

Dr. H.M. Roose

Heffingsmethoden, een valse dichotomie?

Een onderzoek naar de factoren bij de keuze en de vormgeving van de heffingsmethoden van rijksbelastingen

 Wolters Kluwer

Deventer – 2019

INHOUDSOPGAVE

Lijst van afkortingen / IX

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Ruim een halve eeuw een pleidooi voor een andere heffingsmethode / 1
- 1.2 Een pleidooi, gebaseerd op drie veronderstellingen / 3
- 1.3 Een eerste verkenning van het onderzoeksterrein / 4
- 1.4 Relevantie van het onderzoek / 6
- 1.5 Probleemstelling / 8
- 1.6 Terminologie en afbakening / 10
 - 1.6.1 Terminologie / 10
 - 1.6.2 Afbakening van het onderzoek / 12
- 1.7 Toegepaste onderzoeksmethoden / 14
 - 1.7.1 Dogmatische onderzoeksmethode / 14
 - 1.7.2 Exploratief onderzoek / 15
 - 1.7.3 Rechtsvergelijkend onderzoek / 16
 - 1.7.4 Geen onderzoek naar de mogelijke invloed op het nalevingsgedrag van belastingplichtigen / 18
 - 1.7.5 Ontwikkelen van een afwegingskader / 19
- 1.8 Hoofdstukindeling / 20

HOOFDSTUK 2

Ontstaansgeschiedenis van de Nederlandse heffingsmethoden / 21

- 2.1 Inleiding / 21
- 2.2 Het stelsel van Gogel / 21
 - 2.2.1 Wel of geen eigen aangifte? / 23
- 2.3 De Stelselwet van 1821 / 25
 - 2.3.1 Opnieuw de vraag: wel of geen eigen aangifte? / 27
- 2.4 Eén algemene wet met daarin de heffingsmethoden / 30
- 2.5 Analyse / 31
- 2.6 Conclusie / 32

HOOFDSTUK 3

Onderlinge vergelijking van de Nederlandse heffingsmethoden / 33

- 3.1 Inleiding / 33
- 3.2 Literatuurstudie / 33
 - 3.2.1 Aanleiding voor de uiteindelijk gekozen aanpak / 33
 - 3.2.2 Vier kernelementen / 36
- 3.3 Eerste kernelement: het doen van aangifte / 37
 - 3.3.1 Algemeen / 37
 - 3.3.2 De functie van de aangifte bij het bepalen van de belastingschuld / 37
 - 3.3.3 De wijze waarop aangifte moet worden gedaan / 38
 - 3.3.4 De hoeveelheid in te vullen gegevens / 39
 - 3.3.5 De termijn voor het doen van aangifte / 40
 - 3.3.6 De verzwarende van de bewijslast / 41
 - 3.3.7 Tussenanalyse: het doen van aangifte vergeleken / 42
- 3.4 Tweede kernelement: het toezicht / 43
 - 3.4.1 Inleiding / 43
 - 3.4.2 Toezicht vooraf / 43
 - 3.4.3 Toezicht achteraf bij aangiftebelastingen / 47
 - 3.4.4 Toezicht achteraf bij aanslagbelastingen / 48
 - 3.4.5 Tussenanalyse: het toezicht vergeleken / 52
- 3.5 Derde kernelement: de termijn voor het betalen van het verschuldigde belastingbedrag / 53
- 3.6 Vierde kernelement: de boeten / 53
 - 3.6.1 Inleiding / 53
 - 3.6.2 Wettelijke maxima / 54
 - 3.6.3 Boetebedragen grond van het BBBB / 55
 - 3.6.4 Tussenanalyse: de boeten vergeleken / 56
- 3.7 Conclusie / 57

HOOFDSTUK 4

Ontwikkelingen op het vlak van het toezicht / 61

- 4.1 Inleiding / 61
- 4.2 Navorderingsvereisten / 61
 - 4.2.1 De onderzoeksplicht van de inspecteur / 61
 - 4.2.2 Navordering in geval van kenbare fouten / 64
 - 4.2.3 Afscheid van de eis van het nieuwe feit? / 67
 - 4.2.4 Tussenanalyse / 70
- 4.3 Actieve informatieplicht (artikel 10a AWR) / 71
- 4.4 Het vooraf invullen van gegevens / 73
- 4.5 Horizontaal toezicht / 76
- 4.6 Conclusie / 77

HOOFDSTUK 5

Onderlinge vergelijking van in andere landen toegepaste heffingstechnieken / 79

- 5.1 Inleiding / 79
- 5.2 Literatuurstudie / 79
- 5.3 Onderzoekresultaten / 82
 - 5.3.1 Eerste kernelement: het doen van aangifte / 82
 - 5.3.2 Tweede kernelement: het toezicht / 84
 - 5.3.3 Derde kernelement: de boeten / 86
 - 5.3.4 Vierde kernelement: het informeren van belastingplichtigen over het verschuldigde belastingbedrag / 88
- 5.4 Analyse / 90
- 5.5 Conclusie / 91

HOOFDSTUK 6

Relevante factoren bij de keuze van de heffingsmethode / 93

- 6.1 Inleiding / 93
- 6.2 Initiële keuze van heffingsmethoden / 93
 - 6.2.1 Onderzoekopzet / 93
 - 6.2.2 Initiële keuzes bij rijksbelastingen / 94
 - 6.2.3 Initiële keuzes bij decentrale belastingen / 100
- 6.3 Omzettingen van heffingsmethoden / 102
 - 6.3.1 Inleiding / 102
 - 6.3.2 Opvattingen ten aanzien van omzettingen van rijksbelastingen / 103
 - 6.3.3 Omzettingen bij decentrale belastingen / 106
 - 6.3.4 Omzettingen in het buitenland / 107
- 6.4 De vier factoren en hun impact / 114
- 6.5 Aanzet voor een afwegingskader / 116
- 6.6 Conclusie / 118

