



Belastingheffing volgens het beginsel van de minste pijn

DRS. J. DOORNEBAL*

1. Inleiding

De overheid ziet zich bij de verdeling van de belastingdruk over de burgers geplaatst voor de vraag welk verdelingsbeginsel zij daarbij zal hanteren: het draagkrachtbeginsel, het profijtbeginsel en/of het beginsel van de bevoorrechte verkrijging 1). In het Nederlandse belastingstelsel hebben deze beginselen alle toepassing gevonden. Het draagkrachtbeginsel ligt voornamelijk ten grondslag aan inkomsten-, loon- en vermogensbelasting; het profijtbeginsel vindt o.a. toepassing in de motorrijtuigenbelasting, en het beginsel van de bevoorrechte verkrijging heeft met name gestalte gekregen in de schenkings- en successierechten.

Op grond van observatie heeft W.J. de Langen geconstateerd dat in de Nederlandse belastingwetgeving naast de verdelingsbeginselen de facto nog een drietal andere beginselen uitwerking hebben gekregen, te weten het welvaartsbeginsel, het beginsel van de minste pijn en het beginsel van de maximale realisatie 2). Deze zogenaamde doelmatigheidsbeginselen kunnen soms strijdig zijn met de verdelingsbeginselen; in de praktijk blijkt dat dan soms aan de doelmatigheidsbeginselen prioriteit wordt toegekend.

Bij een van deze doelmatigheidsbeginselen, het beginsel van de minste pijn, zal in dit artikel nader worden stilgestaan. In par. 2 zal eerst worden beschreven hoe aan dit beginsel in de Nederlandse belastingwetgeving gestalte is gegeven. Vervolgens zal in par. 3 worden gezien wat de aard van dit beginsel is, hoe het zich verhoudt tot de verdelingsbeginselen en hoe het op onderdelen kan worden beoordeeld. In par. 4 zullen ten slotte enkele afsluitende opmerkingen worden gemaakt.

2. De toepassing van het beginsel van de minste pijn

Belastingheffing betekent voor burgers dat zij een deel van de koopkracht die zij in het economische verkeer door middel van inkomen of anderszins hebben verworven, moeten afstaan aan de overheid. Dit opgeven van een deel van de potentiële bestedingsmogelijkheden is zelden of nooit een aangelegenheid die met veel voldoening ge-

paard gaat. De redenen hiervoor kunnen van verschillende aard zijn:

- de burger heeft onvoldoende inzicht in de aan hem toevloeiende baten van overheidsgoederen en -diensten die mede worden gefinancierd met zijn belastingafdracht. Dit kan leiden tot onderschatting van de genoten overheidsbaten hetgeen leidt tot een – onbewust – te negatieve waardering van de verplichting tot betalen van belasting;
- indien dit inzicht wel bestaat kan de burger mogelijk constateren dat de baten van de overheidsactiviteiten die aan hem toevloeien (aanmerkelijk) lager zijn dan de door hem in de vorm van belastingbetalingen gebrachte offers. Bij deze afweging speelt t.a.v. de waardering van de baten een belangrijke rol in hoeverre de belastingplichtige zich kan vinden in de aard, omvang en wijze van uitvoering van de door de overheid ter hand genomen activiteiten, terwijl voor de bepaling van de gebrachte offers het gemiste nut van alternatieve particuliere toepassingsmogelijkheden van essentieel belang is.

Het ongenoegen van belastingplichtigen over de mate waarin zij een deel van hun koopkracht aan de overheid moeten afstaan komt tot uiting in de omvang van het fraudeverschijnsel. Uit recent onderzoek blijkt dat deze fraude aanmerkelijk groter is dan aanvankelijk werd gedacht 3). De mate waarin de burger zijn fiscale verplichtingen als onaangenaam ervaart kan worden beïnvloed door de wijze waarop in de belastingwetgeving aan deze verplichtingen gestalte wordt gegeven. Door deze verplichtingen met de nodige soepelheid vorm te geven en uit te voeren wordt de psychische „pijn” verzacht, hetgeen mogelijk een verminderde fraudeneiging tot gevolg zal hebben.

