

REFLECTIE

Onder deze hoofding worden ingezonden stukken gepubliceerd die gekenmerkt zijn door bondigheid en kritische inhoud. Er is ruimte voor persoonlijke beschouwingen. De onderwerpen zijn onbeperkt en er wordt niet noodzakelijk gestreefd naar uitgebreid gedocumenteerde bijdragen. De redactie neemt geen verantwoordelijkheid voor de inhoud maar is wel vrij in de keuze van de ingezonden teksten.

Psychologische benadering van de werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige

Anne Van de Vijver¹ en Miet Vanderhallen²

I. Situering

1. In België is het fiscale handhavingsmodel in hoofdzaak gebaseerd op een conflictmodel. De belastingplichtigen die aan de inkomstenbelastingen zijn onderworpen, moeten jaarlijks aan de administratie een aangifte overleggen³. De administratie moet de aangifte onderzoeken en de inkomstenbelasting vestigen. Zij neemt daarbij als belastinggrondslag de aangegeven inkomsten, tenzij zij die onjuist vindt⁴. Zij beslist met een risicoanalyse welke belastingplichtigen zij grondiger onderzoekt⁵. Voor dit onderzoek heeft zij een aantal bevoegdheden. Zo heeft zij het recht om mondelinge inlichtingen te vragen⁶ en moet de belastingplichtige de ambtenaren onder bepaalde voorwaarden vrije toegang verlenen tot de beroepslokalen⁷. Als de administratie de belasting heeft gevestigd, moet de belastingplichtige de belasting vervolgens tijdig betalen⁸. De wetgever heeft administratieve en strafrechtelijke sancties voorzien voor belastingplichtigen die hun verplichtingen niet nakomen⁹. De administratie heeft vooral een controlerende functie, waarbij afschrikking en sanctiëring centraal staan¹⁰.

De relatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige in dit handhavingsmodel kan een connotatie oproepen met de theorie van Foucault over de disciplinerende

macht¹¹. Het object van de controle wordt gezien (vanuit een observatietoren), maar het kan zelf niet zien door wie en wanneer het geobserveerd wordt¹². Aldus stelt Foucault dat “[...] *the surveillance is permanent in its effects, even if it is discontinuous in its action*”¹³. Voorts is het object van de controle een object van informatie, maar geen subject van communicatie. Deze onzichtbaarheid brengt volgens Foucault orde met zich mee. Foucault geeft aan dat dit model gebruikt kan worden voor de machtsrelaties in bijvoorbeeld scholen of gevangenissen¹⁴. Boll licht toe dat het ook als metafoor voor de rol van de belastingadministratie kan worden gebruikt. Zij stelt: “*it captures elements of tax inspectors’ work, where they seek to appear all-seeing and powerful*”¹⁵.

2. Sinds de eeuwwisseling beogen talrijke initiatieven echter de relatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige te veranderen van een hierboven geschetste, eerder gesloten, disciplinerende relatie naar een meer transparante, op coöperatie en vertrouwen gebaseerde relatie. Zo is de OESO een pleitbezorger voor handhavingsmodellen gebaseerd op *cooperative compliance*¹⁶. De Europese Commissie heeft in het “Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion (2012)” richtsnoeren opgesteld om transparantie, coöperatie en vertrouwen tussen de belasting-

1. Professor Fiscaal Recht, Universiteit Antwerpen, Onderzoeksgroep Onderneming en Recht.

2. Professor Rechtspsychologie, Universiteit Antwerpen.

3. Art. 305 WIB 1992.

4. Art. 339 WIB 1992.

5. *Vren Antw.* Kamer 2014-15, nr. 54-036, 151-153 (vr. nr. 251 DESEYN); *Vren Antw.* Kamer 2014-15, nr. 54-029, 167-168 (vr. nr. 214 CLARINVAL).

6. Art. 316 WIB 1992.

7. Art. 319 WIB 1992.

8. Art. 413 WIB 1992.

9. Art. 444 *et seq.* WIB 1992.

10. B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, “Naar een vernieuwde relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige?”, *TFR* 2014, afl. 463, 532 en 537.

11. K. BOLL, “Shady car dealings and taxing work practices: an ethnography of tax audit process”, *Accounting, Organizations and Society* 2014, afl. 39, (1) 6.

