

## Direct versus indirect - Een diffuse dichotomie

Wijtvliet, L.W.D.

*Published in:*

MBB: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk

*Document version:*

Publisher's PDF, also known as Version of record

*Publication date:*

2014

[Link to publication](#)

*Citation for published version (APA):*

Wijtvliet, L. W. D. (2014). Direct versus indirect - Een diffuse dichotomie: Een verkenning van de betekenis en invulling van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen. *MBB: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk*, 394-412.

### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright, please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

## PEER-REVIEWED ARTIKEL

# Direct versus indirect: een diffuse dichotomie. Een verkenning van de betekenis en invulling van het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen

L. W.D. Wijtvliet MSc<sup>1</sup>

Het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen heeft in de Nederlandse fiscale literatuur van de afgelopen decennia een sluimerend bestaan geleid en dreigt daarmee – geheel ten onrechte – in de vergetelheid te raken. In deze bijdrage rakelt de auteur deze thematiek weer op. Hij laat zien dat dit onderscheid meer voeten in de aarde heeft dan men aan de hand van een beschouwing van eerdergenoemde Nederlandse fiscale literatuur geneigd zou zijn te denken. Hiertoe worden eerst aan de hand van een kleine rechtsvergelijking de redenen die ten grondslag liggen aan het onderscheid inzichtelijk gemaakt. Vervolgens worden verschillende manieren waarop het onderscheid pleegt te worden aangebracht, belicht. Tot besluit formuleert de auteur een eigen preliminaire werkdefinitie van directe en indirecte belastingen voor onderzoeksdoeleinden.

Het belastingrecht kenmerkt zich door een veelheid aan tegenstellingen, waaraan veelal uiteenlopende materieel- en formeelrechtelijke consequenties worden verbonden. Zo valt eigen en vreemd vermogen sinds jaar en dag een verschillende fiscale behandeling ten deel. Ook kan worden gedacht aan de (rechts)vorm waarin een onderneming wordt gedreven en aan de kwalificatie van inkomen als actief dan wel passief. De wetenschappelijke aandacht voor dergelijke verschillen is onverminderd groot. Dat kan (ten onrechte) niet van iedere tweedeling worden gezegd.

Zo vormt het onderscheid tussen directe en indirecte belastingen anno 2014 een relatief onderbelicht vraagstuk.<sup>3</sup> Waar fiscale handboeken in het verleden relatief lange passages wijdden aan de classificatie van belastingen<sup>4</sup> en dit onderscheid ook in een enkele afscheidsbundel<sup>5</sup> voorwerp van verhandeling vormde, heeft het onderwerp zich de laatste decennia in relatief weinig aandacht kunnen verheugen. De thematiek dreigt hiermee te verworden tot slechts een spreekwoordelijke voetnoot binnen het fiscaal-wetenschappelijke discours.

Op het eerste gezicht moge dit logisch en weinig verwonderlijk heten. Niet alleen heeft het onderscheid in Nederland met het buiten werking stellen van de richtige heffing sterk aan belang ingeboet.<sup>6</sup> Ook lijkt er gevoelsmatig consensus over te bestaan dat de inkomstenbelasting een directe belasting is,<sup>7</sup> terwijl bestedingsbelastingen als de btw en de accijnzen vallen onder de noemer indirecte belastingen. Een lezing van de Nederlandse literatuur zal dan al gauw

## 1. Inleiding

‘dichotomie [de ~ (v.), ~ën] 1. Indeling in tweeën 2. <biol.> vertakking in twee gelijkwaardige stengels<sup>2</sup>

1 L.W.D. Wijtvliet is als promovendus verbonden aan CentER en het Fiscaal Instituut Tilburg en verricht in die hoedanigheid promotieonderzoek naar de verschuiving van directe naar indirecte belastingen (l.w.d.wijtvliet@tilburguniversity.edu). Tevens werkzaam bij het Wetenschappelijk Bureau van Deloitte Belastingadviseurs B.V. De auteur dankt prof.dr. A.C. Rijkers, prof.dr. P.H.J. Essers, prof.dr. P. Kavelaars, prof.mr.dr. J.L.M. Gribnau, prof.dr. G.J. van Norden en mw. mr.dr. M.M.W.D. Merx voor vruchtbare gesprekken en kritische kanttekeningen bij de totstandkoming van deze bijdrage. Dank gaat ook uit naar twee anonieme referenten. Alle eventueel resterende omissies zijn die van de auteur.

2 Van Dale Groot woordenboek hedendaags Nederlands, Utrecht: Van Dale Lexicografie 2002.

3 In deze bijdrage zal dit onderscheid tussen directe en indirecte belastingen tevens worden aangeduid met termen als ‘het onderscheid’, ‘de dichotomie direct-indirect’ of een afgeleide daarvan.

4 Bijvoorbeeld P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling. Eerste deel*, L.J. Veen's Uitgeverij, Amsterdam 1954, p. 144-158. Ook: H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1974, p. 35-40.

5 J. Reugebrink, ‘Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?’, in: A.K.P. Jongsma en J. Verburg, *Cyns en Dyns: Opstellen aangeboden aan prof.mr. H.J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975, p. 131-150. Overigens lijkt Reugebrink de kwalificatie direct-indirect geheel op te hangen aan de toepassing van het bestemmingslandbeginsel. Zie par. 2.2 en 3.3.4 hieronder.

6 Zie par. 2.1 hieronder.

7 Hierover kan anders worden gedacht. Zo lijkt Albrecht aan het feit dat de Wet inkomstenbelasting 2001, anders dan zijn rechtsvoorganger, niet expliciet als directe belasting wordt aangeduid de gevolgtrekking te verbinden dat deze belasting niet langer een directe belasting zou zijn. Zie D.A. Albrecht, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, 1.0.1.B, Gouda Quint BV, Deventer (losbl.). Bij dit zogenoemde juridische onderscheid tussen directe en indirecte belastingen wordt stilgestaan in par. 3.2 hieronder.

voeren tot de conclusie dat het onderscheid nauwelijks belang toekomt.

Gevoel is echter een slechte raadgever. Gevoel geeft geen verklaring voor de redenen die aan de dichotomie direct-indirect ten grondslag liggen. Evenmin leert het ons iets over de criteria waarop dit onderscheid wordt gebaseerd. In deze bijdrage sta ik daarom uitgebreider stil bij beide elementen en onderzoek ik hun betekenis voor het belastingrecht. Hiertoe luidt de centrale onderzoeksvraag: *'Met welk doel of welke doelen worden belastingen als direct dan wel indirect gekwalificeerd en op welke manier(en) kan aan dit onderscheid invulling worden gegeven?'*

Bij nadere beschouwing van deze vraag zal blijken dat het onderscheid voert tot een functionele classificatie voor het intreden van politieke, economische en materieel- en formeelrechtelijke gevolgen. Vooral in de internationale arena kunnen deze gevolgen verstrekkend zijn. Het kan daarom geen kwaad om wat dieper in te gaan op de redenen achter dit onderscheid en uit te weiden over de manieren waarop het wordt aangebracht. Het feit dat directe en indirecte belastingen thans tevens in de belangstelling van beleidsmakers staan, onderstreept de actualiteit van de thematiek des te meer.<sup>8</sup>

Deze bijdrage vormt een Nederlandstalige bewerking van enkele hoofdstukken van mijn lopende promotieonderzoek naar de welzijnsaspecten van een verschuiving van directe naar indirecte belastingen – in het bijzonder in relatie tot vermogensongelijkheid. Een eerste vraag die zich in dat kader laat stellen, is die naar de betekenis, invulling en interpretatie van dit onderscheid. Nu de bestaande Nederlandse fiscale literatuur van de afgelopen decennia op dit punt vooralsnog onvolledig is en tevens een gefragmenteerd beeld vertoont, tracht deze bijdrage enkele bouwstenen ter opvulling van deze leemte aan te dragen. Tevens vormt dit artikel de opmaat naar een werkdefinitie die als rode draad door het proefschrift loopt.

Hiertoe wordt in paragraaf 2 aan de hand van een kleine reis om de wereld het belang van het op het eerste gezicht 'heldere' onderscheid geïllustreerd. De blik zal hierbij niet alleen zijn gericht op de rol van de problematiek in de fiscale systemen van andere landen. Ook wordt de aan-

dacht gevestigd op diverse supranationale organisaties. Bij mijn weten ontbreekt het in de moderne Nederlandse fiscale literatuur vooralsnog aan een rechtsvergelijkende beschouwing van die omvang.<sup>9</sup> Bij thuiskomst komen in paragraaf 3 diverse classificatiemethoden aan bod die in de loop der tijd in de literatuur zijn ontwikkeld. Deze methoden worden onderzocht op hun werkbaarheid en consistentie, waarbij een schifting tussen hanteerbare en minderhanteerbare definities wordt gemaakt. Nadat is getracht enige helderheid te scheppen in deze diffuse thematiek, wordt in paragraaf 4 bovengenoemde werkdefinitie voor het voetlicht gebracht. Het streven is stellig niet te komen tot een absolute, allesomvattende en universeel geldende definitie van directe en indirecte belastingen. Aangezien de termen direct en indirect containerbegrippen vormen, zou dat überhaupt een sisyfusarbeid zijn. Het artikel besluit met een conclusie in paragraaf 5.

## 2. Directe en indirecte belastingen: waarom?

### 2.1. Een ondergeschoven kindje

In de Nederlandse fiscale literatuur is de aandacht voor de tegenstelling direct-indirect de afgelopen decennia steeds geringer geworden. Deze afnemende belangstelling laat zich mogelijk verklaren door het buiten werking stellen van de zogenoemde richtigeheffingsbepalingen in de artikelen 31 tot en met 36 AWR. Het belang van de kwalificatie van een belasting als direct zou daarmee – naar Nederlandse maatstaven – welhaast obsoleet zijn.<sup>10</sup> Zo meent Brandsma dat de aanduiding als directe belasting 'geen praktische

8 Diverse landen en niet-gouvernementele organisaties hebben recent opgeroepen tot een verschuiving van directe naar indirecte belastingen. Aldus zou vorm kunnen worden gegeven aan een minder verstorend en meer op economische groei gericht belastingstelsel. Zie onder meer OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Publishing. Ook: IMF (2011), *The Netherlands 2011 Article IV Consultation: Preliminary Conclusions*, zoals aangehaald in de *Fiscale agenda* (14 april 2011), p. 8. In de laatstgenoemde *Fiscale agenda* spreekt de staatssecretaris van Financiën (bijvoorbeeld) op pagina 2 de wens uit om te komen tot een 'verschuiving van directe naar indirecte belastingen'.

9 Adriani en Van Hoorn maakten medio 20e eeuw in hun 'Belastingrecht' reeds enkele kleine uitstapjes over de grens. Zie Adriani en Van Hoorn, t.a.p.

10 Voorheen reikte het belang van de kwalificatie van een belasting als direct aanmerkelijk verder. In zijn *De economische betekenis van belastingen* merkt Smeets hierover bijvoorbeeld het volgende op:

'De vraag of een heffing in fiscaalrechtelijke zin een 'directe' is, heeft, voorzoveel het betreft de rijks-directe belastingen, betekenis voor:

- het van toepassing zijn van de wet op de Invordering van 's Rijks directe belastingen van 22 Mei 1845, Stbl. nr 22 en van de daarbij behorende Kostenwet van 1 Juni 1850, Stbl. nr 26;
- het opleggen van voorlopige aanslagen (wet van 13 Januari 1922, Stbl. nr 9);
- de wet tot bevordering van de richtige heffing der directe belastingen (wet van 29 April 1925, Stbl. nr 171);
- het van toepassing zijn van de wet van 22 Juni 1926, Stbl. nr 227, regelende het overschrijden van in belastingwetten gestelde termijnen;
- de verantwoording van haar opbrengst op de rijksrekening volgens een zeker 'debiteuren-stelsel' (art. 20 en 20a der Compatibiliteitswet; (...)) en als gevolg daarvan op de maandelijkse staat van de rijksmiddelen.

De onder e vermelde wettelijke voorschriften gelden niet voor de beide vermogensheffingen voor één keer; de opbrengst hiervan wordt nl. verantwoord in het jaar waarin zij worden ontvangen (zoals ook het geval is met alle – in fiscaalrechtelijke zin – indirecte belastingen).'

Zie M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 39-40.

betekenis meer heeft.<sup>11</sup> Scheltens kraakt een kritische noot en spreekt van 'een bloedeloos begrip' dat gedoemd is tot mislukken.<sup>12</sup> Huiskamp maakt gewag van een 'considerable babel of tongues' en wenst toepassing van de terminologie te beperken tot louter nationale concepten.<sup>13</sup> Niessen gaat een stapje verder en pleit ervoor om voor wetenschappelijke doeleinden zelfs helemaal af te stappen van het (in zijn ogen) taaie onderscheid tussen directe en indirecte belastingen.<sup>14</sup> Ook Hofstra kent de distinctie in het huidige tijdsgewricht weinig waarde toe.<sup>15</sup>

Het moge zo zijn dat de tweedeling direct-indirect naar Nederlandse maatstaven enige tijd aan betekenis heeft ingeboet. Deze constatering rechtvaardigt nochtans niet de verbanning van de dichotomie uit het fiscale denken. Integendeel. Het getuigt van onvolledigheid om de zin van het onderscheid als zodanig ter discussie te stellen en zijn bestaansrecht te beoordelen naar de gevolgen die het Nederlandse belastingrecht hieraan in de huidige tijd verbindt. Bij nadere beschouwing blijkt namelijk dat de Nederlandse (formeelrechtelijke) situatie geenszins representatief is voor de rol die het onderscheid direct-indirect op het Europese en zelfs mondiale toneel speelt.<sup>16</sup> Over de grens kunnen de politieke en juridische implicaties van de kwalificatie van een belasting als direct dan wel indirect namelijk vergaand zijn.

De invloed van de dichotomie doet zich dan ook op velerlei terreinen gevoelen en blijft ook niet zonder gevolgen voor het Nederlandse fiscale systeem. Zonder volledigheid na te streven kan worden gewezen op Europese belastingharmonisatie en de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen centrale en decentrale overheden. Daarnaast is het onderscheid voor internationale handelsverdragen van een niet te onderschatten importantie. Ook kleven aspecten van constitutionele en formeel-juridische aard aan deze vorm van belastingkwalificatie. Het onderscheid is daarmee zon-

der meer functioneel te noemen. Deze elementen verdienen stuk voor stuk nadere behandeling en zullen in de hiernavolgende paragrafen meer uitgebreid aan de orde komen. Zoals zal blijken zijn het de lijnen waarlangs de ordening plaatsvindt die uiteenlopen. Het is juist deze wildgroei aan invullingen die de dichotomie direct-indirect diffuus maakt. Deze veelheid aan invullingen komt aan de orde in paragraaf 3. Eerst wordt stilgestaan bij de materieel- en formeelrechtelijke consequenties die de dichotomie met zich kan brengen.