In de bestaande wetgeving zijn tal van regelingen en bepalingen aan te wijzen die zijn gebaseerd op dit beginsel van de minste pijn. W.J. de Langen geeft een uitgebreide opsomming van deze voorschriften 4). Hij onderscheidt daarbij zes verschillende categorieën die ieder op een specifiek „onderbeginsel” van het beginsel van de minste pijn zijn gebaseerd. Deze onderbeginselen luiden als volgt:

- het streven om de belastingdruk zo on-

gemerkt mogelijk te doen zijn voor de degene die geacht wordt deze druk te dragen;

- het streven om de degene voor wie de betalingsverplichting zwaar valt daarvan te ontlasten;
- het streven naar het verschaffen van zekerheid aan belastingplichtigen;
- het verschaffen van zo gunstig mogelijke betalingscondities aan belastingplichtigen;
- het beginsel om het belang van de schatkist eerder te laten wijken voor het belang van de belastingplichtige dan omgekeerd;
- het streven naar stabiliteit en eenvoud in de wetgeving alsmede de geheimhouding van feiten die belastingplichtigen betreffen.

In het onderstaande zal kort op elk van deze onderbeginselen worden ingegaan.

Het heffen van belastingen op een wijze die voor degene die de belastingen draagt (of geacht wordt te dragen) niet of nauwelijks merkbaar is, veroorzaakt ontegenzeggelijk minder ongenoegen dan een heffingswijze waarbij de belastingbetaler indringend geconfronteerd wordt met de inkrimping van zijn besteedbaar inkomen. Deze geringe merkbaarheid van de belastingheffing doet zich vooral voor bij de omzetbelasting, invoerrechten, accijnzen en de bijzondere verbruiksbelasting op personenauto's en motorrijwielen.

Vergeleken met de inkomstenbelasting wordt door bij voorbeeld de omzetbelasting op betrekkelijk eenvoudige wijze, en zonder dat sprake is van veel weerstand tegen deze heffing, een belangrijk deel van de overheidsuitgaven gefinancierd. Zou de opbrengst van de omzetbelasting moeten worden bijeengebracht door ieder jaarlijks een aanslag omzetbelasting ter grootte van het nu – geleidelijk in de loop van het jaar – via de prijzen van goederen en diensten door hem betaalde bedrag aan omzetbelasting op te leggen, dan zou sterk kunnen worden betwijfeld of deze heffing door de belastingbetalers zonder aanzienlijke weerstand zou worden aanvaard. Het feit dat de belastingdestinataris weinig of niets van de heffing van de betrokken belasting merkt, betekent echter niet dat niemand in

* De auteur is als wetenschappelijk medewerker verbonden aan het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam en is tevens belastingadviseur te Amsterdam.

1) Uiteindelijk is het beginsel van de bevoorrechte verkrijging een afgeleide van het draagkrachtbeginsel. Dit blijkt bij voorbeeld bij een inkomstenbelasting die geheel op de vermogensvermeerderingstheorie is gebaseerd; schenkingen en erfenissen worden daarbij als inkomen belast zodat afzonderlijke schenkings- en successierechten hun bestaansrecht verliezen.

2) W.J. de Langen, *De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht*, deel 1, 1954, en deel 2, 1958.

3) W.J. van Bijsterveld, *Verslag van een onderzoek naar de aard en omvang van de belastingfraude*, 1980.

4) De Langen, op.cit., deel 2, blz. 344 e.v.

de maatschappij er hinder van ondervindt. De heffing van de hierboven genoemde belastingen wordt door de overheid – onbezoldigd – opgedragen aan de ondernemer. Deze draagt dus de kosten verbonden aan de inning, administratie en afdracht, terwijl hij bovendien ten gevolge van afwentelingsprocessen mogelijk soms ook nog een deel van de belasting moet dragen. Voor enkele groepen ondernemers worden de hiergenoemde verplichtingen te zwaar geoordeeld; voor zowel kleine ondernemers als ondernemers in de agrarische sector zijn in de omzetbelasting speciale, minder verplichtingen bevattende, regelingen opgenomen.

