

Eenvoudig belasting heffen

*Tussen droom en daad*

*... want tussen droom en daad  
staan wetten in de weg en praktische bezwaren,  
en ook weemoedigheid, die niemand kan verklaren*

uit:

*Het Huwelijk*

*Willem Elsschot (1882 – 1960)*



# Eenvoudig belasting heffen

Tussen droom en daad

*door R. Arendsen*

Rede waarvan een verkorte versie is uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van bijzonder hoogleraar Maatschappelijke en historische context van belastingrecht aan de Universiteit Leiden op 16 september 2016

Omslagontwerp: Villa Y, Den Haag  
Zetter: Ivo Schouten, Amsterdam  
Technische realisatie: TrendsCo

© 2016, Sdu Uitgevers bv, Den Haag

Sdu Uitgevers  
Postbus 20025, 2500 EA Den Haag, tel. (070) 378 99 11  
Nadere informatie over de uitgaven van Sdu Uitgevers vindt u op [www.sdu.nl](http://www.sdu.nl).

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten ten aanzien van deze uitgave worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers bv.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16 h Auteurswet, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (postbus 3051, 2130 KB Hoofddorp, [www.reprorecht.nl](http://www.reprorecht.nl)). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet) dient men zich te wenden tot de Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, [www.stichting-pro.nl](http://www.stichting-pro.nl)). Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden. Vanwege de aard van de uitgave, gaat Sdu uit van een zakelijke overeenkomst; deze overeenkomst valt onder het algemene verbintenissenrecht.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.

While every effort has been made to ensure the reliability of the information presented in this publication, Sdu Uitgevers neither guarantees the accuracy of the data contained herein nor accepts responsibility for errors or omissions or their consequences.

# Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Belastingrecht in uitvoering / 7</b>
1.1	Optimaal belastingrecht / 8
1.2	Het probleem van de belastingtechniek / 10
1.3	Het belastingsysteem / 12
<b>2</b>	<b>Belastingen als informatiesysteem / 15</b>
2.1	De systematiek van belastingheffing / 16
2.2	Meten en taxeren / 19
2.2.1	Voorwerp en maatstaf van heffing / 20
2.2.2	Waarde en waardering / 22
2.3	Belastingadministraties / 24
2.4	De rekenmachinerie van de staat / 29
2.5	Massale processen / 32
2.6	Tussen droom en daad / 35
<b>3</b>	<b>Uitvoerbaarheid / 37</b>
3.1	Belastingtechniek / 37
3.2	Eenvoud en ingewikkeldheid / 40
3.2.1	Eenvoud is een ingewikkeld concept / 41
3.2.2	Juridische ingewikkeldheid / 43
3.2.3	Vaktechnische ingewikkeldheid / 45
3.2.4	Administratieve ingewikkeldheid / 47
3.3	Toetskader uitvoerbaarheid / 50
<b>4</b>	<b>Onderzoeksagenda / 55</b>
4.1	Historische context: een bureaucratische informatiestaat / 55
4.2	Maatschappelijke context: de informatiesamenleving / 61
<b>5</b>	<b>Slotwoord / 71</b>
	<b>Literatuurlijst / 73</b>



# 1 *Belastingrecht in uitvoering*

Eenvoud en uitvoerbaarheid zijn belangrijke wetgevingskwaliteitseisen<sup>1</sup>, ook voor de fiscale wet- en regelgeving. Eenvoud dient de duidelijkheid en inzichtelijkheid van het belastingrecht en daarmee de rechtszekerheid van belastingplichtigen.<sup>2</sup> Eenvoud en vereenvoudiging bevorderen tevens de uitvoerbaarheid van het belastingrecht, zo wordt aangenomen.<sup>3</sup> Dat is gemakkelijker gezegd dan gedaan. ‘De grenzen van wat nog op een maatschappelijk aanvaardbare manier uitvoerbaar is, zijn overschreden’, zo schrijft de staatssecretaris van Financiën in 2014 in zijn brief over de herziening van het belastingstelsel aan de Tweede Kamer.<sup>4</sup> En dat ondanks talloze pogingen tot vereenvoudiging, uniformering en administratieve-lastenreductie.<sup>5</sup>

Wat ligt er tussen de droom van de eenvoud en daadwerkelijk eenvoudig belasting heffen? Die vraag staat in deze oratie centraal en wordt beantwoord vanuit het perspectief van de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving. Daarbij wordt nadrukkelijk aandacht geschonken aan het specifieke, massale, karakter van de belastingheffing en de maatschappelijke en historische context waarbinnen die zich ontwikkelt en heeft ontwikkeld. Binnen dat kader worden de begrippen eenvoud (en de tegenhangers ingewikkeldheid en complexiteit) en uitvoerbaarheid nader gedefinieerd en geoperationaliseerd.

In dit inleidende hoofdstuk wordt het in deze oratie centrale perspectief van de uitvoering van het belastingrecht ingekaderd. Dit gebeurt vanuit drie invalshoeken: het belang van de doelmatigheid, de ‘problemen van de belastingtechniek’, en het gegevensverwerkende karakter van de belastingheffing. In het volgende hoofdstuk wordt de ontwikkeling van belastingen als informatiesysteem beschreven en wordt een aantal grenzen aan de uitvoerbaarheid zichtbaar gemaakt. In het derde hoofdstuk worden eenvoud en uitvoerbaarheid in een theoretisch raamwerk geplaatst, resulterend in een toetskader voor uitvoerbaarheid. Tot slot worden aan de hand van een beschouwing van casuïstiek binnen een historische en contemporaine context nieuwe onderzoeksvragen geformuleerd.

1. Nota Zicht op wetgeving (1991), Zijlstra (2012), p. 105.
2. Gribnau (2006).
3. ‘Het kabinet neemt de noodzaak tot vereenvoudiging zeer serieus. Zoals ik ... heb geschreven ... streef ik ernaar om ieder jaar bij het Belastingplan beheerste, goed gekozen stappen te zetten om ons stelsel beter uitvoerbaar te maken’, aldus de staatssecretaris van Financiën In zijn antwoord op Tweede Kamervragen over de complexiteit van het belastingstelsel, 31 mei 2016. Zie ook Gribnau (2006) en Office of Tax Simplification (2014).
4. Herziening Belastingstelsel (2014), p. 6.
5. Zie bijvoorbeeld: Vording (2015a), Arendsen (2008), Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007), Stevens (1999) en ook Tuk (1971).

## 1.1 OPTIMAAL BELASTINGRECHT

Het belastingrecht wordt gedefinieerd als het geheel van alle wettelijke voorschriften krachtens welke belastingen worden geheven, of die ten behoeve van de heffing van belastingen werden uitgevaardigd.<sup>6</sup> Het doel van het belastingrecht is in die zin: geldinning, volgens beginselen van het recht, waarbij ieders subjectieve recht is gewaarborgd.<sup>7</sup> Het belastingrecht legitimeert dat de overheid door heffing en inning van belastingen inbreuk maakt op de eigendomsrechten van burgers en bedrijven.<sup>8</sup> Deze relatie tussen burgers, bedrijven en de overheid is daarmee precair en vraagt om adequate rechtsbescherming van belastingplichtigen.<sup>9</sup> Naast deze waarborgende functie heeft het belastingrecht ook een ordenende functie. Het belastingrecht ordent wie, wanneer op welke (rechts)gronden belasting verschuldigd is: 'Zij heeft tot leven te wekken datgene wat binnen de andere takken van wetenschap is komen vast te staan'.<sup>10</sup> Het gaat bij de uitvoering van dat belastingrecht om grote aantallen: miljoenen belastingplichtigen, tientallen miljoenen aangiften en jaarlijks meer dan honderd miljoen berichten tussen Belastingdienst en belastingplichtigen. Gelet op dit massale proces van de belastingheffing zullen doelmatigheidsoverwegingen hier vaker een rol moeten spelen dan in andere delen van het recht<sup>11</sup>; met andere woorden, zodanig heffen en innen dat zo weinig mogelijk van de opbrengst naar elders weglekt. Daarnaast zorgen de sterke afhankelijkheid van actuele maatschappelijke verhoudingen en de (financiële) behoeften en mogelijkheden van de staat voor een grote dynamiek in de wet- en regelgeving, zeker in vergelijking tot de meeste andere rechtsgebieden.<sup>12</sup> Dit wezen van de belastingheffing stelt bijzondere eisen aan de kwaliteit van de wetgeving.<sup>13</sup> Waar enerzijds een rechtvaardige verdeling van lasten wordt beoogd, dient anderzijds extra aandacht te zijn voor doelmatigheid, uitvoerbaarheid, en

6. Hofstra (2002), p. 120.

7. Van der Poel (1957), p. 48, voormalig hoogleraar-directeur van de Rijksbelastingacademie: 'Doel onzer belastingwetgeving is geldinning volgens beginselen van juiste en billijke verdeling van de bijdragen, welke van allen voor het gemenebest worden gevorderd, volgens beginselen van recht, waarbij ieders subjectief recht is gewaarborgd.'

8. Hofstra (2002), Van Schie (2013). Belastingen zijn verplichte betalingen aan de overheid, waar geen rechtstreekse individuele prestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene rechtsregels worden geheven en geïnd.

9. Het is daarom wenselijk en noodzakelijk dat deze relatie in wet- en regelgeving met waarborgen is omkleed. Artikel 104 van de Grondwet stelt dat 'Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet'.

10. Adriani (1954), p. 201. Met de andere takken van wetenschappen verwijst Adriani naar de 'leer der financiën' en 'de belastingwetenschappen' die in zijn ogen respectievelijk tot doel hebben te bepalen: of in een zeker situatie belasting moet worden geheven en welke belasting het meest in aanmerking komt ter bereiking van het gestelde doel inclusief de gevolgen die een bepaalde belasting teweeg zal brengen.

11. Hofstra (2002), p. 72.

12. Deze grote veranderlijkheid betekent bijvoorbeeld dat maar in beperkte mate kan worden voorgebouwd op historische fundamentele rechtsvinding. De Romeinen legden bijvoorbeeld fundamenten voor de regeling van individuele rechtsbetrekkingen waar het recht vandaag de dag op voort kan bouwen; kennis van de Romeinse belastingheffing daarentegen heeft vandaag de dag niet of nauwelijks meer praktisch relevantie omdat de aard en inrichting van de antieke samenleving zo verschilt van die van de onze, Hofstra (2002), p. 4.

13. Gribnau (2013), p. 42.



duidelijkheid.<sup>14</sup> Een belastingplichtige die met de regels wordt geconfronteerd en diegenen die de regels moeten toepassen, bestuur en rechter, moeten duidelijk voor ogen hebben wat zij zelf mogen of moeten doen of nalaten.<sup>15</sup> Het gaat bij het formuleren en uitvoeren van het belastingrecht in de kern om het vinden van de juiste balans tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid, tussen individuele rechtvaardigheid en technische uitvoerbaarheid.<sup>16</sup>

Het streven naar een maximale rechtvaardigheid zal resulteren in uiterst fijnmazige, ingewikkelde wetgeving, waardoor de burger geen zicht meer heeft op zijn rechtspositie en die leidt tot zeer hoge uitvoeringskosten. Zeker daar waar het de massaliteit van miljoenen belastingaanslagen betreft, vereist dit een meer grofmaziger invulling van het rechtvaardigheidsbeginsel. De wetgever mag dan geen grotere verwachtingen scheppen dan in de uitvoeringssfeer kunnen worden waargemaakt.<sup>17</sup>

Omgekeerd geldt dat wetgeving die te veel vanuit het uitvoeringsbelang van de Belastingdienst tot stand is gekomen, een inbreuk kan betekenen op de wederkerigheid tussen wetgever en belastingplichtige: een overdreven eenvoudige wet kan bijvoorbeeld te weinig bijdragen aan heffing naar draagkracht en kan daardoor als onrechtvaardig worden beleefd. De wetgever moet op evenwichtige wijze de belangen van de verschillende betrokkenen afwegen.<sup>18</sup>

Er bestaat geen maximaal belastingrecht, we kunnen slechts streven naar optimaal belastingrecht.<sup>19</sup> Het verlies van de rechtvaardigheid is de prijs die voor een grotere doelmatigheid moet worden betaald<sup>20</sup>; en gebrekkige benadering van het ideaal<sup>21</sup>.

De totstandkoming van fiscale wet- en regelgeving is dan ook een continue afweging<sup>22</sup> tussen deze beginselen en eisen, waarbij de politiek, wetgevingsjuristen en de verantwoordelijken voor de uitvoering eigen belangen verdedigen.<sup>23</sup> Hoe de balans uitslaat hangt af van de opportuniteit van het argument en de overtuigingskracht van betrokkenen. Gelet op de reeks belastinghervormingen en vereenvoudigingsinitiatieven van de afgelopen decennia lijkt die balans regelmatig uit evenwicht.<sup>24</sup> De recentelijk door de staatssecretaris van Financiën

14. Nota Zicht op wetgeving (1991). 'De belastingwetgeving moet rechtvaardig, effectief en eenvoudig zijn', Stevens (2010).

15. Nota Zicht op wetgeving, (1991). De uitvoerbaarheidseis is daar zeer summier uitgewerkt.

16. Hofstra, oratie 'Plaats en taak van de belastingwetenschap', 7 oktober 1966, geciteerd in Gribnau (2015), p. 238: 'In wezen gaat het in de rechtsstaat ... om vast te stellen wat goed belastingrecht is: goed belastingrecht in de zin van belastingrecht dat een optimum van rechtvaardigheid en doelmatigheid in zich weet te verenigen'. Doelmatigheid, belastingtechniek en de uitvoering worden door Hofstra genoemd als onderwerpen van onderzoek voor de belastingwetenschap. Zie ook: Geppaart (2004), p. 3.

17. Stevens (2010), p. 233.

18. Gribnau (2006).

19. Grapperhaus (1969), De Koning (1990), p. 363.

20. Hofstra (2002), p. 177.

21. Hofstra (2002), p. 71.

22. 'Het streven naar een evenwichtige synthese tussen het algemene rechtsbeginsel van de rechtvaardigheid en het postulaat van de doelmatigheid leidt voor de belastingdienst – in het voetspoor van de wetgever – tot een moeizame afweging', Geppaart (2014), p. 4.

23. Dat die belangen botsten illustreert een observatie vanuit de Belastingdienst uit begin jaren zeventig: 'Een handicap voor de uitvoering was de perfectionistische sfeer die op wetgeving heerste, sommige wetgevers bevorderden de totstandkoming van "klokkemakerswerk"', De Koning (1990), p. 414.

24. Stevens (1999), en recenter: Brede Agenda (2014), Herziening Belastingstelsel (2014).

voorgestelde dejuridisering van het uitvoeringsproces kan ook in dat licht worden verstaan.<sup>25</sup> Het belang van doelmatigheid en uitvoerbaarheid moet daarbij telkens weer worden bevochten.<sup>26</sup>

## 1.2 HET PROBLEEM VAN DE BELASTINGTECHNIEK

Bij de beschrijving en analyse van de uitvoering van belastingwetgeving stuiten we onvermijdelijk op de belastingtechniek.<sup>27</sup> Het is een veel gebruikt maar niet scherp gedefinieerd begrip, waarbij begrippen als systematiek, methode en techniek door elkaar heen worden gebruikt.<sup>28</sup> De belastingtechniek heeft direct betrekking op de opzet en feitelijke werking van de uitvoering van het belastingrecht. In zijn uitwerking van de betekenis ervan omschrijft Hofstra belastingtechniek als ‘*die Kunst, einen Steuergedanken in die Tat umzusetzen*’.<sup>29</sup> Hofstra heeft het daarbij over ‘het probleem van de belastingtechniek’.<sup>30</sup> Dit definieert hij niet concreet, echter in de nadere uitwerking wordt een aantal (mogelijk door hem als problematisch gepercipieerde) aspecten van de uitvoering beschreven:

- de *massaliteit*: het feit dat gegeven de massaliteit van de uitvoering van het belastingrecht ‘efficiënte technieken een grotere rol moeten spelen’ dan in andere rechtsgebieden;
- de nadruk op de *feitelijke werkelijkheid*: het feit dat belastingheffing ‘nu eenmaal niet een abstracte constructie is maar een uiterst reële bezigheid’;
- *technisch uitvoerbaar*: ‘wil een belastingheffing succesvol zijn dan dient reeds de wetgeving op de technische mogelijkheden te worden afgestemd’;
- *maatschappelijke acceptatie*: ‘een belangrijke vraag is daarbij of de wetgever ter wille van de belastingheffing op de vrije sfeer van de belastingplichtigen en derden inbreuk mag maken. De feitelijke stand van de belastingtechniek

25. ‘Hoewel uitvoeringstechnische aspecten alleen niet doorslaggevend zouden mogen zijn bij het vormgeven van belastingwetgeving, is een herbezinning van het fiscale stelsel op het punt van de uitvoerbaarheid van groot belang als mogelijkheden van dejuridiseren worden verkend’, Boer (2015).

26. ‘... zodra de uitvoerbaarheid in de politieke afweging geen prominente rol speelt, is de uitvoerbaarheid al snel in gevaar. Onderbouwd ‘nee!’-zeggen wordt een meer prominente rol van de Staatssecretaris van Financiën’, Herziening Belastingstelsel (2014), p. 15.

27. Het begrip lijkt afgeleid van het Duitse ‘Steuertechnik’. Google Scholar bijvoorbeeld geeft een vroegste verwijzing naar een studie uit 1884: *Geschichte der direkten Steuern in Bayern vom Ende des XIII. bis zum Beginn des XIX. Bd. IV, Heft 5*, (G. Schanz, L. Hoffmann, G. Schmoller, L. von May, J. Hock, 1884). De vroegste Nederlandse verwijzing is gevonden in: H.N. Mees, ‘De belastinghervorming in Pruisen’, *De Economist* (1893).

28. Binnen het kader van de aanpak van wetenschappelijk onderzoek worden ‘methoden en technieken’ vaak in één adem genoemd. Een methode wordt daarbij als algemener opgevat en een aantal technieken omvattend. Ook Van Dale omschrijft methode: ‘een manier van werken’ algemener dan techniek, ‘het geheel van de bewerkingen of verrichtingen, nodig om ... iets tot stand te brengen’, [www.vandale.nl](http://www.vandale.nl).

29. Hofstra (2002), p. 163, met verwijzing naar *Handbuch der Finanzwissenschaft*, deel II, F. Meisel en W. Gerloff, 1926. Vrij vertaald: belastingtechniek, tussen droom en daad.

30. In de latere herziene versie, Niessen (2010), p. 202, wordt dit nog wat scherper aangezet: ‘dit brengt ons tot een probleem dat het gehele terrein van het belastingrecht bestrijkt, namelijk de belastingtechniek’.

is afhankelijk van de technische mogelijkheden<sup>31</sup> en anderzijds van de houding van de belastingplichtigen<sup>32</sup>.

De maatschappelijke en historische context bepalen daarbij de wijze waarop deze ‘massale en reële bezigheid’ vorm krijgt. Zo heeft de heffing en inning van belastingen al van oudsher te maken met vraagstukken ten aanzien van de beheersing van massale logistieke stromen. Toen stadsstaten zich ontwikkelden tot imperia werd belastingheffing al gauw een logistiek uitvoeringsprobleem. Niet alleen nam de fiscale bureaucratie snel toe maar ook het vervoer van de belastingen in natura vroeg aandacht. Het vee, het graan en zout moesten van en naar opslagplaatsen en vandaar onder de bevolking worden verspreid. Verspilling, roof en bederf waren serieuze inningsproblemen.<sup>33</sup>

De ontwikkeling van de geldeconomie waarin belastingen met baar geld moesten worden voldaan, zorgde voor eigen problemen. De beschikbaarheid van voldoende muntgeld, beveiliging van opslag en transport van de schatkist en het feit dat decentraal geïnde en beschikbare gelden een regionale machtsbasis creëerde bezorgde de centrale machthebbers hoofdbrekens.

Met het ontstaan en de ontwikkeling van eenheidsstaten aan het eind van de achttiende eeuw groeide het gegevensverwerkende vermogen van de staat en daarmee de mogelijkheden van een centraal opgezet en uitgevoerd belastingstelsel. De meeste overheden hadden tot aan het begin van de negentiende eeuw maar zeer beperkt inzicht in de omvang en bezittingen van hun bevolking.<sup>34</sup> Het ontstaan van deze moderne bureaucratische staten en de introductie van technologische innovaties zorgen tot op de dag van vandaag voor vernieuwing en verfijning van het belastingstelsel, van de relatie tussen burgers en Belastingdienst en van de rol die gegevens en massale gegevensverwerkende processen daarbij spelen.

Aan de vooravond van de grote automatiserings- en informatiseringsgolf die ook de uitvoering van belastingen weldra zou overspoelen formuleerde Hofstra bijvoorbeeld dat: ‘een totaal gewijzigde administratie, een automatisering in de private sector en in de overheidsdienst, wellicht zelfs consequenties moet hebben voor de structuur van en de formuleringen in het belastingrecht zelf. Belastingrecht moet kunnen werken, het moet efficiënt zijn. Men zal zich bij het ontwerpen van nieuwe belastingwetten steeds moeten afvragen of datgene wat men heeft geformuleerd in de praktijk ook op een eenvoudige wijze uitvoerbaar is’.<sup>35</sup> De ‘problemen van de belastingtechniek’ zijn daarbij factoren die, met een plaats- en tijdgebonden manifestatie, de uitvoerbaarheid beïnvloeden.

31. – onder andere van de zich sterk ontwikkelende automatisering –, Hofstra (2002), p. 164.

32. ... en van het algemene geestelijke en intellectuele klimaat in de samenleving: ‘Die Steuertechnik ist ein Spiegelbild der wirtschaftlichen Verhältnisse und des Kultuszustandes eines Volkes, Meissel en Gerlof, aangehaald in Hofstra (2002), p. 164.

33. Grapperhaus (2002), p. 74.

34. Black (2014), p. 19. De invoering van een honderdste penning, een heffing van 1% op het vermogen, werd bijvoorbeeld door de Staten-Generaal geweigerd met het argument dat de ingezetenen niet te bewegen zouden zijn de omvang en samenstelling van hun vermogen te laten zien. Daarom liet Philips II de honderdste penning in 1556 afkopen, Grapperhaus (1989), p. 147.

35. Hofstra (1975), p. 5. Openingsrede van een bijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap.

### 1.3 HET BELASTINGSYSTEEM

De uitvoering van het belastingrecht kan vanuit verschillende invalshoeken worden beschreven en bestudeerd. Zo is bijvoorbeeld een belastingaanslag een juridische beschikking waar beroep en bezwaar op mogelijk is, een communicatiemiddel<sup>36</sup> en tevens een informatieverplichting met administratieve lasten.<sup>37</sup> De toepassing van het belastingrecht kan bijvoorbeeld worden beschouwd als een juridisch systeem bestaande uit instituten als de Tweede Kamer, rechtbanken, en de Belastingdienst en individuele actoren zoals belastingrechters en wetgevingsjuristen.<sup>38</sup> Daarbinnen is het belastingrecht een logisch consistent systeem van beginselen, jurisprudentie en rechtsregels, meestal aangeduid met de term belastingstelsel, de juridische infrastructuur.<sup>39</sup> Dit is het object van studie in bijvoorbeeld het dogmatische, fiscaal-juridische wetenschappelijk onderzoek.<sup>40</sup>

Het belastingstelsel is tegelijkertijd een financieel systeem, een systeem van ‘halen en betalen’.<sup>41</sup> Het genereren van inkomsten voor de financiering van overheidsbeleid is de eerste algemene doelstelling van belastingen in de Rijksbegroting.<sup>42</sup> Belastingmaatregelen beïnvloeden financiële keuzes van huishoudens en bedrijven en leiden tot een dagelijkse belastingenstroom van meer dan een miljard euro.

Belastingen beïnvloeden ons gedrag, en ons humeur, zowel individueel als collectief.<sup>43</sup> Belasting wordt wel gedefinieerd als ‘een individueel offer voor een collectief doel’.<sup>44</sup> Belastingen als sociaal systeem betreft vragen over ons nalevingsgedrag en onze belastingmoraal, dat dankbaar onderwerp voor onderzoek is.<sup>45</sup>

In deze oratie staat het uitvoeringsperspectief van belastingen als informatiesysteem centraal. De belastingheffing wordt daarbij benaderd en beschreven als een omvangrijk gegevensverwerkend proces. Een proces waarbij voor en door miljoenen burgers en bedrijven gegevens worden verzameld, bewaard, verwerkt en gedeeld. Dit informatiekundige<sup>46</sup> perspectief biedt bij uitstek een begrippenapparaat dat helpt bij het begrijpen en verklaren van het ‘probleem van de belastingtechniek’ en de uitvoerbaarheid. Het belastingrecht kan vanuit dit perspectief worden beschouwd als een model van de werkelijkheid; een model bestaande uit begripsdefinities, informatieverplichtingen en rekenregels.

36. Boer (2015).

37. Arendsen (2008).

38. Ruhl (2015), p. 212.

39. Zijlstra (2012), p. 127.

40. Gribnau (2015), p. 188.

41. Zuurmond (2005).

42. Rijksbegroting 2016, IX Financiën en Nationale Schuld, 3.1 Artikel 1 Belastingen.

43. ‘Belastingheffing is onmisbaar voor solide overheidsfinanciën, maar dat verloopt bepaald niet zonder bijwerkingen’, Herziening Belastingstelsel (2014), p. 7.

44. Grapperhaus (2002).

45. [www.fiscalemonitor.nl](http://www.fiscalemonitor.nl)

46. De informatiekunde is een tak van de wetenschap die zich richt op systemen, modellen, structuren en procedures voor gegevens- en informatieverwerking. Het ordenen, uitwisselen en gebruiken van gegevens en informatie en de rol van ICT, vanuit bijvoorbeeld een sociaal, cognitief of bedrijfsmatig perspectief, zijn daarbinnen thema’s van onderzoek en toepassing.

Bij veel van wat we doen, gebruiken en produceren we gegevens die worden vastgelegd en gedeeld. Veel gegevens zijn daarbij grondstof voor de heffing en inning van belastingen, zoals loongegevens, de gegevens op de kassabon en de factuur of onze banksaldi. Dit omvangrijke gegevensverwerkende systeem functioneert voor het merendeel van de burgers nagenoeg onzichtbaar en onverstoorbaar.<sup>47</sup>

Soms komt het aan de oppervlakte en wordt het zichtbaar en voelbaar, zoals bij de jaarlijkse aangifte inkomstenbelasting. Op andere momenten zorgen problemen in de uitvoering voor gedoe, frustraties of zelfs betalingsproblemen, wanneer bijvoorbeeld bij piekbelasting van de website van de Belastingdienst geen aangifte gedaan kan worden, of wanneer door haperende automatisering toeslagen niet kunnen worden uitbetaald. Zo nu en dan worden zichtbaar de grenzen van dit massale gegevensverwerkende systeem bereikt en blijken politieke compromissen niet op tijd uitvoerbaar.<sup>48</sup>

In het volgende hoofdstuk wordt de ontwikkeling van dit gegevensverwerkende belastingstelsel beschreven; een ontwikkeling van 'stempels naar stekkers'.<sup>49</sup>

47. Voor bedrijven hangt dit onder meer af van de mate waarin fiscaal-administratieve zaken worden uitbesteed.

48. Zoals afspraken in het 'Herfstakkoord over de Rijksbegroting 2014' die leidden tot onduidelijkheden rondom de voorlopige aanslag inkomstenbelasting voor 2014, *Brede Agenda (2014)*, p. 1.

49. Op de voorzijde van deze uitgave gevisualiseerd met een kunstwerk uit de collectie van het Belasting & Douane Museum te Rotterdam.



## 2 Belastingen als informatiesysteem

Het belastingsysteem kan worden beschouwd als een verzameling entiteiten die gegevens verzamelen, bewerken, uitwisselen en gebruiken; oftewel een informatiesysteem.<sup>50</sup> Dat kan betrekking hebben op communicatie en dienstverlening<sup>51</sup> rondom belastingen, zoals het raadplegen of onderhouden van de website van de Belastingdienst of het contact tussen een belastingplichtige en zijn of haar belastingadviseur over het invullen van de belastingaangifte. Een ander aspect van het belastinginformatiesysteem betreft het toezicht, bijvoorbeeld de stroom rensigneringsgegevens, contra-informatie van banken aan de Belastingdienst, of de gegevensuitwisseling die op basis van een informatiebeschikking plaats heeft tussen een belastingplichtige, diens vertegenwoordiger en de Belastingdienst.

In deze oratie staat het primaire, massale proces van de belastingheffing centraal. Belastingheffing is het proces van formeel vaststellen van de (omvang van de) belastingschuld.<sup>52</sup> Belastingen als informatiesysteem kan vanuit dat perspectief worden onderverdeeld in een aantal functies<sup>53</sup>:

- *verkrijgen van gegevens* van en aangaande belastingplichtigen;
- *bepalen van de grondslagen*, de basiselementen voor de berekening van de belastingschuld;
- *formaliseren van rechten en plichten*, het feitelijk berekenen van het verschuldigde bedrag;
- *afwickelen van de financiële positie*, het betalen en innen van de belasting.

In de kern gaat het daarbij om het omzetten van feiten in financieel belang, in cijfers waar rekenregels op kunnen worden toegepast. Een goed werkend belastingsysteem waarborgt daarbij enerzijds de rechtszekerheid van belastingplichtigen en anderzijds een doelmatige uitvoering. Cruciale voorwaarden daarbij zijn een transparant proces<sup>54</sup> en de beschikbaarheid van betrouwbare gegevens. Zonder betrouwbare gegevens is de belastingschuld feitelijk ‘onberekenbaar’<sup>55</sup> en ontstaat willekeur. In de volgende paragrafen wordt de ontwikkeling

50. Informatie is geconstrueerd: het is verzameld, gesystematiseerd, bewerkt, gebruikt, volgens van tevoren vastgestelde categorieën, Black (2014).

51. Overheidsdiensten, ook die van de Belastingdienst, worden wel onderscheiden in informatie-, communicatie- en transactiediensten, Arendsens (2008), p. 116.

52. Belastingheffing in enge zin; onder de belastingheffing in ruime zin valt ook het fiscale stelsel van rechtsbescherming, de toepassing van de belastingwet (en invordering) door de Belastingdienst en de controle daarop door de belastingrechter, Gribnau (2011).

53. Ook wel aangeduid als bedrijfsfuncties. Deze bedrijfsfuncties vormden de basis onder een andere procesinrichting van de Belastingdienst, Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007).

54. Geppaart (2004), p. 3.

55. En daarmee ook de belastingheffer.

en werking van dit informatiesysteem beschreven binnen de maatschappelijke en historische context.

## 2.1 DE SYSTEMATIEK VAN BELASTINGHEFFING

Het proces van belastingheffing<sup>56</sup> is een proces tussen twee partijen, de belastingbetaler en de belastingheffende instantie, in veel gevallen de Belastingdienst, die het eens moeten worden over de feiten. Een proces waarbinnen zo goed<sup>57</sup> mogelijk de werkelijkheid, de feiten, wordt vertaald naar een financieel en administratief verwerkbaar, en juridisch houdbare, afspraak, zodanig dat deze kan worden gecommuniceerd en waargemaakt.