## 2.2. Een Europees zorgkind: belastingharmonisatie

Relevant voor Nederland is de invloed van Europese regelgeving op fiscaal beleid, met name waar het de afbakening van zijn soevereiniteit betreft. Als uitvloeisel van het streven naar Europese eenwording en de vestiging van één interne markt zonder binnengrenzen dicteren de artikelen 110 tot en met 113 VWEU (gedeeltelijke) harmonisatie van indirecte belastingen. Directe belastingen treft dit lot niet; de Europese invloed doet zich hier (vooralnog) in mindere mate gevoelen.<sup>17</sup> Directe belastingen behoren in beginsel tot de bevoegdheidsfeer van de lidstaten zelf.<sup>18</sup> Voor zover relevant luidt art. 113 VWEU:

'De Raad stelt (...) de bepalingen vast die betrekking hebben op de harmonisatie van de wetgevingen inzake de omzetbelasting, de accijnzen en andere indirecte belastingen, voorzover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.'

Uit de bewoording van deze bepaling volgt dat de omzetbelasting en de accijnzen zijn te beschouwen als indirecte belastingen.<sup>19</sup> De toevoeging van het bijvoeglijk naam-

11 R.P.C.W.M. Brandsma, *Cursus Belastingrecht (Dividendbelasting)*, 1.0.0, Gouda Quint BV, Deventer (losbl.).

12 J.P. Scheltens, *De Algemene wet*, p. 260-261 zoals aangehaald door R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 45.

13 J.C.L. Huiskamp, 'Direct and indirect taxes: an outdated classification', *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. XXI, juni 1967, no. 6, p. 246.

14 R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2010, p. 45.

15 H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1986, p. 34.

16 Aldus ook J. Reugebrink, 'Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?', in: A.K.P. Jongsma en J. Verburg, *Cyns en Dyns: Opstellen aangeboden aan prof. mr. H.J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975, p. 131-132. Daar komt bij dat de dichotomie momenteel in het licht van de mede door de Nederlandse overheid gepropageerde lastenschuif van directe naar indirecte belastingen een opleving doormaakt. Het belang van een nader onderzoek naar de kwalificatie van belastingen als direct of indirect wordt namelijk groter wanneer men zich realiseert dat de staatssecretaris van Financiën in zijn *Fiscale agenda* het onderscheid direct-indirect eenvoudigweg koppelt aan belastingheffing over (bijvoorbeeld) arbeid respectievelijk consumptie, hetgeen geen blijk geeft van een gedegen classificatie. Ik kom hierop terug in paragraaf 3.

17 Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat de directe belastingen behoren tot de bevoegdheden van de lidstaten (bijvoorbeeld HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker), punt 21 en HvJ 25 februari 2010, zaak C-337/08 (X Holding), *NtFR* 2010/541, punt 16.) Ofschoon lidstaten verplicht zijn deze bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen, staat de wijze waarop zij invulling geven aan deze bevoegdheden hun vrij. Daarnaast missen de diverse directe belastingrichtlijnen en verordeningen hun invloed op de directe belastingen niet. Denk hierbij aan het Voorstel voor een Verordening van de Raad betreffende het statuut van de Europese Stichting (FE), COM(2012) 35 final, 2012/0022 (AP) van 8 februari 2012. Deze verordening is uitgebreid omschreven in J.J.A.M. Korving en L.W.D. Wijtvlit, 'Alle Menschen werden Spender. Een beschouwing over de Europese Stichting', *MBB* 2013 nr. 4.

18 De reden dat harmonisatie beperkt blijft tot indirecte belastingen zou gelegen zijn in het feit dat deze belastingen duidelijke en directe obstakels voor vrijhandel vormen. Bij directe belastingen zou de noodzaak tot harmonisatie zich minder sterk doen gevoelen. Zie, bijvoorbeeld, Ben J.M. Terra en Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer 2012, p. 4-5. Met deze (en andere) auteurs vermag ik niet te zien hoe directe belastingen geen obstakel voor de vrije markt kunnen vormen.

19 Meer specifiek kan de omzetbelasting worden aangeduid als een algemene indirecte verbruiksbelasting. Accijnzen worden volgens vast stramen aangemerkt als een bij-

woord 'andere' vóór indirecte belastingen duidt in mijn optiek op het niet-limitatieve karakter van deze opsomming en lijkt ruimte open te laten om ook andere (toekomstige) belastingen het predicaat indirect op te spelden. Hierbij kan mogelijk worden gedacht aan belastingheffing van de financiële sector, zoals de Financial Transaction Tax (FTT).<sup>20</sup> Anders dan de basis in art. 113 VWEU en het geharmoniseerde karakter van deze belasting, is evenwel onduidelijk op welke andere gronden of uitgangspunten het indirecte karakter van de FTT zou steunen. Het is überhaupt niet helder welke criteria de opstellers van (de voorlopers van) het VWEU voor ogen stonden bij het redigeren van het huidige art. 113 VWEU en zijn rechtsvoorgangers. Een kijkje in de keuken van het Brusselse wetgevingsapparaat zou wat dat betreft geen overbodige luxe zijn.

In het kader van de Europese btw (algemene verbruiksbelasting) treedt tevens het bestemmingslandbeginsel op de voorgrond, dat in principe heffing van (bijvoorbeeld) btw dicteert in het land waar persoonlijke consumptie van goederen en diensten plaatsvindt.<sup>21</sup> Zuivere toepassing van dit beginsel brengt de noodzaak tot zogenoemde *border tax adjustments* mee.<sup>22</sup> Zo vormt de invoer (of intracommunautaire verwerving) van goederen en diensten in een land voor toepassing van de btw-regelgeving een belastbaar feit. De uitvoer (of intracommunautaire levering) van goederen en diensten vindt onder een zuivere toepassing van het bestemmingslandbeginsel daarentegen geschoond van btw plaats: er volgt een vrijstelling, toepassing van het nultarief of teruggave van btw aan de grens.

Over het algemeen zal een uitvoervrijstelling of een teruggave aan de grens niet mogelijk zijn voor directe belastingen. Uitzonderingen daargelaten, beperkt art. 112 VWEU de teruggave of vrijstelling bij uitvoer namelijk tot louter de omzetbelasting, de accijnzen en de overige indirecte belastingen.<sup>23</sup> Men zie goed dat EU-lidstaten met relatief hoge directe belastingen – mits weerspiegeld in de prijzen

van goederen en diensten – zich hier in een nadelige positie bevinden ten opzichte van lidstaten die verhoudingsgewijs zwaar vertrouwen op indirecte belastingen.<sup>24</sup> *Ceteris paribus* zouden laatstgenoemde lidstaten hun producten geschoond van indirecte belastingen op de wereldmarkt relatief goedkoper kunnen aanbieden dan lidstaten die verhoudingsgewijs zwaar leunen op directe belastingen.<sup>25</sup> Zonder een duidelijke begripsomschrijving of leidraad vormen de artikelen 110 tot en met 113 VWEU mijns inziens een dode letter. Zuiver legistisch en *ad absurdum* geredeneerd zou een land de fiscale harmonisatiedans immers kunnen ontspringen door een belasting simpelweg als direct te bestempelen.<sup>26</sup>

### 2.3. De Wereldhandelsorganisatie

Het hiervóór in par. 2.2 besproken bestemmingslandbeginsel en de daarmee samenhangende *border tax adjustments* spelen ook een rol onder regelgeving van de Wereldhandelsorganisatie (hierna: WHO). WHO-regels beperken verdragslanden in hun vrijheid om de export van goederen te subsidiëren en geïmporteerde goederen zwaarder te belasten dan binnenlandse producten. Als lid van de WHO is Nederland gehouden aan dergelijke ge- en verboden. Artikel XVI, lid 4 van de General Agreement on Tariffs and Trade luidt (voor zover relevant):

'(...) contracting parties shall cease to grant either directly or indirectly any form of subsidy on the export of any product other than a primary product which subsidy results in the sale of such product for export at a price lower than a primary product which subsidy results in the sale of such product for the export at a price lower than the comparable price charged for the like product to buyers in the domestic markets. (...)'

In principe is gelijke behandeling van goederen en diensten ongeacht hun herkomst geboden. Slechts onder voorwaarden is het verdragslanden toegestaan om exportsubsidies te verstrekken en geïmporteerde goederen zwaarder te belasten dan binnenlandse producten. Over het algemeen mogen belastingen het handelsverkeer evenwel niet (rechtstreeks) belemmeren. Het is dan de vraag welke belastingen de opstellers van het WHO-Verdrag voor ogen hadden.<sup>27</sup> Het belang van de kwalificatie van een belasting als (in) direct komt ook hier om de hoek kijken. Voor de toepas-

zondere indirecte verbruiksbelasting. Zie over dit onderscheid nader M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2012, p. 8-15.

20 Vergelijk Ben J.M. Terra en Peter J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer 2012, p. 13. Ook: P. Kavelaars, 'Opmaat naar de Robin Hood tax', *WFR* 2012/40, par. 2, die onder andere signaleert dat de juridische basis voor de FTT is gelegen in het voornoemde art. 113 VWEU.

21 Alan Schenk en Oliver Oldman, *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge University Press, Cambridge 2007, p. 20 en p. 183.

22 Bijvoorbeeld Alan Schenk en Oliver Oldman, *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge University Press, Cambridge 2007, p. 183. Daarmee wordt bedoeld dat goederen en diensten geschoond van btw kunnen worden geëxporteerd. In de literatuur ben ik vooralsnog geen Nederlandstalige equivalent van de term *border tax adjustments* tegengekomen. Ik zal deze Engelstalige term derhalve in deze bijdrage handhaven.

23 Art. 112 VWEU houdt enige slag om de arm voor tijdelijke en reeds op voorhand door de Raad en Europese Commissie goedgekeurde vrijstellingen of teruggaven bij uitvoer van andere, niet-indirecte belastingen.

24 In gelijke zin Bob Hamilton, Chun-Yan Kuo en Satya N. Poddar, 'Considerations for the tax mix', 26 *Osgoode Hall L.J.* 259 1988, p. 280-284. Ook: M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer 2012, p. 33-34.

25 Zie ook van mijn hand de bijdrage 'A House Divided. Over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven', *WFR* 2011/669, par. 2.

26 Zie ook de bespreking van de juridische classificatie in par. 3.2.

27 Zie aangaande deze problematiek meer uitgebreid Petroc C. Mavroidis, *Trade in Goods*, Oxford University Press, Oxford 2007.

sing van het WHO-Verdrag worden *border tax adjustments* voor indirecte belastingen namelijk niet aangemerkt als exportsubsidie of importbeperking.<sup>28</sup> Andersoortige fiscale stimulansen, bijvoorbeeld tax credits, zijn echter uit den boze.<sup>29</sup> Tot de directe belastingen worden gerekend 'taxes on wages, profits, interests, rents, royalties, and all other forms of income, and taxes on the ownership of real property.'<sup>30</sup> Op hun beurt vallen onder de noemer indirecte belastingen 'sales, excise, turnover, value added, franchise, stamp, transfer, inventory and equipment taxes, border taxes and all taxes other than direct taxes and import charges.'<sup>31</sup>

Bovengenoemde onderverdeling is verre van uitputtend en levert de nodige problemen in verband met de kwalificatie van (bijvoorbeeld) 'groene' belastingen. Zo is bij monde van onder andere de OESO te kennen gegeven dat '[t]he application of BTAs [border tax adjustments; LWDW] to energy taxes under the GATT/WTO rules is clouded with uncertainty'.<sup>32</sup> Ook binnen de academie heeft de vraag of zogenoemde *carbon emission taxes* aan de grens mogen worden teruggegeven, verschillende pennen in beweging gebracht.<sup>33</sup>

#### 2.4. Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling

Voor statistische doeleinden publiceert de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) jaarlijks specificaties van de belastingontvangsten van haar lidstaten. In deze statistieken rept de OESO op verschil-

lende plaatsen van directe en indirecte belastingen.<sup>34</sup> Een exacte begripsomschrijving wordt echter niet gegeven. Andere documentatie biedt enig soelaas, maar zeker geen uitsluitsel. Zo wordt in de Consumption Tax Trends 2010 het volgende over het onderscheid direct-indirect opgemerkt:

'VAT is often categorised as an *indirect tax*. Although the distinction between direct and indirect taxes is not always clear, a basic distinction can be made between direct taxes as taxes levied 'directly' on income and (possibly) wealth while indirect taxes are levied on the expenditures that the income and wealth finance. Sometimes VAT is also categorized as an indirect tax in that the person who is liable to pay the tax (the business) is someone other than the person who actually bears the cost of the tax (the final consumer).'<sup>35</sup>

Op hoofdlijnen maakt de OESO dus een onderverdeling die appelleert aan de in paragraaf 1 beschreven consensus. Direct zijn in ieder geval belastingen op inkomen. Het citaat kan vervolgens zó worden gelezen, dat de OESO minder stellig is ten aanzien van belastingen op vermogen, die mogelijk zijn te beschouwen als direct. Indirect zijn belastingen die drukken op consumptieve uitgaven. Een andere categorisering, namelijk op basis van afwenteling, is ook mogelijk. Zie hiertoe tevens par. 3.3.1 en 3.3.2 hieronder.

#### 2.5. Constitutionele consequenties

##### 2.5.1. De Amerikaanse direct tax clauses

Nederland kent – vooralsnog – niet een systeem van toetsing aan de Grondwet.<sup>36</sup> In diverse landen waarvan het rechtssysteem wel in constitutionele toetsing voorziet, voegt de Grondwet een extra dimensie aan de dichotomie direct-indirect toe. Zonder de pretentie te hebben allesomvattend te zijn, kan worden gewezen op de zogenoemde *direct tax clauses* in de Amerikaanse Constitutie. Deze bepalingen schrijven voor dat directe belastingen op basis van inwoneraantallen over de verschillende Staten dienen te worden omgeslagen.<sup>37</sup>

28 Zie nader, bijvoorbeeld, Gustavo E. Luengo Hernández de Madrid, *Regulation of Subsidies and State Aids in WTO and EC Law. Conflicts in International Trade Law*, Kluwer Law International, Den Haag 2007, p. 108-109 en de aldaar aangehaalde bepalingen uit de Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM). De ASCM is één van de overeenkomsten die is opgenomen in Bijlage 1A bij de Overeenkomst betreffende de oprichting van de Wereldhandelsorganisatie. Ook: Alan Schenk en Oliver Oldman, *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge University Press, Cambridge 2007, p. 6, met name voetnoten 21, 23 en 24.

29 Bijvoorbeeld Alan Schenk en Oliver Oldman, *Value Added Tax. A Comparative Approach*, Cambridge University Press, Cambridge 2007, p. 6, voetnoot 25.

30 Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM), Annex I (Illustrative List of Export Subsidies), item (e), voetnoot 58. Te benaderen via [http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm.pdf](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf) (laatstelijk geraadpleegd op 8 november 2013).

31 Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (ASCM), Annex I (Illustrative List of Export Subsidies), item (e), voetnoot 58. Te benaderen via [http://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/24-scm.pdf](http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm.pdf) (laatstelijk geraadpleegd op 8 november 2013).

32 OECD (2006), *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, OECD Publishing, p. 92 zoals aangehaald door Charles E. McLure, 'The GATT-Legality of Border Adjustments for Carbon Taxes and the Cost of Emissions Permits: A Riddle, Wrapped in a Mystery, Inside an Enigma', 11 *Fla. Tax Rev.* 221 2011, p. 229.

