



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Belastingbudget: Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving
Spanjers, M.P.A.

Citation

Spanjers, M. P. A. (2021, March 4). *Belastingbudget: Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving*. Meijers-reeks. Flosvier, Den Haag. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3135056>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3135056>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/3135056> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Spanjers, M.P.A.

Title: Belastingbudget: Onderzoek betekenis budgettaire impact belastingen bij parlementaire vaststelling belastingwetgeving

Issue date: 2021-04-03

DEEL I

2 Positionering belasting

2.1 INLEIDING

Het onderzoek naar de budgettaire impact van belastingwetgeving vereist inzicht in de betekenis van belastingen voor de overheidsbegroting. Daarvoor is het relevant de noodzaak van belastingheffing als financieel infuus voor het handelen van de staat te belichten. Naast dit financieringsdoel kan belastingheffing bovendien nog andere doelen hebben, maar het financieringsdoel blijkt steeds direct of indirect aanwezig te zijn. Door de verschillende overheidsheffingen te onderscheiden, kunnen de belastingen in het bredere perspectief van die andere heffingen worden geplaatst. De insteek van dit hoofdstuk is het doel en de positie van belastingen belichten.

2.2 SAMENLEVING EN STAAT

In verschillende vormen gaan mensen samenwerkingsverbanden aan. Bij omvangrijke groepsverbanden van enige omvang kan echter al snel de behoefte ontstaan de onderlinge verhoudingen formeel te regelen en deze regels met dwang te handhaven. De hedendaagse Nederlandse samenleving vormt, op verschillende niveaus, een dergelijk afgedwongen samenwerkingsverband.

In de moderne tijd is het de staat die de algemene regels vaststelt en handhaaft en in feite dwingt tot deelname aan het samenwerkingsverband. Nederland is een gedecentraliseerde eenheidsstaat.¹ De macht is niet uitsluitend toebedeeld aan de centrale overheid, maar komt ook toe aan andere overheidslagen zoals waterschappen, provincies en gemeenten. Tevens heeft Nederland als lidstaat van de Europese Unie bevoegdheden aan dit statenverband overgedragen. Bij de toetreding tot de Europese Monetaire Unie heeft Nederland evenzeer budgettaire bevoegdheden overgedragen.²

-
- 1 De nieuwe eenheidsstaat van de Bataafse Republiek ontstond nadat de Republiek der Zeven Verenigde Nederlanden in 1795 uiteenviel. In de jaren daarna werd de Nederlandse eenheidsstaat grondwettelijk verankerd in verschillende opvolgende staatsregelingen, zie Pfeil 2009, p. 25 e.v. De ontwikkelingen in die periode waren ook de opmaat naar het eerste algemene belastingstelsel van Nederland in 1806, zie Postma 2015, p. 15-31.
 - 2 Zo zijn de monetaire bevoegdheden overgedragen aan het Europees Stelsel van Centrale Banken (ESCB), bestaande uit de Europese Centrale Bank (ECB) en de centrale banken van de EU-lidstaten. De ECB heeft voor de lidstaten van de eurozone – de lidstaten die de euro hebben ingevoerd – de bevoegdheid het geldmarkt- en wisselkoersbeleid uit te oefenen.

De staat betreft *‘een organisatievorm waarin over de bevolking, binnen een bepaald territoir macht in de zin van soevereine, hoogste macht wordt uitgeoefend.’*³ Om niet alle macht in één hand samengebald te laten zijn vanwege het gevaar van willekeur en onderdrukking heeft bij de inrichting van het Nederlandse staatsbestel Montesquieu’s politieke leer van machtscheiding ter inspiratie gediend.⁴ Spreiding van de wetgevende, de uitvoerende en de rechtsprekende macht over verschillende organen dient daarbij als waarborg voor een neutrale en objectieve machtsuitoefening. Montesquieu had trouwens vooral een verdeling – niet zozeer scheiding – van de macht voor ogen. De samenwerkende machten moeten elkaar waar mogelijk controleren en in evenwicht houden.⁵

Van een exclusieve machtstoedeling is in het Nederlandse bestel geen sprake. Meest in het oog springt de rol van de regering, die zowel drager is van uitvoerende als (mede)wetgevende macht. Het parlement – de Tweede en de Eerste Kamer der Staten-Generaal – is (mede)wetgever, waarbij de Tweede Kamer het recht van initiatief heeft om wetsvoorstellen in te dienen alsmede het recht van amendement om door de regering ingediende wetsvoorstellen te wijzigen.⁶ In de praktijk zijn de meeste wetsvoorstellen echter afkomstig van de regering, hetgeen zeker geldt voor belastingwetten. Het parlement treedt hoofdzakelijk op als controleur van de regering.

2.2.1 Collectieve goederen

De organisatie, inrichting en instandhouding van de staat is een gemeenschappelijke (of collectieve) behoefte van de leden van deze publieke gemeenschap. Bovendien ontspruiten uit de samenleving vele andersoortige gemeenschappelijke behoeften. Ter bevrediging van al die behoeften dienen collectieve goederen te worden voortgebracht, die voor de collectiviteit als zodanig hun nut afwerpen.⁷ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de rechtsorde, het bestuurlijke apparaat, de dijk- en kustbewaking en de handhaving van de openbare orde en veiligheid. Door de grootschaligheid en de onmogelijkheid er exclusief nut aan te ontleen, ontbreekt veelal het particuliere initiatief.⁸ Daarom is het de staat die deze handschoen oppakt en voorziet in genoemde collectieve goederen.

3 Burkens e.a. 1997, p. 9.

4 Gebaseerd op zijn hoofdwerk *De l’Esprit des Lois* (1748), dat handelde over de Engelse staatsinrichting.

5 Van der Wilk 2009, p. 37.

6 Vgl. art. 82 Gw resp. art. 84 Gw. Zie Bovend’Eert en Kummeling 2017, p. 220 e.v., Belinfante en De Reede 2015, p. 134.

7 Bij collectieve goederen is sprake van non-rivaliteit (gebruik door de een gaat niet ten koste van gebruik door de ander) en non-exclusiviteit (een persoon die niet betaalt, kan het gebruik niet worden ontzegd).

8 Stevens 2002, p. 17.

Dat neemt niet weg dat discussie mogelijk is, en volop plaatsvindt, aangezien de afbakening van collectieve goederen niet messcherp is. De aanleg en het onderhoud van een weg kan bijvoorbeeld als overheidstaak worden bestempeld, maar ook private partijen kunnen onder omstandigheden hier het voortouw nemen. Een tussenvorm van publiek-private samenwerking is evengoed voorstelbaar. In bijvoorbeeld de zorg, de sociale zekerheid en het onderwijs is de scheidslijn ook niet altijd even scherp.

Of strikt genomen steeds sprake is van collectieve of individuele goederen is derhalve niet altijd duidelijk. In die zin is de kwalificatie quasi-collectieve goederen nog vermeldenswaardig. Bij quasi-collectieve goederen is er een zekere mate van individueel nut te destilleren en deze goederen zijn op de markt verhandelbaar, of zouden dat kunnen zijn. Desondanks worden ze door de staat voortgebracht alsof het collectieve goederen zijn.⁹

Tevens is nog van belang dat de bestempeling als collectief goed aan verandering onderhevig is. De privatisering van vroegere, al dan niet gemonopoliseerde, overheidstaken is hier een goed voorbeeld van. Het collectieve belang wordt daarbij niet meer aanwezig geacht dan wel in handen van private partijen gelegd. Maar omgekeerd geldt dit ook. Zo speelt bij de nationalisatie van private partijen blijkbaar een collectief belang op. De private taak krijgt, al dan niet tijdelijk, een collectieve jas aan.

2.2.2 Bekostigingsmogelijkheden

Zodra de staat zich inlaat met de voortbrenging van collectieve of quasi-collectieve goederen ontstaat in ieder geval de noodzaak van bekostiging daarvan. In de hedendaagse samenleving gaat het bij bekostiging hoofdzakelijk om geld. Voor het genereren daarvan zijn verschillende mogelijkheden. Geldschepping laat ik daarbij buiten beschouwing, aangezien deze bevoegdheid onder voorwaarden toekomt aan de Europese Centrale Bank (ECB). Ook de ontvangsten uit de Europese Unie laat ik onvermeld, aangezien deze buiten begrotingsverband om aan subsidieontvangers worden betaald en bovendien hoofdzakelijk afkomstig zijn van de lidstaten.¹⁰

De staat kan leningen uitschrijven om aan geldmiddelen te komen. Het is evenwel een mogelijkheid met beperkingen, aangezien de staatsschuld niet onbeperkt kan oplopen.¹¹ Een lening is bovendien tijdelijk kapitaal. Het is een voorlopige financiering en na afloop van de looptijd moet de lening worden afgelost (of vervangen door nieuwe leningen). Inflatie kan deze pijn mogelijk verzachten, aangezien de reële waarde van schulden lager wordt bij een hoger prijspeil (de nominale waarde blijft gelijk). Aan de andere

9 Stevens 2002, p. 19 e.v., noemt daarbij onderwijsdiensten die via het marktmechanisme kunnen worden verstrekt, maar meestal als collectief goed worden aangeboden.

10 Algemene Rekenkamer 2016b, p. 7.

11 Het stabiliteits- en groeipact (SGP) schrijft bijvoorbeeld voor dat de staatsschuld niet hoger mag zijn dan 60% van het bbp, hoewel hierop uitzonderingen mogelijk zijn. Zie over de Europese begrotingsspelregels paragraaf 5.7.

kant is rente verschuldigd over het geleende kapitaal, hetgeen in beginsel kostenverhogend werkt, tenzij sprake is van negatieve rente.¹²

De staat kan ook als investeerder (of belegger) optreden.¹³ De Nederlandse insteek bij staatsdeelnemingen is evenwel niet primair gericht op het behalen van rendement op het geïnvesteerde kapitaal.¹⁴ Het uitgangspunt is om via de aandelen publieke belangen te borgen, hetgeen met zich brengt dat niet elk bedrijf zich hiervoor leent.¹⁵ Publieke belangen worden aanwezig geacht in bijvoorbeeld de sectoren energie, infrastructuur en transport. Als gevolg van de financiële crisis werd de stabiliteit van de Nederlandse financiële sector als een publiek belang gezien, hetgeen uitmondde in participaties (en garantstellingen) in financiële instellingen.¹⁶ Het voorgaande neemt niet weg dat bij het beheer van staatsdeelnemingen financiële overwegingen wel degelijk meespelen. De staat participeert weliswaar niet risicodragend in bedrijven vanwege een financieel belang, maar wanneer de staat eenmaal risicodragend heeft geïnvesteerd, ontstaat daarmee wel een financieel belang.¹⁷ Een staatsdeelneming vertegenwoordigt financiële waarde – het door de staat ingebrachte kapitaal en de mutatie daarvan – dat aan de Nederlandse samenleving ten goede komt. De staat dient in zijn rol als aandeelhouder zorg te dragen voor dit ‘maatschappelijke vermogen’. Waardebehoud en borging van het publieke belang zijn daarmee twee kanten van dezelfde medaille.¹⁸ Pas in geval van rendement (dividend) uit, of vervreemding van, de staatsdeelneming is mogelijkerwijze sprake van middelen die beschikbaar zijn voor de bekostiging van collectieve uitgaven.