De feitelijke, materiële, belastingschuld ontstaat zodra het feitencomplex waaraan het materiële recht de belasting relateert compleet is. De heffingswet omschrijft de voorwaarden (regels) waaraan het feitencomplex moet voldoen: het belastbare feit moet zich hebben voorgedaan en een belastingplichtige moet zijn aan te wijzen.<sup>58</sup> Deze materiële belastingschuld wordt in het heffingsproces vastgesteld, geformaliseerd in een rechtsbetrekking tussen belastingplichtige en overheid. Het is deze ‘vertaling’, of formalisering die aanleiding kan geven tot verschillen van inzicht: Hebben de feiten zich voorgedaan?, Is de algemene rechtsregel op dit concrete geval van toepassing?<sup>59</sup>, en, Wat is de feitelijke grondslag? In de meeste gevallen nemen partijen genoegen met een aanvaardbare benadering van de werkelijkheid. In sommige gevallen wordt aan de rechter gevraagd hierover een uitspraak te doen.

De uitvoering van de belastingheffing en -inning kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Belangrijke ontwerp vragen onder elke systematiek zijn:

- Is de heffing tijdvak- of gebeurtenis gedreven?<sup>60</sup>
- Hoe wordt de belastingschuld vastgesteld, wat is het feitencomplex en wie administreert dit?
- Wie stelt de belastingschuld vast?
- Op welk moment vindt door wie betaling plaats?

Elke systematiek of methode van heffing heeft daarbij een eigen interactiewijze tussen belastingplichtigen en de belastingheffende instantie, dat volgens een specifiek proces plaatsvindt met een bijbehorende verdeling van taken, bevoegdheden en verantwoordelijkheden. Ik noem hier de meest voorkomende methoden van heffing.

*Accijnzen en invoerrechten.* Deze belastingen zijn gerelateerd aan goederenbewegingen en de (traditioneel fysieke) controle daarvan. Invoerrechten, of douane-

56. Aan dit onderwerp wordt in wetenschappelijke handboeken en binnen de curricula van de verschillende academische opleidingen fiscaal recht – afgezien van de traditionele aandacht voor het formele belastingrecht – (te) weinig aandacht geschonken.

57. ... rechtvaardig, rechtmatig, doelmatig ...

58. Van Schie (2013), p. 11.

59. Geppart (2004).

60. Arendsen (2008), p. 69. Dit relateert aan het ontstaan van het belastbaar feit. Hofstra (2002), p. 254, geeft daarvoor drie andere categorieën: handelingen, gebeurtenissen en toestanden. Zie ook Adriani (1954), p. 174.



rechten, betreffen alle<sup>61</sup> ingevoerde goederen, die ongeacht hun aard in vrijwel alle gevallen worden belast op basis van de invoerwaarde (ad-valorem). De accijnzen worden daarentegen geheven op bepaalde producten, naar hun aard belast naar aantal of volume. Voor beide geldt dat het ontstaan van de belastingsschuld kan worden verschoven naar het moment waarop de goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Dit vraagt om specifieke afspraken met betrekking tot aangifte, inspectie, opslag en vrijgave, of uitslag, van goederen en de (uitnodiging tot) betaling.<sup>62</sup>

*Rechten van zegel en registratie.* Deze verouderde heffingsmethode betrof het verkrijgen van een zichtbaar bewijs van betaling, zoals een zegel op een waarde-document, facturen voorzien van belastingzegels of een rijwielplaatje. De belastingsschuld ontstond bijvoorbeeld vanwege een handeling in het rechtsverkeer, zoals het passeren van een akte of het bezit van een object. Deze methode van belastingheffing was relatief eenvoudig en goed controleerbaar. Vergelijkbare zichtbare tekenen van belastingbetaling kennen we heden ten dage nog wel, zoals het bonnetje bij de parkeerbelasting, het tolvignet en de belastingzegels bij de tabaksaccijns. Het recht van zegel is afgeschaft en de belastingen van rechtsverkeer zijn gemoderniseerd; zo vindt de heffing van bijvoorbeeld de overdrachtsbelasting inmiddels plaats door middel van voldoening op aangifte.

*Aangiftebelasting.*<sup>63</sup> De vaststelling van de belastingsschuld en de betaling ervan wordt binnen deze methode van belastingheffing aan de belastingplichtige zelf overgelaten; de Belastingdienst controleert achteraf de tijdigheid, juistheid en volledigheid van de aangifte. Voorwaarden voor een goede uitvoerbaarheid van deze methode van heffing zijn een naar verhouding eenvoudige regelgeving met bijbehorende tariefstructuur en de aanwezigheid van voldoende reken- en administratiekracht in de samenleving. De invoering van bijvoorbeeld een loonbelasting vraagt om een aanzienlijk aantal (middel)grote bedrijven. Overigens zorgen ook commerciële dienstverleners, voor de loonbelasting bijvoorbeeld de salarisservicebureaus, voor beschikbaarheid van reken- en administratievermogen.

*Aanslagbelasting.* Daar waar de vaststelling van de belastingsschuld ingewikkelder wordt voor belastingplichtigen en de belastingheffer eerder invloed wil kunnen uitoefenen, wordt gekozen voor een andere methode van heffing. Bij de aanslagbelasting stelt de inspecteur de belastingsschuld vast. Na aangifte door de belastingplichtige volgt een belastingaanslag, een beschikking die voor bezwaar vatbaar is.

Een belangrijke tussenstap is daarbij de aanslagregeling, het beoordelen van het feitencomplex in het licht van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Dit is vandaag de dag een administratief proces waarbij in sommige gevallen aanvullende controle van de administratie van de belastingplichtige plaatsvindt. Voor

61. ... binnen de Europese Unie,

62. De methode voor beide belastingen wordt inmiddels grotendeels gedragen door administratieve controle in plaats van de fysieke controle. De heffing van accijns kan mede als gevolg daarvan plaatsvinden door middel van voldoening op aangifte.

63. Tezamen met de aanslagbelasting karakteriseert deze heffingssysteem de onder de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) ressorterende belastingen.

de vennootschapsbelasting van (zeer) grote ondernemingen vraagt het vaststellen van de belastingschuld om maatwerk en een individuele benadering. De aanslagregeling voor de inkomstenbelasting daarentegen is een gestandaardiseerd massaproces.

*Procentuele verhoging van bestaande belastingen.* In bepaalde gevallen mogen lagere overheden opcenten heffen op rijksbelastingen. De Belastingdienst int deze opcenten bovenop het oorspronkelijke belastingbedrag en draagt dit af aan de lagere overheid. Zo worden door de provincies opcenten geheven op de motorrijtuigenbelasting.

Een belangrijk aspect binnen het kader van elk van deze heffingsmethoden is de feitelijke werkelijkheid, de aandacht voor (registratie, verwerking en controle van) de feiten die leiden tot de belastingschuld. Juridische bepalingen verbinden aan handelingen en toestanden in het dagelijks leven het ontstaan van de belastingschuld. Het belastingrecht onderscheidt zich van andere wetgevingsdomeinen door rechtstoepassing die sterk op de materiële werkelijkheid is gericht.<sup>64</sup> Hier speelt de belastingtechniek een grote rol. Een bepaalde methode van heffing vraagt om specifieke belastingtechniek, omgekeerd bepaalt de stand van de techniek de (on)mogelijkheid van een gewenste systematiek van heffing.<sup>65</sup> Tot en met de negentiende eeuw ging het daarbij vooral om uiterlijk en fysiek waarneembare omstandigheden en kenmerken<sup>66</sup>, uitwendig-feitelijke manifestaties<sup>67</sup> zoals fysieke logistieke handelingen bij in- en uitvoer en accijnzen, karakteristieken van bedrijven en personele weelde als ramen en haardsteden.

Met de invoering van nieuwe aangifte- en aanslagbelastingen in de twintigste eeuw is de belastingheffing meer en meer gebaseerd op een administratieve werkelijkheid<sup>68</sup> uitgedrukt in termen als loon, inkomen en winst. Dat betekent dat gegevensverwerkende processen een voorname plaats zijn gaan innemen binnen de systematiek van heffing, zoals de aangifte en de administratieve beoordeling daarvan, het voeren van een boekhouding en de controle daarvan, de aanslagregeling en het verzamelen van controle-informatie door de Belas-

64. Hofstra (2002), p. 14, wijst op de toewijzing van de verantwoordelijkheid van de belastingheffing. De uitvoering van de wetten Inkomstenbelasting 1914 en de Oorlogswinstbelasting in 1916 werd opgedragen aan het Dienstvak der Directe Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen (en niet aan het meer civielrechtelijk georiënteerde Dienstvak der Registratie en Domeinen, dat verantwoordelijk was geweest voor de uitvoering van de in 1892 geïntroduceerde vermogensbelasting) van de Rijksbelastingdienst. Dat leidde in de ogen van Hofstra tot een 'vrijere opstelling tegen over nieuwe problemen'. 'Deze omstandigheid heeft bepaald tot het ontstaan van een eigen begripsvorming in het belastingrecht en tot een sterk op de materiële werkelijkheid gerichte wetttoepassing bijgedragen.' Zie ook Gribnau (2015), p. 223, voor het verschil in aandacht voor de materiële werkelijkheid en waarneming van feiten tegenover de waarneming en juridische ontleding van rechtsbetrekkingen bij de belastingen van rechtsverkeer.

65. Zo is een winstbelasting voor bedrijven lange tijd moeilijk te realiseren geweest, onder andere door een onvoldragen winstbegrip en een gebrekkige kwaliteit en beschikbaarheid van boekhoudingen en accountants.

66. Door de belastingheffer zelfstandig op te sporen, Hofstra (2002), p. 273.

67. Gribnau (2015), p. 223.

68. De administratieve representatie van de materiële werkelijkheid, Hofstra (2002), p. 273; met verwijzing naar een arrest van de Hoge Raad, 7 februari 1951, B. 8939: 'dat niet de uiterlijke omstandigheden ..., doch de inwendige betrekking ... beslissend is ...'.

tingdienst.<sup>69</sup> De gegevensverzameling(en) die de Belastingdienst aanlegde voor controledoeleinden binnen de heffing<sup>70</sup> van de inkomstenbelasting worden vanaf 2008 dienstbaar gemaakt ten behoeve van het vaststellen van de belastbare inkomen zelf<sup>71</sup>, de zogenaamde vooraf ingevulde aangifte (VIA). Zo krijgt in de uitvoering deze aanslagbelasting meer en meer de verschijningsvorm van een aangiftebelasting.<sup>72</sup>

Een andere belangrijke verandering betrof de ontkoppeling van (de controle van) de fysieke goederenstroom en de bijhorende fiscaal relevante informatiestroom binnen de belastingheffing.

Zo werd bijvoorbeeld in 1933 in Nederland de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting ingevoerd, in eerste instantie als heffing bij de bron. Deze bedroeg 4% van elke levering door de fabrikant.<sup>73</sup> De techniek van heffing betrof voldoening door middel van het plakken van zegels op de facturen. Het gebruik van facturen in het handelsverkeer werd verplicht gesteld. Vanaf 1938 kon in uitzonderingsgevallen de belasting al worden voldaan bij het doen van aangifte; een meer administratieve heffingstechniek waarbij productie en levering los kwamen te staan van belastingaangifte en -betaling. Dat gold ook voor de controle. In plaats van het volgen van de goederen zoals bij de accijnzen, werd de controle verplaatst naar de boekhouding van de onderneming die de facturen had aangeemaakt of ontvangen.<sup>74</sup> Daarmee nam het belang toe van een kwalitatief juiste en betrouwbare primaire vastlegging binnen private administraties: geven de data de feiten weer?

## 2.2 METEN EN TAXEREN

Eén van de grondstoffen voor een goed functionerend belastinginformatiesysteem is de waarde van de grondslag voor de berekening van de belastingschuld. Voor de kwaliteit van het ontwerp, de opzet, van het (belasting)informatiesysteem is het daarbij van belang dat de wettelijke grondslag een zo goed mogelijke afspiegeling en concretisering is van het onderliggende beginsel en doel van de belastingmaatregel.<sup>75</sup> Voor de werking van het informatiesysteem zijn de feitelijk gemeten of getaxeerde waarden en de betrouwbaarheid daarvan van belang.

69. 'Wie een tol heft, ofwel een hoofdgeld, heeft met principes allicht weinig werk. Derhalve heeft hij naar methode ook niet lang te zoeken. Maar dat verandert zodra begrippen als draagvermogen, inkomen, verteerkracht, centraal komen te staan; dan begint de methode meer aandacht te vragen', citaat van Sinninghe Damsté, aangehaald in Gribnau (2015), p. 227.

70. Gevoed met de zogenaamde renseigneringsgegevens, zoals de rentegegevens van klanten die vanaf eind jaren tachtig verplicht door banken moesten worden aangeleverd.

71. Zie ook Bartel (1999), p. 33. De invoering van de belastingdiskette was weliswaar een mijlpaal in het administratieve verkeer tussen burger en Belastingdienst, maar deze heeft de inkomstenbelastingaangifte als zodanig niet veranderd (p. 34).

72. Boer (2013), p. 64. De VIA wordt door Boer gekarakteriseerd als een *nudge* in de uitvoeringspraktijk.

73. Op weeldegoederen was een verhoogd tarief van 10% van toepassing; bepaalde eerste levensbehoeften waren vrijgesteld, De Koning (1990), p. 38.

74. De Koning (1990), p. 40.

75. Concretisering van het schadebeginsel zal over het algemeen tot andere grondslagen (bijvoorbeeld CO<sub>2</sub>-uitstoot) leiden dan belasting naar draagkracht (bijvoorbeeld inkomen en vermogen).

### 2.2.1 Voorwerp en maatstaf van heffing

Het voorwerp van de belasting is het objectieve verschijnsel dat door de heffing wordt getroffen<sup>76</sup>, zoals de auto voor de motorrijtuigenbelasting of het genoten salaris voor de loonbelasting. Van belang is dan ook een nauwkeurige beschrijving van de betekenis van het voorwerp binnen de wetstekst. De maatstaf, of grondslag, van de heffing is een kenmerk of karakteristiek van het voorwerp van belasting waarin het financiële belang kan worden uitgedrukt en waarmee vervolgens gerekend kan worden.<sup>77</sup> De maatstaf, of grondslag, is namelijk datgene waarop het tarief moet worden toegepast om de belastingsschuld te kunnen bepalen; bijvoorbeeld de vergoeding ten behoeve van de omzetbelasting of het aantal liters voor de accijns op brandstoffen. De belastingsschuld is niets meer en niets minder dan het rekenkundige product van de heffingsgrondslag en het tarief.

Bij een voorwerp kunnen verschillende maatstaven worden gekozen, die kunnen verschillen in bijvoorbeeld de meetbaarheid of de mate waarin zij het beoogde doel van het heffing het best weerspiegelen. Zo kende de eeuwenoude grondbelasting maatstaven die waren gerelateerd aan de hoogte van de pachtsom, de feitelijke oogst, de vruchtbaarheid van het perceel of de waarde van onroerende zaken.

Bij de keuze voor en toepassing van het voorwerp van heffing en de bijbehorende maatstaf binnen de belastingwetgeving speelt daarom een aantal overwegingen een rol.

Allereerst is het dragende beginsel onder de belastingmaatregel een bepalende factor. In het geval van heffing naar draagkracht zijn vermogen en inkomen voorname voorwerpen van heffing; waarbij in de negentiende eeuw ‘uiterlijke kenmerken van welstand’ als het aantal ramen of bedienden de maatstaf van heffing waren en vandaag de dag winst of het inkomen uit arbeid. In het geval van het schadebeginsel worden ‘voorwerpen’ als CO<sub>2</sub>-emmissie en energieverbruik door de heffing getroffen.

Daaraan gerelateerd speelt de meer specifieke doelstelling van de belastingwet een rol, zeker daar waar het ‘niet-fiscale beleidsdoelen’ betreft<sup>78</sup>, zoals het bevorderen van de arbeidsparticipatie van vrouwen of de bescherming van het milieu. Met de keuze van het juiste voorwerp van heffing wordt gepoogd gewenst gedrag te belonen, zoals bijvoorbeeld het leasen van een elektrische auto.

Een andere overweging is het gemak en de eenduidigheid van meting en waardering en de daarvoor beschikbare techniek. Dit vergroot de kans op eenvoudige heffing met weinig mogelijkheden voor interpretatieverschillen en bijbehorende disputen en juridische procedures. Daarbij speelt bijvoorbeeld de vraag of kan worden aangesloten op algemeen geaccepteerde private waarderingssystemen zoals bijvoorbeeld de cataloguswaarde van auto’s.

76. In combinatie met persoonlijke, subjectieve, omstandigheden levert dit het belastbaar feit, Hofstra (2002), p. 255.

77. Voorwerp en maatstaf van heffing kunnen samenvallen wanneer het voorwerp een kwantificeerbare grootte is, zoals bijvoorbeeld het ‘belastbare inkomen’ of het ‘aantal ingevoerde goederen’.

78. De zogenaamde instrumentele of regulerende functie van het belastingrecht, Boer (2013), p. 12.

Daarnaast speelt de inbaarheid van de belastingschuld een rol. Dit geldt bijvoorbeeld voor de tolheffing of de heffing van de loonbelasting. Datzelfde geldt voor objecten van heffing die in het rechtsverkeer een heldere, notarieel-administratieve, privaatrechtelijke overgang ondergaan zoals de verkoop van een woning voor de onroerendezaakbelasting.<sup>79</sup>

Tot slot speelt de maatschappelijk acceptatie een grote rol. Directe belastingen werden lang beschouwd als inbreuk op de individuele vrijheid.<sup>80</sup> De maatschappelijke consensus was lange tijd dat de overheid geen weet behoorde te hebben van (de opbouw van) het feitelijke inkomen en vermogen van belastingplichtigen. Haar werd dan ook geen inzage gegund in de administratie van burgers en bedrijven, waardoor de invoering van inkomsten- en winstbelastingen lang op zich moesten laten wachten.<sup>81</sup>

Overigens blijft de historische context een factor van betekenis. Eenmaal ingevoerde belastingen verdwijnen niet snel<sup>82</sup>, wat ook geldt voor eenmaal gekozen grondslagen. Een, binnen de gehele lijn van de geschiedenis van de belastingen, herkenbaar onderscheid tussen aangrijpingspunten voor de heffing is die tussen subjecten en objecten.<sup>83</sup> In geval van subjecten staat de heffing (op basis van kenmerken) van een natuurlijke persoon of een lichaam centraal. Dit kan een simpele belasting zijn zoals het hoofdgeld waarbij woonplaats of geboorteplaats de basis voor de heffing is<sup>84</sup>, of een ingewikkelder vorm waarbij het inkomen of de winst van een subject wordt belast.

De heffing naar objecten betrof in eerste instantie de voor ieder waarneembare zaken als grond en goederen, zoals bij de tolheffing of de grondbelasting.<sup>85</sup> Dit heeft zich door de eeuwen heen uitgebreid naar onder meer invoerrechten en accijnzen, registratie- en zegelrechten en opbrengstenbelastingen. De heffingswet beschrijft op welke wijze het aan het object gerelateerde belastbare feit aan een belastingplichtige of inhoudingsplichtige wordt gerelateerd. De subjectieve belastingen gaan uit van een persoon; om deze te belasten wordt er een objectieve maatstaf bij gezocht. De objectieve belastingen gaan uit van een object; om de belasting te kunnen heffen, wordt er een persoon bij gezocht.<sup>86</sup>

79. '... zoals we hebben gezien wordt in de fiscale geschiedenis het onrechtvaardige van de overdrachtsbelasting daarin gezien, dat het een incidentele last is, ..., de overheid wil simpelweg een eenvoudig inbare en moeilijk vermijdbare belasting die veel opbrengt niet missen', Ydema (1998), p. 91.

80. Daarvoor werden dan alternatieve vormen gezocht. Zoals in het antieke Griekenland waar naast de verpachte indirecte belastingen de instandhouding van publieke diensten onder meer gebeurde door het vrijwillig bekleden van ambten zonder beloning en bijdragen door rijke burgers, Hofstra (2002), p. 5.

81. Maatschappelijke acceptatie als één van de aspecten van het 'probleem van de belastingtechniek'.

82. Alhoewel wij in het recente verleden met de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting voorbeelden hebben gezien van ondoordachte heffingen die het niet lang hebben uitgehouden.

83. Adriani (1954), p. 174.

84. In het Romeinse Rijk geheven in de plaats van waar de belastingplichtige afkomstig was; Bijbelboek Lucas 2, vers 4, Hofstra (2002), p. 5.

85. Betrouwbare kadastrale gegevens vormen hiervan in de regel de technische grondslag. In Engeland ontstond al in de tiende eeuw het *Domesday Book* als een eerste poging om eigenaarschap en waarde van grondbezit in het gehele land te registreren. Deze en andere registraties van (de waarde van) grondbezit vormden de basis voor belastingheffing, iets waaraan het in Europa tot aan het begin van de negentiende eeuw heeft ontbroken, Black (2014), p. 20.

86. Adriani (1954), p. 153.

### 2.2.2 Waarde en waardering

Om te kunnen komen tot een berekenbare belastingschuld dient de formele, wettelijke, grondslag voorzien te worden van een waarde, een getal. Dit 'berekenbaar maken van de werkelijkheid' vraagt om meet-, schattings-, en waarderingsinstrumenten. In sommige gevallen is dat simpel en eenduidig, bijvoorbeeld wanneer fysieke eigenschappen kunnen worden gemeten of geteld.<sup>87</sup> In andere gevallen kan, na nauwgezet uitzoekwerk, de feitelijke grondslag nauwkeurig worden vastgesteld, zoals bijvoorbeeld het belastbaar inkomen van veel belastingplichtigen.

In veel andere gevallen echter is slechts een inschatting van de feitelijke waarde mogelijk, denk aan de cataloguswaarde van motorvoertuigen bij de BPM, de taxatie van de WOZ-waarde van onroerende zaken in de inkomstenbelasting, de waardering van voorraden en debiteuren bij de vaststelling van de fiscale winst en de waardering van loon in natura binnen de werkkostenregeling.<sup>88</sup>

Als de belastingheffer niet goed in staat is de voor de belastingheffing feitelijke grondslag door meting of waardering te bepalen, zijn hulpconstructies nodig om tot een bruikbare, en door betrokkenen als rechtvaardig beleefde, waardering te komen. Zo werd (en wordt) door de fiscale wetgever regelmatig gekozen voor 'op aannames gebaseerde heffing' (*presumptive taxation*): in plaats van aan de werkelijke feiten, wordt de heffing aan andere feiten gerelateerd die eenvoudiger zijn te verzamelen en waarvan wordt aangenomen dat deze zo goed mogelijk de beoogde feitelijke situatie benaderen. In verschillende perioden is, door verschillende staten, bijvoorbeeld gezocht naar de beste manier om de opbrengst van de oogst, de werkelijk draagkracht, te bepalen. Omdat de technieken ontbraken om de werkelijke opbrengst te bepalen of te schatten werd bijvoorbeeld gerekend met het aantal ploegen in het dorp of het beschikbare grondoppervlakte met vermenigvuldigingsfactoren voor de mate van vruchtbaarheid van de grond.<sup>89</sup>

Deze 'op aannames gebaseerde heffing' zien we ook terug bij vroege pogingen om winsten uit onderneming in de belastingheffing te betrekken, zoals in de patentbelasting van 1805 in Nederland. De ondernemer had een patent (vergunning) nodig voor zijn onderneming, waar tevens de jaarlijkse belastingheffing op aangreep. Mede omdat de feitelijke winst niet uit een deugdelijke boekhouding kon worden opgemaakt werd belast op basis van een schatting van de winst naar rato van uiterlijk waarneembare kenmerken. Bij latere wetwijzingen werd de winst(gevendheid) en de daarbij behorende belasting per bedrijfstak gerelateerd aan grootheden als de beloning van de boekhouder, de tonnage

87. 'Belastingheffing leidt tot rekenen en tellen.' Dit leidt tot het vermoeden dat belastingheffing mede heeft geleid tot de ontwikkeling van het schrift. Om de waarde van goederen te kunnen vergelijken en verschillen tussen belastingplichtigen tot uitdrukking te kunnen brengen ontstond de behoefte tot een uniform talstelsel, Grapperhaus (2002), p. 33.

88. De waarde van loon in natura is het bedrag inclusief btw van de inkoopfactuur, Van Schie (2013), p. 122.

89. Grapperhaus (2002), p. 46-48, noemt ook een oogstbelasting gerelateerd aan de waterhoogte van de Nijl en wijst op onderdelen van de belastinghervorming van de Romeinse keizer Diocletianus.

van schepen of de huurwaarde van opstallen.<sup>90</sup> Daar waar de werkelijkheid onvoldoende kan worden benaderd, of daar waar dit erg ingewikkeld is, worden om doelmatigheidsredenen forfaits gebruikt. Een forfait betreft een voor de belastingheffing relevant gegeven dat in feite per belastingplichtige kan verschillen, maar dat in een vast bedrag of een vast percentage wordt gefixeerd.<sup>91</sup> De Vermogensbelasting 1892 kende bijvoorbeeld een forfaitaire benadering. Omdat de Belastingdienst (bij gebrek aan gegevens) niet in staat was het inkomen uit vermogen vast te stellen en bovendien de menskracht miste om de belastingaanblijfsen te controleren, werd het inkomen uit vermogen op 4% van het vermogen vastgesteld.<sup>92</sup>

Zowel bij het meten als bij het waarderen is de betrouwbaarheid van de uitkomst van belang. Belanghebbenden moeten ervan op aan kunnen dat de gemeten waarde als basiselement in de berekening van de belastingschuld een goede benadering is van de werkelijke waarde; niet slechts in een individueel geval maar, belangrijker nog, in alle vergelijkbare gevallen. Dit is één van de basisvoorwaarden onder rechtsgelijkheid in de belastingheffing. Dit stelt eisen aan de kwaliteit van het meet- en waarderingsinstrumentarium, de herhaalbaarheid en transparantie van de aanpak en de onafhankelijkheid van de betrokken functionarissen.

Vandaag de dag wordt betrouwbaarheid gezocht in bijvoorbeeld de kwaliteit van de salarisberekening door professionals, de 'in control' bedrijfsvoering en bedrijfsadministratie<sup>93</sup> en onafhankelijke instanties en professionals als het Kadaster, de Waarderingskamer en beëdigde taxateurs voor de waardering van onroerende zaken.

In de negentiende eeuw speelden zogenaamde commissies van schatters, groepen burgers, een belangrijke rol bij het vaststellen van grondslagen in het kader van de personele belastingen en vond waardering van onroerende zaken plaats met de hulp van plaatselijke college van zettters, meestal samengesteld uit burgers uit de betrokken gemeenten.<sup>94</sup>

In 1810 wordt gestart met de aanleg van een belastingkadaster waarin de belastbare opbrengst per perceel werd vastgelegd.<sup>95</sup> Achterliggende doelstelling was het op objectieve<sup>96</sup> wijze kunnen heffen van de grondbelasting.<sup>97</sup> De kwaliteit van de aanslag van de grondbelasting was afhankelijk van de kwaliteit van (wijzigingen in) diverse administraties, zoals die van de hypotheekbewaarder over de verkoop van grondstukken, van de landmeter van het kadaster aangaande

90. Grapperhaus (1997), p. 29. Grapperhaus (1993), p. 52: '... dat even grove als doeltreffende instrument waarnaar ook de hulpeloze fiscale wetgever van thans nog geregeld grijpt'.

91. Grapperhaus (1969), een fictieve rekengrootheid die (bijvoorbeeld) de betalingscapaciteit moeten benaderen, Grapperhaus (1993), p. 76.

92. Grapperhaus (1997), p. 61. Vergelijkbaar met de vermogensrendementsheffing in box 1 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

93. Al dan niet binnen het kader van een Tax Control Framework.

94. Pfeil (2009), p. 204.

95. Pfeil (2009), p. 60. Uiteindelijk zal het 25 jaar duren voordat deze administratie gerealiseerd is.

96. Aan de objectieve technische grondslag van een kadaster heeft het tot het begin van de negentiende eeuw in Europa ontbroken, Adriani (1954), p. 302.

97. Deze grondbelasting bestond al tegen het einde van de zestiende eeuw en werd toen 'verponding' genoemd, naar de munteenheid pond, De Koning (1990), p. 43.

nieuwe opmetingen van percelen en van de ambtenaren van de stationnementen der directe belastingen over wijzigingen als afbraak of aanbouw.<sup>98</sup>

### 2.3 BELASTINGADMINISTRATIES

Daar waar afdracht van belastingen plaats had en heeft, in welke vorm dan ook, ontstaat de behoefte tot registratie; registratie van belastingplicht, van voldoening en van (her)bestemming.

Het is deze behoefte aan duidelijkheid en rechtszekerheid die vermoedelijk een grote rol heeft gespeeld bij de ontwikkeling van het schrift als communicatie- en registratiemiddel.<sup>99</sup> Sindsdien zijn de ontwikkeling van de belastingheffing en van informatie- en communicatietechnologie hand in hand gegaan.<sup>100</sup> Administraties, gegevensverzamelingen, vormen een belangrijk onderdeel van informatiesystemen. Hierin worden gegevens vastgelegd, geregistreerd en van daaruit beschikbaar gesteld. In relatie tot de belastingheffing betreffen de belangrijkste administraties:

- de vastlegging van de belastingplicht(igen);
- de registratie van de waarden van grondslagen<sup>101</sup>;
- de verzameling vastgestelde (en voldane) belastingschulden.

Betrouwbare administraties vormen de basis voor een rechtvaardige en doelmatige belastingheffing. Waar vroeger kon worden volstaan met fysieke waarneming en belastinginning ter plaatse is de belastingheffing vandaag de dag afhankelijk geworden van administratieve processen met een zekere doorlooptijd. Een betrouwbare administratie overbrugt daarbij in zekere zin de tijd tussen het ontstaan van de materiële en de formele belastingschuld. Administraties dienen daarbij een zo getrouw mogelijk beeld van de werkelijkheid te geven: wie is belastingplichtig, hebben de feiten zich voorgedaan en wat waren daarbij de voor de heffing relevante waarden van de maatstaf van het voorwerp van heffing? Daarnaast zijn administraties van (voldoening van) belastingschuld waar belastingplichtigen en belastingheffer samen op terug kunnen vallen een basis voor rechtszekerheid.

Belastingadministraties bevorderen naast rechtvaardigheid ook een doelmatige uitvoering van het belastingrecht. Binnen de, vaak door massaliteit gekenmerkte, logistieke administratieve processen fungeren de administraties als

98. De Koning (1990), p. 43.

99. In de vroege Sumerische beschaving was de tempel de centrale plek waar een door pacht en belastingen gestuurde herverdeling van landbouwgoederen en dieren plaatsvond. Priesters ontwikkelden hulpmiddelen ten behoeve van de administratie van deze logistieke operatie. Zo ontstaan kleitabletten en rond 3100 v. Chr. het schrift, Grapperhaus (2002), p. 22. Een Sumerisch kleitablet uit ca. 3100 v. Chr. is bijvoorbeeld een kwitantie voor betaalde belasting (p. 33). Op pagina 37 van hetzelfde boek is een Griekse kwitantie voor betaalde belasting bij de bank in Hermonthis te zien, geschreven op een potscherf uit 153 v. Chr.

100. Alhoewel lange tijd gebruik is gemaakt van praktische fysieke instrumenten zoals de kerfstok met inkepingen die als betalingsbewijs naast die van de belastingontvanger gelegd kon worden, Grapperhaus (1993), p. 10.

101. Dit kan zowel publiek als privaat beheerde administraties betreffen, zoals de WOZ-waarden bij gemeenten en Kadaster, de spaar- en beleggingstegoeden bij banken of delen van bedrijfsadministraties.