33 Bijvoorbeeld Christian Pitschas, 'GATT/WTO Rules for Border Tax Adjustments and the Proposed European Directive Introducing a Tax on Carbon Dioxide Emissions and Energy', 24 *Ga. J. Int'l & Comp. L.* 479, 1994-1995; Thomas J. Schoenbaum, 'International Trade and Protection of the Environment: The Continuing Search for Reconciliation', 91 *Am. J. Int'l L.* 268, 1997.

34 Bijvoorbeeld OECD (2011), *Revenue Statistics 2011*, OECD Publishing, p. 141, 200 en 220.

35 OECD (2011), *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, p. 38.

36 In weerwil van het voorstel-Halsema (zie voor de inmiddels afgeronde eerste lezing *Stb.* 2009, 120 en voor de tweede lezing Kamerstukken II, 2009-2010, 32 334, nr. 2) en ook herhaalde academische oproepen hiertoe. Zo pleitte Rijkers tijdens zijn afscheidsrede van 27 september 2013 nog vóór invoering voor een marginale rechterlijke toets aan de grondwet. Zie Arie C. Rijkers, *Een inkomensbegrip voor de 21e eeuw*, rede uitgesproken op 27 september 2013 ter gelegenheid van het afscheid als hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg, PrismaPrint, Tilburg University 2013.

37 Een voorbeeld van deze hoofdelijke omslag geeft *The Direct Tax Law, the act for the collection of taxes in insurrectionary districts*, etc. van 5 augustus 1861. Art. 8 van deze wet stelde een directe belasting van 20 miljoen dollar in en gaf een overzicht van het

Zo luidt Article 1, Section 2, Clause 3:

‘Representatives and direct Taxes shall be apportioned among the several States which may be included within this Union, according to their respective Numbers, which shall be determined by adding to the whole Number of free Persons, including those bound to Service for a Term of Years, and excluding Indians not taxed, three fifths of all other Persons.’<sup>38</sup>

Deze bepaling geeft blijk van een sterk verband tussen politieke vertegenwoordiging en belastingheffing en roept al gauw associaties op met het credo ‘No taxation without representation!’ – een leuze van een binnen de Amerikaanse geschiedenis toch niet geringe importantie.<sup>39</sup> In vergelijkbare zin bepaalt Article 1, Section 9, Clause 4 dat:

‘No Capitation, or other direct Tax shall be laid, unless in Proportion to the Census or Enumeration herein before directed to be taken.’<sup>40</sup>

De herkomst van de *direct tax clauses* is terug te voeren op een compromis tussen de agrarisch georiënteerde zuidelijke staten en de industriële noordelijke staten ter adoptie van de Amerikaanse Constitutie.<sup>41</sup> De opstellers ervan hadden een ruime uitleg van het begrip directe belasting voorgestaan, waarbij als leidraad lijkt te hebben gegolden dat een directe belasting op basis van inwoneraantallen over de staten moest kunnen worden omgeslagen.<sup>42</sup> De parle-

mentaire debatten uit de tijd van de *Founding Generation* geven echter een weinig helder beeld en laten ruimte voor vraagtekens.<sup>43</sup> Ook waren de *Founders* zelf niet eensgezind over de uitleg van het begrip ‘directe belasting’.<sup>44</sup> De exacte invulling en interpretatie van de terminologie waren dan ook lange tijd onduidelijk, en soms zelfs tegenstrijdig.<sup>45</sup> De omslag over de staten bleek in de praktijk daarnaast soms (onbedoeld en onvoorzien) prohibitief uit te werken.<sup>46</sup>

De *direct tax clauses* zijn in de loop der tijd regelmatig voorwerp van geschil geweest, waarbij het pleit bij tijd en wijle door het Amerikaanse Hooggerechtshof is beslecht geworden. Een voorbeeld is de zaak *Hylton v. United States*, die zich onder meer toespitste op de vraag of een belasting op koetsjes een directe belasting zoals bedoeld in de Grondwet vormde.<sup>47</sup> Uit deze zaak volgden – kort gezegd – twee proposities, die ruim twee eeuwen leidend zijn geweest in het Amerikaanse denken over de dichoto-

aandeel dat iedere staat daarin had:

‘Sec. 8. *And be it further enacted*, That a direct tax of twenty million dollars be, and is hereby, annually laid upon the United States, and the same shall be and is hereby apportioned to the States, respectively, in the manner following: (...)’

De verschillen tussen de Staten waren aanzienlijk. Verreweg de grootste absolute last drukte op de Staat New York, namelijk \$ 2.603.918%. Ook staten als Pennsylvania (\$ 1.946.719%), Ohio (\$ 1.567.089%) en Illinois (\$ 1.046.551%) werd een flinke rekening gepresenteerd. Anders was dat in de Territory of Washington, dat voor een bedrag van \$ 7.555% werd aangeslagen. Overigens werd de werking van de wet geschorst van 1 juli 1862 tot 1 april 1865 (naar mijn inschatting als gevolg van de zich voortslepende burgeroorlog tussen Noord en Zuid). Zie nader: *The Tax-Payer's Manual: containing the acts of Congress imposing direct and excise taxes*, D. Appleton and Company, New York 1862, met name het deel getiteld ‘The Direct Tax Law’, p. 3-8.

- 38 Tekst ontleend aan <http://www.usconstitution.net/const.txt> (laatstelijk geraadpleegd 8 november 2013).
- 39 Voor een zeer lezenswaardige bijdrage over de rol die belastingheffing speelde in de aanloop naar de Amerikaanse onafhankelijkheidsoorlog zij verwezen naar Ferdinand H.M. Grapperhaus, *Belasting, vrijheid en eigendom; hoe belastingheffing leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten*, 511-1787, De Walburg Pers/Kluwer, 1989, hoofdstuk V (hierna: Grapperhaus 1989).
- 40 Tekst ontleend aan <http://www.usconstitution.net/const.txt> (laatstelijk geraadpleegd 8 november 2013).
- 41 Bijvoorbeeld Grapperhaus 1989, p. 373.
- 42 Voor een nadere beschouwing hiervan zij verwezen naar, bijvoorbeeld, Calvin H. Johnson, ‘Fixing The Constitutional Absurdity of the Apportionment of Direct Tax’, 21 *Const. Comment.* 295 2004, p. 314 en verder. Een ‘apportioned tax’ of directe belasting is ook wel als volgt omschreven: ‘An apportioned or direct tax is like a requisition from a state with each state having a quota to satisfy, except that the Congress determines the

objects and rates of tax and collects the state quota directly from individuals.’ (p. 296). Ook: Calvin H. Johnson, ‘Apportionment of Direct Taxes: The Foul-Up in The Core of The Constitution’, 7 *WM. & Mary Bill Rts. J.* 1 1998-1999 en Joseph M. Dodge, ‘What Federal Taxes Are Subject to The Rule of Apportionment Under The Constitution’, 11 *U. Pa. J. Const. L.* 839 2008-2009. Zie tevens: Erik M. Jensen, ‘The Apportionment of “Direct Taxes”: Are Consumption Taxes Constitutional?’, 97 *Colum. L. Rev.* 2334 1997, alsmede Erik M. Jensen, ‘Interpreting the Sixteenth Amendment (By Way of The Direct-Tax Clauses)’, 21 *Const. Comment.* 355 2004. Verder: James R. Campbell, ‘Dispelling The Fog About Direct Taxation’, 1 *Brit. J. Am. Legal Stud.* 109 2012 en ook Beverly Moran, ‘Wealth Redistribution and the Income Tax’, 53 *Howard L.J.* 319 2009-2010, p. 329-331.

- 43 Erik M. Jensen, ‘The Apportionment of “Direct Taxes”: Are Consumption Taxes Constitutional?’, 97 *Colum. L. Rev.* 2334 1997, p. 2336. Volgens Jensen, en ook anderen, is er toch meer bekend over de betekenis van een ‘direct tax’ dan diverse commentatoren doen voorkomen. Zie ook: Calvin H. Johnson, ‘Apportionment of Direct Taxes: The Foul-Up in The Core of The Constitution’, 7 *WM. & Mary Bill Rts. J.* 1 1998-1999. Op p. 24 stelt hij dat de *Founders* bekend waren met ten minste één systeem van apportionering, namelijk het systeem dat gold in hun thuisstaat: ‘At the time of the constitutional debates, moreover, apportionment would have been considered a normal way to collect taxes. Every state had an apportioned tax, and all of the Founders would have been familiar with at least one of the thirteen models. All knew the federal system, which was an apportionment system. Apportionment was the normal, status quo way to raise revenue.’
- 44 Erik M. Jensen, ‘The Apportionment of “Direct Taxes”: Are Consumption Taxes Constitutional?’, 97 *Colum. L. Rev.* 2334 1997, p. 2361. In dezelfde bijdrage refereert Jensen op p. 2377 ook aan notities die James Madison tijdens de Constitutionele Conventie maakte: ‘Mr King asked what was the precise meaning of *direct taxation*? No one answd.’
- 45 Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Den Haag 2003, p. 55. Ook: Erik M. Jensen, ‘The Apportionment of “Direct Taxes”: Are Consumption Taxes Constitutional?’, 97 *Colum. L. Rev.* 2334 1997, p. 2336.
- 46 Calvin H. Johnson, ‘Apportionment of Direct Taxes: The Foul-Up in The Core of The Constitution’, 7 *WM. & Mary Bill Rts. J.* 1 1998-1999, p. 3. De omslag brengt mee dat wanneer de ene staat dubbel zo veel inwoners heeft als de andere, er in de eerstgenoemde staat ook dubbel zo veel belasting is verschuldigd. Wanneer de omvang van de belastinggrondslag verschilt tussen staten, moeten de tarieven hoger zijn in armere of dunner bevolkte staten. Het laat zich denken dat een erg smalle grondslag dan welhaast confiscatoire tarieven vereist.
- 47 *Hylton v. United States*, 3 U.S. (3 Dall.) 171 (1796).

mie. Ten eerste hadden als directe belastingen te gelden slechts die belastingen die praktisch apportioneerbaar zijn. Ten tweede zouden alleen kopbelastingen en onroerendezaakbelastingen direct zijn.<sup>48</sup> Eind negentiende eeuw besloot de Supreme Court een andere koers te varen door in de omstrede zaken *Pollock v. Farmers' Loan & Trust*<sup>49</sup> een inkomstenbelasting met het zwaard der constitutionele toetsing neer te sabelen. Pas met de ratificatie van het 16e Amendement in 1913 zou een op federaal niveau geheven inkomstenbelasting kunnen worden ingevoerd.<sup>50</sup> De mist rond de *direct tax clauses* was daarmee niet opgetrokken. Ook vandaag de dag galmt de strijd nog na en vormen deze clausules voer voor politiek en academisch debat, bijvoorbeeld over de grondwettelijkheid van consumptiebelastingen<sup>51</sup> en een vermogensbelasting.<sup>52</sup>

### 2.5.2. North of the border

Ook ten noorden van de Amerikaanse grens, in Canada, heeft de Grondwet een vinger in de fiscale pap. Waar de federale overheid bij botsing van bevoegdheden normaliter voorgaat op de provinciale autoriteit, is dat wat belastingen betreft niet het geval. Wanneer beide overheden belasting van dezelfde grondslag voorschrijven, mogen beide bepalingen naast elkaar bestaan. Zowel de federale als een provinciale overheid is bevoegd een inkomstenbelasting te heffen.<sup>53</sup> Meer in het bijzonder bepaalt art. 92 van de Canadese Grondwet dat de bevoegdheid tot het heffen van directe belastingen – behalve aan de federale overheid – tevens toekomt aan de provincies:

'92.

In each Province the Legislature may exclusively make Laws in relation to Matters coming within the Classes of Subjects next hereinafter enumerated; that is to say, – (...)

2. Direct Taxation within the Province in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes. (...)

48 Erik M. Jensen, 'The Apportionment of "Direct Taxes": Are Consumption Taxes Constitutional?', 97 *Colum. L. Rev.* 2334 1997, p. 2350-2354. Het verdient opmerking dat drie van de vier behandelend rechters, namelijk Wilson, Paterson en Chase, leden van de Constitutionele Conventie waren geweest. Als laatste was rechter Iredell lid geweest van de conventie die in North Carolina de Grondwet had geratificeerd.

49 157 U.S. 429 (1895) (Pollock I) en 158 U.S. 601 (1895) (Pollock II).

50 Reuven S. Avi-Yonah, *And Yet It Moves: A Tax Paradigm For The 21st Century*, University of Michigan Law School Law and Economics Research Paper Series, Paper No. 12-008, mei 2013 (<http://ssrn.com/abstract=2055160>). Zie ook Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Den Haag 2003, p. 54-56.

51 Bijvoorbeeld Erik M. Jensen, 'The Apportionment of "Direct Taxes": Are Consumption Taxes Constitutional?', 97 *Colum. L. Rev.* 2334 1997.

52 Bijvoorbeeld Barry L. Isaacs, 'Do We Want a Wealth Tax in America?', 32 *U. Miami L. Rev.* 23 1977-1978, met name par. III (p. 25-30). Ook: Beverly Moran, 'Wealth Redistribution and the Income Tax', 53 *Howard L.J.* 319 2009-2010, p. 329-331.

53 Blair Dwyer, *Canada – Corporate Taxation*, IBFD Country Analyses, par. 1.1.2.4. (Constitutional division of taxing powers) (geraadpleegd op 12 november 2013).

De bevoegdheid tot het heffen van indirecte belastingen berust juist exclusief bij de federale overheid.<sup>54</sup>

### 2.5.3. Zwitserland

In Zwitserland is het de federale overheid en de kantons alleen toegestaan die belastingen te heffen waarin de Zwitserse Grondwet voorziet. De Constitutie machtigt de federale overheid expliciet om bepaalde belastingen te heffen, terwijl zij die bevoegdheid soms aan kantons ontzegt. Laatstgenoemde zijn alleen soeverein voor zover hun bevoegdheden niet door de Constitutie worden ingeperkt.<sup>55</sup> Het feit dat de Grondwet toestaat dat de federale overheid een bepaalde belasting heft, ontzegt kantons echter niet expliciet het recht om een vergelijkbare belasting te heffen. Zo kan het voorkomen dat zowel de federale overheid als een provinciale overheid een directe belasting heft. Wel bepaalt art. 129 van de Zwitserse Grondwet dat de Federatie alleen harmonisatie van directe belastingen mag nastreven.<sup>56</sup> Tot de directe belastingen worden onder andere gerekend belastingen op inkomen en vermogen, maar niet belastingen op erfenissen en schenkingen.<sup>57</sup>

## 2.6. Grenzen aan de belastingdruk

De totale belastingdruk die mensen ervaren, kan al met al aardig oplopen. Verschillende landen kennen dan ook maatregelen om de totale belastingdruk aan banden te leggen. Zo voorzag de Franse *Code Générale des Impôts* tot 1 januari 2013 in een bepaling die de totaal verschuldigde directe belastingen maximeerde op 50% van het inkomen van de belastingplichtige in het voorgaande jaar (de zogenoemde *bouclier fiscal*).<sup>58</sup> Voor zover deze grens werd overschreden, konden belastingplichtigen om teruggaaf van het meerdere verzoeken. Onder directe belastingen worden onder andere verstaan de inkomstenbelasting, de vermogensbelasting (*impôt de solidarité sur la fortune*), de onroerende zaakbelasting (*taxe foncière*) en bepaalde soci-

54 Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Den Haag 2003, p. 56.