12 Vanwege de lage rentes ontvangt de Nederlandse staat sinds december 2011 over een (relatief klein) deel van de staatsschuld een negatieve rente. Er wordt uit praktische overwegingen overigens niet met negatieve rentecoupons gewerkt. Nieuwe leningen met een negatieve rente kennen een couponrente van 0%, waarbij het effect van de negatieve rente wordt doorberekend in de aankoopprijs, zie Janssen 2017.

13 Daar waar bij deelnemingen sprake is van een zelfstandig privaat bedrijf zijn staatsbedrijven rechtstreeks onderdeel van de staat. De staat exploiteert de onderneming zelf en de winst vloeit rechtstreeks naar de staatskas. Op dit moment zijn er op het niveau van de staat geen staatsbedrijven. Bij lokale overheden is hiervan nog wel sprake.

14 Dit is al jaren een bestendige gedragslijn van verschillende kabinetten. ‘Bewust risicodragend beleggen, is als zodanig geen overheidstaak’, merkte het toenmalige kabinet in 2001 op, zie Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2001, *Kamerstukken II* 2001/02, 28 165, nr. 2, p. 2. Vgl. ook Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2007, *Kamerstukken II* 2007/08, 28 165, nr. 69, p. 10 en Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 28 165, nr. 165, bijlage, p. 8.

15 Voor het borgen van publieke belangen is staatsaandeelhouderschap niet de enige mogelijkheid. Vanwege de beperkte sturingsmogelijkheden kan verankering niet zelden beter geschieden via wet- en regelgeving, concessievoorwaarden of overeenkomsten.

16 Deze deelnemingen worden niet rechtstreeks door de staat gehouden maar door tussenkomst van de stichting NLFI om een meer transparante belangenafweging te borgen.

17 IBO Staatsdeelnemingen, *Kamerstukken II* 2012/13, 28 165, nr. 148, bijlage, p. 15.

18 Nota Deelnemingenbeleid Rijksoverheid 2013, *Kamerstukken II* 2013/14, 28 165, nr. 165, bijlage, p. 8.

De winning en verkoop van aardgas is nog apart vermeldenswaardig, hoewel het hier ook deelnemingen van de staat in verschillende organisaties betreft. Tot de afschaffing per 2011 werd een deel van het dividend in het Fonds Economische Structuurversterking (FES) gereserveerd om van daaruit uitgaven voor infrastructuur en, vanaf 2005, voor kenniseconomie te doen. Sindsdien vloeit het dividend – ook wel gasbaten genoemd – rechtstreeks naar de schatkist. Op 29 maart 2018 heeft het kabinet aangekondigd de gaswinning uit het Groningenveld stapsgewijs af te bouwen naar nul.¹⁹ De gasbaten zullen dan navenant afnemen.

De staat kan gelden ontvangen uit erfenissen en schenkingen, doordat de staat doelbewust is aangewezen als begunstigde. Bij erfenissen is het ook mogelijk dat erfgenamen geen aanspraak maken op een nalatenschap. Onbeheerde nalatenschappen worden namens de staat afgewikkeld door het Rijksvastgoedbedrijf. De gelden worden gestort in de consignatiekas.²⁰ Als zich na 20 jaar geen rechthebbende hebben gemeld, vallen de gelden toe aan de staat.

De mogelijkheden zoals hiervoor geschetst genereren echter geenszins voldoende middelen om de collectieve uitgaven te bekostigen. De staat kan derhalve niet anders dan de deelnemers aan de samenleving verplichten om betalingen te doen. En hoewel de bekostigingsmogelijkheden in de loop der jaren op onderdelen zijn gewijzigd, is een vorm van betalingsverplichting zeker al sinds de invoering van de gedecentraliseerde eenheidsstaat – maar ook al daarvoor – van toepassing geweest. De door de staat afgedwongen betalingen kunnen vervolgens verschillende verschijningsvormen en etiketten hebben. Hier komen onder andere belastingen in beeld als een vorm van verplichte betalingen voor de financiering van collectieve goederen.²¹ Oftewel in de woorden van Grapperhaus *‘een individueel offer voor een collectief doel’*.²² In paragraaf 2.4 komt het begrip belastingen uitvoerig aan bod en wordt duidelijk wat hier wel en niet onder kan worden geschaard.

2.3 STAAT EN BELASTING

Het is op voorhand reeds duidelijk dat belastingen, onder welke definitie dan ook, een dermate omvangrijke ontvangst genereren ten opzichte van andere bekostigingsmogelijkheden, dat het voor de staat een onmisbare inkomstenbron is. Volgens Hofstra is een ordelijke samenleving zonder

19 Brief minister van Economische Zaken en Klimaat, *Kamerstukken II* 2017/18, 33 529, nr. 457.

20 In de consignatiekas zitten ook andere gelden waarvan veelal onduidelijk is wie de rechthebbende is. Gelden kunnen onder meer ook afkomstig zijn uit faillissementen, schuldsaneringen, onteigeningsprocedures of uitgekochte minderheidsaandelen.

21 Voor een reflectie op vrijwillige in plaats van verplichte afdrachten aan de staat, zie Gribnau 2013, p. 7 en 27 e.v.

22 Grapperhaus 2002, p. 10.

belastingen niet mogelijk.²³ En Engels betoogde ruim anderhalve eeuw geleden al dat niemand nut en noodzaak van belastingen ‘*tot instandhouding der maatschappij*’ zal betwijfelen.²⁴ Belastingen vormen aan de ene kant het fundament van onze samenleving. Aan de andere kant kan belastingheffing in het huidige tijdsgewricht niet plaatsvinden zonder die samenleving. Belastingen en samenleving zijn elkaars condiciones sine qua non. Belastingheffing kan alleen plaatsvinden bij de gratie van ordening en structuur en is in hoge mate afhankelijk van de maatschappelijke verhoudingen en staatkundige opvattingen.²⁵ De inbreuk op het eigendomsrecht door belastingen zullen contribuabelen namelijk alleen in een omgeving van rechtszekerheid en rechtsbescherming tolereren.²⁶ Aldus: zonder belastingen geen staat, en zonder staat geen belastingen.²⁷

2.3.1 Primair doel belastingheffing

Cort van der Linden spreekt als hoofddoel van belastingen korthedshalve over ‘*stijving der schatkist*’.²⁸ Ook Pierson ziet belastingen als ‘*verplichte bijdrage tot de publieke geldmiddelen*’.²⁹ Zij zeggen eigenlijk kortweg dat belastingen bedoeld zijn om geld op te halen. Zij laten in hun zienswijze achterwege dat de staat ook ‘iets’ met de opgehaalde middelen doet of geacht wordt te doen, maar het is mijns inziens evident dat zij bekostiging van de collectieve uitgaven voor ogen hebben.³⁰ Een verband tussen belastingen en uitgaven werd door Pierson slechts achterwege gelaten om niet in het vaarwater van retributies te komen, waarbij er een (rechtstreeks) verband bestaat met de uitgaven.³¹

Van Gijn gaat op dit punt een stap verder door wel een verband te leggen naar de (achterliggende) bestemming van de op te halen middelen. In zijn woorden is het hoofddoel van belastingen: ‘*den staat van middelen te voorzien tot uitvoering van zijn taak*’.³² Aldus is de uitvoeringstaak van de

23 Hofstra, 1970, p. 7.

24 Engels 1848, p. XIII.

25 Visser 2008, p. 7.

26 De soevereiniteit van de staat op belastinggebied wordt in wezen beperkt door het eigendomsgrondrecht, zie Gerverdinck 2020.

27 In primitieve samenleving van de pre- en protohistorie kwamen belastingen zonder staat wel nog voor, zie Grapperhaus 2002, p. 10. Vgl. ook Webber en Wildavsky 1986, p. 68 e.v., die de historische ontwikkeling schetsen van de ‘voorlopers’ van de hedendaagse belastingen in de vorm van het verrichten van persoonlijke arbeid en het (deels) afdragen van oogsten ten behoeve van de machthebbers.

28 Cort van der Linden 1887, p. 22.

29 Pierson 1913, p. 419.

30 En niet de bekostiging van individuele uitgaven van bijvoorbeeld machthebbers.

31 Pierson 1913, p. 420, wijst er ook op dat de opbrengst van bepaalde belastingen in vroegere eeuwen nog weleens gerelateerd werden aan bepaalde diensten, maar daarvan terugkomend was het gewoonlijk alle belastingen voortaan in de gemeenschappelijke kas te laten vloeien.

32 Van Gijn, 1929, p. 23. In gelijke zin Bordewijk 1930, p. 1.

staat in ruime formulering toegevoegd aan het doel. De staat fungeert als een schakel tussen belastingen en het voortbrengen van collectieve goederen. Gribnau kenschetst belastingen in dat licht als *‘financiële smeerolie van de staat als behartiger van de maatschappelijke samenwerking’*.³³

Het weglaten van financiering van de overheidstaak in de doelomschrijving zou tot het misverstand kunnen leiden dat boetes en verbeurdverklaringen ook tot de belastingen behoren.³⁴ Weliswaar vloeien deze opgebrachte middelen naar de schatkist, maar het primaire doel is om een dader te straffen of om afschrikwekkend te werken en niet om collectieve uitgaven te financieren. Dit onderscheid is overigens in de begroting niet altijd scherp. Boeteontvangsten van de Belastingdienst vallen bijvoorbeeld als zogenoemde niet-belastingontvangsten onder het uitgavenplafond van de begroting van het Ministerie van Financiën, hetgeen betekent dat een meevaller kan worden gebruikt om tegenvallende andere uitgaven op die eigen begroting te compenseren.³⁵ Bij tegenvallende boeteontvangsten geldt het tegenovergestelde. Zo bezien dienen boetes wel degelijk ter financiering van uitgaven op een specifieke begroting.³⁶ Alleen voor boetes en transacties van het Ministerie van Justitie en Veiligheid is op dit punt expliciet een uitzondering gemaakt, door de ontvangst als het ware los te knippen van de uitgaven.³⁷

Belastingen zijn dus bedoeld om de schatkist te vullen ter bekostiging van collectieve uitgaven. Dit primaire doel van belastingen – ook wel hoofddoel, klassieke doel of budgettaire doel genoemd – is eigenlijk nauwelijks omstreden. De discussie spits zich vooral toe op de vraag of belastingen ook andere doelen (mogen) hebben en wat de betekenis daarvan is.

