

Vrij Gesteld

103.

In "Vrij Gesteld" geeft een lid van de redactie of een gastauteur zijn eigen mening, kritiek of commentaar op een fiscaal item dat hem of haar is opgevallen. Er is ook ruimte voor reactie hierop.

De capabilities-benadering van Martha C. Nussbaum: een verkenning van mogelijke toepassingen in het belastingrecht

1. De doelstellingen bij het uitstippelen van het fiscaal beleid en hervormingsvoorstellen zijn doorgaans gebaseerd op een afweging tussen doeltreffendheid en billijkheid, vereenvoudiging van het belastingstelsel en, vooral, macro-economische factoren zoals economische groei, tewerkstelling en concurrentievermogen. Ter illustratie kan verwezen worden naar het voorstel van minister Van Overtveldt om de vennootschapsbelasting te verlagen naar 20%. Het doel van de hervorming is economische groei stimuleren¹.

In dit "Vrij Gesteld" wordt de aandacht gevestigd op een maatschappelijke beweging² die een andere doelstelling vooropstelt en geleidelijk ook een weerklink vindt in het recht³. Deze beweging, waarvan de Amerikaanse filosofe Martha C. Nussbaum een pleitbezorger is, vertrekt van de ontplooiing van menselijke *capabilities* (vermogens). De mate waarin mensen hun *capabilities* (vermogens) kunnen ontplooiën staat centraal. Dit is de *capabilities*-benadering. In dit "Vrij Gesteld" wordt een pleidooi gehouden om in het belastingrecht ook met deze beweging rekening te houden. In deel I wordt eerst de *capabilities*-benadering van Martha C. Nussbaum kort toegelicht. Vervolgens wordt in deel II aangegeven op welke manier deze benadering een weerslag vindt in het recht. Ten slotte wordt in deel III verkend hoe de *capabilities*-benadering kan worden vertaald in het belastingrecht. Deel I biedt aldus een theoretische grondslag voor de concrete voorstellen in deel III.

I. Capabilities-benadering van Martha C. Nussbaum

2. Martha C. Nussbaum is hoogleraar rechtsfilosofie en ethiek aan de University of Chicago. Zij wordt erkend als een van de meest invloedrijke hedendaagse filosofen. Ook in België ontving zij voor haar werk op 24 mei 2016 een eredoctoraat aan de Universiteit Hasselt⁴.

Om de robuustheid van haar theorie te ondersteunen, licht Nussbaum toe dat de *capabilities*-benadering in brede kring weerklink vindt en aansluit bij talrijke filosofische theorieën. Zo is Aristoteles de vroegste en belangrijkste bron van de *capabilities*-benadering⁵. Aristoteles vertrekt vanuit het doel van het menselijk bestaan: geluk nastreven. Aristoteles definieert het geluk als "de activiteit van de ziel overeenkomstig haar voortreffelijkheid"⁶. Dit veronderstelt de ontplooiing van de menselijke *capabilities* (vermogens). Volgens Aristoteles dienen politici mensen te stimuleren en te helpen bij hun ontplooiing. Aristoteles beschouwt zijn *Ethica Nicomachea* daarom als een handleiding voor toekomstige politici: om goede wetten te maken, moeten politici, volgens Aristoteles, een theoretisch inzicht hebben in hetgeen de mensen gelukkig maakt⁷.

3. De *capabilities*-benadering vindt als hedendaagse theorie aansluiting bij de leer van Aristoteles. Het uitgangspunt is dat de waardigheid van de mens afhangt van de mate waarin hij in staat is om zijn *capabilities* (vermogens) tot ontplooiing te brengen. Dit impliceert dat niet de door overheden en internationale instellingen vaak gebruikte economische of financiële indicatoren, zoals het BNP of de economische groei, het uitgangspunt moeten vormen bij het voeren van een beleid. Indicatoren die peilen naar de ontplooiing van de menselijke *capabilities* moeten daarbij voorop worden gesteld. Welvaart moet worden gemeten aan de hand van de vraag in hoeverre mensen hun *capabilities* kunnen ontplooiën⁸.

De ontplooiing van de menselijke *capabilities* als uitgangspunt wordt verder ondersteund door twee pilaren. Ten eerste beschouwt deze benadering *elke persoon als doel op zich*. Er wordt niet gepeild naar het totaal gemiddelde welzijn, maar naar de kansen die voor iedere persoon afzonderlijk beschik-

1. P. BLOMME, "Extra belastingvermindering voor bedrijven die aanwerven", *De Tijd*, 1 september 2016.

2. De *Human Development & Capability Association* heeft wereldwijd vertegenwoordigers, ook in België; zie www.hd-ca.org/.

3. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 304 p.; M. NUSSBAUM, *Grensgebieden van het recht. Over sociale rechtvaardigheid*, Amsterdam, Ambo, 2006, 399 p.

4. Zie www.uhasselt.be/UH/OverUHasselt/feiten-en-cijfers/Eredoctoraten-lijst.html.

5. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 174.

6. ARISTOTELES, *Ethica Nicomachea*, Groningen, Historische Uitgeverij, 1999, 46, 1102a (vertaald door C. PANNIER en J. VERHAEGHE).

7. ARISTOTELES, *Ethica Nicomachea*, Groningen, Historische Uitgeverij, 1999, 11 (vertaald door C. PANNIER en J. VERHAEGHE).

8. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 9-10.



baar zijn. Vooral in samenlevingen met grote ongelijkheden is deze individuele benadering van groot belang. Ten tweede is deze benadering *gericht op keuze of vrijheid*. De samenleving moet voor haar bevolking een reeks kansen of substantiële vrijheden bevorderen. Het is vervolgens de keuze van de mensen om in hun handelen daar al dan niet gebruik van te maken. De capabilities-benadering heeft aldus respect voor het vermogen tot zelfbepaling van de mens⁹.

4. *Capabilities* zijn volgens Nussbaum “niet alleen maar vaardigheden die gesitueerd zijn binnen een persoon, maar ook de vrijheden of kansen die voortkomen uit een combinatie van persoonlijke vaardigheden en de politieke, sociale en economische omgeving”¹⁰. De samenleving moet zowel de inwendige *capabilities* bevorderen (bv. via onderwijs) als mensen de mogelijkheid bieden om deze *capabilities* ook daadwerkelijk om te zetten in een *functioning* (bv. via een geschikte omgeving)¹¹.

Nussbaum heeft ook een lijst van essentiële *capabilities* opgesteld, waarvan minstens een bepaalde minimumdrempel gerealiseerd moet kunnen worden: (i) leven, (ii) lichamelijke gezondheid, (iii) lichamelijke onschendbaarheid, (iv) zintuiglijke waarneming, verbeeldingskracht en denken, (v) gevoelens, (vi) praktische rede, (vii) sociale banden, (viii) zorg voor andere biologische soorten, (ix) spel, (x) vormgeving van eigen omgeving (politieke participatie en recht op eigendom)¹². In deel III hieronder wordt bij wijze van verkenning de zevende *capability*, de ontplooiing van sociale banden, nader onderzocht in relatie tot het belastingrecht. Nussbaum omschrijft deze zevende *capability* als volgt:

“(vii) *Sociale banden*. A. In staat zijn om met en voor anderen te leven, andere mensen te erkennen en zich om hen te bekommeren, om mee te kunnen doen aan diverse vormen van sociale interactie, en om je te verplaatsen in de situatie van een ander. Bescherming van deze *capability* betekent bescherming van instellingen die dergelijke sociale banden gestalte geven en voeden, en ook bescherming van de vrijheid van vereniging en politieke meningsuiting. [...]”¹³.

5. Tot wie richt de capabilities-benadering zich? De globale lijst van essentiële *capabilities* wijst vooreerst in de richting van ontwikkelingslanden. Volgens Nussbaum zijn niet alleen deze staten zelf verantwoordelijk voor de essentiële *capabilities* van hun inwoners, ook de rijke landen hebben verantwoordelijkheden ten aanzien van de inwoners van deze landen. Daarmee is de capabilities-benadering relevant voor het ontwikkelingsbeleid van de ontwikkelde landen (*infra*,

nr. 9). De capabilities-benadering reikt echter verder. Nussbaum licht inderdaad toe dat haar model ook in bredere kringen wordt gebruikt om na te denken over rijkere landen en over wat het voor hen inhoudt om zich te ontwikkelen en de levenskwaliteit van hun bevolking te verbeteren (*infra*, nrs. 10-12)¹⁴. Deze beide aspecten komen hieronder aan bod.

II. Ontwikkelingsgericht recht

6. Hoe vindt de *capabilities*-benadering een weerslag in het recht? Vooreerst stelt Nussbaum dat de essentiële *capabilities* aansluiting vinden bij mensenrechten, die worden gewaarborgd in grondwetten en in wetten die daarvan worden afgeleid, of in de (ongeschreven) algemene rechtsbeginselen¹⁵. Op deze manier biedt de capabilities-benadering een rechtsfilosofische grondslag voor de mensenrechten. Ook in de Belgische Grondwet worden bijvoorbeeld de vrijheid van de persoon (art. 12 Gw.), de afschaffing van de burgerlijke dood (art. 18 Gw.), de morele, lichamelijke, geestelijke en seksuele integriteit van elk kind (art. 22bis Gw.), het recht een menswaardig leven te leiden (art. 23 Gw.) en het recht van vereniging (art. 27 Gw.) gewaarborgd. Ook het recht op eigendom (art. 16 Gw.: verbod van onteigening) en het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel (art. 10, 11 en 172 Gw.) worden gewaarborgd.