12. M. FOUCAULT, *Discipline and punish: the birth of the prison*, New York, Pantheon Books, 1977, 200.

13. *Ibid.*, 201.

14. *Ibid.*, 200-201.

15. K. BOLL, “Shady car dealings and taxing work practices: an ethnography of tax audit process”, *Accounting, Organizations and Society* 2014, afl. 39, (1) 6.

16. IMF/OESO, *Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, maart 2017, www.oecd.org.



administratie en de belastingplichtige te verbeteren. In het kader van dit plan werd op 24 november 2016 een model voor een "European Tax Payers' Code" gepubliceerd, waarbij "working together" en "services to taxpayers" centraal staan¹⁷.

Ook in België werden de afgelopen jaren inspanningen geleverd om een mentaliteitswijziging tot stand te brengen¹⁸. Zo kondigde de minister van Financiën in 2001 een mentaliteitswijziging aan. In een circulaire over de hervorming van de fiscale procedure werd vooropgesteld: "We moeten onze taak van verificatie met betrekking tot de juistheid van de aangifte van de belastingplichtigen op een minder eenzijdige wijze uitvoeren, d.w.z. door meer aandacht te besteden aan de opmerkingen en de zienswijze van de belastingplichtige. [...]" Daarnaast werd ook een meer klantgerichte houding naar de belastingplichtige vooropgesteld¹⁹.

Deze tendens vindt een verklaring in de inzichten afkomstig uit de gedragswetenschappen. Aanvankelijk legde het model van Allingham & Sandmo ("A&S-model") inzake belastingontduiking uit dat belastingplichtigen bij een beslissing over belastingontduiking een rationele afweging maken tussen opbrengsten (bv. minder belastingen betalen) en kosten (bv. pakkans en boetes)²⁰. Een disciplinerende belastingadministratie die hoge boetes oplegt, is vanuit deze optiek succesvol. Latere studies stellen echter vast dat belastingplichtigen de belastingwetgeving beter naleven dan verwacht zou worden op basis van het A&S model²¹. Een verklaring voor deze naleving wordt gevonden in een intrinsieke motivatie om belastingen te betalen ("tax morale")²². Deze intrinsieke motivatie wordt beïnvloed door een aantal factoren, zoals de duidelijkheid en het begrip van de belastingwetgeving²³, de perceptie over de mate waarin andere belastingplichtigen de belastingwetgeving naleven²⁴ of zelfs het geslacht van de belastingplichtige²⁵.

Ook de relatie tussen de belastingplichtige en de belastingadministratie speelt een belangrijke rol in de mate waarin de eerstgenoemde de belastingwetgeving nakomt²⁶. Kirchler *et al.* stellen vast dat een disciplinerende "politie-dief"-stijl een negatieve invloed heeft op een vrijwillige naleving van de belastingwetgeving²⁷. Daarom suggereert Alm dat "there is scope for an improvement in the services of the tax administration by becoming more 'consumer-friendly', along the lines of the 'service paradigm'"²⁸. Pickhardt en Prinze sluiten daarbij aan door de stellen dat "supporting taxpayers in declaring and paying taxes decreases uncertainty and information costs and may at the same time increase bilateral trust"²⁹. De hierboven genoemde initiatieven trachten deze suggesties te beantwoorden.

3. Toch blijkt deze mentaliteitswijziging in de praktijk niet altijd gemakkelijk te bereiken. Zo stelde de OESO aan de hand van een *survey* vast dat ondernemingen fiscale onzekerheid deels wijten aan overdreven bureaucratie van de belastingadministratie, terwijl deze laatste fiscale onzekerheid grotendeels wijt aan het gebrek van coöperatie door de belastingplichtigen³⁰. In België stelt de rechtsleer dat het fiscale onderzoek eerder "inquisitoriaal" is³¹. Deze moeilijke verandering van een eerder gesloten, disciplinerende relatie naar een meer open, op coöperatie en vertrouwen gebaseerde relatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige kan verklaard worden door het voorwerp ervan. Dit raakt immers meer het domein van de psychologie en de gedragswetenschappen dan het juridische kader waarbinnen deze relatie zich afspeelt. Een wijziging van het juridische kader alleen is niet voldoende om de beoogde wijziging te bereiken.