‘tussenvoorraden’<sup>102</sup>, reservoirs aan gegevens<sup>103</sup> die de verschillende processtappen binnen de heffingssystematiek met elkaar verbinden. Dit vergemakkelijkt specialisatie binnen de afzonderlijke schakels van deze logistieke uitvoeringsketen, zoals bijvoorbeeld de gegevensinwinning, het beheer van gegevens, de aanslagregeling, en de berekening en invordering. Daarnaast vereenvoudigt dit de besturing van de logistieke keten op basis van verwerkingscapaciteiten en doorlooptijden.

De administratie rondom belastingen heeft zich door de eeuwen heen ontwikkeld tot het netwerk van publieke en private gegevensverzamelingen dat het nu is. Administratief-technische mogelijkheden en maatschappelijke wenselijkheid variëren en beïnvloeden daarmee kwaliteit, betrouwbaarheid en bruikbaarheid van gegevensverzamelingen.

Al uit de Oudheid zijn voorbeelden bekend van goed georganiseerde centraal beheerde belastingadministraties.<sup>104</sup> Zo wordt in het Griekenland van na Alexander de Grote de heffing en inning van belastingen uitgevoerd door een goed georganiseerd korps beroepsambtenaren aan de hand van een nauwkeurige registratie van belastingplichtigen, kadastrale gegevens en een systeem van verplichte aangiften voor de grondbelastingen.<sup>105</sup> Ook het Romeinse Rijk en later Byzantium kende een centralistisch belastingstelsel met een eigen belastingadministratie, vaste grondslagen ten behoeve van de grondbelasting en geregelde registratie van belastingplichtigen ten behoeve van hoofdgeldbelasting.

Na het uiteenvallen van het Romeinse Rijk ontstaat in het Westen een periode van staatkundige verwarring die ook de centrale belastingheffing en administratie van de directe belastingen als hoofdgeld en grondbelasting verstoort.<sup>106</sup> De aangelegde registers met belastingplichtigen, de registers met de schattingen van de betalingscapaciteit van de grond, en de administraties van belastingaanslagen verdwijnen. Voor de middeleeuwen groeide de (directe) belasting uit tot een aanslag op hun vrijheid en werd het, net als roof, gezien als een aantasting van hun eigendom waaraan zij niet meer gewend waren<sup>107</sup>: ‘echt vrij is een man alleen als zijn naam niet in een belastingregister voorkomt’<sup>108</sup>. Belastingoproep eindigde dan ook niet zelden met het verbranden van de belastingregisters en

102. Van Dijk beschrijft dit *store and forward* principe als een van de technische fundamenten onder de netwerksamenleving, Van Dijk (2012), p. 50.

103. Arendsen (1992), p. 3.

104. In 548 v. Chr. vindt ook in China een omvangrijke registratie plaats van landerijen, visvijvers, bossen en van de bevolking ten behoeve van een nieuw systeem van belastingen en militaire herendiensten, Fukuyama (2011), p. 113.

105. Soms als pacht, soms als heffing gebaseerd op een onderhouden kadaster, dat ook al in het oude Egypte bestond, Hofstra (2002), p. 6.

106. Hofstra (2002), p. 7. Deze zijn rond 700 n. Chr. nagenoeg verdwenen. Binnen bijvoorbeeld het Umayyadische kalifaat rond 670 n. Chr. werd nog wel op regelmatige basis belastingen geheven en bestond een bureaucratische organisatie ten behoeve van de belastinginning, Fukuyama (2011), p. 194.

107. Grapperhaus (1998). Grapperhaus verwijst in dat kader op de achterflap van zijn boek naar gedachten hierover van theoloog en filosoof Thomas van Aquino (1225-1274) ‘Kan roof zonder zonde plaatsvinden? Ja, dat kan als de vorst belastingen heft overeenkomstig de rechtvaardigheid en ten behoeve van het algemeen welzijn’.

108. Citaat van een kroniekschrijver uit de Merovingische tijd (ca. 500-750 n. Chr.), Grapperhaus (1989), p. 38.

de administratie van opgelegde belastingaanslagen.<sup>109</sup> Door het slecht bijhouden van de registers viel een rechtvaardige basis onder de heffing en inning weg en werd dit een willekeurige en gevaarlijke zaak. Zo nu en dan werden registers geactualiseerd door een nieuwe ‘beschrijving’ van belastingplichtigen en grondslagen door de ‘descriptores’, de schrijvers in dienst van de vorst.<sup>110</sup> Lange tijd heeft zo een veel grover systeem van heffingen bestaan, in veel mindere mate gebaseerd op administraties, maar bijvoorbeeld op het repartitie- of omslagstelsel waarbij de bijdragen waarvoor een stad door de keizer of landsheer werd aangeslagen door de stad zelf over de burgers werd verdeeld. Daarnaast zorgden de accijnzen en tolheffing voor een groot deel van de belastinginkomsten, zeker met de opbloei van de handel, de groeiende geldeconomie en de opkomst van steden en stadsstaten.

Het is in die periode tussen 1400 en 1600 dat veel Europese staten zich ontwikkelen van ‘domeinstaten’, waarin de vorst zijn inkomen hoofdzakelijk uit de eigen domeinen genereert, tot ‘belastingstaten’, waarin de vorst, met behulp van een groeiende groep administratieve professionals, binnen de staat weer belastingen kan heffen.<sup>111</sup> Van een eenheid is echter geen sprake. Elk gebied of stad heeft zijn eigen belastingsoevereiniteit en specifieke belastingen. Vanwege de groeiende handel neemt het belang van administraties, en de mogelijkheid tot belastingheffing op basis daarvan, toe. Zo ontstaat de behoefte aan registratie van (mutaties van) eigendomsrechten van onroerende zaken, bijvoorbeeld in de vorm van de administratie van notariële akten.<sup>112</sup> Ook wordt bijvoorbeeld in de Nederlanden gepoogd om op basis van de boekhouding van verkopers een vorm van omzetbelasting te heffen.<sup>113</sup> Dit mislukt in eerste instantie door onwil onder de bevolking waardoor (belasting)administraties niet van de grond komen. De heffing voor kleine winkeliers werd overigens al snel vereenvoudigd omdat zij vaak niet konden lezen en schrijven en daarom geen boekhouding konden voeren.

Het heeft uiteindelijk tot aan het begin van de negentiende eeuw geduurd alvorens er in delen van Europa een einde kwam aan ‘een langdurige praktijk van chaotische, lukrake hapsnap- en wisselende heffingen waarbij corruptie welig tierde’.<sup>114</sup> Een belangrijke stimulans daarvoor was het ontstaan van eenheidsstaten, zoals het Koninkrijk der Nederlanden, met een algemeen belas-

109. Zoals bijvoorbeeld in de verhalen van Gregorius van Tours (539-594) waarin belastingheffing een rol speelt, Grapperhaus (1989), p. 29-30.

110. Grapperhaus (1989), p. 39-40.

111. Fukuyama (2011), p. 329.

112. Formeel (de jura) was de opzet van deze registratieplicht het dienen van (privaatrechtelijke) rechtszekerheid. De facto lijkt de opzet echter vooral een fiscale bedoeling te hebben als grondslag voor de heffing van de grondbelasting, Ydema (1998), p. 24.

113. Dit betreft een heffing van 10% op de verkoopopbrengsten van roerende goederen zoals vis, brood, gevogelte en lakens. Na jarenlang getouwtrek met de Staten-Generaal besluit Alva in 1571 tot invoering van de tiende penning in de Republiek. Dit leidt tot belastingoproer en vormt één van de aanleidingen tot de Tachtigjarige oorlog. Een uitvoerige beschrijving is te vinden in hoofdstuk III Utrecht in: *Belasting, Vrijheid en Eigendom*, Grapperhaus (1989).

114. Gribnau (2013), p. 44. De nadruk van Smith eind achttiende eeuw op rechtszekerheid moet dan ook worden gezien als een verzet tegen de in die tijd nog steeds willekeurige belastingheffing.

tingstelsel en een nationale belastingadministratie.<sup>115</sup> Deze centrale staten ontwikkelen zich als bureaucratische informatiestaten met bureaucratische processen en werkwijzen gericht op het administreren en verwerken van gegevens.<sup>116</sup> De Nederlandse belastingdienst ontwikkelt zich daarbij tot een bureaucratische machinerie met een veelheid aan gespecialiseerde administratieve functies en bijbehorende registraties.<sup>117</sup> Naast het zich ontwikkelende belastingstelsel groeit een systeem van gegevensstromen en verzamelingen en daarmee het belang van de beschikbaarheid en kwaliteit van die gegevens. Aparte registraties ontstaan bijvoorbeeld voor aangegeven accijnsgoederen en voor ‘beschreven middelen’ zoals de personele belasting en de patentbelasting, in de vorm van kohieren met de belastingplichtigen die gebruikt werden om de gerealiseerde belastingontvangsten te verifiëren.<sup>118</sup>

In de twintigste eeuw ontwikkelt het belastinginformatiesysteem zich op de golven van maatschappelijke en technologische ontwikkelingen tot een vormgevend aspect van het financieel-administratieve systeem in Nederland. Nieuwe belastingen vragen om nieuwe publieke en private gegevensverzamelingen met bijbehorende informatieverplichtingen voor bedrijven en burgers. Gegevens worden naast arbeid en kapitaal een productiefactor en een grondstof voor primaire processen van bedrijven en overheden.

De Belastingdienst zet vanuit doelmatigheidsoogpunt vanaf de jaren dertig in op mechanisatie van delen van het administratieve proces: een kohiercentrale in 1935, een adresseerafdeling in 1942 en de ponskaartcentrale in 1947. In de jaren zestig wordt het massaal administratief, repetitief werk verder geautomatiseerd: ‘Steeds moeilijker wordt het mensen te vinden die in dit werk bevrediging kunnen hebben’, zo schrijft de directeur-generaal der Belastingen in 1966.<sup>119</sup> In dat jaar wordt begonnen met de realisatie van een geautomatiseerd centraal stambestand, een *database*, van alle (particuliere) belastingplichtigen, zo’n 4 miljoen personen. Dit ter vervanging van de papieren kaartsystemen die op de verschillende regionale inspecties werden bijgehouden.<sup>120</sup> In het laatste kwart van de twintigste eeuw zorgen verregaande automatisering en informatisering<sup>121</sup> voor innovatie van de administratieve organisatie van bedrijven en de Belastingdienst. De gegevens en de gegevensverzamelingen worden daarbij min of meer dienstbaar gemaakt aan en binnen de geautomatiseerde procesgerichte heffings-

115. Pfeil (2009), p. 13. Lange tijd is de Belastingdienst aangeduid met de term belastingadministratie. De Engelse vertaling luidt nog steeds *Tax Administration*, Alink (2011). De Nederlandse belastingdienst is in 1806 opgericht en had rond die tijd bij benadering 5.000 medewerkers in vaste dienst.

116. Black (2014), p. 291.

117. Het voert binnen het kader van deze publicatie te ver om de ontwikkeling van de belastingadministratie in de negentiende en begin twintigste eeuw zelfs maar te willen samenvatten. Tom Pfeil geeft in zijn boek *Op gelijke voet* een uitvoerige uiteenzetting van de geschiedenis van de Nederlandse belastingdienst, Pfeil (2009).

118. Pfeil (2009), p. 152. Zie aldaar ook een overzicht van de registraties die opzieners, later controleurs, begin negentiende eeuw dienden aan te leggen ten behoeve van hun inspectiewerkzaamheden (p. 64); of de administraties voor onder andere ‘ontvangst en uitgave’ en ‘recherche’ door ontvangers, belastinginners, die, zeker op het platteland, vaak kantoor aan huis hielden (p. 59).

119. Van Bijsterveld (1966), p. 46.

120. Van Bijsterveld (1966), p. 52.

121. Informatisering kan worden opgevat als het continue verbeteringsproces van de informatievoorzieningsfunctie van een organisatie; automatisering is het omzetten van een proces in een automatisch verlopen proces en is onderdeel van informatisering, Arendsen (1992), p. 1.

systemen.<sup>122</sup> In 2015 kondigt de staatssecretaris van Financiën de uiteindelijke ‘bevrijding’ aan van deze gegevens.<sup>123</sup>

Mede gedreven door de mogelijkheden die vernieuwingen op het terrein van de informatie- en communicatietechnologie (ICT) bieden, groeien de informatieverplichtingen van bedrijven en burgers. De administratieve lasten<sup>124</sup> stijgen doordat steeds meer gegevens ten behoeve van de belastingheffing moeten worden verzameld en verstuurd.<sup>125</sup> Deze verplichting om mee te moeten werken aan de overheidsadministratie is ook wel getypeerd als ‘Heerendiensten’, belasting in natura.<sup>126</sup> De aan te leveren gegevens betreffen in eerste instantie de primair voor de heffing noodzakelijke gegevens. Steeds vaker worden steeds meer gegevens uitgevraagd ten behoeve van het toezicht, de controle van de aangifte.<sup>127</sup> Deze berichtenstromen worden stap voor stap gedigitaliseerd en voor bedrijven wordt rond 2005 elektronische aanlevering aan de Belastingdienst wettelijk verplicht gesteld.<sup>128</sup>

Door de jaren heen groeit zo een door middel van digitale gegevensstromen en gegevensverzamelingen verknoopte samenleving, de informatiesamenleving, ofwel iSamenleving met een iOverheid<sup>129</sup> en een iBelastingdienst. Dit roept ook voor de belastingadministratie nieuwe vragen op in de afweging tussen doelmatigheid, rechtszekerheid en rechtsbescherming. De Wetenschappelijk Raad voor het Regeringsbeleid (WRR) wijst in haar rapport iOverheid<sup>130</sup> ook op deze spanning tussen de stuwende en ‘probleemoplossende’ kracht van ICT enerzijds en waarden als transparantie, keuzevrijheid en privacy anderzijds. Deze waarden, verankerende beginselen, staan voor het waarborgen van vrijheden en voor het vrijwaren van de autonomie van het individu. Het is van principieel belang, zo stelt de WRR, dat de overheid de ruimte heeft om de kansen van ICT te benutten. Tegelijkertijd echter moeten burgers beschermd worden tegen ongewenste implicaties daarvan.

De mate van maatschappelijke acceptatie van nieuwe technologische mogelijkheden bepaalt mede de grenzen aan de uitvoering en uitvoerbaarheid van het belastingrecht.

122. Belastingmiddelspecifieke ICT-systemen gericht op het massaal vaststellen van rechten en plichten, zie de volgende paragraaf.
123. ‘Die zaten elk gevangen in hun eigen systeem, georganiseerd per belastingmiddel en niet te sorteren naar belastingplichtigen’, Investeringsagenda (2015), p. 5.
124. Ook wel informatienalevingskosten genoemd, Nijssen (2003). Nijssen wijst op de verschillende ‘neutrale’ functies van de informatieverplichtingen zoals die van bestuurlijke informatie voor uitvoeringsinstanties ten behoeve van de herverdeling van financiële middelen en als basis voor de rapportage aan het parlement over de mate waarin publieke doelen worden bereikt (p. 55 en p. 128 e.v.).
125. Arendsen (2008). De jaarlijkse stroom van honderden miljoenen loonheffingsgegevens wordt ook wel ‘de aorta’ genoemd van het financieel administratieve systeem in Nederland en kost het bedrijfsleven honderden miljoenen euro’s per jaar.
126. Commissie tot verlichting van administratieve verplichtingen voor het bedrijfsleven (1985). In het beginstadium van de automatisering van de belastingadministratie werd voorzien ‘dat de overheid zich aandient als een van de gebruikers van het informatiesysteem van de onderneming’, Bak (1975).
127. Zwemmer (1986).
128. Arendsen (2008).
129. WRR (2011), Forum Standaardisatie (2011).
130. WRR (2011).

## 2.4 DE REKENMACHINERIE VAN DE STAAT

Kern van de belastingheffing is het vaststellen van de belastingschuld: het berekenen van het verschuldigde bedrag, binnen een specifieke wettelijke regeling, op basis van grondslagen en tarieven. Toepassing van de juiste rekenregels, zoals bijvoorbeeld het verrekenen van voorheffingen, het toepassen van verliescompensatie en toepassing van drempels en heffingskortingen leidt tot een rechtmatige uitkomst.<sup>131</sup> Dit stelt hoge eisen aan het gegevensverwerkende vermogen van de uitvoerende organisatie, of in breder perspectief, van een samenleving. Dat laatste geldt zeker als een centrale uitvoerende instantie als een Belastingdienst ontbreekt. Het omslag-, of repartitiestelsel, de verpachting van belastingheffing en-inning en de grote rol van burgers en bedrijven binnen de belastingheffing illustreren het beroep dat bij de belastingheffing werd en wordt gedaan op dit gegevensverwerkende vermogen van de samenleving. Het omslagstelsel bijvoorbeeld, is een uitvoerbare wijze van belastingheffing gebleken binnen op landbouw en kleine nijverheid gebaseerde (administratiearme) samenlevingen. Binnen dit rigide, 'grove', omslagstelsel werd een door de machthebber vooraf geraamde en vastgestelde belastingopbrengst over dorpen en steden uitgesplitst, omgeslagen.<sup>132</sup> De door hen afgekochte belastingsom werd vervolgens door lokale ontvangers geïnd op basis van in registers (kohieren) vastgelegde te betalen bedragen per persoon of perceel.<sup>133</sup>

Eeuwenlang is de heffing en inning van deze en andere belastingen door overheden uitbesteed aan particulieren, de zogenaamde belastingpacht; in Nederland tot in de achttiende eeuw. Dit betrof bijvoorbeeld de heffing van accijnzen maar ook die van in- en uitvoerrechten.<sup>134</sup> De aanbestedende overheid gunde het recht van heffing en inning aan de hoogste bidder. Dit leverde direct liquide middelen op, verminderde daarmee direct schuldposities en voorkwam dat de machthebbers zelf veel geld en aandacht aan de uitvoering van de belastingheffing moesten besteden. De belastingpachters op hun beurt ontwikkelden zich vaak tot financiële dienstverleners, zoals door het verstrekken van leningen, met de zekerheid van de opbrengst van belastingen achter de hand. Belastingpacht stond in die zin symbool voor een onmachtige overheid die niet in staat was gegevens te verzamelen en te administreren ten behoeve van rechtvaardige uitvoering van regels. Door dit gebrek aan gegevensverwerkende capaciteit waren partnerships met vaak de lokale elite nodig om bestuur en toezicht te organiseren.<sup>135</sup> Deze wijze van organiseren leidde niet zelden tot cliëntelisme en mede door de grote discretionaire bevoegdheden van pachters tot willekeur in de uitvoering en belastingoproer onder de bevolking.

131. Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007).

132. Het omslagstelsel maakte aan het volk wel transparant hoeveel belasting (door de stad) werd betaald, in tegenstelling tot algemenere verbruiksbelastingen zoals accijnzen, waarvan de totale opbrengst slechts bij ingewijden bekend zou worden. Dit was een van de argumenten van Alva bij lancering van zijn plannen voor de heffingen van de 'tiende penning', Grapperhaus (1989), p. 147.

133. Pfeil (2009), p. 20. Grapperhaus (1993), p. 29-37, beschrijft hoe de in het feodale tijdperk gebruikelijke 'beden' om hulp bij de lediging van de 'nood van het land' zich ontwikkelden tot repartitiebelastingen.

134. Zoals dat in de zeventiende eeuw gold voor de Engelse *tomage* en *poundage*. Grapperhaus (1989), p. 220.

135. Black (2014), p. 129.

Burgers en bedrijven zijn op allerlei manieren actief betrokken (geweest) bij de vaststelling van de belastingschuld.<sup>136</sup> Met name de rol van het bedrijfsleven binnen de maatschappelijke uitvoering van de belastingwetgeving is door de jaren heen sterk gegroeid. Pronk spreekt over de ‘verborgen Belastingdienst’ als hij erop wijst dat ruimt 75% van de belastingopbrengsten, omgeven door allerhande administratieve verplichtingen, wordt geheven van of via ondernemingen.<sup>137</sup> Slemrod heeft het over *agents for the collection of tax*<sup>138</sup> en geeft aan dat 84% van de belastingen in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk vandaag de dag door het bedrijfsleven wordt betaald, geïnd en ingehouden.<sup>139</sup> Het vraagstuk achter deze ontwikkeling is hoe de maatschappelijke kosten van de belastingheffing zo goed en rechtvaardig mogelijk zijn te verdelen. De (her)verdeling van regeldruk en rekenkracht is onder meer onderdeel van onderzoek naar de administratieve lasten van de belastingheffing.<sup>140</sup> Zo stelde Grapperhaus eind vorige eeuw voor om de rol van het bedrijfsleven verder uit te breiden door de huidige inkomsten en vennootschapsbelastingen te vervangen door een loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting (de LBB). Dit zou in zijn ogen leiden tot een voor de fiscus en het bedrijfsleven doelmatiger heffing, waarbij bedrijven kosten gedeeltelijk zouden doorbelasten aan en verrekenen met consumenten en medewerkers.<sup>141</sup>

Voor een enorme verandering zorgde midden vorige eeuw de komst van apparaten die op mechanische of elektronische wijze formele bewerkingen konden uitvoeren, steeds meer en steeds sneller. De ponskaartmachine, het mainframe, de personal computer, het internet en *smartphones* zorgen tot op de dag van vandaag voor vergroting van het gegevensverwerkende vermogen van de samenleving en voor verandering van de uitvoering van de belastingheffing.

136. Zie de beschrijving in paragraaf 2.2 over de betrokkenheid bij de vaststelling van grondslagen. Tot aan de invoering van de inkomstenbelasting in 1914 blijven burgers nauw betrokken bij de regeling van belastingaanslagen. Binnen gemeentelijke colleges van zitters zijn de burgemeester en enkele belastingplichtigen actief betrokken bij de aanslagen grondbelasting, personele belasting, de patentbelasting. Dit betreft zowel de classificatie van belastingplichtigen, het opmaken van de registers van patentplichtigen als het verstrekken van de patenten, Pfeil (2009), p. 236. Voor de uiteindelijke heffing is in de meeste gevallen wel een ambtenaar van de Belastingdienst verantwoordelijk; zo werd de heffing van de grondbelasting uitgevoerd door de controleur der grondbelasting.

137. Inclusief premies volksverzekering in 2004, Pronk (2004).

138. *The key to effective taxation is information, and the key to information in the modern economy is the corporation. The corporation is thus the modern state's equivalent of the customs barrier at the border. ... In many cases the cheapest method of tax collection makes use of private individuals or businesses as "agents for the collection of tax"*, Slemrod (2010), p. 266.

139. *paid, collected and remitted*, in 1999 in de VS respectievelijk: 31% tax liability, 8% as tax collector, 45% as a *withholding agent*. In 2009 werd een vergelijkbaar totaalpercentage gemeten voor het VK, Slemrod (2010), p. 265-266.

140. Arendsen (2008), p. 137-141.

141. Een belasting op het gebruik van de productiefactoren arbeid en kapitaal, Grapperhaus (1997), p. 89-97. Dit betrof een onderdeel uit zijn afscheidsrede als bijzonder hoogleraar in de Geschiedenis van het belastingrecht aan de Rijksuniversiteit Leiden.

Al in 1949 werd een deel van het administratieve rekenwerk binnen de Belastingdienst gemechaniseerd met behulp van ponskaartenmachines.<sup>142</sup> Het betrof het rekenwerk ten behoeve van aanslagen inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en het schoolgeld. In 1966 kwam daar de eerste computer voor in de plaats en werd dit rekenwerk<sup>143</sup> grotendeels en noodzakelijkerwijs geautomatiseerd.<sup>144</sup> Met de Amerikaanse belastingdienst als voorbeeld werd de mogelijkheid verkend voor automatisering van de aanslagregeling: het controleren van de aangifte aan de hand van de beschikbare gegevens en het toepassen van wettelijke bepalingen.<sup>145</sup> Dit is het begin van een inmiddels vijftig jaar lange balanceer-act tussen detaillering van wet- en regelgeving<sup>146</sup> en formaliseerbare<sup>147</sup>, automatiseerbare<sup>148</sup> uitvoering. De (zich steeds sneller ontwikkelende) mogelijkheden van informatisering bieden de belastingheffer steeds meer mogelijkheden om tot verdergaande verfijning en individualisering van de heffing over te gaan.<sup>149</sup> Daarbij kan de vraag worden gesteld: Wordt berekend wat moet worden geheven, of wordt geheven wat kan worden berekend?<sup>150</sup>

In het laatste kwartaal van de vorige eeuw wordt bij de Belastingdienst en binnen het bedrijfsleven het grootste gedeelte van de heffings- en inningsprocessen geautomatiseerd.<sup>151</sup> Rond 1986 kunnen belastingen zoals de loonbelasting en de omzetbelasting al niet meer geheven worden zonder automatisering; van ongeveer 85% van de werknemers wordt de loonbelasting ingehouden met behulp

142. Omdat het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS) gegevens nodig had voor de vervaardiging van inkomensstatistieken werd in 1947 besloten tot de oprichting van de Ponskaartencentrale in Den Haag, De Koning (1990), p. 340. In 1962 werd de PKC omgedoopt in Rekencentrum Rijksbelastingdienst (ibid, p. 341).
143. *to compute*: berekenen.
144. Boswijk (1981), p. 17.
145. 'De (aangifte-)gegevens zullen door een soort elektronisch 'zeven' met toleranties gevoerd moeten worden. De machine signaleert de gevallen die buiten de toleranties vallen. De gesignaleerde aangiften zullen dan echter weer door de aanslagregelende ambtenaren moeten worden bekeken!', Van Bijsterveld (1966), p. 62.
146. Van Bijsterveld, voormalig directeur-generaal der Belastingen: 'Onze belastingwetten hebben de neiging steeds ingewikkelder te worden... de berekeningen worden in veel gevallen dermate ingewikkeld dat handbewerking niet meer efficiënt is. Ziet men deze berekeningen, dan is het op het eerste oog niet zo eenvoudig om zich te realiseren dat dit allemaal nodig is om het fiscale rechtsgevoel te bevredigen!', Van Bijsterveld (1966), p. 49.
147. De Koning, oud-directeur der rijksbelastingen te Rotterdam over de begin jaren zeventig: 'Bij de inrichting van het IB-tarief wilde de staatssecretaris van het formulietarief afstappen en alleen tabellen maken; de directeur-generaal der Belastingen wist hem hier van af te houden, want voor de automatisering moest men een formule hebben', De Koning (1990), p. 414.
148. Thie, oud-directeur der rijksbelastingen te Arnhem: 'In de fase van systeemontwerp worden de wettelijke voorschriften op strikt logische wijze op alle denkbare gevallen en combinaties van gevallen toegepast ... Het komt ook voor dat programmadeskundigen stuiten op inconsequenties in de wettelijke voorschriften of in de uitleg daarvan ... Hieruit kan nawerk voor de wetgever voortvloeien', Thie (1975), p. 18.
149. Snijder (1986), p. 13. De auteur voegt daaraan toe dat 'als de individualisering in de inkomstenbelasting nog verder doorzet – een tendens die ondanks de Commissie Oort onvermijdelijk lijkt – zal in de toekomst ook de inkomstenbelasting de steun van de computer hard nodig hebben om uitvoerbaar te blijven'.
150. Bartel (1999), p. 33, refereert bijvoorbeeld aan de 'Blauwdruk' van Grapperhaus uit 1984 waarin deze het inkomensbegrip wilde afstemmen op de technische mogelijkheden van de informatica.
151. Boswijk (1981), p. 27. In 1981 wordt bijvoorbeeld de geautomatiseerde heffing van de omzetbelasting ingevoerd en vindt het merendeel van de betalingen van de aanslagen inkomstenbelasting giraal plaats, door middel van het terugsturen van acceptgirokaarten. Tien procent van de betalingen vindt dan nog fysiek plaats aan de kas van de ontvangstkantoren.

van een geautomatiseerde administratie.<sup>152</sup> Deze automatisering biedt in hoofdzaak ondersteuning aan de verwerking van massale hoeveelheden gegevens en is gericht op de ondersteuning van specifieke heffingsprocessen en belastingwetten<sup>153</sup>, gericht op volledige geautomatiseerde ‘afdoening’ van grote aantallen aangiften<sup>154</sup>. Dit leidt uiteindelijk tot verzuiling en verstarring van de uitvoering van de belastingheffing.<sup>155</sup>

Waar ICT-innovaties de afgelopen decennia hebben geleid tot vernieuwing in de dienstverlening van de Belastingdienst en in de gegevensuitwisseling met andere overheidsorganisaties en private organisaties<sup>156</sup>, ‘lopen de traditioneel ontworpen en gebouwde automatiseringssystemen van de belastingdienst ... tegen de grenzen aan van hun mogelijkheden en tegen de grenzen van beheersbaarheid aan’<sup>157</sup>. De verzameling geautomatiseerde systemen is inmiddels een autonome complicerende factor binnen de uitvoering van de belastingwetgeving. ICT is daarbij ‘de rekenmeester voor uitvoering van ingewikkelde regels’<sup>158</sup>. Maar die ingewikkeldheid staat op gespannen voet met de uitvoering in massale processen die gebaat is bij uniforme, gestandaardiseerde werkwijzen.<sup>159</sup>

## 2.5 MASSALE PROCESSEN

In het inleidende gedeelte van deze oratie is gewezen op het massale karakter van de uitvoering van het belastingrecht. Die massaliteit heeft in de uitvoering verschillende verschijningsvormen en maatstaven: het aantal belastingplichtigen, het aantal aangiften en aanslagen<sup>160</sup>, de stroom berichten van derden met contra-informatie, het aantal bezwaren of het aantal invorderingen en betalingen. Afhankelijk van de gekozen heffingsmethode voltrekt de uitvoering zich volgens een vooraf bepaalde volgorde van handelingen van belastingplichtigen, hun vertegenwoordigers en de Belastingdienst: het heffings- en inningsproces.<sup>161</sup>

152. Wisselink (1986), p. 61.

153. Van Lunteren (1986), p. 51, Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007), p. 1.

154. Van Lunteren (1986), p. 51. De plaatsvervangend directeur-generaal der Belastingen Van Lunteren wijst er op dat: ‘De op deze wijze toe te passen automatisering ontlast belangrijke delen van de administratie. De dientengevolge vrijkomende menskracht zal voor taken in de sfeer van controle en opsporing worden ingezet.’

155. Ontvlechting van gegevens en processen is een belangrijk thema bij vereenvoudigingsoperaties: ‘een van de belangrijkste knelpunten bij de huidige automatisering van de Belastingdienst is de integratie van applicatie en gegevensbestanden’, Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007), p. 11.

156. Nota ‘Van werkend naar robuust’ (2014).

157. Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007), p. 1.

158. Nota ‘Van werkend naar robuust’ (2014), p. 3.

159. ‘Homogene processen kunnen doorgaans zonder veel problemen worden uitgevoerd, maar meer fijnmazige en heterogene processen zoals de toeslagen of inkomensbeleid gericht op specifieke groepen lenen zich niet meer voor verwerking in die massale processen’, Brede Agenda (2014), Bijlage, p. 9.

160. Meetbaar te maken aan de hand van bijvoorbeeld de stroom poststukken. ‘We moeten af van die 150 miljoen als blauwe enveloppen vermomde juridische beschikkingen’, aldus de staatssecretaris van Financiën, Investeringsagenda (2015).

161. Het standaardproces kent vele ‘tussenstapjes en uitstapjes’, zoals voorlopige aanslagen, conserverende aanslagen, naheffingen, etc., alles conform de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).