HOOFDSTUK 7

Conclusies en aanbevelingen / 119

- 7.1 Inleiding / 119
- 7.2 De probleemstelling en bijbehorende onderzoeksvragen / 120
- 7.3 Opzet van het onderzoek / 120
- 7.4 Uitkomsten van het onderzoek / 121
 - 7.4.1 Waarom zijn er verschillende heffingsmethoden? / 121
 - 7.4.2 Wat zijn de belangrijkste kenmerken van de heffingsmethoden en waarin verschillen ze van elkaar? / 121
 - 7.4.3 Welke heffingstechnieken worden in andere landen toegepast? / 122
 - 7.4.4 Hoe worden initiële keuzes en keuzes voor omzettingen gemaakt? / 123
- 7.5 Conclusies / 123
- 7.6 Aanbevelingen voor de toekomst / 124

Literatuurlijst / 127

BIJLAGEN

BIJLAGE 1

Expertsinterviews / 153

BIJLAGE 2

Aantal door de Belastingdienst verwerkte aangiften in relatie tot de omvang van diens personeelsbestand (periode 1956-2015) / 163

BIJLAGE 3

Belastingen vermeld in de rijksbegrotingen 1815-2018 / 165

BIJLAGE 4

Beschrijving van de toegepaste heffingstechnieken in veertien landen / 179

BIJLAGE 5

Ingevoerde belastingen en hun heffingsmethoden / 189

Samenvatting / 193

Summary / 199

Jurisprudentieregister / 205

Trefwoordenlijst / 207

Curriculum Vitae / 211

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Ruim een halve eeuw een pleidooi voor een andere heffingsmethode

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) signaleert al enkele jaren dat het heffen van belasting over het inkomen in steeds meer landen, vooral niet-Europese, plaatsvindt op basis van de principes van 'self-assessment'. Dit houdt volgens de OESO in dat niet langer alle of de meeste aangiften door belastingdienstmedewerkers worden onderzocht voordat aan belastingplichtigen een aanslag wordt opgelegd ('administrative assessment').¹ In de constatering van de OESO klinkt een soort aansporing door aan andere landen om ook na te denken over een omzetting naar 'self-assessment'. Voor Nederland komt dit erop neer dat belastingen, waarbij de heffing en inning thans plaatsvindt op basis van 'heffing bij wege van aanslag' (zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting), zouden worden getransformeerd in belastingen op basis van 'heffing bij wege van voldoening op aangifte'. Anders gezegd: de 'aanslagbelastingen' zouden worden omgevormd tot 'aangiftebelastingen'.

Een decennialange pleitbezorger voor een dergelijke omvorming in Nederland is de Vereniging van Hogere ambtenaren bij het Ministerie van Financiën (VMHF). Op 25 mei 1962, tijdens een algemene vergadering van de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijks belastingen (een rechtsvoorganger van de VHMf), werpt de toenmalige voorzitter Van Lanschot Hubrecht in zijn jaarrede de vraag op of de methode van aanslagregeling voor de inkomsten-, vermogens- en vennootschapsbelasting in Nederland kon en mocht worden bestendigd. In plaats daarvan stelt hij een systeem van heffing voor waarbij de berekening en afdracht van belasting aan de belastingplichtige wordt overgelaten en de Belastingdienst achteraf steekproefsgewijs controleert. Van Lanschot Hubrecht geeft hierbij aan dat dit systeem in de Verenigde Staten voor de income tax al wordt toegepast. Hij plaatste zijn vraag tegen de achtergrond van uitstroom van personeel, toename van werk door bevolkingsaanwas en stijgende welvaart en de achterstand in het werk bij de Nederlandse Belastingdienst.² Op 16 oktober 1952, ruim negen jaar voor de jaarrede van Van Lanschot Hubrecht, wees Doedens er in zijn rede ter gelegenheid van de dies natalis van de Rijksbelastingacademie al op dat voor de wijze van heffen kan worden geleerd van de werkwijze in andere landen.^{3,4} Doedens was vooral van mening dat de betaling van

1 OECD, 2015, p. 308; en OECD, 2013, p. 303.

2 Utrechtsch Nieuwsblad 26 mei 1962, p. 3.

3 Van der Poel, 1952; zie ook Lokin, 2006, p. 42-45.

4 Doedens was enkele maanden daarvoor tot hoogleraar aan de universiteit van Groningen benoemd. Tot dat moment was hij onder andere als docent werkzaam geweest aan de Rijksbelastingacademie.

belasting zoveel mogelijk (zowel qua tijdstip als qua moment) zou moeten aansluiten bij de stroom van inkomsten die aan een belastingplichtige toevloeit⁵:

“Of ons systeem, dan wel de alom in het buitenland toegepaste spontane vooruitbetalingen de voorkeur verdienen, waag ik niet te beoordelen. Een onderzoek naar de praktische ervaringen in het buitenland opgedaan, moet hier aan het vellen van een oordeel vooraf gaan.

(...)