In deel III worden, op een louter verkennende wijze, aan de hand van inzichten uit de psychologie een aantal suggesties

17. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf. Voor een bespreking zie B. Peeters, "Towards a more coordinated approach of the relation between the taxpayer and tax administrations the European taxpayers code", *EC Tax Review* 2017, vol. 25, afl. 4, 178-181.

18. Voor een overzicht, zie B. PEETERS en E. VAN DE VELDE, "Naar een vernieuwde relatie tussen de fiscus en de belastingplichtige?", *TFR* 2014, afl. 463, 538 *et seq.*

19. Circ. nr. Ci.RH. 863/540.857 van 26 maart 2001, www.fisconet.be.

20. L.G. ALLINGHAM en A. SANDMO, "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics* 1972, afl. 1, 323-338.

21. J. ALM, G.H. MCCLELLAND en W.D. SCHULZE, "Why do people pay taxes?", *Journal of Public Economics* 1992, afl. 48, 21-38.

22. A. BRIZI, M. GIACOMANTONIO, B.M. SCHUMPE en L. MANNETTI, "Intention to pay taxes or to avoid them: the impact of social value orientation", *Journal of Economic Psychology* 2015, afl. 50, 22-31; B. TORGLER, *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*, Cheltenham, Elgar, 2007, 307 p.

23. E. KIRCHLER, *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007, 5; J. SLEMROD, M. BLUMENTHAL en C. CHRISTIAN, "Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota", *Journal of Public Economics* 2001, afl. 79, 455-483.

24. M. LEFEBVRE, P. PESTIEAU, A. RIEDL en M.C. VILLEVAL, "Tax evasion and social information: an experiment in Belgium, France, and the Netherlands", *Int. Tax. Public Finance* 2015, afl. 22, 401-425.

25. B. KASTLUNGER, S.G. DRESSLER, E. KIRCHLER, L. MITTONE en M. VORACEK, "Sex differences in tax compliance: differentiating between demographic sex, gender-role orientation, and prenatal masculinization", *Journal of Economic Psychology* 2010, afl. 31, 542-552.

26. J. ALM, E. KIRCHLER en S. MUEHLBACHER, "Combining psychology and economics in the analysis of compliance. From enforcement to cooperation", *Economic Analysis and Policy* 2012, afl. 42, 133-151; V. BRAITHWAITE en M. WENZEL, "Integrating explanations of tax evasion and avoidance" in A. LEWIS (ed.), *The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behaviour*, New York, Cambridge University Press, 2012, (304) 318; M. PICKHARDT en A. PRINZ, "Behavioral Dynamics of Tax Evasion", *Journal of Economic Psychology* 2014, afl. 40, 1-19; B. TORGLER, *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*, Cheltenham, Elgar, 2007, 154.

27. E. KIRCHLER, E. HOEHL en I. WAHL, "Enforced versus voluntary tax compliance: The 'slippery slope' framework", *Journal of Economic Psychology* 2008, afl. 29, 210-225.

28. J. ALM, "Designing alternative strategies to reduce tax evasion" in M. PICKHARDT en A. PRINZ (eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy*, Cheltenham, Edward Elgar, 2012, (13) 29.

29. M. PICKHARDT en A. PRINZ, "Behavioral Dynamics of Tax Evasion", *Journal of Economic Psychology* 2014, afl. 40, 1-14.

30. IMF/OESO, *Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, maart 2017, www.oecd.org.

31. Bv. H. VANDEBERGH en J. BOES, "Het zwijgrecht van de belastingplichtige in het fiscaal recht, of: het inquisitoriaal karakter van het fiscaal onderzoek", *TFR* 2006, afl. 294, 46-49.



gedaan om de relatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige in kaart te brengen en in de praktijk te kunnen veranderen. De theorie van de werkrelatie zal hierbij als basis dienen. In deel II wordt de theorie inzake de werkrelatie eerst kort toegelicht.

4. De theorie van de werkrelatie is nuttig, aangezien de nagestreefde relatie tussen belastingadministratie en de belastingplichtige in een professionele context moet worden geplaatst. De werkrelatie, en met name de werkalliantie, heeft reeds in diverse domeinen als instrument haar dienstbaarheid bewezen om de beoogde doelen mee te realiseren. Zo werd de werkrelatie al onderzocht binnen het domein van de psychotherapie (psychotherapeut – cliënt), de gezondheidszorg (relatie geneesheer – patiënt), het wetenschappelijk onderzoek (interviewer – respondent) en het onderwijs (relatie mentor – student)³².