33 Gribnau 2011, p. 102.

34 Vgl. Meijers 1949, p.4.

35 Deze benadering is bevestigd in de lijst met vragen en antwoorden n.a.v. de Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr.79, antwoord vraag 126, p. 44-45.

36 Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel A ‘Afbakening uitgavenplafond, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 13.

37 Zo vloeiden de opbrengsten van verkeersboetes eerst rechtstreeks naar de begroting van het Ministerie van Justitie en Veiligheid (toen nog Veiligheid en Justitie geheten) ter financiering van uitgaven op die begroting. In reactie op een aangenomen motie in de Tweede Kamer om de opbrengst naar de algemene middelen te laten vloeien (*Kamerstukken II* 2016/17, 34 550, nr. 7), reageerde de toenmalige minister instemmend: *‘Het feit dat handhaving van de verkeersregels geld oplevert, mag geen leidraad zijn in het maken van keuzes voor inzet op verkeershandhaving. Ook mag het opleggen van boetes niet de suggestie wekken dat dat om financiële redenen gebeurt.’* Technisch gezien vloeien deze boeteopbrengsten nog steeds naar de justitiebegroting, maar via compensatie van mee- en tegenvallers heeft het geen effect op de hoogte van de (andere) uitgaven op die begroting. Wel moeten zij passen onder het uitgavenplafond, maar dat is een ‘generaal dossier’ waarvoor de Minister van Financiën verantwoordelijk is. Zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34 550 VI, nr. 95. In de begrotingsspelregels is deze uitzondering vastgesteld en verruimd ten aanzien van alle boetes en transacties (en het zogenoemde ‘afpakken’) op de justitiebegroting, zie Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel D ‘Uitgavenmutaties met een afwijkende behandeling’, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14.

2.3.2 Andere doelen belastingheffing

Ten aanzien van andere doelen dan het primaire doel van belastingheffing werd in het begin van de twintigste eeuw eerst een wat afhoudende positie ingenomen.³⁸ Na de Tweede Wereldoorlog veranderde het inzicht en werd het nastreven van andere doelen gerechtvaardigd geacht.³⁹ Overigens is die opvatting ook wel daarvoor al gebezigd.⁴⁰ Toch kregen de andere doelen voor die tijd niet echt serieus een voet aan de grond in belastingland.⁴¹ Dit veranderde derhalve na de Tweede Wereldoorlog als gevolg van de transformatie van de nachtwakersstaat naar de verzorgingsstaat. De actievere staatsbemoeienis kreeg daarbij onder andere via de (vormgeving van de) belastingen gestalte.⁴² Geppaart spreekt over *'het verlangen naar sociale rechtvaardigheid en sociale zekerheid'* dat (mede) leidend zou moeten zijn bij de ontwikkeling van het belastingstelsel.⁴³ Tegelijkertijd zwol ook de kritiek aan. Volgens Grapperhaus hebben de *'in het belastingrecht geïnfiltreerde nevels niet zelden het zicht op het hoofddoel verduisterd.'*⁴⁴ En Detiger meent dat doelstellingen op sociaal, economisch en cultureel gebied via uitgaven of andere maatregelen moeten worden geregeld en niet via belastingen, tenzij er zeer grote belangen op het spel staan.⁴⁵ Nevendoelen kunnen ook onderling strijdig zijn of elkaar zelfs bijten. Bovendien rijzen niet zelden vragen over doelmatigheid en doeltreffendheid.⁴⁶ Ook over de in het geding zijnde rechtsgelijkheid en rechtszekerheid worden waarschuwingssignalen afgegeven.⁴⁷

38 Vgl. Bordewijk 1930, p. 128, die betoogt dat voor eventuele ingrepen door de staat in de voortbrenging of verdeling van het maatschappelijk product de belastingen wel het meest ongeschikte middel zijn.

39 Van den Tempel 1945, p. 145. Smeets 1954, p. 95 e.v. Zie ook MvT Wet IB 1958, *Kamerstukken II* 1958/59, 5 380, nr. 3, p. 11-13, waarin de Duitse bezetting als kantelpunt wordt neergezet in de ontwikkeling van het nationale belastingrecht. De *'klassieke neutraliteitspolitiek op fiscaal gebied'* maakt plaats voor de gedachte dat *'fiscale politiek steun kan bieden aan het overheidsbeleid op economisch, sociaal en cultureel terrein'*.

40 Cort van der Linden 1887, p. 63-64. Van Gijn, 1929, p. 23, toont zich evenzeer geen tegenstander van een nevel, mits deze niet in strijd is met hoofddoel.

41 Desalniettemin zijn er wel voorbeelden van voor die tijd te vinden. Zo spreekt Hemels 2005, p. 55, over het dagbladzegel uit 1712 dat allengs werd gebruikt als pressiemiddel in plaats van als middel om inkomsten te genereren.

42 Naast het feit dat meer bekostiging nodig was als gevolg van de toegenomen uitgaven.

43 Geppaart 1967, p. 20.

44 Grapperhaus 1969, p. 4.

45 Detiger 1962, p. 9-10.

46 De Commissie Stevens, 1991, p. 115, markeert dat de wetgever bij het gebruik van fiscale instrumenten de grenzen van doelmatigheid en doeltreffendheid herhaaldelijk heeft overschreden. Later concludeert de Algemene Rekenkamer onder andere dat onvoldoende inzicht bestaat in de effectiviteit van fiscale stimuleringsregelingen, zie Algemene Rekenkamer 1999 en ook Algemene Rekenkamer 2017. Zie hierover ook Alders en De Rijke 1999, p. 945 e.v.

47 Gribnau 1999, p. 130, waarschuwt dat (bovenmatig) instrumentalistisch belastingrecht ten koste gaat van (beschermende) rechtswaarden en beginselen als rechtsgelijkheid en rechtszekerheid. Zie ook Niessen 1997, p. 662, die in dit verband pleit voor minder dirigistisch optreden door de staat.

De kritieken hebben er evenwel niet aan in de weg gestaan dat de neven-doelen steeds meer ingebed raakten en inmiddels, bij wijze van spreken, een vaste plek aan de belastingtafel hebben bemachtigd.

Fiscaal instrumentalisme – de inzet van belastingen als beleidsinstrument – kwam midden jaren negentig van de vorige eeuw, vanuit een meer juridische benadering, als terminologie in zwang voor het nastreven van nevendoelen.⁴⁸ Vermeend kan in dit licht niet onvermeld blijven, aangezien hij de instrumentalisering van het belastingrecht ronduit verdedigde.⁴⁹ Het is overigens niet ongebruikelijk om niet alle nevendoelen onder het begrip fiscaal instrumentalisme te brengen. Zo plaatst Meeles herverdeling (zie hierna) buiten de instrumentele functie, die hij ook wel regulerende functie noemt.⁵⁰ Herverdeling ziet Meeles als de secundaire functie van belastingheffing. Mij spreekt dit evenwel minder aan, aangezien ik het inkomensbeleid van herverdeling wel degelijk als fiscaal instrumentalisme beschouw.⁵¹ Het is mijns inziens sturing, waarbij niet direct de opbrengst centraal staat. Aldus hanteer ik in het onderhavige onderzoek een tweedeling met het primaire doel en het instrumentele doel, oftewel nevendoel.⁵²

Zoals hiervoor reeds aan de orde is geweest, is een van de belangrijkste nevendoelen het streven om tot een rechtvaardigere inkomens- en vermogensverdeling te komen. Dit doel van herverdeling wordt doorgaans concreet gemaakt door bij verschillende inkomens en vermogens en bij verschillende persoonlijke omstandigheden een verschillende belastingdruk te bewerkstelligen.⁵³

Belastingen worden voorts (mede) ingezet om sociaaleconomische of conjuncturele overwegingen te dienen.⁵⁴ Beïnvloeding van de samenstelling van productie- en consumptiepatronen heeft daarbij plaats door stimulerende of ontmoedigende belastingmaatregelen te treffen. Hiermee tracht de staat het productie- en consumptieproces in de door haar gewenste richting te sturen. Dit wordt ook wel de allocatieve functie van belastingen genoemd. Voor het conjunctuurbeleid zijn belastingen een mechanisme om desgewenst de bestedingen te prikkelen of af te remmen in geval van res-

48 Instrumentalisme dient overigens onderscheiden te worden van instrumentaliteit. Bij instrumentalisme wordt het (belasting)recht louter als techniek gezien, onderschikt aan het beleid met als enige waarde de bruikbaarheid voor een niet-juridisch doel. Instrumentaliteit ziet daarentegen op de intrinsieke waarde van het (belasting)recht als middel om de maatschappij te ordenen. Zie Gribnau 1997, 807-812 alsmede Hol 1990, p. 257 e.v.

49 Vermeend 1996, p. 209 e.v. Zie ook Vermeend 1999, p. 361 e.v.

50 Meeles 1988, p. 243 e.v. In gelijke zin Gribnau 2013, p. 45-46. Aan de begrippen 'functie' (werking) en 'doel' (bedoeling) ken ik in deze context overigens dezelfde betekenis toe.

51 Vgl. Boer 2013, p. 13, die opmerkt dat het onderscheid tussen de herverdelende functie en instrumentele functie in sommige gevallen flinterdun is.

52 Zie ook Stevens 2008, p. 5-9. Tegelijkertijd voegt Stevens hier nog de steunfunctie aan toe, waarmee hij doelt op het verschijnsel dat een belasting ondersteunend kan zijn aan een andere belasting.