55 Roger M. Cadosch, *Switzerland – Corporate Taxation*, IBFD Country Analyses, par. 1.1.1 (Geographic jurisdiction) (geraadpleegd op 7 november 2013).

56 De Duitse tekst luidt:

'1. Der Bund legt Grundsätze fest über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; er berücksichtigt die Harmonisierungsbestrebungen der Kantone.

2. Die Harmonisierung erstreckt sich auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Strafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge.

3. Der Bund kann Vorschriften gegen ungerechtfertigte steuerliche Vergünstigungen erlassen.'

57 Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Den Haag 2003, p. 57.

58 Mark Henderson, *France – Individual Taxation*, IBFD Country Analyses, par. 1.10.1.6 (Maximum burden of taxes) (geraadpleegd op 7 november 2013).



alezekerheidsbijdragen (*prélèvement social en contributions additionnelles*).

## 2.7. Rechtsprekende dimensie

In Frankrijk kan de distictie direct-indirect daarnaast van belang zijn voor een antwoord op de vraag welke rechter bevoegd is tot beslechting van een fiscaal geschil.<sup>59</sup> De Nederlandse fiscale geschiedenis vertoont sporen van een soortgelijk verschijnsel. Hier te lande dienden veel geschillen betreffende indirecte belastingen voorheen te worden voorgelegd aan de Tariefcommissie.<sup>60</sup>

## 2.8. Tussenconclusie

Naar Nederlandse maatstaven lijkt het belang van de kwalificatie van een belasting als direct dan wel indirect in eerste instantie gering. Hierdoor kan de neiging bestaan het onderscheid af te doen als van generlei waarde. Een blik op het mondiale speelveld bewijst het tegendeel. In de internationale arena en onder vigeur van supranationale regelgeving kunnen de juridische en politieke gevolgen van een dergelijke kwalificatie aanzienlijk zijn. Bij nadere beschouwing blijft het onderscheid ook niet zonder gevolgen voor het Nederlandse belastingrecht.

Algemeen kan worden gesteld dat de terminologie direct-indirect dient ter ordening en classificatie van belastingen in het licht van een bepaalde regeling, met het oog op bepaalde gevolgen, met een bepaald doel in het achterhoofd of ter afbakening van soevereiniteit. Zoals hierna zal blijken, bestaat er echter niet zoiets als hét onderscheid direct-indirect. Directe en indirecte belastingen zijn containerbegrippen die bij verschillende gelegenheden en voor verschillende doeleinden uit de kast worden gehaald. Het is daarmee opportuun nader in te zoomen op de verschillende manieren waarop het onderscheid kan worden aangebracht.

## 3. Directe en indirecte belastingen: hoe?

### 3.1. Schimmen uit het verleden

De distictie direct-indirect vormt een relatief jonge loot aan de stam van het belastingrecht. Bullock<sup>61</sup> verhaalt hoe in het middeleeuwse en moderne Europa de eerste zaadjes werden geplant in Frankrijk, alwaar Jean Bodin in 1579 met de woorden 'payer les tailles et autres impôts directement

ou indirectement' uitdrukking gaf aan dit onderscheid.<sup>62</sup> Naar men aangeeft, was die uitdrukking evenwel slechts incidenteel en ontdaan van iedere intentie: Bodin zou nooit hebben bedoeld te onderscheiden tussen directe en indirecte belastingen. Op dit punt vond zijn werk weinig gehoor.

Aan het begin van de 17e eeuw maakten auteurs als Kerkerman, Lather, Faust en Klocke eveneens – met wisselend succes – gewag van directe en indirecte belastingen.<sup>63</sup> Pas in 1758 lijkt de terminologie daadwerkelijk furore te maken wanneer de fysiocraat François Quesnay spreekt van 'l'impôt unique et direct'.<sup>64</sup> In een Engelstalige editie van zijn *Tableau économique* schrijft hij hierover:

'It appears, in general, that the impost should be levied directly on the net produce of the earth, since, in whatever manner it is levied in a kingdom which draws its riches from its territory, it is always ultimately paid by the land. Thus, then, the simplest and most regular form of imposition, the most profitable to the sovereign, and least burdensome to the subject, is that which is immediately, and with due proportion, laid at the source of the continually renascent riches.'<sup>65</sup>

Kort gezegd geloofden de fysiocraten dat alle rijkdom in een land voortspruit uit de landbouw en de daarvoor beschikbare gronden. In de ogen van de fysiocraten waren alle andere (economische) activiteiten parasitair aan de overschotten die land genereerde.<sup>66</sup> Uiteindelijk zouden alle belastingen dan ook worden afgewenteld op land en diens bezitter. De kwalificatie van een belasting als direct dan wel indirect die de fysiocraten aanbrachten, sluit aan bij dit dogma. Aangezien alle opbrengsten uiteindelijk afkomstig moesten zijn van land, is de belastingkeuze binair: een overheid kan 'direct' belasten door aan te sluiten bij iemands land en de opbrengsten daarvan of 'indirect' door juist bij andere elementen aan te haken. Uiteindelijk zou Turgot de categorie directe belastingen zoals de fysiocraten die voorstonden uitbreiden met een kopbelasting.

59 Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Den Haag 2003, p. 55, voetnoot 32.

60 Zie nader, bijvoorbeeld, L.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Kluwer, Deventer 2011, p. 1.

61 Charles J. Bullock, 'Direct and Indirect Taxes in Economic Literature', *Political Science Quarterly*, Vol. 13, No. 3 (september 1898), p. 442-476. (hierna: Bullock 1898).

62 Bullock 1898, p. 444-445.

63 Lather, *De censu, tractatus nomico-politicus*, Frankfurt 1618; Faust, *Consilia pro aerario*, Frankfurt 1641; Klock, *Tractatus nomico-politicus de contributionibus*, Neurenberg 1634, zoals aangehaald door Bullock 1898, op p. 446.

64 Bullock 1898, p. 447.

65 *The Oeconomical Table, An Attempt Towards Ascertaining and Exhibiting the Source, Progress, and Employment of Riches, with Explanations by the Friend of Mankind, the Celebrated Marquis de Mirabeau*, 1776 zoals aangehaald door Bruce Ackerman, 'Taxation and the Constitution', 99 *Colum. L. Rev.* 1 1999, p. 17.

66 Bruce Ackerman, 'Taxation and the Constitution', 99 *Colum. L. Rev.* 1 1999, p. 17.

Overigens is de fysiocratische doctrine niet uniek in haar soort. In Engeland waren aan het brein van John Locke vergelijkbare ideeën ontsproten. Een gedegen samenvatting hiervan is te vinden in Edwin R.A. Seligman, *The Shifting and Incidence of Taxation*, Columbia University Press, New York 1921, p. 101-109.

De invloed van het fysiocratische gedachtegoed was aanzienlijk. Op enig moment is bij monde van Alexander Hamilton verklaard dat de fysiocratische leer ten grondslag lag aan het geloof dat de *Founding Fathers* hechtten aan het bestaan van een categorie van directe belastingen. Zo stelde hij tijdens de behandeling van de hierboven kort besproken zaak Hylton:

“The only known source of the distinction between direct and indirect taxes is in the doctrine of the French Oeconomists, Locke and other speculative writers – who affirm that all taxes fall ultimately upon land and are paid out of its produce, whether laid immediately upon itself or upon any other thing – Hence taxes upon lands are in that System called *direct* taxes, those on all other articles *indirect* taxes. According to this, Land taxes only would be *direct* taxes; but it is apparent that something more was intended by the Constitution – on one place a capitation is spoken of as a direct tax.”<sup>67</sup>

Het bovenstaande ten spijt moge duidelijk zijn dat de fysiocraten landbouw ten onrechte als de enige bron van rijkdom beschouwden. Evenmin hadden zij het bij het juiste eind wanneer zij stelden dat alle belastingen uiteindelijk zouden worden gedragen door grondbezitters).

Eveneens aan het einde van de 18e eeuw koos Adam Smith een andere invalshoek. In zijn *Wealth of Nations* baseert hij het onderscheid direct-indirect niet op de afwentelbaarheid van een belasting. Veeleer lijkt hij aan te sluiten bij het gemak waarmee de overheid die activiteiten die zij wilde belasten, kon waarnemen.<sup>68</sup> Hij schrijft:

“The transference of all sorts of property from the dead to the living, and that of immoveable property, of lands and houses, from the living to the living, are transactions which are in their nature either public and notorious, or such as cannot be long concealed. Such transactions, therefore, may be taxed directly. The transference of stock or moveable property, from the living to the living, by the lending of money, is frequently a secret transaction, and may always be made so. It cannot easily, therefore, be taxed directly. It has been taxed indirectly in two ways; first, by requiring that the deed containing the obligation to repay should be written upon paper or parchment which had paid a certain stamp duty, otherwise not to be valid; secondly, by requiring under the like penalty of

invalidity, that it should be recorded either in a public or secret register, and by imposing certain duties upon such registration.”<sup>69</sup>

In bovenstaand citaat koppelt Smith het onderscheid direct-indirect aan de wijze waarop een transactie van eigendomsoverdracht kan worden belast. Doorslaggevend lijkt te zijn of de belastingheffing wordt bepaald door, en aansluit bij, een daadwerkelijk waargenomen eigendomsoverdracht, of dat heffing juist wordt ingegeven door een gerelateerde omstandigheid of handeling, waaruit een feitelijke eigendomsoverdracht kan worden afgeleid.

Verschillende auteurs hebben daarnaast gewezen op de politieke en normatieve connotatie die het onderscheid direct-indirect in het verleden kende.<sup>70</sup> Directe belastingen werden in het leven geroepen om de rijken te belasten, terwijl indirecte belastingen juist de gehele bevolking moesten treffen. In de Verenigde Staten werden de inkomsten- en vennootschapsbelasting bijvoorbeeld geïntroduceerd (en juridisch geaccepteerd) als middel ter mitigering van de degressieve werking van accijnzen en in- en uitvoerrechten,<sup>71</sup> alsmede ter voorkoming van een klassenstrijd.<sup>72</sup> Indirecte belastingen zijn daarentegen aangeduid als asociale heffingen<sup>73</sup> en werden in verband gebracht met pauperisme, despotisme en monopolies.<sup>74</sup>

Anders was dat in de late middeleeuwen, wanneer een verschuiving naar indirecte belastingen juist als een reactie op belastingvrijdom van de elite is te kenschetsen. In de woorden van Seligman:

69 Adam Smith, *The Wealth of Nations*, 1776, Book V, Chapter II, Appendix to articles I and II (Wilder Publications, Radford, VA 2008, p. 619).

70 Bijvoorbeeld J. Reugebrink, ‘Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?’, in: A.K.P. Jongsma en J. Verburg, *Cyns en Dyns: Opstellen aangeboden aan prof.mr. H.J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975, p. 132.

71 Bijvoorbeeld Reuven S. Avi-Yonah, ‘The Three Goals of Taxation’, 60 *Tax L. Rev.* 1 2006-2007, p. 11. Zie ook Reuven S. Avi-Yonah, ‘Corporations, Society, and the State: A Defense of the Corporate Tax’, 90 *Va. L. Rev.* 1193 2004. Ook: Marjorie E. Kornhauser, ‘Corporate Regulation and the Origins of the Corporate Income Tax’, 66 *Ind. L.J.* 53 1990-1991.

72 Calvin H. Johnson, ‘Fixing The Constitutional Absurdity of the Apportionment of Direct Tax’, 21 *Const. Comment.* 295 2004, p. 342 en 347. Daarnaast zijn belastingen op inkomen en vermogen ook wel verdedigd als middelen om de groei van vermogensconcentraties af te remmen en om de politieke, sociale en economische macht van ‘de elite’ te temperen. Zie hiertoe tevens van mijn hand L.W.D. Wijtvliet, ‘Vermogensbelasting: over gif, ongelijkheid en blind geloof in de heilzame werking van belastingen’, *WFR* 2014/930, in het bijzonder par. 2. Ook: Laurens W.D. Wijtvliet, ‘Too Little, Too Late: The Uneasy Case for a Wealth Tax as a Means to Mitigate Inequality’, *Intertax* 2014 (nog te verschijnen).

73 J. Reugebrink, ‘Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?’, in: A.K.P. Jongsma en J. Verburg, *Cyns en Dyns: Opstellen aangeboden aan prof.mr. H.J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975, p. 132.

74 Richard T. Ely, *Taxation in American States and Cities*, Thomas Y Crowell & Co., New York 1888, p. 82-87.

67 Hylton v. United States, 3 U.S. (3 Dall.) 171 (1796) zoals aangehaald door Bruce Ackerman, ‘Taxation and the Constitution’, 99 *Colum. L. Rev.* 1 1999, p. 18. Opgemerkt zij dat Hamilton in zijn verhandelingen in de *Federalist Papers* nimmer refereerde aan de fysiocratische doctrine.

68 Zie ook Bullock 1898, p. 456-458. Smiths gebruik van de terminologie is niet geheel zuiver en op andere plaatsen lijkt hij juist weer een andere interpretatie voor te staan. Zie hiertoe ook par. 3.3.4.

‘Curious as it may seem, indirect taxes were advocated in the later middle ages as a means of introducing not inequality, but equality, of taxation. This was owing to the fact that the privileged classes on the continent had succeeded in securing virtual immunity from taxation. The nobles were largely exempted from the land tax, while the clergy and the wealthier citizens in general were able to a large degree to purchase freedom from the tax burden.’<sup>75</sup>

In zijn fameuze *Essays in Taxation* roemt diezelfde Seligman directe belastingen daarentegen als baken van maatschappelijke en morele ontwikkeling:

‘The readiness to share in the public burdens out of one’s property presupposes a far higher social ethics and a far more complex society than was possible in the simple conditions when every one was willing to take part in the defence of the village or the repair of the roads. Interests have now become specialized. It needs a far greater sense of civic obligation to submit cheerfully to direct property taxation than was necessary in primitive times for the putting forth of mere personal exertions.’<sup>76</sup>

In de loop van de (moderne) geschiedenis hebben verschillende bekende en minder bekende auteurs hun licht laten schijnen over het onderscheid direct-indirect en is op uiteenlopende wijzen getracht deze Gordiaanse belastingknoop te ontwarren. Een uitputtende historische beschouwing ligt buiten het bereik van deze bijdrage.<sup>77</sup> Als er echter één beeld verrijst, is het wel dat de dichotomie direct-indirect sinds mensenheugenis diffuus en voor velerlei uitleg vatbaar is. Zij lijkt gebaseerd op achtergrondveronderstellingen die in het licht van een bepaald mens- en maatschappijbeeld niet altijd worden geëxpliciteerd.