Gelet op de hoge volumes invoer, bewerkingen en uitvoer is de heffing en inning te karakteriseren als een gegevensverwerkend logistiek proces, een massaal administratief proces. Problemen in de uitvoering van deze massale processen kunnen daarbij het vertrouwen van burgers en bedrijven in de Belastingdienst aantasten wat kan leiden tot legitimitetsverlies.<sup>162</sup> In de Rijksbegroting wordt juist en tijdige uitvoering van massale processen dan ook bestempeld als één van de instrumenten waarmee door de Belastingdienst de naleving van wet- en regelgeving pookt te bevorderen.<sup>163</sup>

Hoe is deze administratieve massaliteit ontstaan? Ik onderscheid een aantal met elkaar samenhangende factoren.

De zich vormende staten in de negentiende eeuw ontwikkelden zich tot *bureaucratic information states*<sup>164</sup>, met een groeiend administratief vermogen, mogelijk gemaakt door verregaande specialisatie in administratieve taken. De behoefte en het vermogen om gegevens te ordenen en (zo) betekenis te laten geven is daarbij een kernthema van de moderniteit, waarbij verandering de constante factor is.<sup>165</sup> De invoering van de inkomstenbelasting in 1914 sluit bijvoorbeeld de burgerij uit bij de aanslagregeling en hevelt veel administratieve taken en verantwoordelijkheden over naar de Belastingdienst die daarmee verantwoordelijk wordt voor de uitvoering van omvangrijke administratieve processen.<sup>166</sup> Daarnaast zorgt de toenemende democratisering in de tweede helft van de negentiende eeuw en begin twintigste eeuw voor een uitbreiding van het stemrecht, van de invloed van burgers en voor een groei in het aantal belastingplichtigen: *no taxation without representation*. Lange tijd was stemrecht voorbehouden aan hen die (directe) belastingen betaalden, en daarvoor in voldoende welstand leefden, het zogenaamde censuskiesrecht. In Nederland wordt in de periode 1914-1919 de algemene inkomstenbelasting, het algemeen kiesrecht voor mannen (1917) en vrouwen (1919), alsmede de evenredige vertegenwoordiging ingevoerd; dat leidt tot een toename van het aantal stemgerechtigden en belastingplichtigen.<sup>167</sup>

Aangejaagd door de maatschappelijke roep om een meer rechtvaardige verdeling van de belastingdruk groeit en verfijnt het aantal subjectieve belastingen<sup>168</sup>, belastingen die meer en meer stoelen op de administratie van belastingplichtigen zelf. Dit stelsel blijft zich in de twintigste eeuw verfijnen wat onder meer leidt tot een toename van belastingplichtigen die gebruikmakend van nieuwe mogelijkheden een actieve rol gaan spelen in het heffingsproces. Een belangrijk deel van de werknemers krijgt bijvoorbeeld in 1966 geen aanslag in de inkomstenbelasting omdat de loonbelasting op dat moment de eindheffing is. De gewijzigde

162. Gribnau (2013), p. 93.

163. Naast instrumenten als dienstverlening en toezicht. Rijksbegroting 2016, IX Financiën en Nationale Schuld, 3.1 Artikel 1 Belastingen, secties A en B; [www.rijksbegroting.nl](http://www.rijksbegroting.nl).

164. *One with bureaucratic processes and an ethos that relied on using information*, Black (2014), p. 291.

165. Black (2014), p. 406.

166. Pfeil (2009), p. 303. De auteur geeft een uitgebreid overzicht van de daarmee verbonden organisatorische en fiscaaltechnische ontwikkelingen.

167. Rond 1920 betalen meer dan 1 miljoen personen inkomstenbelasting, op een bevolking van bijna 7 miljoen inwoners, een verdubbeling van het aantal belastingplichtigen ten opzichte van 1914. Pfeil (2009), p. 235.

168. Zoals de Vermogensbelasting 1892 en de Bedrijfsbelasting 1893 van minister van Financiën Pierson.

Wet op de inkomstenbelasting (1964) creëerde echter de mogelijkheid voor een half tot een miljoen belastingplichtigen om in bepaalde gevallen zelf een aanslag inkomstenbelasting op te vragen, bijvoorbeeld voor teruggaaf van te hoge voorheffingen.<sup>169</sup>

Deze groei in aantallen werd mogelijk gemaakt, en deels aangejaagd, door de continue vernieuwing in de administratieve techniek, met name die in de informatie- en communicatietechnologie (ICT). Dit leidde tot mechanisatie en automatisering van bestaande administratieve processen. De inzet van mainframetechnologie en de daarmee afgedwongen batchgewijze verwerking van administratieve taken bepaalt tot op de dag van vandaag het karakter en ritme van de uitvoering.<sup>170</sup>

Tot slot hebben de autonome economische, sociale en demografische ontwikkeling gezorgd voor een groei van de bevolking, van economische transacties en van groepen belastingplichtigen zoals de honderdduizenden zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers).<sup>171</sup>

Deze massaliteit, aspect van het 'probleem van de belastingtechniek', en de noodzaak van doelmatigheid brengt specifieke en nieuwe vraagstukken met zich.

Zo vraagt de beheersing van de massale processen veel managementaandacht binnen de Belastingdienst: doorlooptijden, capaciteitsplanning en het oplossen van procesverstoringen bepalen de agenda van de logistieke fabriek. Eén van de gevolgen van de groei in massaliteit is bijvoorbeeld het loslaten van de 'honderd-procentfilosofie'<sup>172</sup> waarbij alle aangiften met dezelfde aandacht door de inspecteur moesten worden behandeld. Vanaf 1982 worden meer en meer aangiften deels geautomatiseerd 'administratief afgehandeld'.<sup>173</sup> Door de inzet van ICT wordt in de massale processen zo een groot deel van deze besluitvorming routinematig en gestandaardiseerd uitgevoerd. Het primaat verschuift van 'street-level bureaucraten', die in hun contact met belastingplichtigen gebruik kunnen maken van discretionaire bevoegdheden, naar 'system-level bureaucraten', die de besluitvorming als het ware voorprogrammeren door middel van algoritmen en digitale beslissbomen in de software van geautomatiseerde systemen.<sup>174</sup> Belastingplichtigen komen zo in een vervreemdende anonimiteit waarin zij

169. In 1966 werden 2,3 miljoen aanslagen inkomstenbelasting en 390.000 aanslagen vermogensbelasting opgelegd. Van Bijsterveld (1966), p. 51. 'Men kan zich indenken dat deze werkvermeerdering de belastingdienst zwaar valt. Hoe zullen deze enorme aantallen kunnen worden verwerkt? Alleen indien de computer in belangrijke mate kan worden ingeschakeld, mag een redelijke uitvoering worden verwacht.' Het aantal aangiften steeg daarna gestaag van 3,8 miljoen in 1971, 5 miljoen in 1980 naar 11 miljoen aangiften inkomensheffing in 2014. Nota 'Van werkend naar robuust' (2014).

170. 'De Belastingdienst werkt met massale batchgewijze processen die niet aansluiten op de geïndividualiseerde gegevensuitwisseling zoals we die steeds meer gewend zijn', Brede Agenda (2014), p. 2.

171. Het aantal ondernemers in de omzetbelasting is de afgelopen tien jaren gegroeid van 934.000 naar 1.650.000 en het aantal aangiften invoerrechten en accijnzen van 10.000.000 naar 21.000.000, Nota 'Van werkend naar robuust' (2014), p. 2.

172. Pfeil (2009), p. 339.

173. In de ogen van veel toenmalige inspecteurs wint de efficiency het daarbij van de rechtvaardigheid en rechtsgelijkheid omdat zij en niet een machine 'op gezag van de wet maar onder eigen verantwoordelijkheid de aanslagen zou vaststellen', Pfeil (2009), p. 344.

174. Bovens (2002).

slechts als nummer met geautomatiseerde systemen kunnen communiceren<sup>175</sup>; systemen die deze interactie slechts volgens een voorgeprogrammeerde procesgang kunnen doorlopen en worden getypeerd als besluitvormingsfabrieken, informatieraffinaderijen, beschikkingenfabrieken en infocratie.<sup>176</sup> Anderzijds zou deze fabriek met haar massale processen waarin jaarlijks tientallen miljoenen aanslagen, toeslagen en andere beschikkingen worden geproduceerd zonder de inzet van ICT tot stilstand komen.<sup>177</sup>

Naast het behalen van efficiencywinsten met behulp van geautomatiseerde systemen wordt door de inzet van ICT tegelijkertijd de uitvoering van meer en meer gedetailleerde regelgeving mogelijk.<sup>178</sup> Deze ontwikkeling staat op gespannen voet met een gestandaardiseerde, goedkope, massale uitvoering. De staatssecretaris van Financiën merkt bijvoorbeeld ten aanzien van de loonheffing en toeslagen op: 'Bij nadere beschouwing hebben deze wetgevingscomplexen eerder de kenmerken van maatwerk dan van massaal en goed te automatisering processen. Immers niet de massaliteit is bepalend voor de complexiteit van automatiseringssystemen, maar de uitzonderingen, de kleine werkstromen aanpalend aan het hoofdproces en de lastige gevallen'.<sup>179</sup>

Daarbij komt dat deze processen en gegevensstromen inmiddels nauw verweven zijn met commercieel elektronisch berichtenverkeer met betrekking tot het internationale goederenverkeer en financiële bedrijfsrapportages.<sup>180</sup> Dit leidt tot een steeds meer in elkaar grijpend systeem van (generaties van) ICT-systemen die een verdere groei in massaliteit en detaillering steeds moeizamer uitvoerbaar maken.<sup>181</sup> Eén van de 'problemen van de belastingtechniek' is in deze of en hoe het individuele recht standhoudt binnen de massaliteit van de uitvoering.

## 2.6 TUSSEN DROOM EN DAAD<sup>182</sup>

In dit hoofdstuk is de ontwikkeling van belastingen als informatiesysteem beschreven en is een aantal grenzen aan de uitvoerbaarheid zichtbaar gemaakt. Zo is bijvoorbeeld gebleken dat gebrek aan *maatschappelijke acceptatie* de invoering van een belasting op werkelijke inkomsten en vermogens lange tijd heeft tegengehouden.

Een tweede aspect betreft de nadruk op de *feitelijke werkelijkheid*. Het perspectief van belastingen als informatiesysteem illustreert dat belasting heffen gebaseerd is op modellering en benadering van de werkelijkheid. Belastingheffing mag dan een reële bezigheid zijn, zij is gebaseerd op abstracte constructies die de feitelijke werkelijkheid slechts zo goed mogelijk kunnen benaderen. 'Ja, als men

175. Stevens (2010), p. 235.

176. Zuurmond (1994). Zie ook Grapperhaus (2002), p. 41: 'de administratieve machinerie van de staat'.

177. Gribnau (2013), p. 93.

178. Zoals staatssecretaris Vermeend als argument gebruikt onder fiscale instrumentalisering: 'Dit heeft onder meer tot gevolg dat toepassing van het doelmatigheids criterium tegenwoordig eerder in het voordeel van de keuze voor een fiscale maatregel kan uitvallen dan vroeger het geval was', Vermeend (1999), p. 367.

179. Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007), p. 2.

180. Arendsens (2008).

181. De staatssecretaris spreekt van een 'onoverzichtelijk "ICT-gebouw" voor de werkprocessen', Nota 'Van werkend naar robuust' (2014), p. 4.

182. Eenvoudig belasting heffen: tussen droom en daad staan wetten in de weg, en praktische bezwaren; geïllustreerd in deze paragraaf.

ieders draagkracht naar kenmerken (welke door den fiscus in theorie kunnen worden gemeten) kon vaststellen, en als men die theoretisch vastgestelde kenmerken in werkelijkheid (desnoods met een voor alle gelijke fout) benaderen kon, ja dan behoefde men zich het hoofd niet te breken met belastingstelsels. ... Helaas is het er bij de belastingheffing zoodanig mede gesteld, dat men er met eenvoud niet komt, welke bekoring deze ook moge hebben voor het oog en welke streling voor het gemoed'.<sup>183</sup>

Het inherente uitvoeringsprobleem is dat de werkelijkheid nooit helemaal recht gedaan kan worden, noch in de theoretische vertaling van het beginsel of doel van de regeling, noch in de praktische toepassing.<sup>184</sup> 'Ook voor de theoretisch meest rechtvaardige en billijke belasting geldt, dat de wetgever onvermijdelijke fouten maakt bij regeling en dat de belastingadministratie, even onvermijdelijk, die fouten nog verergert bij haar uitvoering.'<sup>185</sup> Daarom kleven aan elke belasting, ook aan de theoretisch beste, groote gebreken'.<sup>186</sup>

De uitvoerbaarheid van het belastingrecht wordt daarnaast begrensd door het massale karakter van de belastingheffing. Door de jaren heen is het karakter van de belastingheffing veranderd in een vrijwel volledig administratief proces. De *massaliteit* van dit gegevensverwerkende proces is beheersbaar en uitvoerbaar gemaakt met administratieve procedures en technieken. Om (de herhaalbaarheid van) rechtmatige uitkomsten te kunnen waarborgen zijn deze processen verregaand gestandaardiseerd.

De introductie van ICT heeft de doelmatigheid van de massale uitvoering sterk vergroot. Met de toename van de beschikbare rekenkracht werd ook een grotere mate van gedetailleerdheid van het belastingrecht *technisch uitvoerbaar*. De mogelijkheden van de ICT zijn inmiddels volop benut en zorgen, zoals in dit hoofdstuk beschreven, voor specifieke problemen: versterde ICT-systemen waarin gegevens gevangen zitten, die een batchgewijze procesuitvoering<sup>187</sup> afdwingen en waarmee het steeds moeilijker wordt nieuwe regelgeving te modelleren en uit te voeren. Het instrumentarium om de massaliteit te beheersen creëert eigen beheersingsproblemen. Verdere detaillering van de regelgeving staat op gespannen voet met de uniforme, gestandaardiseerde werkwijze van deze ICT-systemen en is steeds minder goed uitvoerbaar.

In het volgende hoofdstuk worden eenvoud en uitvoerbaarheid in een theoretisch raamwerk geplaatst, resulterend in een toetskader voor uitvoerbaarheid.

183. 'Alleen door heffing van verschillende belastingen naar velerlei kenmerken, kan men elke afzonderlijke belasting binnen zóó redelijke grenzen houden, dat de fouten ervan niet te groot worden en kan men bij zorgvuldige combinatie dier verschillende heffingen een stelsel krijgen, waarvan de gebreken in de onderdeelen elkander ten deele compenseeren en ... geen afmetingen aannemen, welke billijkheidshalve niet toelaatbaar zijn', Treub (1916), p. 385-386; voormalig minister van Financiën (1914-1916, 1917).

184. 'De kaart is niet het gebied', naar een uitspraak van Alfred Korzybski (1879-1950) een Pools-Amerikaans linguïst en grondlegger van het vakgebied van de algemene semantiek.

185. Treub noemt daarvoor twee oorzaken: nevenomstandigheden van individuele belastingplichtigen, welke de wetgever niet in rekening kan brengen en die toch op de resultante, de werkelijke draagkracht overwegende invloed hebben en de fout die bij het benaderen van de waarde van grondslagen in de uitvoering wordt gemaakt zal niet voor iedereen gelijk zijn.

186. Treub (1916), p. 385. Treub noemt dit de 'moeilijkheden der belastingstechniek', die in zijn uitwerking vooral refereren aan het beginsel van de rechtvaardigheid.

187. Waarbij veel aandacht nodig is voor de logistiek van gegevensstromen om de rekenmachine tijdig te voeden.

### 3 *Uitvoerbaarheid*

Onder uitvoerbaarheid van een wettelijke regeling of, de mate waarin een regeling uitvoerbaar is, wordt wel verstaan 'de feitelijke mogelijkheden die normadressaten hebben om de regeling na te leven, en de feitelijke mogelijkheden van de overheid om haar uit te voeren'.<sup>188</sup> Het eerste deel geeft aan dat burgers en bedrijven praktisch uit de voeten moeten kunnen met de regeling; kunnen<sup>189</sup> zij rechten ook daadwerkelijk geldend maken en is het mogelijk de verplichtingen zonder al te bezwarende omstandigheden na te komen?<sup>190</sup> Het tweede deel van de definitie zou ik willen aanscherpen tot 'de feitelijke mogelijkheden die de overheid heeft om de in de regelgeving beschreven taken, verantwoordelijkheden en/of resultaten aantoonbaar en tegen acceptabele kosten waar te maken'. Uitvoerbaarheid richt zich daarmee veel meer op het niveau van de resultaten dan op die van de (beleids)effecten.<sup>191</sup> Het realiseren van maatschappelijke effecten raakt immers ook aan kwaliteit van de regelgeving op zich, op de kwaliteit van de onderliggende beleidstheorie en aan de vraag of, en zo ja welke, maatschappelijke omstandigheden van invloed zijn geweest. De 'feitelijke mogelijkheden' raken in geval van de uitvoering van het belastingrecht aan de belastingtechniek.

#### 3.1 BELASTINGTECHNIEK

In het eerste hoofdstuk is aangegeven dat belastingtechniek kan worden omschreven als *die Kunst, einen Steuergedanken in die Tat umzusetzen*. De definitie van het woord 'techniek'<sup>192</sup> helpt om deze omschrijving te concretiseren:

*tech-niek* (de; v)

**1** (meervoud: *technieken*) het geheel van de bewerkingen of verrichtingen, nodig om in een bep. tak van kunst, industrie enz. iets tot stand te brengen:

*de techniek van het weven; computertechniek, installatietechniek, verkooptechniek.*

**2** bedrevenheid, vaardigheid: *de techniek van die violist is verbijsterend.*

188. Zijlstra (2012), p. 486. In het begin van de oratie is er al op gewezen dat de uitvoerbaarheidseis in bijvoorbeeld de Nota Zicht op wetgeving (1991) zeer summier is uitgewerkt.

189. Naast kunnen speelt ook willen hier een rol. De houding van de belastingplichtigen wordt in eerste instantie vaak gerelateerd aan de handhaving en handhaafbaarheid. Maatschappelijke acceptatie van een regeling is in mijn ogen eerder een criterium voor de uitvoerbaarheid dan voor de handhaafbaarheid. Voor gedegen uitvoering is de samenleving nodig, massale non-acceptatie is niet te handhaven.

190. Stevens (2010), p. 234.

191. De Handleiding Uitvoerbaarheidstoets en handhaafbaarheidstoets zaait in die zin verwarring door te spreken over 'effecten van uitvoerbaarheid', Directie Wetgeving en Juridische Zaken (2015).

192. [www.vandale.nl](http://www.vandale.nl).

Belastingtechniek laat zich aan de hand van deze terminologie verduidelijken. Belastingtechniek betreft namelijk enerzijds ‘een professionele vaardigheid’: de professionele vaardigheid van een wetgevingsjurist om rechtsbeginselen en beleidsdoelstellingen in wetgeving om te zetten<sup>193</sup>, de professionele vaardigheid om een rechtspersoon conform de fiscale verplichtingen te laten opereren en de professionele vaardigheid van de belastinginspecteur om algemene wet- en regelgeving toe te passen op een individueel feitencomplex en dit om te zetten in een belastingaanslag.

Belastingtechniek betreft anderzijds ‘het geheel van de bewerkingen of verrichtingen en instrumenten’<sup>194</sup>, nodig om de formele belastingschuld te kunnen vast stellen’.

De belastingtechniek in enge zin richt zich op de (inrichting van de) uitvoering en is daarmee te onderscheiden van de wetgevingstechniek die erop gericht is om de regels die de overheden voor ogen hebben, op de beste manier om te zetten in een juridische vorm.<sup>195</sup> De techniek van het forfait is een voorbeeld van wetgevingstechniek.<sup>196</sup> Belastingtechniek in brede zin omvat de (belasting)-wetgevingstechniek.

De belastingtechniek geeft mede vorm aan de uitvoering. Dit uit zich in drie samenhangende onderdelen die de ‘feitelijke mogelijkheden’ concretiseren: de kennisinfrastructuur, de technologische infrastructuur en de administratieve infrastructuur.

De *kennisinfrastructuur* betreft het geheel van mensen, opleidingen, literatuur en middelen voor kennisuitwisseling ten dienste van een kwalitatief hoogwaardige rechtstoepassing, ook wel aangeduid als de vaktechniek.<sup>197</sup> Dit waarborgt het vakmanschap van de professionals betrokken bij de uitvoering: daar waar het belastingrecht dient te worden geoperationaliseerd in ICT-systemen die de massale verwerking ondersteunen en ook bij de beoordeling van individuele gevallen door adviseurs en inspecteurs. Dit vakmanschap wordt manifest in de beslissingen over het al of niet van toepassing zijn van regelgeving en de interpretatie ervan in specifieke gevallen, die in de praktijk veel ingewikkelder blijken te zijn dan de wetgever heeft kunnen voorzien of regelen.<sup>198</sup>

193. Dit betreft de wetgevingstechniek.

194. Instrumenten voeg ik hier expliciet toe omdat naar mijn mening instrumenten, of (meet)technieken, bijvoorbeeld die voor de bepaling van feitelijke grondslagen, een wezenlijk en bijzonder onderdeel van de belastingheffing vormen.

195. Zie bijvoorbeeld Beginselen van de wetgevingstechniek, [www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be), d.d. 12 maart 2016.

196. Dat onderscheid is niet altijd even duidelijk: ‘Een primitieve belastingtechniek kan slechts met ruwe methoden werken en zal derhalve herhaaldelijk op forfaitaire regelingen een beroep moeten doen. Ook hoogontwikkelde belastingtechniek kan er echter veelal niet buiten’, Hofstra (2002), p. 177.

197. Zoals bijvoorbeeld de ‘technische afdeling’ die in de jaren zeventig aan de inspecties omzetbelasting binnen de Belastingdienst worden toegevoegd, omdat ook deze inspecties op den duur werden overladen met ingewikkelde fiscaal-inhoudelijke vraagstukken, Pfeil (2009), p. 333.

198. Overigens wordt deze discretionaire ruimte gedisciplineerd vanuit de wetgever, die standaarden meegeeft voor dit soort afwegingen, de uitvoerder die door hiërarchie en administratie ‘eenheid van beleid en uitvoering’ stimuleert en de rechterlijke macht, die met uitspraken kaders stelt, Bovens (2002).

De *technologische infrastructuur* betreft het instrumentarium dat nodig is voor het meten en beoordelen van maatstaven van voorwerpen van heffing. Zoals hiervoor is aangegeven gaat het daarbij in de kern om het omzetten van reële, waargenomen feiten in financieel belang, in cijfers waar rekenregels op kunnen worden toegepast. Het 'berekenbaar maken van de werkelijkheid' vraagt om meet-, schatting-, en waarderingsinstrumenten.<sup>199</sup> Kennis van de realiteit, van de voorwerpen en maatstaven van heffing is daarbij noodzakelijk.<sup>200</sup> In vroeger tijden met haar meer fysieke productie- en goederen-georiënteerde heffingen gebeurde dit door meten, wegen, tellen en proeven. Bij de heffing van accijnzen kunnen we bijvoorbeeld met recht spreken van belastingtechnologie. Veelal was sprake van heffing bij de bron, daar waar de goederen werden geproduceerd.<sup>201</sup> Fysieke kenmerken van het proces (productieverlies), de tussenproducten en het eindproduct (gehalte, promillage, gewicht) waren van invloed op de hoogte van de accijnzen. Belastinginspecteurs en -inners hadden (technische) kennis nodig van het fabricageproces en van meettechnieken en -instrumenten.<sup>202</sup> Met diverse methoden en technieken van scheikundig onderzoek werd ten behoeve van de accijnzsheffing bijvoorbeeld de samenstelling, het gehalte en de identiteit van producten bepaald.<sup>203</sup>

Met de verschuiving van fysieke naar administratieve maatstaven en controles is de bijdrage van deze technologische instrumenten, zeker binnen de massale uitvoering, sterk verminderd. Binnen de handhaving en opsporing daarentegen hebben ze nog steeds een duidelijke plek.<sup>204</sup>

Ook het 'meten' van de draagkracht is lange tijd gebaseerd op simpele en uiterlijk waarneembare maatstaven als ramen, haarden en paarden. Pas later ontstaat de mogelijkheid om inkomen als maatstaf voor de draagkracht te gebruiken en om relevante verschillen in de draagkracht van belastingplichtigen te registreren. Met deze heffing op basis van administratieve grondslagen groeit het belang van de administratieve (belasting)techniek.

De *administratieve infrastructuur*. De belastingheffing wordt binnen het kader van deze oratie beschouwd als een administratief proces waarbinnen door verschillende partijen gegevens worden verzameld, geregistreerd, uitgewisseld en bewerkt. Deze gezamenlijke gegevensverwerking vraagt om afspraken over het procesverloop, de betekenis van gegevens en hard- en softwarekoppelvlakken.<sup>205</sup> De administratieve infrastructuur betreft onder meer de organisatie, processen en instructies, de formulieren, berichtenstandaarden en gegevensverzamelingen

199. Daar waar de werkelijkheid onvoldoende dicht kan worden benaderd, of daar waar dit erg ingewikkeld is, worden 'technieken' als ficties en forfaits gebruikt. Zie bijvoorbeeld het proefschrift van mr. dr. S.M.H. Dusarduijn, *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting* (2015).

200. Bij de uitvoering van belastingen op het rechtsverkeer, registratie- en successiebelastingen gaat het veeleer om het juridisch waarden van rechtshandelingen en de daaruit voortvloeiende rechtsbetrekkingen. Kennis van het (privaat)recht is hiervoor een vereiste, Pfeil (2009), p. 176.

201. Zo een heffingssystematiek was eenvoudiger en minder kostbaar dan heffing bij levering aan de consument, De Koning (1990), p. 37.

202. En/of goed ontwikkelde reuk- en smaakzintuigen.

203. Dat gebeurde door controleurs ter plaatse, of in het Douanelaboratorium, Pfeil (2009), p. 144.

204. Zoals bijvoorbeeld de 'technieken voor verantwoord vertrouwen' binnen de Douane handhaving gericht op massale goederenstromen, Tan (2011).

205. Organisatorische, semantische en technische interoperabiliteit, Arendsen (2008), p. 99.

en de daarvoor benodigde hard- en softwaresystemen. De Belastingdienst<sup>206</sup> is in veel gevallen de vormgever en exploitant van grote delen van deze administratieve infrastructuur.<sup>207</sup> Hoe het belastingrecht uiteindelijk uitwerkt in het dagelijkse leven van mensen is in hoge mate afhankelijk daarvan afhankelijk; de Belastingdienst bepaalt uiteindelijk grotendeels hoe het belastingrecht er in concrete gevallen uitziet.<sup>208</sup>

De belastingtechniek maakt het mogelijk dat algemene en abstracte bedoelingen en wet- en regelgeving (*Gedanken*) worden omgezet naar, op specifieke en concrete feitelijke situaties toegesneden, besluiten (*Taten*). In het licht van het voorafgaande wil ik het tweede deel van de definitie van uitvoerbaarheid van de massale belastingheffing herformuleren tot: ‘de mate waarin toepassing van een regeling gegeven de beschikbare infrastructuur, tegen aanvaardbare kosten leidt tot voorspelbare en rechtmatige uitkomsten’. Naast rechtmatigheid, uitvoering conform wet- en regelgeving, leidt dit in de uitvoering tot rechtszekerheid, voorspelbare uitkomsten, en rechtsgelijkheid, in een transparant en herhaalbaar proces leiden gelijke gevallen tot gelijke uitkomsten.

### 3.2 EENVOUD EN INGEWIKKELDHEID

In het vorige hoofdstuk is uitgewerkt dat het belastingsysteem is te beschouwen als een omvangrijk gegevensverwerkend systeem. Een systeem waarbinnen geprobeerd wordt de werkelijkheid te modelleren, te ‘vangen’ in regels, processen, administraties en berichten. Op allerlei manieren ontstaan zo verbindingen, *interfaces*, tussen de werkelijkheid en het abstracte belastinginformatiesysteem. Het zijn deze interfaces die helderheid moeten creëren over (variaties in) de interacties met, en de structuur van dit informatiesysteem.<sup>209</sup> De mate waarin dit lukt, bepaalt de mate van (ervaren) eenvoud of ingewikkeldheid. Het gaat daarbij niet alleen over feitelijke inzichtelijkheid, transparantie<sup>210</sup>, maar ook en vooral over het overbruggen van ‘mentale afstanden’: zoals bijvoorbeeld de verschillen tussen de betekenis van begrippen in de werkelijkheid en in het systeem, verschillen die in de tijd ontstaan, verschillen tussen (individuele) levensgebeurtenissen van mensen en de volgorde van (massale) processtappen in het systeem. Eenvoud is daarmee een belangrijke beïnvloedende factor voor een uitvoerbaar belastingsysteem.<sup>211</sup> In deze paragraaf worden de termen een-

206. Ook wel, in dit kader veelzeggend, aangeduid als belastingadministratie, of *tax administration*, Alink (2011).

207. Arendsen (2008), p. 124.

208. Stevens (2010), p. 235. Zo vragen de grootschaligheid en aard van de belastingheffing van de Belastingdienst dat deze een geautomatiseerde werkomgeving creëert. Zie ook Pfeil (2009).

209. Eenvoud en ingewikkeldheid zeggen vooral iets over (de variaties in) de interacties met, en de structuur van een bepaald object. Kopczuk (2006) bijvoorbeeld typeert ingewikkeldheid (*complexity in the tax code*) als *the extent of variation in possible tax treatments of economically related activities*. Of, *the number and difficulty of distinctions the rule make*, Ruhl (2015), p. 202.

210. Ulph (2015), p. 42.

211. De hiervoor genoemde uitvoeringscriteria van zekerheid (de hoogte van de belastingschuld moet voor betaling zijn vast te stellen) en efficiency (het belastingsysteem moet lage onvermijdbare kosten kennen en nauwelijks of geen vermijdbare kosten) komen in veel definities van eenvoud terug, Office of Tax Simplification (2014).



voud en ingewikkeldheid<sup>212</sup> uitgewerkt aan de hand van wetenschappelijke literatuur over *tax complexity*.<sup>213</sup>

### 3.2.1 Eenvoud is een ingewikkeld concept

Eenvoud en ingewikkeldheid zijn sterk subjectieve begrippen; de mate van gepercipieerde of ervaren eenvoud hangt af van onder meer de ervaring(en) en competenties van de actoren, de ‘gebruikers’ van het object. Het maakt daarmee dus uit of we het hebben over de ingewikkeldheid van wetten, de Vpb-aangifte, of de aanslag inkomstenbelasting én of we het daarbij hebben over de percepties van een belastingplichtige, een belastingadviseur, een wetgevingsjurist of een wetenschapper. Het is dan ook niet mogelijk om een voor iedereen bruikbare, objectieve definitie of maatstaf voor eenvoud of ingewikkeldheid te formuleren: eenvoud is een ingewikkeld concept.<sup>214</sup>

Eenvoud en ingewikkeldheid zijn in relatie tot belastingen op verschillende wijzen en aan de hand van verschillende aspecten gedefinieerd en hanteerbaar gemaakt. Bij de uitwerking en operationalisering in de wetenschappelijke literatuur wordt vrijwel altijd de draad van de ingewikkeldheid uitgesponnen<sup>215</sup>; de rode draad die ook door deze paragraaf heen loopt. Een veel gevolgde opdeling is die tussen de regelgeving aan de ene kant en de uitvoering aan de andere kant; zoals bijvoorbeeld *legal complexity* en *effective complexity*<sup>216</sup>. *Legal complexity* wordt dan omschreven als de moeite waarmee een belastingwet kan worden gelezen, begrepen, toegepast en geïnterpreteerd (*statutory*) alsmede de moeite die het belastingplichtigen en de belastingadministratie kost om aan de administratieve verplichtingen te voldoen (*procedural, administrative*). Met *effective complexity* wordt dan bedoeld de hoeveelheid tijd en geld die het de samenleving kost om een bepaalde hoeveelheid belastinginkomsten te genereren. Naast deze (macro)-economisch georiënteerde classificatie worden vergelijkbare opdeling gebruikt zoals die tussen *underlying (intrinsic) complexity* en de *impact of complexity*<sup>217</sup> en die tussen *design complexity* en *operational complexity*<sup>218</sup>.