53 Happé 1996, p. 18 e.v., beschrijft hoe de eis van sociale rechtvaardigheid zich in het belastingstelsel heeft gezet.

54 Stevens 2008, p. 6-7.

pectievelijk onder- en overbesteding, hetgeen met stabilisatiefunctie wordt aangeduid. De Wiebeltax is in dit verband vermeldenswaardig. Het is een nog steeds geldende wettelijke bevoegdheid om, onder voorwaarden, uit conjuncturele overwegingen bij een beschikking het tarief van een aantal belastingen gezamenlijk te verhogen of te verlagen met een geheel percentage van ten hoogste vijf.⁵⁵

De inzet van nevendoelen breidde zich allengs steeds verder uit naar talrijke gebieden, zoals woningmarktbeleid, cultuurbeleid, innovatiebeleid, milieubeleid en veiligheidsbeleid.⁵⁶ Bij de meeste beleidsterreinen waar de staat een vinger in de pap meent te moeten hebben, worden inmiddels wel de (vormgeving van de) belastingen betrokken.

2.3.3 Primaire doel versus andere doelen

Ondanks het nastreven van nevendoelen blijft het primaire doel, al dan niet op de achtergrond, een rol spelen. Zodra dit niet meer het geval zou zijn, bijvoorbeeld een samenleving die de belastinginkomsten in het geheel niet nodig heeft om de uitgaven te bekostigen, rijst de vraag of er dan nog wel een reden voor belastingheffing is. Van Gijn beantwoordt deze vraag, hoewel zijns inziens van weinig *'practisch belang'*, bevestigend voor de door hem aangeduide sociaalpolitieke belastingen, waarmee hij doelt op belastingen om inkomens- en vermogensherverdeling te bewerkstellingen.⁵⁷ Het nevendoel herverdeling komt derhalve zijns inziens betekenis toe ondanks de afwezigheid van het primaire doel.

Doorredenerend rijst de vraag of nevendoel dan nog wel een juiste benaming is. Indien het enige doel een nevendoel is, lijkt dat inderdaad te schuren. Door over niet-fiscale doelen te spreken en het primaire doel als fiscaal doel te bestempelen, doet deze mogelijke begripsverwarring zich overigens niet voor.⁵⁸ Grapperhaus breekt daarentegen toch een lans voor het begrip nevendoel. Nevendoel wijst op nevengeschiktheid – niet

55 Deze bevoegdheid komt op grond van de Conjunctuurwet (Stb. 1970, 605) sinds 1971 toe aan de Minister van Financiën (in overeenstemming met de Minister van Economische Zaken) en ziet op de inkomstenbelasting, loonbelasting, vennootschapsbelasting, omzetbelasting en de belasting van personenauto's en motorrijwielen. Om het conjuncturele karakter van een mogelijke ingreep te benadrukken, merkte het toenmalige kabinet reeds op: *'Voorts mag er geen misverstand over bestaan dat de extra opbrengsten niet zullen worden gebruikt voor extra begrotingsuitgaven en ook dat een door een tijdelijke belastingverlaging tweegegebrachte middelenderving niet tot uitgavenbeperking zal leiden'*, zie *Kamerstukken II 1970/71, 10 940, nr. 3, p. 7*. Overigens hebben de *'automatische stabilisatoren'*, zoals opgenomen in de begrotingsregels, eveneens een stabiliserend effect, zie paragraaf 5.6.3.

56 Vgl. Algemene Rekenkamer 2017a, p. 33-34, waarbij elf doelstellingen van gedragsbeïnvloeding op talrijke terreinen worden genoemd.

57 Van Gijn 1929, p. 47-48.

58 Vgl. Hofstra 1970, p. 146, die zonder verdere toelichting zijn voorkeur uitspreekt voor *'niet-fiscale doeleinden'* boven nevendoeleinden. Van den Berge 1949, p. 28, bezigt de uitdrukking *'fiscaliteit der belastingheffing'* indien belastingheffing uitsluitend is gericht op het verkrijgen van inkomsten.

op ondergeschiktheid – en kan naar zijn mening dezelfde prioriteit hebben als het hoofddoel. Belangrijke kanttekening daarbij is dat Grapperhaus het fiscale doel altijd aanwezig acht, omdat het zijns inziens essentieel is.⁵⁹ Voor die opvatting valt wat te zeggen. Uitsluitend op een nevendoeel gebaseerde belastingheffing levert immers ook gewoon inkomsten op en trekt daarmee, als het ware vanzelf, het primaire doel aan boord.

Smeets worstelt in dit verband met regulerende belastingen die niet (hoeven te) leiden tot dekking van publieke uitgaven. Indien er geen prestatie is verschuldigd, door de preventieve werking van de belasting,⁶⁰ heeft het stempel belasting economisch gezien zijns inziens geen betekenis (juridisch blijven het wel belastingen). Zonder het primaire doel is het in de economische benadering van Smeets moeizaam om over belastingen te spreken.

Indien niet de belastingheffing, het belastingstelsel of desnoods de te onderscheiden belastingmiddelen voorliggen, kan het voorgaande nog een andere dimensie krijgen. Zo ontbreekt het primaire doel bij specifieke regelingen niet zelden geheel en is het enkel een nevendoeel dat de klok slaat. Een vrijstelling houdt bijvoorbeeld een subject of object bewust buiten de belastingheffing en is zeker niet bedoeld om inkomsten te genereren. Tegelijkertijd valt de vrijstelling natuurlijk wel binnen een belastingmiddel waar het primaire doel van toepassing is. Zo bezien heeft het primaire doel van belastingheffing steeds direct of indirect betekenis. De eventuele andere doelen van belastingheffing doen daar niets aan af.

59 Grapperhaus 1971, p. 4, meent dat anders geen sprake is van een belasting. Vgl. Nooteboom 1982, p. 30-31, die belastingheffing, kort gezegd, ziet als richtingverandering van geldstromen in de samenleving via de overheidskas. Hij duidt belastingheffing als 'stuurgeld' en gaat voorbij aan het onderscheid hoofd- en nevendoeel.

60 De beschermende invoerrechten of de in de naoorlogse jaren geheven superdividendbelasting worden als voorbeelden aangehaald van belastingen die het beste werken als ze niets opbrengen, zie Smeets 1954, p. 19 en 95. Meer actueel kan in dit verband worden gewezen op de belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, waarbij weliswaar een opbrengst is beoogd voor drie belastingmaatregelen (en ingeboekt, ter dekking van een ingetrokken maatregel), maar waarbij vooral ook het ontmoedigen van dergelijk beloningsvormen centraal staat. Zo verdedigt het kabinet: *'Voorts is via het fiscale stelsel ontmoediging van een bepaald gedrag, zoals dat met de thans voorgestelde maatregelen wordt beoogd, effectiever te realiseren dan via het vennootschapsrecht of arbeidsrecht'*. Zie MvT Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 3, p. 3. In dit verband kan ook worden gewezen op de voorgenomen bronbelasting op dividenden naar laagbelastende jurisdicties en misbruiksituaties, waarvoor geen budgettaire opbrengst is ingeboekt vanuit de veronderstelling dat deze dividendstroom door de maatregel niet meer voorkomt (prohibitieve werking), zie MvT Bronbelasting 2021, *Kamerstukken II* 2019/20, 35 305, nr. 3, p. 11 (zie ook het ingetrokken eerdere voornemen in MvT Bronbelasting 2020 (later: Bedrijfsleven 2019), *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 3, p. 9-17 en p. 30 alsmede tweede NvW Bedrijfsleven 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 028, nr. 13). Daarnaast zijn de minimum CO₂-prijs elektriciteitsopwekking (MvT, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 216, nr. 3, p. 14) alsmede de CO₂-heffing industrie (MvT, *Kamerstukken II* 2020/21, 35 575, nr. 3, p. 31) belastingen waarvoor (vooralsnog) geen opbrengst is ingeboekt, maar waarbij de reductiedoelstelling van CO₂-uitstoot centraal staat.

2.4 BELASTING EN 'SOORTGELIJKE' VERSCHIJNINGSVORMEN

Na de beschouwing in de vorige paragraaf over het doel van belastingheffing is het zaak het verschijnsel belastingen te duiden. Een duidelijke omschrijving van belasting, en daarmee de afbakening van andere heffingen, is evenwel niet zomaar te geven. De commissie Hofstra, die in opdracht van de Vereniging voor Belastingwetenschap een studie heeft verricht naar het juridische begrip 'belastingen', stelt dat gezien de uiteenlopende gezichtspunten van waaruit het belastingbegrip kan worden benaderd geen universeel toepasbare definitie mogelijk is.⁶¹ Het gezichtspunt in het onderhavige onderzoek is het parlementaire perspectief als fiscale medewetgever op de belastinggeldstroom naar de rijksoverheid, waardoor het mijns inziens voor de hand ligt het belastingbegrip alsmede de andere heffingen vanuit dat perspectief te benaderen. Dat neemt niet weg dat verkenning van een breder blikveld wenselijk is, aangezien de etikettering van een heffing als belasting of anderszins niet altijd volgens zuivere maatstaven plaatsheeft. Een geldstroom kan daardoor mogelijk de kenmerken van een belasting hebben zonder strikt genomen dat etiket te dragen. De omgekeerde situatie is overigens evengoed voorstelbaar.

2.4.1 Overheidsheffing

De commissie Hofstra heeft het overkoepelende begrip overheidsheffing onder de loep genomen. Zij heeft daarbij gekozen voor het perspectief van de burger die geconfronteerd wordt met een veelheid van hem door de publieke macht opgelegde heffingen.⁶² Het vormt op zichzelf een interessant vertrekpunt, in de zin dat het burgerperspectief (grotendeels) synchroon is aan het overheidsperspectief dat in het onderhavige onderzoek leidend is.⁶³ De commissie negeert de bestaande indeling (en variaties) binnen de overheidsheffingen en plakt op de meeste heffingen het etiket belasting. Aldus luidt het juridisch belastingbegrip:

'Belastingen zijn betalingen die de overheid op grond van een publiekrechtelijke regeling, uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstig algemene regelen vordert.'⁶⁴

61 Commissie Hofstra 1990, p. 6-7. Hoewel deze opvatting van de commissie hout snijdt, boet anderzijds een belastingdefinitie aan kracht in indien deze al te makkelijk verandert bij een ander perspectief.

