



**UHASSELT**

KNOWLEDGE IN ACTION

## Faculteit Bedrijfseconomische Wetenschappen

master in de toegepaste economische  
wetenschappen

### **Masterthesis**

***Beleidsanalyse van de maatregelen getroffen ter bevordering van de fiscale  
transparantie tussen Europese lidstaten***

### **Ellen Welkenhuysen**

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste economische wetenschappen,  
afstudeerrichting beleidsmanagement

### **PROMOTOR :**

Prof. dr. Wim MARNEFFE

### **COPROMOTOR :**

De heer Willem VANLAER  
Prof. dr. Elly VAN DE VELDE



**UHASSELT**

KNOWLEDGE IN ACTION

[www.uhasselt.be](http://www.uhasselt.be)  
Universiteit Hasselt  
Campus Hasselt:  
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt  
Campus Diepenbeek:  
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

**2016**  
**2017**



# Faculteit Bedrijfseconomische Wetenschappen

master in de toegepaste economische  
wetenschappen

## ***Masterthesis***

***Beleidsanalyse van de maatregelen getroffen ter bevordering van de fiscale  
transparantie tussen Europese lidstaten***

**Ellen Welkenhuysen**

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de toegepaste economische wetenschappen,  
afstudeerrichting beleidsmanagement

### **PROMOTOR :**

Prof. dr. Wim MARNEFFE

### **COPROMOTOR :**

De heer Willem VANLAER

Prof. dr. Elly VAN DE VELDE



# Woord vooraf

Deze masterproef vormt een belangrijk onderdeel ter afsluiting van mijn opleiding Toegepaste Economische Wetenschappen aan de UHasselt. Het vervolledigen van dit onderzoek bracht heel wat uitdagingen en hindernissen met zich mee. Het was een groot leerproces om dit onderzoek tot een goed einde te kunnen brengen.

Er zijn heel wat mensen die een grote bijdrage hebben geleverd aan het resultaat van dit onderzoek. In de eerste plaats wil ik uiteraard mijn promotor Wim Marneffe en co-promotor Willem Vanlaer bedanken voor de goede begeleiding en de constructieve feedback. De totstandkoming van deze masterproef is grotendeels te danken aan hun hulp en steun. Daarnaast wil ik Elly Van de Velde (docent Faculteit Rechten), Steven Vanden Berghe (Voorzitter Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken), Loïc Van Staey (Fiscaal adviseur UNIZO), Wesley De Visscher (Fiscaal adviseur VBO), Tim Van den Bruel (Executive Tax manager KPMG) en Gert De Greeve (Verantwoordelijke voor de fiscale afdeling bij Van Havermaet) bedanken voor hun tijd en kritische mening.

Dit onderzoek kan de basis vormen voor bijkomend wetenschappelijk en diepgaand onderzoek omtrent fiscale transparantie. Het onderwerp wekt steeds meer belangstelling en dat zal zich in de toekomst verder zetten. Ik ben dan ook zeer tevreden dat ik dit onderwerp heb mogen analyseren.



# Samenvatting

De veranderende socio-economische omgeving en de toenemende interdependentie tussen de Europese landen leidt tot nieuwe uitdagingen inzake fiscale concurrentie. De grens tussen schadelijke en eerlijke fiscale competitie wordt alsmaar dunner. Het fiscaal klimaat heeft dan ook de afgelopen jaren heel wat publieke, politieke en media aandacht gekregen door onder andere de Panama Papers en de Luxleaks. Deze vormen van fiscale planning, legaal of niet, worden vaak maatschappelijk niet meer aanvaard.

Het belang van correcte en volledige informatie neemt toe en wordt gezien als een belangrijke schakel richting rechtvaardige fiscaliteit. Als reactie op deze evolutie, hebben zowel internationale als Europese instanties over de jaren heen heel wat initiatieven genomen om belastingontduiking en -ontwijking tegen te gaan. Hieruit volgt de eerste onderzoeksvraag die centraal staat in het eerste deel van dit onderzoek; "Welke maatregelen zijn er genomen op Europees of internationaal niveau en wat is hun invloed/impact op de Belgische markt?".

Om een antwoord te kunnen formuleren op deze onderzoeksvraag werd ervoor gekozen om het geheel op te splitsen in drie verschillende tijdsperiodes. In elke tijdsperiode wordt vervolgens een onderscheid gemaakt tussen de doelstellingen die de instanties nastreven, de maatregelen die ze genomen hebben en de impact van deze maatregelen in België. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een korte bespreking van wat er in de toekomst verwacht kan worden omtrent nieuwe en bijkomende maatregelen.

Uit het onderzoek is gebleken dat op internationaal niveau hoofdzakelijk de OESO optreedt als initiatiefnemer. De Europese Commissie speelt een centrale rol op Europees niveau. Toch kan er worden waargenomen dat de onderlinge samenhang tussen de verschillende initiatieven vaak ontbreekt. De instanties slagen er niet in om een gemeenschappelijk en algemeen kader te creëren. Hierdoor komt de ontwikkeling van een stabiel rechtsklimaat in gedrang.

Voor het bevorderen van de rechtszekerheid en de fiscale transparantie zet België in op het systeem van de Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken. Een voorafgaande beslissing oftewel een ruling is een beslissing waarmee de FOD Financiën bepaalt hoe de belastingwetten zullen worden toegepast op een specifieke situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

Aangezien kmo's een prominente positie innemen in het Vlaamse ondernemingslandschap heeft de Rulingdienst het afgelopen jaar heel wat inspanningen geleverd om de toegankelijkheid voor kmo's te verbeteren. Desondanks blijft het effect hiervan voorlopig uit. Bijgevolg staat in het tweede deel van dit onderzoek de volgende vraag centraal; "Welke factoren beïnvloeden de rulingaanvraag bij kmo's?".

Dit hoofdstuk begint met een korte toelichting van het begrip "fiscale ruling" en bespreekt de werking van de Rulingdienst. Daarna wordt op basis van de gevonden literatuur en de afgenomen interviews een theoretische indicatie gegeven van het mogelijke antwoord op de onderzoeksvraag. Door middel van een enquête werd deze theorie getoetst aan de praktijk. Echter, omwille van een responsgraad van slechts 15 respondenten zijn de resultaten van dit onderzoek niet representatief.

Uit het empirisch onderzoek is wel gebleken dat rechtszekerheid een vooraanstaande functie heeft in de beslissing van een kmo om al dan niet een ruling aan te vragen. Dit resultaat werd zowel theoretisch als empirisch bevestigd. Daarnaast kan er ook worden aangenomen dat het verlies aan flexibiliteit dat gepaard gaat bij de rulingaanvraag en de mate waarin kmo's transparant moeten zijn ten opzichte van de Rulingdienst, weinig tot geen invloed uitoefenen op de rulingaanvraag.

# Inhoudsopgave

<b>Woord vooraf</b> .....	<b>1</b>
<b>Samenvatting</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Probleemstelling</b> .....	<b>7</b>
<b>1.1 Inleiding</b> .....	<b>7</b>
<b>1.2 Praktische relevantie</b> .....	<b>8</b>
<b>1.3 Onderzoeksvragen</b> .....	<b>10</b>
<b>1.4 Onderzoeksplan</b> .....	<b>11</b>
1.4.1 Theoretisch kader .....	11
1.4.2 Empirisch onderzoek.....	12
<b>2. Overzicht van maatregelen inzake fiscale transparantie en fiscale fraude en hun gevolgen</b> .....	<b>13</b>
<b>2.1 Inleiding</b> .....	<b>13</b>
2.1.1 Begripsbepaling .....	13
2.1.2 Korte historiek.....	15
2.1.3 Oorzaken van fiscale fraude.....	16
<b>2.2 Periode 1800 – 2000</b> .....	<b>18</b>
2.2.1 Doelstellingen .....	18
2.2.2 Maatregelen .....	19
2.2.3 Impact België.....	20
<b>2.3 Periode 2000 – 2007</b> .....	<b>20</b>
2.3.1 Doelstellingen .....	21
2.3.2 Maatregelen .....	21
2.3.3 Impact België.....	22
<b>2.4 Periode 2007 – 2016</b> .....	<b>23</b>
2.4.1 Doelstellingen .....	23
2.4.2 Maatregelen .....	24
2.4.3. Impact België.....	27
<b>2.5 Een blik op de toekomst</b> .....	<b>28</b>
2.5.1 Doelstellingen .....	28
2.5.2 Maatregelen .....	29
2.5.3. Impact België.....	29
<b>2.6 Conclusie</b> .....	<b>30</b>
<b>3. Fiscale rulings</b> .....	<b>33</b>
<b>3.1 Inleiding</b> .....	<b>33</b>
<b>3.2 Het begrip “Fiscale ruling”</b> .....	<b>33</b>
<b>3.3 De Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB)</b> .....	<b>34</b>
3.3.1 Werking van de DVB .....	34
3.3.2 Verrichtingen waarvoor rulings worden aangevraagd.....	41
<b>3.4 Factoren die invloed uitoefenen op de rulingaanvraag bij kmo’s</b> .....	<b>43</b>
3.4.1 Literatuur en interviews .....	43
3.4.2 Resultaten.....	49
<b>3.5 Conclusie</b> .....	<b>57</b>
<b>4. Discussie</b> .....	<b>59</b>
<b>5. Beleidsaanbevelingen</b> .....	<b>61</b>



<b>7. Lijst geraadpleegde werken.....</b>	<b>63</b>
<b>8. Bijlagen.....</b>	<b>67</b>
<b>8.1 Bijlage 1: Samenvattende tabel BEPS .....</b>	<b>67</b>
<b>8.2 Bijlage 2: Telefonisch interview met Wesley De Visscher .....</b>	<b>70</b>
<b>8.3 Bijlage 3: Interview met Loïc Van Staey .....</b>	<b>72</b>
<b>8.4 Bijlage 4: Interview met Steven Vanden Berghe .....</b>	<b>77</b>
<b>8.5 Bijlage 5: Interview met Tim Van den Bruel .....</b>	<b>84</b>
<b>8.6 Bijlage 6: Interview met Gert De Greeve.....</b>	<b>89</b>
<b>8.7 Bijlage 7: Vragenlijst.....</b>	<b>92</b>
<b>8.8 Bijlage 8: De Mann-Whitney toets.....</b>	<b>100</b>
<b>8.9 Bijlage 9: Tabellen beschrijving attributen .....</b>	<b>101</b>
8.9.1 Scenario 2.....	101
8.9.2 Scenario 3.....	102
<b>8.10 Bijlage 10: Paired sample t test.....</b>	<b>104</b>
8.10.1 Scenario 1 en 2 .....	104
8.10.2 Scenario 1 en 3 .....	104
8.10.3 Scenario 2 en 3 .....	105
<b>8.11 Bijlage 11: Correlatiematrix.....</b>	<b>106</b>
8.11.1 Scenario 2.....	106
8.11.2 Scenario 3.....	107
<b>8.12 Bijlage 12: Normaliteitstoets .....</b>	<b>108</b>
8.12.1 Scenario 1.....	108
8.12.2 Scenario 2.....	109
8.12.2 Scenario 3.....	109
<b>8.13 Bijlage 13: lineair regressie model scenario 2.....</b>	<b>111</b>

# 1. Probleemstelling

## 1.1 Inleiding

De Panama Papers, de WikiLeaks, de LuxLeaks of de SwissLeaks, iedereen heeft er wel van gehoord. In april 2016 werd maar liefst 2,6 terabyte of 11,5 miljoen vertrouwelijke documenten naar buiten gebracht (Watson, 2016). De Panama Papers staan hiermee gekend als het grootste datalek ter wereld. Miljoenen bedrijven, instellingen en individuen ontweken belastingen door offshore inrichtingen op te zetten in belastingparadijzen zoals Panama, de Bahama's en de Britse Maagdeneilanden. Ook de recente gebeurtenissen rond de multinationals Apple en Starbucks hebben ertoe bijgedragen dat de fiscale rechtvaardigheid steeds meer in vraag werd gesteld. Door het opzetten van brievenbusvennootschappen waren deze bedrijven in staat om grote winsten te verschuiven naar landen met zeer lage belastingtarieven. Legaal of niet, de maatschappelijke aanvaardbaarheid van deze vormen van belastingontwijking komen steeds meer onder vuur te liggen (Peeters & Seré, 2016).

Belastingparadijzen hebben vaak een ongelukkig imago en worden al snel gezien als illegaal en onrechtvaardig. Daar komt nog bij dat een enorme omvang aan economische activiteiten via deze weg verloopt. Ongeveer twee derde van de totale internationale monetaire expansie komt in deze paradijzen tot stand. Dit is ook te zien aan het aantal bancaire transacties uitgevoerd langs belastingparadijzen. 25 jaar geleden bedroeg dit 5% van de wereldeconomie, vandaag de dag is dat maar liefst 50%. Financiële belastingparadijzen zijn gevestigd over de hele wereld en stijgen in aantal. In 2014 waren er wereldwijd ongeveer 68 financiële paradijzen (Botis, 2014).

Niet alle transacties die via belastingparadijzen verlopen, kunnen worden aanzien als fraude. Fraude komt pas tot stand wanneer moedwillig informatie wordt achtergehouden voor de fiscus, met als doel minder of geen belastingen betalen. Hoe omvangrijk de fiscale fraude is in België, is zeer moeilijk te achterhalen. Dit komt vooral doordat verschillende factoren zoals illegale immigratie en juridische inrichtingen voortdurend veranderen. Volgens een onderzoek, dat gebaseerd is op het model van Schneider, bedraagt de omvang van de zwarte economie in België ongeveer 15% tot 16% van het bruto binnenlands product. In monetaire termen komt dit neer op ongeveer 63 miljard EUR (Crombez, 2016).

Het opzetten van brievenbusvennootschappen is perfect legaal. In het voorbeeld van Apple ontstaat het misbruik pas doordat Ierland belastingvoordelen heeft toegekend aan Apple. Deze belastingvoordelen, die via een ruling werden afgegeven, kunnen door de Europese Unie gezien worden als verboden staatssteun<sup>1</sup>. Een gelijkaardig voorbeeld dat zich in België heeft afgespeeld heeft betrekking op de *excess profit rulings*. Begin 2016 heeft de Europese Commissie besloten dat deze rulings onwettig waren. Hierdoor moest ongeveer 700 miljoen EUR teruggevorderd worden van enkele multinationals (Europese Commissie, 2016).

---

<sup>1</sup> Art. 107, 1. VWEU

Op de website van de Rulingdienst wordt een ruling of voorafgaande beslissing gedefinieerd als een beslissing waarmee de FOD Financiën bepaalt hoe de belastingwetten zullen worden toegepast op een specifieke situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. Het systeem is de afgelopen jaren meerdere malen, eerder negatief, in de berichtgeving gekomen. Media wekte de indruk dat fiscale rulings hoofdzakelijk voordelig zijn voor multinationals. In 2015 kwam zo'n 34,70% van de formele rulingaanvragen vanuit grote ondernemingen. Toch staat de Rulingdienst ook klaar voor kmo's en particulieren. Zo was in 2015 36,50% van de formele rulingaanvragen afkomstig van kmo's en 20,20% van particulieren (Vanden Berghe, 2016).

## 1.2 Praktische relevantie

Het ontduiken en/of ontwijken van belastingen is een probleem dat zich op internationaal niveau afspeelt. Door het opzetten van brievenbusvennootschappen in belastingparadijzen wordt de financiële situatie van mensen, instellingen en bedrijven grotendeels verborgen gehouden. Burgers, gezinnen en bedrijven die correct belastingen betalen voelen zich hierdoor benadeeld. Dit kan leiden tot onrust en wantrouwen in het belastingstelsel. Een ander gevolg van deze problematiek is dat de belastingdruk alsmaar zal toenemen voor de belastingbetaler. Deze praktijken kunnen een eerlijke verdeling van de lasten en een eerlijke concurrentie tussen bedrijven ondermijnen. Vooral in tijden van crisis is het belangrijk om deze negatieve effecten te reduceren of te vermijden. Kenmerkend voor deze periodes is dat het consumentenvertrouwen in de economie sowieso al op een laag pitje staat<sup>2</sup> (Europese Commissie, 2015).

Bovendien ontlopen de overheden heel wat inkomsten doordat mensen of bedrijven belastingen ontduiken en ontwijken. Ieder jaar zouden de lidstaten van de Europese Unie maar liefst 50 tot 70 miljard EUR verliezen aan inkomsten door belastingontduiking (Europese Commissie, 2016). Aan de ene kant kan de overheid deze misgelopen inkomsten ergens anders zoeken door bijvoorbeeld de belasting op arbeid, consumptie en eigendom te verhogen (OECD, 1998). Aan de andere kant bestaat de mogelijkheid dat de staat zijn uitgaven zal beperken, wat nadelig is voor alle inwoners.

Een ander indirect effect van dit probleem is de toenemende administratieve kost voor de Europese instanties. Door de opkomende belastingparadijzen en het misbruik van brievenbusvennootschappen moet de Europese Commissie het aantal controles opvoeren. De verschillende belastinginspecties zijn genoodzaakt om onderzoeken uit te voeren en, indien nodig, sancties te ondernemen. Dit brengt extra (onvoorziene) kosten met zich mee (OECD, 1998).

Deze diverse gevolgen van fiscale fraude moeten bestreden worden door de fiscale transparantie tussen de verschillende EU-lidstaten te verbeteren. Op basis van verscheidene onderzoeken is aangetoond dat fiscale transparantie verschillende voordelen heeft. Fiscale transparantie reduceert

---

<sup>2</sup> Gebaseerd op de maandelijkse consumentenenquête uitgevoerd door de Nationale Bank van België. De indicatoren van het consumentenvertrouwen zijn de vooruitzichten voor de volgende twaalf maanden met betrekking tot de economische situatie in België, de werkloosheid in België, de financiële situatie van gezinnen en het sparen door de gezinnen. Het consumentenvertrouwen bereikte eind 2008 en eind 2012 een historisch dieptepunt met een indicator van -25. In februari dit jaar bedroeg dit -5 (NBB, 2016).

de financieringskosten (Glennester & Shin, 2008), corruptie (Reinikka & Svensson, 2004) en het voeren van een creatieve boekhouding (Wehner & Renzio, 2013). Daar komt nog bij dat fiscale transparantie een essentieel hulpmiddel is bij het bestrijden van asymmetrische informatie. Deze marktvaling kan gereduceerd worden door correcte fiscale informatie te communiceren naar de bevolking toe (Esteller-Moré & Polo Otero, 2012). Tot slot leidt een verbetering van de fiscale transparantie tot een toename van de geloofwaardigheid van een land en zorgt het voor economische en financiële stabiliteit in de wereld (IMF staff, 2014).

Niet alleen het niet-oplossen van deze problematiek brengt negatieve effecten met zich mee, maar ook het foutief uitvoeren van de aanbevolen maatregelen door de bevoegde instanties kunnen schade toebrengen aan de interne markt. Bij de creatie van nieuwe regels ontstaan automatisch ook nieuwe achterpoortjes om na te komen verplichtingen te minimaliseren. Voor de algemene welvaart is het van alle belang dat fragmentatie van de Europese interne markt moet worden vermeden. Dit kan enkel door de aanbevelingen van de Europese Commissie consistent en bilateraal toe te passen in alle EU-lidstaten (Nevius Alistair & Schreiber Sally, 2016).

Deze materie heeft een grote praktische relevantie aangezien het alle inwoners van België en andere landen aangaat. De globalisering is over de jaren sterk toegenomen waardoor landen wereldwijd steeds meer in contact staan met elkaar en bijgevolg een bepaalde invloed op elkaar uitoefenen. Een toenemend aantal ondernemingen opereert internationaal waardoor ook hun offshore inrichtingen en vennootschappen over de Belgische en zelfs Europese grenzen heen gaan. Daarom is het een vereiste dat de overheden van de verschillende lidstaten samenwerken en duidelijke afspraken maken omtrent deze problematiek. Op internationaal niveau bekleedt de OESO een belangrijke functie, op Europees niveau treedt de Europese Commissie op als voornaamste instantie. Daarna is het aan de lidstaten om de maatregelen consistent toe te passen.

Door het aanhouden van extreem lage belastingtarieven worden belastingparadijzen financieel erg aantrekkelijk voor multinationals of kapitaalkrachtige ondernemingen. Daardoor kan er competitie ontstaan tussen verschillende staten die een zo laag mogelijk tarief proberen na te streven, ook wel bekend als "*race to the bottom*". Dit kan het belastingsysteem van andere staten beschadigen. Landen die meedoen aan deze competitie en hun tarief aanzienlijk verlagen zullen minder overheidsuitgaven kunnen doen of hun inkomsten ergens anders moeten zoeken. Hierdoor begint de mix overheidsinkomsten en -uitgaven af te wijken van het originele beleid.

Verder tast deze competitie de handel en de investeringen aan terwijl het stimuleren van internationale handel en investeringen een cruciale factor is voor het creëren van een stabiele economische groei (OECD, 1998). Voor de algemene welvaart en vooruitgang van de Europese Unie is het van groot belang dat er rechtszekerheid en duidelijkheid wordt gecreëerd. Hoe groter de rechtszekerheid in een land, hoe meer bedrijven zullen investeren (Van Overtveldt, 2016).

Het systeem van de Voorafgaande Beslissingen speelt een prominente rol in het creëren van rechtszekerheid. Vooral voor kmo's, die soms een zwakkere positie innemen ten opzichte van

multinationals, kan het systeem heel wat voordelen bieden. Het is van groot belang om kmo's te stimuleren in dit proces aangezien zij een belangrijke functie bekleden binnen het Belgische en Vlaamse ondernemingslandschap. Vlaanderen telde maar liefst 599.844 kmo's in 2015. Het aantal kmo's stijgt ieder jaar met een gemiddelde jaarlijkse groei van 2%. Daarnaast is 69,90% van de totale tewerkstelling in België afkomstig van kmo's en creëren ze een toegevoegde waarde van 62,20% (UNIZO, 2016).

De afgelopen jaren heeft de Rulingdienst heel wat inspanningen geleverd om aan te tonen dat niet enkel multinationals voordeel kunnen halen uit het systeem van de fiscale rulings. Er zijn verschillende acties ondernomen om kmo's te informeren over de baten die deze rulings met zich meebrengen. Ondanks deze acties is het aandeel van de kmo's in het aantal formele rulingaanvragen gedaald in 2016 van 36,50% naar 30%. Dat terwijl het aandeel van de grote ondernemingen is toegenomen van 34,70% tot 38,78%<sup>3</sup>.

Het is praktisch zeer relevant om de oorzaak van deze daling te achterhalen aangezien dit resultaat uiterst verrassend en onverwachts is. Het is belangrijk om na te gaan welke elementen een invloed uitoefenen op de rulingaanvraag bij kmo's. Het achterhalen van de relevante factoren is van belang met het oog op een verdere profilering en uitbreiding van de Rulingdienst. Om meer kmo's aan te trekken zal de Rulingdienst zijn beleid moeten aanpassen en bijsturen. Tot slot kan volgens de studie van Fouquet et al. (2008) het systeem van de rulings aanzien worden als een instrument om belastingontduiking tegen te gaan aangezien de bereidheid tot betalen van belastingen toeneemt.

### 1.3 Onderzoeksvragen

In het eerste deel van deze thesis is het de bedoeling om te weten te komen welke maatregelen de internationale en Europese instanties de afgelopen jaren hebben genomen om belastingontduiking en -ontwijking tegen te gaan. Daarnaast wordt er ook gekeken naar de gevolgen van deze maatregelen in België. Dit is dan ook meteen de **eerste onderzoeksvraag** van deze studie: "Welke maatregelen zijn er genomen op Europees of internationaal niveau en wat is hun invloed/impact op de Belgische markt?".

Om een antwoord te kunnen formuleren op deze eerste onderzoeksvraag, is het belangrijk om eerst te gaan kijken naar de doelstellingen die de internationale of Europese instellingen nastreven. Zo is het mogelijk dat de Europese Unie gedeeltelijke transparantie nastreeft in plaats van volledige transparantie. Volgens Coveliers, Verstraete en De Maeyer (2014) zal de overheid eerder een versoepeling van het bankgeheim nastreven. Wanneer andere landen in Europa een beleid voeren waarbij het bankgeheim in grote mate wordt gerespecteerd, dan zullen particulieren tegoeden die het resultaat zijn van belastingontduiking of illegaal verdiend geld wegzetten op een bankrekening die beschermd wordt door het bankgeheim. Volledige transparantie in België zou dus

---

<sup>3</sup> Bron: interview Steven Vanden Berghe (voorzitter Rulingdienst)

kunnen leiden tot een kapitaalvlucht naar het buitenland (Coveliers, Verstraete, & De Maeyer, 2014). Dit voorbeeld toont aan dat een aanpak op Europees niveau noodzakelijk en efficiënter is.

Toch komt een aanpak op Europees niveau niet zonder problemen. Iedere maatregel heeft een andere impact in een bepaalde staat aangezien er geen gemeenschappelijke fiscale regeling is voor de directe belastingen binnen de Europese Unie (Bongaerts & Ijzerman, 2016). Daarbij komt dat sommige landen bijvoorbeeld over minder natuurlijke rijkdommen beschikken, een kleinere afzetmarkt hebben of over een minder hoog opgeleide bevolking beschikt, waardoor in hun geval een lager fiscaal tarief rechtvaardig kan zijn. Dit ter compensatie voor de structurele nadelen die ze hebben op andere gebieden (OECD, 1998). Deze landen hebben nood aan een mildere aanpak. Maar het is voor de Europese Commissie onmogelijk om met iedere lidstaat altijd evenveel rekening te houden.

In het tweede deel van deze thesis wordt er dieper ingegaan op één van de belangrijkste instrumenten inzake fiscale transparantie, namelijk het systeem van de fiscale rulings. De focus van het onderzoek ligt op de kmo's. Per sector wordt gekeken met welke vragen kmo's geconfronteerd worden, hoe ze omgaan met onduidelijkheden in de wetgeving, hoe snel ze overgaan tot een rulingaanvraag, op welke manier ze dit doen (d.m.v. consultancy bedrijf, advocaat, adviseur, rechtstreeks naar de rulingdienst,...), voor welke transacties of verrichtingen het vaakst rulings worden aangevraagd en welke factoren uiteindelijk een invloed uitoefenen op de rulingaanvraag. De **tweede onderzoeksvraag** luidt dan ook als volgt: "Welke factoren beïnvloeden de rulingaanvragen bij kmo's?".

## 1.4 Onderzoeksplan

### 1.4.1 Theoretisch kader

Voor de beschrijving van het theoretisch deel zal er beroep worden gedaan op een uitgebreide literatuurstudie. Relevante informatie zal voornamelijk gezocht worden via rapporten van de OESO, de Europese Commissie en het IMF. Daarnaast zullen er ook studies worden geraadpleegd van de Federale Overheidsdienst Financiën. Tot slot zal via Google Scholar en Ebscohost gezocht worden naar andere onderzoeken die gerelateerd zijn aan dit thema. Dit onder meer onder de zoektermen "Fiscal Fraud", "Tax Fraud", "Agressive Tax Planning", "Fiscal Transparency", "Tax Uncertainty", "Bank Information",...

Voor het tweede deel van dit onderzoek zal eerst het begrip "Fiscale rulings" verder worden toegelicht. Daarna zal er dieper worden ingegaan op de werking van de Rulingdienst en de soorten verrichtingen waarvoor ondernemingen regelmatig rulings aanvragen. Deze informatie kan hoofdzakelijk geraadpleegd worden via de website van de Dienst Voorafgaande Beslissingen en de website van fisconetplus. Tot slot zal ook relevante literatuur worden bestudeerd die een mogelijk antwoord kunnen bieden op de onderzoeksvraag.

### 1.4.2 Empirisch onderzoek

Voor het empirisch onderzoek zal er informatie gehaald worden uit drie verschillende bronnen. Ten eerste zal, zoals reeds aangehaald, relevante literatuur en rapporten van de Rulingdienst worden geraadpleegd. Daarnaast zal er eigen informatie worden verkregen op basis van verschillende interviews en het afnemen van een enquête.

Er zal een interview plaatsvinden met fiscaal adviseur Wesley De Visscher van VBO en fiscaal adviseur Loïc Van Staey van UNIZO. Daarnaast zal er contact worden opgenomen met Tim Van den Bruel, executive tax manager bij KPMG. Verder zal er nog een interview worden afgenomen met Steven Vanden Berghe, voorzitter van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken. Tot slot zal er nog een gesprek plaatsvinden met Gert De Greeve, verantwoordelijke voor de fiscale afdeling binnen advieskantoor Van Havermaet in Limburg.

Voor het uitsturen van de vragenlijst zal er worden samengewerkt met UNIZO, VBO en de Rulingdienst. De vragenlijst zal tijdelijk beschikbaar worden gesteld op de website van UNIZO. Daarnaast zal Wesley De Visscher van VBO de enquête uitsturen naar alle federaties. Verder zal er ook gebruik gemaakt worden van LinkedIn. Via dit kanaal zal de vragenlijst verspreid worden binnen ons netwerk. Tot slot zullen er ook directe e-mails worden uitgestuurd naar kmo's.

## 2. Overzicht van maatregelen inzake fiscale transparantie en fiscale fraude en hun gevolgen

### 2.1 Inleiding

In het tweede hoofdstuk van dit onderzoek wordt een overzicht gegeven van de maatregelen die genomen zijn om belastingontduiking en -ontwijking terug te dringen. In het eerste deel worden enkele belangrijke begrippen ruimer gedefinieerd om als volgt dieper in te gaan op de korte historiek van hoe de aandacht voor deze problematiek is ontstaan. Daarna worden de belangrijkste oorzaken van fiscale fraude in België aangehaald.

Vervolgens komen drie verschillende tijdsperiodes aan bod waarbij voor iedere periode de nagestreefde doelstellingen worden nagegaan, de belangrijkste maatregelen worden weergegeven en de effecten op de Belgische markt worden beschreven. Aangezien de omvang van alle genomen maatregelen te ruim is, wordt ervoor geopteerd om in dit onderzoek enkel de belangrijkste en meest ingrijpende maatregelen in kaart te brengen. De eerste periode is tussen 1800 en 2000, wanneer er nog een laks beleid werd gevoerd en weinig aandacht werd besteed aan fiscale transparantie. De volgende tijdsperiode betreft tussen de jaren 2000 en 2007, oftewel de pre kredietcrisis periode. Ten derde zal er worden gekeken naar de periode tussen 2007 en het heden, de periode die volgt na de kredietcrisis. Tot slot zullen de potentiële toekomstige evoluties kort worden besproken die zich de volgende jaren kunnen voordoen. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

#### 2.1.1 Begripsbepaling

Belastingparadijs is een woord dat veelvuldig wordt gebruikt door de media. Maar wat is nu eigenlijk een belastingparadijs en wanneer behoort een land tot deze categorie? Volgens de OESO is een **belastingparadijs** een land dat erin slaagt om zijn publieke goederen en diensten te financieren zonder of met lage belastinginkomsten en die zichzelf presenteren als een plaats waar buitenlanders terecht kunnen om te ontsnappen aan de taksen van hun eigen land (OECD, 1998). Hiermee willen ze buitenlandse investeerders aantrekken om ondernemingen op te starten op hun gebied. Kenmerkend voor deze landen is dat ze geen of enkel een nominale taks hebben, een lage bereidheid om informatie uit te wisselen met andere overheden, een lage transparantie en de afwezigheid van de plicht om aanzienlijke activiteiten in het rechtsgebied uit te voeren.

Het onderscheid moet gemaakt worden met landen die wel een inkomsten genereren uit hun belastingen maar een specifiek taxatiesysteem hebben om competitief te blijven ten opzichte van andere staten. Dit zijn landen die een fiscaal gunstig tarief of regime aanbieden in specifieke situaties, maar wat mogelijk nadelig kan zijn voor de eigen economie. Andere kenmerken zijn geen of lage effectieve belastingtarieven, een lage transparantie, een moeilijke toegang tot informatie en "Ring fencing" regimes. Laatstgenoemde term wilt zeggen dat de fiscaal gunstige regimes die worden aangeboden door dat land, gedeeltelijk of volledig worden geïsoleerd van de eigen



binnenlandse markt. Aangezien deze speciale regimes een negatief effect kunnen hebben op de werking van de eigen economie, onderneemt het land acties om de markt te beschermen (OECD, 1998).

Door de oprichting van een brievenbusvennootschap kan een onderneming het gewenste vennootschapsrechtelijk kader kiezen. Een **brievenbusvennootschap** is een vennootschap die wordt opgericht in de ene jurisdictie terwijl zij alle of het merendeel van hun economische activiteiten in een andere jurisdictie uitoefent. Een bedrijf incorporeert in een land met een gunstig fiscaal tarief aan vennootschapsbelasting en maakt vervolgens gebruik van het vrij vestigingsrecht. Dit geeft de onderneming het recht om kantoren te openen in andere EU landen en daar hun activiteiten uit te voeren (Maresceau, 2015). Net zozeer als het oprichten van een brievenbusvennootschap is het opzetten van offshore vennootschappen perfect legaal. Offshore vennootschappen zijn gevestigd op plaatsen waar financiële activiteiten worden aangeboden en die zich onderscheiden van andere belangrijke regulerende staten door geografie en/of door de wetgeving (Hampton & Abbott, 1999).

Om de problematiek van fiscale fraude te kunnen bestuderen is het belangrijk om een onderscheid te maken tussen belastingontwijking en belastingontduiking. Bij **belastingontwijking** gaat men zich onttrekken aan belastingen zonder overtreding of schending van de wet, op een legale manier. Over het algemeen streeft iedere belastingbetaler het meest gunstige fiscale tarief na, wat juridisch perfect aanvaardbaar is. **Belastingontduiking**, belastingfraude of fiscale fraude is illegaal aangezien men hierbij de fiscale wetgeving gaat overtreden om belastingen te kunnen vermijden (Vanhout, 2007). In de publieke opinie vervaagt de grens tussen deze twee begrippen steeds meer en meer. Dit kunnen we terugvinden in de voorbeelden van de Panama Papers en van Apple. De verschillende offshore vennootschappen zijn meestal legaal, de wetgeving wordt niet overtreden. Toch wordt in deze gevallen het rechtvaardigheidsprincipe door de media en de maatschappij in vraag gesteld.