Het streven om degenen voor wie de belastingverplichting te zwaar valt daarvan te ontheffen, ligt met name ten grondslag aan de wijze waarop aan de loonbelasting is vorm gegeven. De bij de loonbelasting gevolgde heffingstechniek is voor de werknemers aantrekkelijk; zij behoeven geen gelden te reserveren voor af te dragen belastingen. Voor de overheid is dit echter ook een aantrekkelijke methode; zij heeft te maken met a. een minder fraudegevoelige heffing dan een directe heffing van werknemers en met b. aanzienlijk minder heffingssubjecten nu de ondernemers in plaats van de werknemers als zodanig fungeren terwijl zij c. bovendien de invorderingsproblemen die zich bij een rechtstreekse heffing van werknemers ongetwijfeld vaak zouden voordoen – althans ten dele – ontloopt. Ook bij deze techniek wordt het bedrijfsleven echter weer belast met het grootste deel van de uitvoeringswerkzaamheden zonder dat daar enige vergoeding tegenover staat. Bovendien achten sommigen als bezwaar aan de loonbelasting verbonden dat bij het bestaan van netto-loonafspraken afwenteling van de loonbelasting op de werkgever plaatsvindt, zodat de beoogde verdeling van de belastingdruk niet tot stand komt.

Het ontbreken van zekerheid over de omvang van de verschuldigde belasting is voor iedere belastingbetaler een onaangename zaak. Deze zekerheid is afhankelijk van de volgende omstandigheden:

- de duidelijkheid van de tekst van de belastingwet. Naarmate de wettelijke regelingen ingewikkelder worden gaat de duidelijkheid voor de belastingbetaler voor een deel verloren. Met name de recente reparatiewetgeving en de tweeverdienersoperatie ontberen de voor de belastingplichtige noodzakelijke duidelijkheid;
- een spoedige vaststelling van de aanslag bij de belastingen die op aanslag worden geheven. De wettelijke regels schrijven voor dat een aanslag in beginsel binnen drie jaar na afloop van het betrokken jaar moet zijn vastgesteld. Het zal duidelijk zijn dat deze termijn vrij lang is om van zekerheid op redelijk korte termijn te kunnen spreken;
- een beperking van de bevoegdheid van de fiscus om op het verleden terug te komen. De periode waarop de fiscus kan terugkomen via een naheffings- of navorderingsaanslag belooft vijf jaar.

Bovendien moet voor het opleggen van een navorderingsaanslag zijn voldaan aan de eis dat sprake is van een nieuw feit; momenteel bestaan overigens plannen om deze eis te laten vervallen;

- de zekerheid dat bij conflicten met de fiscus een rechtsgang kan worden gevolgd die binnen een redelijke termijn leidt tot een beslissing die de toets der rechtsgelijkheid kan doorstaan. Het grote aantal belastingprocedures dat de laatste jaren aanhangig wordt gemaakt leidt tot een onbevredigende situatie t.a.v. de termijn waarbinnen zekerheid wordt verkregen. De noodzakelijke rechtsgelijkheid wordt verkregen door de coördinerende taak van de Hoge Raad als laatste beroepsinstantie.

De betalingscondities voor het voldoen van de belastingenschuld zijn van veel belang voor de mate van het ongenoegen dat met belastingheffing gepaard gaat. De betaling van belastingaanslagen of de afdracht van verschuldigde belasting dient over het algemeen binnen een of twee maanden na het opleggen van de aanslag of het einde van het betrokken tijdvak plaats te vinden. Alleen de betaling van in het betrokken belastingjaar opgelegde voorlopige aanslagen inkomstenbelasting, vermogensbelasting of premieheffing volksverzekeringen kan in termijnen plaatsvinden. In sommige gevallen kan uitstel van betaling worden verleend (bijvoorbeeld indien een aanslag wordt bestreden); dan dient echter rente over de uitstelperiode te worden vergoed indien achteraf blijkt dat de belastingenschuld alsnog voldaan moet worden. Indien echter een belastingteruggave door de fiscus relatief lang wordt opgehouden ontvangt de belastingbetaler daarover geen rente. Deze betalingscondities kunnen moeilijk als een soepel geheel worden gekwalificeerd; een uitbreiding van de mogelijkheden om belastingschulden in termijnen te voldoen zou voor veel belastingbetalers welkom zijn. Ten einde enige knelpunten weg te nemen heeft de regering overigens recent voorgesteld om voor de successierechten verschuldigd over ondernemingsvermogen of bepaalde incurante aandelen een vijfjarige renteloze betalingsregeling te treffen.