Het voorgaande ten slotte samenvattende kan worden geconcludeerd, dat de heffing van de inkomstenbelasting op de grondslag “pay-as-you-go” voor de werknemers en de gepensioneerden welhaast zo dicht mogelijk is bereikt. Voor de zelfstandigen zijn wij aanzienlijk verder van het doel, doch voor deze groep kunnen nog verschillende verbeteringen worden overwogen, waarbij ook de buiten ons land gekozen oplossingen leerrijk zijn. Een zekere differentiatie tussen de belastingplichtigen naar gelang van het bedrag dat zij hebben op te brengen, met voor de “grootste” belastingplichtige een bepaalde verschuiving van accent naar de voorlopige aanslagen, in dier voege dat daaraan wat meer aandacht worde besteed dan tot dusver, lijkt gerechtvaardigd.”^{6,7}

In de ruim vijftig jaar na de jaarrede in 1962 heeft de inspecteursvereniging drie voorstellen gepubliceerd, waarin ze pleit voor een omzetting van de heffingsmethode van de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Het eerste verscheen in 1964.^{8,9} Het tweede dateert van 1995.¹⁰ En het laatste voorstel is gepubliceerd in 2012.¹¹ Ook heeft de Vereniging van Adjunct-inspecteurs van 's Rijks belastingen in 1990 een symposium georganiseerd over “de invoering van een systeem van afdoening op aangifte”.¹² Naar aanleiding hiervan is een themanummer van het Weekblad voor Fiscaal Recht verschenen (WFR 1990/5923) waarin de bijdragen van de sprekers op dit symposium zijn opgenomen en dat ook een

5 De in dat verband vaak gebruikte begrippen ‘pay as you go’ (PAYG) en ‘pay as you earn’ (PAYE) betekenen feitelijk hetzelfde. Het is een systematiek voor belastingplichtigen om het door hen (verwachte) verschuldigde bedrag in termijnen te (laten) voldoen. De term PAYE wordt onder andere in het Verenigd Koninkrijk gebruikt (ingevoerd in 1944) en PAYG onder andere in de Verenigde Staten en Australië. Zie onder andere: Lymer & Oats, 2010, p. 16; https://en.wikipedia.org/wiki/Pay-as-you-go_tax; en <https://www.irs.gov/taxtopics/tc306.html>.

6 Doedens, 1952.

7 Uit het verslag van de forumdiscussie van het symposium van de Vereniging van Adjunct-inspecteurs in 1990 (hierna), blijkt dat Reugebrink in zijn opening verwijst naar deze diesrede (zie Stevens, 1990, p. 1072). Reugebrink is van mening dat Doedens in de rede de heffingstechniek van pay as you go al verdedigde. Ik deel deze opvatting van Reugebrink niet. Doedens heeft – zo blijkt ook uit het citaat – namelijk expliciet gesteld dat hij geen voorkeur wil uitspreken voor een andere wijze van heffen zonder dat daar vooraf onderzoek naar is gedaan.

8 Jansma, 1965, p. 527 e.v.

9 Dit voorstel is opgesteld door een commissie die onder leiding stond van de in 2015 overleden Reuvers. Door Happé wordt hij aangeduid als iemand die zijn hele leven een pleitbezorger is geweest van de visie om de heffingsmethode van de inkomsten- en de vennootschapsbelasting om te zetten naar voldoening op aangifte. Zie Happé, 2015, p. 63.

10 VHMF, Voldoening op aangifte, 1995. Het rapport is uitgebracht door een commissie die onder leiding stond van J.W. van der Voort (op dat moment medewerker van de Belastingdienst).

11 VHMF, 2012, p. 5 en 6; en zie ook Rutten, 2013, p. 418 e.v.

12 Op 1 mei 1991 fuseerde de Vereniging van Adjunct-inspecteurs van 's Rijks belastingen met de toenmalige Vereniging van inspecteurs van 's Rijks belastingen. In 1993 fuseerden de Vereniging van Inspecteurs van 's Rijksbelastingen, de Koninklijke Broederschap van Ontvangers en de Vereniging van Overheidsaccountants tot de VHMF.

verslag bevat van de forumdiscussie.¹³ In paragraaf 6.3.2 van dit proefschrift bespreek ik een relevant deel van deze bijdragen.

1.2 Een pleidooi, gebaseerd op drie veronderstellingen

Uit de verschillende in paragraaf 1.1 genoemde voorstellen maak ik op dat aan de voorkeur van de inspecteursvereniging, om de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting om te zetten naar aangiftebelastingen, drie veronderstellingen ten grondslag liggen die niet expliciet worden gemaakt. Overigens geldt dat niet alleen voor de inspecteursvereniging, ook bij de OESO (die een beweging naar 'self-assessment' signaleert) blijkt dat het geval. Hieronder zet ik de veronderstellingen uiteen.

De eerste veronderstelling is dat de heffingsmethoden elkaars tegenpolen zijn, waardoor er een keuze moet worden gemaakt tussen de ene of de andere. Dat klopt wanneer wordt uitgegaan van omschrijvingen als deze:

- Bij een aanslagbelasting stelt de inspecteur de belastingschuld vast. Bij een aangiftebelasting berekent de belastingplichtige zelf hoe hoog de belastingschuld is.¹⁴
- Bij een aanslagbelasting berekent de Belastingdienst hoeveel belasting de belastingplichtige is verschuldigd. Bij een aangiftebelasting berekent de belastingplichtige zelf hoeveel belasting hij moet betalen.¹⁵
- Bij een aanslagbelasting ligt de verantwoordelijkheid voor de berekening van de belasting bij de inspecteur. Bij een aangiftebelasting ligt de verantwoordelijkheid voor de berekening van de belasting bij de belastingplichtige.¹⁶