Veel van de indelingen en opdelingen zijn bedoeld om een basis te creëren voor het meten en vergelijken van de mate van ingewikkeldheid. Op het niveau van het belastingstelsel als een geheel wordt voor de mate van ingewikkeldheid

212. Het tegengestelde van eenvoud is ingewikkeldheid, door velen ook aangeduid met complexiteit. Ik gebruik in dit hoofdstuk waar mogelijk het begrip ingewikkeld(heid). Ruhl (2015), p. 201, wijst ook op het verschil tussen *complicatedness* en *complexity*, waarbij *complexity* in de kern draait om het gedrag van het systeem als geheel; daarover meer in hoofdstuk 4. Daar waar ik Engelstalige literatuur letterlijk aanhaal, kan ik niet om de daarin veelal gebruikte term *complexity* heen.

213. Dit wetenschappelijke discours wordt vooral gevoerd door en gevoerd binnen de Angelsaksische literatuur, met vanouds een nadruk op de economische oriëntatie, zoals die van de *Theory of Optimal Taxation*, Slemrod (2010), p. 260. Een recent overzicht van perspectieven is gepubliceerd in de bundel *TaxSimplification*, Evans (2015).

214. *There is almost certainly likely to be universal agreement among tax academics and practitioners that tax complexity is itself a complex concept*, Evans (2010), Ruhl (2015), p. 194.

215. Definities van het begrip ‘eenvoud’ hanteren vaak hulpstructuren als ‘afwezigheid van ...’ of ‘zonder ...’; dit maakt eenvoud minder makkelijk te concretiseren dan ingewikkeldheid; zie bijvoorbeeld [www.vandale.nl](http://www.vandale.nl).

216. Evans (2010), p. 250-251.

217. Office of Tax Simplification (2014).

218. Ulph (2015). Of, vergelijkbaar, de *design phase* en de *performance phase*, Ruhl (2015), p. 198.

gebruik gemaakt van indicatoren als: de operationele kosten, de som van uitvoerings- en compliancekosten<sup>219</sup>, het aantal verschillende belastingwetten<sup>220</sup> of de mate van gebruik van commerciële fiscaal dienstverleners<sup>221</sup>. In andere gevallen zijn indexen ontwikkeld die de mate van ingewikkeldheid uitdrukken in een enkel getal. Op die manier wordt gepoogd de ontwikkeling van ingewikkeldheid in de tijd te volgen of vergelijking tussen belastingwetten mogelijk te maken.<sup>222</sup>

De vraag in veel van deze gevallen is echter: wat wordt gemeten<sup>223</sup>, de (componenten van) de ingewikkeldheid zelf of bijvoorbeeld de kosten als gevolg van de ingewikkeldheid?<sup>224</sup> Probleem, oorzaak en gevolg van ingewikkeldheid lopen ook in de wetenschappelijke literatuur nogal eens door elkaar heen.<sup>225</sup>

Het risico van de economisch georiënteerde benaderingen is dat de schijn van beheersing door rationeel deterministische vereenvoudiging ontstaat. Onderzoek in het kader van de reductie van administratieve lasten laat bijvoorbeeld zien dat percepties en ervaren gebruiksgemak naast feiten en berekeningen een grote rol spelen in de beoordeling van belastingplichtigen en adviseurs.<sup>226</sup>

Het perspectief van eenvoud en ingewikkeldheid helpt om het vraagstuk van de uitvoerbaarheid en daarmee ook het 'probleem van de belastingtechniek' beter te kunnen beschrijven en te verklaren. In deze paragraaf wil ik het begrip ingewikkeldheid uiteenrafelen en nader preciseren.<sup>227</sup> De hiervoor beschreven onderverdeling van de belastingtechniek (in brede zin) biedt daarbij houvast.<sup>228</sup>

- *juridische ingewikkeldheid* als uitwerking van het aspecten van de (belasting)wetgevingstechniek en de wet- en regelgeving als besturend deelsysteem van belastingen als informatiesysteem<sup>229</sup>;
- *vaktechnische ingewikkeldheid* als uitwerking van de kennisinfrastructuur en de vaktechniek daarbinnen in het bijzonder;

219. Slemrod (2010), p. 257. McKerchar (2007), p. 194-195, laat zien dat veel van het *complexity*-gerelateerde onderzoek zich lange tijd heeft gericht op deze compliance-kosten, de zogenaamde administratieve lasten. Zij geeft daarnaast voorbeelden van onderzoek naar *gedrag* en percepties. Zie ook Arendsen (2014).

220. Slemrod (2010), p. 260.

221. Ook aangeduid als *complexity-reducing technology*, Kopczuk (2006). Zie ook Slemrod (2010), die daarbij aangeeft dat gebruik mede afhangt van de ingewikkeldheid van de financiële huishouding van de belastingplichtig, p. 260.

222. Zie bijvoorbeeld de *Tax Complexity Index for the UK* die 15 factoren bevat om aspecten van *complexity* te meten. Office of Tax Simplification (2014), of Tran-Nam (2014).

223. Ruhl (2015), p. 195, vraagt zich bijvoorbeeld af of de tijd en kosten besteed aan naleving (informatienalevingskosten of administratieve lasten) een maat zijn voor de ingewikkeldheid of voor de belastingmoraal.

224. Ulph (2015), p. 49, Ruhl (2015), p. 242.

225. Ruhl (2015), p. 197.

226. Arendsen (2008, 2009), McKerchar (2007), p. 192.

227. 'Certainly it is a concept that does not figure in standard economic analysis of tax systems and has not been given any very precise definition. I think that much of the popular discussion of tax complexity uses the term "complexity" as a catch-all term', Ulph (2015), p. 42.

228. De beschreven driedeling vertoont veel overeenkomsten met het onderscheid *technical* (de betekenis van de wetgeving), *structural* (de samenhang tussen bepalingen en de toepassing ervan) en *compliance complexity* (de administratieve last met betrekking tot registratie en aangifte), McKerchar (2007), p. 191-192. Evans legt daarbij de relatie met Slemrod's aspecten van *complexity*, respectievelijk: *predictability*, *manipulability* en *difficulty*, Evans (2010), p. 250.

229. De belastingheffing als het bestuurde (deel)systeem is tevens het belasting(informatie)systeem in enge zin, Beer (1985).

- *administratieve ingewikkeldheid* als verdieping van de administratieve infrastructuur<sup>230</sup>.

### 3.2.2 Juridische ingewikkeldheid

De *juridische ingewikkeldheid* betreft de duidelijkheid, kenbaarheid, toegankelijkheid en consistentie<sup>231</sup> van de wet zelf. Normadressaten moeten zo helder mogelijk voor ogen krijgen wat de wetgever beoogt en wat zij zelf mogen of moeten doen of nalaten.<sup>232</sup> Oftewel, duidelijke, nauwkeurig geformuleerde wetgeving, zodat deze niet een groter bereik of toepassingsgebied heeft dan beoogd door de wetgever.<sup>233</sup> Als indicatoren voor deze mate van ingewikkeldheid worden wel gebruikt: de omvang van de belastingwetgeving<sup>234</sup>, taalgebruik en structuur<sup>235</sup> of het aantal drempels, uitzonderingen en aftrekposten binnen de belastingwetgeving<sup>236</sup>. Zo bestaat het huidige Nederlandse systeem van de autobelastingen naast de btw uit nog vier regelingen, die in bereik en grondslag elkaar sterk overlappen, elk met eigen hoofdregels, bijregels en uitzonderingen.<sup>237</sup> De vennootschapsbelasting bevat de nodige moeilijk leesbare regelingen met ver van de dagelijkse realiteit van belastingplichtigen staande ficties en aanvullingen zoals de Innovatiebox.<sup>238</sup> Binnen de inkomstenbelasting bestaan voor zowel particulieren als voor bedrijven in totaal al meer dan 100 aftrekposten, vrijstellingen en heffingskortingen.<sup>239</sup>

Het eenvoudig houden en eenvoudig maken van de fiscale wet- en regelgeving heeft de laatste decennia, ook wetenschappelijk, aan belangstelling gewonnen. Terugblikkend op tweehonderd jaar fiscale geschiedenis in Nederland stelt Vording vast dat het perspectief van vereenvoudiging pas sinds een jaar of dertig enige betekenis heeft gekregen.<sup>240</sup> Voor zover er, met name bij de grote hervormingen van de inkomstenbelasting in 1990 en 2001, vereenvoudigingen zijn bereikt, hebben deze in zijn ogen tevens een vergroving van de wetgeving met

230. De technologische infrastructuur kent geheel eigen meer instrumentele vragen in de toepassing; deze komen in de wetenschappelijke literatuur van de *tax complexity* niet aan de orde.

231. Zie bijvoorbeeld Zijlstra (2012), p. 105, p. 125 en ook Evans (2010). Dit zijn eisen aan de kwaliteit van de wetgeving en daarmee onderwerp van het wetgevingskwaliteitsbeleid, zie ook [www.kcwj.nl](http://www.kcwj.nl).

232. Zijlstra (2012), p. 107.

233. Gribnau (2006).

234. In woorden of in pagina's, Slemrod (2010), p. 259, of in aantallen wetswijzigingen, McKerchar (2007), p. 188.

235. McKerchar (2007), p. 190. *To be fair to the drafters, it is difficult to make simple law out of complex policy.* Ook de leesbaarheid van handleidingen wordt als factor gebruikt, Office of Tax Simplification (2014), p. 10.

236. Office of Tax Simplification (2014), p. 9. Vereenvoudiging betekent dan bijvoorbeeld minder tarieven, minder grondslagen, minder uitzonderingen, minder grondslagversmalleren, Stevens (1999), p. 328-330, waar de auteur vijf belastinghervormingscommissies uit de twintigste eeuw typeert. Zie ook Kopczuk (2006).

237. Herziening Belastingstelsel (2014), p. 13.

238. De Vries (2014).

239. Herziening Belastingstelsel (2014), p. 17.

240. Zie ook: Tuk (1971) die, de hoeveelheid wetgeving in 1971 overziend, als een van de eersten een blik op vereenvoudiging werpt. 'Nog nooit was het streven naar vereenvoudiging zo centraal en zo uitgewerkt aan de orde gesteld', De Koning (1990), p. 363.

zich gebracht.<sup>241</sup> Over de situatie in een land als Australië wordt niet positiever geoordeeld: *‘There is no evidence to suggest that the level of tax complexity in Australia has ever been reduced as a result of any major tax reform in the past 30 years, despite the government’s many tax simplification initiatives’*<sup>242</sup>.

De ingewikkeldheid van de fiscale wet- en regelgeving staat niet op zichzelf en wordt wel gekarakteriseerd als een functie van het niveau van overheids-ingrijpen en van de kwaliteit van overheidsdienstverlening.<sup>243</sup> Fiscaal instrumentalisme wordt in dat kader vaak gezien als boosdoener die maakt dat het belastingstelsel (te) ingewikkeld wordt en onoverzichtelijk raakt.<sup>244</sup>

Ook het niveau, de hoogte, van de belastingen zelf zorgt voor extra ingewikkeldheid. Hoge tarieven vragen vanuit beginselen van rechtvaardigheid en rechtsgelijkheid om een scherpe, gedetailleerde, begrenzing van de belastbaarheid en afbakening tussen belastingplichtigen.<sup>245</sup> Daarnaast geven hoge tarieven eerder aanleiding voor pogingen tot belastingontwijking en het navenant zichtbaar worden van en dichten van mazen in de wetgeving. Zo kan dan de ingewikkeldheid van wet- en regelgeving van invloed zijn op de grootte van de tax gap.<sup>246</sup>

Daarbij komt dat belasting naar draagkracht inherent ingewikkeld is<sup>247</sup>; een draagkrachtheffing in een complexe samenleving<sup>248</sup>, met vele wijzen van inkomensverwerving kan bijna niet eenvoudig zijn.<sup>249</sup> In dat licht kan ingewikkeldheid worden gezien als de prijs van rechtvaardigheid: *It is possible to have a flat (simple) tax or to have democracy, but not both*<sup>250</sup>.

Andere bronnen van juridische ingewikkeldheid zijn bijvoorbeeld de frequentie waarmee belastingwetten worden aangepast<sup>251</sup> en, niet of nauwelijks direct door de overheid te beïnvloeden, de structuur en ontwikkeling van de economie. De mate van juridische ingewikkeldheid van het belastingstelsel is het resultaat van een interactief proces tussen belanghebbenden, een *non-cooperative, multi-player game*<sup>252</sup>.

Hierbij beïnvloeden twee onderliggende vertaalslagen de mate van (ervaren) eenvoud of ingewikkeldheid en daarmee de uitvoerbaarheid van de regeling. Allereerst kan de belastingwetgeving worden beschouwd als een normatief

241. Vording (2015a), p. 81: ‘Werkelijke vereenvoudiging gaat ten koste van de maatschappelijke beleving van het inkomensbegrip’. Zie de recente discussie over de vermogensrendementsheffing; waar Vording overigens een eenvoudige en elegante oplossing voor heeft: verlaag het fictieve rendement en verhoog het daarop toegepaste tarief. Zie ook Slemrod (2015), p. 7.

242. Evans (2010), p. 249.

243. Alink (2011), p. 74, met een verwijzing naar voormalig directeur-generaal der Belastingen J. van Lunteren.

244. Boer (2013), p. 17.

245. Grapperhaus (1997), p. 84.

246. Kopczuk (2006).

247. Slemrod (2010), p. 263.

248. Pluriform en verfijnd opgebouwd, Grapperhaus (1997), p. 84.

249. Gribnau (2006). Zie ook Ulph (2015), p. 46, waar hij het heeft over *fundamental complexity* in tegenstelling tot *unnecessary complexity*.

250. Slemrod (2010), p. 267, met verwijzing naar Hettich and Winer.

251. En het overgangsrecht dat als gevolg daarvan kan ontstaan, zoals bijvoorbeeld bij de werkkostenregeling het geval is, Brede Agenda (2014), Bijlage, p. 3.

252. Evans (2010), p. 254.

model van de werkelijkheid dat als zodanig moet kunnen worden herkend en erkend door de normadressaten, belastingplichtigen, hun vertegenwoordigers en de Belastingdienst. Herkenning bij belastingplichtigen van het onderliggende draagkracht- of schadebeginsel zal begrip voor de wet of regel vergroten en spontane naleving bevorderen. Daarbij moet de belastingwetgever ervoor waken dat<sup>253</sup> het juridische model (als ordening) van de werkelijkheid niet te ver verwijderd raakt van de maatschappij waarop de wetgeving zich richt. Vormen de gekozen voorwerpen en maatstaven van heffing nog steeds een representatieve en geaccepteerde basis voor de belasting? Als deze 'afstand' te groot wordt, vermindert dit de effectiviteit van de wetgeving, leidt dit tot meer onduidelijkheid en bezwaren<sup>254</sup> en verminderde naleving.

Het tweede meer informatiekundige aspect betreft het gebruik van (juridische) begrippen en hun betekenis in de werkelijkheid. Begrippen als fiscaal partnerschap en verzamelinkomen bijvoorbeeld zijn juridische constructies die de meeste belastingplichtigen in de dagelijkse praktijk niet zullen herkennen of gebruiken. Meijers wijst in zijn uitwerking van belastingen als rechtsbegrip al op deze vitale, sociale werking van het belastingrecht. Deze moet in zijn optiek 'ook bij de begripsvorming tot uiting komen. Wanneer men alleen let op de typisch juridische elementen, dan loopt men het gevaar, dat wat men aan rechtszekerheid wint, weer verloren gaat aan praktische bruikbaarheid van het recht'.<sup>255</sup> Daarbij kan het bestaan van begrippen met meerdere betekenissen of meerdere begrippen voor hetzelfde fenomeen leiden tot spraakverwarring of erger.<sup>256</sup> Eenduidige definitie komt de eenvoud en duidelijkheid en daarmee de uitvoerbaarheid ten goede.<sup>257</sup> Harmoniseren en uniformeren van begrippen zal daarbij helpen.<sup>258</sup> Soms kiest de wetgever ervoor om technologie te beschrijven die met het verstrijken van de tijd van betekenis en toepassingen kan veranderen. Het is dan, in afwachting van een wetswijziging, aan de rechter om de betekenis van een dergelijk begrip hanteerbaar te maken: is een door de werkgever verstrekte iPad een communicatieapparaat of een computer?<sup>259</sup>

### 3.2.3 Vaktechnische ingewikkeldheid

De *vaktechnische ingewikkeldheid* relateert aan de totstandkoming en duiding van het feitencomplex dat de basis is voor de vaststelling van de belastingschuld.

253. ... door overschatting van hetgeen met wetgeving aan gedragsverandering kan worden bereikt en de voortdurende aanpassing van wet- en regelgeving ..., Zijlstra (2012), p. 130.

254. Zoals ten aanzien van de Kansspelbelasting 2008, Algemene Rekenkamer (2015).

255. Meijers (1949), p. 2.

256. De nauwe vervlechting van het belastingrecht met andere rechtsgebieden zoals bijvoorbeeld de sociale zekerheid maakt het er niet eenvoudiger op. Begrippen als loon, werknemer, werkgever en inhoudingsplichtige vragen nauwkeurige definitie en toepassing binnen de context van de verschillende wetten, Van Schie (2013), p. 102.

257. Gribnau (2006).

258. Zijlstra (2012), p. 230. Door in verschillende bijzondere wetten dezelfde begrippen te gebruiken en daar eenzelfde betekenis aan te geven wordt de hoeveelheid aan te leveren gegevens en te realiseren vertaalslagen verminderd met een verwachte reductie van administratieve lasten van 95 miljoen euro in 2012 door uniformering van het loonbegrip. De verwachte reductie van door vereenvoudiging van de winstaangifte inkomstenbelasting werd geschat op ongeveer 145 miljoen euro.

259. Vording (2015b). Vording wijst ook op een in 1888 gevoerde rechterlijke procedure over de vraag of een drukpers belastbaar was als ware het een molen in de zin van het patentrecht 1819.

Eenzijds betreft het de vaststelling van de feitelijke werkelijkheid met daarbinnen de feitelijke grondslag. Anderzijds raakt het de toepassing van de algemene regel op het concrete geval. Omdat de wetgever zich nooit een voorstelling kan maken van alle omstandigheden die zich in de praktijk kunnen voordoen, kan niet worden volstaan met een automatische toepassing van de regels<sup>260</sup>. Dat betekent in sommige gevallen dat de Belastingdienst duidelijkheid moet verschaffen door een expliciet standpunt in te nemen.<sup>261</sup> Indicatoren voor deze ingewikkeldheid in de toepassing zijn bijvoorbeeld: het aantal bezwaar- en beroepszaken en aantal en omvang van rulings.<sup>262</sup>

Vanuit het perspectief van de belastingplichtige gaat het om de vertaling van het feitelijk handelen naar fiscale consequenties, om de ‘*fit between the terms*’<sup>263</sup>: *how easy it is for taxpayers to map the various transactions they undertake and the terms in which they understand these transactions into the categories used by the tax system and the language in which these are described*. Ingewikkeldheid in een specifiek geval hoeft daarbij niet per definitie het gevolg te zijn van onduidelijke wetgeving maar kan ook worden veroorzaakt door een (bewust gekozen) ingewikkeld feitencomplex. Het is ingewikkeldheid die voortkomt uit het plannings- en aangiftegedrag van de belastingplichtigen zelf.<sup>264</sup>

De factor tijd speelt hierbij een grote rol. De tijd die verstrijkt tussen het ontstaan van de materiële en formele belastingschuld moet worden overbrugd door onder meer gegevensadministraties en menselijk geheugen. Bij de beoordeling van de ‘feitelijkheid’ is (de intentie binnen) de praktijkcontext van wezenlijk belang; ‘werken in de actualiteit’ verkort de tijd tussen het ontstaan van de materiële en formele belastingschuld. Bij het verstrijken van de tijd ervaren inspecteur en belastingplichtige extra ingewikkeldheid: een aantal aangiften kan in verschillende stadia van aangifte, aanslagregeling, bezwaar en beroep door elkaar worden gezien, terwijl voor elk van deze stadia verschillende wetsteksten van kracht kunnen zijn.<sup>265</sup>

Vaktechnische ingewikkeldheid heeft gevolgen voor de naleving: het kan leiden tot onbedoelde *noncompliance*<sup>266</sup> en bedoelde *overcompliance*<sup>267</sup>. De ‘aanvaardbare aangifte’ is vanuit dit perspectief gezien een efficiënte manier om de vaktechnische ingewikkeldheid te beheersen. Daar waar de werkelijkheid voldoende dicht is benaderd, is sprake van compliant gedrag.

260. Maar moet daarvan afgeweken worden indien sprake is van zodanig specifieke omstandigheden dat toepassing van de regels ... niet gerechtvaardigd kan worden. Geppaart (2004), p. 3.

261. Gribnau (2006).

262. McKerchar (2007), p. 188.

263. Ulph (2015), p. 46, een aspect van wat hij *operational complexity* noemt.

264. *Compliance complexity*, Tran-Nam (2015), p. 346. In plaats van vaktechnische ingewikkeldheid zou nalevings- ingewikkeldheid een goede alternatieve verwoording zijn.

265. De Koning (1990), p. 364. Zie ook de werkkostenregeling, Algemene Rekenkamer (2015).

266. Ingewikkeldheid vergroot de kans op onbedoelde fouten, Kopczuk (2006), Tran-Nam (2015).

267. Zie bijvoorbeeld McKerchar (2007) en Evans (2010). In het begin van de negentiende eeuw stelde minister van Financiën Gogel al: ‘De formaliteiten moeten niet erger zijn dan de last zelve – men moet die zo eenvoudig en gemakkelijk maken als immer mogelijk is, en zoo, dat elk onbedreven mensch buiten overtreding blijven kan’, Gribnau (2015), p. 196, met verwijzing naar Gogel’s Memoriën en Correspondentiën. Pfeil (2009), p. 43, vervolgt het citaat: ‘Vooral moet alle willekeur vermeden worden, en geene uitlegging of toepassing der wetten aan de ambtenaren overgelaten worden, deze moeten bloote werktuigen in de uitvoering zijn’.

### 3.2.4 Administratieve ingewikkeldheid

De *administratieve ingewikkeldheid*<sup>268</sup> betreft het gebrek aan overzicht en zekerheid als gevolg van de vele procedures, voorschriften en systemen rondom de belastingadministratie. In dit massale administratieve proces is het voor de individuele belastingplichtige lastig om de rationale achter de opeenvolgende processtappen te blijven herkennen.<sup>269</sup> Administratieve vereenvoudiging kan dan worden gevonden in het beperken van het aantal benodigde handelingen voor de belastingplichtige en de Belastingdienst.<sup>270</sup>

Indicatoren die voor deze mate van ingewikkeldheid in de wetenschappelijke literatuur worden voorgesteld zijn de uitvoeringskosten, de informatielevingskosten<sup>271</sup>, het aantal belastingplichtigen<sup>272</sup>, de mate van uitbesteding aan commerciële intermediaire dienstverleners<sup>273</sup> of de complexiteit van betrouwbare (commerciële) aangiftesoftware<sup>274</sup>.

Ook in dit geval is de mate van ingewikkeldheid te duiden in termen van modellen, interfaces en te overbruggen ‘mentale afstanden’.

De eerste afstand betreft de belastingadministratie zelf, het feit dat wetten en regels moeten worden omgezet in geautomatiseerde administratieve systemen. Het gaat bijvoorbeeld om elektronische standaardisatietechnieken die de mogelijkheid bieden ‘wettelijke termen te “vertalen” naar gegevens- en procesmodellen voor uitvoeringsorganisaties’<sup>275</sup>. Honderden, zo niet duizenden medewerkers van de informatiemanagement- en automatiseringsafdelingen binnen de Belastingdienst vinden hierin hun dagelijks werk.<sup>276</sup> De uitvoering van de belastingwet wordt als het ware voorgeprogrammeerd door middel van algoritmen en digitale beslissobomen in de software van geautomatiseerde systemen.<sup>277</sup> Dat de ontwikkeling en het beheer van deze ICT-systemen bij de overheid niet eenvoudig is bewijzen de vele nieuwsberichten, onderzoeken en rapporten van de Algemene Rekenkamer.<sup>278</sup>

Voor soortgelijke opgaven staan belastingplichtigen zelf bij het opzetten van administraties ter ondersteuning van hun huishouden of bedrijfsvoering. Het vraagt tijd en kwaliteit om langs de lijn van goed koopmanschap de administratie

268. Samen met vaktechnische ingewikkeldheid vormt dit *operational complexity*, Ulph (2015), p. 46.

269. *The logic behind the various steps*, als een van de redenen achter de *operational complexity*, Ulph (2015), p. 47.

270. Bijvoorbeeld door het eenvoudiger, bijv. forfaitair vaststellen van de heffingsgrondslag, het verminderen of beëindigen van keuzeregimes, en door minder subjecten in de heffing te betrekken, Herziening Belastingstelsel (2014), p. 14.

271. Administratieve lasten, Nijsen (2003) waarin het Meetinstrument Administratieve Lasten (Mistral) wordt beschreven.

272. Evans (2010), p. 253.

273. Arendsen (2006, 2007).

274. Ruhl (2015), p. 196.

275. Zijlstra (2012), p. 232-233.

276. Slump (1994). ‘Zij ervaren dagelijks de inherente complexiteit van de administratieve automatisering.’

277. Bovens (2002).

278. *Algemene Rekenkamer (2015)*. Zie bijvoorbeeld ook Zijlstra (2012), p. 232 voor een beschrijving van het project en de wet Walvis, Wet administratieve lastenverlichting en vereenvoudiging in sociale zekerheidswetgeving.

in opzet en werking een getrouwe afspiegeling van de werkelijkheid te laten zijn.<sup>279</sup>

Op het derde en diepere niveau van ingewikkeldheid dienen deze twee administratieve sferen, die van de belastingadministratie en van de belastingplichtige, met elkaar te worden verbonden. Dit is de wereld van de informatieverplichtingen, waarin gegevens uit de administraties van belastingplichtigen semantisch en technisch ‘vertaald’ moeten worden naar de bruikbare betekenis en vorm binnen het juridische kader van het belastingstelsel.<sup>280</sup>

Zoals al eerder aan de orde is geweest speelt ICT in dit kader een grote rol. De inzet van ICT zorgt voor (eigen) ingewikkeldheid<sup>281</sup>, helpt tegelijkertijd de administratieve ingewikkeldheid te beheersen en maakt tevens meer juridische ingewikkeldheid mogelijk.<sup>282</sup> Hoe deze balans doorslaat is niet evident.<sup>283</sup> Al vanaf het begin van de digitale revolutie wordt gewaarschuwd voor de aanname ‘de computer verwerkt het wel, hoe ingewikkeld ook’.<sup>284</sup>

Een uiting van deze administratieve ingewikkeldheid is dat burgers verstrikt kunnen raken in de systemen van de overheid waarbij niet de feitelijke situatie maar de in de systemen geregistreerde gegevens leidend zijn. Een illustratief recent voorbeeld (zowel in casuïstiek als in woordkeuze) betreft de ‘spookbewoning’.<sup>285</sup> De toekenning van een huurtoeslag is afhankelijk van de kwaliteit van de adresregistratie door gemeenten en bij de Belastingdienst. De administratief verklaarbare, maar voor de burger vervreemdende, verklaring voor niet-toekenning is dat ‘de belastingdienst immers alleen de basisregistratie ziet, niet de feitelijke situatie’. Er zal altijd frictie bestaan tussen de feitelijke situatie en de latere registratie.<sup>286</sup>

Administratieve vereenvoudiging met behulp van ICT is een veel gevolgde route. Niet onbegrijpelijk, want de belastingadministratie heeft hier veel han-

279. Iets dat voor accountants vaak nog een hele opgave blijkt te zijn om juist te kwalificeren.

280. Ook op dit niveau zijn tal van harmonisatie initiatieven ondernomen, zoals die in het kader van het Nederlandse Taxonomie-project waarbinnen de standaarden voor de commerciële en fiscale jaarrekening zijn geharmoniseerd, zie Arendsen (2008), Zijlstra (2012).

281. Deze ‘eigen’ ingewikkeldheid betreft bijvoorbeeld de integratie tussen systemen en gegevens. Lange tijd zijn ‘middel-gerichte ICT-systemen’ ontwikkeld, ieder ter ondersteuning van de uitvoering van een specifieke materiële belastingwet. Ieder ook met eigen vastlegging van gegevens van belastingplichtigen. Dit belemmert dienstverlening of toezicht vanuit een integraal beeld van de belastingplichtige. Onderdeel van administratieve vereenvoudiging is dan onderscheid aan te brengen tussen een ‘datalaag’ en een ‘applicatielaag’, Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst (2007), p. 11, Brede Agenda (2014), p. 2.

282. *Declines in the cost of administering a tax system, such as may occur with advances in computer technology, can be expected to lead to further complexity*, Slemrod (2010), p. 268, met verwijzing naar Hettich and Winer. En, *tax preparation software shields users from the underlying complexity in the Tax Code*, Ruhl (2015), p. 223.

283. ‘Hoe meer wetgevingscomplexiteit zich vertaalt in procescomplexiteit, hoe minder uitvoerbaar het proces voor de Belastingdienst en zijn ICT-systemen is’, Nota ‘Van werkend naar robuust’ (2014), p. 17.

284. Bak (1975), p. 8. De auteur voegt daar aan toe: ‘Dit acht ik een onjuiste en gevaarlijke uitspraak.’

285. Staatssecretaris van Financiën (2016), het betreft de door de Belastingdienst uitgevoerde Toeslagen, waarbij de toekenning van de (hoogte van de) toeslag afhankelijk is van de huishoudenssamenstelling en het toetsinkomen van de aanvrager en de toeslagpartner.