Een ander bekend fenomeen is *agressive tax planning* of **agressieve fiscale planning**. De Europese Commissie (2012) omschrijft dit begrip als "het proberen voordeel te halen uit de technische aspecten van een belastingstelsel of door mismatches tussen twee of meer fiscale systemen met als doel de belastingschuld te verminderen". Het gevolg van deze techniek is dat er een dubbele aftrek kan ontstaan (hetzelfde verlies wordt in twee verschillende staten in mindering gebracht) of een dubbele niet-belasting (hetzelfde inkomen worden in twee verschillende staten niet belast). Winsten worden via deze weg verschoven naar landen met een gunstig fiscaal regime of tarief (European Commission, 2012).

Het begrip **bankgeheim** kan niet los gezien worden van belastingontwijking en speelt een centrale rol binnen deze problematiek. Deze term wordt door het Belgisch woordenboek Van Dale gedefinieerd als "ambtsgeheim van een bankier". Toegepast in een economische of juridische context wilt dit zeggen "de verplichting van een bank om gegevens van zijn klanten vertrouwelijk te behandelen". Dit is een gevoelige materie aangezien er een vertrouwensrelatie is tussen de

belastingplichtige en de bank maar de belastingplichtige ook belastingen verschuldigd is aan de fiscus. Het algemeen belang en het recht op privacy moeten dus in balans zijn (Coveliers, Verstraete, & De Maeyer, 2014). Over de jaren heen zijn er in België al heel wat beperkingen opgelegd aan het bankgeheim. Vanaf 1 juli 2011 heeft de fiscus de mogelijkheid gekregen om gegevens op te vragen bij een bank indien er sprake is van aanwijzingen van belastingontduiking<sup>4</sup>.

Een cruciale factor om fiscale fraude tegen te gaan is het verbeteren van de fiscale transparantie tussen de EU-lidstaten. Het concept **fiscale transparantie** heeft een brede betekenis. Het Internationaal Monetair Fonds (2007) definieert fiscale transparantie als volgt: "Het verstrekken van uitgebreide informatie over de fiscale activiteiten en doelstellingen van de overheid, gepresenteerd op een manier die beleidsanalyse faciliteert en de verantwoordingsplicht stimuleert.". Volgens Kopits en Craig (1998) heeft fiscale transparantie te maken met hoe open de overheid is naar de bevolking of het publiek toe met betrekking tot de structuur en de functies van de overheid, de intenties van het fiscaal beleid en de rekeningen en voorspellingen van de publieke sector. Het gaat om betrouwbare, verstaanbare en actuele informatie over de activiteiten van de overheid.

### 2.1.2 Korte historiek

De aandacht voor fiscale transparantie en fiscale fraude is over de jaren heen alsmaar toegenomen. Sinds de 19de eeuw begonnen staten zoals New Jersey en Delaware bedrijven aan te trekken door belastingvoordelen te creëren. In die periode werd het beleid nog gevoerd op nationaal niveau. Pas vanaf de 20ste eeuw kwamen de eerste internationale belastingplannen tot stand. Zo voerde het Verenigd Koninkrijk enkele belastingwetten in die de basis vormde van de werking van de meeste belastingparadijzen. In 1984 bepaalde de wet dat de oprichting van een offshore vennootschap in de Britse Maagdeneilanden niet aan de eigen belasting onderworpen was, indien zijn raad van bestuur in een ander land vergaderde en al zijn activiteiten in overzeese gebieden verrichte. De vereisten voor conformiteit waren minimaal en het verstrekken van gegevens was volledig vertrouwelijk (Botis, 2014). Zwitserland breidde in 1930 zijn wetgeving uit door fiscaal gunstige belastingafspraken toe te staan voor personen die veel reizen en door het invoeren van het bankgeheim. Laatstgenoemd zorgde voor een concurrentievoordeel tegenover de omliggende landen. De oorsprong van het bankgeheim bevindt zich in de tijd van de Franse Revolutie. Op deze manier kon de aristocratie hun bezittingen geheim houden (Montanus, 2014).

Eén van de belangrijkste factoren die een grote invloed uitoefent op deze problematiek is de toenemende globalisering van de afgelopen jaren. Vroeger voerde de overheid een beleid dat gelimiteerd rekening hield met andere (buur)landen. Hoofdzakelijk doordat er nog geen vrij verkeer was van goederen, diensten, personen en vooral kapitaal. Het belastingstelsel en het

---

<sup>4</sup>Artikel 55 e.v. wet 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, BS 6 mei 2011

tarief in een land werd bepaald aan de hand van de gewenste hoeveelheid overheidsuitgaven en de gewenste mix van directe en indirecte belastingen. Over de jaren heen zijn we geëvolueerd van een gesloten naar een open economie. De grenzen werden opengezet en de internationale handel nam toe. Hierdoor werden de verschillende belastingstelsels grotendeels afhankelijk van elkaar (OECD, 1998).

Weliswaar brengt de globalisering ook een negatief gevolg met zich mee. Mede dankzij de technologische innovatie en de open grenzen is het voor ondernemingen en individuen gemakkelijker geworden om belastingen te minimaliseren en te ontwijken. Het aantal offshore vennootschappen neemt alsmaar toe door de ontwikkeling van belastingparadijzen (Botis, 2014). Ze kunnen profiteren van de publieke goederen en diensten aangeboden door hun geboorteland en zorgen ervoor dat ze weinig of geen belastingen moeten betalen in een belastingparadijs. Dit fenomeen is ook wel bekend als het "*free rider effect*". Daarbij komt dat landen hun belastingsysteem gaan aanpassen met als hoofddoelstelling het aantrekken van kapitaal. Deze gevolgen hebben een negatief effect op de algemene welvaart in de wereld (OECD, 1998). Al kunnen we dit negatieve effect gedeeltelijk nuanceren aangezien de technologische ontwikkeling er ook voor zorgt dat de communicatie tussen de lidstaten vlotter verloopt. Informatie met betrekking tot belastingen kan veel sneller en efficiënter tussen de landen uitgewisseld worden.

### 2.1.3 Oorzaken van fiscale fraude

Om fiscale fraude tegen te gaan is het belangrijk om na te gaan wat de exacte oorzaken zijn die aan de basis liggen van dit probleem. De oplossing ligt in het aanpakken van de oorzaken en niet het bestrijden van de symptomen. De huidige economische omgeving dwingt de overheid ertoe om de fiscale wetgeving te hervormen en te streven naar meer rechtvaardigheid. Samenwerking en transparantie tussen de landen is noodzakelijk om de strijd aan te gaan. Hierin spelen Europa en de OESO een essentiële rol.

In het plan ter bestrijding van fiscale fraude haalt Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding Johan Van Overtveldt elf oorzaken aan die aan de basis liggen van de fiscale fraude hier in België. Een eerste oorzaak is de **complexiteit van de fiscale wetgeving**. Hoe eenvoudiger de fiscale wetgeving, hoe gemakkelijker en goedkoper te besturen voor de overheid en hoe beter te begrijpen voor de belastingbetaler. Op dit gebied heeft België nog een hele weg af te leggen. Mede door de zesde staatshervorming is de complexiteit van de wetgeving en het fiscaal systeem alleen maar toegenomen. Een eventuele oplossing hiervoor is het invoeren van de *dual income tax*, een voorstel van Vicepremier en Minister van Economie en Consumentenzaken Kris Peeters, of het invoeren van een eenheidstaks, een voorstel van econoom en politicus Lode Vereeck of het verlagen en vereenvoudigen van de vennootschapsbelasting, een voorstel van Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding Johan Van Overtveldt.

Verder kampen we in België met een **zeer hoge belastingdruk**, dit wordt door de minister aangehaald als tweede oorzaak (Van Overtveldt, 2015). Om de steeds toenemende uitgaven van

de overheid te kunnen dekken zullen de belastingtarieven moeten toenemen oftewel moet de overheid olopende schulden aangaan waardoor het begrotingstekort zal toenemen (Nautet & Schoonackers & Stingelhamber Van Meensel, 2014). België staat met een belastingdruk van 46,40% van het BBP op de tweede plaats van Europese landen met de hoogste belastingdruk (Van Overtveldt, 2016).

Daar komt nog bij dat die **fiscale druk ongelijk verdeeld** is. Dit wordt aangehaald als de derde oorzaak van fiscale fraude. Hoe ongelijker de verdeling van de belastingdruk, hoe groter een gevoel van onrechtmatigheid heerst bij de mensen. Hierdoor kunnen mensen mogelijks sneller geneigd zijn te frauderen (Van Overtveldt, 2015). In België is er een onevenwicht tussen de druk op arbeidsinkomsten enerzijds en andere inkomsten anderzijds<sup>5</sup>. Hoofdzakelijk door de eerste en de tweede taks shift is dit onevenwicht gedeeltelijk hersteld en is er een gelijkmatige spreiding over alle categorieën van inkomsten (Vereeck, 2016).

De vierde oorzaak betreft de **fraudegevoeligheid van het fiscaal systeem** in België. Wederzijds vertrouwen tussen de belastingdienst en de belastingplichtige staat hierbij centraal en moet leiden tot een vlotte samenwerking. Het promoten van het spontaan naleven van de wetgeving door de burgers is een belangrijk onderdeel. Deze oorzaak van fiscale fraude wil de overheid aanpakken door meer horizontaal toezicht (proactief werken in plaats van reactief), door de kwaliteit van de controlesystemen te bewaken (efficiëntie en effectiviteit), door de medewerkingsplicht (toegang tot volledigheid van informatie) en door de aangifteplicht (Van Overtveldt, 2015).

De vijfde oorzaak heeft te maken met de **inconsistentie en lacunes in de wetgeving** die meer discussies en geschillen tot gevolg hebben. Volgens het Federaal Regeerakkoord van 9 oktober 2014 mag de wetgeving geen tegenstrijdigheden bevatten en slechts minimale administratieve lasten met zich meebrengen voor alle partijen.

De **lage pakkans** bij belastingontduiking en het **gebrek aan controle** is de zesde oorzaak van fiscale fraude. Van belang hierbij is zowel de kwantiteit van het aantal uitgevoerde controles als de kwaliteit van de controlesystemen. Daarnaast is een betere samenwerking tussen de verschillende actoren (bijvoorbeeld tussen de administraties van FOD Financiën) noodzakelijk om de pakkans te verhogen. Een lage pakkans zorgt ervoor dat het strafrisico ook laag is, dit is de verwachte kost voor het plegen van fraude. Het strafrisico bekomt men door de pakkans te vermenigvuldigen met de strafmaat. Een fraudeur zal fraude plegen zolang de verwachte baat van het plegen van fraude groter is dan de verwachte kost. Hoe lager de pakkans, hoe lager het strafrisico, hoe lager de verwachte kost voor het plegen van fraude en dus hoe sneller iemand fraude zal plegen (Bielen, 2015).

---

<sup>5</sup> Federaal regeerakkoord, 9 oktober 2014, p. 58

De zevende oorzaak van fiscale fraude is de **maatschappelijke tolerantie** ten aanzien van belastingfraude. Hierbij streeft men vooral naar consistentie in de sanctionering en bijkomende straffen als signaal naar de burgers toe. De **kans om aan de betaling te ontkomen** wordt aanzien als de achtste oorzaak. Om dit tegen te gaan moet de invorderingsprocedure gemoderniseerd worden. De basis hiervan is het effectief en efficiënt innen van de verschuldigde belastingen (Van Overtveldt, 2015).

De negende oorzaak betreft de **economische noodzaak om te frauderen** om concurrentieel te kunnen blijven. De goedkope buitenlandse werkkrachten spelen hierin een grote rol. Volgens de minister van Financiën is het de verantwoordelijkheid van de overheid om te waken over een loyale fiscale concurrentie. Dit hangt samen met de tiende oorzaak namelijk de **deloyale fiscale concurrentie** op internationaal niveau. Overheden moeten streven naar een betere samenwerking tussen de verschillende staten, met behoud van enige beleidsvrijheid (Van Overtveldt, 2015). Tot slot heeft de elfde oorzaak betrekking op de **efficiëntie van de geschillenprocedure**. De geschillenprocedure moet geoptimaliseerd worden met het oog op efficiëntere fraudebestrijding, dit zonder de rechten op verdediging in gevaar te brengen (Van Overtveldt, 2015).

## 2.2 Periode 1800 – 2000

Zoals reeds aangegeven in de inleiding werd het taxatiebeleid in de periode 1800-2000 vooral bepaald op **nationaal niveau** en werd hoofdzakelijk rekening gehouden met de binnenlandse markt. Er was sprake van een gesloten economie met een minimale internationale interactie doordat de mobiliteit van kapitaal beperkt was. Deze situatie veranderde door het proces van globalisering, vooral op gebied van handel en investeringen. Door het wegvallen van de vele handelsbelemmeringen kwamen de verschillende nationale belastingstelsels in interactie met elkaar (OECD, 1998). Zo ontstonden er overlappings in de heffingsbevoegdheid wat op zijn beurt dubbele belastingen tot gevolg had. In de daarop volgende jaren begonnen meer en meer landen maatregelen te nemen om handelsverstoringen en belemmeringen te reduceren (OECD, 2013).

### 2.2.1 Doelstellingen

In 1996 groeide de aandacht van de OESO voor de gevolgen van concurrentie op basis van belastingen en belastingstelsels. De leden van de OESO kwamen tot het besef dat deze vorm van concurrentie een negatief effect had op investerings- en financiële beslissingen, maar ook schadelijke gevolgen had voor de nationale belastinggrondslagen. Het ontwikkelen van maatregelen die deze nadelige effecten zouden tegengaan kwam centraal te staan tijdens deze periode. De nadruk werd gelegd op het analyseren van de eerste vormen van belastingparadijzen en het identificeren van specifieke voordelige taxatieregimes (OECD, 1998).

In eerste instantie was het doel om een beter algemeen beeld te krijgen van de **omvang en de gevolgen van schadelijke belastingpraktijken**. Hierbij was het noodzakelijk dat men een

onderscheid ging maken tussen aanvaardbare en onaanvaardbare belastingregimes. De OESO wilde de toename van belastingparadijzen ontmoedigen en de landen die reeds deelname aan schadelijke belastingpraktijken overtuigen om hun bestaande maatregelen te herbekijken (OECD, 1998). In deze periode werd overigens veel belang gehecht aan het stimuleren van de internationale handel en eerlijke competitie. Het concept "*level playing field*" moest hierbij helpen. Volgens Karel van Miert (1998) van de Europese Commissie is *level playing field* een internationaal kader van regels met betrekking tot concurrentie.

In het "**Report on Harmful Tax Competition 1998**" van de OESO, worden er vijf doelstellingen aangehaald. (i) Het invoeren van richtlijnen met betrekking tot specifieke voordelige taxatieregimes. (ii) De oprichting van een forum betreffende schadelijke belastingpraktijken. (iii) Het opstellen en aanvullen van een lijst met belastingparadijzen binnen een termijn van één jaar. (iv) Het formuleren van een aantal aanbevelingen om actie te kunnen ondernemen op nationaal niveau. (v) De opvolging van het reeds uitgevoerde werk (OECD, 1998).

## 2.2.2 Maatregelen

Tijdens deze periode namen landen hoofdzakelijk maatregelen op nationaal niveau om de schadelijke belastingpraktijken tegen te gaan. Het werd echter al snel duidelijk dat deze regelingen hun limieten hadden voor het aanpakken van een globaal probleem. De eerste aanbevelingen die werden aangehaald zijn unilaterale maatregelen en kunnen worden opgesplitst in drie categorieën (OECD, 1998):

- Aanbevelingen betreffende de binnenlandse wetgeving om deze efficiënter te laten verlopen
- Aanbevelingen met betrekking tot belastingverdragen
- Aanbevelingen voor het intensifiëren van de samenwerking tussen de landen

Binnen deze eerste categorie van aanbevelingen omtrent de **binnenlandse wetgeving** worden enkele concrete voorschriften geformuleerd. Zo zijn er bijvoorbeeld de regels met betrekking tot *Controlled Foreign Corporation (CFC)*, deze regels zijn ingevoerd om te vermijden dat multinationals hun winsten verschuiven naar belastingparadijzen. Andere voorbeelden van maatregelen zijn het opleggen van beperkingen aan de vrijstellingsmethoden, het invoeren van rapportage regels voor de uitwisseling van informatie en richtlijnen omtrent verrekenprijzen oftewel *guidelines on Transfer Pricing* (OECD, 1998). Verrekenprijzen hebben te maken met de voorwaarden die tot stand komen tussen verbonden ondernemingen die onderlinge transacties sluiten.

De tweede categorie bestond uit de regelingen omtrent de **belastingverdragen** voor het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken. Deze categorie wordt opnieuw vertaald in enkele concrete aanbevelingen. Zo zouden landen bepalingen in hun belastingverdragen moeten invoeren om verdragsvoordelen te beperken voor entiteiten die deelnemen aan schadelijke belastingpraktijken. Een andere aanbeveling is het toelichten van de binnenlandse antimisbruik

bepalingen in de belastingverdragen of het beëindigen van belastingverdragen aangegaan met belastingparadijzen (OECD, 1998).

De derde en de laatste categorie is gericht op een **intensere internationale samenwerking** om belastingcompetitie tegen te gaan. Deze samenwerking is noodzakelijk aangezien een land schade aan zijn positie kan toebrengen wanneer het als enige acties onderneemt. De OESO haalt dan ook aan dat er een multilaterale aanpak vereist is. Dit kan door het creëren van richtlijnen en het oprichten van een forum omtrent schadelijke belastingpraktijken. Door het volgen van deze richtlijnen kunnen leden een gezamenlijke aanpak nastreven. Het doel van het forum is een constante evaluatie van de bestaande regimes en het analyseren van de effectiviteit en de efficiëntie van de genomen maatregelen met de nodige aanbevelingen. Tot slot is het belangrijk dat zowel leden, als niet-leden worden betrokken in een dialoog om de samenwerking te verbeteren (OECD, 1998).

### 2.2.3 Impact België

Het staat vast dat in de periode 1800 – 2000 de aandacht groeit voor fiscale transparantie, maar er was nog veel bijkomend onderzoek nodig voor het ontwikkelen van bijkomende aanbevelingen. De belangrijkste impact was, zowel in België als in de andere Europese landen en bij de Europese instanties, de **bewustwording**. De introductie van het concept van het voeren van een open dialoog met leden en niet-leden van de OESO was van belang bij deze bewustwording. Deze periode kan worden gezien als een opstap naar verder onderzoek voor het aanpakken van deze problematiek.

## 2.3 Periode 2000 – 2007

Tijdens deze periode groeide de aandacht voor het **bankgeheim**. Het bankgeheim werd gezien als de ultieme bescherming van vertrouwelijke financiële informatie. Het recht op privacy moest worden gehandhaafd waardoor derde partijen geen toegang kregen tot data van klanten. Landen die vasthouden aan het bankgeheim kunnen nadeel berokkenen aan de eigen burgers. Zonder volledige en correcte informatie kan er een foutief bedrag aan belastingen opgelegd worden waardoor er een ongelijke behandeling onder de belastingbetalers ontstaat. Volgens de OESO zorgen belastingplichtigen die vluchten naar staten waar het bankgeheim van toepassing is, indirect voor een afname van de geloofwaardigheid van een rechtvaardig belastingstelsel en voor oneerlijke concurrentie (OECD, 2000). Vanaf 2005 werd door de OESO beslist dat het bankgeheim niet meer kan worden ingeroepen om de uitwisselingen van informatie tussen de landen te verhinderen (Rekenhof, 2011).

Reeds in 1985 is er al een rapport opgesteld met betrekking tot dezelfde problematiek<sup>6</sup>. De globalisering heeft ervoor gezorgd dat het economisch kader tussen 1985 en 2000 grotendeels veranderd is. Het aantal grensoverschrijdende transacties is over enkele jaren heen gestaag toegenomen waardoor de verschillende belastingautoriteiten moeten opereren in een geheel andere economische omgeving. Enerzijds gaf dit de economische groei een boost, anderzijds kregen belastingdiensten meer moeilijkheden bij het uitvoeren van hun taken (OECD, 2000).

### 2.3.1 Doelstellingen

Als reactie hierop heeft de OESO een rapport opgesteld in 2000 namelijk "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes". Idealiter zou iedere lidstaat toegang tot bancaire informatie moeten verlenen zodat belastingdiensten efficiënt kunnen werken en er een effectieve uitwisseling van informatie is tussen de verdragspartners. Het doel van dit rapport is de landen te stimuleren om **informatie uit te wisselen** en continu in dialoog met elkaar te blijven rond dit onderwerp. De maatregelen aangehaald in dit rapport zijn niet bindend (OECD, 2000).

Het nastreven van **fiscale transparantie** werd in 2001 ook een doelstelling van de OESO. Op basis van het *Progress Report* met betrekking tot "The OECD's Project on Harmful Tax Practices" (2001) kunnen twee kenmerken van fiscale transparantie worden aangehaald. Om te spreken van fiscale transparantie (i) moeten de wetten open en consistent worden toegepast voor belastingbetalers die in dezelfde situatie verkeren en (ii) moet alle noodzakelijke informatie voor het bepalen van de belastingen worden meegedeeld aan de administratieve diensten. Wanneer er niet voldaan is aan deze twee factoren, dan is er een gebrek aan transparantie (OECD, 2001).

### 2.3.2 Maatregelen

Een eerste maatregeling die wordt aanbevolen in het rapport van de OESO (2000) omtrent bancaire informatie is het implementeren van regels die het aanhouden van **anonieme rekeningen** bij financiële instellingen verbiedt. Het systeem dat verdragspartners enkel informatie van hun partner kunnen opvragen wanneer ze er belang bij hebben voor hun eigen binnenlandse belastingdoelstellingen zou volgens de OESO aangepast moeten worden. Zo is op multilateraal niveau het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden tot stand gekomen.<sup>7</sup> Daarnaast haalt de OESO aan dat praktijken die de belastingdiensten weigeren bancaire informatie te geven, zowel direct als indirect, herzien moeten worden (OECD, 2000).

Op supranationaal niveau is er een Europese richtlijn tot stand gekomen die een belangrijke positie innam inzake internationale fiscale samenwerking, meer bepaald de **Spaarrichtlijn 2003/48/EG** van 3 juni 2003. Het gaat om een automatisch systeem van informatie-uitwisseling tussen de bevoegde belastingautoriteiten van de lidstaten betreffende de uitgekeerde rentebetalingen aan niet-inwoners. Deze richtlijn is tot leven geroepen om ervoor te zorgen dat de rente die binnen een

---

<sup>6</sup> Taxation and the Abuse of Bank Secrecy (OECD, 1985)

<sup>7</sup> Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden van 25 januari 1988, geratificeerd bij wet van 24 juni 2000



lidstaat wordt betaald aan een persoon die inwoner is van een andere lidstaat, in deze laatste staat effectief wordt belast (Rekenhof, 2011). Met deze richtlijn werd de toon gezet richting meer transparantie, maar het toepassingsgebied bleef echter zeer beperkt.

Transparante lidstaten moeten zich ertoe verbinden tot het opzetten van een **wettelijk mechanisme** voor een effectieve uitwisseling van informatie. Deze maatregel moet twee elementen bevatten: (i) het mechanisme moet ervoor zorgen dat informatie kan worden opgestuurd naar belastingautoriteiten van andere landen die deze informatie nodig hebben voor een fiscaal onderzoek en (ii) het mechanisme moet erover waken dat de verkregen en verstuurd informatie enkel en alleen wordt gebruikt voor de afgesproken doeleinden. Dit laatste element beschermt de rechten van de belastingbetaler, namelijk het recht op privacy inzake belastingen (OECD, 2001).

Verschillende elementen en fenomenen gaven steeds meer aanleiding tot opheffing van het bankgeheim. Maar de Amerikaanse FATCA-wetgeving van 2010 heeft een doorslaggevende rol gespeeld in deze problematiek. FATCA staat voor "Foreign Account Tax Compliance Act" en is een wetgeving die vanaf 2014 financiële instellingen verplicht om bankinformatie van klanten door te spelen aan de Amerikaanse belastingadministratie. Deze wetgeving is in het leven geroepen in het kader van terrorismebestrijding.

### 2.3.3 Impact België

Net zoals in alle andere OESO landen kan in België geen anonieme rekening meer geopend worden en zijn er identificatie eisen voor klanten tot stand gekomen. Daarnaast is ook in geen enkel OESO land het systeem van enkel toegang tot informatie bij specifieke belangen nog van toepassing. Tussen 2003 en 2007 heeft België heel wat vooruitgang geboekt inzake **toegang tot bancaire informatie** voor zowel burgerlijke als criminele fiscale doeleinden (OECD, 2003).

Op bilateraal niveau zijn er verschillende nieuwe dubbelbelastingverdragen tot stand gekomen en werd een groot deel van de bestaande dubbelbelastingverdragen aangepast aan de protocollen voor de uitwisseling van bankinlichtingen. Daarbij komt dat België verscheidene akkoorden heeft gesloten, meer bepaald administratieve samenwerkingsakkoorden, grensakkoorden en *tax information exchange agreements* (Rekenhof, 2011).

De impact van de **Spaarrichtlijn** voor België is afhankelijk van de relevantie en de bruikbaarheid van de ontvangen data alsook van de verwerking door de belastingdiensten. Sinds het ontstaan van de Spaarrichtlijn is de identificatie van de ontvangers van spaarinkomsten er aanzienlijk op vooruit gegaan en kan een toename van de belastbare grondslag worden waargenomen (zie tabel 1).

	2005	2006
Aantal ontvangen records	168.909	226.860
Identificeerbare records (toe te wijzen aan een belastingplichtige)	65.205	192.753
Identificatiegraad	39%	85%
Percentage dat aanleiding gaf tot verhoging van belastbare grondslag	67,02%	76,70%
Totaal bedrag van verhogingen van belastbare grondslag	23.002.699 € (voor aanslagjaren 2004 t.e.m. 2008)	74.998.251 € (voor aanslagjaren 2003 t.e.m. 2009)

Tabel 1: Resultaten Spaarrichtlijn in 2005 en 2006 (Bron: Rekenhof, 2011)

## 2.4 Periode 2007 – 2016

De periode 2007 – 2016 werd gekenmerkt door de economische crisis van de jaren 2007-2008. Vanzelfsprekend had dit een grote impact op de EU-lidstaten en hun relatie onderling. De economische crisis heeft aanleiding gegeven tot het herevalueren van het financieel beleid. Hierdoor groeide opnieuw de aandacht voor fiscale transparantie en fiscale fraude. Ondanks de vooruitgang die de afgelopen jaren werd geboekt, kwamen enkele tekortkomingen van het huidige beleid naar boven. Zo kwam het IMF (2012) tot het besef dat er nog steeds gaten en inconsistenties waren in de standaarden omtrent fiscale transparantie, dat er in verschillende landen vertragingen en discrepanties waren in het toepassen van deze standaarden en dat er onvoldoende effectief multilateraal toezicht was op het naleven van deze normen en standaarden.

### 2.4.1 Doelstellingen

Op 5 oktober 2015 is de OESO naar buiten gekomen met de publicatie van het **BEPS-Actieplan**. BEPS staat voor *Base Erosion and Profit Shifting* of de erosie van de belastinggrondslag en de overdracht van winsten. Het is de bedoeling dat deze nieuwe regels een oplossing bieden voor de lacunes en tekortkomingen in het huidige systeem. Deze tekortkomingen worden gebruikt om artificieel winst over te dragen naar landen of grondgebieden waar zij aan een gunstigere fiscale regeling worden onderworpen (OECD, 2013).

Het BEPS-Actieplan bestaat uit vijftien actiepunten die gebaseerd zijn op drie pilaren:

- Streven naar coherentie door het meer in lijn brengen van nationale wetgeving
- Substantie (inhoud) belangrijker maken
- Het verhogen van transparantie en zekerheid

Deze pilaren moeten bijdragen aan een beter internationaal fiscaal kader.

Belangrijk te vermelden is dat het rapport op zich niet bindend is. Er kan een onderscheid worden gemaakt tussen de minimale standaarden waartoe de landen zich verbonden hebben<sup>8</sup>, een richtinggevend gezamenlijke aanpak met verbeterde afspraken tussen de landen onderling<sup>9</sup> en vrijblijvende aanbevelingen<sup>10</sup> die ervoor zorgen dat de nationale rechtsregels meer op elkaar zijn afgestemd (Peeters & Seré, 2016).

Het **Anti Tax Avoidance (ATA) Package** of het pakket van maatregelen voor het tegengaan van belastingontwijking van de Europese Commissie werkt aanvullend en versterkend bij het BEPS-Actieplan. Eén van de doelstellingen van dit pakket is het creëren van een rechtvaardige en stabiele omgeving voor ondernemingen. Daarnaast wil men ook een EU gecoördineerde aanpak stimuleren zodat de lidstaten collectief het probleem van belastingontwijking kunnen tegengaan (European Commission, 2016).

Dit pakket van maatregelen berust op drie grote pijlers. (i) Een effectief belastingstelsel waarbij alle ondernemingen belastingen betalen in het gebied waar ze winst maken. (ii) Alle leden van de EU moeten toegang hebben tot informatie die ze noodzakelijk achten om een eerlijk taxatiebeleid te kunnen handhaven. (iii) Het tegemoetkomen aan het probleem van de dubbele belasting. Hiermee wordt bedoeld dat er een eerlijk en rechtvaardig *level playing field* moet zijn (European Commission, 2016).

## 2.4.2 Maatregelen

De **vijftien actiepunten** die centraal staan in het BEPS-Actieplan zullen vervolgens kort worden toegelicht. De eerste actie (**1**) van het BEPS-Actieplan is het aangaan van de fiscale uitdagingen van de digitale economie. Hierbij is het belangrijk om de moeilijkheden van de huidige technologische evolutie in kaart te brengen en hiervoor oplossingen te creëren (OECD, 2013).

De tweede maatregel (**2**) is het neutraliseren van de effecten van hybride *mismatch* overeenkomsten of hybride structuren. Hiermee wordt bedoeld dat sommige ondernemingen kunnen profiteren van het verschil in behandeling ten gevolge van verschillen in het autonoom fiscaal recht van staten (Peeters & Seré, 2016). Zo kan bijvoorbeeld hetzelfde bedrag aan kosten twee keer worden afgetrokken in twee verschillende staten (dubbele belastingaftrek) om op deze manier belastbaar inkomen te doen verdwijnen (Van Overtveldt, 2015). Dit probleem kan verholpen worden door wijzigingen aan te brengen in het Modelverdrag (OECD, 2013) en de ontwikkeling van specifieke regels op internationaal niveau (Peeters & Seré, 2016).<sup>11</sup> Met betrekking tot deze problematiek heeft de Europese Commissie (2016) in het *ATA Package* een nieuwe maatregel geformuleerd en is er een aanpassing van de moeder-dochter richtlijn<sup>12</sup> tot stand gekomen. Desondanks kunnen de lidstaten aanspraak maken op het principe van de fiscale

---

<sup>8</sup> De landen zullen actiepunten 5, 6, 13 en 14 omzetten in nationale rechtsregels

<sup>9</sup> Actiepunten 2, 6, 7, 8, 9, 10, 13 en 14 bevatten nieuwe afspraken en criteria

<sup>10</sup> Actiepunten 2, 3, 4 en 12 bevatten aanbevelingen op basis van "best practices"

<sup>11</sup> Deze maatregelen behoren niet tot de minimumstandaarden en zijn dus enkel richtinggevend

<sup>12</sup> Richtlijn nr. 2014/86/EU van 8 juli 2014 tot wijziging van de moeder-dochterrichtlijn, 25 juli 2014.

soevereiniteit. Hierdoor wordt hun autonomie op gebied van kwalificatie van entiteiten gewaarborgd.

De volgende actie (**3**) volgens het actieplan is het versterken van CFC (*Controlled Foreign Company*) regels en het ontwikkelen van specifieke antimisbruikbepalingen. Het doel van deze regels is het voorkomen dat groepswinsten worden overgeheveld naar buitenlandse dochtermaatschappijen die in laag of niet belastende landen zijn gevestigd (Van Overtveldt, 2015). Dit actiepunt bevat enkel aanbevelingen aangezien de lidstaten geen algemene consensus bereiken over de CFC-wetgeving (Peeters & Seré, 2016). Niet alleen de OESO maar ook de Europese Commissie is van oordeel dat het aanpassen van deze CFC regels noodzakelijk is om winsten effectief te belasten in de juiste staat (European Commission, 2016). Zo werden bijvoorbeeld recent twee artikelen toegevoegd aan de nieuwe anti-ontwijkingsrichtlijn.<sup>13</sup>

In actiepunt vier (**4**) ligt de focus op het beperken van intrestaftrekken aan groepsvennootschappen met een gunstig fiscaal regime door middel van een vast percentage of *fixed ratio*. Aangezien rentebetalingen aftrekbaar zijn, is het gebruik van vreemd vermogen fiscaal voordelig in gebieden met een hoog tarief aan vennootschapsbelasting. Dit leidt tot een vermindering van de belastbare grondslag (Van Overtveldt, 2015). Naar aanleiding van het *ATA package* stelt de Europese Commissie voor om de aftrekbaarheid van het bedrag aan netto intrest te limiteren tot 30% van de fiscale EBITDA (European Commission, 2016). Dit akkoord werd verder uitgewerkt in de laatste anti-ontwijkingsrichtlijn.<sup>14</sup>

De vijfde actie (**5**) vloeit voort uit het rapport van 1998 betreffende "*Harmful Tax Competition*" van de OESO, namelijk het effectiever tegengaan van schadelijke belastingpraktijken rekening houdend met meer transparantie en substantie. In actiepunt vijf worden de toegestane preferentiële regimes verder toegelicht (Peeters & Seré, 2016). Daarnaast mogen lidstaten enkel nog preferentiële regimes toekennen aan bedrijven op basis van de waarde die ze creëren (substantie vereiste). Daar komt nog bij dat de transparantie moet worden verbeterd door onder andere de verplichting van de spontane uitwisseling van rulings (OESO, 2013). Op Europees niveau heeft de Europese Commissie verschillende maatregelen uitgewerkt omtrent verboden staatssteun om schadelijke belastingpraktijken tegen te gaan (Peeters & Seré, 2016).<sup>15</sup>

Eén van de belangrijkste manieren om BEPS tegen te gaan is het verhinderen van het misbruik van de belastingverdragen in het algemeen. De zesde maatregel (**6**) bestaat uit strenge verdragen met

---

<sup>13</sup> Richtlijn (EU) nr. 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt

<sup>14</sup> Art. 4 richtlijn (EU) nr. 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, Pb.L. 19 juli 2016, nr. 193, 1-14.

