

# VoorGesteld

## 7.

In "VoorGesteld" geeft een lid van de redactie of een gastauteur zijn eigen idee over een zinvolle wijziging van het fiscaal recht. Er is ook ruimte voor reactie hierop.

### Hervorming vennootschapsbelasting: drie suggesties voor meer fiscale zekerheid

#### I. Fiscale onzekerheid

1. De OESO publiceerde in maart 2017 samen met het IMF een lijvig rapport<sup>1</sup>, dat een antwoord biedt op de groeiende fiscale onzekerheid ('OESO-rapport'). Deze fiscale onzekerheid treft zowel de belastingplichtigen als de fiscale administraties<sup>2</sup>. De OESO stelt deze trend vast met een wereldwijde enquête, waarbij meer dan 700 ondernemingen uit 62 verschillende landen en 25 fiscale administraties van OESO-lidstaten werden ondervraagd. Ook ondernemingen met een globaal of een regionaal hoofdkantoor in België deden mee aan het onderzoek<sup>3</sup>.

De resultaten bevestigen dat fiscale onzekerheid een nadelige invloed heeft op grensoverschrijdende handel en investeringen. Uit de enquête blijkt dat deze onzekerheid zelfs een grotere impact heeft op beslissingen inzake investeringen en lokalisatie van activiteiten, dan de hoogte van de belastingdruk<sup>4</sup>. Hopelijk houdt de Belgische overheid hier rekening mee bij een hervorming van de vennootschapsbelasting (*infra*, nr. 3).

2. Naar aanleiding van deze resultaten stelt de OESO dat, nu staten vorderingen maken in de strijd tegen belastingontduiking en agressieve belastingontwijking, ook fiscale zekerheid meer aandacht moet krijgen. De OESO suggereert hiertoe verscheidene maatregelen, uitgaande van de oorzaken van fiscale onzekerheid die aan het licht kwamen in de enquête. Een aantal van deze maatregelen zijn gekend, zoals duidelijke begrippen, geschikte overgangsbepalingen, vermijden van retroactiviteit, systeem van voorafgaande rulings, coherente interpretatie van de fiscale regels door de administratie, effi-

ciënte internationale onderlinge overlegprocedures en arbitrageprocedures. Hieronder worden drie suggesties uit het rapport gelicht die in het bijzonder voor de Belgische situatie nuttig zijn.

3. Ook in België werpt de pers<sup>5</sup> en de vakliteratuur<sup>6</sup> fiscale onzekerheid immers regelmatig op als probleem. De overheid probeert België bovendien aantrekkelijk te maken voor investeringen en activiteiten van buitenlandse ondernemingen. De gesprekken draaien vooral rond een verlaging van het belastingtarief. Het OESO-rapport toont echter dat fiscale zekerheid nog belangrijker is (*supra*, nr. 1).

#### II. Drie suggesties voor de Belgische wetgever

##### A. Suggestie 1: vermijd fiscaal instrumentalisme en monitor de effecten van fiscale stimuli

4. De OESO pleit voor een matig gebruik van fiscale stimuli, vooral in de vennootschapsbelasting. Fiscale stimuli voor bepaalde sectoren of activiteiten brengen immers opportuniteiten met zich mee voor fiscale planning. Deze planning noopt de wetgever er vervolgens toe antimisbruikbepalingen in te voeren. De OESO stelt dat dit leidt tot een vicieuze cirkel van complexiteit. De wetgever moet deze complexiteit beoordelen met de voordelen die fiscale stimuli beogen. Welnu, in de enquête stelt de OESO vast dat de respondenten specifieke fiscale stimuli beschouwen als een van de minst belangrijke factoren die beslissingen inzake investeringen of lokalisatie van activiteiten beïnvloeden<sup>7</sup>. Fiscale stimuli blijken dus minder efficiënt dan wat doorgaans wordt aangenomen.

1. IMF/OECD, *Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, maart 2017, [www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf) (geraadpleegd op 12 april 2017).