286. Overigens wordt gepoogd deze ingewikkelde problematiek simpel uit te leggen. In het geautomatiseerde systeem komt technische uitval voor waardoor gecorrigeerde gegevens volgens de staatssecretaris kunnen ‘terugfloepen’ in foutieve gegevens, Staatssecretaris van Financiën (2016).



delingsvrijheid en deze vorm van vereenvoudiging is, zeker in de eerste fasen, een beleidsneutrale benadering<sup>287</sup>: ‘leuker kunnen we het niet maken, gemakkelijker wel’. De vooraf ingevulde aangifte inkomstenbelasting (VIA) is een goed voorbeeld van een dergelijke administratieve vereenvoudiging.<sup>288</sup> De vereenvoudiging wordt voor belastingplichtigen vooral zichtbaar en voelbaar in de directe besparing van tijd en geld: minder tijd voor invullen en versturen en mogelijk minder (betaalde) ondersteuning van derden.<sup>289</sup> De (politieke) aanname dat de introductie van ICT, met name voor bedrijven, automatisch leidt tot administratieve lastenverlichting is echter niet staande te houden.<sup>290</sup>

Deze vormen van administratieve vereenvoudiging maskeren deels de onderliggende juridische en vaktechnische ingewikkeldheid.<sup>291</sup> Belastingplichtigen zijn minder genooddaakt zich te verdiepen in hun persoonlijke fiscale situatie. Daarnaast worden de kosten van ingewikkeldheid verplaatst van belastingplichtigen naar de Belastingdienst. Dat kan vanuit *economy of scale*-overwegingen in zijn totaliteit efficiënter zijn. Het ontnemt echter belastingplichtige burgers het zicht op en gevoel voor de prijs van de ingewikkeldheid en daarmee de prikkel om hier als kiezer wat van te vinden.<sup>292</sup>

Het ‘probleem van de belastingtechniek’ is dat eenvoudige oplossingen niet bestaan en dat bij de heffing van belastingen steeds sprake zal zijn van onvolmaaktheden<sup>293</sup> en onvermijdbare, inherente, ingewikkeldheden.<sup>294</sup> ‘Eenvoudig belasting heffen’ is daarmee eerder een prikkelend perspectief dan een daadwerkelijke uitkomst van een volgende vereenvoudigingsoperatie.

Eenvoudiger kan het wel; vermindering van ingewikkeldheden zal leiden tot een beter uitvoerbaar belastingsysteem, dat op basis van de analyse uit de vorige paragrafen als volgt is te karakteriseren:

- een regeling moet vertaalbaar zijn in termen van de beschikbare infrastructuur<sup>295</sup>;
- het systeem moet een geaccepteerde en begrijpelijke benadering van de werkelijkheid zijn;
- gebruikers van het systeem moeten weten wat van hen wordt verwacht en moeten hiertoe in staat zijn;
- een beheerst, transparant en efficiënt proces moet leiden tot rechtmatige uitkomsten.

Zoals in het inleidende hoofdstuk al gesteld: dat is gemakkelijker gezegd dan gedaan. Onderstaand toetskader voor uitvoerbaarheid kan daarbij behulpzaam zijn.

287. Zijlstra (2012), p. 134.

288. Een route die veel OESO-landen hebben gevolgd Evans (2010), p. 262.

289. Vermindering van de *computational costs*, Evans (2010), p. 270-271.

290. Arendsen (2008).

291. Iets dat Stevens doet opmerken: ‘Mijn gemoedstoestand wankelt daarbij tussen bewondering voor het technische vernuft dat in het aangifteprogramma is ingebouwd en de zorg over de ingewikkeldheden die daarin besloten liggen, maar door de gemakzuchtige “ja-klik” nauwelijks nog een punt van overweging zijn’, Stevens (2016).

292. Kopczuk (2006), Slemrod (2010), p. 268 wijst op de politieke consequenties.

293. Geppaart (2004), p. 5.

294. Ruhl (2015), p. 238.

295. Zie de uitwerking van belastingtechniek in paragraaf 3.1.

### 3.3 TOETSKADER UITVOERBAARHEID

De belastingwetgeving dient uitvoerbaar te zijn voor alle betrokken partijen: burgers, het bedrijfsleven<sup>296</sup>, de rechterlijke macht<sup>297</sup> en de Belastingdienst<sup>298</sup>. Met een evenwichtige verdeling van de uitvoeringslasten dient te worden voorkomen dat de risico's van grootschaligheid en massaliteit op de belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen worden afgewenteld.<sup>299</sup> De wetgever – mogelijk ingefluisterd door de Belastingdienst – kan immers uitvoeringsproblemen al te gemakkelijk naar werkgevers en burgers verschuiven.<sup>300</sup> In die zin moet sprake zijn van maatschappelijke uitvoerbaarheid.

Bij wetgeving met een massaal karakter moeten de eisen die aan de uitvoerbaarheid worden gesteld van andere orde zijn dan bij selectieve, hooggespecialiseerde wetgeving.<sup>301</sup> Op basis van de uitwerking in de voorgaande paragrafen is een toetskader te formuleren met aspecten die een rol moeten spelen bij de beoordeling van de uitvoerbaarheid van de belastingwetgeving.<sup>302</sup>

Het is daarbij allereerst van belang onderscheid te maken tussen de uitvoerbaarheid van de verandering, de invoering van bijvoorbeeld een wetwijziging, en de uitvoerbaarheid van het feitelijke massale proces; het verschil zogezegd tussen invoerbaarheid en uitvoerbaarheid.<sup>303</sup>

Bij de beoordeling van de invoerbaarheid van de wijziging gaat het om de vraag in hoeverre:

- Nieuwe elementen in de fiscale wetgeving worden geïntroduceerd<sup>304</sup>, oftewel de *inpasbaarheid* binnen de fiscale structuur<sup>305</sup>. Het maakt nogal een verschil of sprake is van verhoging van een drempelwaarde of een tarief, de aanpassing van een forfait, hergebruik van een bestaand begrip<sup>306</sup> of van de introductie van een nieuw fiscaal begrip. Dat laatste kan nieuwe gegevensbehoef-

296. In veel verschillende rollen, zoals die van belastingplichtige, werkgever, inhoudingsplichtige, onafhankelijk accountant, en vertegenwoordiger van belastingplichtigen.

297. Zowel de zittende als de staande magistratuur; binnen het toetsingskader wordt dit summier uitgewerkt, de focus ligt hier op het primaire heffingsproces. De positie van de rechterlijke macht krijgt ook aandacht in de *Uitvoerbaarheid en Handhaafbaarheidstoets*, zie Directie Wetgeving en Juridische Zaken (2015), p. 10.

298. Al in 1966 verzucht de toenmalige directeur-generaal 'de Belastingdienst zucht wel onder de uitvoering en de gedachte heeft bepaald wel post gevat, dat de grens van het mogelijke zo ongeveer is bereikt', Van Bijsterveld (1966), p. 49. *L'histoire se repète*.

299. Stevens (2010), p. 235.

300. Gribnau (2006) verwijst daarbij naar de auto van de zaak en de verantwoordelijkheid die werkgevers van vanaf 2006 kregen voor beperkte fraude van bepaalde medewerkers.

301. Stevens (2010), p. 234.

302. In zijn Brede Agenda noemt de staatssecretaris van Financiën begrippen als: maakbaarheid, inpasbaarheid, begrijpelijkheid, handhaafbaarheid en kosten, Brede Agenda (2014), Bijlage, p. 6.

303. In de vernieuwde en openbare uitvoeringstoets die inmiddels wetwijzigingen vergezeld, Brede Agenda (2014), p. 4, wordt dit onderscheid minder duidelijk gemaakt. Zie bijvoorbeeld de uitvoeringstoets Belastingplan 2016, waar bijvoorbeeld wordt gesproken over 'risico procesverstoringen'. Een duidelijk onderscheid vergroot de zeggingskracht: 'De jaarlijkse veranderingen in dit complexe systeem (van autobelastingen, RA) zijn voor de Belastingdienst inmiddels bijna niet uitvoerbaar meer', Herziening Belastingstelsel (2014), p. 13. Betekent dit dat de veranderingen moeilijk zijn door te voeren, of dat de eenmaal gewijzigde wetgeving moeilijk is uit te voeren?

304. Vermeend (1999), p. 365-366.

305. Waarbij de uitvoeringstechnische inpasbaarheid centraal staat, Boer (2013), p. 36.

306. Mogelijk vanuit een ander wetgevingsdomein, waarbij de kwaliteitseis 'Onderlinge afstemming' recht wordt gedaan, Zijlstra (2012), p. 105.

ten betekenen binnen de heffing of de controle en navenant nieuwe informatieverplichtingen voor belastingplichtigen of derden. De uitvoerbaarheid stelt, zeker binnen de context van de massaliteit, grenzen aan het gebruik van (te) open normen. De behoefte aan duidelijk gedefinieerde begrippen is groter naarmate de afbakening van begrippen grotere groepen mensen betreft en zwaardere (fiscale) gevolgen heeft<sup>307</sup>.

- Aanpassingen nodig en tijdig *realiseerbaar* zijn in de bestaande organisatie, werkstromen<sup>308</sup> en systemen<sup>309</sup> van de Belastingdienst en de vraag of daarmee tijdig een goed werkende uitvoeringsorganisatie<sup>310</sup> paraat staat met voldoende personeel en middelen en stabiele ICT-systemen<sup>311</sup>. Zo was bijvoorbeeld een aantal afspraken uit het ‘Herfstakkoord’ van het kabinet-Rutte II met oppositiepartijen over de begroting 2014 wel uitvoerbaar, maar niet tijdig invoerbaar, wat leidde tot verwarring rond de voorlopige aanslagen inkomstenbelasting 2014.
- Nieuwe (informatie)verplichtingen *aansluiten op reeds bestaande werkwijzen*, standaarden en systemen bij belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers. Het betreft dan bijvoorbeeld de aanschaf of aanpassing van rapportagesoftware, het opleiden van medewerkers, de aanpassing van richtlijnen voor de salaris-administrateur, aanpassing in de primaire vastlegging of de keuze om administratieve werkzaamheden in- of uit te besteden.
- *Invoeringstermijnen* een tijdige en duidelijke informatievoorziening naar belastingplichtige en hun vertegenwoordigers mogelijk maakt<sup>312</sup>, die op basis daarvan gedragsverandering kunnen voorzien en voorbereiden.

Een goede invoering bevordert een goede uitvoering.<sup>313</sup> De uitvoerbaarheid van het massale proces wordt beïnvloed door:

- De te verwachten *spontane naleving*; kunnen en willen belastingplichtigen vanuit sociale, ethische, persoonlijke motieven en omstandigheden de regel naleven? Tegen massaal (on)bewust fouten maken, medewerking weigeren en bezwaren indienen is geen uitvoerings- en handhavingsorganisatie bestand. Sterker nog, daar zijn ze ook niet voor ontworpen en ingericht. Het betreft hier, naast de hiervoor beschreven elementen van de juridische ingewikkeldheid, dimensies voor spontane naleving als bijvoorbeeld: kennis van de regel,

307. Stevens (2010), p. 235 ‘In een massale procesomgeving krijgen de wettelijke bepalingen soms zelfs het karakter van dranghekken. Ze moeten vooral robuust zijn.’

308. Vermeend (1999), p. 365-366.

309. Zie ook de verwijzing in het voorgaande hoofdstuk naar het ‘onoverzichtelijk “ICT-gebouw” voor de werkprocessen’, Nota ‘Van werkend naar robuust’ (2014), p. 4.

310. Het oordeel van de uitvoeringsorganisatie betreft één van de vragen in de Uitvoerbaarheidstoets en handhaafbaarheidstoets: Is de organisatie voldoende toegerust in termen van capaciteit, bevoegdheden, werkprocessen, voorhanden automatisering, kosten en financiering, Directie Wetgeving en Juridische Zaken (2015), p. 14 en p. 20.

311. ‘Het hedendaagse “moordende tempo” van het fiscale wetgevingsproces met de overhaastige en veelvuldige wijzigingen in de regelgeving kunnen leiden tot onzorgvuldige introductie van wijzigingen in de ICT-systemen’, Gribnau (2013), p. 93.

312. Zijlstra, (2012), p. 225.

313. En heeft een positieve invloed op de mate van tevredenheid over de beslissing de vernieuwing in te voeren, Arends (2014), p. 167.

- mate van acceptatie en normgetrouwheid van de doelgroep en kosten en baten van naleving of overtreding<sup>314</sup>.
- De aansluiting van formele criteria, begrippen en grondslagen op de in de praktijk van de belastingplichtige of elders binnen de overheid gehanteerde *standaarden en gegevensdefinities*. Dat betekent dat voor belastingplichtigen of hun vertegenwoordigers bij het nakomen van de verplichtingen de vertaalslag naar de praktijksituatie<sup>315</sup> is te maken en dat daarbij bijvoorbeeld gebruik kan worden gemaakt van gegevens in de officiële (basis)registraties<sup>316</sup>.
  - De verwachting ten aanzien van de vatbaarheid van de uitvoering van de regeling voor *bezwaar en beroep*.<sup>317</sup> Dat kan groepen belastingplichtigen betreffen die om legitieme redenen rechtsbescherming zoeken, maar ook verzoeken die vanuit een *gaming the system* optiek pogen de uitvoering te frustreren.
  - Een minder gedetailleerde (grofmazige) vormgeving van de regeling. Dit kan de massale uitvoeringsprocessen beter hanteerbaar maken.<sup>318</sup> Een zeker *vergroving van de wetgeving* betekent bijvoorbeeld een beperking van het aantal grondslagversmallers als aftrekposten, heffingskortingen, vrijstellingen en uitzonderingen.<sup>319</sup> Dat betekent minder opties voor belastingplichtigen, minder aandachtspunten in de aanslagregeling en minder kans op onvoorziene, onbedoelde, ingewikkelde situaties door bijvoorbeeld samenloop van uitzonderingen.
  - Heldere en *haalbare prestatienormen* die duidelijk communiceren wat goede uitvoering is. Zo probeert de Belastingdienst bijvoorbeeld tijdens de aangifteperiode van de inkomstenbelasting te communiceren over verwachte piekbelastingen en daarmee verstoringen in dit massale proces te voorkomen.<sup>320</sup>
  - De beschikbaarheid van kwalitatief *juiste gegevens*, die zo goed mogelijk de feitelijke situatie van belastingplichtigen weergeven. Dit kan contra-informatie<sup>321</sup> betreffen zodat nagenoeg automatisch de kwaliteit van aangiften kan worden bevorderd<sup>322</sup> of beoordeeld zonder daar belastingplichtigen mee lastig te hoeven vallen. Het kan daarnaast ook gaan om hergebruik van gegevens uit de basisadministraties van de overheid of om gegevens die zonder semantische vertaalslagen rechtstreeks uit de administratie van belastingplichtigen verzonden kunnen worden.<sup>323</sup>

314. Zijlstra (2012), p. 489, met verwijzing naar de Tafel van Elf, een instrument voor de ex-ante beoordeling van de handhaafbaarheid van wetgeving.

315. Vermeend (1999), p. 365-366.

316. Stevens (2010), p. 239.

317. Zie ook: Directie Wetgeving en Juridische Zaken (2015), p. 14.

318. Stevens (2010), p. 241.

319. Uit Handboek Wetgeven, Zijlstra (2012), p. 224: 'Langzaam maar zeker is echter het inzicht gegroeid dat de aandacht van het wetgevingsbeleid ook dient uit te gaan naar de uitvoering van de wet'.

320. In de Brede Agenda van de Belastingdienst (2014), p. 16 en p. 17, worden voornemens geformuleerd ten aanzien van het objectiveren van prestaties: ontwikkeling van een beter sluitend normenkader en meer transparantie over geleverde en te verwachten prestaties.

321. Dit betreft gegevens aangeleverd door derde partijen zoals de banken die de (fiscale) situatie van belastingplichtigen betreft, zoals bijvoorbeeld spaartegoeden en hypotheekgegevens; zie ook Vermeend (1999), p. 365-366.

322. Zoals in het geval van de vooraf ingevulde aangifte inkomstenbelasting.

323. Arendsen (2008).

De uitvoerbaarheid van belastingwetgeving is onderdeel van een belangenafweging, van een ruilrelatie tussen politieke, juridische, economische en technisch- en sociaalwetenschappelijke rationaliteiten.<sup>324</sup> Datgene wat politiek wenselijk wordt geacht, moet juridisch borgbaar zijn, dient economisch haalbaar en betaalbaar te zijn en zal technisch en maatschappelijk uitvoerbaar moeten zijn.<sup>325</sup> De hier geformuleerde aspecten kunnen worden beschouwd als een nadere operationalisatie van de technisch- en sociaal wetenschappelijke rationaliteit. Een praktisch richtsnoer onder deze afweging blijft daarbij: een regeling die niet kan worden uitgevoerd mag ook niet worden ingevoerd.<sup>326</sup>

324. Snellen (1987), p. 6.

325. Arendsen (2008), p. 32.

326. Hofstra (2002), p. 72.



## 4      *Onderzoeksagenda*

In de voorgaande hoofdstukken is de ontwikkeling van belastingen als informatiesysteem beschreven; een ontwikkeling van ‘stempels naar stekkers’. Daarbij is een aantal inherente ingewikkeldheden blootgelegd die sterk gerelateerd zijn aan het gegevensverwerkende karakter van de belastingheffing. Het zijn onder meer deze ingewikkeldheden die de uitvoerbaarheid van het belastingrecht bepalen.<sup>327</sup> In hoofdstuk 1 is in termen van ‘problemen van de belastingtechniek’ het bredere spanningsveld beschreven waarbinnen de uitvoering van het belastingrecht plaatsvindt. De maatschappelijke en historische context bepalen daarbij de wijze waarop deze ‘massale en reële bezigheid’ vorm krijgt, zo werd gesteld.<sup>328</sup> Met het onderzoek binnen het kader van deze leerstoel wil ik op dat punt nieuwe kennis en inzichten toevoegen:

- enerzijds vanuit de *historische context*, door middel van verdiepend onderzoek naar de ontwikkeling van een belastingsysteem binnen een specifieke zich ontwikkelende bureaucratische informatiestaat, Nederlands-Indië in de eerste helft van de twintigste eeuw;
- anderzijds vanuit de *maatschappelijke context*, door middel van onderzoek naar mogelijkheden voor vereenvoudiging van het belastingsysteem binnen onze huidige complexe informatiemaatschappij.

### 4.1      **HISTORISCHE CONTEXT: EEN BUREAUCRATISCHE INFORMATIESTAAT**

Zoals in hoofdstuk 2 is toegelicht had het ontstaan van bureaucratische informatiestaten grote gevolgen voor de belastingheffing. Zo vormde zich een centraal geleid en minder willekeurig belastingsysteem. Daarbij ontstond meer aandacht en meer gelegenheid voor belastingen naar draagkracht, gebaseerd op zowel administratieve maatstaven als winst en inkomen als op het groeiende gegevensverwerkende vermogen van de samenleving.

Binnen deze leerstoel zal het onderzoek zich in eerste instantie richten op de modernisering van het belastingsysteem in Nederlands-Indië in de eerste helft van de twintigste eeuw.<sup>329</sup> Deze modernisering vond plaats binnen de context van politieke, bestuurlijke, maatschappelijke en economische veranderingen.<sup>330</sup> Zo gaf de begin twintigste eeuw geformuleerde ‘Ethische Politiek’ een nieuwe

327. De maatschappelijke uitvoerbaarheid, veel meer dan de engere technische uitvoerbaarheid.

328. Zie paragraaf 1.2.

329. De vennootschapsbelasting (1925) en de loonbelasting (1935) werden in Nederlands-Indië eerder dan in ‘moederland’ Nederland geïntroduceerd, Arendsen (2016).

330. Zie bijvoorbeeld het economisch-historisch onderzoek van Booth en Frankema en de studies van Furnival.

richting aan het koloniale bestuur waarbij de kolonisator geacht werd niet enkel winst te genereren, maar tevens bij te dragen aan de ontwikkeling en het welzijn van de inheemse bevolking en de samenleving. Extra financiële behoeften en veranderingen binnen de koloniale bureaucratie, onder andere door de instroom van andersoortig opgeleide bestuursambtenaren vanuit Nederland<sup>331</sup>, waren hiervan het gevolg. Overigens bleef het aantal Europeanen in Nederlands-Indië relatief beperkt.<sup>332</sup> Het is in die periode dat Nederlands-Indië langzaam een zelfstandiger positie verwierf ten opzichte van Nederland, met in 1918 de Volksraad als een vertegenwoordigend politiek orgaan<sup>333</sup>. Nederlands-Indië in die periode wordt door Van Doorn gekenschetst als een 'hecht verstrengeld agrarisch-financieel-technologisch complex dat mondiaal gezien vrijwel uniek is'.<sup>334</sup> Binnen deze veranderende maatschappelijke context veranderde ook het belastingsysteem in Nederlands-Indië.<sup>335</sup>

Tot aan het einde van de negentiende eeuw domineerden naast de invoerrechten, de landrente (een oogstbelasting), grondbelasting, herendiensten<sup>336</sup> en belastingpacht het fiscale landschap in Nederlands-Indië. Corruptie, gebrekkige controle, en het ontbreken van betrouwbare registraties werkten willekeur in de hand. Tevens kenden deze regelingen veel regionale variatie in de uitvoering. Tussen 1830 en 1870 leverde het Cultuurstelsel, waarbij het Nederlands-Indische gouvernement via gedwongen teelt een monopolie op cultuurgewassen claimde, veel inkomsten op.<sup>337</sup> Na afschaffing van dit stelsel werd getracht de herendiensten af te bouwen<sup>338</sup> en werden alternatieve bronnen van inkomsten aangeboord.<sup>339</sup>

In 1811 was tijdens het Engelse tussenbewind door Thomas Raffles het landrentestelsel geïntroduceerd. Dit stelsel veronderstelde dat de inheemse bevolking aan het gouvernement een huur of pacht verschuldigd was voor het gebruik van de grond.<sup>340</sup> Heffing en inning gingen in grote delen van de negentiende

331. Zoals ten behoeve van de landbouwvoorlichting, zie bijvoorbeeld de omvangrijke studie van Van den Doel naar het Europese binnenlandse bestuur op Java en Madoera, Doel (1994), p. 236.
332. De bevolking van bijna 50 miljoen inwoners in 1920 bestaat onder ander uit de inheemse bevolking op Java van 35 miljoen inwoners, 800.000 Chinezen en 170.000 Europeanen, Van Goor (1997), p. 264.
333. Zie ook Efthymiou (2005).
334. Van Doorn (2013), p. 31, meer overeenkomst tonend met Amerika dan met Nederland (p. 45). Nederlands-Indië vertoonde 'beleidssociologisch gezien, eerder en sterker dan Nederland, trekken van een modern bestel, geleid door een actieve overheid, geneigd tot ordening en planning', Van Doorn (2013), p. 102.
335. Dit roept onderzoeksvragen op over de wijze waarop deze veranderingen op elkaar ingrepen en elkaar wederzijds beïnvloedden; zie ook bijvoorbeeld *The Rise of Fiscal States* (2012) van Yun-Casalilla en O'Brien.
336. Verplichte diensten die personen voor hun heer(ser) moeten verrichten, Fasseur (1975).
337. Een vorm van agrarisch-industriële exploitatie van Java, Fasseur (1975). Ik zou hier niet van een belasting willen spreken omdat de tropische exportproducten tegen vergoeding van een van tevoren vastgesteld plantloon door de staat werden gekocht.
338. Formeel in 1927 op Java afgeschaft. Daarvoor al geleidelijk verminderd via de invoering van de hoofdgeldbelasting in 1882 en de mogelijkheid tot afkoop, zie ook Soebekti (1964) en Grapperhaus (2002), p. 42.
339. Zoals de belasting op het bedrijf 'voor Inlanders en Vreemde Oosterlingen' en het patentrecht en de personele belasting voor Europeanen; maar ook inkomsten uit nieuwe grondstoffen en industrie.
340. Het Landrentestelsel greep in op het adatrecht, het inheems volks- en grondenrecht. Het gouvernement zag zich als rechtsoptolger van de lokale inheemse vorst, en daarmee als eigenaar van de grond. Dit was vaak in strijd met het geldende dorpsbeschikkingsrecht.



eeuw gepaard met misstanden en willekeur: 'Niet de rijstoogst bepaalde de hoogte van de landrente, maar de landrente bepaalde de omvang van de rijstoogst'<sup>341</sup>. Begin twintigste eeuw werd dit stelsel voorzien van betere maatstaven en van registraties met kadastrale gegevens.<sup>342</sup>

Met de afschaffing van het pachtstelsel<sup>343</sup> rond het begin van de twintigste eeuw claimde het gouvernement weer directe invloed op de belastingheffing en op andere bronnen van inkomsten, zoals de winsten op ingestelde staatsmonopolies op opium en zout en via nieuwe indirecte belastingen.

Zodoende begon Nederlands-Indië steeds meer op een moderne koloniale staat te lijken.<sup>344</sup> Enkele ingrijpende veranderingen in de belastingheffing karakteriseren deze voortschrijdende modernisering van de bureaucratische informatiestaat<sup>345</sup>, ieder met eigen dilemma's met betrekking tot de (maatschappelijke) uitvoerbaarheid.<sup>346</sup> Ik beschrijf hieronder enkele van deze veranderingen.

### *Inkomstenbelasting*

In 1908 werd de algemene inkomstenbelasting voor Europeanen ingevoerd. Deze werd in 1920 herzien in een sterk progressieve belasting naar het jaarlijks zuiver (in Nederlands-Indië behaalde) inkomen van alle natuurlijke personen en ondernemingen. Deze unificatie<sup>347</sup> betekende gelijke toepassing van het belastingrecht ongeacht landsaard of nationaliteit.<sup>348</sup> Al snel leidde deze ambitieuze hervorming tot problemen in de uitvoering. 'Nergens blijkt dat men zich rekenschap heeft gegeven of de heffing van een inkomstenbelasting van de breede volksmassa praktisch mogelijk was', stelde al in 1925 een bestuursambtenaar in zijn proefschrift over dit onderwerp.<sup>349</sup> De Nederlands-Indische Dienst der Belastingen beschikte niet over de noodzakelijke administratieve capaciteiten

341. Fasseur (1975), p. 212.

342. Met de landrenteregeling uit 1907 werd die willekeur langzaamaan minder: 'De hoge eischen welke de landrente-ordonnantie in beginsel aan den aanslag stelt, maken de landrente-administratie ietwat ingewikkeld', Teng Sioe Tjhan (1933), p. 50.

343. Het stelsel waarbij het recht op verkoop van bepaalde producten en de heffing en inning van belastingen werd uitbesteed: Wahid, *Van Pachtstelsel naar Regiestelsel* (2013). De verpachting leidde tot grote economische belangen van groepen Chinezen. Door onderlinge afspraken tussen biedende partijen, *kongsis's*, kon de pachtsom zo laag mogelijk worden gehouden. Zo leidde dit stelsel van openbare verkopen tot *complotterijen*, Pfeil (2009), p. 21.

344. Die van origine 'door en door bureaucratisch was en leed aan een ongeremde regelzucht', Van Doorn (2013), p. 39.

345. Dankzij de snelle economische expansie tussen 1905 en 1929 (het begin van de economische depressie) ontstond een 'kolossale vraag van de koloniale staat naar administratieve werkers' ... honderdduizenden Javanen gingen zo deel uitmaken van het 'expansieve economische en staatkundige complex' dat zich in de archipel ontwikkelde, Van Doorn (2013), p. 243.

346. Ik beperk mij binnen het kader van deze oratie tot enkele hoofdlijnen. Meer gedetailleerde beschrijvingen van de geschiedenis van het belastingrecht in Nederlands-Indië zijn te vinden in: Visser (1924), Leeuw (1926) en Prins (1951).

347. 'Elke rassen bevoorrechtiging dient immers te worden vermeden en alleen het stelsel van belasting naar draagkracht te worden gehuldigd', citeert uit de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer (1919-1920), Reys (1925), p. 46. In Nederlands-Indië was dit aspect echter problematisch: juridisch was de bevolking namelijk gesegmenteerd in drie groepen ('Europeanen', 'Inlanders' en 'Vreemde Oosterlingen' zoals Chinezen en Japanners).

348. Een voor die tijd grote maatschappelijke en juridische verandering. Tot 1920 gold overigens ook het principe dat allen die in gouvernementdienst stonden of hadden gestaan, vrijgesteld waren van directe belastingen, Visser (1924).

349. Reys (1925), p. 47.

en dorpschoudeuren en toezichthoudende ambtenaren waren een groot deel van hun tijd kwijt met de inning van belastingen van de inheemse bevolking.<sup>350</sup> In veel gevallen bleek het inkomen niet of nauwelijks vast te stellen<sup>351</sup> en was de inning van zeer kleine bedragen moeilijk en kostbaar.

Door de combinatie van belasting op winst en op uitkeringen, op basis van grondslagen winst- over winst en extra-winst, bleek ook de heffing en inning van de inkomstenbelasting bij ondernemingen moeizaam uitvoerbaar. Ook hierin lijken de kennis en kunde van het personeel van de Nederlands-Indische Dienst der Belastingen de eerste jaren na de introductie tekortgeschoten te hebben.<sup>352</sup> De voorzitter van de Ondernemersraad voor Nederlandsch-Indië, oud-minister Treub stelde: 'Wegens de ingewikkeldheid der belastingen is er bovenmatig veel personeel nodig, en wegens de groote behoefte aan nieuw personeel heeft men zich voor een deel met tweederangs krachten moeten vergenoegen'.<sup>353</sup> De Commissie voor de Indische Vennootschapsbelasting formuleert het in haar advies genuanceerder: 'Zij die thans op een zekere stroefheid van uitvoering wijzen, moeten niet vergeten, dat de thans geldende ingewikkelde belastingregeling de administratie stelt voor een bijna onuitvoerbare taak'.<sup>354</sup>

#### *Vennootschapsbelasting*

In 1925 werd mede naar aanleiding van deze uitvoeringsproblemen een aparte belasting voor vennootschappen ingevoerd. Hier ging een intensief fiscaal debat aan vooraf, met als voornaamste vraag of de belasting moest worden geheven over de uitgedeelde of behaalde winst. Treub, die in 1916 in Nederland verantwoordelijk was geweest voor de invoering van de Dividend- en Tantiëmebelasting was uitgesproken voorstander van een dergelijke vormgeving in Nederlands-Indië.<sup>355</sup> Hij erkende dat een belasting over de behaalde winst principiële voordelen had, maar dat woog in zijn ogen niet op tegen het nadeel dat, om de winst vast te kunnen stellen, inmenging van de fiscus in de administratie van het bedrijf nodig zou zijn.<sup>356</sup>

Nederlands-Indië had binnen het kader van de inkomstenbelasting al in 1915 de mogelijkheid gekregen om belasting te heffen over de winsten die in Nederland zetelende vennootschappen in Nederlands-Indië behaalden, waarbij de Nederlands-Indische belastingadministratie zelfstandig de belastbare winst

350. Soebekti (1964), p. 51. Inheemse dorpschoudeuren hadden al lange tijd een rol in de inning van belastingen, bijvoorbeeld bij de landrente, en ontvingen daarvoor een collectorsloon van 8% van het geïnde bedrag.

351. 'Uit eigen beweging belasting gaan betalen doet de bevolking dus niet, vooral niet waar zij moet betalen over iets zoo vaags, zoo onomlijnds, als haar "inkomen"', Reys (1925), p. 34.

352. Volgens auteurs als Prins (1951), p. 37 en Soebekti (1964), p. 31.

353. Treub (1922), p. 84. De 'Nota van Treub' ging dieper in op het ingewikkelde belastingstelsel in Nederlands-Indië, hetgeen in de ogen van Treub en zijn Ondernemersraad voor de internationaal opererende ondernemingen contraproductief werkte, Adeler (2015), p. 262.

354. Commissie voor de Indische Vennootschapsbelasting (1924), p. 30; verwijzend naar de ingewikkelde vaststelling van het winstcijfer en het daaraan gekoppelde (sterk progressieve) tarief en de bepaling van het in het bedrijf aanwezige kapitaal.

355. Zijn rol als voorzitter van de Ondernemersraad zal hoogstwaarschijnlijk zijn stellingname mede hebben beïnvloed, zie ook: A. Taselaar, *De Nederlandse koloniale lobby, Ondernemers en de Indische politiek* (1998).

356. Vleggeert (2009).

kon vaststellen.<sup>357</sup> De waardering of schatting van afschrijvingen<sup>358</sup>, de fiscale winstsplitting, vaststellingsovereenkomsten<sup>359</sup> en de rol van belastingaccountants daarbij, was de Dienst der belastingen bij de invoering van de vennootschapsbelasting dan ook niet vreemd.