De vraag is echter of deze omschrijvingen, en daarmee het beeld van tegenpolen, wel juist zijn. Wat houdt het verschil in verantwoordelijkheid bijvoorbeeld in? Betekent dit dat in het geval van een aanslagbelasting de belastingplichtige geen enkele verantwoordelijkheid heeft ten aanzien van het formaliseren van de belastingschuld? Of ligt een en ander genuanceerder en heeft de belastingplichtige wel degelijk enige verantwoordelijkheid? Ik wijs ik er bovendien op dat de omschrijvingen uitgaan van een soort onveranderlijke grootheden. Dat zou inhouden dat de verantwoordelijkheidsverdeling sinds de invoering van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) niet is veranderd. En in hoeverre klopt het beeld nog dat enkel bij een aangiftebelasting de belasting- of inhoudingsplichtige uitrekent hoeveel belasting hij is verschuldigd? Met de huidige aangifteprogrammatuur voor de inkomstenbelasting kunnen partners bepaalde inkomensbestanddelen tegenwoordig net zo lang verdelen tot hun gezamenlijke bedrag aan belasting zo laag mogelijk is.

13 De sprekers waren: prof. mr. H.J. Hofstra, mr. M. Romyn, prof. dr. L.G.M. Stevens, C.L.W. van Slobbe RA en mr. F.W. Imhof.

14 Zie bijvoorbeeld Wikipedia ([https://nl.wikipedia.org/wiki/Belastingaangifte_\(Nederland\)](https://nl.wikipedia.org/wiki/Belastingaangifte_(Nederland))).

15 http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/aangifte_doen/aangifte_doen_belastingen_en_premies_betalen/aanslag_belastingen/ en http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/aangifte_betalen_en_toezicht/aangifte_doen/aangifte_doen_belastingen_en_premies_betalen/aangiftebelastingen_u_berekent_zelf_hoeveel_belasting_u_moet_betalen.

16 <http://www.taxence.nl/aanslagbelasting.44929.lynkx> en <http://www.taxence.nl/aangiftebelasting.44913.lynkx>.

De tweede veronderstelling is dat de Nederlandse heffingsmethoden kunnen worden vereenzelvigd met de heffingstechnieken die in het buitenland worden toegepast. De Nederlandse voldoening op aangifte en afdracht op aangifte worden daarbij als een equivalent gezien van het Duitse “Selbstbesteuerung” of het Engelse “selfassessment”.¹⁷ Daarnaast ligt in deze veronderstelling de opvatting besloten dat er wereldwijd sprake is van twee universele heffingstechnieken. In de fiscale literatuur worden deze vaak aangeduid als enerzijds ‘self-assessment’ en anderzijds ‘direct assessment’ of ‘administrative assessment’. De vraag is of die vermeende universaliteit daadwerkelijk bestaat.

De derde veronderstelling is dat altijd duidelijk is op grond van welke factoren de heffingsmethode moet worden gekozen. De argumenten die de inspecteursvereniging aandraagt, hebben (mede vanuit haar rol als de belangenbehartiger van de (hoger opgeleide) belastingambtenaren en de Belastingdienst in algemene zin) vooral betrekking op het wegvallen van de wettelijk verplichte aanslagregeling en daarmee het vergroten van de efficiency van de Belastingdienst. Daarnaast wil zij de correctiemogelijkheden vergroten om eventuele fouten in aanslagen gemakkelijker te kunnen herstellen. Dit roept de vraag op welke factoren relevant zijn bij het maken van een keuze ten aanzien van de heffingsmethoden. Zijn dat vooral factoren ten gunste van de uitvoering door de Belastingdienst of zijn er ook andere relevante factoren?

Het vergt nader onderzoek om vast te kunnen stellen of en in hoeverre bovenstaande veronderstellingen juist zijn.

1.3 Een eerste verkenning van het onderzoeksterrein

Uit een eerste verkenning blijkt echter dat het antwoord niet zomaar is te vinden. In de parlementaire stukken van de AWR heeft de fiscale wetgever niet geëxpliciteerd in welke gevallen moet worden gekozen voor een aanslag- dan wel voor een aangiftebelasting. Verder is er met betrekking tot de heffingsmethoden in de Nederlandse fiscale literatuur vooral aandacht voor de toepassing van relevante wettelijke bepalingen in individuele gevallen (het doen van aangifte, opleggen van aanslagen en boeten, het wel of niet kunnen navorderen en naheffen). Aan het waarom van verschillende heffingsmethoden, een vergelijking daartussen, welke ontwikkelingen zich in de tijd hebben voorgedaan en hoe een keuze tussen de heffingsmethode moet worden gemaakt, wordt daarentegen nauwelijks aandacht besteed.¹⁸ Voor zover ik heb kunnen nagaan, is de keuze van de heffingsmethode bijvoorbeeld in geen van de sinds 1925 uitgebrachte Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap onderwerp van onderzoek geweest.¹⁹ Ter gelegenheid van het vijftigjarig bestaan van de inspecteursvereniging is er in 1935 wel een gedenkboek uitgebracht waarin Den Hartog het vraagstuk rondom de wijze waarop belasting wordt geheven licht aanstipt. Hij richt zich echter vooral op de positie van de aangifte binnen de verschillende heffingstechnieken en

¹⁷ Jansma, 1965, p. 527 e.v.

¹⁸ Zie ook de kritiek van Pieterse die stelt dat belastingwetenschappers niet zijn opgeleid om buiten de grenzen van de “casuïstiek en techniek” te opereren. In: Pieterse, 2015, p. 57.