62 Commissie Hofstra 1990, p. 6-7.

63 Het is immers meer dan voorstelbaar dat, vanuit de publieke macht bezien, aan de burgers opgelegde heffingen hetzelfde zijn als de, vanuit de burgers bezien, door de publieke macht opgelegde heffingen.

64 Commissie Hofstra 1990, p. 48-49.

Het door de commissie voorgestelde begrip heeft echter niet steeds navolging gekregen. Het voorstel voor een ruimer belastingbegrip is volgens Niessen niet omarmd, althans het is niet de heersende leer geworden.⁶⁵ Dit geldt ook voor de rijksoverheid, die het belastingetiket evenzeer beduidend minder ruimhartig hanteert. In dit kader komt aan de belastingdefinitie van Smeets relevantie toe:

‘Belastingen zijn aan de overheid volgens algemene, door haar vastgestelde, normen verschuldigde, afdwingbare prestaties, zonder dat hiertegenover in het individuele geval aanwijsbare tegenprestaties staan; zij strekken tot dekking van publieke uitgaven.’⁶⁶

De commissie Hofstra volgt Smeets (maar ook bijvoorbeeld Adriani⁶⁷) ten aanzien van het belastingbegrip in de minimale aanwezigheid van de elementen: publieke grondslag, afdwingbaarheid en publiek opbrengstdoel.⁶⁸ Daartegenover verschillen de belastingdefinities ten aanzien van de elementen ‘geen aanwijsbare tegenprestatie’ en ‘geen specifieke bestemming van de opbrengst’. Daar waar juist wel sprake is van een aanwijsbare tegenprestatie of een opbrengstbestemming, kan dit leiden tot de kwalificatie van een heffing als retributie/bijdrage respectievelijk bestemmingsheffing. De commissie Hofstra miskent dat overigens niet, want zij schaaft retributies en bestemmingsheffingen – anders dan Smeets en Adriani – onder haar belastingbegrip.⁶⁹ In paragraaf 2.4.1.1 en paragraaf 2.4.1.2 komen de retributie/bijdrage respectievelijk de bestemmingsheffing aan bod.

2.4.1.1 Tegenprestatie: retributie en bijdrage

Een retributie is een vergoeding voor een aanwijsbare tegenprestatie door de overheid.⁷⁰ Aan een retributie ligt het profijtbeginsel ten grondslag.⁷¹ Dat beginsel behelst het uitgangspunt dat een heffing in relatie moet staan tot de mate waarin profijt van de overheidsprestatie kan worden getrokken.⁷²

65 Niessen 2010, p. 38.

66 Smeets 1954, p. 19.

67 Adriani 1931, p. 14.

68 Om daarmee in geval van de aanwezigheid van een private grondslag dan wel in geval van vrijwilligheid of bestraffing buiten het belastingbegrip te blijven. Overigens is deze benadering niet in graniet gebeiteld, zie over vrijwillige belastingheffing bijvoorbeeld Gribnau 2013, p. 7-8 en Gribnau 2017, p. 17 e.v. Interessant in dit verband is nog de beschouwing van Dijkstra 2018, p. 888-897, over de plicht om juist geen belasting te betalen. Dijkstra hanteert daarbij het perspectief van de gewetensbezwaarde belastingplichtige, hetgeen onverlet laat dat vanuit de overheid gezien sprake is van een afdwingbare verplichting tot belastingbetaling.

69 Commissie Hofstra 1990, p. 18, 43-44 en 47.

70 Mes 1930, p. 103-104. Van den Tempel 1945, p. 17.

71 Commissie Hofstra 1990, p. 43.

72 Het profijtbeginsel beperkt zicht niet tot retributies. Het is een verdelingsbeginsel dat bij de vormgeving en hoogte van belastingen een rol kan spelen, zie De Langen 1954, p. 184.

De aanwezigheid van een individuele tegenprestatie door de overheid onderscheidt retributies van belastingen, waarbij juist geen sprake is van een tegenprestatie.⁷³ Ondanks de publieke grondslag oogt de retributie als een prijs, hoewel deze prijs niet per se de kosten van de desbetreffende overheidsprestatie precies hoeft te dekken of daartoe beperkt hoeft te blijven. Bij een gemeentelijke retributie mag de prijs evenwel niet hoger liggen dan de geraamde kostprijs, lager mag dus wel.⁷⁴ Als de retributie hoger zou zijn dan de kostprijs, is in ieder geval het meerdere boven die kostprijs te kenschetsen als belasting aangezien dat deel niet tegenover de tegenprestatie geacht wordt te staan.

Daar waar de publieke grondslag ontbreekt, doordat de overheid zich op andere gronden baseert of in de hoedanigheid van overheidsonderneming als private partij optreedt, valt die prijs sowieso buiten het domein van de belastingen.⁷⁵ In dit verband is overigens vermeldenswaardig dat bij het voorstel voor invoering van een minimum CO₂-prijs voor elektriciteitsopwekking achter het etiket prijs tevens een nationale belasting schuilgaat. Tegenover de prijs staat weliswaar de tegenprestatie van het toestaan van uitstoot met betrekking tot elektriciteitsopwekking, maar zonder de tegenprestatie te wijzigen wordt deze prijs verhoogd met een nationale belasting.⁷⁶ Het is illustratief dat het onderscheid tussen verschillende heffingsvormen niets steeds scherp gemaakt kan worden alsmede dat sprake kan zijn van een zekere overlap.

De rijksoverheid heeft retributies strikt genomen niet onder het belastingbegrip geschaard. In de rijksbegroting vallen deze onder de verzamelcategorie niet-belastingontvangsten.⁷⁷ In dit licht is trouwens relevant dat Meijers eerder heeft betoogd dat het onderscheid tussen belastingen en

73 Vgl. De Langen 1954, p. 34. Zie ook Pierson 1913, p. 404 e.v. Toch is de scheidslijn met belastingen niet altijd scherp te trekken. Zo worden retributies of rechten soms ook aangemerkt als gemeentelijke belastingen (vgl. art. 229, derde lid, Gemeentewet).

74 Art. 229b Gemeentewet.

75 De keuzemogelijkheid tussen fiscale en niet-fiscale bekostiging staat bekend als de twee-wegenleer. De overheid mag niet-fiscale bekostiging niet op oneigenlijke wijze inzetten door een publieke grondslag te omzeilen, zie Stevens 2008, p. 20. Vgl. ook Stevens 2003, p. 81 en 84.

76 De minimumprijs ontstaat door bovenop de CO₂-prijs uit het Europese systeem voor emissiehandel (ETS) een nationale CO₂-belasting te zetten. Het kabinet stelt dat '*vanwege het karakter van een rijksbelasting*' de opbrengst ten goede komt aan de algemene middelen (hoewel deze opbrengst in beginsel op nihil wordt geraamd), zie MvT Minimumprijs CO₂, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 216, nr. 3, par. 4.2. Op 13 maart 2019 heeft het kabinet overigens tevens aangekondigd met een meer algemene CO₂-belasting te zullen komen (zie brief Minister van Economische Zaken en Klimaat, *Kamerstukken II* 2018/19, 32 813, nr. 307). Op Prinsjesdag 2020 is voorts een CO₂-heffing industrie bij de Tweede Kamer ingediend, zie *Kamerstukken II* 2020/21, 35 575.

77 Verhaar 1990, p. 663 e.v., spreekt beeldend over '*het duistere domein der niet-belastingmiddelen*'. De Algemene Rekenkamer 2017d, p. 4 e.v., toont zich kritisch over de parlementaire besluitvorming over niet-belastingontvangsten gedurende het begrotingsjaar. Zie paragraaf 5.6.2.1 over niet-belastingontvangsten.

retributies staatsrechtelijk helemaal niet gemaakt hoeft te worden.⁷⁸ Hij toont zich daar dan ook geen voorstander van en zinspeelt juist op een ruimere benadering van het belastingbegrip (in lijn met de latere commissie Hofstra). Ook Thorbecke zat in het kader van de grondwettelijke basis voor belastingheffing reeds op deze lijn en schaarde de retributies onder belastingen.⁷⁹ In gelijke zin Buijs, die dat treffend heeft verwoord:

‘Al deze overwegingen leiden mij tot de slotsom, dat de onderscheiding tusschen belastingen en retributiën, hoe belangrijk ook in economischen zin, op staatsrechtelijk gebied werkelijk geene reden van bestaan heeft, (...)’⁸⁰

Deze staatsrechtelijke zienswijzen, die meer uitgebreid aan bod komen in paragraaf 3.3.3, laten onverlet dat vanuit budgettair opzicht een belangrijke kanttekening speelt bij retributies. Budgettaire overwegingen kunnen bij een zuivere retributie weliswaar doorwerken naar de prijs of het tarief, maar zoals aangegeven geldt de kostprijs van de tegenprestatie daarbij als maximum (anders is ten aanzien van het meerdere eigenlijk sprake van een belasting). Daarnaast ligt een doorwerking naar het subject van heffing niet voor de hand, aangezien een wijziging van de ontvanger van de tegenprestatie het kenmerkende karakter van de retributie onderuithaalt. Oftewel, een retributie zit naar de aard en dus de vormgeving in een tamelijk strak keurslijf, terwijl andere heffingen dergelijke beperkingen in beginsel niet hebben.

Daar waar bij een retributie sprake is van een individuele tegenprestatie door de overheid profiteert bij een bijdrage een groep, meer dan andere groepen, van de uit die bijdrage te financieren overheidsprestatie.⁸¹ Een bekend voorbeeld van een bijdrage die de rijksoverheid heft, is de inkomensafhankelijke bijdrage (IAB).⁸² Dit vormt een deel van de financiering van de sociale verzekering van geneeskundige zorg zoals opgenomen in de Zorgverzekeringswet (Zvw). Een bijdrage staat vanuit de aanwijsbaarheid van de tegenprestatie dus tussen een belasting (niet aanwijsbaar) en een retributie (individueel aanwijsbaar) in.⁸³ Hofstra legt het begrip ‘bijdrage’ daarentegen helemaal niet uit in relatie tot de mate van aanwijsbaarheid. Het is in zijn lezing weliswaar een heffing die tegenover een overheidsdienst staat, maar het kenmerk is naar zijn idee dat deze slechts een deel van de kostprijs dekt (‘bijdrage’ in de kosten). Zodra de kostprijs dekkend

78 Meijers 1949, p. 10-16.

79 Thorbecke 1847, p. 61-62.

80 Buijs 1887, p. 584-585.

81 Smeets 1954, p. 21. Commissie Hofstra 1990, p. 43-44.

82 Art. 41 Zvw. Zie Stam 2019, p. 484-492, voor een beschouwing ten aanzien van de IAB.

83 Zie ook Rouwenhorst 1966, p. 199, die opmerkt dat het bij een bijdrage gaat om een kleinere of grotere groep subjecten die als groep gebaat zijn bij een bepaalde overheidsvoorziening.

zou zijn, kan het begrip niet meer worden gehanteerd. Hij acht dat complicerend en roept op het begrip ‘bijdrage’ te vermijden.⁸⁴

Bij het voorgaande past de kanttekening dat de rijksoverheid er niets aan in de weg staat een heffing met een tegenprestatie het etiket belasting te geven (in plaats van retributie of bijdrage). De bankenbelasting is hiervoor illustratief. De hoofddoelstelling van de bankenbelasting is volgens de regering het beprijzen van de impliciete overheidsgarantie.⁸⁵ Ondanks het directe verband tussen de heffing en de garantie – naar mijn mening te beschouwen als een tegenprestatie door de overheid – is sprake van een belasting, terwijl evenzeer verdedigbaar is deze voor het deel dat de kosten van de garantie in de heffing neerslaan als retributie of bijdrage te kenschetsen.