<sup>15</sup> Europese Commissie (2005). Actieplan Staatssteun – Minder en beter gericht staatssteun: een routekaart voor de hervorming van het staatssteunbeleid (2005-2009). [www.ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2005/NL/1-2005-107-NL-F1-1.pdf](http://www.ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2005/NL/1-2005-107-NL-F1-1.pdf).

Europese Commissie (2006). Richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen 2007-2013, Publicatie 54, 4 maart 2006, p. 13-44.

specifieke antimisbruik clausules zoals de “*limitation on benefits*”-clausule. Dit in combinatie met een heffingsbevoegdheid vastgelegd in de nationale wetgeving (OESO, 2013).

De volgende maatregel **(7)** heeft te maken met het voorkomen van de kunstmatige vermijding van de PE status. PE staat voor *permanent establishment* of vaste inrichtingen. Misbruik ontstaat wanneer ondernemingen de onduidelijkheden in de definitie uitbuiten om te ontwijken aan de belastingplicht in één of meer landen waar ze actief zijn (European Commission, 2016). Actiepunt zeven biedt een antwoord op deze problematiek door het opsplitsen van verschillende deelactiviteiten tegen te gaan en het gebruik van commissieovereenkomsten voor het ontwijken van de personele vaste inrichting-status aan banden te leggen (Peeters & Seré, 2016).

De achtste, negende en tiende actie **(8,9 en 10)** hangen samen en vormen één geheel, namelijk het verzekeren dat de resultaten van *transfer pricing* in lijn zijn met het creëren van waarde. Hierin staat het probleem van *transfer pricing* of verrekenprijzen en de handhaving van het *at arm's length* principe centraal. Het doel van *transfer pricing* regels is dat alle inkomsten gegenereerd door een multinational verspreid moeten worden, *at arm's length*, over de landen waarin de activiteiten plaats vinden. Dit wil zeggen dat de prijzen en voorwaarden gehanteerd voor transacties tussen verbonden ondernemingen in principe niet mogen afwijken van diegene die overeengekomen zouden zijn tussen onafhankelijke ondernemingen voor een gelijkaardige transactie en in gelijkaardige omstandigheden (Deroy, 2016). Inhoud en substantie in plaats van vorm staan vanaf nu centraal bij het bepalen van transfer pricing (OESO, 2013).

Een volgende maatregel **(11)** is het ontwikkelen van methodologen om data te verzamelen en te analyseren met betrekking tot BEPS. Transparantie is noodzakelijk om BEPS te vermijden maar zorgt ook voor hogere graad van zekerheid en voorspelbaarheid (OESO, 2013). De twaalfde actie **(12)** hangt samen met de vorige aangezien deze maatregel aanhaalt dat de belastingbetaler zijn of haar technieken omtrent agressieve fiscale planning moet openbaren. Het opzetten van samenwerkingsprogramma's tussen de belastingbetaler en de belastingdiensten behoren tot de voorgestelde maatregelen van de OESO (OESO, 2013).

De dertiende maatregel **(13)** wil informatie asymmetrie tussen de belastingbetaler en de belastingdienst tegen gaan door het herbekijken van de documentatievereisten rond *transfer pricing* (OESO, 2013). De voorlaatste actie **(14)** voorgesteld door het BEPS-Actieplan van de OESO is het effectiever maken van de geschillenbeslechting. Een rechtstreeks gevolg hiervan is een toename in de rechtszekerheid en de voorspelbaarheid voor het bedrijfsleven (OESO, 2013).

Tot slot is het ontwikkelen van een multilateraal instrument om bilaterale verdragen te verbeteren noodzakelijk **(15)**. Dit multilateraal instrument is nodig om alle maatregelen van het BEPS actieplan op een correcte manier te kunnen implementeren en als aanpak voor internationale fiscale aangelegenheden (OESO, 2013). Een overzicht van de hierboven besproken maatregelen en de acties van het *ATA Package* kan worden teruggevonden in bijlage 1.

### 2.4.3. Impact België

De federale overheid van België is over het algemeen zeer positief over het BEPS rapport. In het plan ter bestrijding van de fiscale fraude (2015) van de Minister van Financiën wordt reeds een eerste toon gezet richting de omzetting van enkele actiepunten. Het streven naar meer fiscale rechtvaardigheid en een vernieuwing van het fiscaal klimaat staan centraal.

Om de effecten van hybride structuren te neutraliseren **(2)** wordt in de nieuwe dubbelbelastingverdragen rekening gehouden met deze problematiek en is de invoering van de kaaimantaks<sup>16</sup> tot stand gekomen (Peeters & Seré, 2016). België heeft echter geen specifieke CFC-regels **(3)**. Maar er kan wel worden verwezen naar andere regelgeving die nauw aansluit bij de CFC-wetgeving. Zo zijn er de algemene antimisbruik bepalingen, de kaaimantaks, het verplicht opnemen van betalingen aan belastingparadijzen in een afzonderlijke aangifte,....

Het probleem rond de rente-aftrekken oftewel de onderkapitalisatie **(4)** heeft ervoor gezorgd dat al heel wat landen, inclusief België, rente-aftrekbeperkingen hebben ingevoerd in de nationale rechtsregels.<sup>17</sup> In België staat deze maatregel ook wel bekend als de "thin-cap" regeling (Van Overtveldt, 2015). Al moet er worden opgemerkt dat deze regels niet voldoen aan de Europese vereisten (Peeters & Seré, 2016).

Het bestrijden van schadelijke praktijken **(5)** wordt in België hoofdzakelijk aangepakt door de automatische uitwisseling van rulings<sup>18</sup>, naar aanleiding van de omzetting van de Europese richtlijn<sup>19</sup>. De verleende *excess profit rulings* hebben niet stand kunnen houden in het licht van de Europese maatregelen omtrent verboden staatssteun. Om het zogenaamde *treaty-shopping* of het misbruik van belastingverdragen tegen te gaan **(6)**, worden er bijkomende antimisbruikbepalingen ingevoerd in de dubbelbelastingverdragen (Van Overtveldt, 2015).

De OESO heeft aanbevelingen gedaan omtrent het aanpassen van de "Transfer Pricing Guidelines" om actiepunten acht, negen en tien **(8,9 en 10)** op te lossen. Nieuwe wetgeving rond de documentatieverplichtingen verbonden aan de verrekenprijzen is in België reeds in de zomer van 2016 geïmplementeerd.<sup>20</sup> Vanaf nu moeten er drie documenten worden opgemaakt, namelijk een document waarin een totaal beeld worden gegeven van de groep (groepsdossier), een local file per entiteit per land (lokaaldossier) en een *country-by-country* document (landenrapport). Dit laatste document geeft een opsomming van gegevens over de multinationale groep en wordt automatisch uitgewisseld met belastingadministraties (Van Overtveldt, 2015).

---

<sup>16</sup> Programmawet 10 augustus 2015 (BS 18 augustus 2015).

<sup>17</sup> Programmawet 29 maart 2012

<sup>18</sup> Wet tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden.

<sup>19</sup> Richtlijn nr. 2015/2376/EU van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van richtlijn nr. 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied

<sup>20</sup> Programmawet van 1 juli 2016

## 2.5 Een blik op de toekomst

Naar aanleiding van de Panama Papers begin 2016 is de problematiek rond belastingontwijking en belastingontduiking opnieuw in het daglicht komen te staan. Autoriteiten kwamen onder druk te staan voor het nemen van extra maatregelen. Door de toenemende transparantie en de ontwikkeling van het BEPS-Actieplan is er reeds heel wat vooruitgang geboekt inzake belastingontduiking en agressieve belastingontwijking. Volgens het IMF en de OESO is fiscale zekerheid de volgende stap. Zoals eerder al werd aangehaald speelt rechtszekerheid een cruciale rol in het stimuleren van handel, investeringen en economische groei. Het IMF en de OESO halen in hun rapport "*Tax Certainty*" (2017) dan ook aan dat het creëren van fiscale zekerheid prioritair moet worden in de toekomst.

### 2.5.1 Doelstellingen

In het kader van de strategie **Europa 2020**, zijn er al heel wat aanbevelingen doorgevoerd in de verschillende EU lidstaten. Sinds 2010 zijn de algemene doelstellingen van deze strategie omgevormd tot beleidsaanbevelingen, aangepast aan iedere lidstaat. De afgelopen jaren kwamen vijf prioriteiten naar boven waar de lidstaten vroeger, nu, maar ook in de toekomst nog aan zullen moeten werken. Het gaat om (i) het nastreven van een gedifferentieerde en groei-vriendelijke begrotingsconsolidatie, (ii) het herstel van de kredietverlening aan de economie, (iii) het bevorderen van groei en het concurrentievermogen voor vandaag en morgen, (iv) de aanpak van de werkloosheid en de sociale gevolgen van de crisis en (v) de modernisering van het openbaar bestuur (Garnier et al., 2014).

Deze doelstellingen kunnen enkel worden bereikt wanneer het taxatiebeleid wordt aangepast in de verschillende landen. De algemene doelstellingen werden nog eens vertaald in zes taxatie specifieke doelstellingen (Garnier et al., 2014):

- Een verschuiving van de belastingen op arbeid naar andere belastinggrondslagen (1)
- Het verlagen van de belastingdruk op arbeid om de werkgelegenheid te stimuleren (2)
- Een verbreding van de belastinggrondslagen (3)
- Fiscale maatregelen voor het tegengaan van overmatig schulden aangaan in de de huizensector en de vennootschapsbelasting (4)
- Specifieke belastingen om de groei en het concurrentievermogen te bevorderen (5)
- Maatregelen ter verbetering van de naleving van de belastingwetgeving (6)

Vooraf doelstellingen één, twee en zes zullen een invloed hebben op fiscale fraude, daarom zal in de volgende sectie de bijhorende maatregelen kort worden besproken.

Het doel van het rapport omtrent "**Tax Certainty**" van het IMF en de OESO (2017) is het bieden van praktische maatregelen en oplossingen om de rechtszekerheid in de landen van de G20 en de leden van de OESO te doen toenemen. Deze doelstelling wordt bereikt door aan te tonen dat het probleem van onzekerheid preventief of zo vroeg mogelijk moet worden aangepakt.

## 2.5.2 Maatregelen

De eerste doelstelling is een verschuiving van de belastingen op arbeid naar andere belastinggrondslagen (**1**). Verschillende landen moesten over de jaren heen de belasting op arbeid verschuiven naar minder verstorende belastinggrondslagen zoals een belasting op onroerend goed of consumptiebelastingen.

De hoge belastingdruk (**2**) heeft een significant effect op bepaalde risicogroepen (zoals laaggeschoolden, jongeren, ouderen en alleenstaande ouders) in de samenleving. De raad binnen de Europese Commissie heeft verschillende staten aanbevolen om de belasting op arbeid te laten dalen, vooral voor de risicogroepen (European Commission, 2015).

Daarnaast streeft de Europese Commissie naar een betere naleving van de wetgeving (**6**). Deze doelstelling bestaat uit twee componenten, namelijk het tegengaan van belastingontduiking en het verbeteren van de functies van de belastingadministraties. Enerzijds proberen de lidstaten dit te realiseren door zoveel mogelijk verschuldigde belastingen te innen en anderzijds door de kosten van het innen tot een minimum te beperken.

Het IMF en de OESO halen in hun rapport (2017) omtrent **rechtszekerheid** aan dat er verschillende maatregelen moeten worden genomen om onzekerheid tegen te gaan. Ten eerste moet de complexiteit van de wetgeving worden gereduceerd en de duidelijkheid van de rechtsregels worden gestimuleerd door het verbeteren van het wetgevend kader. Ten tweede moet de voorspelbaarheid en consistentie van de belastingadministratie toenemen. Tot slot speelt effectieve geschillenbeslechting een belangrijke rol inzake rechtszekerheid. Het is van groot belang dat dit mechanisme op een eerlijke, onafhankelijke, toegankelijke en efficiënte manier tewerk gaat (IMF & OESO, 2017).

De toekomstige gebeurtenissen en maatregelen zullen sterk afhangen van de resultaten rond de aanpassingen aan de CCCTB. De **CCCTB** staat voor *Common Consolidated Corporate Tax Base* en is een brede waaier aan regels waarmee ondernemingen hun belastbare winst in de EU kunnen berekenen. Een eerste voordeel van dit systeem is dat het de eenmaking van de markt voor bedrijven bevordert en leidt tot administratieve vereenvoudiging. Ten tweede draagt dit systeem bij aan de strijd tegen belastingontduiking en belastingontwijking door het uitschakelen van hybride mismatches tussen nationale systemen, voordelige taxatieregimes en verborgen fiscale rulings. Een derde en laatste voordeel van dit systeem is dat het ondersteuning biedt inzake groei, jobs en investeringen in de EU (European Commission, 2016).

## 2.5.3. Impact België

In 2017 zal een uitvoering van de **Panama-maatregelen** plaatsvinden. Het gaat onder meer over een verhoging van de administratieve boete voor het niet-aangeven van buitenlandse structuren. In de toekomst zullen belastingparadijzen die de uit het buitenland verkregen offshore inkomsten



niet belasten of belasten aan een reëel tarief dat lager is dan 15% worden opgenomen in de landenlijst. Deze maatregel is een onderdeel van de verstrenging van de meldingsplicht van betalingen aan belastingparadijzen (Van Overtveldt, 2016). Om de internationale samenwerking te stimuleren steunt België het Europees initiatief om een **Ultimate Beneficial Owners Register** op te stellen met als doel de identiteit van de eigenaars van belastingstructuren te achterhalen (Van Overtveldt, 2016).

Om de rechtszekerheid in België te verhogen wordt sterk ingezet op het **systeem van de Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken**. Hiermee wil de overheid vooral tegemoet komen aan het bevorderen van de voorspelbaarheid en de consistentie in de wetgeving. Op deze manier kunnen belastingbetalers rechtszekerheid krijgen omtrent de fiscale behandeling van hun geplande verrichtingen. In het volgende hoofdstuk wordt er dieper ingegaan op de werking en de relevantie van dit systeem.

Tot slot zijn er een hele reeks nieuwe hervormingen tot stand gekomen in het zogenaamde "**Zomerakkoord**" van de regering Charles-Michel. Met deze nieuwe maatregelen streeft de federale regering naar meer jobs, een hogere koopkracht en sociale cohesie. Belangrijk hierbij is de veelbesproken hervorming van de vennootschapsbelasting die meer fiscale rechtvaardigheid teweeg moet brengen. Deze doelstelling wil de regering bereiken door onder andere een beperking van de aftrekposten, het verhogen van de sancties en meer nadruk leggen op compliance.<sup>21</sup>

## 2.6 Conclusie

In het eerste deel van dit onderzoek is er getracht een overzicht weer te geven van de verschillende initiatieven die genomen zijn om belastingontduiking en -ontwijking tegen te gaan. Er werd gekozen om het geheel op te delen in drie grote tijdsperiodes, zodat de kenmerken van iedere periode en de evolutie van de aard en het aantal initiatieven zichtbaar werd.

Over de jaren heen hebben de autoriteiten een steeds toenemende druk gevoeld om actie te ondernemen tegen belastingontduiking en -ontwijking. De verschillende initiatieven geraakten in een stroomversnelling door de publieke reactie op voorvallen zoals de Panama Papers en de fiscale planning van multinationals zoals Apple en Starbucks. Ondanks dat deze vormen van belastingontwijking vaak juridisch niet strafbaar zijn, wordt deze vorm van fiscale planning maatschappelijk niet meer aanvaard.

Als antwoord hierop zijn zowel op internationaal als Europees en nationaal niveau verschillende initiatieven tot stand gekomen. Op internationaal niveau werd hoofzakelijk gekeken naar de initiatieven die voortvloeiden vanuit de OESO. Op Europees niveau speelde de Europese Commissie een belangrijke rol in de uitwerking en verdere toelichting van de internationale voorstellen.

---

<sup>21</sup> [http://premier.fgov.be/sites/default/files/articles/PPWT%20NL\\_0.pdf](http://premier.fgov.be/sites/default/files/articles/PPWT%20NL_0.pdf)

Met het BEPS-Actieplan werd een duidelijke toon gezet naar een toenemende rechtvaardige fiscaliteit. Maar, veel van deze acties zijn slechts aanbevelingen of voorstellen met betrekking tot verschillende afzonderlijke bepalingen en kennen dus geen juridisch bindend karakter.

Ook de manier waarop informatie wordt uitgewisseld heeft een hele evolutie doorgemaakt. Dit begon met de ophef van het bankgeheim waardoor de nationale belastingautoriteiten steeds meer toegang hadden tot gegevens van particulieren en bedrijven. Recentelijk is er op internationaal en Europees niveau veel vooruitgang geboekt inzake een gedetailleerde en automatische gegevensuitwisseling.

De impact van de maatregelen maar vooral de omvang ervan is zeer moeilijk in te schatten. Dat veel landen de afgelopen jaren acties hebben ondernomen is een feit. Maar de invloed van deze maatregelen bleef vaak echter beperkt omdat er ofwel niet genoeg maatregelen zijn genomen of omdat de maatregelen niet ingrijpend genoeg waren. Daarom is het dus belangrijk dat de lidstaten hier in de toekomst nog aan blijven werken (Garnier et al., 2014).



## 3. Fiscale rulings

### 3.1 Inleiding

In het derde hoofdstuk van dit onderzoek ligt de nadruk op de factoren die een invloed uitoefenen op de rulingaanvragen bij kmo's. Eerst wordt het begrip (fiscale) ruling toegelicht en wordt er aangehaald met welk doel deze rulings tot stand zijn gekomen. Daarna wordt er gekeken naar de functie en de werking van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB). Tot slot wordt er dieper ingegaan op de factoren die een effect hebben op de rulingaanvraag bij kmo's.

### 3.2 Het begrip "Fiscale ruling"

Al sinds 1993 bestaat er in België de mogelijkheid voor belastingplichtigen om een voorafgaand fiscaal akkoord aan te vragen met betrekking tot de fiscale gevolgen van enkele toekomstige verrichtingen die bij wet werden vastgelegd.<sup>22</sup> Een ruling oftewel een voorafgaande beslissing is een beslissing waarmee de FOD Financiën bepaalt hoe de belastingwetten zullen worden toegepast op een specifieke situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.<sup>23</sup> Het doel van een ruling is het bieden van **rechtszekerheid** aan de aanvrager en het streven naar een gunstig investeringsklimaat voor buitenlandse investeerders. Deze doelstellingen probeert de fiscus te bereiken door alle diensten van de FOD Financiën te binden aan deze ruling. De aanvragen en uitspraken omtrent rulings worden sinds 2005 behandeld door de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) in fiscale zaken van de FOD Financiën. Naast deze rulings is de dienst ook bevoegd voor het ontvangen, behandelen en beslissen van de regularisatieaangiften.<sup>24</sup> Sinds 2015 is er ook de mogelijkheid om een Vlaamse ruling aan te vragen bij de Vlaamse belastingdienst (Vlabel).<sup>25</sup>

Iedere belastingplichtige (natuurlijke persoon en rechtspersoon) kan aanspraak maken op een ruling. In dit onderzoek wordt de focus gelegd op de kmo's. Zowel voor de directe belastingen (personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting, ...), als voor de btw, registratie- en successierechten, en douane en accijnzen kunnen aanvragen worden ingediend. Uitzonderlijk zijn er enkele wettelijke situaties, vastgelegd in artikel 22 van de wet van 24 december 2002, waarbij het niet mogelijk is om een voorafgaande beslissing te verkrijgen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een voorafgaande beslissing verband houdt met de toepassing van een belastingwet over invordering en vervolgingen.

De fiscale ruling treedt op als één van de belangrijkste instrumenten in het streven naar een meer wederkerige en horizontale relatie tussen de belastingbetaler en de Belastingdiensten (Van de Velde, 2015). Autoriteiten gaan ervan uit dat de bereidheid tot betalen van belastingen toeneemt als gevolg van fiscale rulings. Dit zou moeten leiden tot een betere naleving van de wetten, en

---

<sup>22</sup> Jaarverslag DVB 2015

<sup>23</sup> Wet van 24 december 2002, artikel 20, tweede lid

<sup>24</sup> <https://www.ruling.be/nl>

<sup>25</sup> <http://belastingen.vlaanderen.be/voorafgaande-beslissing>

bijgevolg resulteren in een daling van de belastingontduiking en minder geschillen (Fouquet et al., 2008).

De rullingpraktijken moeten in lijn zijn met de regelgeving zowel op internationaal als Europees en nationaal niveau. Op internationaal niveau zijn er de "OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" en het "OECD Report on Harmful Tax Competition". Daarnaast zijn er "EU Guidelines for advance pricing agreements" en de "EU Code of Conduct for Business Taxation" op Europees niveau. Deze richtlijnen en rapporten werden in hoofdstuk 2 reeds kort aangehaald. Tot slot moet er op nationaal niveau hoofdzakelijk rekening worden gehouden met het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel (Van de Velde, 2015).

Zoals eerder aangehaald is een rulling bindend voor alle belastingdiensten, maar er zijn enkele beperkingen aan deze verbintenis. Ten eerste is een rulling over het algemeen geldig voor een termijn van maximum vijf jaar. Ten tweede zijn de voorafgaande fiscale beslissingen niet bindend wanneer de opgelegde voorwaarden verbonden aan de rulling niet worden nageleefd. De derde beperking volgt uit een onjuiste of onvolledige beschrijving van de transactie door de aanvrager en/of wanneer wezenlijke elementen van de transactie op een andere manier werden gerealiseerd dan de aanvrager heeft aangegeven. Daarnaast vervalt het bindende effect wanneer er veranderingen worden doorgevoerd in de wetgeving die betrekking hebben op de verrichting. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er een wijziging is van de bepalingen van verdragen.<sup>26</sup> Tot slot zijn rulings niet bindend indien ze *contra legem* zijn. Hoe meer onduidelijkheid er heerst omtrent de invulling van de wetgeving, hoe groter de marge over de interpretatie van de wetgeving voor de Rulingdienst. Deze interpretatie mogelijkheden kunnen mogelijks leiden tot discussies (Van de Velde, 2015).

## 3.3 De Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB)

### 3.3.1 Werking van de DVB

De organisatie en de **procedure** van het huidige systeem is vastgelegd in de wet van 24 december 2002.<sup>27</sup> In deze wet staan de verschillende stappen beschreven die doorlopen moeten worden voor het aanvragen van een rulling. Aan deze wettelijke procedure gaat vaak een informele fase vooraf die voortvloeit uit een initiatief van de DVB. Het gaat over de zogenaamde *prefiling* fase, waarbij de identiteit van de aanvrager indien gewenst volledig anoniem kan blijven. Deze *prefiling* heeft tot doel complexe verrichtingen zo goed mogelijk voor te bereiden op de officiële aanvraag. Dit doel wordt bereikt door de aanvrager op de hoogte te stellen van de noodzakelijke elementen voor het behandelen van de aanvraag. Tevens kan de aanvrager tijdens deze fase al een beeld krijgen van de mening van de DVB aangaande de vooropgestelde transactie.

---

<sup>26</sup> Verslag Rekenhof DVB 2013

<sup>27</sup>[http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi\\_loi/change\\_lg.pl?language=nl&la=N&table\\_name=wet&cn=2002122431](http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=nl&la=N&table_name=wet&cn=2002122431)

Maar niet alle *prefilings* leiden tot een formele aanvraag, dit zijn de zogenaamde “*prefiling* dossiers zonder gevolg” (Rekenhof, 2013). In 2015 leidde 53% van de *prefiling*dossiers tot een formele aanvraag. In het onderzoek van het Rekenhof (2013) werden 57 *prefiling*dossiers zonder gevolg geanalyseerd, hiervan werden 38,60% oftewel 22 dossiers anoniem ingediend. Verder is uit deze steekproef gebleken dat 3 *prefiling*dossiers een positief advies kregen, 12 dossiers een negatief advies, 26 aanvragen werden door de DVB als afgehandeld beschouwd of werden door de aanvrager ingetrokken, 2 aanvragen vielen buiten de bevoegdheid van de DVB en bij de 16 overige dossiers werd de reden van de DVB niet uitdrukkelijk vermeld.<sup>28</sup>

De volgende fase is het voorbereiden van de officiële of formele rulingaanvraag. In een vergadering worden verschillende elementen besproken zoals de benodigde informatie en de planning van de taken. Bij de voorbereiding van de aanvraag wordt rekening gehouden met de opmerkingen van de Rulingdienst tijdens de *prefiling meeting*. Uiteindelijk wordt de definitieve aanvraag ingediend bij de DVB.

In de laatste fase van de procedure worden alle feiten en kenmerken van de definitieve aanvraag geanalyseerd en geëvalueerd. Op basis daarvan stelt de Rulingdienst een voorafgaande beslissing op. Nadat de aanvrager deze beslissing heeft aanvaard, stuurt het College van de DVB de genomen beslissing aangetekend op. De uiteindelijke beslissing wordt anoniem gepubliceerd op een website<sup>29</sup> onder de vorm van een individuele samenvatting die door iedereen geraadpleegd kan worden, met inachtneming van het beroepsgeheim.<sup>30</sup> Indien de ruling is goedgekeurd, kan de belastingplichtige vrijwillig overgaan tot de uitvoering van de transactie, er is geen verplichting (Van de Velde, 2015).

Het aantal formele aanvragen in 2015 is vastgesteld op 750, hiervan was 34,70% afkomstig van grote ondernemingen, 36,50% van kmo's, 20,20% van particulieren en nog eens 8,60% van de rechtspersonenbelasting (Vzw, openbare besturen,..). Deze percentages zijn terug te vinden in grafiek 1 onderaan. Belangrijk hierbij te vermelden is dat grote ondernemingen worden definiëert op basis van artikel 15 Wetboek van Vennootschappen en dat er dus niet altijd sprake is van een multinational.

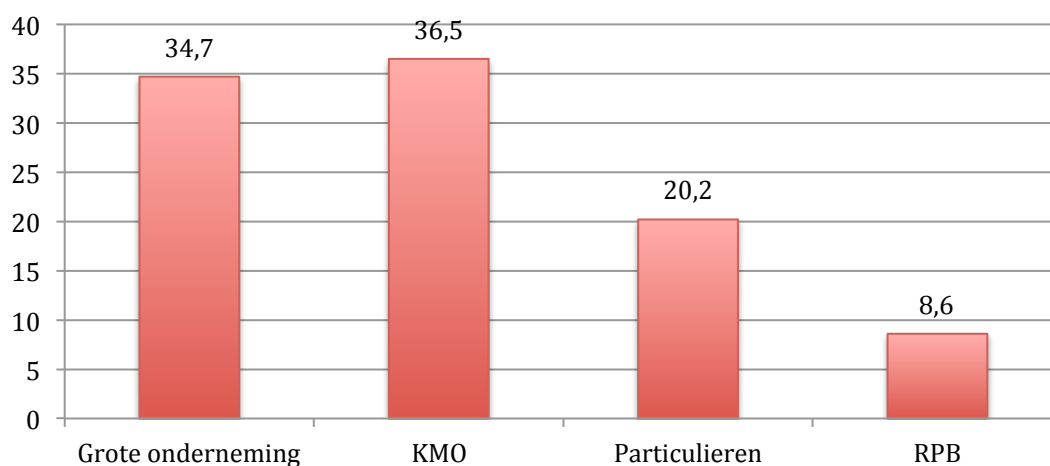
---

<sup>28</sup> Verslag Rekenhof DVB 2013

<sup>29</sup><http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/browseCategory.do?method=browse&params.selectedCategoryId=840>

<sup>30</sup><https://www.ruling.be/nl>

## Genieter ruling 2015 (in %)

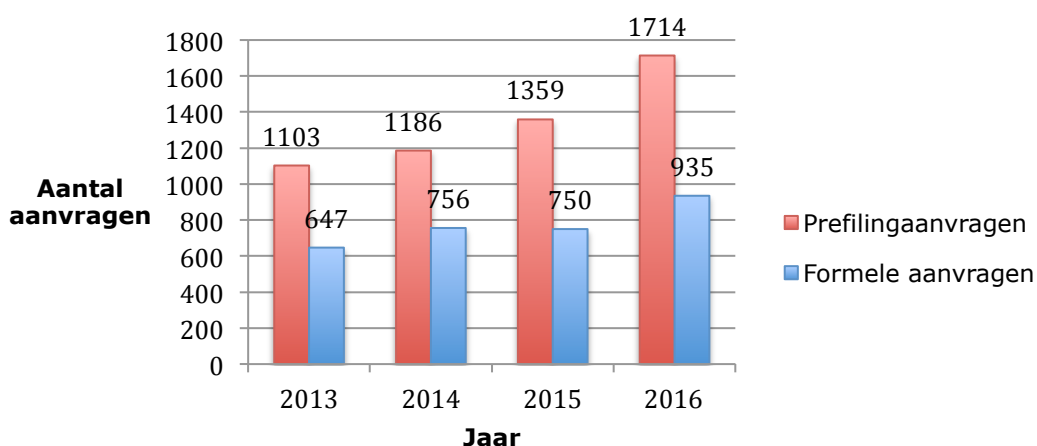


Grafiek 1: Genieter ruling 2015 (Bron: Vanden Berghe, DVB)

Steven Vanden Berghe deelde tijdens zijn interview de nieuwe cijfers van 2016 mee. Zeer positief is dat het systeem van de rulings opnieuw inwint aan populariteit. In 2016 zijn er ongeveer 20% meer rilingaanvragen binnengekomen. Een ander opmerkelijk resultaat dat kan worden afgeleid uit deze cijfers is dat het aandeel van de kmo's in 2016 is teruggevallen tot 30% (oftewel 261 aanvragen). Het aandeel van de grote ondernemingen is dan weer toegenomen van 34,7% tot 38,78%. Dit resultaat is verrassend aangezien de Rulingdienst de afgelopen jaren heel wat inspanningen heeft geleverd om meer kmo's aan te trekken. Dit deden ze onder andere door het voeren van promotie in alle provincies en het ontwikkelen van ontwerpaanvragen op de website.

Voor een evolutie van het aantal aanvragen tussen 2013 en 2016 wordt er verwezen naar grafiek 2 onderaan. Op deze grafiek is te zien dat het aantal *prefilingaanvragen* ieder jaar opnieuw toeneemt. Ook het aantal formele aanvragen gaan over het algemeen in een stijgende lijn, behoudens een kleine terugval in 2015. Steven Vanden Berghe wijst erop dat steeds meer ondernemingen de weg naar de Rulingdienst vinden omdat ze behoeften hebben aan rechtszekerheid.

## Evolutie van de aanvragen tot voorafgaande beslissing tussen 2013 en 2016



Grafiek 2: Evolutie van de prefiling aanvragen ten opzichte van de formele aanvragen tot voorafgaande beslissing tussen 2013 en 2016 (Bron: Vanden Berghe, DVB)

De aanvragen moeten ruim voldoende op voorhand worden ingediend, voordat de verrichting (waarop de ruling betrekking heeft) fiscale gevolgen heeft gehad. Concreet wilt dit zeggen dat de beslissing omtrent de ruling moet worden genomen voor de indiening van de belastingaangifte.<sup>31</sup> Het is dus perfect mogelijk om een ruling aan te vragen voor een verrichting die reeds is uitgevoerd. De indiening kan gebeuren per gewone of aangetekende brief of per e-mail. De formele aanvraag moet de volgende drie elementen bevatten:

- De identiteit van de betrokken partijen en een beschrijving van de activiteiten
- Een beschrijving van de voorgenomen verrichting(en)
- Een motivering van de aanvraag waarin de aanvrager gedetailleerd moet aangeven hoe de betrokken fiscale regels volgens hem moeten worden toegepast en waarom dat volgens hem zo is (inclusief een verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing van toepassing is)

De formele aanvragen worden beantwoord binnen een indicatieve termijn van drie maanden. Deze termijn kan tussen de partijen onderling worden gewijzigd, afhankelijk van de aard van de aanvraag.<sup>32</sup> Uit het verslag van het Rekenhof (2013) blijkt dat deze tijdsperiode meestal wordt gerespecteerd. De *prefiling* is niet opgenomen in deze termijn, volgens Steven Vanden Berghe neemt deze fase gemiddeld nog eens drie maanden in beslag, afhankelijk van het onderwerp van de rilingaanvraag. Indien er sprake is van complexe verrichtingen, zoals bij herstructureringen en verrekenprijzen, kan de termijn al snel oplopen tot zes maanden. Eenvoudige onderwerpen zoals auteursrechten en studiekosten worden afgerond op minder dan drie maanden.