Het beginsel om de belangen van de schatkist eerder te laten wijken voor de belangen van de belastingbetaler dan omgekeerd vindt o.a. uitwerking in sommige forfaitaire regelingen in de wet (bijvoorbeeld het arbeidskostenforfait in de inkomstenbelasting), sommige ministeriële resoluties die bepaalde voor de belastingbetaler gunstige wetsinterpretaties goedkeuren en de hardheidsclausule die de mogelijkheid schept om in situaties waarin een normale toepassing van de wet onbillijkheid zou veroorzaken van deze normale toepassing af te wijken. Bij de interpretatie van de belastingwet door de rechter vindt het principe „in dubio contra fiscum” echter – jammer genoeg – niet of slechts zelden toepassing; een dergelijke interpretatiemethode van de rechter zou voor de wetgever een grote stimulans zijn om de wet zo duidelijk mogelijk te formuleren.

Het spreekt voor zich dat *stabiliteit in de wetgeving* van groot belang is voor iedere belastingplichtige, met name indien beslissingen met lange-termijneffecten moeten worden genomen (bijvoorbeeld de aankoop van een eigen woning in het licht van de hypotheekrente-af trek). De afgelopen jaren is dit belang van de belastingbetalers door de wetgever met voeten getreden. Veel wetswijzigingen zijn aangekondigd, voorgesteld, later aangepast, tot wet verheven of weer ingetrokken waarbij in een aantal gevallen bovendien materieel gezien sprake was van terugwerkende kracht doordat de fiscale gevolgen van lopende contracten – soms ingrijpend – werden gewijzigd. Ook de wetgeving rond de investeringsfaciliteiten is veelvuldig aan verandering onderhevig (geweest); dit is voor de investeringsplanning van ondernemers uiteraard geen positieve ontwikkeling. Dat deze turbulentie op het terrein van de fiscale wetgeving geen bijdrage heeft geleverd aan de eenvoud van de belastingwet zal weinig verwondering wekken. Grote delen van deze wetgeving zijn momenteel alleen nog maar toegankelijk voor specialisten. Het valt op dat De Langen de stabiliteit en eenvoud van de belastingwetgeving als apart onderbeginsel behandelt; het had mijns inziens meer voor de hand gelegen indien deze aspecten van de fiscale wetgeving als onderdeel van het derde onderbeginsel aan de orde waren gekomen. Tot slot wordt door De Langen de geheimhouding van de feiten die de belastingplichtige betreffen nog genoemd. Dit betreft de geheimhouding waartoe belastingambtenaren zijn verplicht t.a.v. de gegevens die zij uit hoofde van hun ambt kennen. Het ontbreken van deze geheimhoudingsplicht zou voor veel belastingplichtigen uiteraard de nodige ergernis veroorzaken.

3. Het (normatieve) karakter van het beginsel van de minste pijn

In het voorgaande werd steeds gesproken over het „beginsel” van de minste pijn. De vraag of hier sprake is van een belastingbeginsel is uiteraard afhankelijk van de inhoud van het begrip belastingbeginsel dat men hanteert 5). Deze inhoud kan in hoofdzaak tweërlei van aard zijn:

1. een niet-normatieve inhoud: belastingbeginselen worden dan beschouwd als de regels die de wetgever de facto volgt bij het tot stand brengen van fiscale wetten. Deze inhoud van het begrip be-

5) Op de discussie over het al of niet bestaan van specifieke belastingbeginselen wordt in dit verband niet ingegaan. Hiervoor zij o.a. verwezen naar: W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, 1949; A.J. van den Tempel, *Het einde van de belastingbeginselen*, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 21 juni 1979, nr. 5411; H.J. Hofstra, *Over belastingbeginselen*, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 8 november 1979, nr. 5427; H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 1980. Het bestaan van specifieke belastingbeginselen vormt uitgangspunt voor de hier volgende beschouwing.

lastingsbeginselen wordt door De Langen gehanteerd 6);

2. een normatieve inhoud: belastingbeginselen worden in dit geval gezien als regels die behoren te worden gevolgd bij de opbouw van het belastingstelsel. In deze betekenis wordt het begrip belastingbeginselen door Hofstra 7) en Van den Berge 8) gebruikt.