2.4.1.2 *Bestemmingsheffing*

Een bestemmingsheffing dient ter financiering van specifieke overheids-uitgaven,⁸⁶ daar waar belastingen zien op de financiering van overheids-uitgaven in algemene zin. Bij een bestemmingsheffing is er dus een relatie tussen de heffing en de uitgave. Indien die uitgave als een tegenprestatie kwalificeert, lijkt mij sprake van een retributie (of een bijdrage),⁸⁷ maar dat hoeft dus niet altijd het geval te zijn. Het is immers niet gezegd dat de betaler van een bestemmingsheffing ook zelf profijt heeft van de daaraan gekoppelde uitgave. Een bestemmingsheffing wordt doorgaans binnen het belastingbegrip geplaatst, waarbij ook vaak over bestemmingsbelasting wordt gesproken. Thorbecke heeft hieromtrent reeds treffend opgemerkt:

‘Het is niet te min belasting. Of de ontvangst al dan niet in de algemeene plaatselijke kas kome, of zij slechts éenen tak van publieke dienst, dan alle takken zonder onderscheid voede, het is op de natuur der heffing zonder invloed.’⁸⁸

Toch wordt weleens de suggestie gewekt alsof een bestemmingsheffing ‘iets’ anders is dan een belasting.

Bij invoering van de verhuurderheffing per 2013 rijst bijvoorbeeld de vraag of het niet evengoed als verhuurderbelasting door het leven kan gaan.⁸⁹ Zo vindt de Afdeling advisering van de Raad van State het verwarrend om de begrippen ‘heffing’ en ‘belasting’ naast elkaar te gebruiken en zij raadt aan de verhuurderheffing een belasting te noemen. Het kabinet merkt in reactie op dat beide termen strikt genomen uitwisselbaar zijn, maar dat een heffing in het spraakgebruik vaak wordt gezien als bestem-

84 Hofstra 1970, p. 31.

85 MvT Bankenbelasting, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 121, nr. 3, p. 2. De invoering van de bankenbelasting wordt belicht in paragraaf 8.5.1.

86 Adriani 1931, p. 14. Van den Tempel 1945, p. 24.

87 Vgl. Bordewijk 1930, p. 546.

88 Thorbecke 1847, p. 61.

89 De invoering van de verhuurderheffing wordt belicht in paragraaf

mingsheffing, waarvan de opbrengsten geoormerkt zijn voor bepaalde uitgaven. Hoewel daarvan bij de verhuurderheffing juist geen sprake is (de opbrengsten vloeien integraal naar de schatkist ter financiering van overheidsuitgaven in brede zin), kiest de regering er toch voor deze maatregel als heffing te betitelen vanwege een verondersteld verband met een andere maatregel.⁹⁰ Het lijkt op een schijnbeweging om de verhuurderheffing (ten onrechte) als een bestemmingsheffing weg te zetten. Desondanks is de aanduiding als belasting niet ver weg.⁹¹

Tot slot is nog van belang op te merken dat een bestemmingsheffing volgens een van de begrotingsspelregels – de scheiding van de inkomsten en de uitgaven – strikt genomen niet mogelijk is bij de belastinginkomsten (en premies).⁹² Deze regel impliceert namelijk dat er geen direct verband mag zijn tussen een heffing en een uitgave. In paragraaf 5.6.1 wordt uitgebreider op deze spelregel ingegaan.

2.4.2 Sociale premies

Na bespreking van de retributies, bijdragen en bestemmingsheffingen in de vorige paragrafen is, alvorens de belastingen centraal komen te staan, aandacht voor een bijzondere vorm van overheidsheffing van belang: de sociale premies. De bespreking van de sociale premies heeft betekenis met het oog op de nauwe verwantschap met belastingen, terwijl beide vormen van overheidsheffing niet altijd dezelfde behandeling ten deel valt.⁹³ Duiding van de sociale premies kan niet zonder eerst de totstandkoming van de sociale zekerheid te belichten. Het Nederlandse systeem van sociale zekerheid kent vele wortels, maar vooral de uit de Bismarckwetgeving voortvloeiende verzekeringsgedachte is hierbij leidend geweest.⁹⁴ Het sociale vangnet, in eerste instantie voor arbeiders, werd in het Duitsland van Von Bismarck in de tweede helft van de negentiende eeuw namelijk op de leest geschoeid van private verzekeringen. De Swaan merkt op dat op deze

90 Het desbetreffende, mij overigens allerm minst overtuigende, argument luidt: *‘De geraamde opbrengst van deze heffing dient echter mede in het licht gezien te worden van de voordelen die verhuurders in de gereguleerde sector (een relatief kleine groep) hebben van een andere wettelijke maatregel (de extra huurverhogingen).’* Zie Advies RvS en nader rapport Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 4, p. 4-5. Enkele fracties in de Tweede Kamer zitten overigens ook op het spoor van de Raad van State, maar het kabinet blijft bij haar standpunt, zie Nota n.a.v. verslag Invoering verhuurderheffing, *Kamerstukken II* 2012/13, 33 407, nr. 6, p. 2.

91 Vgl. art. 1 Wet verhuurderheffing (2013) respectievelijk art. 1.1 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II (vanaf 2014): *‘Onder de naam verhuurderheffing wordt een belasting geheven van (...)’*.

92 De niet-belastingontvangsten worden zowel in het begrotingsproces (hoofdstuk 4) als volgens de begrotingsspelregels (hoofdstuk 5) als negatieve uitgaven aan de uitgavenkant beschouwd en ondermijnen defacto deze regel.

93 Dit verschil komt nadrukkelijk naar voren bij de bespreking van de begrotingsgefinancierde en premiegefinancierde uitgaven in paragraaf 4.4.

94 Veldkamp 1978, p. 267.

wijze autoritaire politieke elites buiten de partijen om aansluiting zochten bij de werkende massa om zich van hun loyaliteit te verzekeren.⁹⁵ Kenmerk van de verzekeringsgedachte (verzekeringsbeginsel) is de aanwezig van een verband tussen de premiehoogte en het verzekerde risico, waarbij een hoger risico correspondeert met een hogere premie (equivalentie).⁹⁶ Het verzekeringsidee kreeg navolging in Nederland bij de opkoming van de eerste sociale arrangementen voor werknemers. Met de opkomst van de verzorgingsstaat na de Tweede Wereldoorlog, en dus de verdere uitbouw van het sociale zekerheidsstelsel, werd op deze voet verdergegaan. De hiervoor genoemde verzekeringsgedachte is daarbij zeker niet steeds onverkort doorgevoerd.⁹⁷ Postma wijst in dit verband op de invloed van de Britse politicus Beveridge, die een rapport schreef over sociale zorg met nadruk op solidariteit (en niet zozeer op het verzekeringsidee).⁹⁸ Andere dan verzekerings-technische overwegingen zijn daardoor in het stelsel (mede) bepalend voor de premiehoogte en uitkeringshoogte.

Bij de volksverzekeringen voor alle ingezetenen is bovendien de gehele uitvoering in handen van de overheid gelegd (inning van premieheffing door de Belastingdienst en verstrekking uitkeringen door Sociale Verzekeringsbank). Ten aanzien van de werknemersverzekeringen werd de sociale partners een prominente rol toebedeeld als uitvoerder van verschillende arrangementen, terwijl de rijksoverheid op de achtergrond acteerde door 'slechts' als penvoerder van de (wettelijke) regelingen op te treden. Zowel de premieheffing als de uitkeringen vonden daardoor hoofdzakelijk buiten de greep van de rijksoverheid plaats. De verhoudingen zijn inmiddels veranderd – mede als gevolg van de parlementaire enquête naar uitvoeringsorganen van de sociale verzekeringen⁹⁹ – aangezien de omvang van het aantal uitkeringen destijds uit de hand liep. De rijksoverheid heeft allengs de verantwoordelijkheid meer naar zich toegetrokken. Op dit moment is het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) verantwoordelijk voor de uitvoering van de werknemersuitkeringen.¹⁰⁰ Voorts is de Belastingdienst sinds 2006 verantwoordelijk voor de premieheffing werknemersverzekeringen.

95 De Swaan 2004, p. 196.

96 Noordam 2000, p. 32. Ten aanzien van de loondervingsfunctie die aan delen van de sociale verzekering wordt toegekend, wordt equivalentie aangeduid als evenredigheid tussen premiehoogte en uitkeringshoogte, zie De Jong 1986, p. 73.

97 Vgl. Veldkamp 1978, p. 267-280, die stelt dat gezien de minimale causaliteitsbetrekking tussen premie, risico en prestatie (uitkering) in de sociale zekerheid niet (meer) van verzekering kan worden gesproken.

98 Postma 1995, p. 206. Het Beveridge-rapport *Social Insurance and Allied Services* (1942) vormde de grondslag voor onder andere het systeem van sociale zorg in Groot-Brittannië. Tevens inspireerde het de Nederlandse regering in ballingschap om in 1943 de opdracht te geven aan de Staatscommissie Van Rhijn om een verdere uitwerking van het stelsel van sociale zekerheid voor te bereiden.