¹⁹ De Vereniging voor Belastingwetenschap is opgericht in 1925. Schuttevåer stelt dat het oprichtingsmoment van deze vereniging min of meer samenvalt met het tot ontwikkeling komen van de belastingwetenschap in Nederland. Zie Schuttevåer, 1975, p. 5-10.

niet zozeer op de vraag in welke gevallen welke techniek moet worden gekozen. Toch valt er tussen de regels door te lezen dat Den Hartog van mening is dat daar waar het feiten betreft die eenvoudig kunnen worden gecontroleerd, de belastingplichtige die feiten met behulp van een zogenoemde eigen aangifte (zie meer hierover in paragrafen 2.2.1 en 2.3.1) kan aangeven bij de inspecteur. Daar waar het om moeilijker controleerbare gegevens gaat, heeft die eigen aangifte in zijn ogen minder waarde. Den Hartog noemt in dat verband de toenmalige directe belastingen als voorbeeld. Daar was het de rol van de inspecteur om een inkomen of een vermogen – en daarmee een aanslag – vast te stellen. Echter, ook daar is de inspecteur vaak aangewezen op de informatie die de belastingplichtige hem in de aangifte verschaft, ondanks dat menigeeen weet – zo stelt Den Hartog – dat daar in de praktijk het nodige aan schort. In dat geval neemt het belang toe van een goed opgeleid ambtenarenapparaat, dat ook bekend is met de situatie van de belastingplichtigen.²⁰

In hun driedelige handboek 'Het Belastingrecht. Zijn Grondslagen En Ontwikkelingen' komen Adriani en Van Hoorn tot de conclusie dat achter de toenmalige groepering van de belastingen naar hun heffingstechnieken ('directe' en 'indirecte' belastingen) geen uitgebreide gedachte zit.²¹ Deze wijze van groepering duidt De Vries aan als een indeling naar het juridisch-administratieve criterium der heffingstechniek.²² Scheltens spreekt over een "onderscheiding (welke) weliswaar aanvankelijk grotendeels samenviel met de overeenkomstige economische onderscheiding, maar niettemin alleen een administratiefrechtelijke onderscheiding was."²³ Evenals Den Hartog stellen ook Hofstra en Feteris dat vooral de ingewikkeldheid van de belastingwet en de deskundigheid van de belastingplichtigen bepalend zijn voor de keuze van de heffingsmethode. Als het formaliseren van de belastingschuld een zo ingewikkelde zaak wordt dat dit onmogelijk door de belastingplichtige zelf kan, moet dit in hun ogen door belastingambtenaren plaatsvinden. Dit is onder andere ook het geval als de bedragen waarom het gaat te hoog worden om op een juiste formalisering daarvan door de belastingschuldige te kunnen vertrouwen. In dat geval kan volgens Hofstra en Feteris niet worden volstaan met formalisering door de belastingplichtige zelf en toezicht achteraf door de Belastingdienst.²⁴ De keuze voor een aanslagbelasting, met toezicht vooraf (op het moment van het vaststellen van de aanslag), ligt dan in hun ogen meer voor de hand.

In Nederland heft niet alleen de Rijksoverheid belastingen, ook de decentrale overheden (gemeenten, provincies en waterschappen) doen dat. Deze belastingen kennen eveneens een heffingsmethode. Voor de decentrale belastingen geldt dat ze kunnen worden geheven

20 Den Hartog, 1935, p. 81 en 83.

21 Adriani & Van Hoorn, 1954, p. 145.

22 De Vries, 1970, p. 75.

23 Scheltens, 1970, p. 70.

24 Hofstra, 1974, p. 200-201; Feteris, 2005, p. 9-31.

bij wege van aanslag, bij wege van voldoening op aangifte of op andere wijze.²⁵ Heffing bij wege van afdracht op aangifte is niet toegestaan.²⁶ Vanwege de administratieve last die afdracht op aangifte met zich meebrengt voor de inhoudingsplichtige (een derde) heeft de wetgever het niet nodig geacht deze heffingsmethode ter beschikking te stellen voor de decentrale overheden.²⁷ Ook voor de door decentrale overheden geheven belastingen geldt dat ik geen handboeken of andere bronnen heb kunnen vinden die zich specifiek richten op de toegepaste heffingsmethoden. Enkel bij de behandeling van specifieke belastingen komt de heffingsmethode in het voorbijgaan aan de orde. Daarbij wordt voor een belangrijk deel verwezen naar literatuur of jurisprudentie die vooral betrekking heeft op de rijksbelastingen.

Er is mij echter niet gebleken van onderzoek naar de onderlinge vergelijkbaarheid van de buitenlandse heffingstechnieken met de Nederlandse aangifte- en aanslagbelastingen. Van der Hel gaat er in haar proefschrift echter wel van uit dat de begrippen aangiftebelasting en self-assessment enerzijds en aanslagbelastingen en administrative of direct assessment anderzijds synoniemen zijn.²⁸ De Vereniging van Adjunct-inspecteurs van 's Rijks belastingen gaat er in haar symposium in juni 1990 ook van uit dat de Amerikaanse techniek van self-assessment vergelijkbaar is met wat in Nederland wordt aangeduid als een aangiftebelasting.²⁹

Het bovenstaande maakt duidelijk dat er na een eerste verkenning er alles behalve een duidelijk antwoord mogelijk is op de veronderstellingen die ten grondslag liggen aan de opvattingen van de inspecteursvereniging. Daar komt bij dat er in Nederland ten aanzien van de keuze en vormgeving van de heffingsmethoden sprake is van een behoorlijk braakliggend onderzoeksterrein. Vanuit de belastingwetenschap kan er daardoor slechts in beperkte mate een onderbouwde bijdrage worden geleverd aan vraagstukken die verband houden met de keuze tussen de ene of de andere heffingsmethode of specifieke aanpassingen binnen een heffingsmethode.