#### *Loonbelasting*

In de loop der jaren blijkt de heffing van de inkomstenbelasting van ‘de kleine man’ conform de wet- en regelgeving niet uitvoerbaar. De zogenaamde ‘kleine aanslag’ werd veeleer pragmatisch naar geschatte betaalkracht van de belasting-schuldige vastgesteld.<sup>360</sup> Dit was waarschijnlijk een van de aanleidingen voor de 1935 ingevoerde loonbelasting<sup>361</sup>, die door de werkgever volgens een uniform tarief moet worden ingehouden op het loon van de werknemers, soms in de vorm van loonzegels die bij het postkantoor konden worden aangeschaft. De kleine loontrekkers verdwenen uit de sfeer van de inkomstenbelasting, wat de mogelijkheid gaf de doelmatigheid en doeltreffendheid van dat systeem te verhogen.

In de begin van de jaren dertig was een dergelijke belasting al geïntroduceerd voor ambtenaren. Ook bij hen verliep de heffing en inning van de inkomstenbelasting moeizaam waarbij soms de hulp van de leidinggevende moest worden ingeroepen.<sup>362</sup> Ambtenaren konden daarom, op vrijwillige basis, belasting op het salaris laten inhouden.

Grotere werkgevers moesten ter controle maandelijks personeelslijsten inleveren aan de Dienst der Belastingen. In de eerste jaren van de uitvoering leek het er echter vooral op dat moest worden vertrouwd op de bereidwilligheid tot naleving door werkgevers; de Belastingdienst had te weinig personeel voor adequaat toezicht.

#### *Onderzoek naar modernisering van het belastingsysteem in Nederlands-Indië*

In vijftien jaar tijd werd in Nederlands-Indië een belastingsysteem ingevoerd waarvan de belastingtechniek zich maar moeizaam verhiel tot ‘*der wirtschaftlichen Verhältnisse und des Kulturzustandes eines Volkes*’.<sup>363</sup> Met alle ‘problemen van de belastingtechniek’ van dien.

357. Klein Sprokkelhorst (1999), p. 51.

358. Uniforme, gemiddelde afschrijvingspercentages op de aanplant van bijvoorbeeld rubberhout en suikerriet werden bij convenant vastgesteld. Vaak moest vanwege verschillen in omstandigheden en economische levensduur met individuele ondernemers in minnelijk overleg de specifieke afschrijvingen worden vastgesteld, Klein Sprokkelholt (1999), p. 51. Horizontaal toezicht avant la lettre?

359. Het eerste proefschrift over de fiscale vaststellingsovereenkomst had de Nederlands-Indische situatie als uitgangspunt, Klein Sprokkelholt (1999), p. 52. Eerder dan in Nederland, ontstond in Nederlands-Indië de praktijk van het fiscale compromis (p. 54).

360. Prins (1951), p. 144. Zie ook Tichelman (1938) voor een komisch-anekdotische beschrijving van het werk van een belastingcommissie.

361. In Nederland wordt in de jaren dertig de Commissie Bodenhausen, met de latere Leidse hoogleraar H.J. Hofstra als secretaris, gevraagd studie te doen naar een nieuw stelsel voor belastingen op inkomen, waaronder een loonbelasting. In 1939 kwam de commissie met een voorontwerp van een wet op de inkomstenbelasting volgens het reële stelsel. Daarnaast werd voor de grote groep werknemers een zakelijke belasting op het loon geadviseerd, De Koning (1990), p. 46, Klever (2016). In Nederland door de Duitse bezetter in 1941 ingevoerd; Besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën, 5 december 1940, Verordeningblad nr. 224.

362. Soebekti (1964), p. 51, Prins (1951), p. 135.

363. Zie ook paragraaf 1.2, geciteerd in: Hofstra (2002), p. 164.

In veel opzichten lijkt de modernisering van het Indische belastingstelsel daarmee een illustratie van wat Van Doorn het ‘Indische project’ noemt: de ontwikkeling en het beheer van het koloniale complex werden voorgesteld als een zaak van Nederlanders; de kolonie was inclusief de inheemse bevolking, niet subject maar object, niet medespeler maar speelveld.<sup>364</sup> Een speelveld waarbinnen ook de belastingheffing plaatsvond. Dit roept vragen op als:

- Werden de problemen rondom de uitvoerbaarheid voorzien, en zo ja, door wie?
- Werd Nederlands-Indië door Nederland beschouwd als een proeftuin<sup>365</sup> voor de introductie van nieuwe belastingen?
- Hoe zag de samenwerking tussen de belastingadministratie en grote internationale ondernemingen eruit, in hoeverre was sprake van ‘horizontaal toezicht avant la lettre’?
- Hoe voltrokken de heffing en inning van belastingen zich in de dagelijkse praktijk, op het lokale niveau van dorpschouwen, controleurs en (inheemse, Chinese en Europese) bevolking?

Nader onderzoek binnen deze bijzondere historische context is om meerdere redenen van belang.<sup>366</sup> Allereerst levert het nieuwe kennis op over oorzaken en aard van uitvoeringsproblemen waarmee de introductie van moderne belastingen in een zich ontwikkelende bureaucratische informatestaat gepaard gingen. Daarnaast zal het bijdragen aan een breder inzicht in de wijze waarop staatsvorming en de ontwikkeling van belastingen samenhangen, in het bijzonder ten aanzien van de ontwikkeling van een moderniserende koloniale staat. Tot slot zal onderzoek vanuit dit perspectief bijdragen aan een breder begrip van de historische, staatkundige en sociaaleconomische ontwikkeling van Nederlands-Indië.<sup>367</sup> Uiteindelijk verkrijgen we hierdoor een scherper beeld van de consequenties van het Nederlands koloniaal fiscaal beleid voor de Republiek Indonesië.

Een citaat uit het rapport van de Commissie voor de herziening van het belastingstelsel in Nederlands-Indië<sup>368</sup> slaat een brug naar het tweede gedeelte van de onderzoeksagenda.

‘De voorschriften betreffende de belastingberekening behoren beknopt te zijn. De commissie acht het voorts noodig noch wenschelijk, dat bij het stellen van de regels omtrent die berekening te veel in bijzonderheden wordt afgedaald,

364. Van Doorn (2013), p. 97.

365. Zoals bijvoorbeeld door Mertens (2008) wordt gesteld. Feit is dat er op persoonlijk niveau de nodige verbindingen bestonden, zie ook Klever (2016). Zo was bijvoorbeeld Bodenhausen oud-Indisch bestuurder en oud-minister Treub tien jaar lang voorzitter van de Ondernemersraad voor Nederlands-Indië.

366. Maarten Manse is binnen het kader van deze leerstoel in 2016 gestart met zijn promotieonderzoek: *History of tax law and taxation in the Netherlands East Indies, 1900-1942*. Hij zal zich gaan focussen op de heffingspraktijk en de betekenis hiervan voor de ontwikkeling van het koloniale bestuur en implicaties voor de koloniale economie en maatschappij.

367. De Universiteit Leiden kent als voormalig hofleverancier van koloniale ambtenaren een lange traditie en verbondenheid met onderzoek naar Nederlands-Indië en Indonesië.

368. Commissie voor de herziening van het belastingstelsel (1927), p. 112. Betreffende de verponding belasting.

omdat die naast enkele voordeelen groote nadeelen biedt. Als voordeelen daarvan kunnen worden genoemd de oplossing van enkele twistvragen en de uniforme toepassing van de verordening. Het laatste kan echter door administratieve voorschriften en door eene uitvoerige toelichting worden bereikt en tegenover het eerst genoemd voordeel staan grootere nadeelen. Uitvoerige regeling scheidt toch leemten, geeft aanleiding tot onzekerheid over niet geregelde punten, doet soepelheid in de uitvoering verloren gaan en dwingt soms door de bewoording tot eene irrationele toepassing, omdat de voorschriften bij afdaling in details niet kunnen omvatten nieuwe niet voorziene gevallen, ontstaan door de ontwikkeling van bestaande en de oprichting van in hun soort geheel nieuwe bedrijven.’

#### 4.2 MAATSCHAPPELIJKE CONTEXT: DE INFORMATIESAMENLEVING

Binnen onze huidige moderne, globaliserende informatiesamenleving is de informatie-intensiteit van alle activiteiten inmiddels zo groot dat de organisatie van de maatschappij, de economie, de arbeidsmarkt en de cultuur in hoge mate worden gekenmerkt door productie, verwerking en gebruik van informatie en informatieproducten.<sup>369</sup> Naast informatiesamenleving wordt ook gesproken van een netwerksamenleving of kennissamenleving. Al deze benamingen verwijzen, met verschillende accenten, naar tendensen die relateren aan digitalisering of informatisering, onderlinge relaties en verbondenheid in netwerken.<sup>370</sup> De WRR wijst erop dat onze informatiesamenleving zich in een nieuwe fase van digitalisering en automatisering bevindt die wordt gekenmerkt door onder andere grotere rekenkracht en *big data*: alles gaat sneller, alles kan gedigitaliseerd worden, en er ontstaan nieuwe onverwachte en onvoorspelbare combinaties.<sup>371</sup> Zo zorgen mobiele toepassingen en via het internet beschikbare rekenkracht (*cloud computing*) ervoor dat gegevens overal beschikbaar en bewerkbaar zijn. Nieuwe technologieën en standaarden creëren virtueel geld (zoals *bitcoins*) en bieden ‘een digitale manier om transacties, leveringen, betalingen onverbiddeijk en onkreukbaar vast te leggen’.<sup>372</sup>

369. Een vrije vertaling van de definitie van *information society* van Van Dijk (2012), p. 23.

370. WRR (2011), p. 33. In de iSamenleving wordt digitalisering ingezet om ambities, zowel publiek als privaat, voor het vernieuwen en verbeteren van processen en relaties te realiseren. Maar de inzet van informatie en technologie brengt naast bedoelde, ook onbedoelde effecten met zich mee. Informatisering heeft vaak verstrekende gevolgen die niet allemaal voorzien en van tevoren doordacht zijn (p. 34).

371. WRR (2015), p. 24, met verwijzing naar E. Brynjolfsson, E. en A. McAfee, *The second machine age*, New York: Norton, 2014. In het huidige tweede machinetijdperk gaan ‘slimme machines’ denkkracht leveren. Het *World Economic Forum* spreekt van de ‘vierde industriële revolutie’ die na de stoommachine, de verbrandingsmotor en de computer aangejaagd wordt door hierboven genoemde *disruptive technologies*, OECD (2016b), p. 11, zie ook *World Economic Forum*, Davos, 2016.

372. *Digital trust*, gerealiseerd met standaarden als UETP, Uniform Economic Transaction Protocol, en Blockchain, zie: Frans Heitling, ‘Accountancy Hype Cycle’, in: *Accountancy View*, maart 2016. UETP, Uniform Economic Transaction Protocol, is een nieuw soort internet protocol voor economische transacties binnen het *Internet of Things*, [www.focafet.nl](http://www.focafet.nl).

Naast digitalisering van economische transacties binnen de traditionele economie<sup>373</sup> ontstaat een geheel nieuwe digitale economie<sup>374</sup> die wordt gekarakteriseerd door niet-tastbare, ge-dematerialiseerde waardecreatie, grootschalig gebruik van (persoonlijke) gegevens, nieuwe verdienmodellen en internationale virtuele organisatievormen die nationale jurisdicties overstijgen of ontlopen.<sup>375</sup>

Dit alles roept nieuwe vragen op met betrekking tot (de uitvoering en handhaving van) het belastingrecht<sup>376</sup> ‘omdat de voorschriften bij afdaling in details niet kunnen omvatten nieuwe niet-voorzien gevallen, ontstaan door de ontwikkeling van bestaande en de oprichting van in hun soort geheel nieuwe bedrijven’<sup>377</sup>. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO, OECD) stelt in een recente studie: ‘*For revenue bodies, these technologies are challenging them to think differently about their business ... to support tax administration in the 21st century. This fundamental re-examination of the tax system as a whole goes far behind simply facilitating existing operations*’.<sup>378</sup>

Vooralsnog echter richten de meeste initiatieven van belastingdiensten zich op het verbeteren (faciliteren) van bestaande handhavingprocessen door digitalisering van dienstverlening en toezicht. Ontwikkelingen in diverse landen richten zich bijvoorbeeld op het frequenter en over verschillende belastingen heen verrekenen van belastingschulden<sup>379</sup> en het laten verdwijnen van de belastingaangifte door vergaand voorinvullen.<sup>380</sup> Door digitalisering van de interface met de Belastingdienst wordt gepoogd de achterliggende ingewikkeldheid te maskeren.<sup>381</sup> Gelijktijdig pogen belastingdiensten met inzet van data-analysetechnieken de effectiviteit van het toezicht te vergroten.<sup>382</sup> Met de voortschrijdende digitalisering van deze processen, waaronder ook die met derde intermediaire partijen<sup>383</sup>, vervaagt meer en meer het onderscheid tussen dienstverlening en toezicht.<sup>384</sup>

373. e-commerce, e-business, OECD (2014), p. 25.

374. Zie bijvoorbeeld: ‘Hard groeiende interneteconomie aanjager werkgelegenheid’, *het Financieel Dagblad*, 20 november 2014 en het daarin aangehaalde onderzoek naar de Digitale Mainport (Deloitte).

375. OECD (2014).

376. *More than any preceding technology, networks test existing legislation*, Van Dijk (2012), p. 138. Van Dijk wijst daarbij op, ook voor het belastingrecht zeer relevante, karakteristieken: (1) *the intangible, geographically free and continuously changing character information and communication in networks*, (2) *activities in networks are non-transparent and hard to trace, the accountability of things that happen(ed) cannot clearly be ascribed to the technology or to human effort* (p. 140).

377. Commissie voor de herziening van het belastingstelsel (1927), p. 112, zie de afsluiting van de vorige paragraaf. De recente aandacht voor belastingheffing rond diensten van Airbnb illustreert dit; Airbnb heft en int anno 2016 op jaarbasis 5,5 miljoen euro aan toeristenbelasting voor de gemeente Amsterdam, *Dagblad Trouw*, Start-ups Reportage, 25 mei 2016.

378. OECD (2016b), p. 11.

379. Zoals bijvoorbeeld maandelijks verrekening ‘*It will feel like paying a single tax*’, HMRC (2015), p. 9. Zie ook OECD (2016b), p. 26.

380. *The end of the tax return*, HMRC (2015), p. 10; zie voor de Casus Singapore, OECD (2016b), p. 37.

381. ‘*It will transform the experience of millions of taxpayers*’, zoals de Engelse ‘staatssecretaris van Financiën’ het verwoordt, HMRC (2015), p. 3.

382. Zie bijvoorbeeld de plannen in Nederland, *Investeringsagenda* (2015).

383. De zogenaamde *tax service providers* zoals accountants, belastingadviseurs, administrateurs en daaraan gerelateerde softwareleveranciers, OECD (2016a), p. 14.

384. *Toezicht as a service*, Van Gogel naar Google, Arendsens (2011b).

De ‘*fundamental re-examination of the tax system as a whole*’ zou zich in mijn ogen echter vooral<sup>385</sup> moeten richten op de belastingheffing zelf, op de aangrijpingspunten, grondslagen, van de heffing en op de heffingssystematiek waar die nu nog is vormgegeven in massale administratieve processen.<sup>386</sup> De hierboven geschetste informatietechnologische en economische veranderingen raken alle aspecten van het huidige belastingeninformatiesysteem<sup>387</sup> en daarmee de uitvoerbaarheid ervan.

De administratieve periodiciteit van de *heffingssystematiek* (per kwartaal, per jaar) verhoudt zich slecht tot de toenemende vluchtigheid van de bedrijvigheid en de bijbehorende subjecten voor de heffing; de behoefte om de belastingheffing dichter op het moment van de economische transactie te organiseren groeit.<sup>388</sup> Tegelijkertijd ontstaan nieuwe internetstandaarden die automatische belastingheffing als integraal onderdeel van de economische (digitale) transacties zouden kunnen ondersteunen.<sup>389</sup> Dit type vernieuwing gaat verder dan optimalisatie van de bestaande heffingssystematiek zoals die van de btw.<sup>390</sup>

Het virtuele karakter van een groeiend deel van de economie brengt nieuwe vragen met zich ten aanzien van de aangrijpingspunten, *grondslagen*, voor de belastingheffing. Hoe wordt bijvoorbeeld de winst toegerekend, aan welk subject, in welk land; en welke waarde wordt waar toegevoegd? Zijn nieuwe grondslagen nodig voor belastingheffing op ‘dataverrijksdiensten’ gebaseerd op het verzamelen, combineren en delen van persoonsgegevens?; en hoe vindt waardering plaats?<sup>391</sup>

De huidige informatietechnologische vernieuwingen hebben naar verwachting grote gevolgen voor de rol van gegevens en centrale gegevensverzamelingen en daarmee voor de implementatie van informatieverplichtingen en *belastingadministraties*. Centrale belastingadministraties verliezen hun belang als ‘tussenvoorraden’ in het logistieke administratieve heffingsproces en als ‘vertrouwensbasis’ bij de vereffening van belastingsschulden.<sup>392</sup>

Met de voortschrijdende digitalisering en ‘vernetwerking’ van onze huidige informatiesamenleving gaan andere partijen dan de Belastingdienst een grotere rol krijgen in de heffing en inning van belastingen.<sup>393</sup> De eerder genoemde bijdrage van Airbnb en voorstellen van banken om een deel van de btw-heffing

385. Met name daar waar het bedrijven en bedrijvigheid raakt.

386. Zie paragraaf 2.5 en paragraaf 3.2.4.

387. Zie hoofdstuk 2, Belastingen als informatiesysteem, uitgewerkt in verschillende aspecten.

388. Zie bijvoorbeeld de voorgestelde ‘*Withholding Tax on Digital transactions*’ OECD (2014), p. 66.

389. Zie bijvoorbeeld de hiervoor genoemde standaard UETP.

390. Zie de op 6 november 2015 gepubliceerde OECD International VAT/GST Guidelines ten behoeve van de btw-heffing op grensoverschrijdende digitale diensten. Die richtlijnen bevelen aan om de belasting op digitale diensten (app’s, muziek, e-books, ...) in het land te heffen waar de (eind)consument is gevestigd, c.q. woonachtig is.

391. Op basis van de volume van het dataverkeer, de complexiteit van de algoritmen, ...?

392. ICT-innovaties dragen de beloften in zich ten aanzien van: altijd en overal beschikbare gegevens en rekenregels, data-replicatie en -virtualisatie waardoor kopiëren van gegevens overbodig wordt, en de beschikbaarheid van ‘digital trust’ (zie hiervoor).

393. Zie paragraaf 2.4 De rekenmachinerie van de staat, voor de grote rol die bedrijven nu al spelen in de belastingheffing.

voor hun rekening te nemen zijn illustraties van verdere decentralisatie van de *rekenmachinerie van de staat*.<sup>394</sup>

De realisatie van dit type veranderingen in het belastingstelsel vraagt en betekent een paradigmaverschuiving. In termen van de ‘problemen van de belastingstechniek’ doe ik hier een eerste voorzet. De *massaliteit* van de uitvoering van de belastingheffing vertaalt zich niet meer in centrale, massale gegevensverwerkende processen<sup>395</sup> maar in een grote hoeveelheid individuele transacties<sup>396</sup>, die door meerdere partijen zullen worden uitgevoerd. De *feitelijke werkelijkheid* wordt steeds meer een werkelijkheid die zich eruit kenbaar maakt<sup>397</sup> en (mede daardoor) steeds meer digitaliseert. De mogelijkheid en de noodzaak ontstaat om belasting te heffen dichterbij, of als onderdeel van, het moment van de feitelijke economische transactie. Dit type vernieuwing is niet zo maar invoerbaar binnen het huidige belastingstelsel en het is ook maar de vraag of het hiervoor geformuleerde toetskader voor *uitvoerbaarheid* zonder aanpassingen bruikbaar is. Er lijkt dan ook meer nodig dan dejuridisering van de huidige heffingsprocessen.<sup>398</sup> Een groot deel van de (technologische) veranderingen voltrekt zich nu al en stelt het belastingstelsel voor een uitdaging.<sup>399</sup> *Maatschappelijke acceptatie* van veranderingen in het belastingstelsel zal worden beïnvloed door vraagstukken met betrekking tot: de privacy van persoons- en bedrijfsgegevens, de waarborg van rechtvaardige belastingheffing<sup>400</sup> en bijvoorbeeld de (on)mogelijkheden van belastingontwijking binnen een nieuwe systematiek van heffen.

Het is de vraag in welk tempo en langs welke route deze vernieuwing van het belastingstelsel zich zal gaan voltrekken.<sup>401</sup> Nieuwe kennis over de (mogelijke) opzet en werking van dit belastingstelsel is nodig om dit proces te voeden. Binnen deze leerstoel wil ik daaraan bijdragen door middel van onderzoek naar dejuridisering, de vormgeving van transactiebelastingen en belastingen als complex adaptief systeem.

394. Zie bijvoorbeeld voorstellen zoals gepresenteerd door leden van de Commissie Financiën van de Franse Senaat: *‘Uberisation’ of economies pinching state taks revenues*, Agence France Presse, September 27, 2015.

395. Met de bijbehorende ‘paniek van de logistiek’, met dank aan Steven Gort voor het citaat.

396. De staatssecretaris van Financiën benoemt dit als onderdeel van zijn veranderplan voor de Belastingdienst: ‘Een grondige herbezinning gaat plaatsvinden op de inrichting van de massale processen. Er zal worden gekeken naar de mogelijkheden van ontvlechting van transactiesystemen en informatiesystemen en naar de mogelijkheid een omslag te maken van massale batchgewijze processen naar een meer continue geïndividualiseerde benadering, Brede Agenda (2014), Bijlage, p. 11.

397. Onder meer doordat voorwerpen gegevens over hun toestand bezitten en delen (*the Internet of Things*).

398. Investeringsagenda (2015).

399. Zowel voor wat betreft aanpassing van bestaande als formulering van nieuwe wet- en regelgeving alsook de uitvoering daarvan.

400. Komt het draagkrachtbeginsel onder druk te staan bij verre gaande substitutie van belastingen op winst door belastingen op economische transacties?

401. Dat zal het resultaat zijn van de belangenafweging tussen politieke, juridische, economische en technisch- en sociaalwetenschappelijke belangen, zie paragraaf 3.3 Toetskader uitvoerbaarheid.



### *Onderzoek naar dejuridisering*

Tegen de achtergrond van de zich ontwikkelende informatiesamenleving wijst de Raad van State erop dat traditionele maatschappelijk instituties zwaar op de proef worden gesteld en dat zij hun ordenend, sturend en handelend vermogen zien verminderen.<sup>402</sup> Onder druk van veranderingen in economie en samenleving worden wet- en regelgeving steeds vaker als hinderlijke belemmering ervaren, zo stelt zij, en zal de behoefte aan wet- en regelgeving die deze maatschappelijke dynamiek ondersteunen en sturen, zonder deze onnodig te belemmeren, in de komende jaren onverminderd groot zijn.<sup>403</sup>

Dit raakt ook het belastingrecht en de uitvoerende belastingdienst.<sup>404</sup> Zo heeft de Nederlandse belastingdienst in 2015 een verbeterprogramma, de Investeringsagenda, gepresenteerd 'om ook in de toekomst zijn maatschappelijke rol te kunnen waarmaken'.<sup>405</sup> Eén van de hoofddoelen is de modernisering van de interactie met belastingplichtigen, onder meer door 'ingrijpende vereenvoudiging en stroomlijning van het verkeer tussen burgers en bedrijven en Belastingdienst ... waarbij overbodige formele regels worden losgelaten'.<sup>406</sup> 'Uitgangspunt is dat het formele recht pas aan de orde komt bij een daadwerkelijk geschil. Deze dejuridisering vraagt een wijziging van het belastingrecht'.<sup>407</sup>

Dejuridisering wordt daarbij gezien als 'een ontspanningsroute uit het dwingende keurslijf van het massale proces'.<sup>408</sup> Dit in tegenstelling tot juridisering 'dat het resultaat is van te veel rechtsverfijning'.<sup>409</sup> Dejuridisering van de huidige heffings-systematiek vraagt om een passend juridisch kader, waarbinnen rechtsbescherming gewaarborgd blijft: hoe is te waarborgen dat in het licht van een efficiënte massale uitvoering het belastingrecht in individuele gevallen standhoudt?

Onderzoek<sup>410</sup> binnen dit kader zal vragen beantwoorden zoals bijvoorbeeld:

- Wat is 'dejuridisering' en wat zijn onderliggende visies en motieven?
- Wat kan worden geleerd uit andere rechtsgebieden?
- Waar liggen binnen het belastingrecht en de (massale) uitvoering daarvan aangrijpingspunten voor dejuridisering?
- Wat zijn alternatieven en (hoe) dragen deze bij aan vereenvoudiging van belastingwetgeving en -uitvoering op een wijze die tevens adequate rechtsbescherming biedt?

402. Raad van State (2015), p. 11; Jaarverslag 2015, met verwijzing naar het World Economic Forum in Davos in 2016.

403. Raad van State (2015), p. 12 en p. 21.

404. Zie bijvoorbeeld de Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst, die onder andere een nieuw heffingssysteem voor aanslagbelastingen beoogde; wetsvoorstel ingediend op 30 augustus 2013, nr. 33 714, [www.eerstekamer.nl](http://www.eerstekamer.nl).

405. 16<sup>e</sup> Halffaarsrapportage Belastingdienst, 2015, p. 14.

406. Idem.

407. Investeringsagenda (2015), p. 7. De massale processen worden gekenschetst als 'sterk gejuridiseerd', waarbij communicatie met belastingplichtigen ontstaat 'doordat het juridische proces die informatie toevallig op dat moment ophoest' (p. 3).

408. Rutten (2013).

409. 'Te veel rechtsverfijning mondt uit in juridisering. Dit laatste heeft, zoals bekend, geen goede reputatie en geldt als een negatief verschijnsel', Zijlstra (2012), p. 131.

410. In 2016 is Els van Oosten binnen het thema Kwaliteit van fiscale regelgeving gestart met een promotieonderzoek naar juridisering en dejuridisering in het belastingrecht. Dit onderzoek is onderdeel van het onderzoeksprogramma 'Grenzen aan de uitoefening van fiscale soevereiniteit', één van de onderzoeksprogramma's van de afdeling Belastingrecht van de Universiteit Leiden.

Onderzoek naar dejuridisering start vanuit bestaande juridische kaders en heffingssystematiek en is gericht op de vereenvoudiging daarvan.<sup>411</sup> Onderzoek naar transactiebelastingen is aanvankelijk gericht op de verkenning van een nieuwe systematiek van heffing en het daarbij passende juridische kader.

#### *Onderzoek naar transactiebelastingen*

Grapperhaus spoorde in 1997 de fiscale wetgever aan zich in het licht van nieuwe veranderingen intensief bezig te houden met het vraagstuk hoe het belastingrecht kan worden aangepast aan de structurele maatschappijveranderingen. Moeten, zo vroeg hij zich af, het inkomen van natuurlijke personen – en in samenhang daarmee de winst van rechtspersonen – in de toekomst nog wel de grondslag vormen voor de belastingen op productie?<sup>412</sup>

Zoals hiervoor geschetst is dit pleidooi actueler dan ooit. In het licht van geschetste huidige maatschappelijke en technologische veranderingen lijkt ons zoeklicht verplaatst naar een andere systematiek dan Grapperhaus voorstond.<sup>413</sup> Zo presenteerde de OECD ideeën voor een *Withholding Tax on Digital Transactions*, een belasting van bepaalde betalingen door inwoners van een land voor digitale producten of diensten geleverd door een buitenlandse e-commerce dienstverlener<sup>414</sup>; een transactiebelasting<sup>415</sup>. De vraag is of dit type transactiebelastingen uiteindelijk beperkt moet blijven tot de levering van digitale producten en diensten. Ten behoeve van een verdere vormgeving van dit type belastingen hebben we mijns inziens antwoorden nodig op onderzoeksvragen zoals:

- Welke economische transacties komen hiervoor in aanmerking? Betreft dit voornamelijk *business-to-consumer* transacties of ook, of vooral, *business-to-business* transacties?
- Wat is de relatie met de systematiek van de omzetbelastingen? Is deze (gedeeltelijk) te vervangen door een vorm van transactiebelastingen? Onder welke voorwaarden betekent dat een vereenvoudiging?
- In hoeverre kunnen transactiebelastingen de belastingen op winst vervangen? Hoe vindt in dat geval tariefstelling plaats? Onder welke voorwaarden betekent dat een vereenvoudiging?
- Gaan tarieven per land verschillen of is het mogelijk te komen tot Europese tarieven?
- Hoe ziet de heffingssystematiek eruit? Wie wordt waar belast, en waar gaat de geheven belasting heen? Wordt belastingheffing integraal onderdeel van de economische transactie? Wie int in dat geval de belasting?

411. Een aanvullende vraag kan daarbij zijn in hoeverre het in deze bijdrage geformuleerde Toetskader uitvoerbaarheid bruikbaar is en/of aanpassing behoeft.

412. Grapperhaus (1997), p. 15, wees daarbij op veranderingen als de oprukkende automatisering, de 'massaliteit van het loongebeuren', het grootschalige grensoverschrijdende geldverkeer en de toenemende complexiteit van de samenleving.

413. De zogenaamde loonsom- en bedrijfsvermogensbelasting (LBB) waarbij het aangrijpingspunt van de belasting wordt verlegd van de vergoeding voor het ter beschikking stellen van de productiefactoren arbeid en kapitaal naar het beslag van producenten van goederen en diensten op die productiefactoren, Grapperhaus (1997), p. 93.

414. OECD (2014), p. 66.

415. Zuurmond heeft al eens gewezen op een toekomstige rol van de (digitale) kassabon als bevestiging van de transactiegewijze betaling van btw, Zuurmond (2005).

- Hoe om te gaan met ‘nieuwe waardebronnen’ zoals de eerder genoemde dataverrijkingdiensten? Tot welke transacties leidt dit en (hoe) moeten deze worden belast?
- Wat is een invoeringsstrategie voor dit type belastingen? Heeft een nationale proefneming de voorkeur? Wat is de rol van belastingdiensten en andere bij de belastingheffing betrokken partijen?

Onderzoek in dit kader raakt zowel het formele als het materiële belastingrecht. Gelet op de aard van de vraagstelling zal het onderzoek in de eerste fasen vooral een exploratief en experimenteel karakter hebben, gericht op onder meer de technische beproefing van concepten.<sup>416</sup>

#### *Onderzoek naar belastingen als complex systeem*

In hoofdstuk 3 zijn drie vormen van ingewikkeldheid in relatie tot (onderdelen van) de belastingheffing beschreven. Daarbij is aangegeven dat ingewikkeldheid, en eenvoud, vooral iets zegt over de gepercipieerde helderheid van de interactie met en de structuur van (onderdelen van) het belasting(informatie)systeem. Complexiteit daarentegen zegt iets over de dynamiek van het belastingsysteem als geheel, over collectief gedrag dat uitstijgt boven en zich onderscheidt van het gedrag van de afzonderlijke onderdelen.