99 Voor het rapport van de enquêtecommissie, zie *Kamerstukken II* 1992/93, 22 730, nrs. 7-8.

100 Het UWV is een RWT en valt onder het toezicht van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.

2.4.2.1 Kwalificatie van de heffing

Ten aanzien van de sociale premies rijst de vraag in hoeverre tegenover de premieheffing een tegenprestatie staat in de vorm van een (voorwaardelijk) uitkeringsrecht. Bij de premieheffing volksverzekeringen is daarvan geen sprake, aangezien een verband tussen premieheffing en tegenprestatie ontbreekt. Van een retributie of een bijdrage, zoals in paragraaf 2.4.1.1 belicht, is dan ook geen sprake en het is verdedigbaar de premies volksverzekeringen onder de belastingen te scharen. Bij de premies werknemersverzekeringen is er wel nog een verband tussen de premies en de tegenprestatie, hoewel de premiebetaler (werkgever) geheel of gedeeltelijk een ander is dan de 'ontvanger' van de tegenprestatie (werknemer). De kwalificatie van de premies werknemersverzekeringen is daarmee niet eenduidig. Het is verdedigbaar dat het hier een retributie of een bijdrage betreft al dan naar gelang de mate van aanwijsbaarheid van de tegenprestatie als gevolg van de premieheffing. Evengoed is verdedigbaar dat het verband tussen de premieheffing en de tegenprestatie eigenlijk te dun is, waardoor het etiket belasting meer in zich komt.¹⁰¹

De Langen rekent de premies voor de sociale verzekeringen tot het fiscale gebied in ruime zin. Hij kenschetst de relatie beeldend: *'Hier reiken bijvoorbeeld het sociale en het fiscale recht elkander de hand.'*¹⁰² Bovendien is het onderscheid niet in graniet gebeiteld: belastingen en sociale premies vormen in bepaalde situaties uitruilbare grootheden. Het voorbeeld van de regeling voor gemoedsbezwaarden is misschien nog een uitzondering (een gemoedsbezwaarde betaalt vanwege geloofsovertuiging als alternatief voor de premie, en eventueel een bijdrage, een vervangende belasting), maar het recent geformuleerde uitgangspunt om de arbeidsongeschiktheidspremie alsmede het belastingtarief in de eerste schijf van de inkomstenbelasting als tegenwicht te gebruiken voor een gewijzigde zorgpremie ten behoeve van een sluitend inkomstenkader laat zien dat de overheid, in dat geval, premies en belastingen over dezelfde kam scheert.¹⁰³ Ook in de presentatie

101 Van den Tempel 1945, p. 16, merkt op dat het recht op een uitkering bij de sociale verzekeringen niet afhankelijk is van de premiebetaling, waardoor deze premieheffing zijns inziens tot de belastingen gerekend moet worden.

102 De Langen 1954, p. 37. In dit licht is de opvatting van Halberstadt 1986, p. 440, relevant die ook aan de uitgavenkant verband ziet tussen sociale zekerheid en belastingheffing, in de zin dat gedachten en regelingen in de sociale zekerheid evengoed in het belastingstelsel gestalte kunnen krijgen.

103 Het betreft een mutatie in de zorgpremie die volgens de regels van het inkomstenkader gecompenseerd moet worden met een tegenovergestelde mutatie van gelijke omvang, waarvoor de regering de arbeidsongeschiktheidspremie (aof-premie) en de inkomstenbelasting gebruikt, zie Lijst met vragen en antwoorden n.a.v. Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 79, antwoord op vraag 32, p. 13. Over de werking van het inkomstenkader zie paragraaf 5.6.4.

worden belastingen en premies soms op een hoop geveegd.¹⁰⁴ Fiscalisering van de premieheffing, oftewel het omzetten van premies in belastingen, wordt niet zelden geopperd als optie in het kader van onder andere grondslagverbreding en/of vereenvoudiging.¹⁰⁵ Caminada en Stevens bepleiten dit voor de premies volksverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.¹⁰⁶ Bij de premies werknemersverzekeringen ligt fiscalisering gevoeliger, aangezien daarbij nog belang wordt gehecht aan de verzekeringsgedachte (relatie tussen premie, risico en prestatie).¹⁰⁷ Onmogelijk is het naar mijn idee evenwel niet.¹⁰⁸

De sociale premies zijn bestemmingsheffingen in de zin dat de opbrengst dient ter financiering van specifieke (overheids)uitgaven, namelijk de desbetreffende uitkeringen.¹⁰⁹ Daarvoor zijn ook aparte fondsen gecreëerd, die overigens gefinancierd zijn via het omslagstelsel (het zijn dus in beginsel geen spaarpotjes die over langere termijn de uitgaven moeten dekken, maar de premieopbrengst wordt via het fonds direct gebruikt voor uitgaven) en niet zelden naast de premies ook gevoed worden met belastingopbrengsten. Relevant is bovendien dat deze fondsen alsmede de premieheffing, beiden EMU-relevant zijn, hetgeen betekent dat de uitgaven en inkomsten (en het saldo) van belang zijn bij het vaststellen van Europese begrotingsnormen (zie over de Europese begrotingsregels paragraaf 5.7).

104 In de toelichtende budgettaire overzichten van de Belastingplannen vanaf 2001 worden de belastingen en premies volksverzekeringen bijvoorbeeld soms integraal gepresenteerd (zonder dat dit overigens steeds expliciet is vermeld). Ook in de raming van de belastingen en premieontvangsten in de Miljoenennota worden de loon- en inkomstenbelasting en de premies volksverzekeringen veelal gezamenlijk geschaard onder de paraplu 'loon- en inkomensheffing' (vgl. Miljoenennota 2019, Bijlage 4, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 000, nr. 2, p. 39, tabel 4.3.1).

105 Naast de omzetting (of integratie) van premieheffing in belastingheffing is opheffing van de premieheffing en compensatie van de gederfde opbrengst via belastingverhogingen elders een andere mogelijkheid.

106 Doordat bij fiscalisering van de AOW-premie de premievrijstelling voor AOW-gerechtigden vervalt, is sprake van een grondslagverbreding en dus een hogere opbrengst, zie Caminda en Stevens 2017, p. 645. Zie Stam 2019, p. 491-492, ten aanzien van de fiscalisering van de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet.

107 Vgl. Werger 2011, p. 355-357. Voor een andersluidende opvatting, zie Veldkamp 1978, p. 267-280. Hij stelde vier decennia geleden al dat gezien de minimale causaliteitsbetrekking tussen premie, risico en prestatie (uitkering) in de sociale zekerheid niet (meer) van verzekering kan worden gesproken. Kavelaars 2001, p. 200, plaatst evenzeer vraagtekens bij het verzekeringskarakter van de werknemersverzekeringen en hij beveelt mede om die reden een onderzoek aan naar het opheffen van de premies werknemersverzekeringen.

108 De regering schets in de Verkenning loonsomheffing (2012), *Kamerstukken II* 2011/12, 32 740, nr. 9, bijlage, eveneens een eindbeeld, waarbij de premies werknemersverzekeringen uiteindelijk opgaan in één belastingtarief.

109 In de MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 9, is het als volgt verwoord: 'Premiëmiddelen zijn bestemmingsheffingen ter (rechtstreekse) financiering van niet tot de rijksbegroting behorende specifieke fondsen voor sociale uitkeringen dan wel zorguitgaven.' Zie hierover uitgebreider paragraaf 4.4.

2.4.3 Belasting

De belastingen die de rijksoverheid heft kunnen worden gedetecteerd doordat de desbetreffende heffingen in een wet in formele zin zijn neergelegd, in overzichten als zodanig worden gepresenteerd en meestal ook de term ‘belasting’ in hun naam hebben. Ten aanzien van de inkomsten-, loon-, omzet- en vennootschapsbelasting, om eens enkele aansprekende voorbeelden te geven, bestaat weinig twijfel dat het hierbij om belastingen gaat. Toch is deze open deur minder open dan gedacht. De rijksoverheid heeft het door haar gehanteerde belastingbegrip namelijk niet expliciet gedefinieerd. Evenmin zijn hier uitgebreide beschouwingen aan gewijd. Zo is het onderscheid tussen ‘belastingen’ en ‘andere heffingen’ in de vigerende grondwettelijke grondslag voor overheidsheffingen (art. 104 Gw) bij amendement ingevoerd, zonder dat belastingen als zodanig daarbij uitvoerig zijn belicht.¹¹⁰ De regering heeft ter toelichting wel nog opgemerkt dat in het wetgevingsproces *‘de standpunten ter zake nader moeten worden bepaald.’*¹¹¹ In de Comptabiliteitswet is het welhaast van hetzelfde laken een pak. In die wet wordt belastingheffing slechts genoemd als onderdeel van het financieel beheer,¹¹² maar ontbreekt een definitie van belasting. In de wetsgeschiedenis is daarentegen wel een stapje verdergezet. Ietwat terloops is namelijk opgemerkt dat belastingen *‘heffingen voor algemene collectieve voorzieningen’* zijn.¹¹³

De (totstandkoming van) belastingwetgeving biedt aanknopingspunten om het belastingbegrip te vatten, maar ook hierbij is een duidelijke definitie niet voorhanden. De Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) kent weliswaar een omschrijving van rijksbelastingen: *‘Onder rijksbelastingen worden verstaan belastingen welke van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven.’*¹¹⁴ Deze omschrijving blijft beperkt tot het benoemen van het hef-

110 De regering beoogde een grondwetsartikel voor alle heffingen van het rijk, onder welke benaming dan ook. Zij noemt daarbij belastingen, premies voor de volksverzekeringen, prijsregulerende heffingen en retributies, zie MvT Grondwetswijziging belastingen, *Kamerstukken II* 1978/79, 15 575, nr. 3, p. 3-4. Zie hierover uitgebreid paragraaf 3.3.4.

111 *Kamerstukken I* 1980/81, 15 575, nr. 20, p. 3.

112 Meer specifiek wordt in art. 1.1 Cw 2016 bij financieel beheer gesproken over *‘het heffen van belasting en het opleggen van andere heffingen’*.