2. OESO-rapport, 14.

3. OESO-rapport, Appendix B, Table 1.B. en 2.B.

4. OESO-rapport, 30-31.

5. Bv. J. VEKEMAN, "De belegger keert terug, de spaarder geeft niet thuis", *Trends* 26 januari 2017, 132; R. WAUTERS, "Kmo's hebben geld, maar waar blijven de jobs", *De Morgen* 26 januari 2017, 4; P. DENDOOVEN, "Onzekerheid nekt fiscale regularisaties", *De Standaard* 25 oktober 2016, 22; K. VAN HAVER, "EU-Hof veegt verdediging Belgische rulings van tafel", *De Tijd* 23 juli 2016, 3; P. BLOMME, "Wie denkt met vermogensbelasting begroting te saneren, dwaalt", *De Tijd* 8 juni 2016, 4; T. STEEL, "Onze vennootschapsbelasting houdt Tesla tegen", *De Tijd* 12 februari 2016, 7.

6. Bv. G.D. GOYVAERTS, "Samenwerkingsakkoorden over fiscale regularisatie zijn in aantocht", *Fisc.Act.* 2017, nr. 8, 1-8; N. DEMEYERE, "Art. 207, tweede lid WIB 1992: onduidelijkheid blijft na cassatiearrest", *TFR* 2016, nr. 507, 739; A. VAN ZANTBEEK, "Vlaamse Codex Fiscaliteit. Horresco referens!", *TFR* 2015, nr. 479, 279; S. DE RAEDT, "Hou het simpel!", *TFR* 2014, 467, 703; Ch. HENDRICKX, "Over de ondraaglijke onzekerheid van het bestaan (van een fiscalist)...", *TFR* 2013, nr. 449-450, 803.

7. OESO-rapport, 44.



5. De Belgische ondernemingsfiscaliteit is gebaseerd op een hoog belastingtarief en fiscaal instrumentalisme, waarbij de wetgever stimuli heeft ingevoerd voor bepaalde sectoren of activiteiten. Dit gaat regelrecht in tegen de suggestie van de OESO en blijkt op basis van de resultaten van de enquête niet efficiënt. De Belgische overheid heeft bovendien geen data die aantonen dat de fiscale stimuli wel efficiënt zijn. Integendeel, het Rekenhof merkte in verband met het stelsel voor buitenlandse kaderleden bijvoorbeeld al op dat de administratie “geen objectief gefundeerd inzicht [heeft] in de mate waarin de invoering van het stelsel mee bepalend is geweest voor de groei of het behoud van de buitenlandse investeringen in België”<sup>8</sup>. Ook voor andere fiscale maatregelen stelde het Rekenhof vast dat de administratie niet beschikt over een systeem met indicatoren waarmee het de budgettaire uitvoering van nieuwe fiscale maatregelen opvolgt<sup>9</sup>.

Het OESO-rapport pleit aldus voor de strategie om het tarief in de vennootschapsbelasting substantieel te verlagen, fiscale stimuli te herbekijken en ze eventueel af te schaffen. Daarnaast is het ook aangewezen dat de Belgische overheid de efficiëntie van fiscale stimuli blijvend monitort. Jaarlijks wordt de kostprijs van de fiscale stimuli weliswaar in kaart gebracht naar aanleiding van de begroting (fiscale uitgaven). De effecten van de fiscale stimuli zijn echter een blinde vlek. Frankrijk kan hier als voorbeeld dienen. De Franse wetgever heeft in 2012 bijvoorbeeld samen met de *crédit d’impôt pour la compétitivité et l’emploi* ook een *Comité de suivi* ingevoerd<sup>10</sup>. Dit comité brengt periodiek verslag uit over de efficiëntie van het belastingkrediet<sup>11</sup>. Het comité moet drie vragen beantwoorden. Welke ondernemingen genieten van het belastingkrediet? Welke gevolgen heeft het belastingkrediet op het gedrag van de ondernemingen? Welke zijn de macro-economische gevolgen van het belastingkrediet<sup>12</sup>? Anno 2017 is het hoognodig dat ook de Belgische overheid de efficiëntie van fiscale maatregelen in kaart brengt.