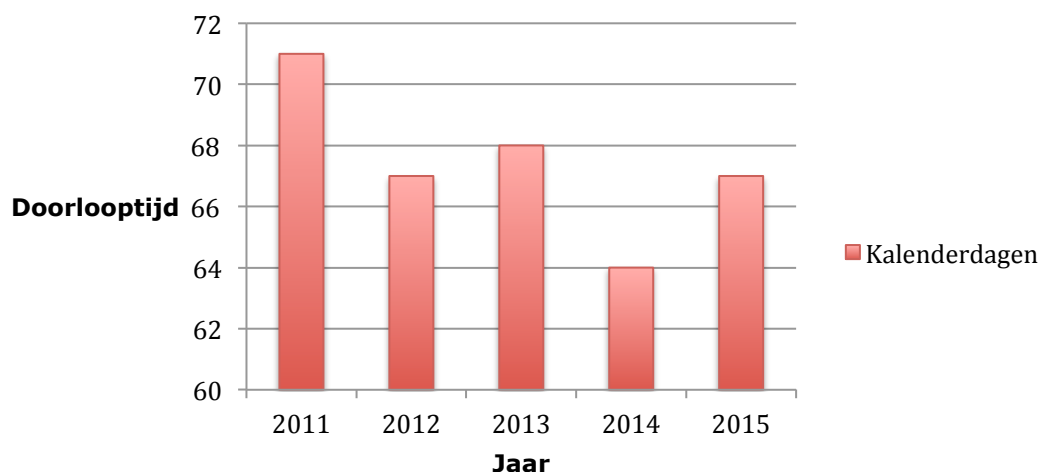
<sup>31</sup> <https://www.ruling.be/nl>

<sup>32</sup> <https://www.ruling.be/nl>



In grafiek 3 is een overzicht terug te vinden van de doorlooptijden tussen 2011 en 2015. Hierbij kan worden opgemerkt dat de doorlooptijd in 2011 enkele dagen hoger lag dan in de daaropvolgende jaren. In 2014 werd een minimale doorlooptijd geregistreerd van gemiddeld 64 kalenderdagen.

### Evolutie doorlooptijd tussen 2011 en 2015



Grafiek

3: Evolutie doorlooptijd tussen 2011 en 2015 (Bron: Vanden Berghe, DVB)

Volgens de wet van 24 december 2002 is een **administratief beroep** onbestaande tegen een beslissing van de DVB. Dit in tegenstelling tot de wet van 23 maart 1999 omtrent de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, die de rechtbank van eerste aanleg voorziet in de bevoegdheid om te oordelen over ieder geschil in verband met een belastingwet<sup>33</sup>. Indien de belastingplichtige niet akkoord gaat met een ruling die ongunstig blijkt te zijn, ondanks een positief akkoord dat tijdens de *prefiling* fase werd overeengekomen, beschikt deze dus over de mogelijkheid om beroep in te stellen bij de rechtbank. Wanneer de DVB een gunstige ruling afgeeft die in strijd is met de wet (legaliteitsbeginsel), zal de belastingplichtige de toepassing van deze ruling waarschijnlijk niet kunnen afdwingen. Volgens het Hof van Beroep van Gent kan de belastingplichtige zich in dit geval verhalen op het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel<sup>34</sup>, al wordt dit niet bevestigd door het Hof van Cassatie.<sup>35</sup> Over het algemeen primeert de wet boven de beginselen.

In tabel 2 onderaan worden de rulings van 2015 opgedeeld volgens de aard van de beslissing. Opvallend hierbij is dat in bijna 92% van de gevallen een gunstige fiscale ruling werd afgegeven. Daartegenover staat een percentage van slechts 0,60% voor de afgifte van een ongunstige ruling. Dit kan toe te schrijven zijn aan de doorlichting van de transactie die reeds tijdens de *prefiling* fase plaatsvindt. Wanneer de aanvrager tijdens deze fase een negatief advies krijgt, zal de aanvraag mogelijks worden ingetrokken door de belastingplichtige. Een andere verklaring voor dit lage

<sup>33</sup> Artikel 569, § 1, 32°, Gerechtelijk Wetboek

<sup>34</sup> Gent 01.03.2011, Fisc.Koer. 2011, afl. 6, 221.

<sup>35</sup> Cass., 13 december 2007, F.06.0065.N.

percentage is dat de aanvrager over de mogelijkheid beschikt om op ieder moment tijdens de procedure zijn of haar aanvraag in te trekken.<sup>36</sup>

Verzaking komt voor in 6,60% van de gevallen. Hiervoor worden verschillende redenen aangehaald in het jaarverslag van de DVB. Een eerste reden is dat in sommige gevallen de aanvraag reeds werd verzaakt alvorens de Rulingcommissie een beslissing nam omtrent de onontvankelijkheid. Een tweede oorzaak van verzaking ontstaat wanneer er sprake is van gewijzigde verrichtingen. Een situatie waarin er geen overeenstemming is tussen de DVB en de rulingaanvrager wordt geformuleerd als derde oorzaak. Een volgende reden tot verzaking is dat de vraag van de rulingaanvrager niet tot de bevoegdheid van de DVB behoort. Tot slot zijn er nog enkele gevallen waarin er geen expliciete reden werd vermeld bij de verzaking.<sup>37</sup>

	2015 (%)
Gunstig	91,90
Verzaking	6,60
Ongunstig	0,60
Onontvankelijk	0,70
Gemengd	0,20

Tabel 2: Voorafgaande beslissingen uitgesproken in 2015 (Bron: Vanden Berghe, DVB)

In het interview geeft Steven Vanden Berghe aan dat na de *prefiling*fase, 90% van de formele rulingaanvragen worden goedgekeurd. Toch bestaat de kans dat het college tijdens de formele aanvraag een andere beslissing neemt, al komt dit zelden voor. Wanneer het dossier de *prefiling*fase niet positief doorloopt, zal dit in de meeste gevallen leiden tot verzaking en stopt het dossier.

In 2013 heeft het Rekenhof een verslag opgemaakt over de werking van de DVB. In dit verslag zijn enkele **kritieken** tot uiting gekomen over de gevolgde procedure van de DVB. De eerste vorm van kritiek heeft betrekking op de zogenaamde *prefiling*fase. Uit het verslag van het Rekenhof blijkt dat tijdens deze fase de voorgestelde transactie volledig wordt geanalyseerd en dus niet beperkt blijft tot het uitwisselen van informatie. Vaak is er ruimte voor het voeren van onderhandelingen over de betreffende ruling tussen de belastingplichtige en de Rulingdienst. Dit overleg biedt echter nog geen rechtszekerheid aangezien de administratie nog steeds een andere beslissing kan overwegen (Van de Velde, 2009). Het Rekenhof is van mening dat het onderzoek uitgesteld moet worden tot de fase van de formele aanvraag. Verder moet de DVB de mogelijkheid hebben om de centrale diensten van de FOD Financiën in te lichten over de mogelijke transactie van de belastingplichtige, ook wanneer de belastingplichtige op het einde van de *prefiling* de keuze maakt om geen formele

<sup>36</sup> Verslag Rekenhof DVB 2013

<sup>37</sup> Jaarverslag DVB 2015

aanvraag in te dienen. Tot slot haalt het Rekenhof nog aan dat de identiteit van de aanvrager reeds tijdens de *prefiling* fase bekend gemaakt moet worden.<sup>38</sup>

Op basis van het interview met Steven Vanden Berghe kan worden vastgesteld dat de *prefiling* fase nog steeds op dezelfde manier verloopt. Bijgevolg kan er nog steeds anoniem een *prefiling* aanvraag worden ingediend. Hij benadrukt dat deze fase zeer belangrijk is en dat de anonimiteit een drempelverlagend effect creëert. Verder geeft hij ook aan dat de Rulingdienst en de centrale diensten op een periodieke basis overleg voeren met wederzijds respect voor elkaar. In de overgrote meerderheid van de gevallen liggen de meningen van beide diensten op één lijn.

De tweede kritiek die het Rekenhof aanhaalt betreft de rol en de opdrachten van de DVB en de centrale diensten van de FOD Financiën die beschreven zijn in het protocol van 8 december 2010. Het doel van dit protocol is de mededeling en het onderzoek van de aanvragen tot voorafgaande beslissing, de verwerking van de adviesaanvragen, de opvolging van de beslissingen en de contacten tussen de DVB en de diensten te regelen. Hierbij worden drie opmerkingen geformuleerd:

- De beslissingstermijn van drie maanden komt in het gedrang door de lange overlegprocedures tussen de DVB en de centrale diensten van de FOD Financiën
- Ingeval van bi- of multilaterale APA (*Advance Pricing Arrangement*) van grensoverschrijdende verrichtingen kan de DVB betrokken worden bij de onderhandelingen met het partnerland (geen verplichting)
- Normaliter moet het protocol twee keer per jaar geëvalueerd worden, maar op het moment van de audit was dit nog steeds niet gebeurd.

Een eerste aanbeveling van het Rekenhof betreft de effectieve evaluatie van het protocol om de zes maanden. Tijdens deze evaluatie moet ook het effect van de overlegprocedures op de doorlooptijd onderzocht worden. Ten slotte geeft het Rekenhof mee dat tijdens de onderhandelingen van een bi- of multilaterale APA steeds een vertegenwoordiger van de DVB ter plaatse moet zijn.<sup>39</sup>

De derde en de laatste kritiek heeft te maken met de mogelijkheid van de belastingplichtige om naast de DVB, ook aan de centrale of lokale diensten een opinie te vragen omtrent een bepaalde transactie. Het gevolg hiervan is dat er twee verschillende meningen kunnen ontstaan over eenzelfde verrichting en bijgevolg schade kan worden toegebracht aan de rechtszekerheid. Om dit probleem op te lossen raadt het Rekenhof aan om de bevoegdheden van de DVB en de centrale of lokale diensten nauwkeurig af te bakenen.<sup>40</sup>

In het interview laat Steven Vanden Berghe weten dat er om de zes maanden een overleg plaatsvindt met de centrale diensten en dat de informatie uitwisseling vlot verloopt. Hij geeft aan dat beide diensten in het begin tijd nodig hebben gehad om hun plaats te vinden. Ondertussen zijn de bevoegdheden duidelijk afgebakend en komen beide diensten niet meer in elkaars vaarwater.

---

<sup>38</sup> Verslag Rekenhof DVB (2013)

<sup>39</sup> Verslag Rekenhof DVB (2013)

<sup>40</sup> Verslag Rekenhof DVB (2013)

### 3.3.2 Verrichtingen waarvoor rulings worden aangevraagd

Op basis van de website van de DVB<sup>41</sup> kunnen er aan de hand van de voorziene ontwerpaanvragen enkele activiteiten worden geformuleerd waarvoor regelmatig rulings worden aangevraagd. Een eerste transactie waarbij er onduidelijkheid kan optreden omtrent de toepassing van de belastingwetten is bij een partiële splitsing van een vennootschap. Deze partiële splitsing komt tot stand wanneer de operationele activiteit wordt overgedragen aan een bestaande of nieuw opgerichte vennootschap. Ondernemingen kunnen zich de vraag stellen of de partiële splitsing belastingneutraal zal kunnen worden uitgevoerd. De DVB is hierbij van mening dat de verrichting moet plaatsvinden op grond van zakelijke overwegingen zoals een herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de betrokken vennootschappen. Indien dit niet het geval is, gaat de DVB ervan uit (behoudens bewijs van het tegendeel) dat het hoofddoel van de verrichting belastingfraude of belastingontwijking is.<sup>42</sup> De populariteit van dit onderwerp onder de kmo's wordt bevestigd door Tim Van den Bruel van KPMG.

Een tweede geformuleerde ontwerpaanvraag betreft kosten eigen aan de werkgever. Kosten eigen aan de werkgever ontstaan wanneer werknemers kosten maken bij de uitoefening van hun functie die voor rekening van de werkgever zijn. Voorbeelden hiervan zijn extra kosten voor elektriciteit en verwarming wanneer de werknemer van thuis uit werkt. Bedrijven worden hierbij geconfronteerd met de vraag of de forfaitaire vergoedingen, die als terugbetaling van de kosten zullen worden betaald, in de personenbelasting niet belastbaar zullen zijn.<sup>43</sup> Ook dit is een onderwerp dat wel vaker terugkomt bij kmo's zeggen Tim Van den Bruel, Wesley De Visscher en Loïc Van Staey. Dit komt voornamelijk doordat kmo's zich willen indekken voor sociaalrechtelijke aspecten, ook naar hun werknemers toe.

Een volgende ontwerpaanvraag heeft betrekking op beroepskosten en studiekosten. Wanneer een bediende een MBA opleiding wil volgen in het kader van doorgroeimogelijkheden binnen zijn of haar functie, kan er onduidelijkheid optreden omtrent de aftrekbaarheid van de kosten als beroepskosten. Dit is een onderwerp waar minder tijd en energie in kruipt en dus binnen een relatief korte termijn afgehandeld kan worden.

De vierde ontwerpaanvraag heeft te maken met de inbreng van een bedrijfstak in een onderneming. Hiermee wordt bedoeld dat een bedrijf haar activiteiten zal inbrengen in een bestaande of nieuw opgerichte vennootschap. Men kan zich hierbij de vraag stellen of deze transactie belastingneutraal uitgevoerd zal kunnen worden.<sup>44</sup>

Een controlewijziging binnen een onderneming wordt ook gezien als een belangrijke transactie waarvoor een ontwerpaanvraag werd opgesteld. Deze transactie komt tot stand wanneer een andere onderneming de meerderheid van de aandelen van een bedrijf zal overnemen en hierdoor

---

<sup>41</sup> <https://www.ruling.be/nl>

<sup>42</sup> <https://www.ruling.be/nl>

<sup>43</sup> <https://www.ruling.be/nl>

<sup>44</sup> <https://www.ruling.be/nl>

dus de controle krijgt. Het bedrijf waarbij de controlewijziging zal plaatsvinden, kan zich afvragen of deze wijziging beantwoordt aan rechtmatige financiële en economische behoeften en haar fiscaal overdraagbare bestanddelen behouden zullen blijven.<sup>45</sup>

Een laatste ontwerpaanvraag voorzien door de DVB betreft een fusie door overneming van een onderneming. Aan de DVB kan de vraag worden voorgelegd of deze fusie belastingneutraal zal kunnen uitgevoerd worden. Daarnaast zijn er nog ontwerpaanvragen met betrekking tot vruchtgebruik, voordeel van alle aard en auteursrechten.<sup>46</sup>

De populariteit van deze transacties wordt deels bevestigd door tabel 3 onderaan. Hierin wordt aangegeven dat het grootste deel van de binnengekomen prefilings in 2015 betrekking hebben op vragen omtrent bezoldigingen zoals kosten eigen aan de werkgever, sociale voordelen, voordelen van alle aard enzovoorts. De uiteindelijke formele aanvragen gaan voornamelijk over interne meerwaarden. De overige *prefilings* en aanvragen kunnen vragen bevatten omtrent vruchtgebruik, auteursrechten, DBI (definitief belaste inkomsten),...

	Prefiling	Aanvragen
Bezoldigingen	<b>171</b>	103
Herstructureringen	167	108
Interne meerwaarden	159	<b>136</b>
Btw	134	31
Roerende inkomsten	96	51
Verrekenprijzen	84	60
Beroepskosten	73	35
Registratie	52	25
Octrooien	29	15
Kwijtschelding schulden	23	17
Stock options	19	19
Tax Shelter	14	4
Aftrek voor risicokapitaal	6	1
Tonnagetaks	5	9
Directe belasting overige	329	136

Tabel 3: Gedetailleerde verdeling – jaar 2015 (Bron: Jaarverslag DVB 2015)

Uit het interview met Steven Vanden Berghe is gebleken dat in 2016 vooral herstructureringen in het kader van familiale planning populair zijn onder kmo's. Verder kwamen er ook nog veel aanvragen binnen omtrent interne meerwaarden, voordeel alle aard en auteursrechten. Dit werd ook bevestigd door Tim Van den Bruel. Rulingaanvragen over *transferpricing* en de kaaimantaks zijn dan weer populairder onder de grotere kmo's.

<sup>45</sup> <https://www.ruling.be/nl>

<sup>46</sup> <https://www.ruling.be/nl>

## 3.4 Factoren die invloed uitoefenen op de rilingaanvraag bij kmo's

In deze sectie zullen eerst de relevante factoren worden achterhaald op basis van relevante literatuur. Deze factoren werden opnieuw afgetoetst tijdens de afgenomen interviews. In onderdeel 3.4.1 wordt een overzicht gegeven van de resultaten die voortvloeien uit deze twee soorten bronnen. Daarna werden deze factoren empirisch getest met behulp van een vragenlijst. In onderdeel 3.4.2 worden de data en de uiteindelijke resultaten van de enquête uitgebreid geanalyseerd.

### 3.4.1 Literatuur en interviews

De literatuur is grotendeels gebaseerd op de paper van Givati (2009) "Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings". Om een beter beeld te krijgen van de behoeften van kmo's zijn er interviews afgenomen met Wesley De Visscher, adviseur fiscaliteit bij VBO (bijlage 2) en Loïc Van Staey, fiscaal adviseur bij UNIZO (bijlage 3). Om na te gaan hoe de werking van de Rulingdienst in de praktijk verloopt heeft er een interview plaatsgevonden met Steven Vanden Berghe, voorzitter Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (bijlage 4). Aangezien consultancy bedrijven ook een belangrijke rol spelen in het aanvragen van fiscale rulings werd er een interview afgenomen met Tim Van den Bruel, Executive Tax Manager bij KPMG (bijlage 5). Tot slot is er nog gekeken naar de rol van het advieskantoor Van Havermaet in Limburg door middel van een interview met Gert De Greeve, verantwoordelijke voor de fiscale afdeling (bijlage 6).

Zoals eerder aangehaald is het bieden van rechtszekerheid het voornaamste doel van de fiscale rulings. Deze rechtszekerheid moet bedrijven beschermen tegen de complexe wetgeving die in België van toepassing is. Ondernemingen worden vaak geconfronteerd met onduidelijkheden in de rechtsregels waardoor meerdere interpretaties mogelijk zijn. Daar komt nog bij dat er frequent veranderingen worden doorgevoerd in de wetgeving met als gevolg dat initieel winstgevend activiteiten of transacties kunnen overgaan tot verlieslatende activiteiten. Dit kan nefaste gevolgen met zich meebrengen voor de investeringen in de economie.

In het onderzoek van Givati (2009), uitgevoerd aan de Harvard Law School in Cambridge, gaan ze ervan uit dat er twee algemene factoren zijn die een belangrijke rol spelen in de beslissing van belastingplichtigen om al dan niet over te gaan tot een rilingaanvraag. Zowel de directe kost van de aanvraag als het strategisch effect van de aanvraag zouden een doorslaggevende invloed hebben op deze beslissing. Dit onderzoek is tot stand gekomen nadat een onregelmatig gebruik van fiscale rulings over de jaren heen is vastgesteld in de Verenigde Staten.

De **directe kost** bestaat op zijn beurt opnieuw uit twee factoren; de kost om de rilingaanvraag voor te bereiden en de wachtkosten. De diensten die de DVB aanbiedt zijn gratis dus deze kan buiten beschouwing worden gelaten. De **voorbereidingskost** bestaat voornamelijk uit de informatiekost, namelijk de kosten voor het verkrijgen van professioneel advies door het

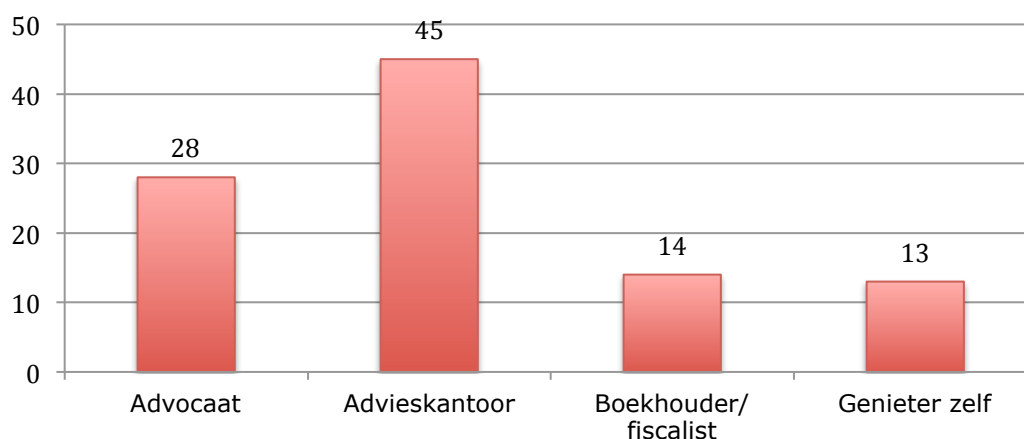
raadplegen van een advocaat (intern en of extern), een fiscalist of een advieskantoor. Al moet men in het achterhoofd houden dat de totale kost hiervan niet gelijk is aan de relevante kost. Het inwinnen van fiscaal advies voor een bepaalde transactie wordt soms ook standaard aangevraagd, ook al zijn bedrijven niet van plan om een ruling aan te vragen (Givati, 2009). De relevante kost bestaat dus uit de bijkomende kosten voor de rulingaanvraag.

Op basis van het interview met Loïc Van Staey is gebleken dat deze bijkomende kosten toch hoger kunnen oplopen dan wordt aangegeven in het onderzoek van Givati (2009). Consultancy bedrijven zoals KPMG en PwC vragen een behoorlijke prijs aan hun klanten voor het aanvragen van een ruling. Deze kosten kunnen snel oplopen tot 10.000 EUR, afhankelijk van het onderwerp waarop de ruling betrekking heeft. Volgens Loïc Van Staey en Tim Van den Bruel zijn dan ook eerder multinationals en grote ondernemingen die zich wenden tot consultancy bedrijven aangezien kmo's deze grote kost meestal niet kunnen dragen. Kmo's zullen zich dan ook eerder wenden tot kleinere advieskantoren, interne of externe advocaten en lokale boekhouders of fiscalisten.

Steven Vanden Berghe haalde het volgende voorbeeld aan om meer duidelijkheid te scheppen. "Indien een onderneming een cadeau wil geven aan alle personeelsleden dan kan men zich de vraag stellen of dit wordt gezien als belastbaar inkomen, voordeel alle aard of een vrijgesteld voordeel. Hierbij kan het aantal personeelsleden een groot verschil maken. Wanneer het gaat om een bedrijf met slechts drie werknemers, zal de stap voor het aanvragen van een ruling minder snel gezet worden omdat het de moeite niet loont. Bedrijven zullen geen ruling aanvragen die hun 10.000 EUR kan kosten wanneer het risico op een fiscale claim slechts een kost van bijvoorbeeld 1.500 EUR met zich mee zou brengen (3 werknemers\* € 1.000 per cadeau x 50% belasting). Indien de onderneming maar liefst 300 personeelsleden in dienst heeft, is het aanvragen van een ruling wel de moeite aangezien de kost van een fiscale claim veel hoger ligt."

In 2015 is er op basis van 150 rulingaanvragen een analyse uitgevoerd op de Rulingdienst. Hieruit is gebleken dat in 45% van de gevallen de rulingaanvragen afkomstig waren van advieskantoren (bijvoorbeeld KPMG maar ook Van Havermaet of Vandelanotte). In 28% van de gevallen traden advocaten op in naam van de onderneming. Daarnaast is uit de steekproef gebleken dat de lokale boekhouder en accountant te weinig worden bereikt aangezien slechts 14% van de aanvragen via dit kanaal worden ingediend. Volgens Loïc van Staey is de kans groot dat deze mensen weinig ervaring hebben in het aanvragen van rulings waardoor ze misschien eerder weigerachtig reageren op dit systeem. In 13% van de gevallen trad het bedrijf zelf op bij de rulingaanvraag. Deze resultaten zijn terug te vinden in grafiek 4 onderaan.

## Mandataris (in %)



Grafiek 4: Mandataris (Bron: Vanden Berghe, DVB)

De tweede factor waarmee rekening dient worden gehouden zijn de **wachtkosten**. Dit zijn de kosten die bedrijven ervaren doordat ze een bepaalde periode moeten wachten op de goedkeuring van de ruling (Givati, 2009). Zoals hierboven aangehaald bedraagt de gemiddelde termijn in België drie maanden voor een formele ruingaanvraag. Men kan zich dan ook de vraag stellen of deze kosten van significante waarde zijn voor de bedrijven aangezien het om een relatief korte periode gaat. Het is echter wel van belang om rekening te houden met het gegeven dat deze termijn van drie maanden enkel betrekking heeft op de formele aanvraag, exclusief de termijn van de *prefiling*fase. Steven Vanden Berghe gaf aan dat de termijn van de *prefiling* nog eens kan oplopen tot gemiddeld drie maanden.

De termijn is sterk afhankelijk van de complexiteit van de ruling. Indien het gaat om verrekenprijzen of herstructureringen kan de termijn van de *prefiling* oplopen tot zes maanden terwijl rulings omtrent auteursrechten of studiekosten in minder dan drie maanden kunnen worden afgerond. Volgens Loïc Van Staey en Tim Van den Bruel maken consultancy bedrijven ook veel tijd vrij voor de voorbereiding van de ruingaanvraag. Hieruit blijkt dat afhankelijk van het onderwerp van de ruingaanvraag, de wachtkosten toch zouden kunnen oplopen.

Naast de directe kost van een aanvraag treedt ook een **strategisch effect** op bij de beslissing voor het al dan niet aanvragen van een ruling. In het onderzoek van Givati (2009) wordt de assumptie gemaakt dat de Rulingdienst zijn beslissingen omtrent rulings baseert op de toekomstige belastingopbrengsten voor de overheid. Vanzelfsprekend is dit niet de enige overweging waarmee de DVB rekening houdt. Dit strategisch effect kan nog eens opgedeeld worden in strategische nadelen die optreden bij een ruingaanvraag en strategische voordelen die gepaard gaan met een ruingaanvraag.

Wanneer ondernemingen overgaan tot het aanvragen van ruling worden ze geconfronteerd met vijf **nadelige strategische effecten**. Het eerste nadeel is een verhoogde kans op controle of



inspectie door de belastingdienst. Het aantal controles in de vennootschapsbelasting is de afgelopen jaren steeds afgenomen, desondanks verlopen de controles wel efficiënter.<sup>47</sup> Wanneer bedrijven ervoor kiezen om een ruling aan te vragen weten ze dat de Rulingdienst de betreffende transactie volledig zal analyseren, evalueren en inspecteren. Zonder voorafgaande beslissing is de kans op controle echter veel kleiner waardoor bedrijven worden ontmoedigd om een rulingaanvraag in te dienen (Givati, 2009).

Het tweede nadelige effect bestaat uit een verhoogde opsporingsgraad. Ondanks het feit dat er mogelijks een audit wordt uitgevoerd, worden niet altijd alle dubieuze zaken achterhaald. Deze dubieuze of twijfelachtige zaakjes komen in het daglicht te staan wanneer bedrijven een ruling aanvragen. De Rulingdienst zal de verschillende mogelijke interpretaties van de wetgeving onder de loep nemen die bij een gewone controle misschien niet opgevallen zouden zijn. Dit zorgt opnieuw voor een negatief effect op het aantal rulingaanvragen (Givati, 2009).

In het verslag van het Rekenhof (2013) betreffende de werking van de Rulingdienst werd aangegeven dat de DVB de mogelijkheid moet hebben om de centrale diensten van FOD Financiën in te lichten over de mogelijke transactie van de belastingplichtige, ook wanneer na de *prefiling* fase geen formele aanvraag wordt ingediend. Steven Vanden Berghe haalt in zijn interview aan dat de informatie doorstroom tussen de diensten vlot verloopt. De adviezen en meningen zijn goed op elkaar afgestemd waardoor beide partijen zo goed als altijd akkoord zijn met elkaar. In uitzonderlijke gevallen kan het voorkomen dat de Rulingdienst het advies van de centrale diensten niet volgt.

Volgens Steven Vanden Berghe kunnen de twee bovenstaande negatieve strategische effecten in vraag worden gesteld. Het ultieme doel van de Rulingdienst is nog steeds het bieden van rechtszekerheid. Volgens hem zal er eerder een omgekeerd effect optreden. De ruling kan dienen als een bewijs naar de lokale controle toe dat een welbepaalde verrichting in orde is. De mogelijkheid bestaat dat de lokale controleur zijn twijfels heeft bij de ruling, maar hij haalt aan dat dit zelden gebeurt. Indien dit toch het geval zou zijn, dan is hierover steeds voorafgaand overleg met de Rulingdienst.

Het derde negatieve strategische effect volgens Givati (2009) heeft te maken met de expertise van de medewerkers binnen de Rulingdienst. Hoe meer expertise deze mensen hebben, hoe kleiner de kans op het maken van fouten met betrekking tot de interpretatie van de wetgeving. Over het algemeen wordt aangenomen dat de auditeurs van de belastingcontrole minder expertise bevatten dan de Rulingdienst en zij dus een grotere kans hebben op het maken van fouten die voordelig zouden kunnen zijn voor de belastingbetaler (Givati, 2009).

Het vierde en voorlaatste nadelige effect wordt het *Precedential Effect* genoemd. Dit effect treedt op doordat de rulings openbaar worden gesteld en de Rulingdienst dus verplicht is om consistent te zijn in de behandelingen van andere belastingbetalers. Indien een voordelige interpretatie van

---

<sup>47</sup> <http://vanovertveldt.belgium.be/nl/controles-door-inspectiediensten-bij-ondernemingen>

wetgeving leidt tot een daling in de toekomstige belastingopbrengsten, zal de Rulingdienst weigerachtig zijn om deze interpretatie vast te leggen in een ruling. Dit omdat deze voordelige interpretatie dan moet worden doorgetrokken naar andere belastingbetalers. Aangezien de resultaten van belastingcontroles niet publiek worden gemaakt, kan dit effect niet worden waargenomen bij audits (Givati, 2009).

De verplichting tot uitvoering van de transactie wordt gezien als laatste negatieve strategische effect. Wanneer de structuur van een transactie leidt tot een voordelige interpretatie van de wetgeving en de onderneming ervoor kiest om geen ruling aan te vragen, zal de belastingcontroleur onbereidwillig zijn om naar de rechtbank te stappen. Bij de uitspraak van de rechtbank treedt immers ook een Precedential Effect op, wat nadelig kan zijn voor de toekomstige belastingopbrengsten. Dit leidt dus tot een incentive voor bedrijven om geen ruling aan te vragen (Givati, 2009).

Daar tegenover staat dat er ook twee **voordelige strategische effecten** kunnen optreden bij het nemen van een beslissing voor het aanvragen van een ruling. Het eerste effect dat waargenomen kan worden door het aanvragen van een ruling is dat het aanzienlijk de kans op boetes vermindert. Indien de onderneming een voordelige interpretatie van de wetgeving doorvoert zonder ruling, kunnen de belastingcontroleurs een boete opleggen. Al kan men dit risico gedeeltelijk nuanceren aangezien er zelden sprake is van moedwillige belastingontduiking. Vanzelfsprekend is dit niet het geval wanneer voorafgaand een ruling wordt aangevraagd. Wanneer het advies van de Rulingdienst uiteindelijk negatief blijkt te zijn, kan het bedrijf er nog steeds voor opteren om een alternatieve transactie uit te voeren (Givati, 2009).

Het tweede en meteen ook het laatste positieve effect volgens het onderzoek van Givati (2009) ontstaat in een soort dreigement van de belastingplichtige bij het aanvragen van een ruling. Indien de Rulingdienst een negatief advies geeft omtrent een bepaalde transactie, is de kans zeer reëel dat de onderneming zal overgaan tot een alternatieve transactie die mogelijks minder belastingopbrengsten met zich meebrengt voor de fiscus. Wanneer het bedrijf ervoor zou kiezen om de transactie uit te voeren zonder ruling, zal de belastingcontroleur tijdens de controle een nadelige interpretatie toepassen aangezien dit tot hogere belastingopbrengsten leidt. In dit geval is de onderneming niet meer in staat om een alternatieve transactie te bedenken aangezien de initiële transactie al is uitgevoerd. Dit effect treedt enkel op wanneer de Rulingdienst verwacht dat de alternatieve transactie een lagere belastingopbrengst tot resultaat zal hebben (Givati, 2009).

Al kan de representativiteit en betrouwbaarheid van het onderzoek van Givati (2009) in twijfel worden getrokken. De assumptie die wordt gemaakt dat de Rulingdienst steeds aan het maximaliseren van de toekomstige belastingopbrengsten denkt kan in vraag worden gesteld. Steven Vanden Berghe geeft aan dat de Rulingdienst een heel klantgerichte aanpak nastreeft waarbij ze iedere belastingplichtige probeert te helpen. Verder benadrukt hij tijdens zijn interview dat de Rulingdienst enkel de bestaande wetgeving toepast. Indien de verrichting nog niet heeft plaatsgevonden is er bij sommige dossiers wel een (beperkte) onderhandelingsmarge.

Een andere factor die de rilingaanvraag zou kunnen beïnvloeden is het **verlies aan flexibiliteit**. In artikel 23, 4°, van de wet van 24 december 2002 wordt aangehaald dat de Federale Overheidsdienst Financiën niet meer gebonden is door de voorafgaande beslissing wanneer de voornaamste gevolgen van de situatie of de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meerdere elementen die rechtstreeks of onrechtstreeks toe te schrijven zijn aan de aanvrager. Indien de belastingplichtige relevante afwijkingen wil maken van de beoogde transactie zal dit leiden tot een intrekking van de riling. Al is het steeds mogelijk om de inhoud van een riling te wijzigen in samenspraak met de Rilingdienst. Uiteindelijk is een onderneming nog steeds vrij om een bepaalde transactie of verrichting wel of niet uit te voeren.

Zoals eerder aangehaald verliest de voorafgaande beslissing ook zijn bindende kracht wanneer er **wijzigingen in de wetgeving** waarop de riling betrekking heeft worden doorgevoerd.<sup>48</sup> Aangezien de stabiliteit van de nationale wetgeving soms tekort schiet, is dit een potentieel risico waarmee de belastingplichtige rekening moet houden. Volgens Loïc Van Staey en Tim Van den Bruel is een wijzigende wetgeving nefast voor de rechtszekerheid, zowel voor kleine als grote ondernemingen. Steven Vanden Berghe geeft aan dat een wijzigende wetgeving in vele gevallen geen probleem vormt aangezien rulings vaak betrekking hebben op een eenmalige transactie. Indien de gewijzigde wetgeving toch leidt tot een ongeldige riling, kan dit opgelost worden door de riling te laten amenderen of door het toevoegen van avenant haalt Loïc Van Staey aan.