Duidelijk is daarnaast dat het onderscheid kan worden gemaakt op juridisch-administratieve en op economische basis.<sup>78</sup> Deze dimensies passeren de revue in de hiernavolgende paragrafen.

### 3.2. Juridisch en administratief

#### 3.2.1. Door de wetgever als zodanig bestempeld

Naar de letter van de wet valt onder de noemer directe belasting iedere belasting die de wetgever uitdrukke-

lijk als zodanig aanduidt.<sup>79</sup> In de Nederlandse wetgeving wordt ter denotatie hiervan de toverformule ‘onder de naam van (...) wordt een directe belasting geheven (...)’ uitgesproken. In paragraaf 2 hiervoor was reeds aan de orde dat dit onderscheid historisch van belang was voor toepassing van (bijvoorbeeld) de richtige heffing. Ook in de wetgeving van andere landen zijn soortgelijke aanduidingen te vinden.<sup>80</sup>

Consequente toepassing van dit juridische kwalificatiesysteem zou meebrengen dat iedere belasting die niet de aanduiding ‘direct’ draagt, per definitie indirect is.<sup>81</sup> Smeets merkt dienaangaande op:

‘Een belasting is fiscaalrechtelijk indirect, indien zij in de desbetreffende belastingwet *niet* als “direct” is aangewezen. Voorbeelden: omzetbelasting, loonbelasting, dividendbelasting, successierecht, accijnzen, enz.’<sup>82</sup>

Ik waag te betwijfelen of deze opvatting vandaag de dag nog steekhoudend is. Losgelaten op een willekeurige pocket met Nederlandse belastingwetten, worden op basis van dit criterium namelijk alleen de Wet op de loonbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965 en de Wet op de kansspelbelasting als directe belastingen aangemerkt. Bijgevolg zou alle andere belastingen, de inkomstenbelasting inclusief, de typering indirect ten deel vallen. Niet alleen is dit contrair aan het spraakgebruik, ook staat dit stellig haaks op de gewoonte en bedoeling van de wetgever. Zo valt op dat de Wet inkomstenbelasting 2001, anders dan zijn rechtsvoorganger de Wet op de inkomstenbelasting 1964, niet langer expliciet wordt aangeduid als directe belasting.<sup>83</sup> Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet inkomstenbelasting 2001 is echter aangegeven dat met het vervallen van de term ‘directe belastingen’ geen inhoudelijke wijziging werd beoogd.<sup>84</sup>

De juridische kwalificatie van een belasting als ‘direct’ is omgeven door onzekerheid. Anders dan door de wens om bepaalde rechtsgevolgen van toepassing te verklaren,

75 Edwin R.A. Seligman, *Essays in Taxation*, The Macmillan Company, New York 1921, p. 8.

76 Edwin R.A. Seligman, *Essays in Taxation*, The Macmillan Company, New York 1921, p. 4.

77 De geïnteresseerde lezer zij verwezen naar de in deze bijdrage aangehaalde literatuur en de aldaar opgenomen bronverwijzingen.

78 M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen’s Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 39.

79 Bijvoorbeeld L.G.M. Stevens, *Elementaire Belastingrecht*, Kluwer, Deventer 2009, p. 27. Ook: M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen’s Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 39.

80 Zie bijvoorbeeld de passage uit *The Direct Tax Law, the act for the collection of taxes in insurrectionary districts*, etc. hierboven.

81 Aldus ook: M.J.H. Smeets, ‘Directe en indirecte belastingen (vervolg)’, *Weekblad der Belastingen*, No. 3943 (4 juni 1949), p. 185. In gelijke zin: C.L. van Lindonk, *Belastingrecht in Leiden*, Gouda Quint, Arnhem 1993, p. 4.

82 M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen’s Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 39.

83 Art. 1, eerste volzin, Wet IB 1964 luidde, voor zover relevant: ‘Onder de naam “inkomstenbelasting” wordt een directe belasting geheven (...)’.

84 Zie Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 73.

is het immer geenszins duidelijk waarop de wetgever dit juridische onderscheid dan zou baseren. Verondersteld zou toch mogen worden dat de wetgever zich tijdens het wetgevingsproces laat leiden door vastomlijnde criteria ten einde willekeur te voorkomen. In willekeur kan nochtans de kracht van dit onderscheid schuilen: al naar gelang de omstandigheden het vereisen kan de wetgever een belasting naar eigen goëddunken als direct aanduiden.

### 3.2.2. Departementale indeling

Historisch is de dichotomie direct-indirect van administratieve betekenis geweest binnen de organisatie van de Belastingdienst.<sup>85</sup> Direct waren die belastingen die ressorteerden onder de Administratie der directe belastingen. Belastingen die vielen onder een andere administratie, waren indirect. Adriani laat zien dat deze departementale indeling niet was beperkt tot Nederland. Frankrijk kende bijvoorbeeld *l'Administration des contributions directes*, *l'Administration de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre*, *l'Administration des contributions indirectes* en *l'Administration des Douanes*. Een vergelijkbare indeling kende ook Pruisen: 'Indirekte Steuern sind solche, die von grünen, direkte solche, die von nicht grünen Beamten eingezogen werden.'<sup>86</sup>

Nu zij is gebaseerd op de wijze waarop belastingautoriteiten hun operaties (in het verleden) opzetten, is deze onderverdeling vooral van historische betekenis.<sup>87</sup> Zij vormt evenwel geen gedegen basis voor een functionele kwalificatie, met name omdat de criteria waarop deze departementale indeling is gebaseerd onduidelijk, zo niet geheel afwezig zijn en daarnaast per land en in de tijd kunnen variëren.

### 3.2.3. Administratieve aanduiding

Een ander criterium voor onderscheid is eveneens van administratieve aard en heeft tevens enige staatkundige betekenis. In staatkundige zin zijn onder andere in Nederland als direct aangemerkt die belastingen die periodiek volgens zogenoemde *kohieren* worden geheven. In het verlengde hiervan is als kenmerk voor een directe belasting in juridische zin ook wel opgemerkt dat 'voor elk belastingjaar (...) aanslagen [worden] vastgesteld welke uit kracht van een kohier worden ingevorderd.'<sup>88</sup> Ook hier kan met een beetje goede wil de stem der fysiocraten worden gehoord. Zo werden directe belastingen in een instructie van een

Franse Constitutionele Vergadering in januari 1790 als volgt gedefinieerd:

'Toute imposition foncière ou personnelle, c'est-à-dire assise directement sur les fonds de terre [cursivering: LWDW] ou assise directement sur les personnes, qui se lève par les voies du cadastre ou des rôles de cotisations, et qui passe immédiatement du contribuable cotisé au percepteur (...)'<sup>89</sup>

Aan deze fysiocratische invalshoek wordt aldus met de verwijzing naar 'les voies du castre ou des rôles du cotisations' een nieuwe dimensie toegevoegd. Kenmerkend voor directe belastingen zijn in deze optiek het periodieke karakter van de belasting (een belastingjaar) en het opleggen van een aanslag uit kracht van een kohier.<sup>90</sup> Het ontbreken van één van deze elementen zou een belasting indirect maken. Als indirect zijn in deze context dan ook wel aangeduid die belastingen die alleen onder bepaalde omstandigheden of in bepaalde situaties aan de hand van een tariefkaart of heffingschema worden geheven.<sup>91</sup>

Het hier behandelde administratieve onderscheid is niet vrij van kritiek. Het is bijvoorbeeld niet aanstonds duidelijk wat wordt bedoeld met een 'belastingjaar'. In voorkomende gevallen zal deze periode samenvallen met het kalenderjaar, maar dat hoeft lang niet altijd het geval te zijn.<sup>92</sup> Het periodiciteitsvereiste voert voorts tot onderinclusiviteit, omdat op basis van dit criterium ook a-periodieke belastingen op schenkingen en erfenissen indirect zouden zijn, hetgeen niet strookt met het spraakgebruik. Daarnaast is het lastig om op basis van dit periodiciteitsvereiste heffingen ineens en vermogensaanwasbelastingen een plaats te geven. Aan voornoemd bezwaar is in het verleden wel tegemoetgekomen door vermogensheffingen in één keer bij rechtsfictie als directe belasting aan te merken.<sup>93</sup>

Voorts komen de bevoegdheden tot het opleggen van aanslagen en het innen van de belastingen heden ten dage niet

85 Bijvoorbeeld P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling. Eerste deel*, L.J. Veen's Uitgeversmij, Amsterdam 1954, p. 142.

86 P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling. Eerste deel*, L.J. Veen's Uitgeversmij, Amsterdam 1954, p. 142-143.

87 Aldus ook H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1986, p. 34.

88 P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling. Eerste deel*, L.J. Veen's Uitgeversmij, Amsterdam 1954, p. 144.

89 M. Block, *Dictionnaire de l'administration française*, p. 636 (2e druk, Parijs 1881), zoals aangehaald door Bullock 1898, p. 449. Zie ook par. 3.1 hierboven. Het hier opgenomen citaat lijkt ook te refereren aan de kopbelasting.

90 Ook: M.J.H. Smeets, 'Directe en indirecte belastingen (vervolg)', *Weekblad der Belastingen*, No. 3943 (4 juni 1949), p. 185-186.

91 Denk hierbij aan een heffing die aansluit bij de verwerving van bepaalde goederen of diensten. Bullock spreekt van indirecte belastingen die geheven worden 'only under certain circumstances or situations, and by means of tariffs or schedules of charges'. Zie Bullock 1898, p. 463.

92 Zo wordt voor de toepassing van de vennootschapsbelasting blijkens art. 7, lid 4, Wet VPB 1969 onder het begrip jaar over het algemeen verstaan het boekjaar, dan wel een kalenderjaar. Deze regel lijkt uitzondering wanneer een belastingplichtige bijvoorbeeld in de loop van het jaar deel gaat uitmaken van een fiscale eenheid.

93 De relevante wettelijke bepaling bevatte de frase 'als een directe belasting wordt beschouwd', aldus M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 40.

langer toe aan één en dezelfde persoon. Ook kan erop worden gewezen dat administratieve procedures een externe aangelegenheid vormen die losstaat van de intrinsieke aard en de economische effecten van het belastingstelsel zelf.<sup>94</sup> De verwijzing naar de kohieren zegt alleen iets over de wijze waarop een belastingdienst zijn organisatie inricht. In dat opzicht is deze aanduiding van louter technische aard en ontbreekt haar iedere praktische of wetenschappelijke betekenis.<sup>95</sup> Het wekt weinig verbazing dat aan deze interpretatie in het verleden wel eens alle bestaansrecht is ontzegd.<sup>96</sup>

### 3.2.4. Overweging

Het lijkt erop dat er zich vanuit juridisch-administratief perspectief geen welomlijnde en waterdichte criteria ter kwalificatie van een belasting als direct of indirect laten onderkennen. Het onderscheid wordt veeleer ingegeven door een (mogelijk) willekeurige wetgevingskeuze ten aanzien van het intreden van formeelrechtelijke gevolgen of door overwegingen van organisatorische en administratieve aard. Vanuit juridisch en administratief perspectief zijn er aldus uiteenlopende manieren om belastingen als direct of indirect te kwalificeren. Betoogd kan worden dat in dit gebrek aan samenhang tevens de kracht van flexibiliteit schuilt: de wetgever kan – al naar gelang de onderhavige regeling dat vereist – een belasting als direct dan wel indirect typeren.

Waar in het fiscale recht elementen juridisch kunnen worden beschouwd, kan veelal ook vanuit economisch perspectief licht op de zaak worden geworpen. Dat geldt ook voor de classificatie van belastingen als direct of indirect. De economische invalshoek komt in de volgende paragraaf aan de orde.

## 3.3. Economische interpretatie

### 3.3.1. Drukverdeling

Het onderscheid direct en indirect is niet alleen op juridische leest geschoeid, maar kent tevens een economische interpretatie. Historisch sluiten economen voor het onderscheid direct-indirect gewoonlijk aan bij de (uiteindelijke) drukverdeling van een belasting, ook wel *ultimate incidence* genoemd.<sup>97</sup> Direct zijn die belastingen die worden gehe-

ven van de persoon die deze belasting ook daadwerkelijk draagt. Indirect zijn die belastingen die door een ander dan de belastingplichtige worden gedragen. Aldus verenigen de hoedanigheden van belastingplichtige en belastingdrager zich bij directe belastingen in dezelfde persoon. In geval van indirecte belastingen vallen beide hoedanigheden aan verschillende personen toe te schrijven. Het afwentelingsvraagstuk vormt de spin in het web van belastingkwalificatie op economische gronden. Due en Friedlaender schrijven hierover:

‘Some taxes – often called direct taxes – reduce the real incomes of the persons who pay them to the government (...). Other taxes may be shifted from some persons to others, [those] believed to be shifted in this fashion are called indirect taxes.’<sup>98</sup>

De kracht van deze kwalificatie lijkt te schuilen in haar eenvoud. Indien belastingen op basis van het afwentelingscriterium als direct en indirect konden worden aangemerkt, zou dit onderscheid zeer hanteerbaar zijn. Maar schijn bedriegt. Afwenteling vormt als zodanig een ongrijpbaar fenomeen en over het verloop van dit proces kan op voorhand weinig zinnigs worden gezegd.<sup>99</sup> Evenmin is afwenteling beperkt tot indirecte belastingen. Reeds in 1946 gaf Smeets hieraan in zijn inaugurele rede op schilderachtige wijze uitdrukking:

‘Vroeger heeft men geleerd, dat uitsluitend de indirecte belastingen konden worden overgedragen; bovendien werd de bestudeering in het bijzonder beperkt tot de gevolgen bij of na het eerste ruilproces dat volgde op de belastingheffing. In latere jaren werd dit probleem in breder verband beschouwd; men bleef niet langer stil

94 Bullock 1898, p. 464.

95 J. Reugebrink, ‘Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?’, in: A.K.P. Jongsma en J. Verburg, *Cyns en Dyns: Opstellen aangeboden aan prof. mr. H.J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975, p. 131.

96 Bijvoorbeeld M.J.H. Smeets, *Aantekeningen over de theorie der Belastingen*, H. Gianotten, Tilburg 1950, p. 94. Smeets neemt eenzelfde standpunt in M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen’s Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 41.

97 Bijvoorbeeld Willem Vermeend, Rick van der Ploeg en Jan Willem Timmer, *Taxes and the Economy: A Survey of the Impact of Taxes on Growth, Employment, Investment,*

*Consumption and the Environment*, Edward Elgar, Cheltenham 2008, p. 61-62. Ook: Harvey S. Rosen, *Public Finance*, McGraw-Hill Irwin, Boston 2002, p. 254.

98 John F. Due en Ann F. Friedlaender, *Government Finance: Economics of the Public Sector*, Richard D. Irwin, Homewood, IL 1973, p. 229.