1.4 Relevantie van het onderzoek

Een eerste reden om onderzoek te verrichten naar de heffingsmethoden is de constatering dat er naar dit onderwerp nauwelijks onderzoek is gedaan. Behalve het jarenlange pleidooi van de inspecteursvereniging om aanslagbelastingen om te zetten naar aangiftebelastingen, doen zich momenteel ook een aantal andere relevante ontwikkelingen voor. In het kader

25 De heffing op andere wijze is in feite een verzamelnaam voor een relatief vormvrij systeem bij uitsluitend lokale heffingen. Het wordt vooral gebruikt bij vrij eenvoudige heffingen zoals leges en rechten. De manier waarop de heffing in dat geval concreet plaatsvindt, wordt meestal omschreven in de desbetreffende verordening of de toelichting daarop. Omdat deze heffingsmethode niet is opgenomen in de AWR, wordt deze voor de toepassing van de AWR en Invorderingswet aangemerkt als heffing bij wege van aanslag. De daaraan gekoppelde bevoegdheden en verplichtingen worden daarmee van toepassing verklaard op de lokale belastingambtenaar en belastingplichtige. Zie: Van der Burg e.a., 2011, p. 506.

26 Zie artikel 233 Gemeentewet, artikel 227c Provinciewet en artikel 125 Waterschapswet.

27 Feteris, 2005, p. 160.

28 Van der Hel-van Dijk, 2009, p. 150-152.

29 Naar aanleiding van dit symposium is het themanummer WFR 1990/5923 verschenen met daarin onder andere de schriftelijke bijdragen van verschillende sprekers.

van het – binnenkort formeel in te trekken³⁰ – voorstel Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst heeft de staatssecretaris van Financiën namelijk aangekondigd een onderzoek in te willen stellen naar de omvorming van de vennootschapsbelasting van een aanslag- naar een aangiftebelasting.³¹ In het voorjaar van 2015 heeft de staatssecretaris op een symposium van de VHMf ook geopperd dat de inkomstenbelasting van een aanslag- naar een aangiftebelasting wordt omgezet. Dit is ook te lezen in de aanbiedingsbrief bij de zogenoemde Investeringsagenda Belastingdienst³²

“Op termijn zou de inkomstenbelasting karakteristieken kunnen krijgen van een aangiftebelasting, in plaats van de aanslagbelasting die het nu is.”³³

De staatssecretaris lijkt zelfs nog een stap verder te willen gaan. In de investeringsagenda schrijft hij namelijk:

“Als voorbeeld voor de inkomstenbelasting valt te denken aan een systeem dat voor alle belastingmiddelen zo veel mogelijk gelijk kan zijn, bijvoorbeeld qua correctiemogelijkheden.”³⁴

Hierin klinkt een streven in door om in de toekomst geen onderscheid meer te maken tussen aanslag- en aanslagbelastingen.³⁵ In min of meer dezelfde lijn heeft Poolen op de 25e editie van het Maastrichts Fiscaal Symposium (november 2015) voor 2020 een beeld geschetst van een belastingstelsel waarin er geen aanslagbelastingen meer zijn.³⁶ Daarnaast spelen er met enige regelmaat vraagstukken op het vlak van de navorderingsvereisten. In 2010 heeft dat geleid tot de invoering van artikel 16, lid 2, onderdeel c, AWR. In deze bepaling is navordering mogelijk gemaakt voor de gevallen waarin te weinig belasting is geheven doordat ten gevolge van een fout een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is (een zogenoemde redelijkerwijs kenbare fout).

Een andere reden om onderzoek te doen naar de heffingsmethoden is dat dit samen met het belastingsubject, het belastingobject en het tarief een basaal onderdeel vormt van een belastingwet.³⁷ De huidige heffingsmethoden zijn vastgelegd in de AWR. Naast een aantal algemeen geldende bepalingen over de aangifte (artikelen 6 tot en met 10 AWR; hoofdstuk II AWR), betreft dit ook een aantal specifieke bepalingen. Voor heffing bij wege

30 Bij brief van 16 oktober 2018 heeft de staatssecretaris van Financiën laten weten dat het wetsvoorstel is ingetrokken; Kamerstukken II 2018/19, 33 714, nr. 8. In een eerdere brief uit mei 2017 van de staatssecretaris van Financiën is te lezen dat de implementatie van dit wetsvoorstel grote investeringen met zich meebrengt en het gaat gepaard met complexiteit op het gebied van informatietechnologie. Bovendien zou het implementatietraject jaren in beslag nemen. De staatssecretaris concludeert op basis daarvan dat het wetsvoorstel achterhaald is en hij acht het wetsvoorstel daarom niet meer nodig. Zie Kamerstukken II 2016/17, 34 550 IX, nr. 24, p. 2.

31 Kamerstukken II 2012/13, 33 714, nr. 3, p. 15.

32 Ministerie van Financiën, 2015.

33 Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 236, p. 6.

34 Kamerstukken II 2014/15, 31 066, nr. 236, bijlage 515269, p. 11.

35 Onduidelijk is of deze ambitie nog overeind staat binnen de beheerste vernieuwing van de Belastingdienst die de staatssecretaris van Financiën thans voor staat. De laatste brief bevat daarover geen informatie. Kamerstukken II 2017/18, 31 066, nr. 403.