Daarnaast kan de **transparantie** een bepaalde rol spelen bij het aanvragen van een riling. Er kunnen twee vormen van transparantie onderscheiden worden. Aan de ene kant is er de transparantie ten opzichte van de plaats waar kmo's advies gaan inwinnen (advieskantoor, consultancy bedrijf,..) en ten opzichte van de Rilingdienst. Uit alle interviews is gebleken dat deze personen nog geen problemen hebben ondervonden op dit gebied. Aan de andere kant is er de publiekelijke kennisgeving van de fiscale riling door middel van een anonieme publicatie op een website. Aangezien het om een anonieme publicatie gaat, zal dit effect misschien niet groot zijn. Steven Vanden Berghe geeft aan dat België een transparant land is in vergelijking met andere Europese landen. Bedrijven zijn hiervan op de hoogte en weten waar ze aan toe zijn.

Een ander punt dat ter sprake is gekomen tijdens de interviews is het **negatieve beeld** dat de afgelopen jaren gecreëerd is door de media maar ook door het voorval met de *excess profit rulings*. Rulings werden, of misschien worden, aanzien als een systeem waar hoofdzakelijk multinationals hun voordelen uit kunnen halen. Steven Vanden Berghe vertelde in zijn interview dat de hij het afgelopen jaar zeer veel inspanningen heeft geleverd om dit negatieve beeld bij te stellen. Hij heeft proberen aan te tonen dat de Rilingdienst er voor iedereen is en dat het ook vele voordelen kan opleveren voor kmo's. Daarnaast gaf hij ook aan dat het probleem van de *excess profit rulings* in perspectief moet worden bekeken. Het ging slechts om 1% van het totaal van de rilingaanvragen.

---

<sup>48</sup> Wet van 24 december 2002, artikel 23, 3°

Een ander aspect dat volgens Steven Vanden Berghe eventueel nog een belangrijke rol zou kunnen spelen is dat de Rulingdienst in Brussel gevestigd is. Kleinere kmo's die in de provincie Limburg of West-Vlaanderen gelegen zijn, vinden de afstand tot Brussel misschien een te grote opgave. Deze **fysieke drempel** zou weggewerkt kunnen worden door de dienst te regionaliseren. Maar hij geeft aan dat dit voorlopig op organisatorisch vlak niet mogelijk is.

Een volgende factor die eventueel een negatieve invloed zou kunnen uitoefenen op het aantal rulingaanvragen bij kmo's is **onwetendheid**. Indien kmo's niet op de hoogte zijn van de werking van de Rulingdienst en het systeem, zullen ze ook niet snel de stap zetten om een ruling aan te vragen. Of dit in de realiteit ook werkelijk een rol speelt is moeilijk te zeggen. Steven Vanden Berghe geeft namelijk aan dat de nodige informatie beschikbaar is. De website van de Rulingdienst is zeer toegankelijk en hij heeft het afgelopen jaar meerdere presentaties en lezingen gegeven op verschillende plaatsen. Ook Tim Van den Bruel en Loïc Van Staey bevestigen tijdens hun interview dat er veel informatie ter beschikking gesteld is.

### 3.4.2 Resultaten

De enquête werd opgesteld met behulp van Qualtrics en is terug te vinden in bijlage 7. Het eerste deel van de vragenlijst bestaat uit een beschrijving van drie situaties of scenario's waarin een kmo een ruling aanvraagt in functie van een bepaalde transactie of verrichting. Na iedere situatie werden verschillende attributen aan de respondenten getoond die een invloed kunnen uitoefenen op de rulingaanvraag. De respondenten moesten aangeven hoe belangrijk ze iedere attribuut vinden door middel van het toekennen van een percentage. Daarna werden nog enkele algemene vragen gesteld. Vooraleer de vragenlijst via e-mail werd uitgestuurd is de enquête getest door enkele respondenten uit de directe omgeving. Hierdoor was het mogelijk om basis van de opmerkingen van deze respondenten, nog enkele aanpassingen in de vragenlijst door te voeren.

De drie scenario's uit de vragenlijst komen overeen met een "lichte" situatie of ruling, een "gemiddelde" situatie of ruling en een "zwaar" scenario of ruling. Deze moesten zo goed mogelijk aansluiten op de realiteit. Om dit te kunnen realiseren zijn de scenario's en de algemene vragen tot stand gekomen met behulp van de gepubliceerde rulings op de website van fisconetplus en de afgenomen interviews. Van groot belang in dit proces was de feedback van Steven Vanden Berghe (Voorzitter Rulingdienst), hij gaf aan of de scenario's dicht aanleunden bij de realiteit. Daarnaast heeft Gert De Greeve van advieskantoor Van Havermaet een belangrijke bijdrage geleverd door aan te geven welke scenario's licht, gemiddeld en zwaar zijn in de ogen van kmo's. Verder kon hij ook een goede inschatting maken van de kosten en de tijd die iedere situatie met zich meebrengt. Tot slot kon de vragenlijst worden geoptimaliseerd door middel van de feedback van Elly Van de Velde, Wim Marneffe en Willem Vanlaer.

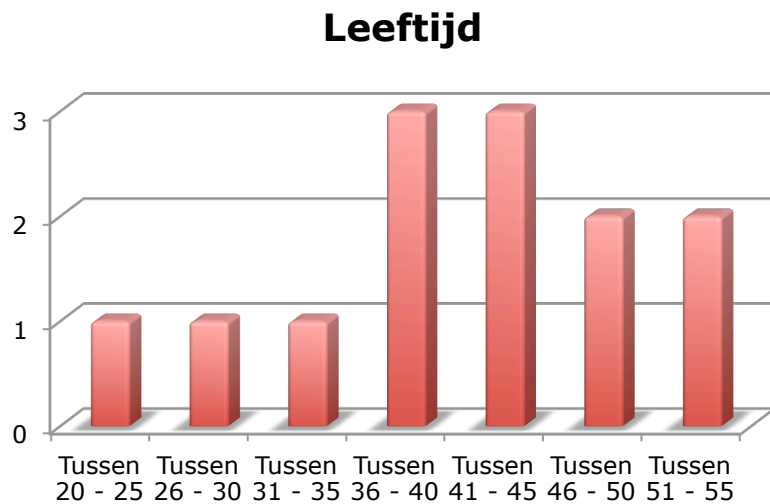
Ondanks de vele inspanningen om de vragenlijst te verspreiden is de responsgraad zeer laag. Voor het verspreiden van de vragenlijst is er een samenwerking tot stand gekomen met de Rulingdienst, het VBO en de UNIZO. Ook is er contact opgenomen met VOKA maar zij waren niet bereid om mee

te werken. Desondanks is de responsgraad zeer laag, er zijn slechts 15 aanvaardbare ingevulde vragenlijsten tot stand gekomen. Hierdoor is het onmogelijk om representatieve resultaten weer te geven voor de gehele populatie van Vlaamse kmo's. Omwille van de beperkte hoeveelheid data zijn de resultaten van de statistische testen zijn onbetrouwbaar en niet veralgemeenbaar. Daarom werd ervoor geopteerd om een uitgebreide beschrijvende analyse weer te geven gecombineerd met slechts enkele statistische toetsen.

Tijdens het analyseren van de gegevens van de respondenten kan er worden waargenomen dat alle 15 respondenten van het mannelijke geslacht zijn (grafiek 5). De gemiddelde leeftijd van een respondent bedraagt 41 jaar, bij twee respondenten bleef de leeftijd onbekend (grafiek 6). Het merendeel van de respondenten, namelijk 9 van de 15, heeft een directiefunctie binnen de onderneming. Daarnaast is in meer dan de helft van de gevallen de onderneming actief in de financiële- of zakelijke dienstverlening. De hoofdzetel van de ondernemingen van de respondenten zijn hoofdzakelijk gevestigd in Limburg (7 van de 15). Geen enkele respondent werkt in een onderneming met een hoofdzetel in West-Vlaanderen. 11 van de 15 betrokken ondernemingen heeft een jaarlijkse omzet van meer dan 2 miljoen EUR.

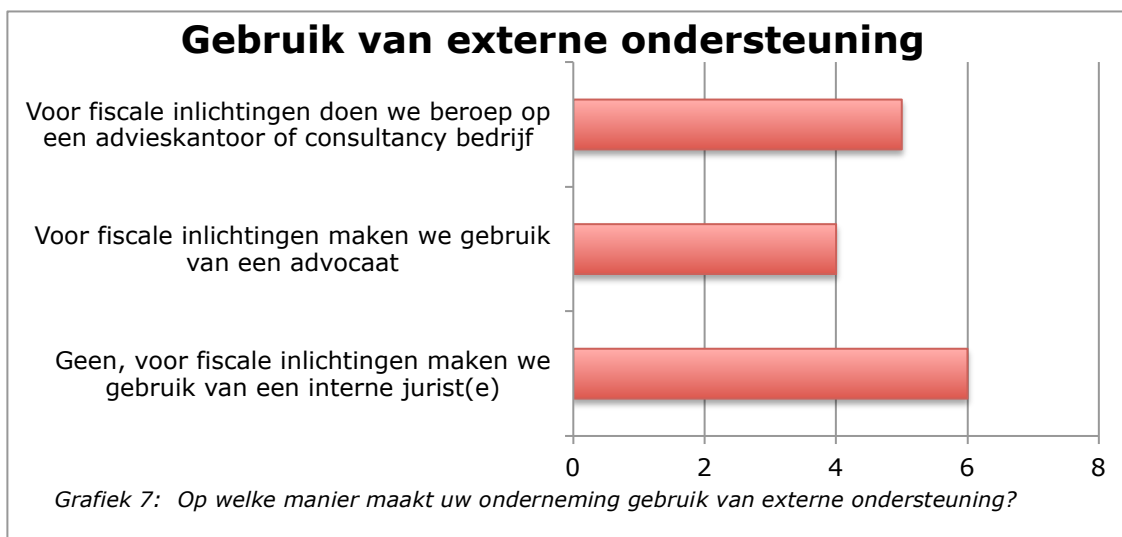


Grafiek 5: Geslacht



Grafiek 6: Leeftijd

40% van de steekproefpersonen gaf aan dat hun onderneming gebruik maakt van interne juristen of experts voor het inwinnen van fiscaal advies. De overige 60% doet beroep op externe ondersteuning via een advieskantoor of een advocaat (grafiek 7).



Zoals eerder aangehaald zijn het, volgens het onderzoek van de rulingdienst, hoofdzakelijk advieskantoren en consultancy bedrijven (en op de tweede plaats advocaten) die optreden bij de rulingaanvraag in naam van de onderneming. Toch zien we op basis van tabel 4 onderaan dat 33,3% van de bevroegden ervaring heeft met rulings en dat terwijl ze geen gebruik maken van externe ondersteuning maar van een interne jurist(e).

		Ervaring met rulings?		Totaal	
		Ja	Nee		
Gebruik van externe ondersteuning?	<b>Geen, interne jurist(e)</b>	Frequentie	5	1	6
		% van totaal	33,3%	6,7%	40%
	<b>Advocaat</b>	Frequentie	4	0	4
		% van totaal	26,7%	0%	26,7%
	<b>Advieskantoor of consultancy bedrijf</b>	Frequentie	3	2	5
		% van totaal	20%	13,3%	33,3%
<b>Totaal</b>	Frequentie	12	3	15	
	% van totaal	80%	20%	100%	

Tabel 4: Kruistabel gebruik van externe ondersteuning\*ervaring met rulings

80% van de respondenten gaf aan reeds ervaring te hebben met rulings. Van die 80% heeft 91,7% een eerder positieve of heel positieve houding ten opzichte van de Rulingdienst. Anders gezegd, bijna drie vierde van de steekproefpersonen (73,4%) heeft ervaring met rulings én heeft een eerder positieve of heel positieve houding ten opzichte van de rulingdienst. De overige 20% van de steekproefpersonen gaf aan dat hun onderneming nog geen ervaring heeft met rulings. Desondanks is hun houding neutraal of eerder positief ten opzichte van de Rulingdienst. De relatie tussen deze twee variabelen wordt weergegeven in kruistabel 5 onderaan.

Opvallend is dat geen enkele respondent aangaf de Rulingdienst niet te kennen of een (eerder) negatieve houding te hebben ten opzichte van de Rulingdienst. Op basis van de *Mann-Whitney* toets kan er worden aangenomen dat houding ten opzichte van de Rulingdienst niet gelijk is voor kmo's die wel al ervaring hebben met rulings en kmo's die geen ervaring hebben met rulings (bijlage 8).

Houding t.o.v. de Rulingdienst		Ervaring met rulings?		Totaal	
		Ja	Nee		
Houding t.o.v. de Rulingdienst	<b>Neutraal</b>	Frequentie	1	2	3
		% van totaal	6,7%	13,3%	20%
	<b>Eerder positief</b>	Frequentie	4	1	5
		% van totaal	26,7%	6,7%	33,3%
	<b>Heel positief</b>	Frequentie	7	0	7
		% van totaal	46,7%	0%	46,7%
<b>Totaal</b>		Frequentie	12	3	15
		% van totaal	80%	20%	100%

Tabel 5: Kruistabel houding t.o.v. de Rulingdienst \* Ervaring met rulings

Op basis van de antwoorden op de vragenlijst kon de reden voor het gebrek aan ervaring bij de drie respondenten worden achterhaald. De kosten en de wacht(tijd) die komen kijken bij aanvraag werden aangehaald als de voornaamste oorzaken. Daarnaast gaf één respondent aan dat ze nog geen ruling nodig hebben gehad. Een tweede respondent verklaarde dat de onderneming er niet aan heeft gedacht om een ruling aan te vragen.

Om de tweede deelvraag te kunnen beantwoorden is het belangrijk om te kijken naar de resultaten van het eerste deel van de vragenlijst, namelijk de drie verschillende scenario's. Uit het analyseren van de data voor het eerste of lichte scenario (tabel 6) is gebleken dat gemiddeld het hoogste percentage (35,06%) wordt toegekend aan de factor rechtszekerheid (hoe hoger het percentage, hoe belangrijker deze factor is voor de kmo bij het aanvragen van een ruling). Met een gemiddeld percentage van 15,87% staat het attribuut kost op de tweede plaats. De attributen verlies aan flexibiliteit en transparantie kunnen worden beschouwd als minst belangrijk.

Factoren	Minimum	Maximum	Gemiddelde	Standaard-deviatie	Variantie
Rechtszekerheid	0.00	80.00	<b>34,73</b>	23,90	571,07
Kost	0.00	100.00	15.87	25.48	649.12
Anonimiteit	0.00	100.00	11.00	23.65	559.38
Vertrouwen in de Rulingdienst	0.00	20.00	9.50	7.62	58.13
Tijd	0.00	30.00	9.25	9.22	85.06
Gelijke behandeling	0.00	30.00	7.00	8.15	66.38
Fysieke afstand tot de Rulingdienst	0.00	30.00	6.50	9.13	83.38
Transparantie	0.00	10.00	3.56	4.53	20.50
Verlies aan flexibiliteit	0.00	15.00	3.25	4.88	23.81

Tabel 6: Scenario 1 ("licht scenario"), gerangschikt op basis van belangrijkheid

De twee tabellen onderaan (tabel 7 en 8) geven meer details omtrent de eigenschappen van de attributen rechtszekerheid en kost. Zo ligt in 95% van de gevallen de gemiddelde waarde van het attribuut rechtszekerheid tussen 21,50% en 48% (95% confidence interval for mean). Wanneer de 5% hoogste en 5% laagste waarnemingen buiten beschouwing worden gelaten, kan er in de tabel worden waargenomen dat het gemiddelde bijna constant blijft (5% trimmed mean). De mediaan bedraagt 30%. Voor het attribuut kost ligt het 95%-betrouwbaarheidsinterval tussen 1,76% en 29,98%. Wanneer de waarde voor het gemiddelde wordt gecorrigeerd voor uitschieters, daalt het gemiddelde van 15,87% naar 12,07%. Opvallend is dat de mediaan slechts 5,00% bedraagt.

		Statistic	Std. Error	
Rechtszekerheid	Mean	34,7333	6,17018	
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	21,4996	
		Upper Bound	47,9671	
	5% Trimmed Mean		34,1481	
	Median		30,0000	
	Variance		571,067	
	Std. Deviation		23,89700	
	Minimum		,00	
	Maximum		80,00	
	Range		80,00	
	Interquartile Range		30,00	
	Skewness		,354	,580
	Kurtosis		-,580	1,121

Tabel 7: Eigenschappen van het attribuut rechtszekerheid



		Statistic	Std. Error
Kost	Mean	15,8667	6,57837
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	1,7575
		Upper Bound	29,9759
	5% Trimmed Mean	12,0741	
	Median	5,0000	
	Variance	649,124	
	Std. Deviation	25,47791	
	Minimum	,00	
	Maximum	100,00	
	Range	100,00	
	Interquartile Range	20,00	
	Skewness	2,866	,580
	Kurtosis	9,405	1,121

Tabel 8: Eigenschappen van attribuut kost

De drie bovenstaande tabellen worden in bijlage 9 weergegeven voor scenario 2 en 3. In onderstaande tabel (tabel 9) worden de gemiddelde waarden vergeleken van de verschillende attributen in ieder scenario. In alle drie de gevallen wordt aan de factor rechtszekerheid het hoogste percentage toegekend. Op basis van de *paired sample t test* kan er worden aangenomen dat er geen significant verschil is tussen de gemiddelde waarde van de factor rechtszekerheid tussen de drie scenario's (bijlage 10). Als tweede belangrijkste factor wordt in scenario 2 en 3 respectievelijk het vertrouwen in de rulingdienst en de tijd vooraleer een ruling wordt afgegeven aangehaald. De attributen transparantie en verlies aan flexibiliteit worden als minst belangrijke factoren aangeduid.

Factoren	Scenario 1	Scenario 2	Scenario 3
Rechtszekerheid	34,73	25,00	31,67
Kost	15,87	7,69	10,38
Anonimiteit	11,00	7,75	4,63
Vertrouwen in de Rulingdienst	9,50	16,27	11,00
Tijd	9,25	12,25	17,00
Gelijke behandeling	7,00	9,56	12,50
Fysieke afstand tot de Rulingdienst	6,50	11,38	4,50
Transparantie	3,56	4,81	4,88
Verlies aan flexibiliteit	3,25	5,38	4,63

Tabel 9: Gemiddelde waarde van de attributen van de drie scenario's

Bovenstaande resultaten worden grotendeels bevestigd door de controlevraag die op het einde van de vragenlijst werd gesteld. Er werd op een directe manier gevraagd naar de factoren die hebben meegespeeld in de beslissing van de respondent om al dan niet een ruling aan te vragen. Op basis van onderstaande tabel (tabel 10) kan er worden waargenomen dat inderdaad, met voorsprong, het meeste belang wordt gehecht aan het attribuut rechtszekerheid. Daarnaast blijkt dat de attributen kost en wachttijd ook een bepaalde invloed uitoefenen op de rulingaanvraag. Opnieuw wordt de minste waarde gehecht aan de attributen gelijke behandeling, fysieke afstand tot de rulingdienst, transparantie en verlies aan flexibiliteit.

	Ervaring met rulings?		Totaal
	Ja	Nee	
Factoren die hebben meegespeeld om al dan niet een ruling aan te vragen			
Rechtszekerheid	11	2	13
Kost	3	1	4
Anonimiteit	2	1	3
Vertrouwen in de rulingdienst	3	0	3
Wachttijd	3	1	4
Gelijke behandeling	1	0	1
Fysieke afstand	1	0	1
Transparantie	1	0	1
Verlies aan flexibiliteit	1	0	1
Andere	0	3	3

Tabel 10: Welke factoren hebben mee gespeeld in uw beslissing om al dan niet een ruling aan te vragen? (in aantal respondenten)

Met behulp van een correlatiematrix kan er worden achterhaald welke eigenschappen of kenmerken van de kmo of van de respondent een invloed uitoefent op de hoogte van het percentage dat werd toegekend aan de factor rechtszekerheid. Op basis van onderstaande tabel (tabel 11) is te zien dat de variabele rechtszekerheid van het eerste scenario correleert met de jaarlijkse omzet "O" (significant op 1%) van de kmo. De andere onderzochte variabelen correleren niet significant op 1% of 5% en zullen daarom verder buiten beschouwing worden gelaten. Ook de variabele kost correleert met de jaarlijkse omzet van de kmo.<sup>49</sup>

<sup>49</sup> Significant op 1%

		R	L	F	S	P	O	EO	H	Er
R	Corr.	1	,39	-,40	-,03	,29	,66**	-,15	,36	-,28
	Sig.		,19	,14	,91	,29	,01	,59	,19	,32
L	Corr.	,39	1	-,28	,29	,47	,49	-,25	,42	-,44
	Sig.	,19		,36	,33	,11	,09	,42	,16	,13
F	Corr.	-,40	-,28	1	,54*	,1	-,22	,18	-,60*	,47
	Sig.	,14	,36		,04	,73	,44	,51	,02	,08
S	Corr.	-,03	,29	,54*	1	,36	,04	-,33	-,39	-,06
	Sig.	,91	,33	,04		,19	,90	,22	,15	,84
P	Corr.	,29	,47	,1	,36	1	,46	,34	,35	-,03
	Sig.	,29	,11	,73	,19		,09	,22	,206	,92
O	Corr.	,66**	,49	-,22	,04	,46	1	,21	,36	-,27
	Sig.	,01	,09	,44	,9	,09		,45	,19	,34
Ex	Corr.	-,15	-,25	,18	-,33	,34	,21	1	,33	,23
	Sig.	,59	,42	,51	,22	,22	,45		,23	,40
H	Corr.	,36	,42	-,60*	-,39	,35	,36	,33	1	-,61*
	Sig.	,19	,16	,02	,15	,21	,19	,23		,02
Er	Corr.	-,28	-,44	,47	-,06	-,03	-,27	,23	-,61*	1
	Sig.	,32	,13	,08	,84	,92	,34	,40	,02	

Dezelfde tabellen zijn voor de variabele rechtszekerheid in scenario 2 en 3 terug te vinden in bijlage 11. Hieruit blijkt dat ook in het tweede scenario de variabele rechtszekerheid een significante correlatie (op 5%) heeft met de jaarlijkse omzet van de kmo. In het derde en zwaarste scenario is er geen enkele van de onderzochte factoren die significant correleert met het attribuut rechtszekerheid.

Om het verband tussen de variabele rechtszekerheid en jaarlijkse omzet verder te kunnen onderzoeken, moet er eerst worden nagegaan of de variabele normaal verdeel is. In bijlage 12 wordt een normaliteitstoets uitgevoerd voor de variabele rechtszekerheid (voor de drie scenario's). Hieruit volgt dat over het algemeen de variabele afkomstig is uit een populatie die bij benadering normaal verdeeld is.

Vervolgens werd met behulp van SPSS een lineaire regressie model opgesteld. Aan de hand van dit model werd nagegaan of er al dan niet een positief of negatief verband bestaat tussen de afhankelijke variabele rechtszekerheid en de onafhankelijke variabele jaarlijkse omzet.

	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
Model 1	,662	,438	,394	18,59725

Tabel 12: Model Summary (scenario 1)

Op basis van bovenstaande tabel (tabel 12) kan er worden waargenomen dat 43,80% van de totale variatie in rechtszekerheid verklaard wordt door de variabele jaarlijkse omzet (R Square).

Onderstaande tabel (tabel 13) geeft aan of het model significant is. Aangezien 0,007 (sig.) kleiner is dan 0,05 kan er worden aangenomen dat het percentage rechtszekerheid significant verklaard kan worden door de verschillen in jaarlijkse omzet van kmo's.

Model 1	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	3498,781	1	3498,781	10,116	,007
Residual	4496,152	13	345,858		
Total	7994,933	14			

Tabel 13: ANOVA tabel (scenario 1)

Onderstaande tabel (tabel 14) toont de invloed van de onafhankelijke variabele jaarlijkse omzet. De jaarlijkse omzet heeft een positieve invloed op het percentage rechtszekerheid. Dit positief verband is significant op 5% aangezien 0,007 kleiner is dan 0,05. De zogenaamde nulhypothese, dat er geen verband is tussen rechtszekerheid en jaarlijkse omzet, kan dus worden verworpen op 5% significantieniveau.

Model 1	Unstandardized Coefficients		Standardized	T	Sig.
	B	Std. Error	Coefficients Beta		
(Constant)	-6,749	13,898		-,486	,635
Jaarlijkse omzet	7,152	2,249	,662	3,181	,007

Tabel 14: Coëfficiënten (scenario 1)

Bovenstaande analyse wordt herhaald voor scenario 2 in bijlage 13. Aangezien de factor rechtszekerheid in scenario 3 met geen enkele variabele significant correleert wordt deze buiten beschouwing gelaten. Ook in geval van het tweede scenario, oftewel het gemiddelde scenario, kan de nulhypothese worden verworpen. De jaarlijkse omzet van een kmo heeft een significante positieve invloed op het percentage rechtszekerheid op 5% significantieniveau.

### 3.5 Conclusie

Het systeem van de Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken wordt in België gezien als een belangrijk instrument om de fiscale transparantie en de internationale gegevensuitwisseling te stimuleren. De Rulingdienst of de Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft recentelijk heel wat acties ondernomen om de toegankelijkheid van het systeem te doen toenemen. Ondanks deze inspanningen kan er worden waargenomen dat vooral grote ondernemingen en multinationals worden aangetrokken tot het systeem.

In het tweede deel van dit onderzoek werd een poging ondernomen om te achterhalen welke factoren een invloed uitoefenen op de rulingaanvraag bij kmo's. Om een antwoord te kunnen vinden op deze onderzoeksvraag werd eerst dieper ingegaan op de werking van de Dienst

Voorafgaande Beslissingen en werd relevante literatuur kort besproken. Vervolgens werd er een enquête afgenomen om data te verkrijgen. Omwille van de lage responsgraad zijn de resultaten uit dit onderzoek niet representatief en moeten ze met de nodige voorzichtigheid worden geïnterpreteerd.

Een eerste vaststelling is dat 60% van de respondenten gebruik maakt van externe ondersteuning door middel van een advieskantoor of advocaat. Van die 60% heeft reeds 77,78% ervaring met rulings. Van de overige 40% van de steekproefpersonen die gebruik maakt van interne ondersteuning (zoals een jurist), heeft maar liefst 83,33% ervaring met rulings.

Verder werd op basis van de vragenlijst duidelijk dat geen enkele respondent een eerder negatieve of heel negatieve houding heeft ten opzichte van de Rulingdienst en dat voor geen enkele respondent de Rulingdienst onbekend is. Al naargelang de respondent ervaring had met rulings, verschilde de houding ten opzichte van de Rulingdienst. 73,4% van de steekproefpersonen gaf aan reeds ervaring te hebben met rulings én heeft een eerder positieve of heel positieve houding ten opzichte van de Rulingdienst.

Het belangrijkste resultaat dat voortvloeit uit het onderzoek is dat kmo's over het algemeen veel waarde hechten aan de rechtszekerheid die een ruling met zich meebrengt, ongeacht de aard van de ruling (licht – gemiddeld – zwaar). In ieder scenario werd een gemiddelde waarde van 25% of meer toegekend aan de factor rechtszekerheid. Er is geen significant verschil vastgesteld tussen de gemiddelde waarden van deze factor in de drie scenario's.

Hiermee samenhangend is er positief verband waargenomen tussen het belang van deze rechtszekerheid en de hoogte van de jaarlijkse omzet van een kmo, zowel in het eerste als het tweede scenario. Echter, deze positieve relatie is niet teruggevonden in het derde scenario.

Een andere indicatie die voortkomt uit het onderzoek is dat de kosten die gepaard gaan met de ruling, de wachttijd vooraleer de ruling wordt afgegeven en het vertrouwen in de Rulingdienst ook nog elementen zijn waarmee rekening wordt gehouden bij de rulingaanvraag. Maar, omwille van het lage aantal respondenten en de hoge variabiliteit in de waarde van deze factoren, vermindert de aandacht voor deze vaststelling.

Een laatste conclusie die kan worden gemaakt op basis van de resultaten is dat aan de factoren verlies aan flexibiliteit en transparantie weinig tot geen aandacht wordt besteed tijdens de beslissing van kmo's om al dan niet een ruling aan te vragen.

Als algemeen besluit kan er worden gesteld dat er nog onvoldoende data beschikbaar is om te weten welke factoren een invloed uitoefenen op de rulingaanvraag bij kmo's. Deze onderzoeksvraag kan slechts in zeer beperkte mate worden beantwoord. Het enige wat er met zekerheid kan worden vastgesteld, is dat rechtszekerheid een belangrijke rol speelt in de rulingaanvraag en dat de factoren verlies aan flexibiliteit en transparantie waarschijnlijk geen struikelblok vormen voor kmo's.

## 4. Discussie

Uit het eerste deel van dit onderzoek blijkt dat er veel verschillende initiatieven genomen zijn, zowel op internationaal als Europees en nationaal niveau. Maar er kan wel worden opgemerkt dat er nog steeds een algemeen en samenhangend kader ontbreekt. Hierdoor zijn er vaak op internationaal niveau geen uitgebreide en specifieke regels maar eerder vage voorstellen en niet-bindende aanbevelingen.

Daarnaast leiden de uiteenlopende initiatieven vaak tot ingewikkelde Europese en nationale procedures waardoor de kans bestaat dat de belastingplichtige het overzicht verliest. Tot slot kan er worden waargenomen dat er vaak een gebrek is aan internationale of Europese consensus tussen de lidstaten. Het gevolg hiervan is dat de uitwerking van de rechtsregels vaak tekort schiet en dat de nood aan samenhang en harmonisatie zich steeds meer opdringt.

In het tweede deel van dit onderzoek werden enkele vaststellingen gedaan omtrent de rol van kmo's binnen de ruingaanvraag. De resultaten omtrent het gebruik van externe ondersteuning en de houding ten opzichte van de Rulingdienst zijn slechts van weinig belang gezien het lage aantal respondenten. Ook geven deze resultaten een vertekend beeld aangezien vooral kmo's die al ervaring hebben gehad met rulings zich aangetrokken voelen tot het invullen van de vragenlijst.

De conclusie dat de factor rechtszekerheid een belangrijke invloed uitoefent op de ruingaanvraag bij kmo's heeft een iets grotere waarde. Dit resultaat bevestigt de eerder geformuleerde theorie en het uitgangspunt van de Rulingdienst. Daarnaast kan er worden waargenomen dat hoe hoger de jaarlijkse omzet van de kmo, en dus hoe groter de omvang van de kmo, hoe meer belang wordt gehecht aan rechtszekerheid (in het eerste en tweede scenario). Dit is een eerder logisch verband aangezien bij de ruingaanvraag van grotere kmo's waarschijnlijk een hoger bedrag aan kosten gepaard gaat. Toch is deze correlatie niet terug te vinden in het derde en het zwaarste scenario. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat het grotere bedrag aan kosten bij een "zware" ruing in verhouding tot de grootte van de kmo, misschien geen groot bedrag is. Maar nogmaals, deze conclusies en verbanden zijn eerder verwaarloosbaar aangezien de responsgraad laag is.

Of de kosten die gepaard gaan met de ruing, de wachttijd vooraleer de ruing wordt afgegeven en het vertrouwen in de Rulingdienst factoren zijn die een belangrijke rol spelen is nog onduidelijk. Over het algemeen zal iedere kmo liefst zo weinig mogelijk kosten willen maken. Daarnaast kan het ook zijn dat kmo's afhaken bij de ruingaanvraag indien ze te lang moeten wachten op het verkrijgen van een ruing. Verder is het ook mogelijk dat kmo's ingeval van gevoelige onderwerpen meer belang hechten een wederzijdse betrouwbare relatie met de Rulingdienst.

De laatste conclusie met betrekking tot de factoren verlies aan flexibiliteit en transparantie is in zekere zin betrouwbaar aangezien deze vaststelling op drie verschillende manieren werd bevestigd. Zowel theoretisch gezien (op basis van de interviews) als de scenario's in de vragenlijst en de

controle vraag in de enquête bevestigen dit resultaat. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat het verlies aan flexibiliteit beperkt blijft doordat het steeds mogelijk is om de inhoud van een ruling aan te passen. Voorts kan enerzijds een kmo door middel van de anonieme *prefiling* fase zijn transparantie deels beperken en anderzijds is de Rulingdienst gebonden aan het beroepsgeheim.

De keuze voor het opstellen van een enquête heeft enkele beperkingen. Zo kan er bijvoorbeeld een bepaalde bias ontstaan wanneer kmo's moeilijkheden hebben om de situatie van de verschillende scenario's (en rulings) correct in te schatten. Er is dan ook geprobeerd om de vragen zo duidelijk en ondubbelzinnig mogelijk op te stellen. Daarnaast werd deze beperking zo goed mogelijk opgelost door de vragenlijst te baseren op werkelijke rulingaanvragen vanuit het verleden en door samen te werken met verschillende professionals op het gebied van fiscale rulings.

Tot slot is ondanks alle inspanningen om de vragenlijst zo goed mogelijk te verspreiden, de responsgraad zeer laag. Dit kan enerzijds verklaard worden door het tijdverlies dat kmo's ervaren door het invullen van de vragenlijst en anderzijds doordat het onderwerp misschien de meeste kmo's nog afschrikt. Kmo's die nog geen ervaring hebben met rulings en niet vertrouwd zijn met het systeem zullen minder snel geneigd zijn om de enquête in te vullen. Hierdoor komt de representativiteit en generaliseerbaarheid van de resultaten in het gedrang. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat het onderwerp misschien nog onvoldoende toegankelijk is voor het merendeel van de Vlaamse kmo's.