99 Crawford, Smith en Keen wijzen in hun bijdrage aan *The Mirrlees Review* bijvoorbeeld op het gebrek aan empirisch bewijs van de drukverdeling van (met name) belastingen op consumptie. Zij nemen omwille van de eenvoud aan dat de last van dergelijke belastingen op de lange termijn volledig worden gedragen door consumenten. Zie Ian Crawford, Michael Keen en Stephen Smith, ‘Value Added Tax and Excises’, in: J.A. Mirrlees (red.), *Dimension of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford 2010, p. 279, voetnoot 2. Over de drukverdeling van belasting op kapitaalinkomen, zie bijvoorbeeld Rachel Griffith, James Hines en Peter Birch Sørensen, ‘International Capital Taxation’, in: J.A. Mirrlees (red.), *Dimension of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford 2010, p. 924 en de aldaar aangehaalde literatuur. Het vraagstuk van afwenteling heeft in de literatuur veel aandacht gekregen. Voor een introductie op dit onderwerp, zie H.S. Rosen en T. Gayer, *Public Finance*, 8th Edition, McGraw-Hill, New York 2008, hoofdstuk 14 en Joseph E. Stiglitz, *Economics of the Public Sector* (third edition), W.W. Norton & Company, New York 2000, hoofdstuk 18. De meer geoefende lezer zij verwezen naar L.J. Kotlikoff en L.H. Summers, ‘Tax Incidence’, in A.J. Auerbach en M.S. Feldstein (red.), *Handbook of Public Economics*, vol. II, Elsevier Science Publishers B.V., Noord Holland 1987.

staan bij de rechtstreeksche gevolgen van een belasting, doch men bestudeerde ook haar voortgezette werking, óók de gevolgen van het zich laten wel gevallen van de belasting, van het ontwijken van een heffing en vooral van haar besteding. Dit alles werd niet alleen ten opzichte van de indirecte belastingen doch ook ten aanzien van de directe nagegaan.

Daardoor kwam ook de inkomstenbelasting in een geheel ander daglicht te staan; de aureool van haar niet ingrijpen in de productierichting, productiehoeveelheden en productiemethoden – voorheen wel aangemerkt als haar uitzonderlijk voordeel – verdween als sneeuw voor de zon.<sup>100</sup>

Het is een misvatting te denken dat alleen belastingen als de btw en de accijnzen kunnen worden doorberekend aan de consument. Iedere belasting kan (uiteindelijk) worden afgewenteld op een andere (markt)partij. Shaw, Slemrod en Whiting merken bijvoorbeeld op:

‘Who ultimately bears the burden of a tax is generally different from both the agent who remits the tax and the statutory bearer of the tax. This is because a tax system causes changes in pre-tax prices, thereby shifting the burden away from the statutory bearer. For example, a tax on labour earnings will in general increase the pre-tax wage, so that the after-tax wage does not fall by as much as the tax rate. Thus the burden of the tax is shared between the employer, who faces a higher cost of labour than otherwise, and the employee, who receives a lower after-tax wage rate than in the absence of the tax. The response of prices and wages to taxation may not happen in the short run, especially in the presence of inflexible prices (due, for example, to long-term contracts). However, because prices are ultimately set by the interaction of supply and demand, the tax system will, in the long run, affect prices and these effects will determine ultimate incidence.’<sup>101</sup>

De mate waarin een belasting wordt afgewenteld, is onder andere afhankelijk van de elasticiteiten van vraag en aanbod en de algemene marktomstandigheden.<sup>102</sup> Zo is het zeer wel denkbaar dat een winkelier in tijden van economische neergang en vraaguitval een verhoging van de btw niet één-op-één in zijn prijzen doorberekent. Ook laat het zich denken dat een belasting slechts gedeeltelijk wordt door-

berekend. Smeets rept bijvoorbeeld van ‘de exploitant van een gemakkelijksinrichting [die] bij een geringere vraag naar gemakkelijksinrichtingen de te dezer zake op indirecte wijze geheven belasting ten dele voor zijn rekening neemt, (...) opdat zijn bedrijf niet geheel verloopt’.<sup>103</sup> Ook Rosen geeft in zijn tekstboek een alleraardigst voorbeeld van de onzekerheden waarmee het afwentelingsproces is omgeven:

‘The overall incidence depends on how both the sources and uses of income are affected. This distinction is important for understanding the debate over former Vice President Gore’s proposal to clean up de Florida Everglades. Because the ecology of the Everglades is harmed by the runoff from sugar fields, he argued, sugar products be subjected to a special tax and the proceeds used to finance a clean-up. Opposition came not only from consumer groups who were concerned about the price of products using sugar but also from Florida workers, who realized that by reducing demand for sugar, such a tax would hurt their incomes.’<sup>104</sup>

### 3.3.2. Bedoelde drukverdeling

Het afwentelingsvraagstuk is met zoveel onzekerheden omgeven, dat men in het duister tast over het pad dat afwenteling volgt. Om toch enig licht te scheppen, is ook wel geopperd om aan te sluiten bij de door de wetgever bedoelde of veronderstelde afwenteling. In de literatuur heeft onder andere John Stuart Mill zich sterk gemaakt voor (een variant van) deze interpretatie van beoogde drukverdeling. In zijn *Political Economy* schrijft hij:

‘A direct tax is one which is demanded from the very persons who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another: such as the excise or customs.’<sup>105</sup>

100 M.J.H. Smeets, ‘Directe en indirecte belastingen’, *Weekblad der Belastingen*, No. 3942 (28 mei 1949), p. 178.

104 Harvey S. Rosen, *Public Finance*, McGraw-Hill Irwin, Boston 2002, p. 254.

105 John Stuart Mill, *Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy*, Book V, Chapter III (Of Direct Taxes), § 1. <http://www.econlib.org/library/Mill/mlP65.html> (geraadpleegd op 17 november 2013). Een soortgelijke omschrijving hanteert de Franse econoom Leroy-Beaulieu in diens *Traité de la Science des Finances*. Leroy-Beaulieu omschrijft directe belastingen als ‘those which the legislator intends should be paid at once and immediately by him who bears their burden. They strike at once his fortune or his revenue, and every intermediary between him and the treasury is suppressed, and a rigorous proportionality is sought between the tax and his fortune or ability to pay taxes.’ In zijn ogen zijn indirecte belastingen ‘which the legislator does not intend should be paid at once and immediately by him who bears their burden, and he does not seek to proportion them to his revenues or fortune. The legislator seeks to lay them on the one who it is intended should bear their burden in a roundabout way. Intermediaries are put between him and the treasury’. Zie Paul Leroy-Beaulieu, *Traité de la Science des Finances*, zoals aangehaald in Richard T. Ely, *Taxation in American States and Cities*, Thomas Y Crowell & Co., New York 1888, p. 66.

100 M.J.H. Smeets, *De ontwikkeling van de inkomstenbelasting*, rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van buitengewoon hoogleraar in de leer van de openbare financiën en in het belastingrecht aan de Katholieke Economische Hoogeschool te Tilburg op 4 april 1946, W. Bergmans, Tilburg 1946, p. 4 (voetnoten weggelaten).

101 Jonathan Shaw, Joel Slemrod en John Whiting, ‘Administration and Compliance’, in: J.A. Mirrlees (red.), *Dimension of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford 2010, p. 1104 (voetnoten weggelaten).

102 Jonathan Shaw, Joel Slemrod en John Whiting, ‘Administration and Compliance’, in: J.A. Mirrlees (red.), *Dimension of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford 2010, p. 1104.

In dit kader zijn in de Nederlandse literatuur ook wel de termen *beoogd* en *geadresseerd* belastingplichtige gebruikt.<sup>106</sup> De beoogd belastingplichtige is degene die de belasting naar de bedoeling van de wetgever in zijn portemonnee zou moeten voelen. De geadresseerd belastingplichtige kan juridisch tot betaling van de belasting worden gehouden. Smeets voegt aan deze tweetrapsraket een derde dimensie toe en spreekt van de belastingbetaler, de belastingdestinataris of -bestemming en de belastingdrager. Het onderscheid tussen de belastingdestinataris en de belastingdrager is in zijn opvatting gelegen in de bedoelde en de feitelijke drukverdeling.<sup>107</sup> Bij directe belastingen veronderstelt de wetgever dat die drie hoedanigheden in één persoon worden verenigd. Bij indirecte belastingen is de belastingbetaler iemand anders dan de belastingdestinataris (dat is, degene op wie de belasting naar de bedoeling van de wetgever ten volle zou moeten drukken). Laatstgenoemde valt dan samen met de belastingdrager.<sup>108</sup>

Ofschoon deze kwalificatiemethode niet valt of staat bij afwenteling als zodanig, scheidt zij niet op voorhand duidelijkheid, ja creëert zij zelfs problemen nu de bedoeling of veronderstelling van de wetgever, zo deze al uit parlementaire stukken blijkt, niet altijd helder is.<sup>109</sup> Gesteld is dan

ook dat de bedoelde of veronderstelde drukverdeling 'too uncertain an element for the characterization of a scientific conception' vormt.<sup>110</sup> Daar komt bij dat 'de markt' gedeels autonoom opereert en zich niets aan de bedoeling van de wetgever gelegen hoeft te laten liggen.

Geopperd is ook wel om aan te sluiten bij de in de Nederlandse begrotingsstukken gehanteerde onderverdeling tussen belastingen op inkomen, winst en vermogen enerzijds en kostprijsverhogende belastingen anderzijds. Deze benadering mist feitelijke grondslag.

### 3.3.3. Sociale aspecten

In de literatuur is door onder andere Schmolders betoogd dat het maatschappelijk onwenselijk kan zijn wanneer belastingen doorwerken in de consumentenprijzen van goederen en diensten. De gevolgen van een dergelijke vorm van afwenteling op de consument zullen zich in de regel het sterkst doen gevoelen bij primaire levensbehoeften, die gekenmerkt worden door een relatief inelastische vraag. Anders is dat ten aanzien van luxeproducten, waarbij een relatief kleine prijsverandering de vraag sterk kan beïnvloeden. Weerspiegeld in de consumentenprijzen kennen de inkomsten- en vennootschapsbelasting een degressief effect, te meer daar zij worden geheven ongeacht de aard van de goederen of diensten. Dit vloeit logischerwijs voort uit het object (inkomen) en het subject (de (rechts) persoon) van deze belastingen.<sup>111</sup> Een indirecte belasting als de btw zou juist aan de hand van een gedifferentieerde tariefstructuur kunnen worden afgestemd op de aard van de respectieve goederen en diensten:

'Rational betrachtet, ist die Regressionswirkung einer in den Preisen überwälzten Körperschaft-, Gewerbe- und Einkommensteuer, die keiner Lenkung und keiner Differenzierung zugänglich ist wie die der Umsatzsteuer, in der Regel sozial um so bedenklicher, als diese Steuern zum mindesten in den Preisen der unbedingt lebensnotwendigen Massengüter mit einem hohen Grade an Wahrscheinlichkeit voll enthalten sind, während ihre Überwälzung in den Preisen der Güter eines elastischen Bedarfs unter Umständen weit weniger leicht gelingen mag.'<sup>112</sup>

106 A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, diss. Tilburg, 2009, p. 107 en M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 41.

107 M.J.H. Smeets, 'Directe en indirecte belastingen', *Weekblad der Belastingen*, No. 3942 (28 mei 1949), p. 177. Hij licht dit als volgt toe:  
'De belastingbetaler is degene, die persoonlijk tot het betalen van de belasting verplicht is, zodra bij hem het voorval plaats heeft of de toestand intreedt, waaraan de wetgever de belastingheffing heeft vastgeknoopt.

De belastingdestinataris of -bestemming, is degene op wie naar de bedoeling van de wetgever de belasting ten volle moet drukken.

De belastingdrager is degene op wie de belasting in werkelijkheid drukt, omdat hij zich tengevolge van die druk dient te beperken in de voor hem bij een gegeven inkomen bestaande mogelijkheden tot verwerving van goederen en diensten.'

108 In de Duitse literatuur is ook genoemd de 'Steuerverleger', die omschreven kan worden als de inhouder van belastingen. Bijvoorbeeld Mann, *Überwälzung der Steuer, Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, VIII Bd. (1928), p. 344 zoals aangehaald door M.J.H. Smeets, 'Directe en indirecte belastingen', *Weekblad der Belastingen*, No. 3942 (28 mei 1949), p. 178.

109 Aldus ook P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling. Eerste deel*, L.J. Veen's Uitgeversmij, Amsterdam 1954, p. 147. Het hiernavolgende, ietwat warrige citaat uit de nota naar aanleiding van het verslag bij de Wet verhuurderheffing vormt hiervan een stille getuige:

'Zoals hierboven reeds opgemerkt moet de verhuurderheffing worden gezien in het licht van de voorstellen om extra huurverhogingen toe te staan als sprake is van "scheefwonen". Zodra deze voorstellen tot wet worden verheven zullen deze extra huurverhogingen kunnen worden toegepast door verhuurders. De verhuurderheffing heeft tot gevolg dat (een deel van) deze extra huuropbrengsten in de algemene middelen vloeit. Ervan uitgaande dat de ruimte voor de geboden extra huurverhogingen door verhuurders ook volledig wordt benut, kan de verhuurderheffing niet tot een (verdere) huurstijging leiden. Wel kan, indien de ruimte voor huurverhoging door verhuurders niet (volledig) is benut, het voorkomen dat verhuurders alsnog besluiten om die ruimte wel te benutten. Bijvoorbeeld om niet te hoeven bezuinigen op de investeringen of in te teren op de reserves. Bij de huurstijging die alsdan "als gevolg van de verhuurderheffing"

ontstaat, is dan echter geen sprake van een ongewenst gevolg van de verhuurderheffing die wordt afgewenteld op de huurder, maar van een realisatie van bewust beoogd beleid om scheefwonen tegen te gaan.' (Kamerstukken II, 2012-2013, 33 407, nr. 6, p. 8).

110 Richard T. Ely, *Taxation in American States and Cities*, Thomas Y Crowell & Co., New York 1888, p. 67.

111 Wel wordt door middel van onder andere tarief, aftrekposten, heffingskortingen en vrijstellingen rekening gehouden met de persoon van de belastingplichtige. Dit vermogen om rekening te houden met persoonlijke omstandigheden is voor de kwalificatie van een belasting als direct of indirect echter niet van belang.

112 G. Schmolders, *Finanzpolitik*, Springer-Verlag, Berlin 1965, p. 503.

Op basis van deze constatering pleit Schmölders voor afschaffing van het onderscheid direct-indirect en stelt hij voor om aan te sluiten bij 'kontrollierbare of nietkontrollierbare Regression'.<sup>113</sup>

Wat hierbij opvalt, is dat Schmölders het onderscheid direct-indirect, zij het via een omweg, koppelt aan de drukverdeling van een bepaalde belasting en de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie. De sociale inexpediëntie waarvan hij spreekt, is echter niet eigen aan het wezen van een belasting als zodanig, en nog minder het gevolg van de kwalificatie als direct of indirect. Veeleer hangt zij samen met het object van heffing en is zij het gevolg van keuzen van de wetgever.