## B. Suggestie 2: organiseer publieke consultaties

6. Vervolgens toont de enquête van de OESO dat onvoorzien, herhaalde wijzigingen in de belastingpolitiek ook een be-

langrijke oorzaak van fiscale onzekerheid zijn. Om de resultaten van de enquête verder te onderbouwen, heeft het IMF de frequentie van significante wijzigingen van de vennootschapsbelasting onderzocht in 12 staten in de periode 1983 tot 2014. Het IMF stelde gemiddeld 17 significante wijzigingen per staat vast in deze periode, d.i. iets meer dan 1 significante wijziging iedere 18 maanden<sup>13</sup>. De OESO raadt aan om wijzigingen in de belastingpolitiek zo veel als mogelijk te beperken<sup>14</sup>.

Verder stelt de OESO dat de overheid fiscale onzekerheid ten gevolge van wijzigingen in de belastingpolitiek ook kan verhelpen door proactieve consultatie. De minister van Financiën dient zo vroeg als mogelijk met *stakeholders* overleg te plegen, idealiter van zodra een idee conceptueel wordt uitgewerkt en vervolgens doorheen de ganse implementatie<sup>15</sup>. De OESO erkent dat in sommige gevallen overleg in een vroeg stadium delicaat kan zijn, bijvoorbeeld als de minister ontwijkingsgedrag wil voorkomen<sup>16</sup>. Dan dient hij echter nadien overleg te plegen<sup>17</sup>. De minister dient met ‘alle’ *stakeholders* te overleggen: de fiscale administratie, de ondernemingen, de ngo’s en de experts. De OESO suggereert om gebruik te maken van de techniek van publieke consultaties, waarbij de minister opmerkingen aan het publiek vraagt<sup>18</sup>.

7. De overheid heeft in België de belastingpolitiek in het verleden herhaaldelijk gewijzigd. De methodologie van het IMF<sup>19</sup> resulteert voor België in 46 significante wijzigingen in de periode 1983 tot 2014. Dit is beduidend meer dan het gemiddelde van het OESO-onderzoek (17 wijzigingen)<sup>20</sup>.

De Belgische overheid pleegt niet op een structurele wijze met alle betrokken *stakeholders* overleg. Het is evenmin gebruikelijk om publieke consultaties te organiseren, in tegenstelling tot in andere landen. Nederland publiceerde bijvoorbeeld op 31 maart 2017 het concept van wetsvoorstel houdende regels met betrekking tot de registratie van uiteindelijk belanghebbenden. Samen met het concept publiceerde de overheid ook de memorie van toelichting, uitleg over de doelgroepen die door de regeling worden geraakt en over de verwachte effecten van de regeling. Het publiek had tijd tot 28 april 2017 om te reageren<sup>21</sup>. Ook de Noorse<sup>22</sup> en de Zwitserse<sup>23</sup> overheden or-

8. REKENHOF, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden, verslag overgezonden aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers*, Brussel, februari 2003, 5. Zie ook REKENHOF, *Belasting van niet-inwoners natuurlijke personen – Denksporen voor een efficiëntere belasting*, Brussel, 26 november 2014, 82 p.

9. Bv. inzake het belastingkrediet: REKENHOF, *Belastingkrediet ten voordele van vennootschappen*, Brussel, juni 2001, 6-7. Zie ook REKENHOF, *Opmerkingen en documenten aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers*, 173<sup>ste</sup> boek, vol. I, Brussel, oktober 2016.

10. Art. 66 van de ‘loi de finances rectificative pour 2012’, *JORF* 17 augustus 2012.

11. Zie [www.strategie.gouv.fr/publications/rapport-2016-comite-de-suivi-credit-dimpot-competitivite-lemploi](http://www.strategie.gouv.fr/publications/rapport-2016-comite-de-suivi-credit-dimpot-competitivite-lemploi) (geraadpleegd op 12 april 2017).

12. COMITÉ DE SUIVI DU CRÉDIT D’IMPÔT POUR LA COMPÉTITIVITÉ ET L’EMPLOI, *Rapport 2013*, 9, [www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/cice-rapport-2013.pdf](http://www.strategie.gouv.fr/sites/strategie.gouv.fr/files/atoms/files/cice-rapport-2013.pdf) (geraadpleegd op 12 april 2017).

13. OESO-rapport, 37.

14. OESO-rapport, 46.

15. OESO-rapport, 43.

16. OESO-rapport, 17.

17. OESO-rapport, 43.

18. OESO-rapport, 43-44.

19. OESO-rapport, 26.

20. Dat is ook meer dan in Frankrijk, dat in de studie van het IMF het land met het hoogste aantal wijzigingen (40) was (OESO-rapport, 37).