7. Verder pleit de capabilities-benadering ook voor een ontwikkelingsgericht recht, waarbij de menselijke ontplooiing centraal staat. Dit overstijgt ook de minimumdrempels (*supra*, nr. 4) en toont de richting aan om de levenskwaliteit in rijkere landen verder te verbeteren. Zoals Nussbaum inderdaad stelt, biedt de capabilities-benadering inspiratie om na te denken over rijkere landen en over wat het voor hen inhoudt om zich te ontwikkelen en de levenskwaliteit van hun bevolking te verbeteren (*supra*, nr. 5).

Hoe kan het recht nader bijdragen tot de menselijke ontplooiing in ontwikkelde landen? In de Belgische rechtsliteratuur werd een dergelijke toepassing van de capabilities-benadering al onderzocht door Lanckswert¹⁶. Hij licht toe dat bij een ontwikkelingsgericht recht de betrokkenen aangesproken worden op hun verantwoordelijkheden en (probleemoplossende) capaciteiten: “*Er wordt een beroep gedaan op wat mensen kunnen, op hun menselijke vermogens. Daarbij gaat het (onder meer) om het vermogen tot redelijkheid, doorzetting, samenwerking, creativiteit, empathie, wijsheid, moreel verantwoord handelen, menselijkheid. Het potentieel van de betrokkenen wordt tot verdere ontwikkeling gebracht.*”¹⁷.

9. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 38.

10. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 41.

11. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 41.

12. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 57-59.

13. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 59.

14. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 10.

15. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 66.

16. Cf. E. LANCKSWEERT, *Menselijke kracht in het recht. Een ontwikkelingsgerichte visie op het recht en de rechtspraktijk, met speciale aandacht voor persoonlijke groei, samenwerking en creativiteit*, Gent, Larcier, 2014, 331 p.

17. F. LANCKSWEERT, “Een beroep doen op de kracht van mensen. Over het aanspreken van de menselijke mogelijkheden in een juridische context”, *RW* 2014-15, nr. 8, (283) 284.



Ter illustratie kan verwezen worden naar het strafrecht dat een ontwikkelingsgerichte benadering kent in de vorm van (voor gevangenisstraffen en geldboetes) alternatieve straffen, zoals dienstverlening, opleiding of therapie¹⁸. Lanckswert en Thion wijzen er inderdaad op dat een werkstraf opgevat kan worden als een op maat uitgewerkte taak die zelfreflectie en responsabilisering aanmoedigt¹⁹. Volgens Lanckswert is differentiatie hierbij essentieel: “*een zeer persoonsgebonden benadering, waarbij rekening wordt gehouden met het punt van persoonlijke ontwikkeling waar de dader is aanbeland en met de mogelijkheden tot verdere ontwikkeling waarover hij of zij beschikt, biedt de meeste kansen op succes*”²⁰.

III. Ontwikkelingsgericht belastingrecht – Een verkenning

8. Hoewel deze invalshoek inzake belastingen tot hertoe onbetreden terrein is, is het belastingrecht een ontwikkelingsgericht recht bij uitstek. Algemeen wordt inderdaad aanvaard dat belastingen drie functies hebben: een financiële functie, een herverdelende functie en een instrumentele functie. De instrumentele functie, waarbij gedrag wordt gestimuleerd of ontraden, leent er zich goed toe om ook de ontplooiing van menselijke *capabilities* te stimuleren. De traditionele economische of financiële maatregelen die economische groei nastreven (bv. *supra*, nr. 1), kunnen daarbij een middel vormen, maar geen doel op zich. Dit derde deel is een eerste verkenning naar hoe het belastingrecht kan evolueren in een meer ontwikkelingsgericht belastingrecht.

