

# I Belastingen en bronnen van belastingrecht

## 1 Wat zijn belastingen?

Wie belasting betaalt, draagt geld af aan de overheid. Maar niet elke betaling aan de overheid is een belastingafdracht. Om als 'belasting' te worden aangemerkt, gelden de volgende voorwaarden:

- Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid. Van belastingheffing is geen sprake wanneer iemand een bedrag schenkt of nalaat aan de Staat of aan een overheidslichaam.
- Belastingen staan niet tegenover een rechtstreekse prestatie van de overheid. Als iemand bijvoorbeeld een paspoort of vergunning aanvraagt en daarvoor geld moet betalen (ook wel: leges), of voor het gebruik van een weg tolgeld moet betalen, is geen sprake van een belasting. Dergelijke betalingen worden 'retributies' genoemd; het zijn geen belastingen, omdat zij tegenover een rechtstreekse prestatie van de overheid staan.
- Belastingen worden niet geheven omdat de overheid een burger wil bestraffen. Geldboeten die bijvoorbeeld door de strafrechter zijn opgelegd, vallen niet onder het begrip 'belastingen'.
- Belastingen berusten op publiekrechtelijke regels. Iemand kan met de overheid ook een privaatrechtelijke overeenkomst sluiten, bijvoorbeeld voor de aankoop van een perceel bouwrijpe grond. De daaruit voortvloeiende betaling strekt ter voldoening aan een verbintenis en is geen belastingheffing.
- Verder worden in Nederland premies voor sociale verzekeringen (volks- en werknemersverzekeringen) geheven. Gewoonlijk worden deze niet tot de belastingen gerekend, aangezien deze

regelingen in enige mate een verzekeringskarakter dragen en er sprake is van een verband tussen de wederzijdse prestaties (een mogelijke uitkering).

## Definitie

Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid, anders dan bij wege van straf, die berusten op een publiekrechtelijke regeling en waartegenover geen rechtstreekse prestatie van de overheid staat.

## Bevoegdheden Belastingdienst

- De Belastingdienst is belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen en met andere bij of krachtens de wet opgedragen taken (art. 2 lid 1 Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003). De Belastingdienst staat onder verantwoordelijkheid van de minister van Financiën en is ingedeeld naar verschillende organisatieonderdelen.
- In art. 3 lid 2 e.v. Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003 is per organisatieonderdeel specifiek opgesomd ten aanzien van welk belastingmiddel een organisatieonderdeel bevoegd is tot heffing en invordering over te gaan. Hieruit komt naar voren dat bepaalde organisatieonderdelen, zoals de FIOD of de Belastingdienst/Informatievoorziening (B/IV) volstrekt andere bevoegdheden kennen, zoals opsporing van strafbare feiten (FIOD) of de informatievoorziening van de Belastingdienst (B/IV).
- Een bijzonder onderdeel wordt gevormd door de Belastingdienst/Toeslagen. Deze is belast met het toekennen, uitbetalen en terugvorderen van onder meer:
  - de kinderopvangtoeslag, bedoeld in de Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen;
  - de zorgtoeslag, bedoeld in de Wet op de zorgtoeslag; en
  - de huurtoeslag, bedoeld in de Wet op de huurtoeslag.

## 2 Soorten belastingen en bronnen van belastingrecht

### Onderverdelingen

Belastingen en sociale premies vormen de belangrijkste inkomstenbron van Nederlandse overheid. De overige inkomsten (inkomsten uit staatsdeelnemingen en gasbaten), de ‘nietbelastingontvangsten’, zijn relatief gering. Nederland telt tientallen belastingen. Deze kunnen op allerhande wijzen worden onderverdeeld. Drie bekende indelingen zijn:

- **Rijksbelastingen v. lokale heffingen**  
Allereerst kunnen belastingen worden onderscheiden naar gelang van de heffende instantie. Er zijn kort gezegd rijksbelastingen en belastingen die worden geheven door lagere overheden (provincies, waterschappen en gemeenten).
- **Directe v. indirecte belastingen**  
De directe belastingen worden geheven van inkomen, winst en vermogen. Hiertoe behoren de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Vroeger werd aangenomen dat belastingen van dit type altijd drukten op degene aan wie de aanslag werd opgelegd, omdat deze de heffing niet zou kunnen worden doorberekend aan een derde. De indirecte of kostprijsverhogende belastingen worden geheven over de waarde van bepaalde goederen of diensten en worden geacht de kostprijs daarvan te verhogen zodat de afnemer effectief de belasting draagt. Hiertoe behoren de omzetbelasting en de accijnzen.
- **Aanslag- v. aangiftebelastingen**  
In hoofdstuk VIII wordt het onderscheid geïntroduceerd dat in het formele belastingrecht wordt gemaakt, tussen aanslag- en aangiftebelastingen. Het gaat dan om de wijze waarop een verplichting tot het betalen van belasting wordt vastgesteld: (i) door middel van het opleggen van een aanslag (aanslagbelasting)