In dit verband zij er tevens op gewezen dat voor het onderscheid direct-indirect, anders dan bijvoorbeeld Atkinson en Stiglitz stellen, irrelevant is of een belasting al dan niet wordt afgestemd op de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. Volgens deze auteurs is 'the essential aspect of the distinction the fact that direct taxes may be adjusted to the individual characteristics of the taxpayer, whereas indirect taxes are levied on transactions irrespective of the circumstances of buyer or seller'.<sup>114</sup> In gelijke zin stellen zij dat het wezenskenmerk van een indirecte belasting is 'that no characteristic of the amount that he purchases in this particular market, is relevant for the determination of his tax liability'.<sup>115 116</sup>

Waar de inkomstenbelasting wordt toegesneden op de persoon van de belastingplichtige, ontbreekt het de btw in de huidige vorm aan deze mogelijkheid. De mogelijkheid om rekening te houden met persoonlijke omstandigheden hoeft de btw naar mijn mening evenwel niet wezensvreemd te zijn. Zo zou de gedifferentieerde btw-tariefstructuur in theorie een additionele dimensie kunnen worden gegeven door – naast de aard van het goed of de dienst in kwestie – ook iemands (gezins)inkomen te betrekken in de tariefstelling. Aldus resulteert een 'tailormade' btw-tarief.<sup>117</sup> Daar komt

nog bij dat strikte toepassing van het in acht nemen van persoonlijke omstandigheden voert tot onderinclusiviteit en resulteert in interne strijdigheid. Binnen deze kaders zouden de loon-, dividend- en de kansspelbelasting – in afwijking van hun juridische kwalificatie – bijvoorbeeld als indirect hebben te gelden.<sup>118</sup> Omgekeerd wordt bij de overdracht van eigendom van de warme en de koude hand – hetgeen zich desgewenst als een besteding laat duiden – wel degelijk rekening gehouden met de persoon van de beneficiant.

Wanneer persoonlijke omstandigheden maatgevend zijn voor belastingclassificatie, valt het doek voor de bijvoeglijke naamwoorden direct en indirect. In de literatuur worden dan veeleer de termen subjectieve en objectieve belastingen gebruikt.<sup>119</sup> Bij objectieve belastingen staat het object centraal, waarbij vervolgens een subject gezocht wordt. Een voorbeeld vormt de onroerendezaakbelasting. Subjectieve belastingen, bijvoorbeeld de inkomstenbelasting, gaan juist uit van de persoon van de belastingplichtige, om hier vervolgens een objectieve maatstaf (het object) aan te koppelen.<sup>120</sup>

### 3.3.4. Overige classificatiemethoden

Tot dusverre is een aantal op juridische en op economische leest geschoeide classificatiemethoden de revue gepasseerd. Zij hebben allemaal gemeen dat zij uitgaan van bepaalde veronderstellingen, die bij nadere beschouwing verre van waterdicht blijken.

Zeer abstract en algemeen geldt dat overheden 'iets' willen belasten. In de (welvaarts)economie wordt dit onbepaalde voornaamwoord ingevuld met termen als *welvaart* en *welzijn*, die zich belichaamd zien in 'nut'.<sup>121</sup> Nut is een abstracte term die refereert aan het smaken van genietingen en plezierige ervaringen die mensen ontlenen aan – bijvoorbeeld – de consumptie van goederen, diensten en vrije tijd.<sup>122</sup>

113 G. Schmölders, *Finanzpolitik*, Springer-Verlag, Berlin 1965, p. 503.

114 Anthony B. Atkinson en Joseph E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill Book Company London, 1980, p. 427.

115 Anthony B. Atkinson en Joseph E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill Book Company London, 1980, p. 427.

116 Ook J.A.J. de Vries legt in *Het belastingpolitieke systeem* de mijns inziens onjuiste koppeling tussen directe belastingen en de persoon van de belastingplichtige: '[h]et heffen naar draagkracht schoot dan ook eerst slechts wortel in de sfeer van de directe belastingen; door te heffen van degene die zelf draagt, kan rekening worden gehouden met individuele factoren (inkomen en vermogen, burgerlijke staat, aantal kinderen), die in het sociale verkeer op de voorgrond komen bij de beoordeling van wat als belasting moet, mag en kan worden geheven (...)' Zie J.A.J. de Vries, *Het belastingpolitieke systeem*, Agon Elsevier, Amsterdam 1970, p. 75-76. Een soortgelijke benadering is ook besproken door Sentsova. Zie Marina Sentsova, 'VAT and Direct Taxes: How to Distinguish', in: Michael Lang, Peter Melz en Eleonor Kristofferson, *Value Added Tax and Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam 2009, p. 157.

117 De wenselijkheid van een dergelijke ontwikkeling laat zich overigens betwijfelen. Elders is door de auteur reeds de onwenselijkheid van tariefdifferentiatie in de btw reeds

breed uitgemeten. Zie L.W.D. Wijtvliet, 'A House Divided: over de onwenselijkheid van gedifferentieerde btw-tarieven', *WFR* 2012/669.

118 Zie hiertoe art. 1 Wet LB 1964, art. 1 Wet DB 1965 en art. 1 Wet KSB, die stuk voor stuk de toverformule 'onder de naam (...) wordt een directe belasting geheven' of een afgeleide daarvan bevatten.

119 Bijvoorbeeld P.J.A. Adriani en J. van Hoorn, *Het belastingrecht. Zijn grondslagen en ontwikkeling. Eerste deel*, L.J. Veen's Uitgeversmij, Amsterdam 1954, p. 153 e.v. H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht*, Kluwer, Deventer 1986, p. 33.

120 A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, diss. Tilburg, 2009, p. 106-107.

121 Kevin Holmes, *The Concept of Income: A Multi-Disciplinary Analysis*, IBFD, Amsterdam 2001, p. 13.

122 In zijn werk *Utilitarianism* definieert John Stuart Mill nut ('utility') als plezier samen met de afwezigheid van pijn: 'Those who know anything about the matter are aware that every writer, from Epicurus to Bentham, who maintained the theory of utility, meant by it, not something to be contradistinguished from pleasure, but pleasure itself, together with exemption from pain; and instead of opposing the useful to the agreeable or ornamental, have always declared that the useful means these, among other things.' Zie J.S. Mill, *Utilitarianism*, Batoche Books, Ontario 2001, p. 9.



Het is een schier onmogelijke opgave om nut als zodanig te meten. Evenmin laat nut zich vertalen in monetaire equivalenten, zodat belastingheffing op basis van nut een utopie is. In de praktijk moet daarom gezocht worden naar een afgeleide die *de idee* nut zo dicht mogelijk benadert.

In het belastingrecht wordt deze idee ingevuld door het draagkrachtbeginsel, het fiscale 'oerprincipe' dat als leidend verdelingsbeginsel heeft te gelden.<sup>123</sup> Dit beginsel is zo belangrijk, dat het in sommige landen een grondwettelijke bescherming geniet.<sup>124</sup> Als zodanig vormt dit verdelingsbeginsel echter een lege huls: het behoeft nadere precisering en vertaling naar een concreet voorwerp van belasting. Zo kan draagkracht zich manifesteren in inkomen, vermogen en consumptie.<sup>125</sup>

Het onderscheid direct-indirect laat zich op punten herleiden tot verschillende verschijningsvormen van draagkracht. Als direct zijn dan te beschouwen die belastingen die iemands draagkracht in zijn primaire verschijningsvorm, dat wil zeggen, bij de bron, raken. Deze bron van draagkracht wordt afgeleid uit een evident feit, zoals de aanwezigheid van een dienstbetrekking of het bezit van vermogen. Indirecte belastingen treffen iemands draagkracht daarentegen slechts middellijk en haken aan bij een extern signaal of een manifestatie waaruit de aanwezigheid van een bron van draagkracht kan worden afgeleid. Indirecte belastingen haken aldus aan bij de aanwending of besteding van draagkracht.<sup>126</sup> Overigens kunnen uitgaven, bijvoorbeeld in verband met ziektekosten, *in fiscalibus* ook juist

een aanwijzing vormen voor verminderde draagkracht van een belastingplichtige.<sup>127</sup>

Een aanwijzing voor deze koppeling met draagkracht biedt Adam Smith in zijn *Wealth of Nations*. Smith lijkt draagkracht af te leiden uit iemands inkomen en vermogen:<sup>128</sup>

'The state, not knowing how to tax, directly and proportionably, the revenues of its subjects, endeavors to tax it indirectly by taxing their expense.'<sup>129</sup>

Een vergelijkbare benadering biedt de Amerikaanse econoom Richard Theodore Ely in zijn *Taxation in American States and Cities*. Met instemming haalt hij de Heidelbergse hoogleraar Karl Gustav Adolf Knies aan:

'Professor Knies gives the following definition, which seems to me preferable: "Direct taxes are taxes which are based on an assessment of a person's property and business, or bear directly on the person of the tax-payer. Indirect taxes are taxes not based on such an assessment, but taxes which are levied when the existence of a taxable object, or source of taxes (productive property), is presumed from other evidence than that of direct assessment of valuation."<sup>130</sup>

Ely vervolgt:

'This definition characterizes taxes according to the source whence the power to pay them is derived. Land is taxed because it yields an income and a tax can be paid out of this income. It is the source of the tax. A carriage horse kept for pleasure is not a source of income, but it is presumed that the owner of the horse has an income out of which the tax may be paid. The existence of a source of taxes is inferred from an evident fact. This is similar to the principle on which the Physiocrats based their classification. The direct tax, according to both the Physiocrats and Knies is that laid on the source of the tax.'<sup>131</sup>

123 Arie C. Rijkers, *Een inkomensbegrip voor de 21e eeuw*, rede uitgesproken op 27 september 2013 ter gelegenheid van het afscheid als hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg, PrismaPrint, Tilburg University 2013, p. 9. Voor meer uitgebreide beschouwingen van draagkracht, zie bijvoorbeeld Peter Essers en Arie Rijkers, *The Notion of Income from Capital*, IBFD, Amsterdam 2005. Ook: Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*. Band I: 'Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen', Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1993, met name hoofdstuk 10 en de aldaar aangehaalde literatuur.

124 Tipke geeft aan dat dit principe (onder andere) is neergelegd in de Griekse, Italiaanse, Spaanse, Turkse, Braziliaanse en Duitse Constitutie. Zie Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*. Band I: 'Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen', Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1963, p. 485-489. Tevens was het beginsel terug te vinden in de Franse Verklaring van de rechten van de mens uit 1789. Artikel XIII luidde: 'Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés.' (tekst ontleend aan <http://www.assemblee-nationale.fr/histoire/dudh/1789.asp> (laatst geraadpleegd op 22 november 2013)). Ook was het draagkrachtbeginsel terug te vinden in de *Weimarer Reichsverfassung* van 11 augustus 1919. Art. 134 luidde: 'Alle Bürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.'

125 In deze bijdrage wordt niet ingegaan op de vraag wat de meest zuivere manifestatie van 'draagkracht' is. Voor uiteenlopende visies hierop zij verwezen naar de in deze bijdrage aangehaalde literatuur.

126 Dit criterium slaat geen acht op de persoon van de belastingplichtige, noch betreft het afwenteling in de beschouwing. Vergelijk Paolo de'Capitani di Vimercate, 'VAT/GST and

Direct Taxes: How can We Distinguish Them?' in: Michael Lang, Peter Melz en Eleonor Kristofferson, *Value Added Tax and Direct Taxation*, IBFD, Amsterdam 2009, p. 157.

127 Bijvoorbeeld uitgaven voor onderhoudsverplichtingen (afdeling 6.2 Wet IB 2001) en uitgaven voor specifieke zorgkosten (afdeling 6.5 Wet IB 2001).

128 Opmerking verdient dat Smith in zijn *Wealth of Nations* verschillende classificatiepaden lijkt te bewandelen. Over zijn exacte interpretatie van de terminologie tast men in het duister. Zie ook hetgeen is opgemerkt in par. 3.1.

129 Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Book V, Chapter II, Article 2 (Wilder Publications, Radford, VA 2008, p. 628).

130 Richard T. Ely, *Taxation in American States and Cities*, Thomas Y Crowell & Co., New York 1888, p. 67. De auteur verwijst naar een vertaling van aantekeningen van Knies' colleges.

131 Richard T. Ely, *Taxation in American States and Cities*, Thomas Y Crowell & Co., New York 1888, p. 67. De auteur verwijst naar een vertaling van aantekeningen van Knies' colleges.

Zowel Smith als Knies als Ely lijken betaalcapaciteit in essentie te koppelen aan bezit (vermogen) en inkomen. Directe belastingen raken aan deze verschijningsvormen van draagkracht. Indirecte belastingen haken aan bij een secundaire manifestatie van inkomen en vermogen, bijvoorbeeld consumptieve uitgaven. In dit verband zij tevens gewezen op De Vries, die het inkomen van burgers splitst in een zogenoemd *vermaatschappelijk deel* en een *geïndividualiseerd deel*.<sup>132</sup> Het vermaatschappelijkste deel van inkomen behelst dat deel van zijn inkomen dat de burger in de vorm van directe belastingen moet afstaan. Het andere, geïndividualiseerde deel (beschikbaar inkomen), kan door de burger naar eigen goeddunken worden besteed. Dit deel bevat tevens de indirecte belastingen.

Langs deze interpretaties schuren de opvattingen van Engländer<sup>133</sup> en Schendstok,<sup>134</sup> waarin een directe belasting aanwezig is indien de bron waaruit de belasting wordt betaald samenvalt met het object van de belasting. Een belasting is indirect wanneer bron en object niet samenvallen.

Wie de literatuur er verder op naslaat, wordt overspoeld door een ware tsunami van onderscheiden. Enkele andere distincties die men aantreft, zijn die op basis van bezit en consumptie of naar productie en consumptie. Ook loopt men aan tegen auteurs die ervoor pleiten om aan te sluiten bij onmiddellijke en middellijke verschijningsvormen van vermogen. Een enkeling baseert het onderscheid weer op de aard van het belastingobject. Ook is wel gesuggereerd dat belastingen op consumptieve uitgaven vrijwillig worden betaald, omdat het mensen vrijstaat goederen al dan niet aan te schaffen. In vergelijkbare zin stelt een andere auteur dat directe belastingen worden gevorderd op basis van vaste bedragen, terwijl de last van indirecte belastingen afhankelijk is van speciale omstandigheden. Het gaat het bestek van deze bijdrage te buiten om uitgebreid stil te staan bij al deze classificaties. Andere auteurs hebben zich reeds van deze taak gekweten. Verwezen zij dan ook naar de in deze bijdrage aangehaalde literatuur, met name naar de uitgebreide opsomming van Bullock.<sup>135</sup>

Afzonderlijke vermelding verdient nog wel de indeling die Reugebrink baseerde op het bestemmingslandbeginsel. Hij stelt dat tot de indirecte belastingen dienen te worden gere-

kend slechts die belastingen waarvoor het bestemmingslandbeginsel geldt. Alle andere belastingen zijn naar zijn mening direct.<sup>136</sup> Dat ook deze omschrijving niet zonder tekortkomingen is, onderkent hij vervolgens zelf. Hij heeft wel een vooruitziende blik, nu hij niet schroomt te benadrukken dat ook met zijn beschouwing 'het laatste woord over de classificatie "directe en indirecte belastingen" nog niet is gesproken.'<sup>137</sup>

### 3.3.5. Overweging

In de loop der tijd is een wildgroei aan economische kwalificatiemethoden ontstaan. Sommige daarvan lijken op het eerste gezicht helder, logisch, consistent en praktisch hanteerbaar. Andere roepen direct de nodige vragen op. Binnen het economische kwalificatiekader speelt de afwentelingsproblematiek een centrale rol. Dit fenomeen is echter dusdanig ongrijpbaar, dat het niet als uitgangspunt voor belastingkwalificatie kan worden genomen. Bedoelde afwenteling zou – wanneer bekend – aan deze bezwaren tegemoet kunnen komen. Andere interpretaties lijken te zijn gebaseerd op subjectieve opvattingen over bijvoorbeeld verdelingsbeginselen en op filosofische dogma's. Deze kunnen in de regel weinig houvast bieden.