36 Van Tilburg, 2016.

37 Stevens, 1990, p. 1053-1061.

van aanslag zijn dat de artikelen 11 tot en met 18a AWR (hoofdstuk III) en voor heffing van belasting bij wege van voldoening of afdracht op aangifte gaat het om de artikelen 19 en 20 AWR (hoofdstuk IV). Daarnaast werkt de heffingsmethode ook door naar de van toepassing zijnde artikelen met betrekking tot de aard en de hoogte van een eventueel op te leggen bestuurlijke boete (artikel 67a tot en met 67q AWR; hoofdstuk VIIIA AWR). Elke Nederlandse belastingwet bevat een artikel dat bepaalt op welke wijze de desbetreffende belasting wordt geheven. Die bepaling leidt tot de toepassing van de hiervoor genoemde wetsartikelen in de AWR met betrekking tot de van toepassing zijnde heffingsmethode. Meer kennis over het onderscheid, de wijze waarop tussen de heffingsmethoden een keuze wordt gemaakt en de ontwikkeling van de heffingsmethoden acht ik om die reden van belang voor de fiscale wetenschap.

Naast een fiscaalwetenschappelijke relevantie is er ook een maatschappelijke relevantie om een onderzoek te doen naar dit onderwerp. Via de heffingsmethode komt namelijk een bepaalde (rechts)betrekking tussen de overheid (Belastingdienst/inspecteur) en de belastingplichtige of inhoudingsplichtige (hierna aangeduid als belastingplichtige) tot uitdrukking. Bij dit laatste moet vooral worden gedacht aan een verschil in de mate van rechtsbescherming. Daar komt bij een toenemende mate van rechtsonzekerheid als gevolg van steeds meer navorderingsmogelijkheden voor de Belastingdienst. Afhankelijk van de situatie weet een belastingplichtige gedurende 2, 5 of 12 jaar niet waar hij aan toe is. De heffingsmethode heeft ook invloed op de rechtshandhaving (de rechtsgelijkheid tussen belastingplichtigen, de administratieve lasten voor belastingplichtigen en de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst). Maatschappelijke opvattingen over hoe de verantwoordelijkheden tussen overheid (Belastingdienst) en belastingplichtigen moeten worden verdeeld, hebben uiteindelijk invloed op het keuzevraagstuk rondom de heffingsmethoden.

1.5 Probleemstelling

Bij een onderzoek naar de heffingsmethoden is het vooral bij rijksbelastingen van belang om rekening te houden met het feit dat zowel de keuze voor een heffingsmethode (zowel bij invoering als een latere omzetting) als de vormgeving daarvan de resultante is van een beleidspolitiek afwegingsproces. Naast uitvoerings- en fiscaalwetenschappelijke analyses spelen daarbij onder andere ook maatschappelijke opvattingen (over de verhouding tussen belastingplichtige en Belastingdienst), technologische, financiële en personele overwegingen en (uitruil van) politieke belangen en voorkeuren een rol.³⁸ Dit proces laat zich niet voorschrijven vanuit een wetenschappelijk perspectief. Wel is het mogelijk om een onderzoek te doen naar de factoren die in acht moeten worden genomen bij keuzes tussen heffingsmethoden en bij de vormgeving van die heffingsmethoden. Dit komt neer op het ontwikkelen van een theoretisch afwegingskader. Een dergelijk kader draagt er aan bij dat toekomstige keuzes en aanpassingen op een meer systematische manier tot stand komen. Daarnaast vergroot dit het inzicht in de afwegingen die daaraan ten grondslag liggen. Dat leidt uiteindelijk tot een verbetering van het fiscale wetgevingsproces en daarmee tot een hogere kwaliteit van de fiscale wetgeving.³⁹ Ook voor rechters is het in voorkomende gevallen

³⁸ Stevens & Lejour, 2016, p. 56, zie ook Boer, 2017, p. 30.

³⁹ Gribnau, 2010, p. 1-6, en Gribnau & Lubbers, 2010, paragraaf 2 in het bijzonder.

van belang om na te kunnen gaan hoe de fiscale wetgever tot zijn keuze(s) is gekomen (zoals bijvoorbeeld bij de vraag wat de grenzen zijn van de navorderingsmogelijkheden van de fiscus⁴⁰). Om die reden heb ik de volgende probleemstelling geformuleerd:

Welke factoren dienen de keuze en vormgeving van de heffingsmethoden bij rijksbelastingen te bepalen?

Om antwoord te kunnen geven op deze vraag onderscheid ik een aantal onderzoeksvragen en bijbehorende deelvragen. Zoals ik in de paragrafen 1.2 en 1.3 heb laten zien, is er ten aanzien van de heffingsmethoden sprake van een aantal impliciete veronderstellingen. Er zijn echter geen voorgaande onderzoeken waar gebruik van kan worden gemaakt om aan te tonen of en in hoeverre die veronderstellingen inhoudelijk juist zijn. Dit proefschrift richt zich daarom in eerste aanleg op het in kaart brengen van het ontstaan van de heffingsmethoden, een onderzoek naar onderlinge verschillen en het duiden van relevante ontwikkelingen. De verschillende onderzoeksvragen bijbehorende deelvragen zijn daardoor voor het merendeel eerst beschrijvend en vergelijkend van aard. Na deze inventarisatie ga ik over naar het normatieve deel van het onderzoek. Dit richt zich op de uiteindelijk te beantwoorden vraag welke factoren bepalend moeten zijn bij de keuze tussen de heffingsmethoden en de aanzet tot een afwegingskader ter ondersteuning van deze keuzes. Dit afwegingskader bevat de bij die keuze in acht te nemen factoren en is in die zin prescriptief.