In de psychotherapie bestaat een lange onderzoekstraditie met betrekking tot de werkrelatie tussen de psychotherapeut en zijn cliënt³³. Daarom hebben de inzichten die in dit domein werden verkregen, ook al andere toepassingsdomeinen geïnspireerd, zoals onder meer het verhoor van getuigen en verdachten in strafzaken³⁴. Van verdachten kan worden verwacht dat zij eerder terughoudend kunnen zijn in het geven van informatie, aangezien dit zou kunnen leiden tot zelfincriminatie. Niettemin wordt gesteld dat een goede werkrelatie de verdachten kan aanmoedigen om vrijer te spreken over hun doen en laten. Empirisch onderzoek suggereert inderdaad dat een goede werkrelatie leidt tot een betere medewerking van de verdachte en tot meer accurate informatie³⁵. In het domein van het strafrecht halen Fisher en Geiselman aan dat – niettegenstaande verschillen in context – de taak van de verhoorder vanuit het perspectief van de relatie ook gelijkwaardig is aan de taak van de psychotherapeut. Deze dient ook eerst een persoonlijke band met zijn cliënt te ontwikkelen vooraleer een drempel wordt overschreden en tijdens de therapie intieme gevoelens geuit kunnen worden³⁶. Bij het verhoor kan deze drempel weliswaar als hoger gepercipieerd worden door de verdachte, gezien de consequenties die verbonden zijn aan het verstrekken van informatie ingeval de verdachte schuldig is³⁷. Verhoorders gaan er dan ook vaak van uit dat verdachten niet alleen naar alle waarschijnlijkheid schuldig zullen zijn, maar ook niet bereid om dit toe te geven³⁸. Deze gevoelige verhouding kan ook in de relatie tus-

sen de belastingadministratie en de belastingplichtige waargenomen worden.

Net zoals bij het strafrechtelijke verhoor en het therapeutische gesprek, is in de relatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige immers een drempel aanwezig die overschreden moet worden vooraleer informatieverzameling mogelijk is. Deze drempel is vergelijkbaar met deze in het verdachtenverhoor waar het verstrekken van zelfincriminerende informatie ernstige gevolgen kan hebben voor de verdachte. Zonder te willen stellen dat deze interventies aan elkaar kunnen worden gelijkgesteld, kunnen de inzichten uit de psychotherapie en het verhoor aldus ook voor de verbetering van de werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige inspirerend zijn. Feld en Frey stellen in gelijkaardige zin dat: “*The relationship between taxpayers and tax authorities can be modelled as an implicit or relational contract [...]. It thus involves strong emotional ties and loyalties, and goes well beyond transactional exchanges.*”³⁹.

II. Theorie van de werkrelatie

5. In de psychotherapie heeft Bordin de werkrelatie geconceptualiseerd als een combinatie van drie componenten: de overeenkomst inzake taken, de overeenkomst inzake doelen en de emotionele band⁴⁰. Dat overeenkomsten ook leiden tot een goede werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige wordt gesuggereerd door onderzoek van Kirchler *et al.* Zij stellen vast dat: “*The quality of the partnership between the tax authorities and the taxpayers depends on the quality of their interaction which, in turn, is perceived to be shaped by the parties’ mutual view of tax issues*”⁴¹.

In de psychotherapie is de werkrelatie een goede predictor gebleken voor een succesvolle therapie⁴². De therapeutische werkrelatie wordt beïnvloed door verschillende factoren. Ten eerste blijkt dat de therapeut de cliënt duidelijk moet informeren over de behandeling. De onduidelijkheid van de therapie voor de cliënten heeft een negatieve invloed op de werkrelatie⁴³. Ten tweede worden therapeutkenmerken zoals empathie, echtheid en onvoorwaardelijk positieve aanvaarding als essentiële voorwaarden voor de realisatie van een goede werkrelatie beschouwd. De onvoorwaardelijke aanvaarding betekent niet dat de therapeut het steeds eens moet zijn met zijn cliënt of diens gedrag moet goedkeuren, maar

32. Voor een lijst van referenties, zie M. VANDERHALLEN, *De werkalliantie in het politieverhoor*, onuitg. proefschrift, Leuven, KULeuven, 2007, 164 (in voetnoot).

