arrêts de la Cour de Cassation. Brussel: Bruylant-Christophe & Cie, 1888, 317; zie ook: Répertoire pratique belge, VI, 737, nr. 166.

174 Vergelijk: 'De belastingadministratie mag niet afzien van de inning van een verschuldigde belasting', Rimanque, 2005, 386.

175 Anthonissen & Vervecken, 2011, 11; zie ook: Belastingontwijking en belastingfraude, 2010, 112 & 117; visie aangevochten door Luc De Broe, *Ibid.*, 134.

176 'De regeringen kunnen de belastingambtenaren niet ontslaan van hun verplichting verschuldigde belastingen te innen, laat staan hen dat te verbieden', Rimanque, 2005, 386.

177 Belastingontwijking en belastingfraude, 2010, 112; cfr. supra (3.2 Quasi-voluntary tax compliance).

## 6

## Outro

Tegenover de utopie die Louis-Sébastien Mercier in 1771 beschreef, lijkt de haast legendarische belastingafkeer van de Belgen eerder op een dystopie voor de bewindvoerders. De verhalen zijn legio en kunnen een eind in de tijd terug worden getraceerd. Ze roepen vragen op over de belastingsmentaliteit en het belastinggedrag. De problematiek van 'tax compliance' en 'tax morale' werd tot op heden nog niet echt in historisch perspectief aangekaart. Hoe kunnen houdingen en handelingen, drijfveren en redeneringen worden verklaard? Waar komen ze vandaan? Hoe worden ze gevoed of ontkracht? In welke mate kan die ontwikkeling als uniek dan wel als universeel worden begrepen? Ontstaat of bestaat er zoiets als een Belgische belastingcultuur? Wat zijn daar dan de kenmerken of bijzonderheden van?

In de fiscale historiografie van de 19de eeuw werd aan de studie van het belastinggedrag nog maar weinig aandacht besteed. De bijdragen uit de gedragseconomie, fiscale psychologie, politieke wetenschappen, belastingrecht of fiscale sociologie kunnen daarbij als inspiratiebron en referentiekader fungeren. Ook al hebben ze vaak een andere finaliteit, toch kan de theorievorming een nuttig aanknopingspunt bieden voor een meer systematisch historisch onderzoek. Dat kan op zijn beurt allicht ook een meerwaarde bieden aan de veelal a-historische benadering in deze disciplines. De ontwikkeling van een belastingcultuur kan immers een stevige hulp bieden bij het verwerven van inzicht in de determinanten van de *tax gap*, belastinggedrag en *compliance*. Geschiedenis en actueel fiscaal beleid versterken elkaar op die manier in een beter begrip van wat belastingplichtigen dreef en drijft wanneer ze werden/worden geconfronteerd met fiscale facturen.

## Bibliografie

AHMED, Eliza m.m.v. MCCRAE, Jason, BRAITHWAITE, Valerie & SAKURAI, Yuka. *Bringing It Together (BIT)*. Volume 1. *An Annotated Bibliography relating to voluntary tax compliance*. Canberra: Centre for Tax System Integrity (CTSI)-The Australian National University, 2003.

ALM, James & TORGLER, Benno, 'Culture differences and tax morale in the United States and in Europe', - *Journal of Economic Psychology*, 27 (2006), p. 224-246.

ALM, James & TORGLER, Benno, 'Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality', - *Journal of Business Ethics*, (2011) 101, p. 635-651.

ANDREONI, James; ERARD, Brian & FEINSTEIN, Jonathan, 'Tax Compliance', - *Journal of Economic Literature*, 36 (juni 1998) 2, p. 818-860.

ANTHONISSEN, K., 'Fiscale jihad in België? Commentaar van een ambtenaar', - *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, (januari 2002) 1, p. 2-3.

ANTHONISSEN, K. & VERVECKEN, G., 'De Grondwet wordt genegeerd', - *De Juristenkrant*, (23 maart 2011) 226, p. 11.