113 MvT Cw 2016, *Kamerstukken II* 2015/16, 34 426, nr. 3, p. 20. In dit verband is ook de op p. 34 gegeven toelichting interessant: *‘Ontvangsten die via een belastingwet worden geïnd (belastingmiddelen), behoren tot de algemene middelen. Algemene middelen worden in beginsel aangewend voor algemene collectieve voorzieningen. Dergelijke ontvangsten worden in de departementale begroting van het Ministerie van Financiën opgenomen.’*

114 Art. 1, tweede lid, Awr.

fingsniveau en de uitvoeringsinstantie.¹¹⁵ De omschrijving geeft derhalve geen inhoudelijke kenmerken van een belasting. De Blicck c.s. signaleren in gelijke zin dat het begrip belasting in de Awr verder niet is uitgewerkt.¹¹⁶ De wetgever merkt bij invoering van de Awr wel het volgende op: ‘Onder het begrip belastingen zijn niet begrepen retributiën, zoals schoolgelden.’¹¹⁷

De aandacht voor het belastingbegrip neemt onder meer toe, althans zo laten recente voorbeelden zien, als een heffing juist niet het etiket belasting krijgt. Noemenswaardig is de opslag duurzame energie (ODE). Dit is een zelfstandige heffing op het verbruik van elektriciteit en aardgas, waarvan de opbrengst naar de algemene begrotingsmiddelen vloeit, hoewel daarvoor tegelijkertijd wel een specifieke bestemming geldt.¹¹⁸ Het kabinet merkt bij de invoering expliciet op dat de ODE de vorm krijgt van ‘een nieuwe belastingheffing op elektriciteit en aardgas’ die bovendien wordt geheven en ingevorderd op dezelfde wijze als de energiebelasting.¹¹⁹ Toch heet het geen belasting, waarvoor eigenlijk geen onderscheidende reden geldt behalve dan de wenselijkheid van een afgescheiden departementale inkomstenstroom.¹²⁰ Bij invoering van de verhuurderheffing laait een soortgelijke discussie op en wordt een verhuurderbelasting bepleit.¹²¹

Overigens behoeft de naamgeving als belasting of de afwezigheid daarvan direct nuanceren. Accijnzen zijn bijvoorbeeld niets anders dan

115 In dit licht is het opmerkelijk dat de heffing en invordering van de als rijksbelasting aangemerkte CO₂-minimumprijs niet dient te worden uitgevoerd door de Belastingdienst, zoals de Afdeling advisering van de Raad van State bijvoorbeeld ook adviseerde. Deze taak wordt evenwel belegd bij de Dienst Nederlandse emissieautoriteit (DNe), die daarvoor overigens wel ressorteert onder de verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën, zo blijkt uit het onlangs ingediende wetsvoorstel, zie MvT Minimumprijs CO₂, *Kamerstukken II* 2018/19, 35 216, nr. 3, par. 4.2.

116 De Blicck c.s. 1999, p. 45.

117 MvT Awr, *Kamerstukken II* 1954/55, 4 080, nr. 3, p. 13. Zie over retributies overigens paragraaf 2.4.1.1.

118 De sinds 2013 van toepassing zijnde ODE dient ter dekking van de kasuitgaven van de in 2011 ingevoerde subsidieregeling Stimulering Duurzame Energieproductie (SDE+), zie MvT Vastelling tarieven 2018, *Kamerstukken II* 2016/17, 34 762, nr. 3, p. 1. Anders gezegd: voor vaststelling van de hoogte van de ODE wordt rekening gehouden met de uitgaven van de SDE+, maar in juridische en begrotingstechnische zin dient de ODE, in de woorden van de regering, niet als bestemmingsheffing voor de uitgaven van de SDE+, zie Nader rapport Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 4, p. 3. Het is opvallend dat in de begrotingsstukken niet zelden over SDE+-heffing wordt gesproken in plaatst van over ODE, zie bijvoorbeeld Begrotingsregels 2018-2021, III Technische uitwerking, Onderdeel E ‘Uitzonderingen op de afbakening van het uitgavenplafond’, Startnota 2017, *Kamerstukken II* 2017/18, 34 775, nr. 54, bijlage 1, p. 14.

119 MvT Invoering ODE, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 115, nr. 3, p. 2.

120 De ODE is als een niet-belastingontvangst opgenomen in de begroting van het Ministerie van Economische Zaken en Klimaat (niet-belastingontvangsten komen aan bod in paragraaf 5.6.2.1). Volgens de begrotingsspelregels valt de ODE als een uitzondering niet onder het uitgavenplafond, maar onder de normering van het inkomstenkader (zie paragraaf 5.6.4).

121 Het voorbeeld van de verhuurderheffing is ook besproken in paragraaf 2.4.1.2.

belastingen.¹²² Volgens Visser is de aanduiding accijns voor een belasting niet alleen een kwestie van benaming. Het is zijns inziens bepalend voor het rechtskarakter: een indirect geheven bijzondere verbruiksbelasting. De heffing vindt daarbij met behulp van derden plaats ter zake van het verbruik van specifiek aangewezen goederen en diensten.¹²³ En wat in dit verband te denken van het successierecht en schenkingsrecht. Enkele wijzigingen van onder andere de Successiewet 1956 geven gelegenheid, en geen aanleiding want doel en strekking van de wet veranderen niet, de naam per 2010 te wijzigen in erfbelasting en schenkbelasting. Het veranderen van ‘recht’ in ‘belasting’ heeft inhoudelijk en begrotingstechnisch tot geen enkele verandering geleid, waarmee deze exercitie niet gespeend is van semantiek.

Het is verleidelijk om ten aanzien van de etikettering als belasting Bredero aan te halen: ‘Het kan verkeren’. Zonder heldere definitie van belastingen lijkt hiervan soms wel sprake te zijn. Tegenover de wisselvalligheid zijn evenwel best terugkerende elementen te destilleren die van belang zijn bij de etikettering als belasting. Er bestaat immers weinig verschil van inzicht over de noodzakelijke aanwezigheid daarbij van de elementen: publieke grondslag, afdwingbaarheid en publiek opbrengstdoel. Of sprake is van een bestemmingsheffing – en dus of een specifieke bestemming aan de opbrengst wordt toegekend – is in beginsel niet relevant, want een bestemmingsheffing is een belasting.¹²⁴ De discussie spitst zich dan ook vaak toe op het element ‘geen individueel aanwijsbare tegenprestatie’ om daarmee de afbakening richting de retributie te realiseren.¹²⁵

In dit onderzoek wordt met betrekking tot de belastingen in beginsel de benadering – en dus ook de benaming – van de rijksoverheid gevolgd ter voorkoming van verwarring over een eventuele andere zienswijze. Het doel is immers om de budgettaire impact van belastingwetgeving te belichten, waarvoor juist de insteek van de rijksoverheid bepalend is. Oftewel, een heffing is een belasting, omdat de rijksoverheid deze zo kwalificeert en behandelt. Desalniettemin wordt wel degelijk ook bezien of deze insteek van de overheid steeds goed uitpakt, maar in het onderzoek wordt niet met een eigenstandige definitie van belastingen gewerkt.

122 Art. 1, eerste lid, Wet op de accijns: ‘Onder de naam accijns wordt een belasting geheven van (...)’

123 Visser 2008, p. 13-14. Reugebrink 1967, p. 281-282, spreekt over ‘bestedingsbelastingen op binnenlands verbruik van specifieke producten’. Zie overigens ook de uitgebreide beschouwingen over accijnzen (en invoerrechten) van Van der Poel 1928.

124 Zie paragraaf 2.4.1.2.

125 Zie paragraaf 2.4.1.1 over retributie/bijdrage en paragraaf 2.4.2.1 over sociale premies.

2.5 CONCLUSIE

Belastingen zijn onontbeerlijk voor het (voort)bestaan en functioneren van de hedendaagse samenleving en rechtstaat. Zij fungeren in de eerste plaats als financieel infuus voor de uitvoering van de overheidstaak. Dit budgettaire doel is dan ook het primaire doel van belastingheffing. Daarnaast kan sprake zijn van andere doelen, waarbij belastingmiddelen of onderdelen daarvan fungeren als een sturingsmechanisme van overheidsbeleid. Het budgettaire doel is bij dit zogenoemde fiscaal instrumentalisme weliswaar steeds aanwezig, maar het belang van de sturing overschaduwde dat.

Belastingen zijn overheidsheffingen, maar overheidsheffingen zijn niet steeds ook belastingen. Daar waar tegenover de heffing een tegenprestatie van de overheid aan een individu of een groep staat, komt een retributie respectievelijk een bijdrage in beeld. Het onderscheid is evenwel niet altijd scherp. Heffingen met een vorm van tegenprestatie kunnen als een niet-belastingontvangst geëtiketteerd worden. Er zijn echter ook voorbeelden waarbij deze toch als belasting wordt gezien en behandeld (vgl. bankenbelasting). Daarnaast worden bestemmingsheffingen onderscheiden, waarbij de opbrengst voor een specifieke overheidstaak wordt aangewend anders dan voor de ongedifferentieerde algemene overheidstaak. Het komt voor dat een bestemmingsheffing niet het etiket belasting krijgt (vgl. opslag duurzame energie), maar een bestemmingsheffing is in wezen wel een belasting, mits sprake is van een publiek opbrengstdoel. Een specifieke of algemene overheidstaak als financieringsdoel maakt voor de heffing als zodanig immers geen verschil. Daar komt bij dat op rijksniveau een zuivere bestemmingsheffing moeilijk realiseerbaar is vanwege de nationale begrotingsspelregel om de inkomsten en de uitgaven te scheiden. Sociale premies kennen een vorm van tegenprestatie (recht op uitkering als het verzekerde risico zich voordoet) als een bestemming (sociale fondsen). Sociale premies worden onderscheiden van belastingen, maar dat verschil is niet altijd duidelijk als gevolg van onder andere de gelijke heffingssystematiek en inning. Bovendien zitten de sociale premies en de belastingen onder de begrotingsspelregels in hetzelfde schuitje van de collectieve lasten.

Hoewel een duidelijke en vastomlijnde definitie van belastingen niet voorhanden is en ook niet door de rijksoverheid is gegeven, zijn er wel elementen die steeds naar voren komen. Het betreft een betaling aan de overheid, waarbij in ieder geval sprake is van: een publieke grondslag,¹²⁶ afdwingbaarheid en een publiek opbrengstdoel. Bovendien staat tegenover de betaling geen individueel aanwijsbare tegenprestatie. In het onderzoek wordt in beginsel de benadering van de rijksoverheid gevolgd, aangezien een heffing die aldus wordt bestempeld als een belasting valt binnen het onderzoeksterrein van de budgettaire impact van belastingwetgeving.

126 Deze publieke grondslag dient een wet in formele zin te zijn, zie paragraaf 3.2.