## 5. Beleidsaanbevelingen

Na het bestuderen en onderzoeken van verschillende internationale, Europese en nationale initiatieven om belastingontduiking en -ontwijking tegen te gaan, kan er worden besloten er veel verschillende onafhankelijke aanbevelingen en maatregelen zijn genomen. Hierdoor is het moeilijk om het overzicht te bewaren en faalt soms in het bereiken van de vooropgestelde doelstellingen.

Op basis van deze uiteenzetting wordt dan ook aanbevolen om meer te streven naar een algemeen en samenhangend kader. Hiervoor is het noodzakelijk dat zoveel mogelijk landen rond de tafel gaan zitten en proberen overeen te komen in de doelstellingen die ze willen bereiken, maar ook in de manier waarop deze doelstellingen worden bereikt. Het is dan ook aan te raden dat zowel internationale als Europese en nationale instellingen meer aandacht besteden aan harmonie tussen de rechtsregels. Tot slot lijkt het mij noodzakelijk om meer voorstellen en aanbevelingen verplicht te maken aangezien niet-bindende maatregelen vaak niet worden toegepast.

Met betrekking tot het tweede deel van dit onderzoek kunnen er weinig aanbevelingen worden gedaan gezien de onbetrouwbaarheid van de resultaten. Wel kan er worden voor geopteerd om meer onderzoek uit te voeren naar dit onderwerp aangezien er slechts beperkte relevante literatuur beschikbaar is. Omwille van de lage responsgraad op de enquête kan de toegankelijkheid van het onderwerp in vraag worden gesteld. Er wordt dan ook aanbevolen om Vlaamse kmo's nog beter te informeren omtrent het systeem van fiscale rulings.





## 7. Lijst geraadpleegde werken

Bielen, S. (2015). *Beleidsmanagement*. Diepenbeek: Universiteit Hasselt Bachelor in de Toegepaste Economische Wetenschappen.

Bongaerts, W., Ijzerman, I., (2016). EC Anti-Tax-Avoidance Package: Responses from European Tax Practices. *ABA Tax Times*, 35, p. 26 – 34.

Botis, S. (2014). Features and Advantages of using Tax Havens. Bulletin of the Transilvania University of Brasov. Series V: Economic Sciences, 7, p. 181 – 188.

Coveliers, D., Verstraete, H., & De Maeyer, L. (2014). *Bankgeheim en Privacy*. Mechelen: Kluwer

Crombez, J. (2016). *Publieke financiën*. Diepenbeek: Universiteit Hasselt Master in de Toegepaste Economische Wetenschappen Beleidsmanagement.

Deroy, L. (2016). Gastcollege Publieke Financiën aan UHasselt.

Dienst Voorafgaande Beslissingen (2015). Jaarverslag. Geraadpleegd via <https://www.ruling.be/nl/downloads/jaarverslag-2015>

Esteller-Moré, A., Polo Otero, J., (2012). Fiscal Transparency. *Public Management Review*, 14, p. 1153 – 1173.

European Commission (2016, 21 juni). The Anti Tax Avoidance Package – Questions and Answers. Geraadpleegd op 1 november 2016 via [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-2265\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2265_en.htm)

European Commission (2012). Commission Recommendation on aggressive tax planning. Geraadpleegd op 21 oktober 2016 via [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/c\\_2012\\_8806\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf)

European Commission (2016). Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Geraadpleegd op 18 februari 2017 via [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)

Europese Commissie (2005). Actieplan Staatssteun – Minder en beter gericht staatssteun: een routekaart voor de hervorming van het staatssteunbeleid (2005-2009). Geraadpleegd op 10 augustus 2017 via [www.ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2005/NL/1-2005-107-NL-F1-1.pdf](http://www.ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2005/NL/1-2005-107-NL-F1-1.pdf).

Europese Commissie (2006). Richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen 2007-2013, Publicatie 54, 4 maart 2006, p. 13-44.

Europese Commissie (2015). Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over fiscale transparantie ter bestrijding van belastingontduiking-ontwijking. Geraadpleegd op 28 augustus 2016 via <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=NL>

Europese Commissie (2016). Persbericht - Staatssteun: de Commissie besluit dat de Belgische belastingregeling voor overwinst onwettig is; ongeveer 700 miljoen EUR moet worden teruggevorderd van 35 multinationals. Geraadpleegd op 1 mei 2017 via [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_nl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_nl.htm)

Europese Commissie (2016). Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad, pakket anti-ontgaansmaatregelen: volgende stappen naar effectieve belastingheffing en grotere fiscale transparantie in de EU, Brussel, 28 januari 2016, [www.ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/NL/1-2016-23-NL-F1-1.pdf](http://www.ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/NL/1-2016-23-NL-F1-1.pdf).

Fouquet, O., Monsellato, G. & Bouchard, J.-Cl., (2008) 'Vers de nouveaux rapports entre l'administration fiscale et le contribuable: quelle sécurité juridique et quelle confiance?', *Revue de droit fiscal* 2008, no 15, 12, no 3.

Garnier, G., György, E., Heineken, K., Mathé, M., Puglisi, L., Ruà, S., Skonieczna, A., Van Mierlo, A., (2014). A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020 (working paper European Commission). Geraadpleegd op 2 november 2016 via [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_49.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_49.pdf)

Givati, Y. (2009). Resolving legal uncertainty: the unfulfilled promise of advance tax rulings. John M. Olin Center for Law, Economics, and Business. Discussion Paper No.30

Glennerster, R., Shin, Y. (2008). "Does Transparency Pay?", *International Monetary Fund*, Vol. 55, No. 1

Hampton, M., Abbott, J. (1999). *Offshore finance centers and tax havens: the rise of global capital*. Ichor Business Books

IMF (2007) Code of Good Practices on Fiscal Transparency. Available at <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>

IMF & OESO (2017), "Tax Certainty. Report for the G20 Finance Ministers.

International Monetary Fund Staff (2014). Update on the Fiscal Transparency Initiative, geraadpleegd op 1 september 2016 via <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/061614.pdf>

Karel Van Miert (1998, 30 januari). What does a level playing field mean in the global economy?. Geraadpleegd op 7 november 2016 via [http://ec.europa.eu/competition/speeches/text/sp1998\\_031\\_en.html](http://ec.europa.eu/competition/speeches/text/sp1998_031_en.html)

Kopits, G., Craig, J.D. (1998). "Transparency in Government Operations", IMF Occasional Paper, 158

Maresceau, K. (2015). De "Europese markt voor vennootschapsrecht": een (her)evaluatie van het vennootschapsrechtelijke harmonisatieprogramma. Postdoctoraal wetenschappelijk medewerker Instituut Financieel Recht, Ugent.

Montanus, W. (2014). *Global Tax Responsibility* (bachelorproef). Ongepubliceerd manuscript, Universiteit Utrecht, Faculty of Humanities Theses.

Nautet, N., Sschoonackers, R., Stingelhamber, Van Meensel, L., (2014) 'Zijn overheidsuitgaven de sleutel voor een succesvolle sanering?' NBB Economisch Tijdschrift, juni 2014, p. 38 [http://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2014/ecotijdi2014\\_h2.pdf](http://www.nbb.be/doc/ts/publications/economicreview/2014/ecotijdi2014_h2.pdf)

Nevius Alistair, M., Schreiber Sally, P., (2016). Anti-Tax Avoidance Directives Issued by European Commission. Tax Advice, p. 1-2.

OECD (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD (Website). (1998). Report on harmful tax competition. Geraadpleegd op 31 augustus 2016 via <http://www.oecd.org/tax/>

OECD (2003). Improving Acces to Bank Information for Tax Purposes: 2003 Progress Report. Geraadpleegd op 2 november 2016 via <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/14943184.pdf>

OECD (2000). Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. Geraadpleegd op 1 november 2016 via <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf>

Peeters, B., Seré, S. (2016). "Recente initiatieven tegen belastingontwijking. Impact op multinationale ondernemingen." *Larcier, T.F.R.* 510, november 2016.

Reinikka, R., Svensson, J. (2004). "The Power of Information: Evidence from a Newspaper Campaign to Reduce Capture", World Bank Policy Research Working Paper, 3239

Rekenhof (2011). Internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten. Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers

Rekenhof (2013). Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken, Verwerking van de voorafgaande beslissingen en van de permanente regularisaties. Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

UNIZO (2016). KMO-rapport 2010: aantal KMO's en economisch belang van KMO's. Geraadpleegd op 1 mei 2017 via <http://www.unizo.be/onderzoek-en-statistiek>

Vanhout, K. (2007). Grens tussen belastingontwijking en belastingontduiking in vennootschapsbelasting (Master thesis). Ongepubliceerd manuscript, U Hasselt, major Accountancy en financiering.

Vanden Berghe, S. (2016). "Werking van de Rulingdienst?" Presentatie op de U Hasselt.

Van De Velde, E., (2009) 'Afspraken' met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gent, Larcier, 2009, 66.

Van de Velde, E. (2015). 'Tax rulings' in the EU Member States. Study for the ECON Committee.

Van Overtveldt, J. (2016, 28 oktober). Algemene beleidsnota Financiën en fiscale fraudebestrijding.

Van Overtveldt, J. (2015). Plan ter bestrijding van de fiscale fraude. Kabinet Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding. Geraadpleegd op 28 september 2016 via <http://vanovertveldt.belgium.be/nl/beleidsplan-fiscale-fraudebestrijding>

Van Overtveldt, J. (2016). *Macro-economisch Beleid*. Diepenbeek: Universiteit Hasselt Bachelor in de Toegepaste Economische Wetenschappen.

Watson, J., (2016). The Panama Papers: a tipping point for reform. IBA Global insight, 70, p.47-51.

Wehner, J., Renzio, P. (2013). "Citizens, Legislators, and Executive Disclosure: The Political Determinants of Fiscal Transparency", World Development, Vol. 41, pp. 96-108

## 8. Bijlagen

### 8.1 Bijlage 1: Samenvattende tabel BEPS

Acties	OESO BEPS	EU ATA
1) Digitale economie	Oplossingen zoeken en implementeren om de risico's van de digitale economie tegen te gaan	Voorlopig geen actie ondernemen
2) De effecten van hybride structuren neutraliseren	Ontwikkeling van een modelverdrag met bepalingen en aanbevelingen zodat alle landen deze kunnen omzetten in nationale regels om de effecten van hybride instrumenten en entiteiten, zoals de dubbele belasting, tegen te gaan.	Bepalingen zoals aftrekbaarheid enkel in land van herkomst
3) Versterken van CFC regels	Het ontwikkelen van aanbevelingen omtrent de CFC regels.	Versterken van de CFC regels
4) De uitholling van de belastinggrondslag limiteren door intrestaftrekken en andere financiële betalingen	Het ontwikkelen van aanbevelingen omtrent regels voor uitholling van belastinggrondslag te voorkomen.	Limit op intrestaftrekken aan de hand van ratio
5) Bestrijding van schadelijke belasting praktijken	Het werk rond de schadelijke fiscale praktijken herbekijken en vernieuwen met de nadruk op transparantie betreffende de automatische uitwisseling van rulings omtrent voordelige taks regimes.	Automatische uitwisseling van rulings
6) Het misbruik van de belastingverdragen verhinderen	Het ontwikkelen van model verdrag met aanbevelingen omtrent nationale wetgeving om misbruik van verdragen tegen te gaan.	Introductie van algemene anti misbruik bepalingen
7) Vaste inrichtingen	Definitie van dit begrip	Betere aflijning van het

	wijzigen en verbeteren zodat er geen misbruik meer van gemaakt wordt.	begrip <i>Permanent Establishment</i>
8, 9, 10) Verrekenprijzen tussen leden van eenzelfde groep	Het ontwikkelen van regels om BEPS te vermijden door immateriële vaste activa, risico en kapitaal, en andere transacties met een hoog risico te verplaatsen of te alloceren naar verschillende groepsleden.	Opzetten van JTPF
11) Dataverzameling	Het gebruik van de correcte instrumenten om de effectiviteit en de gevolgen van de genomen maatregelen tegen BEPS te evalueren	Uitvoeren van een EU studie over de gevolgen van agressieve belasting planning
12) Verplichte openbaarmaking	Het verbeteren van de informatie doorstroom tussen de belastingdiensten en de beleidsmakers en het opzetten van samenwerkingsprogramma's tussen de belastingbetaler en de belastingdiensten	Wordt geëvalueerd
13) De documentatie van de verrekenprijzen	Het ontwikkelen van regels omtrent documentatie van transfer pricing en het verbeteren van de transparantie naar belastingdiensten toe, rekening houdend met de administratieve kosten voor bedrijven.	Invoeren van <i>country-by-country</i> regulering
14) "Dispute Resolution"	Het aanpassen van de <i>mutual agreement procedure</i> (MAP) en toevoegen van extra aanbevelingen.	Maatregelen voor het verbeteren van de geschillenbeslechting
15) De ontwikkeling van een multilateraal instrument	Het invoeren van een multilateraal instrument om maatregelen van het BEPS	Aanbevelingen omtrent belastingverdragen waarmee rekening wordt

actieplan op een correcte manier te kunnen implementeren en als aanpak voor internationale fiscale aangelegenheden.	gehouden tijdens de onderhandelingen over een multilateraal instrument
---	--

*Tabel 15: Samenvattende tabel BEPS en en ATA*



## 8.2 Bijlage 2: Telefonisch interview met Wesley De Visscher

Functie: Fiscaal adviseur VBO

Datum: 04/04/2017

1) *Wat is uw functie precies binnen het VBO?*

"Ik werk voor het competentiecentrum fiscaliteit en investeringen. Ik ben adviseur omtrent alles wat met fiscaliteit te maken heeft. Maar er is wel nog een verschil met de consultancy bureaus. Wij gaan niet samen met de kmo's een ruling aanvragen bij de Rulingdienst."

2) *Vindt u dat het systeem van de fiscale rulings een belangrijk instrument is voor het streven naar een gezond investeringsklimaat?*

"Ik sta daar enorm positief tegenover. Fiscale rulings betekenen meer rechtszekerheid voor kleine bedrijven maar ook voor buitenlandse investeerders."

3) *In 2015 was 36,5% van de rulingaanvragen afkomstig van kmo's (34,7% van grote ondernemingen), denkt u dat er nog potentieel is om dit percentage te laten toenemen? M.a.w. kan er nog meer gedaan worden om de toegangsdrempel voor kmo's te verlagen?*

"Er zijn steeds meer kmo's die gebruik maken van het systeem. Er wordt ook veel reclame gemaakt en ingezet op het stimuleren van kmo's voor het aanvragen van rulings. Het is misschien wel zo dat grote ondernemingen sneller een ruling zullen aanvragen."

4) *De ondernemingen die gebruik maken van uw advies omtrent fiscale rulings, komen deze grotendeels uit dezelfde sectoren of zijn deze ondernemingen allemaal actief in verschillende sectoren? Met andere woorden, zijn er bepaalde sectoren die opvallend meer met fiscale rulings bezig zijn dan andere sectoren?*

"Er is niet meteen een trend te zien in een bepaalde sector. Alle sectoren en alle soorten ondernemingen zijn hiermee bezig en komen om advies vragen."

5) *Is het mogelijk om iets meer te vertellen over de activiteiten waarop de vragen omtrent de fiscale rulings betrekking hebben? Met andere woorden, zijn er bepaalde activiteiten/vragen/onduidelijkheden waarmee kmo's vaak te kampen hebben?*

"De vragen zijn natuurlijk kmo gericht. Er zijn wel enkele vragen die regelmatig terugkomen maar de vragen zijn toch vrij uiteenlopend. Voor kmo's is het vooral belangrijk om te weten wat er gebeurt als de zaak stopt en hoe het personeel fiscaal behandeld moet

worden. Dan heb ik het bijvoorbeeld over vragen omtrent voordeel alle aard en kosten eigen aan werkgever. "

- 6) *Mijn thesis gaat dus over de factoren die een invloed uitoefenen op de ruingaanvragen bij kmo's. Denkt u dat de kost voor de ruingaanvraag, meer specifiek de kost voor het inwinnen van advies (consultancy bedrijven, advies kantoren, advocaten, boekhouder), een grote rol speelt in de uiteindelijke beslissing?*

"Ik heb daar niet meteen een idee over maar het is wel een heel interessante vraag. Daar zou ik zeker eens verder naar gaan kijken."

- 7) *Aansluitend op de vorige vraag, denkt u dat transparantie een belangrijke factor is bij de keuze van ondernemingen om al dan niet een ruing aan te gaan?*

"Doordat er een *prefiling* fase is, kunnen bedrijven zelf kiezen of ze uiteindelijk een formele aanvraag indienen en dus of ze ervoor kiezen om de transactie openbaar te maken. Persoonlijk denk ik dus niet dat de transparantie een probleem vormt."

- 8) *Sprekend vanuit uw ervaring, zijn er nog andere factoren of struikelblokken die invloed uitoefenen op de ruingaanvraag? (zoals het verlies aan flexibiliteit, het risico op openbaarmaking van bedrijfsgeheimen, risico op gewijzigde wetgeving,...)?*

"Ik denk niet dat er nog andere factoren zijn. De ruingdienst is heel bereikbaar. Belangrijk is om de kost na te kijken."

- 9) *Heeft u de indruk dat kmo's over het algemeen goed geïnformeerd zijn over het systeem van de ruingaanvragen of heerst er onwetendheid?*

"Over het algemeen zijn kmo's goed geïnformeerd denk ik. Zowel de fiscus als verenigingen zoals het VBO en de UNIZO zetten in op het verlenen van informatie. Er wordt ook veel promotie gemaakt rond de ruingpraktijken. Natuurlijk zullen er altijd wel starters zijn die nog niet volledig op de hoogte zijn. "

## 8.3 Bijlage 3: Interview met Loïc Van Staey

Functie: Fiscaal adviseur UNIZO

Datum: 11/04/2017

Verloop van het interview:

Gedurende het gesprek zijn er notities genomen over wat er allemaal besproken is (de vragen waren richtinggevend hierbij). Achteraf zijn deze notities in eigen woorden uitgeschreven. Het is dus niet zo dat de onderstaande zinnen letterlijk afkomstig zijn van meneer Van Staey, het is eerder een samenvatting van het gesprek. Indien hij niet akkoord is met de formulering van bepaalde zinnen, zullen de betreffende zinnen worden aangepast.

- 1) *U bent fiscaal adviseur bij UNIZO, u staat dus rechtstreeks in contact met kmo's en verleent hen advies omtrent alles wat met fiscaliteit te maken heeft? Dus ook over fiscale rulings?*

"Ik ben pas sinds januari hier aan het werk dus ik persoonlijk heb nog geen advies moeten geven omtrent fiscale rulings. Mijn voorgangers misschien wel. "

- 2) *Werken jullie nauw samen met kmo's en helpen jullie hen bij het aanvragen van een ruling bij de Rulingdienst (zoals consultancy bedrijven)?*

"Als we een bepaalde vraag krijgen, dan geven we de kmo's mee dat ze daarvoor een ruling kunnen aanvragen. Echt uitgebreid advies geven specifiek over de fiscale rulings zelf doen we niet. Dit zit niet binnen ons takenpakket. Vroeger heb ik bij PwC gewerkt. Binnen consultancy bedrijven wordt daar wel veel tijd in gestoken."

- 3) *Vindt u dat het systeem van de fiscale rulings een belangrijk instrument is voor het streven naar een gezond investeringsklimaat voor kmo's?*

"Je kan daar eigenlijk niet negatief tegenover staan. Rechtszekerheid is zeer belangrijk. Ook voor kmo's moet die zekerheid geboden worden."

- 4) *In 2015 was 36,5% van de rulingaanvragen afkomstig van kmo's (34,7% van grote ondernemingen), denkt u dat er nog potentieel is om dit percentage te laten toenemen? M.a.w. kan er nog meer gedaan worden om de toegangsdrempel voor kmo's te verlagen?*

"Uit de cijfers van 2016 blijkt dat het percentage (zowel relatief als absoluut) van de kmo's gedaald is t.o.v. 2015. Dit is verrassend. Er is dus nog zeker plaats voor verbetering. Welke mogelijkheden er zijn moeten zeker worden afgetoetst met de Rulingdienst. Bijvoorbeeld nog meer publiciteit die kmo's kunnen aanzetten tot fiscale rulings. Ik denk dat er tegenwoordig nog een negatieve sfeer hangt rond het systeem. Dit vooral om de

rulings, en meer bepaald de excess profit rulings, door de media in slecht daglicht is geplaatst. Er wordt een negatief beeld gecreëerd van de fiscaliteit, maar ook van de rulings, waarin multinationals profiteren van het systeem.”

*In het verslag van Rekenhof wordt vermeld dat de centrale diensten geïnformeerd zouden moeten worden omtrent de mogelijke transacties van belastingplichtigen, ookal gaan ze niet over tot een formele rulingaanvraag.*

“Indien kmo’s denken dat de administratie geïnformeerd zou worden, zou dit mogelijk een drempel kunnen vormen.”

- 5) *De ondernemingen die gebruik maken van uw advies omtrent fiscale rulings, komen deze grotendeels uit dezelfde sectoren of zijn deze ondernemingen allemaal actief in verschillende sectoren? M.a.w., zijn er bepaalde sectoren die opvallend meer met fiscale rulings bezig zijn dan andere sectoren?*

“Aangezien ik in mijn huidige job hier nog niet mee in contact ben gekomen, heb ik hier niet echt een zicht op. Maar ik denk dat alle sectoren met ongeveer dezelfde zaken in contact komen. ”

- 6) *Is het mogelijk om iets meer te vertellen over de activiteiten waarop de vragen omtrent de fiscale rulings betrekking hebben? M.a.w., zijn er bepaalde activiteiten/vragen/onduidelijkheden waarmee kmo’s vaak te kampen hebben? (Zoals bijvoorbeeld vragen omtrent kosten eigen aan werkgever, voordeel alle aard, beroepskosten en studiekosten, inbreng aandelen in een holding,...)*

“Op basis van de cijfers van 2016 zien we dat vooral herstructureringen (eerder voor grote ondernemingen), auteursrechten, kosten eigen aan werkgever, btw, tax shelter, interne meerwaarde, beroepskosten, personenbelastingen,... populair zijn onder de ondernemingen. Maar dit is in het algemeen (niet specifiek voor kmo’s).”

- 7) *Mijn thesis gaat dus over de factoren die een invloed uitoefenen op de rulingaanvragen bij kmo’s. Denkt u dat de kost voor de rulingaanvraag, meer specifiek de kost voor het inwinnen van advies (bij consultancy bedrijven, advies kantoren, advocaten, boekhouder), een grote rol speelt in de uiteindelijke beslissing om al dan niet een ruling aan te vragen?*

“Aangezien ik nog bij PwC heb gewerkt, weet ik dat het proces van een rulingaanvraag zeer lang kan duren en ook veel geld kost (rond de 10.000 EUR). Dit bedrag kunnen kmo’s niet betalen dus zullen zij misschien eerder naar een lokale boekhouder gaan. Hoogstwaarschijnlijk zullen boekhouders nog niet veel ervaring hebben in het aanvragen van rulings en zullen dit dus misschien ook niet stimuleren. De diensten bij de DVB zijn gratis. Met de standaardformulieren aangegeven op de website zouden kmo’s misschien

zelf, op hun eigen, een ruling moeten kunnen aanvragen. Maar dit vormt misschien nog een drempel. "

- 8) *Aansluitend op de vorige vraag, denkt u dat transparantie een belangrijke factor is bij de keuze van ondernemingen om al dan niet een ruling aan te gaan?*

*Aan de ene kant bedoel ik hiermee de transparantie ten opzichte van het consultancy bedrijf en de Rulingdienst. Zijn bedrijven bereid om hun volledige onderneming te laten analyseren of staan ze hier over het algemeen weigerachtig tegenover?*

"Vanuit mijn ervaring hebben grote bedrijven daar niet echt problemen mee. Voor kmo's zou dit misschien wel een probleem kunnen zijn. "

*Aan de andere kant bedoel ik hiermee de openbaarmaking van de fiscale ruling door middel van een anonieme publicatie op een website. Vormt dit voor sommige ondernemingen een struikelblok om over te gaan tot een rulingaanvraag?*

"Persoonlijk denk ik niet dat dit een probleem is aangezien het om een anonieme publicatie gaat. Misschien kan dit indirect een invloed hebben omdat ondernemingen er misschien niet op vertrouwen dat ze anoniem zullen blijven. Slechte pers kan natuurlijk dodelijk zijn, zeker voor kleine ondernemingen. "

"Het zou jammer zijn indien de transparantie een rem blijkt te zijn. Rechtszekerheid is zeer belangrijk voor alle soorten ondernemingen. Persoonlijk denk ik dat promotie maken omtrent rulings heel belangrijk is. We moeten de kmo's kunnen aantonen dat het systeem hun vele voordelen kan opleveren.

*Die rechtszekerheid kan in gedrang komen bij een wijziging van de wetgeving, aangezien de ruling dan zijn bindende kracht verliest.*

"Een wijzigende wetgeving is nefast voor de rechtszekerheid. Ongeacht de wetgeving zou een ruling bindend moeten zijn voor 5 jaar. Indien de Rulingdienst rechtszekerheid belooft, moet deze belofte ook worden nagekomen. Indien de ruling niet meer geldig is, zou men deze moeten laten amenderen of de ruling toch laten gelden mits de nodige aanpassingen."

"Zo is er duidelijk het voorbeeld van de excess profit rulings. De overheid doet een belofte maar kan deze niet nakomen. Dit kan grote gevolgen hebben voor de winstgevendheid van de ondernemingen. Het is belangrijk dat bedrijven vooruit kunnen kijken."

- 9) *Sprekend vanuit uw ervaring, zijn er nog andere factoren of struikelblokken die invloed uitoefenen op de rulingaanvraag? (zoals het verlies aan flexibiliteit, het risico op openbaarmaking van bedrijfsgeheimen, risico op gewijzigde wetgeving waardoor ruling niet*

*meer bindend is, lagere kans op boetes, verhoogde kans op inspectie, verhoogde opsporingsgraad...)?*

“Persoonlijk denk ik dat het verlies aan flexibiliteit niet echt een probleem is. Indien een onderneming zijn business wilt veranderen dan kan men altijd een amendement aanvragen. Bedrijven zullen waarschijnlijk de afweging maken door te kijken wat ze verliezen als de ruling niet meer geldig is.”

*Waarschijnlijk is er een lagere kans op een boete. Al heb ik horen zeggen dat controleurs soms heel moeilijk kunnen doen over bepaalde details van de ruling en daardoor soms vinden dat de ruling niet geldig is.*

“ Een ruling geeft inderdaad een lagere kans op een boete. Ik denk dat dit heel fel afhangt van de controleur. Vanzelfsprekend moeten de voorwaarden van een ruling nageleefd worden. Voor bedrijven is het belangrijk dat hun case sterk genoeg is, dat er niet te veel voorwaarden instaan waarover controleurs kunnen vallen. Indien ze om bepaalde redenen hun voorwaarden niet kunnen naleven, zullen ze een amendement moeten aanvragen en afspraken met de Rulingdienst. Voor ondernemingen is het belangrijk dat ze een goede adviseur hebben die een eventuele controleur terecht kan wijzen.”

*Denkt u dat er een verhoogde kans op inspectie is? Of een hogere opsporingsgraad indien kmo's een ruling aanvragen?*

“Een verhoogde kans op inspectie zou in theorie zeker niet mogen. Indien dit in de praktijk wel blijkt te zijn, kan dit een rem zijn op de rechtszekerheid.”

*10) Heeft u de indruk dat kmo's over het algemeen goed geïnformeerd zijn over het systeem van de rulingaanvragen of heerst er onwetendheid?*

“Ik heb de indruk dat kmo's niet genoeg informatie hebben. De informatie is wel beschikbaar maar de cijfers gaan erop achteruit. Misschien is dit te wijten aan te weinig publiciteit? Of de negatieve sfeer die rond de excess profit rulings hangt?”

“In de vragenlijst zou ik zeker vragen of kmo's op de hoogte zijn van het systeem en wat hun eventueel tegenhoudt om een ruling aan te vragen. Misschien ook polsen bij hun of dit te maken heeft met de excess profit rulings.”

*11) De Brexit brengt heel wat onzekerheid met zich mee voor de Belgische economie. Denkt u dat we met het systeem van de rulings investeerders vanuit het Verenigd Koninkrijk kunnen overtuigen om zich hier in België te vestigen?*

“ De invloed van de Brexit is heel onduidelijk. Ik weet niet wat het gaat geven. Vanzelfsprekend zal dit een enorme invloed hebben. Maar ik denk niet dat dit systeem ondernemers gaan overtuigen om naar hier te komen. Britten niet echt geneigd om naar vaste land te trekken. Of ze naar hier komen zal eerder van andere factoren afhangen (vennootschapsbelasting o.a.).”

## 8.4 Bijlage 4: Interview met Steven Vanden Berghe

Functie: Voorzitter Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken

Datum: 20/04/2017

Verloop van het interview:

Gedurende het gesprek zijn er notities genomen over wat er allemaal besproken is (de vragen waren richtinggevend hierbij). Achteraf zijn deze notities in eigen woorden uitgeschreven. Het is dus niet zo dat de onderstaande zinnen letterlijk afkomstig zijn van mijnheer Vanden Berghe, het is eerder een samenvatting van het gesprek. Indien hij niet akkoord is met de formulering van bepaalde zinnen, zullen de betreffende zinnen worden aangepast. Het gesprek is opgenomen als back-up. De zinnen uit de gespreksopname zijn dus niet letterlijk overgenomen.

Inleiding:

"In 2015 zijn er vanuit de Rulingdienst via een steekproef van 150 aanvragen geanalyseerd. Er werd gekeken via welk kanaal de ruling werd aangevraagd (advieskantoor, bedrijf zelf, boekhouder/fiscalist of advocaat). Hieruit is gebleken dat de rulingaanvragen vooral afkomstig waren van advocaten 28% en advieskantoren 45% die in naam van de ondernemingen optraden. Bij de advieskantoren zitten niet enkel big 4 maar ook 'kleinere' advieskantoren zoals Van Havermaet in Limburg of Vandelanotte uit West-Vlaanderen. Uit de steekproef is gebleken dat bedrijven in 13% zelf hun aanvraag indienen. Tot slot is uit de analyse gebleken dat de lokale boekhouder en accountant te weinig worden bereikt aangezien slechts 14% van de aanvragen via dit kanaal worden ingediend."

- 1) *In 2015 was 36,5% van de rulingaanvragen afkomstig van kmo's (34,7% van grote ondernemingen), denkt u dat er nog potentieel is om dit percentage te laten toenemen? M.a.w. kan er nog meer gedaan worden om de toegangsdrempel voor kmo's te verlagen? (Bijvoorbeeld door meer publiciteit en promotie te maken)*

"Wij hopen dat steeds meer kmo's bij ons terecht zullen komen. Even ter informatie, wij definiëren grote ondernemingen definiëren op basis van artikel 15 (Wetboek van Vennootschappen) en mogen dus zeker niet altijd worden bekeken als multinationals. Het is niet zo dat er vroeger geen kmo's waren op de Rulingdienst, deze zijn er altijd geweest."

"Wanneer we de cijfers van 2016 bekijken, zijn deze verrassend en misschien zelfs een beetje ontgoochelend. Positief is dat er in 2016 20% meer rulingaanvragen zijn binnengekomen. Maar het aandeel van de kmo's is in 2016 teruggevallen van 36,5% naar 30% oftewel 261 aanvragen. Het aandeel van de grote ondernemingen is toegenomen van 34,7% tot 38,78%. Dit is verrassend aangezien we het afgelopen jaar veel inspanningen hebben geleverd o.a. door het voeren van promotie in alle provincies en het ontwikkelen van ontwerpaanvragen op de website. We zien wel dat de ontwerpaanvragen veel worden



gebruikt. Deze ontwerpenaanvragen moeten het proces van de rulingaanvraag vereenvoudigen zodat ook bedrijven zelf of boekhouders de mogelijkheid krijgen om een aanvraag in te dienen. Uit de cijfers is dus gebleken dat er toch nog steeds een drempel is die ervoor zorgt dat kmo's terughoudend zijn."

- 2) *De ondernemingen die gebruik maken van het systeem van fiscale rulings, komen deze grotendeels uit dezelfde sectoren of zijn deze ondernemingen allemaal actief in verschillende sectoren? M.a.w., zijn er bepaalde sectoren die opvallend meer met fiscale rulings bezig zijn dan andere sectoren?*

"Alle sectoren maken gebruik van fiscale rulings, er is niet echt een onderscheid tussen. Vanzelfsprekend zal een ruling omtrent tonnagetaks vooral bij scheepsvaart voorkomen."

- 3) *Op de website van de DVB zijn enkele ontwerpaanvragen voor fiscale rulings terug te vinden voor bepaalde activiteiten zoals partiële splitsing van een onderneming, kosten eigen aan werkgever, beroepskosten en studiekosten, ... . Kan u bevestigen dat dit activiteiten zijn waarover regelmatig aanvragen tot fiscale rulings binnenkomen? Zijn er bepaalde activiteiten specifiek voor kmo's waarover veel vragen binnenkomen of zijn de vragen gelijklopend met die van grote ondernemingen?*

"De ontwerpaanvraag voor inbreng van aandelen in een holding is recent van de website gehaald. Voordeel van alle aard en auteursrechten komen vaak voor maar daar is geen ontwerpaanvraag voor geformuleerd."

"Opvallend is dat herstructureringen ook populair zijn onder de kmo's en niet alleen bij grote ondernemingen. Een groot deel van de herstructureringen is afkomstig van kmo's in het kader van familiale planning. Ouders willen bijvoorbeeld hun bedrijf overlaten aan de kinderen. Het bedrijf wordt opgesplitst in verschillende takken zodat de ene tak aan kind 1 kan worden gegeven en de andere tak aan kind 2. Hierdoor komt er een partiële splitsing tot stand.