33. M. VANDERHALLEN, *De werkalliantie in het politieverhoor*, onuitg. proefschrift, Leuven, KULeuven, 2007, 163 (en de aangehaalde verwijzingen).

34. Bv. M. VANDERHALLEN en G. VERVAEKE, “Between interviewer and suspect: the role of the working alliance in investigative interviewing” in R. BULL (ed.), *Investigative interviewing*, New York, Springer, 2014, 63-90.

35. *Ibid.*, (63) 69.

36. M. VANDERHALLEN, *De werkalliantie in het politieverhoor*, onuitg. proefschrift, Leuven, KULeuven, 2007, 164.

37. *Ibid.*, 154-164.

38. A. VRIJ, “Het verhoren van verdachten” in P.J. VAN KOPPEN, J.W. DE KEIJSER, R. HORSELENBERG en M. JELICIC (eds.), *Routes van het recht – Over de rechtspsychologie*, Den Haag, Boom Juridisch, 2017, (643) 643.

39. L.P. FELD en B.S. FREY, “Trust breeds trust: How taxpayers are treated”, *Econ.Gov.* 2002, afl. 3, (87) 89-90.

40. M. VANDERHALLEN, *De werkalliantie in het politieverhoor*, onuitg. proefschrift, Leuven, KULeuven, 2007, 167.

41. E. KIRCHLER, A. NIEMIROWSKI en A. WEARING, “Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: similarities between Austrian taxpayers and tax officers”, *Journal of Economic Psychology* 2006, afl. 27, 502-517.

42. M. VANDERHALLEN, *De werkalliantie in het politieverhoor*, onuitg. proefschrift, Leuven, KULeuven, 2007, 123.

43. *Ibid.*, 132.



betekent wel dat de therapeut de cliënt in zijn waarde laat en hem respecteert zonder over te gaan tot een beoordeling of veroordeling⁴⁴. Ten derde suggereert onderzoek dat gelijkenissen tussen de therapeut en de cliënt de opbouw van de werkrelatie faciliteren. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan verwachtingen inzake de therapie⁴⁵. Ten slotte hebben de cliëntenkenmerken ook een invloed. Zo hebben vijandigheid of moeilijkheden in het onderhouden van sociale contacten een negatieve invloed, terwijl de capaciteit om aangepaste affectiviteit te vertonen en de motivatie van de cliënt gemeten vooraf aan de psychotherapie een positieve invloed hebben⁴⁶.

Door rekening te houden met deze factoren, kan de werkrelatie worden verbeterd. Zo werden aan de hand van deze factoren suggesties gedaan om de kwaliteit van het verhoor van getuigen en verdachten te verbeteren (cf. *supra*). Hieronder wordt verkend op welke manier aan de hand van deze factoren suggesties gedaan kunnen worden om de werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige te verbeteren met het oog op een succesvolle naleving van de belastingwet.

III. Suggesties voor een verbeterde werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige

6. Eerder onderzoek naar de werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige in de praktijk is eerder beperkt⁴⁷. Pentland en Carlile merken inderdaad op dat de werkzaamheden van de belastingadministratie uiterst zelden het voorwerp uitmaken van wetenschappelijke observaties, onder meer wegens de geheimhoudingsplicht van de belastingadministratie⁴⁸. Een uitzondering vormt de studie van Boll, die gedurende een periode van 9 maanden de activiteiten van de Deense belastingadministratie heeft onderzocht aan de hand van observaties, interviews en documentanalyse⁴⁹. Aan de ene kant stelde zij vast dat de belastingambtenaren zichzelf beschreven als sterke, allesziende ambtenaren⁵⁰ en herkende zij tijdens haar observaties ook signalen van de disciplinerende macht zoals beschreven door Foucault (cf. *supra*). Zo observeerde zij de volgende door een belastingambtenaar gedomineerde situatie: “One of the tax

inspectors answers, ‘We’ll see what we can find’. Apart from providing this rather short answer, the tax inspectors are silent. They are not really saying anything or explaining the reason for the visit. I am intimidated by the situation, and in my notes, I write ‘painful silence’. It is evident that the auctioneer is keen to talk about his business. The inspectors are not directly rude, but they are not inviting conversation or providing any further clarification on the visit”⁵¹. Aan de andere kant besluit zij in haar onderzoek echter dat deze ambtenaren in de realiteit geen allesziend oog hebben. Zij zien slechts een klein deeltje van de realiteit waarop zij overdreven focussen⁵².