ASHBY, Julie S., WEBLEY, Paul & HASLAM, Alexander S. , 'The role of occupational taxpaying cultures in taxpaying behaviour and attitudes', - *Journal of Economic Psychology*, 30 (2009), p. 216-227.

BAZART, Cécile. *La Fraude Fiscale: Modelisation du Face à Face Etat-Contribuables*. (Thèse pour le doctorat ès Sciences Economiques. Université Montpellier I. Faculté des Sciences Economiques). Montpellier, 2000, [http://www.creden.univ-montp1.fr/downloads/theses/these\\_bazart.pdf](http://www.creden.univ-montp1.fr/downloads/theses/these_bazart.pdf).

'Belastingontwijking en belastingfraude. Fiscale hogeschool 26 november 2009', - *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, (februari 2010) 375, p. 111-134.

BERNASCONI, Michele, CORAZZINI, Luca & SERI, Raffaello. *Tax Evasion: Does the tax burden matter? Lessons from behavioral economics*. Paper, 8 december 2011, [http://notizie.unimo.it/campusfile/file/ECO\\_DEP/file34097.pdf](http://notizie.unimo.it/campusfile/file/ECO_DEP/file34097.pdf).

BRAITHWAITE, Valerie, 'Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Non-compliant Actions', - BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate, 2002, p. 15-39.

*Répertoire pratique du droit belge. Législation, doctrine et jurisprudence*. Tome VI. Brussel/Paris: Etablissements Emile Bruylant/Librairie générale de droit et de jurisprudence, z.d.

BURG, David F. *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*. New York: Routledge, 2003.

CAMPBELL, John L, 'The State and Fiscal Sociology', - *Annual Review of Sociology*, 19 (1993), p. 163-185.

CANARD, Nicolas François. *Principes d'économie politique, ouvrage couronné par L'Institut nationale, dans sa Séance du 15 Nivôse an IX (5 Janvier 1801); Et depuis Revu, corrigé et augmenté par l'Auteur*. Paris: Chez F.Buisson, Imprim.Libraire, An X (1801).

COLENBRANDER, H.T. *Het ontstaan der grondwet. Bronnenverzameling*. Tweede deel. 1815. 's Gravenhage: Martinus Nijhoff, 1909.

COUTURIER, Jos J., PEETERS, Bruno & PLETS, Nicole. *Belgisch belastingrecht (in hoofdlijnen). Capita: inleiding en inkomstenbelastingen. Uitgave 2011-2012*. Antwerpen-Apeldoorn: Maklu, 2011.

CULLIS, John, JONES, Philip & SAVOIA, Antonio, 'Social norms and tax compliance: Framing the decision to pay tax', - *The Journal of Socio-Economics*, 41 (2012), p. 159– 168.

DAUNTON, Martin J. *Trusting Leviathan. The politics of taxation in Britain, 1799-1914*. Cambridge: Cambridge University press, 2001.

DE BOSCH KEMPER, Jeronimo. *Redevoeringen en staatkundige geschriften van Jhr. Joan Melchior Kemper*. Derde deel. Amsterdam: Johannes Van der Hey en zoon, 1836.

DE BROUCKERE, C. *Principes généraux d'économie politique. (Encyclopédie populaire, 25)*. Brussel: Société pour l'émancipation intellectuelle/A.Jamar, [1851].

DELALANDE, Nicolas, 'Un consentement négocié. L'administration et les plaintes des contribuables en Seine-et-Oise (1860-1914)', - *Tracés*, 14 (2008) 1, p. 43-54.

DELALANDE, Nicolas, 'Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. Une étude de cas en Seine-et-Oise (années 1860 - années 1930)', - *Revue d'Histoire Moderne et Contemporaine*, 2 (avril-juni 2009) 56-2, p. 135-163.

DELALANDE, Nicolas. *Les batailles de l'impôt. Consentement et résistances de 1789 à nos jours*. Paris: Editions du Seuil, 2011.