Het beginsel van de minste pijn kan zonder twijfel een belastingbeginsel in eerstgenoemde zin genoemd worden; de studie van De Langen heeft hiervoor overvloedige argumenten aangedragen 9). Indien men het begrip belastingbeginselen echter in normatieve zin hanteert wordt het beginsel van de minste pijn niet altijd als zodanig aangemerkt 10).

Dat het beginsel van de minste pijn geen normatief karakter heeft lijkt mij aanvechtbaar. Is de wetgever tegenover de burgers dan niet verplicht om de psychische pijn die gepaard gaat met de overheveling van een deel van de koopkracht van deze burgers naar de overheid zoveel mogelijk te beperken? Ik meen van wel. De beperking van de psychische pijn van de belastingheffing is immers niet alleen uit hoofde van efficiency-overwegingen voor de wetgever geboden, maar minstens evenzeer uit hoofde van de te betrachten zorgvuldigheid in het verkeer met de burgers. Deze zorgvuldigheid impliceert een wel-doordachte afweging van belangen bij het nemen van wettelijke maatregelen; het zal duidelijk zijn dat onnodig psychische pijn veroorzakende maatregelen deze toets niet zullen doorstaan. Op grond van deze overwegingen kan het beginsel van de minste pijn naar mijn mening dan ook als normatief belastingbeginsel worden aangemerkt 11).

Het voorgaande neemt echter niet weg dat aan de verdelingsbeginselen een hogere betekenis toekomt dan aan het beginsel van de minste pijn. Aan dit laatste kan immers – in tegenstelling tot de verdelingsbeginselen – geen zelfstandige betekenis worden toegekend als rechtsgrond voor de heffing van enige belasting. Wel kan het beginsel van de minste pijn soms inbreuk maken op de theoretisch juiste toepassing van de verdelingsbeginselen; dit mag echter nooit zover gaan dat de verdelingsbeginselen niet meer voldoende tot hun recht komen. Een maatregel in de inkomstenbelasting die weliswaar in sterke mate de psychische pijn van de heffing beperkt, maar tevens in ernstige mate het karakter van draagkrachtheffing aantast, is derhalve niet aanvaardbaar.

Nu in het voorgaande in algemene zin is geconcludeerd dat het beginsel van de minste pijn een normatief belastingbeginsel, zij het van secundair belang, is, zal wat nader worden ingegaan op het normatieve karakter van de door De Langen onderzochte onderbeginselen.

Het normatieve karakter van de vier laatstgenoemde onderbeginselen (zekerheid over de belastingschuld op relatief korte termijn, zo gunstig mogelijke betalingscondities, het belang van de schatkist eerder laten wijken dan het belang van de

belastingbetaler, stabiliteit en eenvoud in de belastingwetgeving en de geheimhoudingsplicht voor belastingambtenaren) behoeft in het licht van het voorgaande beoogd over de zorgvuldigheid waartoe de wetgever is gehouden weinig toelichting. Zoals in par. 2 werd geconstateerd, blijkt t.a.v. deze onderbeginselen op een aantal punten de praktijk sterker dan de leer te zijn. Het normatieve karakter van de twee eerstgenoemde onderbeginselen verdient echter een bredere bespreking.

In de eerste plaats rijst de vraag of het wenselijk is dat de noodzakelijke belastingen voor de belastingdestinataris zo ongemerkt mogelijk worden geheven. Bij de beantwoording van deze vraag dient men zich te realiseren dat belastingen die relatief ongemerkt voor de destinataris worden geheven in beginsel moeilijk met diens persoonlijke omstandigheden rekening kunnen houden; het draagkrachtbeginsel zal dus in deze belastingen van ondergeschikte betekenis zijn. Gezien de belangrijke betekenis die in het maatschappelijke verkeer aan de draagkracht als grondslag voor belastingheffing wordt toegekend, heeft dit tot gevolg dat slechts een deel van de belastingopbrengst op relatief ongemerkte wijze kan worden geheven zonder dat een te grote inbreuk op het draagkrachtbeginsel wordt gemaakt. Daar het draagkrachtbeginsel als verdelingsbeginsel prioriteit toekomt boven het beginsel van de minste pijn zal de ruimte voor relatief onmerkbaar belastingen dus beperkt zijn.