De suggesties hierna zijn grotendeels gebaseerd op onderzoek in andere domeinen en kunnen als inspiratiebron dienen voor verder empirisch onderzoek. Meer specifiek worden hieronder enkele van de bevindingen uit het onderzoek naar de werkrelatie binnen de psychotherapie en het verhoor belicht en vertaald naar de context van de belastingen.

7. Ten eerste heeft een duidelijke informatieverstrekking een positieve invloed op de werkrelatie. In *fiscalibus* doet dit de vraag rijzen naar de taken en de doelstellingen van de belastingadministratie. Terwijl de belastingadministratie nu eerder een controlerende taak heeft (*supra*, randnr. 1), pleit dit inzicht voor meer nadruk op informatieverstrekking. De *European Taxpayers’ Code* bevat een aantal nuttige communicatierichtlijnen. Zo wordt gesuggereerd dat de ambtenaren hun kennis en begrip van de belastingplichtigen verbeteren, zodat de communicatie kan worden aangepast aan de behoeften van de betreffende belastingplichtige. Verder wordt ook aangeraden om gebruik te maken van nieuwe communicatiemiddelen (nieuwbrief, informatie online, publieke bewustwordingscampagnes), doch om daarbij niet uit het oog te verliezen dat sommige belastingplichtigen geen toegang hebben tot deze middelen⁵³. Ook tijdens de fiscale controle is een duidelijke informatieverstrekking aan de orde. Waarom vraagt de ambtenaar deze informatie? Hoe zal het verdere onderzoek verlopen (bv. draagwijdte, omvang, duur)? Boll haalt in haar studie aan dat de Deense belastingadministratie (“SKAT”) in dit verband soms opzettelijk vaag is uit strategische overwegingen: “A way to prevent [...] strategic action from the inspected is to be vague about the purpose of the inspection and vague about how much knowledge SKAT has

44. *Ibid.*, 129 et seq.

45. *Ibid.*, 133 et seq.

46. *Ibid.*, 128 et seq.

47. Bv. L.P. FELD en B.S. FREY, “Trust breeds trust: How taxpayers are treated”, *Econ.Gov.* 2002, afl. 3, 87-99; L. GRACIA en L. OATS, “Boundary work and tax regulation: A Bourdieusian view”, *Accounting, Organizations and Society* 2012, afl. 37, nr. 5, 304-321; M. LAMB, “Horrid appealing: Accounting for taxable profits in mid-nineteenth century England”, *Accounting, Organizations and Society* 2001, afl. 26, nr. 3, 271-298; A. LIKIJOVSKI, “Training in Citizenship: Tax compliance and modernity”, *Law & Social Inquiry* 2007, afl. 32, nr. 3, 665-700; B.T. PENTLAND en P. CARLILE, “Audit the taxpayer, not the return: Tax auditing as an expression game”, *Accounting, Organizations and Society* 1996, afl. 21, nr. 2-3, 269-287; A.M. PRESTON, “The taxman cometh: some observations on the interrelationship between accounting and inland revenue practice”, *Accounting, Organizations and Society* 1989, afl. 14, nr. 5-6, 389-413.

48. B.T. PENTLAND en P. CARLILE, “Audit the taxpayer, not the return: Tax auditing as an expression game”, *Accounting, Organizations and Society* 1996, afl. 21, nr. 2-3, 269-287.

49. K. BOLL, “Shady car dealings and taxing work practices: an ethnography of tax audit process”, *Accounting, Organizations and Society* 2014, afl. 39, 1-19.

50. *Ibid.*, (1) 6.

51. *Ibid.*, (1) 9.

52. *Ibid.*, (1) 15-16.

53. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_en.pdf.



or needs – a strategy that was used at the inspection that I observed”⁵⁴. Ook dergelijk gedrag kan evenwel een nadelige invloed hebben op een goede werkrelatie en aldus op de informatieverzameling door de belastingambtenaar.