9. Zoals hierboven toegelicht, wijst de lijst van essentiële *capabilities* vooreerst duidelijk in de richting van de ontwikkelingslanden. De ontwikkelde landen hebben ook een rol om de essentiële *capabilities* van mensen die wonen in ontwikkelingslanden, te waarborgen. In *fiscalibus* kan daarbij gedacht worden aan dubbelbelastingverdragen of vriendschapsverdragen die samenwerking met het oog op de ontwikkeling van menselijke *capabilities* in ontwikkelingslanden stimuleren en fiscale hindernissen milderden of wegnemen. In dit verband merkt Shee Boon Law bijvoorbeeld op dat bij de internationale initiatieven tegen belastingontwijking en -ontduiking meer aandacht besteed zou moeten worden aan de situatie van ontwikkelingslanden. Zo bestaat het risico dat nieuwe antimisbruikbepalingen het ontwikkelingsbeleid doorkruisen dat erop gericht is investeringen in ontwikkelingslanden te stimuleren via fiscale voordelen, bijvoorbeeld in speciale economische zones. Daarnaast bestaat ook het risico dat bij het uitwerken van transfer pricing-regels vooral rekening wordt gehouden met elementen die leiden tot waardecreatie in ontwikkelde landen (bv. intellectuele eigendomsrechten), terwijl minder belang wordt gehecht aan elementen die leiden tot waardecreatie in ontwikkelingslanden (bv. af-

zetmarkt)²¹. De *capabilities*-benadering pleit ervoor dat ontwikkelde landen in deze context hun verantwoordelijkheid opnemen ten aanzien van de inwoners van ontwikkelingslanden.

Ook multinationale ondernemingen hebben hier volgens Nussbaum een rol (*supra*, nr. 5). Dit doet de vraag rijzen hoe ondernemingen door de overheid gestimuleerd en geholpen kunnen worden om deze rol op te nemen. Belastingvrijstellingen of -verminderingen zijn bij uitstek instrumenten die toelaten een bepaald gedrag te stimuleren. Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 kent bijvoorbeeld verscheidene fiscale voordelen toe aan investeringen binnen de EER of de Europese Unie. Zo wordt voor de toepassing van de aftrek voor definitief belaste inkomsten het gemeenschappelijk tarief van toepassing op vennootschappen gevestigd binnen de Europese Unie geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, waardoor de uitsluiting van de fiscale aftrek van dividenden afkomstig uit deze landen, buiten toepassing blijft (art. 203, § 1, tweede lid WIB 1992). Het regime van de gespreid te belasten meerwaarden op bedrijfsactiva kan van toepassing zijn bij herbelegging in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa die in een lidstaat van de EER voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid worden gebruikt (art. 47 WIB 1992). Deze maatregelen zouden verruimd kunnen worden, om ook investeringen in ontwikkelingslanden te stimuleren.

10. De *capabilities*-benadering is niet alleen relevant voor ontwikkelingslanden, maar kan ook richting geven aan het beleid van ontwikkelde landen (*supra*, nr. 5). Hoe kan de menselijke ontplooiing verder gestimuleerd worden? Hieronder wordt een antwoord op deze vraag verkend voor de zevende *capability*: het stimuleren van sociale banden. Het stimuleren van sociale banden impliceert dat mensen in staat zijn om met en voor anderen te leven, andere mensen te erkennen en zich om hen te bekommeren, om mee te kunnen doen aan diverse vormen van sociale interactie, en om je te verplaatsen in de situatie van een ander (*supra*, nr. 4). Deze *capability* heeft minstens twee raakvlakken met belastingen.

11. Ten eerste vormt het betalen van belastingen als dusdanig een vorm van sociale interactie. De opbrengsten van belastingen worden gebruikt voor de financiering van overheidstaken en sociale uitkeringen (d.i. de financiële functie). Via belastingen leveren de belastingplichtigen aldus een bijdrage aan de samenleving. Vroeger werd aan het betalen van belastingen zelfs het politieke stemrecht gekoppeld, waardoor de relatie tussen belastingen en menselijke *capabilities* nog duidelijker was.

Vastgesteld kan worden dat deze bijdrage aan de maatschappij, behoudens een aantal uitzonderingen, “in geld” moet

18. Bv. de wet van 17 april 2002 tot invoering van de werkstraf als autonome straf in correctionele zaken en politiezaken.

19. F. LANCKSWERT, “Een beroep doen op de kracht van mensen. Over het aanspreken van de menselijke mogelijkheden in een juridische context”, RW 2014-15, nr. 8, (283) 293; Ph. THION, *Wetgeving en alternatieven. Van staatssoevereiniteit tot normaliteitsbeheersing*, Brussel, Larcier, 2010, 309.

20. F. LANCKSWERT, “Een beroep doen op de kracht van mensen. Over het aanspreken van de menselijke mogelijkheden in een juridische context”, RW 2014-15, nr. 8, (283) 293.