Het (geheel) benutten van deze beschikbare ruimte wordt echter veelal als niet wenselijk afgewezen 12). Door het heffen van niet of nauwelijks merkbare belastingen wordt immers aan de burger niet duidelijk welke offers hij moet brengen voor de instandhouding van de maatschappij met haar bestaande instituties. Dit wordt vaak in strijd geacht met het idee dat vrije en mondige burgers in een democratische samenleving zich zelfstandig een oordeel moeten kunnen vormen over de aanvaardbaarheid van (het niveau van) de overheidsuitgaven en de daaraan verbonden belastingdruk. Het is inderdaad een niet onbelangrijk bezwaar van relatief onmerkbaar belastingen dat de burgers onvoldoende inzicht in hun feitelijke bijdrage aan de schatkist hebben; de vraag rijst echter of het verschaffen van het ontbrekende inzicht via het op duidelijk merkbare wijze heffen van alle noodzakelijke belastingen wel tot een optimale situatie kan leiden. Ik meen van niet. Indien men hiertoe zou overgaan zou uit de reacties van de „vrije mondige burgers” al snel blijken dat zij het maatschappelijke belang veelal van secundaire betekenis achten. Het positieve mensbeeld dat ten grondslag ligt aan de ideeën van degenen die de mondigheid van de vrije burger in extenso willen honoreren is slechts een op papier bestaande fictie; de werkelijkheid leert wel anders. Op grond hiervan acht ik de relatief onmerkbaar geheven belastingen een waardevol instrument om een – zij het beperkt – deel van de overheidsuitgaven te financieren; een vermindering van de relatieve betekenis van deze belastingen in ons belastingstelsel

lijkt mij geen goede ontwikkeling. Dit neemt echter niet weg dat een kritische instelling ten opzichte van de ontwikkeling van overheidsuitgaven en belastingdruk geboden is; daarvoor zijn echter andere mogelijkheden beschikbaar.

Een belangrijk bezwaar tegen de huidige heffingswijze van relatief onmerkbaar belastingen is dat de psychische pijn voor de belastingdestinataris weliswaar gering is, maar dat deze pijn door de overheid is doorgeschoven naar anderen, i.c. de ondernemers. Deze worden immers verplicht tot omvangrijke administratieve werkzaamheden en moeten in een aantal gevallen de afgedragen belasting voorfinancieren. Dit zou op zich geen bezwaar behoeven te zijn indien zij een redelijke vergoeding zouden ontvangen voor de door hen gemaakte kosten. Hiervan is echter geen sprake. Het voorstel van Stevens om een vast percentage van de af te dragen loonbelasting en sociale-verzekeringspremies als kostenvergoeding aan de afdragende ondernemer te verstrekken verdient ook voor de hier besproken belastingen aanbeveling 13).

In het licht van het voorgaande en de in par. 2 beschreven voordelen acht ik ook het streven om degene voor wie de betalingsplicht zwaar valt daarvan te ontheffen – zoals dat met name in de loonbelasting gestalte heeft gekregen – in beginsel juist. Dit streven heeft een enigszins geringere merkbaarheid van de betrokken belasting tot gevolg maar hoeft geen inbreuk te maken op de verdelingsbeginselen; in zoverre bestaat er dus geen beperking voor de toepassing. Evenals bij de relatief onmerkbaar geheven belastingen doet zich bij het verleggen van de betalingsverplichting naar anderen dan de belastingdestinataris het verschijnsel voor dat de pijn wordt verschoven. Ook hier dient dit voor degenen die de betalingsverplichting overnemen te worden gecompenseerd door een redelijke vergoeding voor de gemaakte kosten.

In par. 2 werd gesignaleerd dat soms wordt aangenomen dat het verschuiven van de betalingsverplichting naar de werk-

6) De Langen, op.cit., deel 1, blz. 40.

7) H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 1980, blz. 88.

8) W.H. van den Berge, *Beginselen van de belastingheffing*, 1949, blz. 3.

9) De Langen, op.cit., deel 2, blz. 344 e.v.

10) Bij voorbeeld H.J. Hofstra, die het beginsel van de minste pijn als een nuttigheidsregel zonder normatief karakter beschouwt: *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 1980, blz. 87-88.

11) Ook C. Goedhart acht het beginsel van de minste pijn normatief van aard; hij kwalificeert dit beginsel als een gerechtigheidsbeginsel. Zie: C. Goedhart, *Hoojdlijnen van de leer der openbare financiën*, 1975, blz. 231.