Ten tweede vormt empathie één van de voedende factoren van de werkrelatie. Er kan verwacht worden dat ook de empathie van de belastingambtenaar, zoals bij de therapeut en de verhoorder van een verdachte in een strafzaak, bijdraagt tot een goede werkrelatie. Dit betekent dat de belastingambtenaar de belastingplichtige moet begrijpen, zijn emoties en bezorgdheden moet onderkennen, en dit vervolgens aan de belastingplichtige moet communiceren⁵⁵. Hierbij aansluitend heeft een informatieverzamelaar, eerder dan een onvriendelijke, ongeduldige en beschuldigende, gesprekstijl ook een positieve invloed⁵⁶. Dit sluit aan bij eerder fiscaal onderzoek. Mendoza *et al.* halen namelijk aan dat “*provision of supportive and respectful treatment, and acknowledgment of taxpayers’ voice and opinions*” bijdragen tot een betere naleving van de belastingwet⁵⁷. Ook Calvet Christian en Alm stellen vast dat het oproepen van de sympathie bij de belastingplichtige de naleving van de belastingwet stimuleert⁵⁸. Verder blijkt uit onderzoek van Coricelli *et al.* dat het ook van belang is om de belastingfraudeur, nadat hij het stigma van de fraude heeft ondergaan, opnieuw sociaal te reintegreren en medeleven te tonen. Als dat niet gebeurt, is dit ten nadele van de toekomstige naleving van de belastingwet⁵⁹. De disciplineerende macht zoals beschreven door Foucault, vastgesteld in het onderzoek van Boll, en waarbij de belastingplichtige louter het object van informatie is, doch als subject niet communiceert met de machthebber (*cf. supra*), staat haaks op deze suggesties. Ten slotte dragen echtheid, betrouwbaarheid en eerlijkheid bij tot een goede werkrelatie⁶⁰. Dit impliceert ook dat de belastingambtenaar de belastingplichtige niet misleidt (bv. door valse beloften). Op echtheid gebaseerde relaties dragen immers bij tot vertrouwen en openheid, en stimuleren aldus in de andere richting ook informatieverstrekking.

Ten derde kan uit het onderzoek in andere domeinen worden afgeleid dat gelijkenissen tussen de belastingambtenaar en de belastingplichtige de werkrelatie positief beïnvloeden. Fiscaal onderzoek suggereert dat deze vaststelling ook geldt in de relatie tussen de belastingambtenaar en de belastingplichtige. Kirchler *et al.* hebben inderdaad aangetoond dat de aan-

wezigheid van gelijklopende fiscale opvattingen van de belastingambtenaar en de belastingplichtige, bijdragen tot een betere relatie en een betere coöperatie van de belastingplichtige. Meer specifiek onderzocht deze studie overeenkomsten onder meer op het vlak van perceptie van de complexiteit van de belastingwetgeving, fiscale ethiek, sociale normen en evaluatie van overheidsactiviteiten⁶¹. Voldoende aandacht voor overeenkomsten in opvattingen over fiscaliteit, kan aldus bijdragen tot een betere werkrelatie.

Ten slotte werd in de psychotherapie vastgesteld dat de cliëntkenmerken een invloed hebben op de therapeutische werkrelatie. Ook in fiscaal onderzoek werd eerder gesuggereerd dat persoonlijke attitude, sociale normen en motivatie een invloed hebben op fiscaal gedrag⁶². De belastingambtenaar zal wellicht gemakkelijker een goede werkrelatie kunnen opbouwen met een belastingplichtige die gemotiveerd is om te goeder trouw de belastingwetgeving na te leven, dan met een belastingplichtige die met bedrieglijk opzet de belastingwet overtreedt. Hun doelstellingen zullen dan vermoedelijk ook meer gelijklopen, nl. een juiste toepassing van de belastingwetgeving. Bij een belastingfraudeur daarentegen stemmen de doelstellingen vermoedelijk niet overeen, aangezien deze de verschuldigde belasting wil ontduiken. Volgens Prinz, Muehlbacher en Kirchler zullen fraudeurs inderdaad eerder reageren op een meer disciplinerende belastingadministratie, terwijl bij een belastingplichtige te goeder trouw wederzijds vertrouwen van groot belang is⁶³. Niettemin suggereert onderzoek naar verdachten in strafzaken dat de theorie van de werkrelatie ook in de relatie tussen de belastingambtenaar en de belastingfraudeur relevant kan zijn. Zoals hierboven aangehaald blijkt uit dit onderzoek immers dat een goede werkrelatie zelfs ook verdachten in strafzaken kan aanmoedigen om vrijer te spreken over hun doen en laten (*cf. supra*).