Als er evenwel één beeld naar voren komt, dan is dat dat we door alle bomen, die over de invulling van de begrippen direct en indirect zijn opgezet, het bos niet meer zien. In de volgende paragraaf wordt daarom getracht te snoeien in het woud van interpretaties, met een eerste aanzet tot de in paragraaf 1 aangekondigde werkdefinitie.

## 4. 'The meaning of a word is its use in the language' – een eerste aanzet tot een werkdefinitie<sup>138</sup>

In paragraaf 2 is gebleken dat er niet zoiets bestaat als hét onderscheid tussen directe en indirecte belastingen. Veeleer vormen de termen direct en indirect containerbegrippen die bij verschillende gelegenheden en voor verschillende doeleinden van stal (kunnen) worden gehaald. De terminologie dient ter ordening en categorisering van belastingen in het kader van een bepaalde regeling, met het oog op bepaalde gevolgen of met een zeker doel in het achterhoofd, dan wel ter afbakening van bevoegdheden en soevereiniteit. Er laten zich dan ook – zo volgt uit paragraaf 3 – diverse economische, juridische en administratieve kwalificatieme-

132 J.A.J. de Vries, *Het belastingpolitieke systeem*, Agon Elsevier, Amsterdam 1970, p. 78.

133 O. Engländer, *Allgemeine Steuerlehre und Steuerüberwälzung*, 1935 zoals aangehaald door M.J.H. Smeets in *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 43.

134 B. Schendstok, *Enige economische grondslagen voor de belastingpolitiek*, ac. proefschrift, Rotterdam, 1939, zoals aangehaald door M.J.H. Smeets in *De economische betekenis van de belastingen*, L.J. Veen's Uitgeversmaatschappij, Amsterdam 1951, p. 43.

135 Bullock 1898.

136 J. Reugebrink, 'Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?', in: A.K.P. Jongsma en J. Verburg, *Cyns en Dyns: Opstellen aangeboden aan prof. mr. H.J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975, p. 146.

137 J. Reugebrink, 'Directe en indirecte belastingen: een achterhaalde classificatie?', in: A.K.P. Jongsma en J. Verburg, *Cyns en Dyns: Opstellen aangeboden aan prof. mr. H.J. Hofstra*, Kluwer, Deventer 1975, p. 146-147.

138 Ludwig Wittgenstein, *Philosophical Investigations* (vertaald door G.E.M. Anscombe), Basil Blackwell, Oxford 1968, par. 43.

thoden denken, waarvan kan worden gezegd dat sommige beter hanteerbaar zijn dan andere. Een allesomvattende, universele definitie valt echter niet te onderscheiden.

De gepercipieerde onmogelijkheid te komen tot één welomlijnde, allesomvattende en exclusieve definitie van directe en indirecte belastingen, voert tot de constatering dat de invulling van het onderscheid in principe vrij staat. Deze vrijheid staat evenwel geen totale willekeur toe. Indachtig het bovenstaande moeten de invulling en interpretatie van het onderscheid passen binnen (bijvoorbeeld) de doelstelling van een regeling of de (beoogde) gevolgen daarvan. De betekenis van een woord is immers sterk afhankelijk van het gebruik en de context waarin het wordt gebezigd.<sup>139</sup> Langs deze meetlat dienen belastingen steeds consequent op hun merites te worden beoordeeld om te komen tot een gedegen kwalificatie. Om licht te werpen op de vraag wat dit concreet betekent voor de (tentatieve) werkdefinitie die werd aangekondigd in paragraaf 1, kan het geen kwaad kort in herinnering te roepen dat deze definitie zich aftekent binnen de context van een onderzoek dat zich richt op de gevolgen van een verschuiving van directe naar indirecte belastingen op (maatschappelijk) welzijn, meer in het bijzonder in relatie tot vermogensongelijkheden.

Wanneer wij de rol die belastingen spelen ten aanzien van (de totstandkoming van) vermogensongelijkheden beschouwen, dan laten zich grofweg twee categorieën onderscheiden.<sup>140</sup> Enerzijds valt het oog op belastingen die naar hun aard de accumulatie van vermogen kunnen beperken en/of vermogensongelijkheden kunnen mitigeren, ja zelfs opheffen, door inkomen en/of vermogen c.q. een bestanddeel daarvan (bepaalde bezittingen of schulden) in hun heffingsgrondslag te betrekken.<sup>141</sup> Deze categorie van belastingen, die ik als direct zou willen aanduiden, omvat aldus (grofweg) belastingen op inkomen en vermogen. Inkomen moet hier worden verstaan als de periodieke aanwas van nieuwe, reële koop- of betaalkracht, dus gecorrigeerd voor inflatie. In de literatuur is dit inkomensbegrip ook wel aangeduid als *comprehensive of foundation concept of income*.<sup>142</sup> Met vermogen wordt hier bedoeld het

saldo van iemands bezittingen en schulden op een bepaald moment.

Directe belastingen zijn aldus onafhankelijk van de (latere) aanwending van dit inkomen of vermogen. Dergelijke belastingen worden 'getriggerd' door het ontstaan van inkomen of door een bepaalde toestand van het bezit of het houden van (bepaald) vermogen of (bepaalde) vermogensbestanddelen. Men denke bij directe belastingen bijvoorbeeld aan de loon- en inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting, de kansspelbelasting en de schenk- en erfbelasting.

Anderzijds verschijnt in het licht van (de totstandkoming van) vermogensongelijkheden voor het geestesooeg een soort van restcategorie van belastingen die het tegenovergestelde bewerkstelligen: naar hun aard laten zij vermogen en de vorming daarvan als zodanig onaangeroerd. Deze indirecte belastingen grijpen niet aan bij inkomen en vermogen, maar bij de aanwending ervan. Indirecte belastingen nemen consumptie, (consumptieve) uitgaven, bestedingen of de verwerving van (bepaalde) goederen, diensten of vermogensbestanddelen tot uitgangspunt. Onder consumptie versta ik – kort gezegd – de benutting of uitoefening van koopkracht. Indirecte belastingen kunnen dus niet los worden gezien van de (latere) aanwending van inkomen en vermogen. Dit geldt bijvoorbeeld voor de btw, de overdrachtsbelasting en bij accijnzen.<sup>143</sup> Het feit dat heffing plaatsvindt eerst wanneer gelden voor consumptieve doeleinden worden aangewend, brengt mee dat vermogen en inkomen als zodanig onbelast blijven en dat vermogensvorming aldus belastingvrij kan plaatsvinden.

Opgemerkt moet hierbij worden dat iedere belasting – direct én indirect – per definitie geld kost en aldus de mogelijkheden tot vermogensvorming aantast door in te grijpen in de betaalkracht en bestedingsmogelijkheden van de belastingplichtige. Zoals reeds treffend verwoord door David Ricardo: 'There are no taxes which have not a tendency to lessen the power to accumulate.'<sup>144</sup> Bij directe belastingen treedt dit effect echter eerder op dan bij indirecte belastingen. Directe belastingen en hun impact op vermogensvorming zijn immers onafhankelijk van de (latere) aanwending van inkomen of vermogen. Bij indi-

139 Misschien kan dit verschil in betekenis nog het beste worden geïllustreerd aan de hand van een 'internet meme' met de veelzeggende tekst "'I'm sorry" and "my bad" mean the same thing... Unless you are at a funeral.' Zie <http://weknowmemes.com/2013/03/im-sorry-and-my-bad-mean-the-same-thing-unless/> (laatst geraadpleegd op 5 juli 2014).

140 Ik ben mij ervan bewust dat er zich altijd grensgevallen kunnen voordoen van belastingen die mogelijk in beide categorieën zouden kunnen worden ondergebracht. Ook laat het zich denken dat bepaalde belastingen in géén van beide categorieën passen. Waar het evenwel om gaat, is dat de meerderheid der gevallen als direct dan wel indirect kan worden aangeduid.

141 In dat kader is in de literatuur wel gesproken van de 'limiting function of taxation'. Zie Reuven S. Avi-Yonah, *And Yet It Moves: A Tax Paradigm for the 21st Century*, University of Michigan Law School Law and Economics Working Paper 12-008, mei 2012, p. 9.

142 Bijvoorbeeld Kevin Holmes, *The Concept of Income – A multidisciplinary analysis*, IBFD, Amsterdam 2001, p. 83. Ook: L.W.D. Wijtliet, 'Vermogensbelasting: over gif, ongelijk-

heid en blind geloof in de heilzame werking van belastingen', *WFR* 2014/930, in het bijzonder par. 4. Zie tevens Arie C. Rijkers, die spreekt van de 'objectief meetbare netto toename van koopkracht' in *Een inkomensbegrip voor de 21e eeuw*, rede uitgesproken op 27 september 2013 ter gelegenheid van het afscheid als hoogleraar belastingrecht aan de Universiteit van Tilburg, PrismaPrint, Tilburg University 2013, p. 20.

143 In mijn proefschrift zal ik alle Nederlandse Rijksbelastingen categoriseren op basis van de gehanteerde werkdefinitie.

144 David Ricardo, *Principles of Political Economy and Taxation*, Chapter VIII (On Taxes), Prometheus Books, Amherst, NY 1996, p. 106 (oorspronkelijke uitgave: J.M. Dent & Sons, Londen/New York 1911).

recte belastingen doet het effect zich echter pas voor op het moment dat consumptie plaatsvindt.

## 5. Conclusie: een fiscale Gordiaanse knoop

In deze bijdrage is onderzocht met welk doel of met welke doelen belastingen als direct dan wel indirect worden gekwalificeerd. Tevens stond de vraag centraal op welke manier(en) aan dit onderscheid invulling kan worden gegeven. Deze vragen zijn mede gesteld om te komen tot een tentatieve werkdefinitie voor verder onderzoek.

Een lezing van de moderne Nederlandse fiscale literatuur wekt de indruk dat het onderscheid direct-indirect welhaast obsoleet zou zijn. Een blik over de grens bewijst echter het tegendeel. Niet alleen legt de dichotomie direct-indirect in diverse landen een aanzienlijk gewicht in de schaal. Ook heeft het onderscheid zijn weg gevonden in internationale regelgeving, waardoor het voor Nederland niet zonder gevolgen blijft. Het belang van het onderscheid is daarmee helder. Diffuus is daarentegen de manier waarop dit onderscheid wordt aangebracht. Bij bestudering van de literatuur valt een ware wildgroei aan classificatiemethoden, definities en interpretaties te ontwaren, hetgeen leidt tot de conclusie dat er niet zoiets als hét onderscheid tussen directe en indirecte belastingen bestaat. Beide termen vormen veeleer containerbegrippen, die bij verschillende gelegenheden en voor verschillende doeleinden van stal worden gehaald en (kunnen) worden ingevuld al naar de gelang de omstandigheden dat vereisen. Verschillende classificatiemethoden zijn onderzocht op hun hanteerbaarheid.

Benadrukt is dat het niet mogelijk is om te komen tot één welomlijnde en exclusieve definitie van directe en indirecte belastingen. Gebleken is dat de invulling – binnen (bijvoorbeeld) de kaders van een onderhavige regeling of in het licht van de doelstelling daarvan – in principe vrijstaat, mits zij op consequente wijze plaatsvindt. Ter voorkoming van begripsverwarring dient men daarom zelf expliciet te verantwoorden wat men onder beide begrippen verstaat.<sup>145</sup> Op basis van deze constatering is een tentatieve en preliminaire werkdefinitie geformuleerd, waarbij belastingen zijn beschouwd in het licht van vermogensongelijkheden en vermogensvorming. In deze optiek zijn direct die belastingen die naar hun aard de accumulatie van vermogen kunnen beperken en/of vermogensongelijkheden kunnen

mitigeren, ja zelfs opheffen, door inkomen en/of vermogen c.q. een bestanddeel daarvan (bepaalde bezittingen of schulden) in hun heffingsgrondslag te betrekken. Indirect zijn daarentegen die belastingen die naar hun aard vermogen en de vorming daarvan (inkomen) als zodanig onaangeroerd laten. Indirecte belastingen grijpen niet aan bij inkomen en vermogen, maar bij de (latere) aanwending ervan. Indirecte belastingen nemen consumptie, (al dan niet consumptieve) uitgaven, bestedingen of de verwerving van (bepaalde) goederen, diensten of vermogensbestanddelen tot uitgangspunt.

Bedacht moet hierbij worden dat iedere belasting per definitie de mogelijkheden tot vermogensvorming beperkt: iedere belasting kost immers geld. Bij directe belastingen is dit effect echter vele malen sterker, omdat zij onafhankelijk zijn van de (latere) aanwending van inkomen of vermogen. Indirecte belastingen worden daarentegen enkel geheven indien wordt geconsumeerd.

Het bestaan van de hierboven geformuleerde werkdefinitie laat onverlet dat de begrippen direct en indirect vatbaar zijn voor velerlei uitleg. Er bestaat dus stellig niet zoiets als hét onderscheid tussen directe en indirecte belastingen. Typerend voor deze toestand van relatieve normloosheid zijn de woorden waarmee Alexander Hamilton reeds in 1795 uitdrukking gaf aan deze lacune, waarin – naar nu blijkt – ook *anno hodie* niet absoluut kan worden voorzien:

‘What is the distinction between direct and indirect taxes? It is a matter of regret that terms so uncertain and vague, on so important a point are to be found in the Constitution. We shall seek in vain for any antecedent Legal meaning to the respective term. There is none. We shall be as much at a loss to find any disposition of either which can satisfactorily determine the point.’<sup>146</sup>

<sup>145</sup> Vermeldenswaard is dat Smeets in 1949 tot een soortgelijke constatering kwam. Hij schrijft: ‘Indien het ergens nodig is, dat men duidelijk aangeeft wat men onder bepaalde woorden verstaat, dan is zulks zeker het geval bij “directe” en “indirecte” belastingen. Dat men deze in twee geheel verschillende betekenissen kan bezigen – nl. in economische en in fiscaalrechtelijke zin – is vrijwel algemeen bekend. Doch èn in economische èn in juridische zin worden zij bovendien nog volgens onderling verschillende opvattingen gebruikt.’ M.J.H. Smeets, ‘Directe en indirecte belastingen’, *Weekblad der Belastingen*, No. 3942 (28 mei 1949), p. 177.

<sup>146</sup> Citaat ontleend aan Alexander Hamilton’s Carriage Tax pleidooi, uitgesproken op 24 februari 1795 zoals opgenomen in Henry Cabot Lodge, *The Works of Alexander Hamilton – Volume VIII*, G.P. Putnam’s Sons, New York 1904, p. 378-379.