Qua volgorde van onderzoeksvragen heb ik er daarom voor gekozen om te beginnen met het historische deel van het onderzoek. Dit beschrijft het ontstaan van de heffingsmethoden in Nederland. Daarna ga ik over naar de situatie nu en onderzoek ik of sprake is van tegenpolen. Dat doe ik aan de hand van een vergelijking op een aantal kernelementen. Ook onderzoek ik of zich binnen die kernelementen ontwikkelingen hebben voorgedaan. Met behulp van de onderzoeksresultaten is het mogelijk een beperkt rechtsvergelijkend onderzoek uit te voeren naar de vraag in hoeverre de Nederlandse heffingsmethoden overeenkomen met de methoden zoals die in andere landen worden toegepast. Al deze kennis ondersteunt de beantwoording van de laatste vraag, welke factoren een rol moeten spelen bij de keuze van een heffingsmethode bij invoering van een belasting (initiële keuze) als bij een latere omzetting.⁴¹ Daarvoor onderzoek ik zowel keuzes die in Nederland zijn gemaakt als keuzes in het buitenland. Ten slotte is het met behulp van de verzamelde informatie uit de deelonderzoeken mogelijk om een afwegingskader te ontwerpen. De onderzoeksvragen en deelvragen die ik onderscheid, zijn:

1. Hoe zijn de verschillende heffingsmethoden in Nederland tot ontwikkeling gekomen?
2. Wat zijn de belangrijkste kenmerken van de Nederlandse heffingsmethoden?
3. Waarin verschillen de Nederlandse heffingsmethoden van elkaar?

⁴⁰ Deze vraag is nadrukkelijk aan de orde geweest in Hoge Raad 7 december 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA9393, BNB 2008/178. De inhoudelijke bespreking van dit arrest komt aan bod in paragraaf 4.2.2.

⁴¹ Een voorstel tot een latere omzetting zou de uitkomst kunnen zijn van de derde levensfase van een wet: de evaluatiefase. Zie in dat verband Gribnau & Lubbers, 2010, paragraaf 2.3 in het bijzonder.

4. Welke heffingstechnieken worden er globaal in andere landen toegepast?
 - Welke heffingstechnieken worden er in andere landen toegepast?
 - Wat zijn de belangrijkste verschillen tussen die heffingstechnieken?
 - In hoeverre zijn die elders toegepaste heffingstechnieken te vergelijken met de in Nederland toegepaste heffingsmethoden?
5. Hoe worden initiële keuzes voor heffingsmethoden gemaakt?
 - Hoe gebeurt dat bij rijksbelastingen?
 - Hoe gebeurt dat bij decentrale belastingen?
6. Hoe worden keuzes voor latere omzettingen gemaakt?
 - Hoe gebeurt dat bij rijksbelastingen?
 - Hoe gebeurt dat bij decentrale belastingen?
 - Hoe gebeurt dat in het buitenland?
7. Hoe zou een afwegingskader ter ondersteuning van toekomstige keuzes van heffingsmethoden (initiële en omzettingen) eruit kunnen zien?

1.6 Terminologie en afbakening

1.6.1 Terminologie

Voor de wijze waarop belasting wordt geheven, worden in de Nederlandse fiscale literatuur verschillende begrippen gehanteerd. Naast *heffingsmethode* zijn dit *heffingstechniek* of *heffingssysteem*. Behalve om tot uitdrukking te brengen hoe een belasting wordt geheven, worden de begrippen heffingstechniek of heffingssysteem ook in een andere context gebruikt. De term heffingstechniek wordt door bijvoorbeeld Visser ook gebruikt om te duiden of belastingen naar draagkracht worden geheven en welke persoonlijke omstandigheden daarbij een rol spelen.⁴² Verder schrijft Spaanstra dat het zogenoemde realisatie-principe – het beginsel van de minste pijn – noodzakelijk voortvloeit uit de heffingstechniek en de heffingspsychologie.⁴³ We zien hier dat de term heffingstechniek op verschillende wijzen wordt gebruikt.

Ook het begrip heffingssysteem kent enkele van dergelijke voorbeelden. Zo duiden Van Hilten en Boender het oorspronglandbeginsel en het bestemmingslandbeginsel (als uitgangspunt bij grensoverschrijdende diensten van business to business) aan als heffingssysteem voor de omzetbelasting.⁴⁴ Kavelaars spreekt over heffingssysteem in het kader van de manier van heffing van premies werknemersverzekeringen (op dag- of jaarbasis).⁴⁵ Van Dijk en Meussen hanteren de term heffingssysteem als moment (van levering van het goed of toezegging van het voordeel) waarop de waarde van een vermogensbestanddeel moet worden bepaald.⁴⁶ Als laatste voorbeeld wijs ik nog op Van Houte die de heffing over de som van de toegevoegde waarden in de schakels van ondernemers als het heffingssysteem van de omzetbelasting noemt.⁴⁷

⁴² Visser, 1954.

⁴³ Spaanstra, 1963.

⁴⁴ Van Hilten & Boender, 2010, p. 25.

⁴⁵ Kavelaars, 2000.

⁴⁶ Van Dijk & Meussen, 2004, p. 68.

⁴⁷ Van Houte, 2009, p. 129.