dan wel (ii) door middel van het doen van een aangifte (aangiftebelasting). Het onderscheid tussen beide heffingssystemen is onder meer van belang voor de voorwaarden waaronder een correctie kan worden aangebracht op een eerdere betalingsverplichting: navordering bij aanslagbelastingen of naheffing bij aangiftebelastingen.

### In dit boek te bespreken rijksbelastingen

- Tot de door het Rijk geheven belastingen behoren in ons land allereerst de loonbelasting die werkgevers moeten inhouden op het loon van hun werknemers, en de inkomstenbelasting die wordt geheven over het loon en de overige bestanddelen van het inkomen van natuurlijke personen (geraamde opbrengst in 2019: € 62 miljard). Inkomstenbelasting wordt tevens geheven van de winst van ondernemingen die niet in de vorm van een rechtspersoon (bv of nv) worden gedreven, zoals een eenmanszaak of een vof.
- Is de onderneming wél in een bv, nv of andere rechtspersoon ingebracht, dan wordt de winst belast met vennootschapsbelasting (2019: € 25 miljard). Op uitgekeerde dividenden moet dividendbelasting worden ingehouden (2019: 5,6 miljard); deze wordt verrekend met de door de aandeelhouder verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting.
- Wie een erfenis of legaat verkrijgt, moet daarover erfbelasting betalen, en over de verkrijging van een schenking is schenkbelasting verschuldigd (2019: € 1,6 miljard).
- Omzetbelasting (belasting over de toegevoegde waarde of btw) moet worden afgedragen door ondernemers. Deze bedraagt een vast percentage (21% of 9%) van de prijs die de ondernemer voor zijn goederen of diensten in rekening brengt (in 2019 € 60 miljard).

- Op deze belastingen wordt in Deel 1 nader ingegaan.

### Overige belastingen van het Rijk

Alle andere belastingen zullen niet nader worden besproken. Wij vermelden hiervan de voornaamste.

- Als eerste de kansspelbelasting die wordt geheven van prijzen uit casino- en kansspelen, en wordt gerekend tot de directe belastingen.
- Bij de registratie van het kenteken van een personenauto of motorrijwiel wordt belasting van personenauto's en motorrijwielen (BPM) geheven van de netto-catalogusprijs. Wegens het houden van de auto of motor wordt motorrijtuigenbelasting (MRB) geheven naar diverse tarieven. Het percentage van deze belastingen hangt af van soort auto, brandstof, gewicht en CO<sub>2</sub>-uitstoot.
- Van bepaalde goederen worden invoerrechten geheven volgens Europese regels, evenals accijns van bier, wijn, overige alcoholhoudende producten, minerale oliën en tabaksproducten.
- De verkrijger van een onroerende zaak moet 6% overdrachtsbelasting betalen over de waarde daarvan. Voor woningen geldt een tarief van 2%. Over tal van premies voor schadeverzekeringen moet 21% assurantiebelasting worden voldaan. Samen vormen de overdrachts- en assurantiebelasting de zogenoemde belastingen van rechtsverkeer.
- Van bepaalde financiële instellingen die in Nederland actief zijn, wordt een speciale bankenbelasting geheven. Daarnaast worden verhuurders van 50 of meer in Nederland gelegen sociale huurwoningen, zoals woningcorporaties, onderworpen aan een verhuurderheffing.
- Het Rijk heft ook een aantal milieubelastingen. Wegens het lozen van afval op oppervlaktewater wordt verontreinigingsheffing geheven, en verder zijn er onder meer de belastingen op milieu-

grondslag, te weten: de belasting op leidingwater, de afvalstoffenbelasting, de belasting op kolen en de energiebelasting.