DE RAEDT, Sylvie. *Geef de keizer wat de keizer toekomt. Belastingweerstand in België*. Antwerpen-Apeldoorn: Maklu, 2003.

DELL'ANNO, Roberto , 'Tax evasion, tax morale and policy maker's effectiveness', - *The Journal of Socio-Economics*, 38 (2009), p. 988–997.

DENYS, L., 'Voor een beschaafde fiscale procedure', - *Fiscaliteit op de vooravond van de XX<sup>I</sup>ste eeuw. Liber amicorum Maeckelbergh*. Brussel: Fiscale Hogeschool, 1993, p. 153-176.

DUBOIS, Sébastien, 'The Making of Nations in Belgium and Western Europe in Historical Perspective (Fifteenth-Twentieth Century): National Ideology, Ethnicity, Language and Politics', - SLOCUM-BRADLEY, Nikki R. (ed.). *Promoting Conflict or Peace Through Identity*. Aldershot/Burlington: Ashgate, 2008, p. 21-40.

FELD, Lars P. & FREY, Bruno S., 'Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation', - *Law & Policy*, 29 (januari 2007) 1, p. 102-120.

FISCALIS RISK ANALYSIS PROJECT GROUP. *Risk Management Guide for Tax Administrations. (Financial Code: FPG/11). Version 1.02*. Z.p.: European Commission, Directorate-General, Taxation and Customs Union, Indirect Taxation and Tax Administration, Administrative cooperation against fiscal fraud, 2006.

FISCALIS RISK MANAGEMENT PLATFORM GROUP. *Compliance Risk Management Guide for Tax Administrations. (Financial Code: FPG32/GRP4)*. Z.p.: European Commission, Directorate-General, Taxation and Customs Union, Indirect Taxation and Tax Administration, Administrative cooperation against fiscal fraud, 2010.

FISCALIS RISK MANAGEMENT PLATFORM GROUP. *Tax Gap and Compliance Map: Report. (Financial Code: FPG32/GRP6)*. Z.p.: European Commission, Directorate-General, Taxation and Customs Union, Indirect Taxation and Tax Administration, Administrative cooperation against fiscal fraud, 2012.

FRANÇOIS, H.J.G. *Guide des contribuables, victimes des iniquités dans la répartition des impôts jusqu'en 1844, précédé de considérations sur les finances de la Belgique*. Gent, 1844.

FRANK, Björn & KIRCHLER, Erich (eds.). *The Psychology of Money and Public Finance. Günter Schmolders*. Basingstoke/New York: Palgrave Macmillan, 2006.

FRANK, Björn & KIRCHLER, Erich, 'Günter Schmolders and Economic Psychology: an Introduction', - FRANK, Björn & KIRCHLER, Erich (eds.). *The Psychology of Money and Public Finance. Günter Schmolders*. Basingstoke/New York: Palgrave Macmillan, 2006, p. 1-16.

GIRON, A. *Le droit administratif de la Belgique*. Tome II. Brussel/Paris: Bruylant-Christophe & Cie/A. Maresq, 1885.

GRAPPERHAUS, F.H.M. *Afkeer van belastingheffing in België en Nederland, vroeger en nu*. (Gandaius, 17. Thorbecke colleges, 16). Brussel: E. Story-Scientia/Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink, 1990.

HM REVENUE & CUSTOMS. *Measuring tax gaps 2014 edition. Tax gaps estimates for 2012-13*. Z.p.: HM Revenue & Customs Corporate Communications, 2014.

HOFMANN, Eva, HOELZL, Erik & KIRCHLER, Erich. *Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness, and Motivation to Cooperate*. Vienna: University of Vienna, 2008, <http://www.univie.ac.at/sittax/pdf/Hofmann2008.pdf>.

HUYTTENS, Emile. *Discussions du Congrès national de Belgique, 1830-1831*. IV. *Pièces justificatives, Nos 1-255*. Brussel: Société typographique belge Adolphe Wahlen et C<sup>ie</sup>, 1844.