21. [www.internetconsultatie.nl/implementatiewetregistratieuiteindelijkbelanghebbenden](http://www.internetconsultatie.nl/implementatiewetregistratieuiteindelijkbelanghebbenden) (geraadpleegd op 12 april 2017).

22. M. WALL, “Public consultation launched on withholding tax on salaries paid to foreign employees temporarily residing in Norway”, *IBFD Tax News Services* 10 april 2017, [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) (geraadpleegd op 12 april 2017).

23. A. PERDELWITZ, “Switzerland. Federal Council intends to increase deduction of child care expenses”, *IBFD Tax News Services* 6 april 2017, [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) (geraadpleegd op 12 april 2017).



ganiseerden in 2017 al publieke consultaties inzake belastingen. Zwitserland hield zelfs een referendum over een hervorming van de vennootschapsbelasting die ertoe strekte deze meer in lijn te brengen met internationale standaarden. De hervorming werd in het referendum verworpen, wat de overheid ertoe noopte te werken aan een alternatief<sup>24</sup>.

Ook in België zou de techniek van publieke consultaties het proactieve overleg van de minister van Financiën met alle *stakeholders* verbeteren en aldus bijdragen tot meer fiscale zekerheid.

### C. Suggestie 3: maak werk van cooperative compliance

8. Ten slotte volgt uit de enquête dat ook een betere relatie tussen de fiscale administratie en de belastingplichtigen bijdraagt tot meer fiscale zekerheid. De OESO is een grote pleitbezorger van *cooperative compliance*<sup>25</sup>. *Cooperative compliance* is gebaseerd op wederzijds vertrouwen, transparantie, coöperatie en samenwerking tussen de fiscale administratie en de belastingplichtige. Het doel is kosten beperken van zowel de fiscale administratie als de belastingplichtige, een betere naleving van de fiscale wetgeving en minder agressieve fiscale planning<sup>26</sup>.

De OESO publiceerde in 2016 richtsnoeren voor een *Tax Control Framework* (TCF). Het TCF is een informatiesysteem van administratieve organisatie en interne beheersing, dat een juiste en volledige aangifte moet garanderen. De TCF impliceert volledige transparantie naar de fiscale administratie en omvat bijvoorbeeld een gedetailleerde omschrijving van de belastingstrategie<sup>27</sup>. Bij *cooperative compliance* moeten de belastingplichtigen een dergelijk systeem hebben en de administratie kennisgeven van alle fiscale posities die in de aangifte worden ingenomen die onzeker zijn of mogelijk aanleiding kunnen geven tot betwistingen<sup>28</sup>. De fiscale administratie kan aldus met gerichtere controles kosten beperken. Het voordeel voor de belastingplichtige is dat er minder fiscale controle plaatsvinden; de administratie kan immers vertrouwen op de TCF. De belastingplichtigen krijgen ook sneller zekerheid over ingenomen fiscale posities. Daardoor beperken ook zij hun kosten verbonden aan fiscale controles en vermijden zij fiscale provisies voor belastingrisico's in hun jaarrekening<sup>29</sup>. Het uitgangspunt van de OESO bij *coopera-*

*tive compliance* is dat fiscale planning mogelijk blijft en ondernemingen fiscale stimuli en vrijstellingen toepassen, doch (alleen) als de planning in lijn is met commerciële en economische activiteiten<sup>30</sup>.

9. Talrijke landen hebben al een systeem van *cooperative compliance* ingevoerd. Het OESO-rapport gaat niet dieper in op de ervaringen van deze landen. Deze ervaringen, in het bijzonder het door Björklund Larsen in kaart gebrachte 'mislukte' project in Zweden<sup>31</sup>, tonen dat *cooperative compliance* een aantal uitdagingen meebrengt, zoals:

- ten eerste moet het gelijkheidsbeginsel eerbiedigd worden<sup>32</sup>. In Zweden stelde Pålsson bijvoorbeeld dat *cooperative compliance* tot gevolg heeft dat de fiscale administratie coöperatieve belastingplichtigen minder controleert, wat een ongelijke behandeling met zich meebrengt<sup>33</sup>;
- omgekeerd haalde de OESO in het rapport van 2013 aan dat de rechten van belastingplichtigen niet in het gedrang mogen komen. Om de goede verstandhouding met de fiscale administratie te bewaren, bestaat het risico dat de coöperatieve belastingplichtigen hun rechten niet uitoefenen en betwistingen vermijden<sup>34</sup>. Volgens Pålsson is ook problematisch dat deze ondernemingen meer informatie moeten geven dan wat wettelijk wordt vereist<sup>35</sup>;
- Björklund Larsen merkt verder op dat, in tegenstelling tot het opzet van *cooperative compliance*, volgens de Zweedse ondernemingen de uitgebreide informatieverplichtingen resulteerden in verhoogde kosten voor administratieve lasten. De Zweedse multinationals waren bijgevolg niet geïnteresseerd<sup>36</sup>;
- ten slotte stelt Björklund Larsen ook vast dat in Zweden het project van *cooperative compliance* moeilijkheden ondervond, omdat de Zweedse administratie minder voeling met het bedrijfsleven had dan bijvoorbeeld de Nederlandse administratie. *Cooperative compliance* vereist van de administratie ook voldoende onpartijdigheid over wat de juiste belasting is. Deze mindset ontbrak volgens haar in Zweden, waar de fiscale administratie en de belastingplichtigen traditioneel elkaanders tegenpartijen zijn.

24. A. PERDELWITZ, "Federal Council to draw up new reform proposal", *IBFD Tax News Services* 24 februari 2017, [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) (geraadpleegd op 12 april 2017).

25. OESO-rapport, 50. Zie ook OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Parijs, OECD Publishing, 2013, 110 p.

26. OECD, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Parijs, OECD Publishing, 2016, 38 p.

27. OECD, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Parijs, OECD Publishing, 2016, 16.

28. OECD, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Parijs, OECD Publishing, 2016, 14.

29. OESO-rapport, 50-51.

30. OECD, *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*, Parijs, OECD Publishing, 2016, 32.

31. L. BJÖRKLUND LARSEN, *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project*, in *FairTax Working Paper Series*, nr. 7, Umea, Umea University, december 2016, 51 p.

32. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Parijs, OECD Publishing, 2013, 45.

33. Aangehaald in L. BJÖRKLUND LARSEN, *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project*, *FairTax Working Paper Series*, No. 7, december 2016, 22.

34. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Parijs, OECD Publishing, 2013, 52.

35. Aangehaald in L. BJÖRKLUND LARSEN, *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project*, in *FairTax Working Paper Series*, nr. 7, Umea, Umea University, december 2016, 22.

36. L. BJÖRKLUND LARSEN, *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project*, in *FairTax Working Paper Series*, nr. 7, Umea, Umea University, december 2016, 21.



10. In België werd tot op heden geen systeem van *cooperative compliance* ingevoerd. Wel heeft de minister van Financiën aangekondigd dit systeem te onderzoeken en eventueel uit te testen met een pilootproject<sup>37</sup>. Fiscale zekerheid pleit voor *cooperative compliance*, mits evenwel geleerd wordt uit de ervaringen van andere landen<sup>38</sup>.

In de meeste landen is *cooperative compliance* niet geregeld in de wet en gebaseerd op een administratieve praktijk<sup>39</sup>. In Italië heeft *cooperative compliance* wel een wettelijke basis<sup>40</sup>. Ook in België zou een wetgevend kader een aantal van de hierboven aangehaalde uitdagingen opvangen. Het is wenselijk dat de Belgische wetgever in een optioneel systeem de krijtlijnen van *cooperative compliance* uittekent. Het voordeel is dat de wetgever dan zelf de fiscale beginselen kan bevestigen die het systeem van *cooperative compliance* beheersen, zoals het fiscale legaliteitsbeginsel (de wet blijft onverkort van toepassing) en het gelijkheidsbeginsel. De wetgever kan dan ook zelf de vraag beantwoorden of en in hoeverre het systeem van *cooperative compliance* verdere beperkingen impliceert aan de keuze voor de minst belaste weg en aan de ruimte voor fiscale planning. Verder kan de wetgever ook (bijkomende) (informatie)verplichtingen invoeren, onder meer voor multinationals naar het voorbeeld van het TCF van de OESO.