8. Uit onderzoek blijkt dat deze voedende factoren niet alleen belangrijk zijn bij het begin van de werkrelatie, maar ook in een latere fase. In de context van het verhoor van verdachten wordt ook het belang om een verhoor in een positieve sfeer af te sluiten, benadrukt⁶⁴. Uit dit onderzoek kan worden afgeleid dat de werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige een aangehouden inspanning vergt in

54. K. BOLL, “Shady car dealings and taxing work practices: an ethnography of tax audit process”, *Accounting, Organizations and Society* 2014, afl. 39, (1) 10.

55. M. VANDERHALLEN en G. VERVAEKE, “Between interviewer and suspect: the role of the working alliance in investigative interviewing” in R. BULL, *Investigative interviewing*, New York, Springer, 2014, (63) 72.

56. *Ibid.*, (63) 80.

57. J.P. MENDOZA, J.L. WIELHOUWER en E. KIRCHLER, “The backfiring of auditing on tax compliance”, *Journal of Economic Psychology* 2017, afl. 62, (284) 286.

58. R. CALVET CHRISTIAN en J. ALM, “Empathy, sympathy, and tax compliance”, *Journal of Economic Psychology* 2014, afl. 40, 62-82.

59. G. CORICELLI, E. RUSCONI en M.C. VILLEVAL, “Tax evasion and emotions: an empirical test of re-integrative shaming theory”, *Journal of Economic Psychology* 2014, afl. 40, 49-61.

60. In de context van het verhoor van verdachten: M. VANDERHALLEN en G. VERVAEKE, “Between interviewer and suspect: the role of the working alliance in investigative interviewing” in R. BULL, *Investigative interviewing*, New York, Springer, 2014, (63) 74; M. VANDERHALLEN, *De werkkalliantie in het politieverhoor*, onuitg. proefschrift, Leuven, KULeuven, 2007, 132.

61. E. KIRCHLER, A. NIEMIROWSKI en A. WEARING, “Shared subjective views, intent to cooperate and tax compliance: similarities between Austrian taxpayers and tax officers”, *Journal of Economic Psychology* 2006, afl. 27, 502-517.

62. M. PICKHARDT en A. PRINZ, “Behavioral Dynamics of Tax Evasion”, *Journal of Economic Psychology* 2014, afl. 40, (1) 3 en 8.

63. A. PRINZ, S. MUEHLBACHER en E. KIRCHLER, “The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization”, *Journal of Economic Psychology* 2014, afl. 40, 20-34.

64. M. VANDERHALLEN en G. VERVAEKE, “Between interviewer and suspect: the role of the working alliance in investigative interviewing” in R. BULL, *Investigative interviewing*, New York, Springer, 2014, (63) 80.



elk fase van de relatie. Het afsluiten van een fiscale controle in een positieve sfeer draagt evenzo bij tot een goede werkrelatie. Indien een controle geen aanleiding heeft gegeven tot een rechtzetting, kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een uitdrukkelijke berichtgeving hierover.

IV. Besluit

9. In deze verkennende bijdrage werd, vooral op grond van onderzoek in andere domeinen, gesuggereerd dat de inzicht-

ten uit de gedragswetenschappen omtrent de werkrelatie een bijdrage kunnen leveren voor een verbeterde werkrelatie tussen de belastingadministratie en de belastingplichtige en aldus ook tot een succesvolle naleving van de belastingwet. Een goede werkrelatie kan worden opgebouwd door duidelijke informatie, empathie en voldoende aandacht voor gelijklopende fiscale opvattingen. Dit zijn elementen waar desgevallend rekening mee gehouden kan worden bijvoorbeeld bij aanwervingen, opleidingen, bevorderingen of het uittekenen van taken van belastingambtenaren.