INGENBLEEK, Jules. *Impôts directs et indirects sur le revenu. La contribution personnelle en Belgique. L'Einkommensteuer en Prusse. L'Income Tax en Angleterre*. Bruxelles/Leipzig: Misch & Thron, 1908.

JAMES, Simon & EDWARDS, Alison. *An annotated bibliography of tax compliance and tax compliance costs*. (Munich Personal RePEc Archive - MPRA Paper No. 26106). München, oktober 2010, <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/26106/>.

KANNIAINEN, Vesa & Jenni PÄÄKKÖNEN, 'Do the catholic and protestant countries differ by their tax morale?', - *Empirica*, 37 (2010), p. 271-290.

KIRCHLER, Erich, HOEZL, Erik & WAHL, Ingrid, 'Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework', - *Journal of Economic Psychology*, 29 (2008), p. 210-225.

KIRCHLER, Erich & WAHL, Ingrid, 'Tax compliance inventory TAX-I: Designing an inventory for surveys of tax compliance', - *Journal of Economic Psychology*, 31 (juni 2010) 3, p. 331-346.

KIRCHLER, E., MUEHLBACHER, S., KASTLUNGER, B., & WAHL, I., 'Why pay taxes? A review of tax compliance decisions', - ALM, J., MARTINEZ-VAZQUES, J. & TORGLER, B. (eds.). *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*. London: Routledge, 2010, p. 15-31.

KIRCHLER, Erich, MUEHLBACHER, Stephan, GANGL, Katharina, HOFMANN, Eva, KOGLER, Christoph & POLLAI, Maria. *Tax behaviour: Actors in the Field and Research Paradigms*. (Running Head: Actors & Paradigms. Actors & Paradigms – 1). Wenen, 2012, <http://www.dse.univr.it/documenti/Seminario/documenti/documenti619441.pdf>.

KORNHAUSER, Marjorie E., 'Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for the IRS Regarding Individual Taxpayers', - *National Taxpayer Advocate. 2007 Annual Report to Congress*. Vol. 2. *Taxpayer Advocate Service Research Studies and Reports*. Z.p.: IRS, 2007, [http://www.irs.gov/pub/irs-utl/arc\\_2007\\_vol\\_2.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-utl/arc_2007_vol_2.pdf).

LAGO-PEÑAS, Ignacio & LAGO-PEÑAS, Santiago, 'The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries', - *European Journal of Political Economy*, 26 (2010), p. 441-453.

LALLEMENT, Michel, 'Le songe du livrier', - *Temporalités. Revue de sciences sociales et humaines*, 12 (2010), *Utopies/Uchronies*, <http://temporalites.revues.org/1345>.

LAVOIE, Richard. *Cultivating A Compliance Culture: An Alternative Approach For Addressing The Tax Gap*. (University of Akron School of Law. Legal Studies Research Paper Series. Research Paper No. 08-05). 2008, via <http://papers.ssrn.com/>.

LAVOIE, Richard, 'Flying Above the Law and Below the Radar: Instilling a Tax-paying Ethos in Those Playing by Their Own Rules', - *Pace Law Review*, 29 (zomer 2009) 4, p. 637-687.

LE DEN, X., ATTSTRÖM, K., HEEGARD JEPPESEN, M. & BOUCHER, CL. *Mid-term Evaluation of Fiscalis 2013: Final Report*. Kopenhagen: Ramboll, 2011.

LEROY, Marc, 'Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt', - *European Journal of Sociology*, 44 (2003) 2, p. 213-244.

LEROY, Marc, 'Tax Sociology. Sociopolitical Issues for a Dialogue with Economists', - *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie*, (2008) 3, <http://socio-logos.revues.org/2073>.

LEVI, Margaret. *Of Rule and Revenue*. Berkeley, University of California Press, 1988.