21. SHEE BOON LAW, “Base Erosion and Profit Shifting. An Action Plan for Developing Countries”, *Bulletin for International Taxation*, 2014, Vol. 68, afl. 1, 41-46.



worden betaald. Dit impliceert het hebben van inkomsten of vermogen en sluit aan bij de tiende *capability* (recht op eigen-*dom*) (*supra*, nr. 4). Nussbaum wijst er echter op dat inkomsten of vermogen niet noodzakelijk overeenstemt met de *capabilities* van een persoon²². Ook voor het betalen van belastingen zouden deze andere *capabilities* aangewend kunnen worden. Inspiratie kan gevonden worden in de wet van 10 april 1841, die bepaalt dat de inwoners van een bepaalde gemeente verplicht kunnen worden een of meer arbeidsdagen te presteren voor het onderhoud van de buurtwegen ingeval de gemeentelijke inkomsten ontoereikend zijn²³. De betaling van belastingen in de vorm van burgerdiensten zou het mogelijk maken andere (dan financiële) *capabilities* van mensen aan te spreken en zou tegelijk andere vormen van sociale interactie kunnen stimuleren.

Verder biedt de *capabilities*-benadering ook een vernieuwend inzicht over hoe de wetgever kan omgaan met belastingplichtigen die belastingen ontduiken. In het geval van belastingontduiking onttrekken belastingplichtigen zich op een illegale manier aan hun bijdrageplicht aan de maatschappij. Belastingontduiking wordt vandaag gesanctioneerd met gevangenisstraffen en/of geldboetes (art. 449 WIB 1992). De wetgever zou zoals in het strafrecht (*supra*, nr. 7) ook in het belastingrecht, als alternatief voor gevangenisstraffen en/of geldboetes, werkstraffen kunnen voorzien. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan werkstraffen in met overheids gelden gefinancierde (sociale) instellingen. De werking van deze instellingen kan immers in het gedrang komen bij een gebrek aan overheidsmiddelen. Een werkstraf onder-

steunt de werking van dergelijke instellingen en biedt aan de dader een kans om sociale banden op te bouwen.

12. Ten tweede kent het belastingstelsel reeds een aantal maatregelen die sociale interactie in de vorm van intrafamiliale zorgverlening en mantelzorg stimuleren. Zo kent het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 een belastingvrijstelling voor personen ten laste (binnen het gezin) (art. 132 WIB 1992) en een fiscale aftrekbaarheid voor onderhoudsgelden (art. 104 WIB 1992). In de literatuur wordt evenwel opgemerkt dat deze regelgeving gebrekkig is²⁴. Zo is een vergoeding voor mantelzorg ten behoeve van derden volgens de administratie binnen bepaalde grenzen niet belastbaar²⁵, terwijl een vergoeding voor mantelzorg ten behoeve van familieleden wel kwalificeert als belastbare diverse of beroepsinkomsten²⁶.

Een ontwikkelingsgerichte benadering die sociale banden stimuleert, pleit voor een algemene fiscale stimulans voor intrafamiliale zorgverlening en mantelzorg. Om de kosten die gepaard gaan met deze zorg en het verminderde verdienvermogen van de belastingplichtige ten gevolge van de tijd en de energie die geïnvesteerd worden in de zorg van de zorgbehoevende te milderen, kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een zorgbudget in de vorm van een belastingvermindering ten voordele van intrafamiliale zorgverlening en mantelzorg²⁷.

Anne VAN DE VIJVER²⁸

22. M. NUSSBAUM, *Mogelijkheden scheppen. Een nieuwe benadering van de menselijke ontwikkeling*, Amsterdam, Ambo, 2012, 198.

23. M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt. Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et de certains droits étrangers*, proefschrift, Université de Li ge, 2007, nr. 765.

24. R. SMET, "Fiscale aandachtspunten voor de intrafamiliale zorgverlening of mantelzorg", *AFT*, 2016/3, 5-27.

25. Circ. nr. Ci.RH.241/509.803 (AAFisc. Nr. 8/2003), 5 maart 1999, met jaarlijkse addenda.

26. R. SMET, "Fiscale aandachtspunten voor de intrafamiliale zorgverlening of mantelzorg", *AFT*, 2016/3, 24.

27. B. PEETERS, G. VERBIST, R. SMET en L. MEEUSEN, *De hervorming van de personenbelasting. Eindverslag onderzoeksovereenkomst Universiteit Antwerpen – FOD Financiën*, september 2014, 85.

28. Professor Fiscaal Recht, Universiteit Antwerpen, Onderzoeksgroep Onderneming en Recht, Advocaat, Tiberghien Advocaten.