12) Zie bij voorbeeld A. Wagner, *Finanzwissenschaft*, 1890, 2e druk, deel 2, blz. 648, en: C.P.A. Geppaart in zijn openingswoord op de Belastingconsulentendag 1982, *Serie Belastingconsulentendagen*, nr. 27, blz. 11.

13) L.G.M. Stevens, Voorheffingen op het loon ter discussie, in: *Maandblad Belastingbeschouwingen*, april 1984, blz. 101 en 102.

gever door middel van de loonbelasting tot gevolg heeft dat deze bij het bestaan van nettoloonafspraken wordt afgewenteld op de werkgever 14). Het is echter de vraag in hoeverre dit inherent is aan de heffingstechniek van de loonbelasting. Een werkgever zal bij de loononderhandelingen immers slechts geïnteresseerd zijn in de omvang van de totale loonkosten van een werknemer en het door hem aangeboden netto loon mede laten afhangen van de voor zijn rekening komende lasten; de door hem acceptabel geachte omvang van de totale loonkosten wordt meer door schaarsteverhoudingen op de arbeidsmarkt en (winstgevende) afzetmogelijkheden dan door de in de totale loonkosten begrepen component loonbelasting beïnvloed. Slechts bij een tussentijdse wijziging van de loonbelasting kan (niet overeengekomen) afwenteling plaats vinden; gezien de beperkte looptijd van cao's is dit slechts een tijdelijke onevenwichtigheid die in geval van een tussentijdse verlaging van de loonbelasting evenzeer in het voordeel van de werkgever kan zijn. Afwenteling treedt overigens niet uitsluitend bij de loonbelasting op; ook de aan de inkomstenbelasting onderworpen ondernemer kan – indien de markt daarvoor de ruimte biedt – bij zijn prijsstelling rekening houden met de door hem verschuldigde inkomstenbelasting. Gezien deze overwegingen lijken

eventuele afwentelingsaspecten mij geen overwegende bezwaren voor de heffingstechniek van de loonbelasting te zijn.

4. Slot

In het voorgaande werd geconstateerd dat het bij de belastingheffing wenselijk is om het beginsel van de minste pijn in acht te nemen, zij het dat de onmerkbaarheid van de belastingheffing aan beperkingen gebonden is. Reeds Adam Smith verwoordde in de *Wealth of nations* enkele belangrijke onderdelen van dit beginsel toen hij schreef: „All nations have endeavoured, to the best of their judgment, to render their taxes as equal as they could contrive; as certain, as convenient to the contributor, both in time and in mode of payment; and, in proportion to the revenue which they brought to the prince as little burdensome to the people” 15).

De betekenis van het beginsel van de minste pijn is evenredig (of progressief?) toegenomen met de stijging van de belastingdruk. De mate waarin dit beginsel in praktijk wordt gebracht is in de laatste decennia over het algemeen echter afgenomen. Enkele van de belangrijkste knelpunten zijn momenteel:

- het ontbreken van een kostenvergoeding voor belastingplichtigen die geen

destinataris voor de betrokken belasting zijn;

- het ontbreken van de noodzakelijke stabiliteit in de fiscale wetgeving;
- het gemis van eenvoud en duidelijkheid in de wettekst;
- de lengte van de termijn waarbinnen een uitspraak van de rechter kan worden verkregen.

Het wegnemen van o.a. deze knelpunten zal ongetwijfeld bijdragen tot een wat betere acceptatie van de fiscale verplichtingen en is uit dien hoofde van belang voor de preventie van fraude. Voor een redelijke mate van acceptatie is echter niet alleen de wijze waarop aan de fiscale verplichtingen is vorm gegeven van belang, maar minstens evenzeer de financiële omvang van die verplichtingen. Ook t.a.v. dit laatste punt is kritische bezinning geboden 16).

J. Doornebal

14) De Langen, op.cit., deel 2, blz. 366.

15) A. Smith, *An inquiry into the causes and the nature of the wealth of nations*, uitgave George Routledge & Sons, Londen, 1908, boek 5, blz. 653.

16) Een eerste aanzet hiertoe op het terrein van de inkomstenbelasting is neergelegd in de *Contourennota*, Kamerstuk 17 611.