LEVI, Margaret, 'A State of Trust', - BRAITHWAITE, Valerie & LEVI, Margaret (eds.). *Trust and Governance*. New York: Russell Sage Foundation, 1998, p. 77-101.

LIEBERMAN, Evan S., 'Taxation Data as Indicators of State-Society Relations: Possibilities and Pitfalls in Cross-National Research', - *Studies in Comparative International Development*, 36 (Winter 2002) 4, p. 89-115.

LIEVENS, Stefaan, EVERAERT, Walter & VAN WOUWE, Julien. *Wie betaalt het gelag[ch]. Humor en fiscaliteit*. Gent: Academia Press, 2003.

LIKHOVSKI, Assaf. *Tax Compliance and Modernity*. (Tel Aviv University Law School. Tel Aviv University Law Faculty Papers, 79). Tel Aviv, 2008, via <http://law.bepress.com/repository/>.

LIKHOVSKI, Assaf, 'Chasing Ghosts: On Writing Cultural Histories of Tax Law', - *UC Irvine Law Review*, 1 (2011) 3, p. 843-892.

LOWERY, David & SIGELMAN, Lee, , 'Understanding the Tax Revolt: Eight Explanations', - *The American Political Science Review*, 75 (december 1981) 4, p. 963-974.

MANN, M., 'Infrastructural Power Revisited', - *Studies in Comparative International Development*, (2008) 43, p. 355-365.

MARCELLESI, Laure , 'Louis-Sébastien Mercier: Prophet, Abolitionist, Colonialist', - *Studies in Eighteenth Century Culture*, 40 (2011) 1, p. 247-273.

MAUS, Michel. *Iedereen doet het! Belastingontduiking in België*. Gent: Borgerhoff & Lamberigts, 2012.

McCAFFERY, Edward J. & SLEMROD, Joel, 'Towards an Agenda for Behavioral Public Finance', - McCAFFERY, Edward J. & SLEMROD, Joel (eds.). *Behavioral Public Finance*. New York: Russell Sage Foundation, 2006, p. 3-31.

McGEE, R. W., 'Three Views on the Ethics of Tax Evasion', - *Journal of Business Ethics*, (2006) 67, p. 15-35.

MERCIER, Louis Sébastien. *L'An deux mille quatre cent quarante. Rêve s'il en fût jamais*. Neuchâtel, 1772.

NERRÉ, Birger, 'Steuerkultur – Ein vernachlässigter Faktor der Steuerreformpolitik', - BLÜMLE, Gerold, GOLDSCHMIDT, Nils, KLUMP, Rainer, SCHAUENBERG, Bernd & VON SENGER, Harro (eds.). *Perspektiven einer kulturellen Ökonomik. (Kulturelle Ökonomik, 1)*. Münster: LIT Verlag, 2004, p. 271-286.

NERRÉ, Birger, 'Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics', - *Economic Analysis & Policy*, 38 (maart 2008) 1, p. 153-167.

NOORDZIEK, J.J.F. *Verslag der Handelingen van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, gedurende de zitting van 1820-1821, gedaen te Brussel, van 16 October 1820 tot 12 Julij 1821. Iste Deel. Verslag der Handelingen.* 's Gravenhage, 1867.

*Onderzoek in hoe ver de tegenwoordige belastingen met eene beproefde staat-huishoudkunde, overeenkomen.* Amsterdam: L. Winter, 1819.

OPPELT, Gustave. *Histoire générale et chronologique de la Belgique, de 1830 à 1860, avec une introduction remontant aux évènements de 1787. Relation historique de la Révolution belge de 1830 et du règne de Léopold Ier.* Brussel: M. Hayez, 1861.

ORVISKA, Marta & HUDSON, John, 'Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen', - *European Journal of Political Economy*, 19 (2002), p. 83-102.

PRINZ, Aloys, MUEHLBACHER, Stephan & KIRCHLER, Erich, 'The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization', - *Journal of Economic Psychology*, 40 (2014), p. 20-34.

REYNEBEAU, Marc. *Het nut van het verleden.* Tiel: Lannoo, 2006.