## Inkomsten en uitgaven van de centrale overheid

Belastingheffing is verreweg de voornaamste financieringsbron voor de uitgaven van de overheid. Daarnaast worden zeer grote bedragen geheven aan premieheffing volksverzekeringen (de Algemene Ouderdomswet (AOW), Algemene nabestaandenwet (Anw) en de Wet langdurige zorg (Wlz) en werknemersverzekeringen (de Werkloosheidswet (WW), Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekeringen (WAO), Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (W) en Algemene nabestaandenwet (Anw). Uit de Miljoenennota 2019 kan het volgende overzicht worden afgeleid (cijfers in miljarden euro's):

Loon- en inkomstenbelasting	61,7
Omzetbelasting (btw)	59,6
Premies volksverzekeringen	43,5
Premies zorgverzekeringswet	43,4
Premies werknemersverzekeringen	25,6
Vennootschapsbelasting	25,3
Accijnzen	12,3
Belastingen op een milieugrondslag	5,9
Overdrachts- en assurantiebelasting	5,6
Dividendbelasting	5,6
Motorrijtuigenbelasting	4,3
Invoerrechten	3,3
Belasting op personenauto's en motorrijwielen	2,2

Verhuurderheffing	1,7
Gasbaten	1,7
Schenk- en erfbelasting	1,6
Bankenbelasting	0,5
Overig	1,2
Totaal inkomsten	305

Daartegenover staan de volgende uitgaven:

Sociale zekerheid	81,8
Zorg	79,7
Onderwijs, Cultuur en Wetenschap	35,4
Gemeente- en Provinciefonds en BTW-compensatiefonds	51,8
Andere departementen en overige	24,4
Rentelasten	6,0
Totaal uitgaven	295

Het overzicht laat tevens zien dat voor 2019 sprake is van een begrotingsoverschot. Het overschot kan worden gebruikt voor de aflossing van de staatsschuld.

### **Belastingen van lagere overheden**

Het financiële belang dat met de belastingheffing door lagere overheden is gemoeid, bedraagt slechts een fractie van dat van de rijksbelastingen.

- Provincies en gemeenten worden voor een belangrijk deel gefinancierd uit het Provinciefonds en het Gemeentefonds. Daar-

naast mogen zij, evenals de waterschappen, een aantal belastingen heffen.

- De voornaamste heffing van provincies bestaat uit de opcenten op de motorrijtuigenbelasting.
- Waterschappen mogen onder meer heffingen opleggen ter bestrijding van de kosten die zij maken ten behoeve van de zorg voor het watersysteem, het wegenbeheer en de zuivering van afvalwater.
- Gemeenten mogen bepaalde belastingen heffen. Deze zijn opgenomen in de Gemeentewet en de voornaamste zijn de onroerendezaakbelastingen wegens het gebruik of genot van onroerende zaken. Wat het financiële belang betreft, volgen daarna de zogenoemde rechten, die dogmatisch niet tot de belastingen worden gerekend maar in de wet wel daaraan gelijk zijn gesteld. Het betreft hier onder meer rioolheffingen en allerlei soorten leges. Verder zijn er onder meer de honden-, de toeristen- en de baatbelasting.

De desbetreffende belastingen worden geheven en geïnd door heffingsambtenaren en diensten van de genoemde lagere overheden zelf. Voor wat betreft de regels die daarbij van toepassing zijn, verwijzen de relevante wetten in veel gevallen naar de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

## Wetten

- Omdat belastingen sterk ingrijpen in het (financiële) leven van burgers en bedrijven, dienen belastingen op grond van een wettelijk voorschrift te worden geheven. Langs die weg is democratische betrokkenheid bij belastingwetten verzekerd. Art. 104 Grondwet (Gw) bepaalt dan ook:



Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.