Volgens statistieken van de RSZ kwalificeren in België 99% van de ondernemingen echter als een kmo in de Europese betekenis<sup>41</sup>. Voor de kmo's is het TCF niet geschikt. Een eenvoudiger systeem is aangewezen, samen met een verplichte kennisgeving van alle fiscale posities die in de aangifte worden ingenomen die onzeker zijn of mogelijks aanleiding kunnen geven tot betwistingen. De Nederlandse administratie maakt bijvoorbeeld overkoepelende afspraken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing op het niveau van fiscale dienstverleners of sectororganisaties<sup>42</sup>.

De Zweedse ervaring toont dat de wetgever het systeem voldoende aantrekkelijk moet maken voor de ondernemingen. In de eerste plaats kan de wetgever voorzien dat de fiscale

administratie snel een standpunt moet innemen over de fiscale posities van de coöperatieve belastingplichtigen. Verder verwijst de OESO naar het voordeel van minder (want beter gerichte) fiscale controles. De overheid zou de belastingplichtigen ook kunnen bijstaan in het publiek maken van hun coöperatieve houding inzake belastingen, bijvoorbeeld als onderdeel van een strategie van *corporate social responsibility*.

11. Ten slotte wijst Björklund Larsen op het belang van de geschikte *mindset*, die in Zweden onvoldoende aanwezig was. Ook België heeft (nog) geen traditie van wederkerig vertrouwen tussen de belastingplichtigen en de fiscale administratie. De OESO suggereerde in eerdere rapporten onder meer opleidingen om dit op te vangen<sup>43</sup>. De overheid zou de ambtenaren van de fiscale administratie kunnen bijscholen over bedrijfskunde, zodat zij niet alleen fiscale kennis hebben maar ook inzicht in bedrijfskundige processen. Omgekeerd zou de overheid ook gezamenlijke overlegmomenten, opleidingen of workshops over nieuwe fiscale wetgeving kunnen organiseren, om de samenwerking en het vertrouwen tussen belastingplichtigen en de fiscale administratie te bevorderen.

### III. Besluit

12. De hervorming van de Belgische vennootschapsbelasting ligt al geruime tijd op tafel. De hervorming draait rond een verlaging van het belastingtarief. Het onderzoek van de OESO toont echter dat fiscale zekerheid nog belangrijker is. Waarom niet de uitdaging aangaan om België internationaal te profileren als het meest 'fiscaal zekere' land van de OESO? Minder fiscaal instrumentalisme, monitoring van de effecten van fiscale stimuli, publieke consultaties en *cooperative compliance* kunnen daartoe bijdragen.

Anne VAN DE VIJVER<sup>44</sup>

37. Algemene beleidsnota – Deel fiscale fraude van de minister van Financiën, *Parl.St.* Kamer 2015-16, Doc. 54-1428/022, 10.

38. Zie ook reeds A. VAN DE VIJVER, "Horizontaal toezicht in Nederland: inspiratie voor de Belgische praktijk?", *TFR* 2014, afl. 463-464, 516.

39. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Parijs, OECD Publishing, 2013, 31. In Nederland wordt een wettelijke verankering niet nodig geacht; zie COMMISSIE HORIZONTAAL TOEZICHT BELASTINGDIENST, *Fiscaal toezicht op maat. Soepel waar het kan, streng waar het moet*, Den Haag, 2012, 121, [www.download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/fiscaal\\_tz\\_op\\_maat\\_tz0151z1fd.pdf](http://www.download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/fiscaal_tz_op_maat_tz0151z1fd.pdf) (13 april 2017).

40. M. MANCA, "The new Italian Cooperative Compliance Regime", *European Taxation* 2016, vol. 56, nr. 4, 152-160.

41. [www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/kleine-en-middelgrote-ondernemingen](http://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/kleine-en-middelgrote-ondernemingen).

42. Zie [www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/horizontaal\\_toezicht](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/horizontaal_toezicht).

43. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework: From enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, Parijs, OECD Publishing, 2013, 35.

44. Professor Fiscaal Recht UAntwerpen, Onderzoeksgroep Onderneming en Recht Of Counsel Tiberghien Advocaten.