RICHARDSON, Grant, 'Determinants of tax evasion: A cross-country investigation', - *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15 (2006), p. 150-169.

RICHARDSON, Grant, 'The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions', - *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17 (2008), p. 67-78.

RIMANQUE, K. *De grondwet toegelicht, gewikt en gewogen.* Antwerpen: Intersentia, 2005.

RUTGEERTS, Louis-Joseph. *Manuel du droit de succession, du droit de mutation par décès, et du droit de mutation par décès en ligne directe et entre époux.* I. Leuven: C.-J. Fonteyn, 1861.

SAY, Jean-Baptiste. *Cours complet d'économie politique pratique.* Brussel: Société typographique belge Ad. Wahlen et compagnie, 1844.

SCHMÖLDERS, Günther. *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft.* Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1960.

SIGELMAN, Lee, LOWERY, David & SMITH, Roland, 'The Tax Revolt: A Comparative State Analysis', - *The Western Political Quarterly*, 36 (maart 1983) 1, p. 30-51.

SIRTEMA VAN GROVESTINS, baron C.F. *Gedenkschriften van den graaf van der Duyn van Maasdam en van den baron van der Capellen.* Amsterdam: A.H. van Gorcum, 1858.



SOIFER, H., 'State Infrastructural Power: Approaches to Conceptualization and Measurement', - *Studies in Comparative International Development*, (2008) 43, p. 231-251.

SOIFER, H. & VOM HAU, M., 'Unpacking the Strength of the State: The Utility of State Infrastructural Power', - *Studies in Comparative International Development*, (2008) 43, p. 219-230.

SONG, Young-dahl & YARBROUGH, Tinsley E., 'Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey', - *Public Administration Review*, 38 (september-oktober 1978) 5, p. 442-452.

STACK, Steven & KPOSOWA, Augustine, 'The Effect of Religiosity on Tax Fraud Acceptability: A Cross-National Analysis', - *Journal for the Scientific Study of Religion*, 45 (2006) 3, p. 325-351.

STENGERS, J., 'Le mythe des dominations étrangères dans l'historiographie belge', *Belgisch Tijdschrift voor Filologie en Geschiedenis*, 59 (1981), p. 382-401.

STENGERS, Jean. *Les racines de la Belgique jusqu'à la Révolution de 1830. (Histoire du sentiment national en Belgique des origines à 1918, 1)*. Bruxelles: Racine, 2000.

STOURM, René. *Systèmes généraux d'impôts*. Paris: Félix Alcan, 1912, derde herziene en vermeerderde uitgave.

TAYLOR, Natalie, 'Understanding Taxpayer Attitudes Through Understanding Taxpayer Identities', - BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate, 2002, p. 71-92.

TORGLER, Benno & SCHNEIDER, Friedrich. *What Shapes the Attitudes Towards Paying Taxes? Evidence from Switzerland, Belgium and Spain*. (CREMA – Center for Research in Economics, Management and the Arts. Working Paper, 2005-06). Basel, 2005, <http://www.crema-research.ch/papers/2005-06.pdf>.

THONISSEN, J.-J. *La constitution belge annotée offrant sous chaque article l'état de la doctrine de la jurisprudence et de la législation*. Brussel: Bruylant-Christophe, 1876, 2de herwerkte en vermeerderde uitgave.

TORGLER, Benno, 'The importance of faith: Tax morale and religiosity', - *Journal of Economic Behavior & Organization*, 61 (2006), p. 81-109.

TORGLER, Benno & SCHNEIDER, Friedrich, 'What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries', - *Social Science Quarterly*, 88 (juni 2007) 2, p. 443-470.

TORGLER, Benno, 'Introduction to the Special Issue on Tax Compliance and Tax Policy', - *Economic Analysis & Policy*, 38 (maart 2008) 1, p. 31-33.