- Ook art. 1 Eerste Protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) – het zogeheten ‘eigendomsgrondrecht’ – verlangt een wettelijke grondslag voor de belastingheffing als inbreuk op het eigendomsrecht van burgers. Belastingheffing vormt immers een inbreuk op het eigendomsrecht; een dergelijke inbreuk – ook al vindt deze plaats in het kader van belastingheffing – is slechts onder voorwaarden toegestaan.
- Het Nederlandse belastingrecht kent *heffingswetten*, die in hoofdzaak materieel belastingrecht regelen; daarnaast zijn er *algemene wetten*, waarin het formele belastingrecht is neergelegd.
- Heffingswetten regelen vaak één belasting tegelijkertijd, bijvoorbeeld de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). Soms kunnen in één wet meer belastingen zijn geregeld. Zo bevat de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) zowel de overdrachts- als de assurantiebelaasting.
- De algemene wetten worden ‘algemeen’ genoemd omdat zij aangelegenheden regelen die voor verscheidene belastingwetten van belang zijn. Zo regelt de Algemene wet bestuursrecht (Awb) voor het gehele bestuursrecht, waartoe het belastingrecht behoort, bijvoorbeeld hoe de overheid beslissingen behoort voor te bereiden en hoe belanghebbenden zich daartegen in rechte kunnen verweren. De AWR en de Invorderingswet 1990 (IW 1990) regelen voor alle rijksbelastingen onder meer hoe belastingschulden worden geformaliseerd en geïnd. De algemene wetten komen in Deel 2 aan de orde.

## Gedelegeerde regelgeving en beleidsregels

- In de belastingwetten zijn dikwijls delegatiebepalingen opgenomen op grond waarvan de Kroon (in algemene maatregelen van bestuur: uitvoeringsbesluiten) of de Minister (uitvoeringsregelingen) nadere uitwerking kan geven aan in de wet opgenomen bepalingen. De grenzen van het delegatiekader moeten in de wet zijn vastgelegd en mogen door de lagere uitvoeringsbepaling niet worden overschreden; in dat laatste geval zijn de uitvoeringsbepalingen onverbindend.
- Daarnaast geeft de minister van Financiën in zijn hoedanigheid van uitvoerder van de belastingwet ('hoofd van de Belastingdienst') beleidsregels in talrijke uitvoeringsvoorschriften; daarin geeft hij zijn visie op allerhande rechtsvragen betreffende de toepassing van belastingwetten, en in sommige gevallen keurt hij goed dat regels soepeler worden toegepast dan waarin de wet strikt genomen voorziet.
- Voor zover het om rijksbelastingen gaat, zijn de bevoegdheden van de minister van Financiën overgedragen aan zijn staatssecretaris van Financiën. Soms is er een korte periode zonder staatssecretaris en treedt de minister zelf in belastingzaken op.

## Verordeningen van lagere overheden

- De belastingen van lagere overheden worden geheven op basis van door hen uitgevaardigde verordeningen (wetten in materiële zin), maar mogen uitsluitend heffingen opleggen aan burgers voor zover de bevoegdheid daartoe in wetten in formele zin is neergelegd. Onder meer in de Provinciewet, de Waterschapswet en de Gemeentewet zijn bepalingen opgenomen aangaande het zogenoemde belastinggebied van de betreffende lagere of decentrale overheden.

- De regelgeving met betrekking tot die belastingen van lagere overheden ziet (nagenoeg) geheel op het materiële recht; voor het formele recht wordt ook voor heffingen van lagere overheden gewoonlijk verwezen naar de hiervoor genoemde algemene wetten, die oorspronkelijk voor de rijksbelastingen zijn geschreven.

### Algemene beginselen van behoorlijk bestuur

- In het belastingrecht is niet alleen het geschreven recht van belang, maar ook het ongeschreven recht in de vorm van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb). In de zogenoemde ‘Doorbraakarresten’ (HR 12 april 1978, BNB 1978/135-137) werd beslist dat de strikte toepassing van de belastingwet door de inspecteur soms moet wijken voor die beginselen. In bepaalde gevallen wordt dus minder belasting geheven dan uit de wet zou volgen.
- In het belastingrecht spelen sindsdien het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel een grote rol.
- In de genoemde Doorbraakarresten werd beslist dat een door of namens de staatssecretaris van Financiën gegeven resolutie (beleidsregel) die een voor de belastingplichtige gunstige toepassing van de wet inhoudt, in rechte te beschermen vertrouwen oproept. Zie ook art. 4:84 Awb.
- Vertrouwen kan ook worden gewekt doordat de bevoegde belastingambtenaar een toezegging doet over de toepassing van de wet (HR 26 september 1979, BNB 1979/311), of doordat hij welbewust – uitdrukkelijk of impliciet – een voor de belastingplichtige gunstig standpunt inneemt (HR 13 december 1989, BNB 1990/119).
- Vertrouwen op inlichtingen, zoals algemene voorlichting, wordt alleen in uitzonderlijke gevallen beschermd. Vereist is dat de