"Wat nog populair is onder de kmo's zijn de interne meerwaarden en auteursrechten (vooral kleine vennootschappen met één of twee werknemers). Wat nu ook veel meer voorkomt als vroeger zijn de dossiers kosten aan de werkgever, aangezien alle dossiers sinds vorig jaar verplicht via de Rulingdienst moeten passeren. Vroeger was dit bij de lokale controleur. Maar hierdoor is het risico dat een aantal kleine bedrijven niet helemaal tot Brussel komen en bijgevolg geen voorafgaande beslissing en rechtszekerheid hebben. We bekijken hoe we hieraan tegemoet kunnen komen. "

- 4) *Mijn thesis gaat dus over de factoren die een invloed uitoefenen op de rulingaanvragen bij kmo's. Denkt u dat de kost voor de rulingaanvraag, meer specifiek de kost voor het inwinnen van advies (bij consultancy bedrijven, advieskantoren, advocaten,*

*boekhouders,...) en eventuele wachtkosten die daarbij komen kijken, een grote rol spelen in de uiteindelijke beslissing om al dan niet een ruling aan te gaan?*

“Zoals ik al eerder heb aangehaald, zijn er twee plaatsen waar ondernemingen hoofdzakelijk advies gaan inwinnen omtrent rulings. Dat is bij advocaten en advieskantoren of consultancy bedrijven. Persoonlijk denk ik dat de financiële kost een belangrijke invloed heeft. Volgens hetgeen ik soms hoor kan de kostprijs voor het begeleiden van een rulingaanvraag soms hoog oplopen. Maar de prijs kan wel fel verschillen van onderwerp tot onderwerp. Vanzelfsprekend zal een onderwerp waarbij veel onderzoek en werk komt kijken (bijvoorbeeld verrekenprijzen, aftrek voor innovatie-inkomsten en herstructureringen) duurder zijn dan de meer standaard onderwerpen zoals studiekosten en auteursrechten.

- 5) *Aansluitend op de vorige vraag, denkt u dat transparantie een belangrijke factor is bij de keuze van ondernemingen om al dan niet een ruling aan te gaan?*

*Aan de ene kant bedoel ik hiermee de transparantie ten opzichte van het consultancy bedrijf en de Rulingdienst. Zijn bedrijven bereid om hun volledige onderneming te laten analyseren of staan ze hier over het algemeen weigerachtig tegenover?*

“De bedrijven die naar de Rulingdienst komen hebben met deze transparantie geen probleem. Misschien dat het voor sommige bedrijven wel moeilijk om is om voorafgaand naar de fiscus te stappen maar daar heb ik niet echt een zicht op. Er is ook nog geen enkel onderzoek gevoerd welke bedrijven naar rulingdienst komen en waarom wel of niet. De resultaten van dergelijk onderzoek zou voor ons heel interessant zijn.”

*Aan de andere kant bedoel ik hiermee de openbaarmaking van de fiscale ruling door middel van een anonieme publicatie op een website. Vormt dit voor sommige ondernemingen een struikelblok om over te gaan tot een rulingaanvraag?*

“België is sowieso al een land dat heel transparant is door de anonieme publicaties van alle rulings op de website van fisconetplus. Ook bij de grensoverschrijdende ruling (voor bijvoorbeeld verrekenprijzen) is er in het verleden al een spontane uitwisseling tot stand gekomen. Sinds BEPS actieplan 5 en binnenkort ook DAC 3 is die uitwisseling verplicht en automatisch geworden naar OESO en EU landen. Grote bedrijven en multinationals zijn daarvan op de hoogte dus ze maken daar geen zaak van.”

- 6) *Sprekend vanuit uw ervaring, zijn er nog andere factoren of struikelblokken die invloed uitoefenen op de rulingaanvraag? (zoals het verlies aan flexibiliteit, het risico op openbaarmaking van bedrijfsgeheimen, risico op gewijzigde wetgeving waardoor ruling niet meer bindend is, lagere kans op boetes, hogere kans op controle of inspectie, ...)?*

Verlies aan flexibiliteit:

“Ik denk niet dat dit echt een probleem is aangezien er steeds de mogelijkheid is om een avenant toe te voegen aan de ruling en dit op relatief korte termijn in orde gemaakt kan worden. Daarnaast is een onderneming nog steeds vrij om een bepaalde transactie wel of niet uit te voeren.”

Gewijzigde wetgeving:

“Als we het voorbeeld van de excess profit rulings nemen, dan zien we dat het slechts ging om een aandeel van 1% op het totaal van alle rulings. Het is dus soms belangrijk om te relativiseren. Het is aan de wetgever om wetten te maken die geen staatssteun zijn. De Rulingdienst past gewoon de wetgeving toe. De media-aandacht rond de excess profit rulings heeft wel een negatief beeld gecreëerd rond het systeem van de rulingaanvragen. Een slecht imago is natuurlijk niet goed naar de buitenwereld toe. Maar we hebben hard proberen te werken aan ons imago door de vele acties die we het afgelopen jaar hebben ondernomen. Een gewijzigde wetgeving zal niet echt van belang zijn indien de ruling betrekking heeft op één enkele verrichting aangezien de gewijzigde wetgeving niet retroactief werkt.”

Hogere kans op controle of inspectie:

“Wanneer een aanvraag hier binnenkomt, dan gaat dit naar de lokale en centrale administratie om te kijken of er geen geschillen hangende zijn. Ik denk niet dat er een hogere kans op controle of inspectie is, maar eerder andersom. De ruling kan dienen als een soort bewijs naar de lokale controle toe dat een welbepaalde verrichting in orde is. Alle ondernemingen worden aangeraden om zo open en transparant mogelijk te zijn zodat de controleur voldoende comfort heeft bij de beslissing. De mogelijkheid bestaat dat de lokale controleur de ruling in vraag zal stellen maar dit gebeurt heel zelden (zo goed als nooit) en hierover is steeds voorafgaand overleg met onze dienst.”

Andere factoren of struikelblokken:

“Persoonlijk denk ik dat er twee drempels zouden kunnen zijn. Ten eerste een fysieke drempel doordat de Rulingdienst gevestigd is in Brussel. Deze drempel zou weggewerkt kunnen worden door de dienst meer te regionaliseren maar op dit moment is dat organisatorisch niet mogelijk. Een tweede drempel die volgens mij een belangrijke rol speelt is de kostprijs voor het aanvragen van een ruling. De diensten van DVB zijn in tegenstelling tot andere in landen, gratis maar de kostprijs voor de samenwerking met advieskantoren of advocaten zou misschien wel eens kunnen oplopen. ”

“Ik geef een voorbeeld. Indien een onderneming een cadeau wil geven aan heel het personeel dan kan men zich de vraag stellen of dit wordt gezien als belastbaar inkomen, voordeel alle aard of een vrijgesteld voordeel. Hierbij kan het aantal personeelsleden een groot verschil maken. Wanneer het gaat om een bedrijf met slechts drie werknemers, zal de stap voor het aanvragen van een ruling minder snel gezet worden omdat het de moeite niet loont. Bedrijven gaan geen ruling aanvragen die hun 10.000 EUR kan kosten wanneer het risico op een fiscale claim slechts een kost van bijvoorbeeld 1.500 met zich meebrengt

(3 werknemers\* € 1.000 per cadeau x 50 pct. belasting). Indien de onderneming maar liefst 300 personeelsleden in dienst heeft, is het aanvragen van een ruling wel de moeite aangezien de kost van een fiscale claim veel hoger ligt. Je gaat ook geen verzekeringspremie van 1.000 EUR betalen om risico te verzekeren van 500 EUR."

- 7) *Denkt u dat er een negatief beeld hangt rond het systeem van de fiscale rulings die de rulingaanvragen bij kmo's (negatief) kunnen beïnvloeden? Hierbij denk ik aan het voorbeeld van de excess profit rulings en de media die aangeeft dat vooral grote ondernemingen kunnen 'profiteren' van het systeem.*

"Er is zeker een negatief beeld gecreëerd door dit vooral maar we hebben ondertussen vele inspanningen geleverd om dit beeld bij te sturen. Ik denk eerder dat dit een probleem in de perceptie is maar geen reëel probleem. Tijdens een interview voor de Vrije Markt dat u nog altijd kan bekijken op [dredactie.be](http://dredactie.be) heb ik ook correct beeld proberen te schetsen van de rulingdienst bij het grote publiek."

- 8) *Heeft u de indruk dat kmo's over het algemeen goed geïnformeerd zijn over het systeem van de rulingaanvragen of heerst er onwetendheid?*

"Dit zou geen probleem mogen zijn, er is heel veel informatie (presentaties, ontwerpaanvragen, nieuwsbrief) ter beschikking gesteld maar misschien is er minder interesse bij kmo's tot indienen van een aanvraag gelet op het kleinere fiscale risico?"

- 9) *Indien de wetgeving zeer onduidelijk is, zijn er vaak meerdere interpretaties mogelijk. Ontstaan er regelmatig discussies omtrent de interpretatie van de wetgeving tussen de Rulingdienst en de kmo's? Heeft de kmo hierbij een zekere onderhandelingspositie of blijft de Rulingdienst bij zijn initiële mening?*

"Het primaire doel van de rulingaanvragen is nog steeds rechtszekerheid bieden. De Rulingdienst geeft niet zomaar cadeaus, ze passen gewoon de wet toe en mogen vanzelfsprekend geen onwettelijke beslissingen nemen. Aangezien de verrichting nog niet heeft plaatsgevonden is er bij sommige dossiers wel een onderhandelingsmarge."

"Over het algemeen heeft de Rulingdienst een heel klantgerichte benadering en proberen we alle ondernemingen te sturen en te helpen. Het kan natuurlijk soms voorvallen dat er een blijvende discussie is. Ondernemingen kunnen er dan voor kiezen om een alternatieve transactie uit te voeren of toch door te gaan zonder ruling. Maar wanneer het bij de controle dan niet in orde is, heeft dit een veel grotere impact. In principe is een ongunstige beslissing ook een vorm van zekerheid."

"Indien u eind vorig jaar een verrichting gedaan, dan kan u daar nog steeds een ruling voor aanvragen omdat de aangifte nog niet binnen is. Een verrichting heeft pas fiscale uitwerking vanaf de opname in de belastingaangifte."

“In het geval dat de verrichting nog niet heeft plaatsgevonden, kan de rulingdienst bijvoorbeeld aangeven dat wanneer de onderneming bereid is stap 1 en 3 te laten vallen, dat de ruling dan wel in orde is. De *prefiling* kan heel soft verlopen. De Rulingdienst geeft hun mening aan geeft aan wat de onderneming moet doen zodat de ruling in orde is. Het is een belangrijke fase die drempel verlagend werkt.”

10) *Welke zijn de belangrijkste redenen die ondernemingen (meer bepaald kmo's) aanhalen bij het afhaken na de prefilingfase? Heeft dit voornamelijk te maken met een negatief advies tijdens de prefilingfase?*

“Na de *prefiling* fase wordt 90% van de formele aanvragen goedgekeurd. Maar het is nog steeds mogelijk dat het college uiteindelijk toch een andere beslissing neemt, ook al komt dit zelden voor. Wanneer het dossier de *prefiling* fase niet positief doorloopt, zal dit in de meeste gevallen leiden tot verzaking en stopt het dossier. Van de 1500 *prefiling* leiden 750 tot een formele aanvraag maar dit wil niet zeggen dat er 750 dossiers zijn afgekeurd. Er zijn ook altijd mensen die gewoon een inlichting komen vragen (puur informatief) of zich vergissen en eigenlijk geen ruling nodig hebben of willen.

11) *In het verslag van het Rekenhof (2013) betreffende de werking van de Rulingdienst, werd aangegeven dat de zogenaamde prefilingfase niet beperkt blijft tot informatie uitwisseling maar reeds beschouwd kan worden als een volwaardig onderzoek. Heeft de Rulingdienst de prefilingfase sindsdien aangepast of gaat men nog steeds op dezelfde manier te werk als voordien?*

“De *prefiling* fase is gebleven zoals die was en gaat inderdaad verder dan informatie uitwisseling. Maar deze fase is heel belangrijk en werkt drempelverlagend. Zonder deze fase zou het aantal aanvragen sterk dalen.”

12) *Volgend op de voorgaande vraag, in datzelfde verslag gaf het Rekenhof aan dat de DVB de mogelijkheid moet hebben om de centrale diensten van de FOD Financiën in te lichten over de mogelijke transactie van de belastingplichtige, ook wanneer er na de prefilingfase geen formele aanvraag wordt ingediend. Gebeurt dit in de praktijk? Waarom wel of waarom niet? Indien wel, kan dit voor een verhoogde kans op inspectie of controle zorgen?*

“De informatie tussen de instanties loopt vlot door. Om de 6 maanden is er overleg met de centrale diensten en die verlopen zeer goed. In het begin heeft dit wat tijd nodig gehad maar ondertussen hebben we beiden ons plaats gevonden in dit verhaal met wederzijds respect voor elkaar. We zijn zo goed als altijd akkoord met elkaar, uitzonderlijk gebeurt het wel dat het advies van de centrale dienst niet wordt gevolgd. ”

13) *Opnieuw in datzelfde verslag haalde het Rekenhof nog aan dat de identiteit van de aanvrager reeds tijdens de prefilingfase moet worden bekend gemaakt (en niet meer*

*anoniem kan verlopen). Is dit in de praktijk zo? Of kunnen ondernemingen en kmo's nog steeds anoniem een prefiling aanvraag indienen?*

"De *prefiling* kan nog steeds anoniem verlopen en het is belangrijk dat dit in de toekomst ook zo blijft. Niet omdat we geheimzinnig willen zijn maar het werkt drempelverlagend. "

*14) De formele aanvragen worden over het algemeen behandeld over een gemiddelde termijn van 3 maanden (exclusief de prefilingfase). Heeft u enig idee hoelang de prefilingfase gemiddeld duurt?*

"De *prefiling* duurt gemiddeld ook 3 maanden. Voor verrekenprijzen of octrooien is de termijn veel langer maar voor bijvoorbeeld auteursrechten is de termijn dan weer veel korter. In totaal kan de termijn (*prefiling* + formele aanvraag) gemiddeld 6 maanden (of langer) in beslag nemen. Dit toont ook aan de Rulingdienst de aanvragen ernstig onderzoekt. "

*15) Gebeurt het regelmatig dat een belastingplichtige (meer bepaald een kmo), naast de DVB ook een opinie vraagt aan de centrale of lokale diensten? Zijn deze meningen goed op elkaar afgestemd of leidt dit vaak tot discussies?*

"Rulingaanvragen mogen enkel via onze dienst gebeuren. De centrale diensten willen niet in het vaarwater van de Rulingdienst komen. Ik denk niet dat dit een probleem is. Daarnaast komen de onze meningen over het algemeen goed overeen."

*16) De Brexit brengt heel wat onzekerheid met zich mee voor de Belgische economie. Denkt u dat we met het systeem van de rulings investeerders vanuit het Verenigd Koninkrijk (die een andere thuisbasis zoeken) kunnen overtuigen om zich hier in België te vestigen?*

"Enkele lopende dossiers binnen de Rulingdienst komen nu als gevolg van de Brexit maar het is geen stormloop. Vooral vanuit de financiële sector zien we enkele aanvragen binnenkomen. Het is dus zo dat de Brexit voor een aantal opportuniteiten kan zorgen."

## 8.5 Bijlage 5: Interview met Tim Van den Bruel

Functie: Executive Tax Manager KPMG

Datum: 21/04/2017

Verloop van het interview:

Gedurende het gesprek zijn er notities genomen over wat er allemaal besproken is (de vragen waren richtinggevend hierbij). Achteraf zijn deze notities in eigen woorden uitgeschreven. Het is dus niet zo dat de onderstaande zinnen letterlijk afkomstig zijn van de persoon die geïnterviewd werd, het is eerder een samenvatting van het gesprek. Indien deze persoon niet akkoord is met de formulering van bepaalde zinnen, zullen de betreffende zinnen worden aangepast. Het gesprek is opgenomen als back-up. De zinnen uit de gespreksopname zijn dus niet letterlijk overgenomen.

1) *Wat is uw functie precies binnen KPMG? Kan u deze functie kort beschrijven?*

“Ik ben in 2008 begonnen als executive tax manager begonnen bij KPMG. De afdeling fiscaliteit is opgedeeld in verschillende vakken per specialisatie. Ik ben vooral gespecialiseerd in de vennootschapsbelasting. Maar ik ben ook bezig met internationale fiscaliteit en dan vooral in de financiële sector. Daarnaast sta ik ook nog in voor een vaststaande klantenportefeuille.”

2) *Er zijn heel wat ondernemingen die belastingadvies komen vragen in verband met fiscale rulings aan consultancy bedrijven zoals KPMG. Geven jullie hoofdzakelijk advies aan grote ondernemingen of werken jullie ook samen met kmo's?*

“Eerder de grotere kmo's komen naar consultancy bedrijven zoals KPMG.”

3) *In 2015 was 36,5% van de rilingaanvragen afkomstig van kmo's (34,7% van grote ondernemingen), denkt u dat er nog potentieel is om dit percentage te laten toenemen? M.a.w. kan er nog meer gedaan worden om de toegangsdrempel voor kmo's te verlagen? (Bijvoorbeeld door meer publiciteit en promotie)*

“Dat het aandeel van de kmo's in 2016 is afgenomen is vreemd. Zeker omdat het afgelopen jaar heel wat acties ondernomen zijn door de Rulingdienst zoals de ontwerpaanvragen, het verschaffen van informatie op de website en het uitbrengen van periodieke verslagen (hierin staan welke rulingsaanvragen zijn ingediend en het uiteindelijke resultaat).”

“De Rulingdienst heeft vele stappen ondernomen om kmo's te stimuleren maar blijkbaar is dit niet gelukt. De website is heel duidelijk geworden en er zijn ontwerpaanvragen ingevoerd dus de informatie is beschikbaar.”

- 4) *De ondernemingen die gebruik maken van jullie advies omtrent fiscale rulings, komen deze grotendeels uit dezelfde sectoren of zijn deze ondernemingen allemaal actief in verschillende sectoren? M.a.w., zijn er bepaalde sectoren die opvallend meer met fiscale rulings bezig zijn dan andere sectoren?*

“Ik denk het niet, dit is over het algemeen gelijklopend.”

- 5) *Is het mogelijk om iets meer te vertellen over de activiteiten waarop de vragen omtrent de fiscale rulings betrekking hebben? M.a.w., zijn er bepaalde activiteiten/vragen/onduidelijkheden die steeds terugkomen waarover advies wordt ingewonnen?*

*Op de website van de Dienst Voorafgaande Beslissingen zijn enkele ontwerpaanvragen voor fiscale rulings terug te vinden voor bepaalde activiteiten zoals partiële splitsing van een onderneming, kosten eigen aan werkgever, beroepskosten en studiekosten, inbreng aandelen in een holding, voordeel van alle aard, auteursrechten,... . Kan u bevestigen dat over deze activiteiten vaak vragen binnenkomen?*

*(Indien van toepassing: zijn er bepaalde activiteiten specifiek voor kmo's waarover veel vragen binnenkomen of zijn de vragen gelijklopend met die van grote ondernemingen? Herstructurerings, auteursrechten, voordeel alle aard)*

“Wij behandelen vele rulings over diverse topics. Voor kmo's gaat het dan vaak over kosten eigen aan werkgever. Ze willen zich eigenlijk indekken voor sociaal rechtelijke aspecten, ook naar hun werknemers toe. Voor hun is het belangrijk om alle mogelijke risico's uit te sluiten. In de financiële sector zien we vooral rulings omtrent roerende voorheffing maar ook rulings omtrent fiscale transparantie. Op internationaal niveau zijn er veel klanten met grensoverschrijdende reorganisaties of herstructurerings die zekerheid willen.”

“Vanuit mijn ervaring zie ik weinig kmo's die met herstructurerings bezig zijn. Vooral de problematiek rond interne meerwaarden, partiële splitsing en auteursrechten is populair onder de kmo's. Voor de grotere kmo's is transferpricing en de kaaiman taks een onderwerp waar veel rulingaanvragen over binnenkomen.”

“Een klant komt naar hier indien het gaat om een complexe materie en waarin ze zelf geen of onvoldoende expertise bezitten. Het aanvragen van een rulling is een vrij eenvoudig en transparant proces. Met onze expertise kunnen we op voorhand de kans op slagen al redelijk goed inschatten aangezien we veel ervaring hebben. Kmo's hebben natuurlijk ook de mogelijkheid om rechtstreeks naar de rullingdienst te stappen. Kleinere kmo's zullen misschien maar één bepaalde finance persoon in hun onderneming tewerkgesteld hebben die misschien geen eerdere ervaringen heeft met het aanvragen van rulings. Voor



eenvoudigere rulingaanvragen zullen kmo's eerder naar accountancy factoren toestappen, terwijl ze voor complexe aanvragen eerder naar ons toekomen."

- 6) *Mijn thesis gaat dus over de factoren die een invloed uitoefenen op de rulingaanvragen bij kmo's. Denkt u dat de kost voor de rulingaanvraag, meer specifiek de kost voor het inwinnen van advies (bij jullie of bij andere consultancy bedrijven) en eventueel de daarbij komende wachtkosten, een grote rol spelen in de uiteindelijke beslissing om een ruling aan te vragen? Kan deze kost fel verschillen per onderwerp van rulingaanvraag? Enig idee over de kost bij kleinere advieskantoren?*

"De kost zou misschien kunnen meespelen. Maar de kost is natuurlijk sterk afhankelijk van het onderwerp. Voor onderwerpen zoals beroepskosten en studiekosten, voordeel alle aard en kosten eigen aan werkgever kunnen kmo's naar een goede fiscalist stappen waar de kostprijs waarschijnlijk goed zal meevallen. Net zoals bij kleinere advieskantoren denk ik dat de kosten nog steeds betaalbaar zijn. Vanzelfsprekend zullen consultancy bedrijven een hogere prijs vragen omdat zij zich ook met complexe materie bezig houden. Sommige rulingaanvragen vragen veel tijd en energie. Er is natuurlijk wel concurrentie tussen de consultancy bedrijven waardoor de prijzen gedrukt worden."

"Om een concreet voorbeeld te geven hebben we onlangs gewerkt aan een ruling omtrent een grensoverschrijdende partiële splitsing. Hiermee zijn we toch een klein jaar bezig geweest en dan lopen de kosten natuurlijk op."

- 7) *Aansluitend op de vorige vraag, denkt u dat transparantie een belangrijke factor is bij de keuze van ondernemingen om al dan niet een ruling aan te gaan?*

*Aan de ene kant bedoel ik hiermee de transparantie ten opzichte van jullie (het consultancy bedrijf) en de Rulingdienst. Zijn bedrijven bereid om hun volledige onderneming te laten analyseren of staan ze hier over het algemeen weigerachtig tegenover?*

"Naar mijn aanvoelen speelt de transparantie niet echt een belangrijke rol. De Rulingdienst stelt natuurlijk heel wat vragen waarop ondernemingen best zo eerlijk mogelijk kunnen antwoorden. Maar in de praktijk heb ik persoonlijk daar nog nooit problemen van ondervonden."

*Aan de andere kant bedoel ik hiermee de openbaarmaking van de fiscale ruling door middel van een anonieme publicatie op een website. Vormt dit voor sommige ondernemingen een struikelblok om over te gaan tot een rulingaanvraag?*

"Ik denk dat de Rulingdienst zeer discreet werkt en dat er bijvoorbeeld geen bedrijfsgeheimen publiek gemaakt worden. Ook dit is naar mijn aanvoelen nog geen probleem geweest."

- 8) *Sprekend vanuit uw ervaring, zijn er nog andere factoren of struikelblokken die invloed uitoefenen op de rulingaanvraag? (zoals het verlies aan flexibiliteit, het risico op openbaarmaking van bedrijfsgeheimen, risico op gewijzigde wetgeving waardoor ruling niet meer bindend is, lagere kans op boetes, verhoogde kans op inspectie, ...)?*

Verlies aan flexibiliteit:

"Er staan natuurlijk bepaalde engagementen in de rulings waar ondernemingen zich aan moeten houden. Maar er zijn wel mogelijkheden om avonden toe te voegen in de bijlage zodat er aanpassingen doorgevoerd kunnen worden. Het is bijvoorbeeld ook vrij eenvoudig om een bepaalde ruling verder te zetten indien de termijn van 5 jaar is afgelopen. "

Gewijzigde wetgeving:

"Een wetgeving die regelmatig wijzigt is natuurlijk nooit goed. Maar ik weet niet of dit een enorme impact heeft op het aantal aanvragen. Het kan natuurlijk voor ondernemingen wel frustrerend zijn indien ze als gevolg van een gewijzigde wetgeving opnieuw advies moeten inwinnen."

Risico op openbaarmaking bedrijfsgeheimen:

"Ik denk niet dat een probleem is aangezien de Rulingdienst discreet tewerk gaat. Ook indien een dossier wordt stopgezet. "

- 9) *Denkt u dat er een negatief beeld hangt rond het systeem van de fiscale rulings die de rulingaanvragen bij kmo's (negatief) kunnen beïnvloeden? Hierbij denk ik aan het voorbeeld van de excess profit rulings en de media die aangeeft dat vooral grote ondernemingen kunnen 'profiteren' van het systeem.*

"Ik kan bevestigen dat het systeem van de rulingpraktijken al enkele keren negatief in de pers is gekomen. Maar de Rulingdienst heeft veel inspanningen geleverd om dit negatief beeld weg te werken. De Commissie heeft proberen aan te tonen dat het systeem niet enkel voordelen heeft voor de multinationals maar ook voor kleinere bedrijven zoals kmo's. Iedereen die een beetje op de hoogte is van de fiscaliteit weet dat de Rulingdienst bestaat en dat deze mensen bereid zijn om de ondernemingen zo goed mogelijk verder te helpen."

- 10) *Heeft u de indruk dat ondernemingen over het algemeen goed geïnformeerd zijn over het systeem van de rulingaanvragen of heerst er onwetendheid? (Indien van toepassing: is er een verschil tussen grote ondernemingen en kmo's? Zijn kmo's over het algemeen minder goed of beter geïnformeerd t.o.v. grote ondernemingen?)*

“Kmo’s die werken met een extern accountancy kantoor krijgen het concept ruling mee. Ik denk dus niet dat er grote onwetendheid is.”

*11) Leidt de samenwerking tussen de bedrijven en KPMG altijd tot een uiteindelijke formele rulingaanvraag of gebeurt het regelmatig dat ondernemingen afhaken na de prefiling? Zo ja, om welke redenen beslissen sommige ondernemingen om de aanvraagprocedure niet verder te zetten? Wat gebeurt er wanneer ondernemingen tijdens de prefiling een negatief advies krijgen? Gaan ze de transactie toch uitvoeren of wordt er gezocht naar een alternatieve transactie?*

“Wanneer de aanvraag via consultancy bedrijven verloopt kan het slaagpercentage op voorhand goed worden ingeschat. In de afgelopen 3 jaar is er bij mij slechts één dossier afgelopen. Als consultant kunnen we meestal goed aanvoelen of de rulingaanvraag gaat lukken of niet. Misschien dat mensen die minder goed geïnformeerd zijn en toch de stap zetten naar de Rulingdienst toe, zij eerder afhaken omwille van een gebrek aan advies. ”

“Het kan voorvallen dat een bepaalde transactie of verrichting toch wordt uitgevoerd, ondanks een negatief advies. Dit komt omdat de consultant achter de verrichting staat en omdat deze legitiem is. Het is dus mogelijk om een bepaalde verrichting uit te voeren die toch in lijn is met de wetgeving, ondanks een negatief advies. Maar ondernemingen hebben graag rechtszekerheid. ”

*12) De Brexit brengt heel wat onzekerheid met zich mee voor de Belgische economie. Denkt u dat we met het systeem van de rulings investeerders vanuit het Verenigd Koninkrijk kunnen overtuigen om zich hier in België te vestigen?*

“Los van de Brexit is rechtszekerheid altijd positief. In vergelijking met andere landen is onze Rulingdienst goed georganiseerd en verloopt de werking redelijk vlot. Ik denk wel dat de Ruling Commissie een belangrijke rol kan spelen binnen de Brexit aangezien iedere investeerder opzoek is naar rechtszekerheid. Voor investeerders van buiten België is het natuurlijk heel frustrerend en vervelend indien de wetgeving wijzigt. Een ruling zorgt voor minder discussies met de centrale diensten en is dus over het algemeen heel positief. Over het algemeen willen alle ondernemingen willen gewoon rechtszekerheid.”

## 8.6 Bijlage 6: Interview met Gert De Greeve

Functie: Verantwoordelijke voor de fiscale afdeling bij advieskantoor Van Havermaet

Datum: 10/05/17

Verloop van het interview:

Gedurende het gesprek zijn er notities genomen over wat er allemaal besproken is (de vragen waren richtinggevend hierbij). Achteraf zijn deze notities in eigen woorden uitgeschreven. Het is dus niet zo dat de onderstaande zinnen letterlijk afkomstig zijn van de persoon die geïnterviewd werd, het is eerder een samenvatting van het gesprek. Indien deze persoon niet akkoord is met de formulering van bepaalde zinnen, zullen de betreffende zinnen worden aangepast. Het gesprek is opgenomen als back-up. De zinnen uit de gespreksopname zijn dus niet letterlijk overgenomen.

- 1) *Wat is uw functie precies binnen Van Havermaet? Kan u deze functie kort beschrijven?*

“Ik ben verantwoordelijk voor fiscale afdeling.”

- 2) *Er zijn heel wat ondernemingen die belastingadvies komen vragen in verband met fiscale rulings aan consultancy bedrijven. Geven jullie hoofdzakelijk advies aan grote ondernemingen of werken jullie ook samen met kmo's? Wie is jullie doelgroep?*

“Wij komen vooral in contact met familiale ondernemingen. Waarbij de eigenaar mee het beleid voert.”

- 3) *In 2015 was 36,5% van de rulingaanvragen afkomstig van kmo's (34,7% van grote ondernemingen), denkt u dat er nog potentieel is om dit percentage te laten toenemen? M.a.w. kan er nog meer gedaan worden om de toegangdrempel voor kmo's te verlagen? (Bijvoorbeeld door meer publiciteit en promotie)*

“Over het algemeen worden rulings aangevraagd over de typische onderwerpen. Wij kunnen de verwachtingen op een positief antwoord goed inschatten. Maar de Rulingdienst is niet altijd even soepel en daarom gaan kmo's misschien minder snel rulings aanvragen. ”

- 4) *Is het mogelijk om iets meer te vertellen over de activiteiten waarop de vragen omtrent de fiscale rulings betrekking hebben? M.a.w., zijn er bepaalde activiteiten/vragen/onduidelijkheden die steeds terugkomen waarover advies wordt ingewonnen bij jullie?*

“Wij zien vooral rulings omtrent auteursrechten, aftrek voor innovatie, partiële splitsingen,... . Interne meerwaarden zien wij minder aangezien de Rulingdienst over dit onderwerp minder soepel is.”

- 5) *Mijn thesis gaat dus over de factoren die een invloed uitoefenen op de rulingaanvragen bij kmo's. Denkt u dat de kost voor de rulingaanvraag, meer specifiek de kost voor het inwinnen van advies (bij jullie of bij andere advieskantoren) en eventueel de daarbij komende wachtkosten, een grote rol spelen in de uiteindelijke beslissing om een ruling aan te vragen? Kan deze kost fel verschillen per onderwerp van rulingaanvraag?*

"Het aanvragen van een ruling heeft natuurlijk een vertragend effect en er komt een kostprijs bij kijken. Ik denk dat een kmo eerder bereid is om een fiscaal risico te nemen dan een multinational. Het voordeel of het belang van het aanvragen van een ruling kan voor kmo's kleiner zijn waardoor de relatieve kost toeneemt."

- 6) *Aansluitend op de vorige vraag, denkt u dat transparantie een belangrijke factor is bij de keuze van ondernemingen om al dan niet een ruling aan te gaan?*

"Een ruling heeft geen zin indien bedrijven niet 100% open kaart spelen. Niet alle kmo's staan hiervoor open. De mate van transparantie is natuurlijk fel afhankelijk van de situatie. Maar dit wordt hoofdzakelijk vermeden door eerst via de prefilingsfase te gaan."

- 7) *Sprekend vanuit uw ervaring, zijn er nog andere factoren of struikelblokken die invloed uitoefenen op de rulingaanvraag? (zoals het verlies aan flexibiliteit, het risico op openbaarmaking van bedrijfsgeheimen, risico op gewijzigde wetgeving waardoor ruling niet meer bindend is, lagere kans op boetes, verhoogde kans op inspectie, ...)?*

"Het verlies aan flexibiliteit wordt ook tegen gegaan door de prefilingsfase. In deze fase wordt alles uitgebreid besproken en onderhandeld waardoor we proberen te streven naar maximale flexibiliteit. Risico op openbaarmaking van bedrijfsgeheimen is minder relevant denk ik. Een wijzigende wetgeving blijft natuurlijk nadelig voor de rechtszekerheid. Maar hier kunnen wij weinig op inspelen. Aan de andere kant kan nieuwe wetgeving ook juist de reden zijn om een ruling aan te vragen."

- 8) *Denkt u dat er een negatief beeld hangt rond het systeem van de fiscale rulings die de rulingaanvragen bij kmo's (negatief) kunnen beïnvloeden? Hierbij denk ik aan het voorbeeld van de excess profit rulings en de media die aangeeft dat vooral grote ondernemingen kunnen 'profiteren' van het systeem.*

"Negatieve publiciteit doet natuurlijk geen goed. Maar de klanten hebben een groot vertrouwen in ons en laten zich adviseren waardoor de kansen goed ingeschat kunnen worden."