TORGLER, Benno. *Tax Morale and Compliance. Review of Evidence and Case Studies for Europe*. (The World Bank. Europe and Central Asia Region. Human Development Economics Unit. Policy Research Working Paper, 5922). Z.p., december 2011, <http://elibrary.worldbank.org/content/workingpaper/10.1596/1813-9450-5922>.

TRETTNER, Bertram. *Die Steuermentalität – Ein internationaler Vergleich*. Berlin: Duncker und Humblot, 1974.

TSAKUMIS, George T., CURATOLA, Anthony P. & PORCANO, Thomas M. , 'The relation between national cultural dimensions and tax evasion', - *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16 (2007), p. 131-147.

VAN DE PERRE, Stijn. *De lasten van de macht. Fiscaal beleid in België (1830-1914)*. (Onuitgegeven doctoraatsverhandeling. K.U.Brussel). Brussel, 2003.

VAN DE PERRE, Stijn, 'Niets is in materie van finantie nadeeliger dan variabiliteit'. De weerslag van de Scheiding op de overheidsfinanciën in België (1830-1840), - JUDO, Frank & VAN DE PERRE, Stijn (red.). *De prijs van de Scheiding. Het uiteenvallen van het Verenigd Koninkrijk der Nederlanden (1830-1839)*. Kapellen: Uitgeverij Pelckmans, 2007, p. 207-252.

VAN DE VELDE, Elly. 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen. (*Grondslagen van het fiscaal recht*). Gent: De Boeck – Departement Larcier, 2009.

VAN OVERLOOP, I. *Exposé des motifs de la constitution belge par un docteur de droit*. Brussel: H. Goemaere, 1864.

VANWALLEGHEM, Rik. *België Absurdistan. Op zoek naar de bizarre kant van België*. Tielt: Lannoo, 2005.

VEIT, Otto, 'Grundlagen der Steuermoral. Eine finanzsoziologische Studie', - *Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft* – 83 (1927), p. 317-344.

VERSCHAFFEL, T., 'Spiegelpaleis. Belgische zelfbeelden en Belgische beelden van Nederland', - RIETBERGEN, P. & VERSCHAFFEL, T. (red.). *De erfenis van 1830*. Leuven/Voorburg: Acco, 2006, p. 155-175.

VON BLUMENTHAL, Karsten & NERRÉ, Birger, 'Tax Culture in 19th-Century Austria', - MERRIMAN, David (ed.). *National Tax Association. Proceedings. Ninety-Sixth Annual Conference 2003*. Chicago, IL. Washington DC, 2004, p. 54-62.

WALDMAN, C. & MASON, C. *Encyclopedia of European Peoples*. New York: Facts on File, 2006.

WALSH, K., 'Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration', - *The Economic and Social Review*, 43 (2012) 3, p. 451-475.

WELLER, N & ZIEGLER, M. *Tax Man Cometh: Income Taxation As a Measure of State Capacity*. (Paper prepared for the Midwest Political Science Conference, Chicago, Illinois, April 3-7). San Diego: University of California, 2008, <http://escholarship.org/uc/item/3q4347n4>.

WENZEL, Michael, 'Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field', - BRAITHWAITE, Valerie (ed.). *Taxing Democracy*. Aldershot: Ashgate, 2002, p. 41-69.

WENZEL, Michael, 'The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implications for Tax Ethics', - *Law & Policy*, 29 (januari 2007) 1, p. 31-50.

WHITE, Charles. *The Belgic Revolution of 1830*. London: Whittaker and Co, 1835.

WITTE, Els, 'Het natiebegrip in het zuidelijke krantendiscours aan de vooravond van de Belgische opstand (augustus 1829-juli 1830)', - *Bijdragen en mededelingen betreffende de geschiedenis der Nederlanden*, (2006), p. 222-239.

ZIBLATT, Daniel, 'Rethinking the Origins of Federalism. Puzzle, Theory, and Evidence from Nineteenth-Century Europe', - *World Politics*, 57 (October 2004), p. 70-98.