Onze informatiesamenleving en organisaties en systemen daarbinnen kunnen worden gekarakteriseerd als complexe adaptieve systemen<sup>417</sup>, dat geldt ook voor het belastingsysteem. *Complexity science*<sup>418</sup> is een manier om dit gedrag van systemen en netwerken te bestuderen en beschouwt daarbij systemen als geheel.<sup>419</sup> Ruhl laat zien dat ook het juridische systeem is te beschouwen als een complex adaptief systeem: *throughout the legal system, agents in legal institutions and instruments interact in ways suggesting that the differences between agents matter*.<sup>420</sup> Hij maakt daarbij onderscheid tussen *effort burden (learning all the rules)* en *information burden (comply with the rules)* enerzijds en *system burden* anderzijds.<sup>421</sup> De *system burden*, de mate van complexiteit, betreft het systeem als geheel en de onverwachte effecten van wijzigingen in onderdelen ervan.<sup>422</sup> Vereenvoudiging is vanuit dat perspectief meer dan ingrijpen in ingewikkeldheden.<sup>423</sup>

416. Bijvoorbeeld in de vorm van *proof of concepts* in een ICT-innovatie lab of *living lab*, in samenwerking met publieke en private partijen.

417. Van Dijk (2012), p. 35. Het open karakter van dit soort systemen maakt dat impulsen, onverwachte gebeurtenissen van buiten, zorgen voor verandering en aanpassing en een soms onvoorspelbare dynamiek in faseovergangen; denk bijvoorbeeld aan ecologische systemen, transportsystemen of het internationale financiële systeem. Belangrijke (dynamische) kenmerken van complexe adaptieve systemen zijn emergentie, feedback en zelforganiserend vermogen, NWO (2014), p. 5.

418. *Complexity science* richt zich op complexe adaptieve systemen, systemen waarin omvangrijke netwerken van componenten zonder centrale regie, met simpele gedragsregels, resulteert in gezamenlijk gedrag, hoogwaardige gegevensverwerking, en lerend vermogen, Ruhl (2015), p. 195.

419. NWO (2014), p. 6.

420. Ruhl (2015), p. 202-206; eliminatie of toevoeging van een element kan het gedrag van het systeem als geheel wezenlijk veranderen.

421. Ruhl (2015), p. 201. Oftewel: juridische, vaktechnische en administratieve ingewikkeldheid enerzijds en de mate van complexiteit anderzijds.

422. ‘Veel maatregelen beïnvloeden elkaar, waardoor het effect van het draaien aan een knop op het gehele plaatje niet altijd meteen duidelijk is’, Brede Agenda (2014), Bijlage, p. 4.

423. *The answer to legal complexity ... is not to hack away at the legal system and declare victory in the campaign for legal simplification*, Ruhl (2015), p. 209.

*Complexity science* lijkt dan ook een bruikbare lens voor de bestudering van het belastingstelsel, als netwerk, en als onderdeel van de netwerksamenleving. Ook een denktank als de OECD wijst op het belang van het systeem perspectief: *In a system perspective the focus is on the system as a whole in which many stakeholders play a role and have relationships with each other. Technological change and business developments subsequently affect all stakeholders and all relationships within the system.*<sup>424</sup> De OECD wijst daarbij bijvoorbeeld op wijzigingen in de rol van *tax service providers*, de toenemende rol en integratie van softwaresystemen, en het ontstaan van nieuwe type diensten en dienstverleners binnen het belastingstelsel. Onderzoek vanuit deze optiek zal gericht zijn op de beantwoording van vragen zoals<sup>425</sup>:

- Wat zijn de emergente systeemeigenschappen van het belastingstelsel<sup>426</sup>, hoe zijn deze te operationaliseren?
- In welke termen is de systeem effort van het belastingstelsel te beschrijven? Is daarbij het perspectief van de administratieve lasten te operationaliseren?<sup>427</sup>
- Zijn externe factoren en/of omslagpunten te ontdekken die de effecten van bezwaar- en beroepsprocessen op het systeem helpen begrijpen en evalueren. Spelen bijvoorbeeld media-aandacht, type wetwijziging, regionale effecten, betrokken juridisch adviseurs, type reactie op bezwaar en/of beroep etc. een rol?
- Wat kunnen de gevolgen zijn van verminderde datakwaliteit<sup>428</sup> op het gedrag van het systeem? Wat zou ongewenst gedrag kunnen zijn?<sup>429</sup> Waar kan het systeem zichzelf corrigeren en waar liggen de grootste risico's?
- Wordt het gedrag en de kwaliteit van het systeem beïnvloed door de wettelijke verplichting van elektronisch berichtenverkeer met de Belastingdienst? Hebben verschuivingen tussen onderdelen van het systeem (kanalen, bronnen, hulp bij aangifte, ...) invloed op het presteren van het systeem als geheel?

Deze vragen vormen het startpunt voor onderzoek op dit terrein. Onderzoek vanuit het perspectief van de *complexity science* vraagt om een interdisciplinaire aanpak en kent een veelal data-gedreven benadering om het systeemgedrag te beschrijven, begrijpen en evalueren.<sup>430</sup> Ook methoden als scenariostudie<sup>431</sup> en netwerkanalyse zijn daarbij bruikbare onderzoeksinstrumenten.

424. OECD (2016a), p. 27.

425. Het betreft hier vragen die zo dicht mogelijk aan het perspectief van belastingen als informatie-systeem raken. Ruhl (2015) bevat vooral voorbeelden van vraagstukken met betrekking tot belastingen als juridisch systeem, zoals de dynamiek in de samenhang tussen instituten, personen en rechterlijke uitspraken, of de doorwerkingskracht van uitspraken en arresten (p. 220).

426. Kupers (2014), p. 49. Die eigenschappen die niet eenvoudig te herleiden zijn naar de individuele systeemelementen.

427. *Legal systems can be conceptualized as computational complex systems – systems that store and process information*, Ruhl (2015), p. 222. Dit raakt het vraagstuk van het juridisch kennismanagement en een 'gegevensgerichte benadering van administratieve lasten' zoals voorgesteld in Arendsen (2008), p. 326.

428. Van contra-informatie, aangiftegegevens, betalingsgegevens, etc.

429. Bijvoorbeeld ongewenste betalingen, beschikkingen, of delen van vertrouwelijke gegevens.

430. Ruhl (2015), p. 244. *This is about building computational models of the legal system, its complexity and its system risks.*

431. Kupers (2014), p. 39, Arendsen (2011a) en OECD (2016a), p. 76.

Vergroting van het begrip van de werking van het systeem helpt bij het ontwerp en de keuze van de juiste maatregelen die risico's verminderen en de voorspelbaarheid van de uitvoering vergroten.



## 5 *Slotwoord*

*Geachte leden van het bestuur van de Stichting Belastingmuseum Prof.dr. Van der Poel,*  
Ik wil graag allen bedanken die aan de totstandkoming van deze benoeming hebben bijgedragen. Hartelijk dank voor het vertrouwen dat uit deze benoeming spreekt. Ik zal mij met veel plezier en inzet aan mijn opdracht wijden. Ik kijk daarbij uit naar de verdere samenwerking met medewerkers van het Belasting & Douane Museum. Samen met hen zal ik verhalen vertellen en verbindingen leggen tussen vraagstukken uit het heden en het verleden.

*Geachte leden van het College van Bestuur van de Universiteit Leiden en van het bestuur van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid,*  
Hartelijk dank dat u deze benoeming hebt willen ondersteunen. Het is een voorrecht om met deze universiteit met haar rijke traditie verbonden te mogen zijn. Het biedt mij niet alleen de prachtige gelegenheid om het belastingrecht binnen haar maatschappelijke en historische context te bestuderen, maar ook om mijn nieuwsgierigheid naar Nederlands-Indië en Indonesië te bevredigen, zoals binnen de samenwerking met de afdeling *Colonial and Global History* van het Instituut voor Geschiedenis en met het Van Vollenhoven Instituut.

*Hooggeleerde collega Boer, collega's van de afdeling Belastingrecht,*  
Graag wil ik jullie bedanken voor jullie gastvrijheid en collegialiteit. Wekelijks geniet ik, op wat eens het koudste plekje op aarde was, van jullie warme belangstelling. Ik kijk uit naar verdere versteviging van onze samenwerking. Beste Koos, dank voor je durf om een ingenieur in je toch al multidisciplinaire team te willen opnemen. Ik kan er inmiddels van getuigen hoe jij als een ware Herakles het veelkoppige monster van het belastingrecht probeert te temmen. Weet mij aan je zijde.

*Waarde collega's van de Belastingdienst,*  
De naamgever van deze bijzondere leerstoel, voormalig collega Johannes van der Poel is als hoogleraar-directeur jarenlang verbonden geweest aan de Rijksbelastingacademie. Het is dit jaar precies 50 jaar geleden dat deze, op 30 juni 1966, haar deuren sloot. In zekere zin vormt de opleiding Belastingrecht aan deze universiteit een voortzetting van de opleiding van de Rijksbelastingacademie. Wij kennen, binnen de kennisintensieve organisatie die de Belastingdienst is, het belang van opleiding en onderzoek. Ik zal mij ook vanuit deze plek blijven inzetten voor de verbinding van wetenschap en Belastingdienst. Beste Wouter, beste René, als meest naaste collega's ben ik jullie bijzondere dank verschuldigd. Zonder jullie steun had ik de weg naar dit moment niet met zoveel plezier en toewijding kunnen afleggen.

*Geachte dames en heren studenten,*

Belasting heffen is een kunst en een kunde en vereist vakmanschap en scholing. Ik kijk er naar uit om met jullie kennis te maken en te delen op het terrein van de uitvoering van het belastingrecht. Gemakkelijker dan dit kan ik het niet maken, leuker wel.

*Lieve ouders,*

Jullie hebben mijn nieuwsgierigheid altijd gevoed en gestimuleerd en mij de ruimte geboden om mij te kunnen ontwikkelen. Ik wil jullie bedanken voor alle liefde en ondersteuning. Ik houd veel van jullie.

*Lieve Eva, Koen, Pim, Renske, Mirjam en Mathijs,*

‘Tussen droom en daad’ is een dichtregel uit ‘Het Huwelijk’ van Willem Elsschot. De dichter beschrijft daarin een cynisch en beklemmend beeld van het huwelijk. Ik prijs mij gelukkig dat wij in Geloof, Hoop en Liefde gezin mogen zijn.

Ik heb gezegd.



## Literatuurlijst

- Adeler, J., 'Belastingen in de koloniën', in: H. Vording (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2015.
- Adriani, P.J.A., Hoorn, J. van, *Het belastingrecht, zijn grondslagen en ontwikkelingen*, Tweede geheel herziene druk, L.J. Veen's Uitgeverij. N.V., Amsterdam 1954.
- Algemene Rekenkamer, *Herziening belastingstelsel*, Brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, 19 maart 2015.
- Alink, M., Kommer, V. van, *Handbook on Tax Administration*, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Amsterdam 2011.
- Arendsen, R., Heusden, G.H.P.J. van, Essink, L.J.B., *Planning in informatisering*, Academic Service, Schoonhoven 1992.
- Arendsen, R., Engers, T.M. van, Velde, R. te, *An Empirical Study on Business-to-Government Data Exchange Strategies to Reduce the Administrative Costs for Businesses*, Proceedings of the 6th IFIP I3E Conference, Project e-Society: Building Bricks, Finland, Springer Series in Computer Science 2006.
- Arendsen, R., Engers, T.M. van, 'eTaxation and the reduction of the administrative burden – the role of intermediary parties', in: J. Makolm and G. Orthofer (eds.), *E-Taxation: State & Perspectives, E-Government in the Field of Taxation: Scientific Basis, Implementation Strategies, Good Practice Examples*, Schriftenreihe Informatik 21, Trauner Verlag, Linz 2007.
- Arendsen, R., *Geen bericht, goed bericht, Een onderzoek naar de effecten van de introductie van elektronisch berichtenverkeer met de overheid op de administratieve lasten van bedrijven*, proefschrift, Amsterdam University Press 2008.
- Arendsen, R., 'Lastenverlichting op papier', *Automatiseringsgids*, 16 januari 2009.
- Arendsen, R., Hedde, M.J. ter, Hermsen, H., 'Exploring the Future of Public-Private eGovernment Service Delivery', in: M. Janssen et al. (Eds.): *EGOV 2011*, LNCS 6846, pp. 441-452, 2011a.
- Arendsen, R., Klarenbeek, T., 'Van Gogel naar Google, toezicht as a service?', in: *Interoperabel Nederland*, Forum Standaardisatie, p. 289-295, november 2011b.

- Arendsen, R., Peters, O., Hedde, M.J. ter, Dijk, J.A.G.M. van, 'Does eGovernment Reduce the Administrative Burden of Businesses? An assessment of business-to-government systems usage in the Netherlands', *Government Information Quarterly* (31), p. 160-169, 2014.
- Arendsen, R., 'Belast koloniaal verleden', in: *Blauw, Belastingen vroeger en nu*, Thematischdschrift, Zesde jaargang, nummer 1, voorjaar 2016.
- Bak, G.G.M., 'Inleiding', in: *Automatisering en belastingheffing*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 139, Kluwer, Deventer 1975.
- Bartel, J.C.K.W., 'Een vergeelde "Blauwdruk"', in: J. Verburg (red.), *Liberale Gifte (Grapperhaus-bundel)*, Kluwer, Deventer 1999.
- Beer, S., *Diagnosing the System for Organizations, The Managerial Cybernetics of Organization*, John Wiley & Sons, Chichester 1985.
- Bijsterveld, W.J. van, 'Automatisering in de belastingdienst', in: H. Reinoud (red.), *Automatisering en overheid*, Marka-Boeken, Utrecht 1966.
- Black, J., *The Power of Knowledge, How Information & Technology Made the Modern World*, Yale University Press 2014.
- Boer, J.P., *Sturende belastingheffer een monster? Juridische kanttekeningen bij fiscaal instrumentalisme en 'tax nudging'*, oratie Universiteit Leiden, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013.
- Boer, J.P., 'Niets communiceert beter dan een juiste aanslag, Over (over)communiceren en dejuridiseren', *Opinie, NTFR* 2015/1954.
- Boswijk, H.K., *Micro-Elektronica, De Belastingdienst, Deelstudie, Stichting Toekomstbeeld der Techniek*, Delftse Universitaire pers, Delft 1981.
- Bovens, M., Zouridis, S., 'From Street-Level to System-Level Bureaucracies: How Information and Communication Technology Is Transforming Administrative Discretion and Constitutional Control', *Public Administration review*, Vol. 62, No. 2, March/April 2002.
- Brede Agenda Belastingdienst, Bijlage bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2013-2014, 31 066, nr. 201, 19 mei 2014.
- Commissie tot verlichting van administratieve verplichtingen voor het bedrijfsleven (Commissie Grapperhaus), Heerendiensten, Ministerie van Economische Zaken, 28 juni 1985.

Commissie voor de herziening van het belastingstelsel. Vijfde verslag. Verponding (Toelichting op de Verpondingsordonnantie in Bijblad 11808), Landsdrukkerij, Weltevreden 1927.

Commissie voor de Indische Vennootschapsbelasting (Indische commissie), Verslag, Algemeene Landsdrukkerij, 's-Gravenhage 1924.

Dijk, J.A.G.M. van, *The Network Society*, 3rd Edition, SAGE Publications Ltd, London, 2012.

Directie Wetgeving en Juridische Zaken, Handleiding Uitvoerbaarheidstoets en handhaafbaarheidstoets. Aandachtspunten voor het meten van effecten van ontwerpregelgeving voor uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid, Ministerie van Veiligheid en Justitie, 20 april 2015.

Doel, H.W. van den, *De Stille Macht, Het Europese binnenlands bestuur op Java en Madoera. 1808-1942*, Uitgeverij Bert Bakker 1994.

Doorn, J.A.A. van, *De laatste eeuw van Indië, Ontwikkeling en ondergang van een koloniaal project*, Walburg Pers, Zutphen, derde druk, mei 2013.

Efthymiou, N.S., *De organisatie van regelgeving voor Nederlands Oost-Indië: stelsels en opvattingen (1602-1942)*, PhD thesis, Universiteit van Amsterdam 2005.

Evans, C., Binh Tran-Nam, 'Managing Tax System Complexity: Building bridges through pre-filled tax returns', *Australian Tax Forum*, no. 25, p. 247-276, 2010.

Evans, C., Krever, R., Mellor, P. (editors), *Tax Simplification*, Series on International Taxation, volume 53, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2015.

Fasseur, C., *Kultuurstelsel en koloniale baten. De Nederlandse exploitatie van Java 1840-1860*, proefschrift, Universitaire Pers Leiden 1975.

Forum Standaardisatie, Interoperabel Nederland, november 2011.

Fukuyama, F., *The Origins of Political Order, From Prehuman Times to the French Revolution*, Profile Books, London 2011.

Geppaart, Gh.P.A., Scheltema, M., *Advies over contra legem*, Bijlage bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer, vergaderjaar 2003-2004, 29 643, 3 juni 2004.

Goor, J. van, *De Nederlandse Koloniën, Geschiedenis van de Nederlandse expansie, 1600-1975*, Sdu Uitgevers, Den Haag, tweede herziene druk, 1997.

Grapperhaus, F.H.M., *De verkorte aangifte als middel ter vereenvoudiging van de inkomstenbelasting*, rede uitgesproken op 19 mei 1969, WFR 1969/441.

Grapperhaus, F.H.M., *Belasting, vrijheid en eigendom, Hoe belastingheffing leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten*, De Walburg Pers, Kluwer, 1989.

Grapperhaus, F.H.M., *De pelgrimstocht naar het draagkrachtbeginsel, Belastingheffing in West-Europa tussen 800 en 1800*, Walburg Pers / Kluwer, Zutpen, 1993.

Grapperhaus, F.H.M., *Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000*, Kluwer, Deventer 1997.

Grapperhaus, F.H.M., *Bescherming, beroving, belasting, In tienduizend jaar van embryonale naar volwassen belastingheffing*, Kluwer, Deventer 2002.

Gribnau, J.L.M., 'Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving', in: A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer, Deventer 2006.

Gribnau, J.L.M., Lubbers, A.O., Vording, H., 'Belastingwetenschap: 80 jaar en bijna volwassen?', *MBB*, nr. 12, p. 488-499, december 2011.

Gribnau, J.L.M., *Belastingen als moreel fenomeen, Vertrouwen en legitimiteit in de praktijk*, Boom fiscale uitgevers, Den Haag 2013.

Gribnau, J.L.M., 'Tweehonderd jaar belastingwetenschap', in: H. Vording (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2015.

Herziening Belastingstelsel, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, vergaderjaar 2014-2015, 32 140, nr. 5, 16 september 2014.

Hofstra, H.J., 'Openingsrede', in: *Automatisering en belastingheffing*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 139, Kluwer, Deventer 1975.

Hofstra, H.J., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, achtste druk bewerkt door R.E.C.M. Niessen, Kluwer, Deventer 2002.

HMRC, Her Majesty's Revenue & Customs, *Making tax digital*, December, 2015.

Investeringsagenda, Tweede Kamer der Staten-Generaal, Brief van de Staatssecretaris van Financiën, vergaderjaar 2014-2015, 31 066, 20 mei 2015.

Jap Kim Siong, *De Indonesische vennootschapsbelasting, Achtergronden, ontwikkelingen, huidige stand*, Kluwer, Deventer 1971.

Klein Sprokkelhorst, A.K.H., *Overeenkomsten met de fiscus: Onderhandelen op de grens van privaatrecht en belastingrecht. Een interne rechtsvergelijking*, proefschrift, Universiteit van Amsterdam 1999.

Klever, M., *Historie van de loonbelasting. De invloed van de loonbelasting in Nederlands-Indië uit 1934 op de invoering in Nederland in 1940 en 1964*. Masterscriptie. Faculteit der Rechtsgeleerdheid, Radboud Universiteit Nijmegen, 28 juli 2016.

Koning, J. de, Thie, A.A., Bijsterveld, W.J. van, Lawick, H. baron van, Sleddering, C.J. (Commissie Geschiedboek), *Focus op Fiscus, Het reilen en zeilen van de belastingdienst in de jaren 1940-1985*, Kluwer, Deventer 1990.

Kopczuk, W., 'Tax Simplification and Tax Compliance: An Economic Perspective', in: M. Sawicky (ed.), *Bridging the Tax Gap. Addressing the Crisis in Tax Administration*, Economic Policy Institute, p. 111-143, Washington DC 2006.

Kupers, R., *The Complexity Frame for Policy and Management*, doctorate thesis, Nyenrode Business Universiteit 2014.

Leeuw, B.J., *De hoofdlijnen van het belastingstelsel in Nederlandsch-Indië*, overgedrukt uit het Weekblad der Directe Belastingen, Invoerrechten en Accijnzen, nummers 2842, 2843, 2844 en 2835, Voordracht gehouden voor de Vereniging voor Belastingwetenschap 11 december 1926.

Lunteren, J.N. van, 'Memorandum', in: *Automatisering in de fiscaliteit*, congresbundel, Landelijk Overleg Fiscalisten, Kluwer, Deventer 1986.

McKerchar, M., 'Tax Complexity and its Impact on Tax Compliance and Tax Administration in Australia', in: *The IRS Research Bulletin*, no. 1500, Proceedings of the 2007 IRS Research Conference, p. 185-204, 2007.

Meijers, E.M., 'Belastingen als rechtsbegrip', in: E.M. Meijers et al. (red.), *Tractatus Tributarii, Opstellen op belastinggebied*, H.D. Tjeenk Willink & Zoon N.V., Haarlem 1949.

Mertens, A.L., 'Maar waar kunnen we dan nog wel op vertrouwen?', *NtFR* 2008/2424.

Niessen, R.E.C.M., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, volume 1 van de Fiscale Handboeken, Kluwer, Deventer 2010.

Nijssen, A.F.M., *Dansen met de Octopus, Een bestuurskundige visie op informatieverplichtingen van het bedrijfsleven in de sociale rechtsstaat* (dissertatie), Eburon, Delft 2003.

Nota Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990-1991, 22 008, nr. 1-2.

Nota 'Van werkend naar robuust', Een ontwikkelaanpak naar robuuste werkprocessen van de Belastingdienst, bijlage bij Halfjaarsrapportage Belastingdienst, ICT Ontwikkelagenda, Kamerstukken 2014-2015, 31 066, nr. 215, 2 oktober 2014.

NWO, *Grip on Complexity, How Manageable are Complex Systems? Directions for future complexity research*, Netherlands Organisation for Scientific Research, The Hague, September 2014.

OECD, The Organisation for Economic Co-operation and Development, (OESO), BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, Public Discussion Draft, 24 March 2014 – 14 April 2014.

OECD, The Organisation for Economic Co-operation and Development, (OESO), *Rethinking Tax Services, The Changing Role of Tax Service Providers in SME Tax Compliance*, OECD Publishing, Paris, 2016a.

OECD, The Organisation for Economic Co-operation and Development, (OESO), *Technologies for Better Tax Administration, A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD Publishing, Paris, 2016b.

Office of Tax Simplification, *Developing a Tax Complexity Index for the UK*, 2014.

Pfeil, T., *Op gelijke voet, De geschiedenis van de Belastingdienst*, Kluwer, Deventer 2009.

Plan van aanpak vereenvoudigingsoperatie Belastingdienst, Bijlage bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 2006-2007, 31 066, nr. 2, 8 juni 2007.

Poel, J. van der, *De vooropstellingen van ons belastingrecht*, Fiscale Studieresie nr. 9, N.V. Uitgeverij Fantasia en Durf, Amsterdam 1957.

Pronk, P.A., *De verborgen belastingdienst. De invloed van administratieve lasten op de naleving van fiscale regelnaleving door ondernemingen* (dissertatie), Eburon, Delft 2004.

Prins, W.F., *Het belastingrecht van Indonesië*, J.B. Wolters, Groningen - Djakarta 1951.

Raad van State, Jaarverslag 2015, jaarverslag.raadvanstate.nl, OBT bv, Leiden, 2015.

Reys, R.J.W., *De inkomstenbelasting der inlanders en met hen gelijkgestelden in Nederlandsch Oost-Indië*, proefschrift, Martinus Nijhoff, 's-Gravenhage 1925.

Ruhl, J.B., Katz, D.M., 'Measuring, Monitoring, and Managing Legal Complexity', *Iowa Law Review*, Vol. 101, p. 191-244, 2015.

Rutten, H.A.A.M., 'Innovatie van werkprocessen Belastingdienst en een andere kijk op rechtsbescherming', *WFR* 2013/418.

- Schie, P.M. van, Burgers, I.J.J., Haas, F.J.P.M., Lamens, J., Amsterdam, A.M. van, Ettema, C.M., Wiel-Rammeloo, D.V.E.M. van der, Vording, H., *Belastingrecht in Hoofdlijnen*, derde druk, Fiscale Studietoetsreeks, nr. 38, Kluwer, Deventer 2013.
- Slemrod, J., 'Complexity in the Australian Tax and Transfer System', in: *Australia's Future Tax and Transfer Policy Conference Proceedings*, p. 257-270, Melbourne Institute of Applied Economic and Social Research 2010.
- Slemrod, J., 'Why'd You Have to Go and Make Things So Complicated?', in: C. Evans, R. Krever, P. Mellor (editors), *Tax Simplification, Series on International Taxation*, Volume 53, p. 1-8, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2015.
- Slump, P., *Naar een dienstvaardig automatiseringscentrum, Belastingdienst Automatiseringscentrum*, dissertatie Universiteit van Amsterdam, 1994.
- Snellen, I.Th.M., *Boeiend en geboeid, Ambivalenties en ambities in de bestuurskunde (oratie)*, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn 1987.
- Snijder, M.A., 'Verleden, heden en toekomst van de automatisering in de belastingheffing', in: *Automatisering in de fiscaliteit*, congresbundel, Landelijk Overleg Fiscalisten, Kluwer, Deventer 1986.
- Soebekti, T., *Some facets of the income tax administration in Indonesia with reference to those in the United States*, PhD dissertation, Indiana University, University Microfilms, Inc., Ann Arbor, Michigan 1964.
- Staatssecretaris van Financiën, Brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten Generaal, Spookbewoning: Verschillen tussen BRP en feitelijke woonsituatie en gevolgen voor toeslagen, 10 maart 2016.
- Stevens, W.F.C., 'Belastinghervorming: van rode draden en nieuwe wegen', in: J. Verburg (red.), *Liberale Gifte (Grapperhaus-bundel)*, Kluwer, Deventer 1999.
- Stevens, L.G.M., 'De factor "massaliteit" in het proces van fiscale wetgeving', in: H.P.A.M. Arendonk (red.), *Wetgevingskunsten, Vriendenbundel Jan Kees Bartel*, p. 231-242, Sdu Uitgevers, Den Haag 2010.
- Stevens, L.G.M., 'Techniek verhult absurditeit van regels', *het Financieele Dagblad*, 18 april 2016.
- Tan, Y.H., *Technieken voor Verantwoord Vertrouwen*, introereede, Technische Universiteit Delft, 29 april 2011.
- Teng Sioe Tjhan, *De Landrente-belasting*, proefschrift, N.V. Drukkerij 'De Banier', Rotterdam 1933.

Thie, A.A., 'Gevolgen van automatisering voor de belastingheffing, gezien vanuit de belastingdienst', in: *Automatisering en belastingheffing*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 139, Kluwer, Deventer 1975.

Tichelman, G.L., *Bataksche belastingbelevissen*, Overdruk uit 'De Indische Gids', Februari-aflevering, 1938.

Tran-Nam, B., Evans, C., 'Towards the Development of a Tax System Complexity Index', *Fiscal Studies*, Vol. 35, No. 3, p. 341-370, 2014.

Treub, M.W.F., *Oorlogstijd: herinneringen en indrukken*, H.D. Tjeenk Willink & Zoon, Haarlem, 1916.

Treub, M.W.F., *Nota over de Inkomstenbelasting, de Extra winstbelasting en de Overwinstbelasting van Naamlooze Vennootschappen, de Productenbelastingen en de Uitvoerrechten op producten van Ondernemingen*, Ondernemersraad voor Nederlandsch-Indië, Mouton & Company 1922.

Tuk, C.P., *Vijfentwintig jaar vereenvoudiging belastingen*, *WFR* 1971/549.

Ulph, D., 'Measuring Tax Complexity', in: C. Evans, R. Krever, P. Mellor (eds), *Tax Simplification*, Series on International Taxation, Volume 53, p. 41-53, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2015.

Vermeend, W.A.F.G., 'Zin en onzin van fiscale instrumentalisering', in: J. Verburg (red.), *Liberales Gifte (Grapperhaus-bundel)*, Kluwer, Deventer 1999.

Visser, J., *Overzicht van het belastingwezen van Nederlandsch-Indië, in het bijzonder van Java en Madoera*, Boekhandel en drukkerij v/h G.C.T. Van Dorp & Co. Semarang, Soerabaja, Bandoeng 1924.

Vleggeert, J., *Aftrekkbeperkingen van de rente in het internationale belastingrecht* (dissertatie), Kluwer, Deventer 2009.

Vording, H., 'Tweehonderd jaar rijksbelastingen in trends en thema's', in: H. Vording (red.), *Tweehonderd jaar Rijksbelastingen*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2015a.

Vording, H., 'Van stoommolens en iPad', *Opinie*, *NTRF* 2015/2063, 2015b.

Vries, R.J. de, Brandsma, R.P.C.W.M., '50 jaar vennootschapsbelasting: beter ten halve gekeerd dan ten hele gedwaald?', in: *WFR*, Thema 50 jaar Belastingrecht in Leiden, 143<sup>e</sup> jaargang, nr. 7065, 35 september 2014.

Waals, L.J. van der, *De Indische Invoerrechten, een fiscaal-economische studie*, proefschrift, Nederlandse Handelshoogeschool, Rotterdam 1926.

Wahid, A., *From Revenue Farming to State Monopoly: The Political Economy of Taxation in Colonial Indonesia, Java c. 1816-1942*, proefschrift, Universiteit Utrecht 2013.



Weekblad Fiscaal Recht, Thema 50 jaar Belastingrecht in Leiden, 143<sup>e</sup> jaargang, nr. 7065, 35 september 2014.

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), *iOverheid*, Amsterdam University Press, Amsterdam 2011.

Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR), *De robot de baas, De toekomst van werk in het tweede machinetijdperk*, Amsterdam University Press, Amsterdam 2015.

Wisselink, M.A., 'Fiscale automatisering en privacy', in: *Automatisering in de fiscaliteit*, Congresbundel, Landelijk Overleg Fiscalisten, Kluwer, Deventer 1986.

Ydema, O.I.M., *Alva's erfenis, Vierhonderd jaar overdrachtsbelasting*, Kluwer, Deventer 1998.

Zijlstra, S.E. (red.), Borman, T.C., Munneke, S.A.J., Ommeren, F.J. van, Schilder, A.E., Steyger, E., *Wetgeven, Handboek voor de centrale en decentrale overheid*, Kluwer, Deventer 2012.

Zuurmond, A., *De infocratie: Een theoretische en empirische heroriëntatie op Weber's ideaaltype*, Phaedrus, Rotterdam 1994.

Zuurmond, A., Mulder, B., Bullinga, M., *Beleef de onzichtbare overheid, 2015, Perspectief voor de elektronische overheid*, Essay ten behoeve van BZK, DIIOS 2005.

Zwemmer, J.W., 'Steeds meer vragen in de aangiftebiljetten inkomstenbelasting / vermogensbelasting en vennootschapsbelasting', *Fiscaal weekblad FED*, 1986. In verkorte vorm in: *Automatisering in de fiscaliteit*, congresbundel, Landelijk Overleg Fiscalisten, Kluwer, Deventer 1986.