- 9) *Heeft u de indruk dat ondernemingen over het algemeen goed geïnformeerd zijn over het systeem van de rulingaanvragen of heerst er onwetendheid?*

“Ik denk dat kmo’s in de meeste gevallen een adviseur nodig hebben omdat de fiscaliteit in België zeer complex is. Het lijkt mij niet verstandig dat kmo’s zelf een ruling gaan aanvragen. ”

*10) Leidt de samenwerking tussen de bedrijven en Van Havermaet altijd tot een uiteindelijke formele rulingaanvraag of gebeurt het regelmatig dat ondernemingen afhaken na de prefiling? Zo ja, om welke redenen beslissen sommige ondernemingen om de aanvraagprocedure niet verder te zetten? Wat gebeurt er wanneer ondernemingen tijdens de prefiling een negatief advies krijgen? Gaan ze de transactie toch uitvoeren of wordt er gezocht naar een alternatieve transactie?*

“Meestal kiezen kmo’s ervoor om een andere transacties uit te voeren, een alternatief te zoeken of niets te doen. Er worden suggesties gedaan tijdens de prefiling en ofwel kom je er samen uit met de Rulingdienst, ofwel niet. Beide geven zekerheid.”

*11) De Brexit brengt heel wat onzekerheid met zich mee voor de Belgische economie. Denkt u dat we met het systeem van de rulings investeerders vanuit het Verenigd Koninkrijk kunnen overtuigen om zich hier in België te vestigen?*

“Persoonlijk vind ik dat de Rulingdienst te weinig pragmatisch of praktisch is. Rulings kunnen voordelen bieden maar men moet altijd wachten. Een termijn van 3 maanden bijvoorbeeld is zeer lang want er moet rekening worden gehouden met de opportunitetskost en men moet tijd investeren in de aanvraag. De Rulingdienst zou een performant systeem moeten hebben. Dit is een element dat investeerders kan overtuigen.”

## 8.7 Bijlage 7: Vragenlijst

Hallo,

Ik ben Ellen Welkenhuysen, masterstudente Toegepaste Economische Wetenschappen aan de UHasselt. In het kader van mijn masterproef heb ik een vragenlijst opgesteld in verband met de factoren die een invloed uitoefenen op de ruingaanvragen bij kmo's. Voorkennis omtrent dit onderwerp is niet vereist. Er zal worden gevraagd om u een bepaalde situatie voor te stellen. Ik vraag u vriendelijk om deze vragenlijst in te vullen, dit zal maximaal 10 minuten van uw tijd in beslag nemen. Er zijn geen foute antwoorden mogelijk en alles blijft volledig anoniem. Uw antwoorden kunnen een grote bijdrage leveren aan dit onderzoek.

Alvast hartelijk bedankt.

Een ruling is een voorafgaande beslissing waarmee de FOD Financiën bepaalt hoe de belastingwetten zullen worden toegepast op een specifieke situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. Iedere belastingplichtige kan een aanvraag indienen bij de Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (oftewel de Rulingdienst).

In deze vragenlijst wordt gevraagd om u in te leven in drie specifieke situaties waarbij er een ruling wordt aangevraagd. Na iedere situatie worden enkele attributen getoond die een invloed kunnen uitoefenen op de ruingaanvraag. Aan u om aan te geven welke attributen u belangrijk vindt in iedere situatie. Daarna worden er nog enkele algemene vragen gesteld.

### Situatie 1:

Stel, uw kmo voorziet een vergoeding voor zijn personeelsleden voor de kosten van thuishkantoor, autokosten en representatiekosten. Daarnaast stelt de kmo tablets en smartphones ter beschikking voor de personeelsleden. De ruling zal aangeven of de kosten van thuishkantoor, autokosten en representatiekosten kunnen worden beschouwd als een terugbetaling van forfaitaire vergoedingen van eigen kosten van de werkgever (art. 31, tweede lid, 1<sup>o</sup>, WIB 92). Daarnaast zal de ruling overwegen of het persoonlijk gebruik van de tablets en smartphones aanzien kan worden als voordeel van alle aard op basis van de werkelijke waarde en op basis van een forfaitaire waardering voor de mobiele data-abonnementen.

Gelieve een percentage toe te kennen aan onderstaande attributen. Er dient een totaal van 100% verdeeld te worden over deze attributen. Hoe hoger het percentage, hoe belangrijker het desbetreffende attribuut voor u is.

Attributen	Uitleg	Percentage (totaal: 100%)
Kost	U zal advies inwinnen bij een externe advocaat. De kostprijs van de advocaat bedraagt 3.000 EUR (exclusief btw). Voor de diensten van de Rulingdienst moet u zelf niet betalen.	
Tijd	Er is een wachttijd van 4 maanden voordat de ruling wordt afgerond.	
Rechtszekerheid	Door de ruling daalt de kans op een toekomstige rechtszaak over dit thema. Daarnaast is de ruling 5 jaar bindend voor alle Federale Overheidsdiensten, wat u rechtszekerheid geeft.	
Fysieke afstand tot de Rulingdienst	De verplaatsing naar Brussel voor de aanvraag van de ruling.	
Transparantie	Alle desbetreffende documenten zullen overgemaakt moeten worden aan de Rulingdienst.	
Verlies aan flexibiliteit	De ruling kan voorwaarden opleggen die u moet naleven. Indien u deze niet naleeft, is de ruling niet meer bindend. Aanpassingen aan de ruling zijn mogelijk in overleg met de Rulingdienst.	
Vertrouwen in de Rulingdienst	In welke mate u vindt dat de Rulingdienst bekend staat als een objectief systeem die zowel voor kmo's als voor multinationals rechtszekerheid biedt.	
Gelijke behandeling	In welke mate u vindt dat ondernemingen in dezelfde situatie, gelijk behandeld moeten worden.	
Anonimiteit	De eerste fase van de	



rulingaanvraag kan anoniem verlopen. Wanneer de ruling is afgerond, volgt er een anonieme en samengevatte publicatie op de website fisconetplus.

### Situatie 2:

Stel, uw kmo wil een partiële splitsing van een exploitatievennootschap NV X doorvoeren. De exploitatie wordt ondergebracht in een nieuw op te richten vennootschap Y en het exploitatiegebonden onroerend goed wordt behouden binnen NV X. Er zou een gedeeltelijke verkoop plaatsvinden van de aandelen van vennootschap Y aan een derde die niet geïnteresseerd is in de onroerende goederen. De ruling zal aangeven of deze partiële splitsing niet als hoofddoel of één der hoofddoelen fiscaal misbruik heeft (art. 183bis, WIB 92). Daarnaast wil de kmo weten of de netto-meerwaarde op de aandelen van vennootschap Y vrij is van de vennootschapsbelasting (art. 192, §1 eerste lid, WIB 92) en of er geen taxatie in de personenbelasting is indien de verkoop wordt gerealiseerd door de aandeelhouders als natuurlijke persoon (art. 90, 9°, WIB 92).

Gelieve een percentage toe te kennen aan onderstaande attributen. Er dient een totaal van 100% verdeeld te worden over deze attributen, hoe hoger het percentage, hoe belangrijker het betreffende attribuut voor u is.

Attributen	Uitleg	Percentage (totaal: 100%)
Kost	U zal advies inwinnen bij een advieskantoor. De kostprijs van het advieskantoor bedraagt 5.000 EUR (exclusief btw). Voor de diensten van de Rulingdienst moet u zelf niet betalen.	
Tijd	Er is een wachttijd van 5 maanden voordat de ruling wordt afgerond.	
Rechtszekerheid	Door de ruling daalt de kans op een toekomstige rechtszaak over dit thema. Daarnaast is de ruling 5 jaar bindend voor alle Federale Overheidsdiensten, wat u rechtszekerheid geeft.	

Fysieke afstand tot de Rulingdienst	De verplaatsing naar Brussel voor de aanvraag van de ruling.
Transparantie	Alle desbetreffende documenten zullen overgemaakt moeten worden aan de Rulingdienst.
Verlies aan flexibiliteit	De ruling kan voorwaarden opleggen die u moet naleven. Indien u deze niet naleeft, is de ruling niet meer bindend. Aanpassingen aan de ruling zijn mogelijk in overleg met de Rulingdienst.
Vertrouwen in de Rulingdienst	In welke mate u vindt dat de Rulingdienst bekend staat als een objectief systeem die zowel voor kmo's als voor multinationals rechtszekerheid biedt.
Gelijke behandeling	In welke mate u vindt dat ondernemingen in dezelfde situatie, gelijk behandeld moeten worden.
Anonimiteit	De eerste fase van de rulingaanvraag kan anoniem verlopen. Wanneer de ruling is afgerond, volgt er een anonieme en samengevatte publicatie op de website fisconetplus.

### Situatie 3:

Stel, uw kmo wil weten of de nog te verrichten investeringen met betrekking tot het onderzoekscentrum in aanmerking komen voor de investeringsaftrek (art. 68 en 69, §1, 2°, b, WIB 92). De interpretatie van de wetgeving is onduidelijk waardoor de investeringsaftrek slechts van toepassing is op een bepaald percentage van het totaalbedrag aan investeringen. Een ruling moet uitsluitend geven omtrent dit percentage.

Gelieve een percentage toe te kennen aan onderstaande attributen. Er dient een totaal van 100% verdeeld te worden over deze attributen, hoe hoger het percentage, hoe belangrijker het betreffende attribuut voor u is.

Attributen	Uitleg	Percentage (totaal: 100%)
Kost	U zal advies inwinnen bij een advieskantoor. De kostprijs van het advieskantoor bedraagt 10.000 EUR (exclusief btw). Voor de diensten van de Rulingdienst moet u zelf niet betalen.	
Tijd	Er is een wachttijd van 8 maanden voordat de ruling wordt afgerond.	
Rechtszekerheid	Door de ruling daalt de kans op een toekomstige rechtszaak over dit thema. Daarnaast is de ruling 5 jaar bindend voor alle Federale Overheidsdiensten, wat u rechtszekerheid geeft.	
Fysieke afstand tot de Rulingdienst	De verplaatsing naar Brussel voor de aanvraag van de ruling.	
Transparantie	Alle desbetreffende documenten zullen overgemaakt moeten worden aan de Rulingdienst.	
Verlies aan flexibiliteit	De ruling kan voorwaarden opleggen die u moet naleven. Indien u deze niet naleeft, is de ruling niet meer bindend. Aanpassingen aan de ruling zijn mogelijk in overleg met de Rulingdienst.	
Vertrouwen in de Rulingdienst	In welke mate u vindt dat de Rulingdienst bekend staat als een objectief systeem die zowel voor	

	kmo's als voor multinationals rechtszekerheid biedt.
Gelijke behandeling	In welke mate u vindt dat ondernemingen in dezelfde situatie, gelijk behandeld moeten worden.
Anonimiteit	De eerste fase van de rulingaanvraag kan anoniem verlopen. Wanneer de ruling is afgerond, volgt er een anonieme en samengevatte publicatie op de website fisconetplus.

### Algemene vragen

Wat is uw geslacht?

- (1) Vrouw
- (2) Man
- (3) Hier wens ik liever niet op te antwoorden

Wat is uw leeftijd?

... jaar

Wat is uw functie?

- (1) CEO
- (2) Directiefunctie
- (3) Functie in het middenkader
- (4) Medewerker of vertegenwoordiger

In welke sector is uw onderneming actief?

- (1) Landbouw en bosbouw en visserij
- (2) Nijverheid en energie
- (3) Bouwnijverheid
- (4) Handel en vervoer en horeca
- (5) Informatie en communicatie
- (6) Financiële dienstverlening
- (7) Verhuur en handel van onroerend goed
- (8) Zakelijke dienstverlening
- (9) Overheid en onderwijs
- (10) Gezondheids- en welzijnszorg

(11) Cultuur en recreatie/overige diensten

In welke provincie is de hoofdzetel van uw onderneming gevestigd?

- (1) Limburg
- (2) Vlaams-Brabant
- (3) Antwerpen
- (4) Oost-Vlaanderen
- (5) West-Vlaanderen

Wat is de jaarlijkse omzet van uw onderneming?

- (1) < 100.000 EUR
- (2) Tussen 100.000 en 500.000 EUR
- (3) Tussen 500.000 en 1.000.000 EUR
- (4) Tussen 1.000.000 en 1.500.000 EUR
- (5) Tussen 1.500.000 en 2.000.000 EUR
- (6) Tussen 2.000.000 en 3.500.000 EUR
- (7) Tussen 3.500 000 en 5.000.000 EUR
- (8) > 5.000.000 EUR

Op welke manier maakt uw onderneming gebruik van externe ondersteuning?

- (1) Geen, voor fiscale inlichtingen maken we gebruik van een interne jurist(e)
- (2) Voor fiscale inlichtingen maken we gebruik van een advocaat
- (3) Voor fiscale inlichtingen doen we beroep op een advieskantoor of consultancy bedrijf

Hoe zou u uw houding ten opzichte van de Rulingdienst beschrijven? Geef aan op een schaal van 1 tot 5, hoe hoger het getal, hoe positiever uw houding t.o.v. de Rulingdienst is.

- (1) 1: heel negatief
- (2) 2: eerder negatief
- (3) 3: neutraal (niet positief of niet negatief)
- (4) 4: eerder positief
- (5) 5: heel positief
- (6) 6: De Rulingdienst is mij niet gekend

Heeft uw onderneming al ervaring met rulings?

- (1) Ja
- (2) Nee

Zo ja, waarom heeft uw onderneming al eerder een ruling aangevraagd?

- (1) Omwille van de rechtszekerheid die het biedt
- (2) Omwille van het vertrouwen in de Rulingdienst
- (3) Omwille van de gelijke behandeling
- (4) Andere:...

Zo nee, waarom heeft uw onderneming nog geen ruling aangevraagd?

- (1) Omwille van de kosten die erbij komen kijken
- (2) Omwille van de wachttijd die erbij komt kijken
- (3) Omwille van de fysieke afstand tot de Rulingdienst (Brussel)
- (4) Omwille van de transparantie die erbij komt kijken
- (5) Omwille van het verlies aan flexibiliteit
- (6) Omwille van het vertrouwen in de Rulingdienst
- (7) Andere:...

Geef op de schuifbalk voor iedere attribuut aan wat volgens uw perceptie het voordeligste is; een ruling via de Rulingdienst of een rechtszaak via de klassieke rechtbank (Rechtbank van koophandel)?

- (1) Kost
- (2) Tijd
- (3) Rechtszekerheid
- (4) Fysieke afstand
- (5) Transparantie
- (6) Verlies aan flexibiliteit
- (7) Vertrouwen in het systeem
- (8) Gelijke behandeling
- (9) Anonimiteit

## 8.8 Bijlage 8: De Mann-Whitney toets

Houding t.o.v. de Rulingdienst	
Mann-Whitney U	4,000
Wilcoxon W	10,000
Z	-2,183
Asymp. Sig. (2-tailed)	<b>,029</b>

Tabel 16: Mann-Whitney toets houding t.o.v. Rulingsdienst\*ervaring met rulings

Aangezien de tweezijdige overschrijdingskans (Asymp. Sig.) kleiner is dan 0,05 kan de nulhypothese, dat de steekproeven afkomstig zijn uit identieke populaties, worden verworpen.

## 8.9 Bijlage 9: Tabellen beschrijving attributen

### 8.9.1 Scenario 2

Factoren	Minimum	Maximum	Gemiddelde	Standaard-deviatie	Variantie
Rechtszekerheid	0.00	70.00	<b>25.00</b>	21.96	482.14
Vertrouwen in de Rulingdienst	0.00	100.00	16.27	24.71	610.64
Tijd	0.00	40.00	12.25	10.60	112.31
Fysieke afstand tot de Rulingdienst	0.00	100.00	11.38	23.76	564.36
Gelijke behandeling	0.00	30.00	9.56	9.44	89.12
Anonimiteit	0.00	30.00	7.75	8.42	70.94
Kost	0.00	30.00	7.69	8.48	71.96
Verlies aan flexibiliteit	0.00	22.00	5.38	6.56	42.98
Transparantie	0.00	30.00	4.81	7.57	57.28

Tabel 17: : Scenario 2 ("gemiddeld scenario"), gerangschikt op basis van belangrijkheid

		Statistic	Std. Error	
Rechtszekerheid	Mean	25,00	5,67	
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	12,84	
		Upper Bound	37,16	
	5% Trimmed Mean		23,89	
	Median		20,00	
	Variance		482,14	
	Std. Deviation		21,96	
	Minimum		,00	
	Maximum		70,00	
	Range		70,00	
	Interquartile Range		40,00	
	Skewness		,61	,58
	Kurtosis		-,29	1,12

Tabel 18: Eigenschappen van het attribuut rechtszekerheid (scenario 2)



		Statistic	Std. Error
Vertrouwen in de Rulingdienst	Mean	16,27	6,38
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	2,58
		Upper Bound	29,95
	5% Trimmed Mean	12,52	
	Median	10,00	
	Variance	610,64	
	Std. Deviation	24,71	
	Minimum	,00	
	Maximum	100,00	
	Range	100,00	
	Interquartile Range	18,00	
	Skewness	3,12	,58
	Kurtosis	10,81	1,12

Tabel 19: Eigenschappen van het attribuut vertrouwen in de Rulingdienst (scenario 2)

### 8.9.2 Scenario 3

Factoren	Minimum	Maximum	Gemiddelde	Standaard-deviatie	Variantie
Rechtszekerheid	0.00	70.00	<b>31.67</b>	21.85	477.38
Tijd	0.00	100.00	17.00	24.77	613.71
Gelijke behandeling	0.00	50.00	12.50	12.62	159.38
Vertrouwen in de Rulingdienst	0.00	30.00	11.00	8.94	80.00
Kost	0.00	40.00	10.38	11.34	128.61
Transparantie	0.00	40.00	4.88	9.68	93.73
Verlies aan flexibiliteit	0.00	30.00	4.63	7.39	54.61
Anonimiteit	0.00	20.00	4.63	5.94	35.23
Fysieke afstand tot de Rulingdienst	0.00	20.00	4.50	5.73	32.88

Tabel 20: : Scenario 3 ("zwaar scenario"), gerangschikt op basis van belangrijkheid

		Statistic	Std. Error
Rechtszekerheid	Mean	31,67	5,64
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound Upper Bound	19,57 43,77
	5% Trimmed Mean	31,30	
	Median	30,00	
	Variance	477,38	
	Std. Deviation	21,85	
	Minimum	,00	
	Maximum	70,00	
	Range	70,00	
	Interquartile Range	40,00	
	Skewness	,09	,58
	Kurtosis	-1,05	1,12

Tabel 21: Eigenschappen van het attribuut rechtszekerheid (scenario 3)

		Statistic	Std. Error
Tijd	Mean	17,00	6,40
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound Upper Bound	3,28 30,72
	5% Trimmed Mean	13,33	
	Median	15,00	
	Variance	613,71	
	Std. Deviation	24,77	
	Minimum	,00	
	Maximum	100,00	
	Range	100,00	
	Interquartile Range	20,00	
	Skewness	2,98	,58
	Kurtosis	10,21	1,12

Tabel 22: Eigenschappen van het attribuut tijd (scenario 3)

## 8.10 Bijlage 10: Paired sample t test

### 8.10.1 Scenario 1 en 2

Pair 1	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Scenario 1	34,73	15	23,90	6,17
Scenario 2	25,00	15	21,96	5,67

Tabel 23: Paired Sample Statistics Pair 1

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% CI Lower	95% CI Upper	t	df	Sig. (2-tailed)
Pair 1	9,73	25,08	6,48	-4,15	23,62	1,50	14	,16

Tabel 24: Paired Sample Test (paired differences) Pair 1

De nulhypothese, dat er geen verschil is tussen de gemiddelde waarde voor rechtszekerheid van scenario 1 en de gemiddelde waarde voor rechtszekerheid van scenario 2, kan niet worden verworpen op 5% significantie niveau ( $0,16 > 0,05$ ).

### 8.10.2 Scenario 1 en 3

Pair 2	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Scenario 1	34,73	15	23,90	6,17
Scenario 3	31,67	15	21,85	5,64

Tabel 25: Paired Sample Statistics Pair 2

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% CI Lower	95% CI Upper	t	df	Sig. (2-tailed)
Pair 2	3,07	17,12	4,42	-6,42	12,55	,69	14	,50

Tabel 26: Paired Sample Test (Paired differences) Pair 2

De nulhypothese, dat er geen verschil is tussen de gemiddelde waarde voor rechtszekerheid van scenario 1 en de gemiddelde waarde voor rechtszekerheid van scenario 3, kan niet worden verworpen op 5% significantie niveau ( $0,50 > 0,05$ ).

### 8.10.3 Scenario 2 en 3

Pair 3	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Scenario 2	25,00	15	21,96	5,66947
Scenario 3	31,67	15	21,85	5,64

Tabel 27: Paired Sample Statistics Pair 3

Pair	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% CI Lower	95% CI Upper	t	df	Sig. (2-tailed)
3	-6,67	24,98	6,45	-20,50	7,16	-1,03	14	,32

Tabel 28: Paired Sample Test (Paired differences) Pair 3

De nulhypothese, dat er geen verschil is tussen de gemiddelde waarde voor rechtszekerheid van scenario 2 en de gemiddelde waarde voor rechtszekerheid van scenario 3, kan niet worden verworpen op 5% significantie niveau ( $0,32 > 0,05$ ).

## 8.11 Bijlage 11: Correlatiematrix

### 8.11.1 Scenario 2

		R	L	F	S	P	O	Ex	H	Er
R	Corr.	1	,54	-,08	-,01	,41	,53*	,11	,24	-,12
	Sig.		,06	,78	,98	,13	,04	,7	,38	,68
L	Corr.	,55	1	-,28	,29	,47	,49	-,25	,42	-,44
	Sig.	,06		,36	,33	,11	,09	,42	,16	,13
F	Corr.	-,08	-,28	1	,54*	,1	-,22	,19	-,60*	,47
	Sig.	,78	,36		,04	,73	,44	,51	,02	,08
S	Corr.	-,01	,29	,54*	1	,36	,04	-,33	-,39	-,06
	Sig.	,98	,33	,04		,19	,90	,22	,15	,84
P	Corr.	,41	,47	,10	,36	1	,46	,34	,35	-,03
	Sig.	,13	,11	,73	,19		,09	,22	,21	,92
O	Corr.	,53*	,49	-,22	,04	,46	1	,21	,36	-,27
	Sig.	,04	,09	,44	,90	,09		,45	,19	,34
Ex	Corr.	,11	-,25	,18	-,33	,34	,21	1	,33	,23
	Sig.	,70	,42	,51	,22	,22	,45		,23	,40
H	Corr.	,24	,42	-,6*	-,39	,35	,36	,33	1	-,61*
	Sig.	,38	,16	,02	,15	,21	,19	,23		,02
Er	Corr.	-,12	-,44	,47	-,06	-,03	-,27	,23	-,61*	1
	Sig.	,68	,13	,08	,84	,92	,34	,40	,02	

Tabel 29: Correlatiematrix (scenario 2)

De variabele rechtszekerheid correleert met de jaarlijkse omzet "O" op 5% significantieniveau.

Legenda:

- R: Rechtszekerheid
- L: Leeftijd respondent
- F: Functie van respondent in de onderneming
- S: Sector waarin de onderneming actief is
- P: Provincie waarin de hoofdzetel van de onderneming gevestigd is
- O: Jaarlijkse omzet van de onderneming
- Ex: Gebruik van externe ondersteuning
- H: Houding ten opzichte van de Rulingdienst
- Er: Ervaring met rulings

### 8.11.2 Scenario 3

		R	L	F	S	P	O	Ex	H	Er
R	Corr.	1	,37	-,11	,42	,29	,43	-,27	,06	-,43
	Sig.		,22	,70	,12	,30	,11	,33	,85	,11
L	Corr.	,37	1	-,28	,29	,47	,49	-,25	,49	-,44
		,22		,36	,33	,11	,09	,42	,16	,13
F	Corr.	-,11	-,28	1	,54*	,10	-,22	,18	-,60*	,47
	Sig.	,70	,36		,04	,73	,44	,51	,02	,08
S	Corr.	,42	,29	,55*	1	,36	,04	-,33	-,39	-,06
	Sig.	,12	,33	,04		,19	,90	,22	,15	,84
P	Corr.	,29	,47	,10	,36	1	,46	,34	,35	-,03
	Sig.	,30	,11	,73	,19		,09	,22	,21	,92
O	Corr.	,43	,49	-,22	,04	,46	1	,21	,36	-,27
	Sig.	,11	,09	,44	,90	,09		,45	,19	,34
Ex	Corr.	-,27	-,25	,18	-,33	,34	,21	1	,33	,23
	S	,33	,42	,51	,22	,22	,45		,23	,40
H	Corr.	,056	,42	-,60*	-,39	,35	,36	,33	1	-,61*
	Sig.	,85	,16	,02	,15	,21	,19	,23		,02
Er	Corr.	-,43	-,44	,47	-,06	-,03	-,27	,23	-,61*	1
	Sig.	,11	,13	,08	,84	,92	,34	,40	,02	

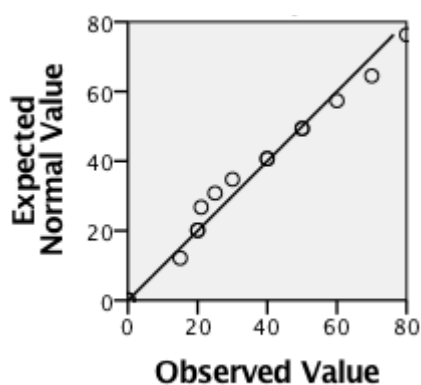
Tabel 30: Correlatiematrix (scenario 3)

De variabele rechtszekerheid heeft met geen enkele variabele een significante correlatie.

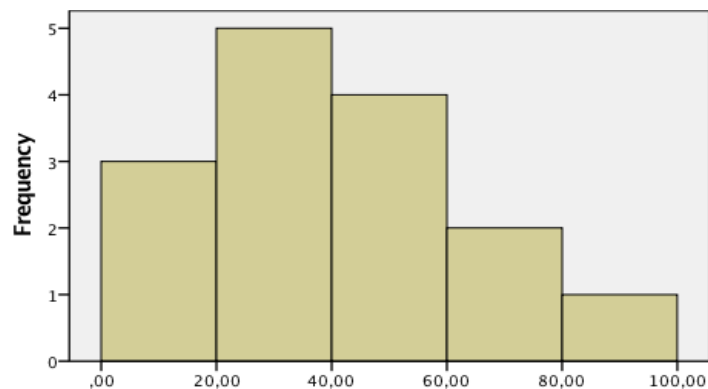
## 8.12 Bijlage 12: Normaliteitstoets

### 8.12.1 Scenario 1

Om na te gaan of de variabele rechtszekerheid in het eerste scenario normaal verdeeld is, is er met behulp van SPSS een qq-plot en histogram weergegeven. Bijna alle stippen (proefpersonen) liggen op de diagonale lijn in de qq-plot. Op basis van het histogram kan er worden waargenomen dat de verdeling lichtjes rechtsscheef is. Het significantie niveau bedraagt 0,2 (tabel 5). Dit groter dan 0,05, wat een sterke indicatie geeft dat de populatie waaruit de steekproef is getrokken normaal verdeeld is. Over het algemeen is de variabele afkomstig uit een populatie die bij benadering normaal verdeeld is.



Grafiek 8: qq-plot (rechtszekerheid)



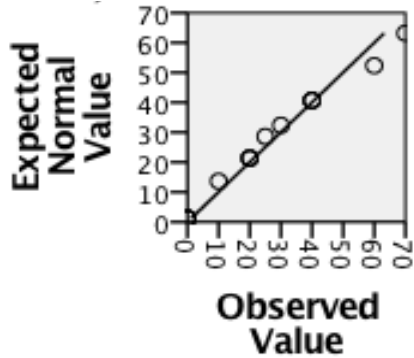
Grafiek 9: Histogram (rechtszekerheid)

#### Tests of Normality

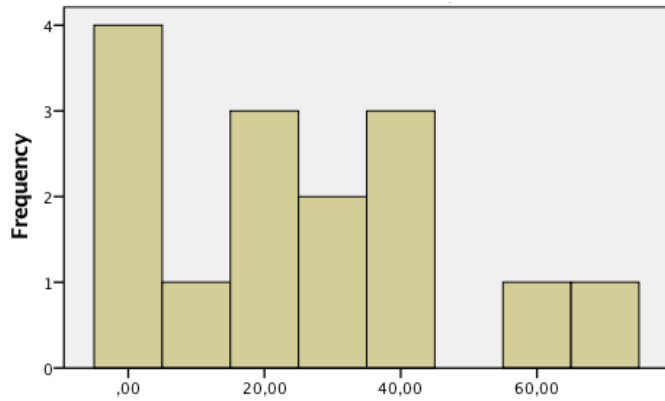
Rechtszekerheid	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
	,125	15	,200*	,960	15	,687

Tabel 31: Normaliteitstoets (scenario 1 rechtszekerheid)

### 8.12.2 Scenario 2



Grafiek 10: qq-plot (rechtszekerheid)



Grafiek 11: Histogram (rechtszekerheid)

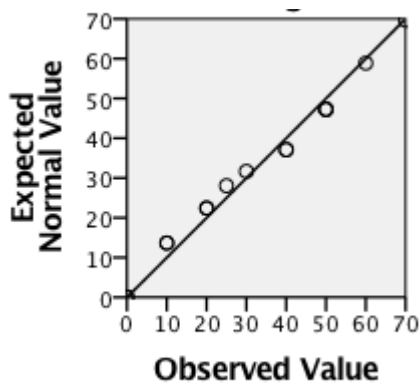
#### Tests of Normality

Rechtszekerheid	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
	,139	15	,200*	,914	15	,155

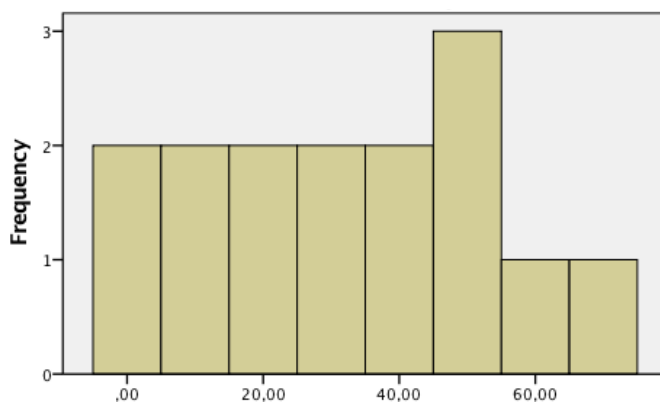
Tabel 31: Normaliteitstoets (scenario 2 rechtszekerheid)

Op basis van bovenstaande grafieken en tabellen kan er worden geconcludeerd dat deze data afkomstig is uit een normaal verdeelde populatie.

### 8.12.2 Scenario 3



Grafiek 12: qq-plot (rechtszekerheid)



Grafiek 13: Histogram (rechtszekerheid)



Tests of Normality						
Rechtszekerheid	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
	,133	15	,200*	,954	15	,593

Tabel 32: Normaliteitstoets (scenario 3 rechtszekerheid)

Op basis van bovenstaande grafieken en tabellen kan er worden geconcludeerd dat deze data afkomstig is uit een normaal verdeelde populatie.

## 8.13 Bijlage 13: lineair regressie model scenario 2

	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
Model 1	,530	,281	,225	19,32568

Tabel 33: Model summary (scenario 2)

28,1% van de totale variatie in rechtszekerheid wordt verklaard door de variabele jaarlijkse omzet (R Square).

Model 1	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	1894,737	1	1894,737	5,073	,042
Residual	4855,263	13	373,482		
Total	6750,000	14			

Tabel 34: ANOVA tabel (scenario 2)

Het model is significant ( $0,042 < 0,05$ ). Dit wil zeggen dat het percentage rechtszekerheid significant verklaard kan worden door de verschillen in jaarlijkse omzet van kmo's.

Model 1	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
(Constant)	-5,526	14,442		-,383	,708
Jaarlijkse omzet	5,263	2,337	,530	2,252	,042

Tabel 35: Coëfficiënten (scenario 2)

De jaarlijkse omzet heeft een significante positieve invloed op het percentage rechtszekerheid. De nulhypothese, dat er geen positief verband bestaat tussen de jaarlijkse omzet en het percentage rechtszekerheid, kan worden verworpen op 5% significantieniveau.

# Auteursrechtelijke overeenkomst

Ik/wij verlenen het wereldwijde auteursrecht voor de ingediende eindverhandeling:  
**Beleidsanalyse van de maatregelen getroffen ter bevordering van de fiscale transparantie tussen Europese lidstaten**

Richting: **master in de toegepaste economische wetenschappen-beleidsmanagement**  
Jaar: **2017**

in alle mogelijke mediaformaten, - bestaande en in de toekomst te ontwikkelen - , aan de Universiteit Hasselt.

Niet tegenstaand deze toekenning van het auteursrecht aan de Universiteit Hasselt behoud ik als auteur het recht om de eindverhandeling, - in zijn geheel of gedeeltelijk -, vrij te reproduceren, (her)publiceren of distribueren zonder de toelating te moeten verkrijgen van de Universiteit Hasselt.

Ik bevestig dat de eindverhandeling mijn origineel werk is, en dat ik het recht heb om de rechten te verlenen die in deze overeenkomst worden beschreven. Ik verklaar tevens dat de eindverhandeling, naar mijn weten, het auteursrecht van anderen niet overtreedt.

Ik verklaar tevens dat ik voor het materiaal in de eindverhandeling dat beschermd wordt door het auteursrecht, de nodige toelatingen heb verkregen zodat ik deze ook aan de Universiteit Hasselt kan overdragen en dat dit duidelijk in de tekst en inhoud van de eindverhandeling werd genotificeerd.

Universiteit Hasselt zal mij als auteur(s) van de eindverhandeling identificeren en zal geen wijzigingen aanbrengen aan de eindverhandeling, uitgezonderd deze toegelaten door deze overeenkomst.

Voor akkoord,

**Welkenhuysen, Ellen**

Datum: **22/08/2017**